



كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتماعية - طنجة
FSJES TANGER

المملكة المغربية
جامعة عبدالملك السعدي
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية
- طنجة -

بحث لنيل دبلوم الماستر في شعبة القانون الخاص
ماستر القانون المدني والأعمال
تحت عنوان

مسؤولية مراقب الحسابات في الشركات التجارية

إعداد الطالبة : إكرام خمليشي
تحت إشراف : الدكتورة نهال اللواح

لجنة المناقشة :

رئيسا

لبنى الغومارتي

مشرفا

نهال اللواح

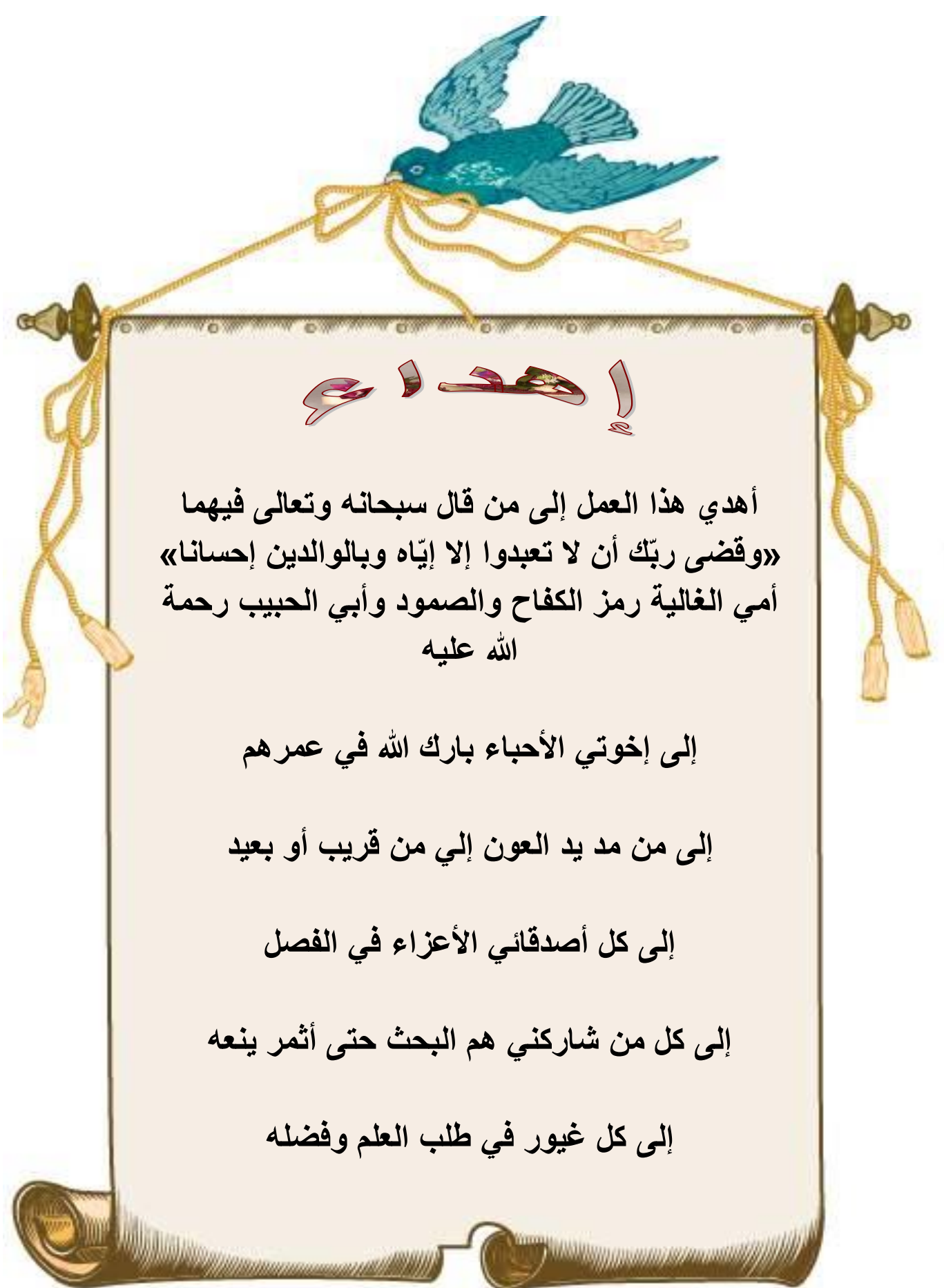
عضوا

خالد بنتركي

السنة الجامعية : 2020 - 2021



كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتهادية - طنجة
FSJES TANGER



إهداء

أهدي هذا العمل إلى من قال سبحانه وتعالى فيهما
«وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا»
أمي الغالية رمز الكفاح والصمود وأبي الحبيب رحمة
الله عليه

إلى إخوتي الأحباء بارك الله في عمرهم

إلى من مد يد العون إلي من قريب أو بعيد

إلى كل أصدقائي الأعزاء في الفصل

إلى كل من شاركني هم البحث حتى أثمر ينعه

إلى كل غيور في طلب العلم وفضله

كلمة شكر وتقدير



الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ "

لا يسعني بعد أن وفقني الله لإتمام هذا البحث، إلا أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم في إنجازه، سواء برأي أو توجيه أو دعم أو تسهيلات، إيماننا منا بأنه من لم يشكر الناس لم يشكر الله، وإيماننا منا أيضا أننا لم نصل إلى نهاية البحث لوحدنا.

وأخص بالشكر والتقدير الأستاذة "نهال اللواح" على قبولها الإشراف على هذا البحث، وتقييمها، وكذا على ملاحظاتها وتوجيهاتها القيمة التي لولاها لما وصل مسار إعداد هذا البحث إلى ما وصل إليه.

فلها منا كل الشكر والتقدير والاحترام.

المقدمة :

إن العناية بالشركات التجارية لم يكن من قبيل الصدفة، إنما الوعي بمدى تأثيرها على جميع المستويات، سواء الاجتماعي أو الاقتصادي، أو السياسي، ظلّ هو الباعث الأساسي في ضرورة توفير حماية فعلية شمولية لجميع مكوناتها وضمان استمراريتها.

حماية لا تتأتى إلا بالتدقيق والبحث في الأسباب الجدية لتعثر الشركات التجارية، ثم البحث في الأساليب الحديثة لأجل تجاوز ثغرات الماضي، أساليب فعالة قادرة على تحقيق التنمية الاقتصادية.

لذلك ووعيا من المشرع المغربي بجسامة التحديات الكبرى التي أصبحت تهدد اقتصادنا، أدى به إلى إصدار مجموعة من النصوص القانونية التي تنظم الميدان التجاري وفق مقاربة يطغى عليها هاجس حماية النظام العام الاقتصادي، وتأهيل البنيات الاقتصادية من جهة، والاستجابة للضغوط المتزايدة لفتح السوق الوطني بناء على الاتفاقيات التي وقع عليها المغرب (اتفاقية جات GAT، واتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوربي CEE واتفاقية التبادل الحر... الخ)، إذ تعتبر الشركات بصفة عامة، وشركة المساهمة بصفة خاصة الإطار القانوني والمؤسسي والاجتماعي الذي بُنيت عليه الرأسمالية وترعرعت في كنفه، حيث حققت أداء متميزا في بناء ونمو الاقتصاد الوطني في المجتمعات الصناعية الحديثة.

لذلك فإن حماية ومراقبة أنشطة هذه الشركات وتمكينها من أداء الدور المنوط بها، هي حماية للسياسة الاقتصادية العامة للدولة، اعتبارا للعلاقة الوطيدة بين الإنتاج والآليات السياسية، لأن ما يقع من تجاوزات في إطار هذه الشركات من قبل متصرفيها وذلك بإساءة استخدام أموالها والتصرف في شؤونها على نحو يحقق المصالح الشخصية لأعضائها، يضر بالشركاء المساهمين بالشركة ويُلحق ضررا بالاقتصاد الوطني.

وهذا ما فرض ضرورة تضمين قواعد أمرّة تضمن سلامة تأسيس هذه الشركات من العيوب وتؤمن حسن سير أعمالها، وإقصاء خطر التلاعب بأموالها حفاظا على حقوق المساهمين والدائنين، ولضمان تطور التجارة والصناعة.

ومن أجل احترام هذه القواعد، كان لابد من فرض رقابة حقيقية جادة ومستمرة على تصرفات المسيرين في الشركات التجارية وخصوصا شركة المساهمة.

فهذه الرقابة لها فوائد متعددة لعل أبرزها تتمثل في كونها تسمح بتقديم معلومات موضوعية وصادقة للشركاء، وهو شرط ضروري لممارسة سلطات الرقابة.

إذ كان أول ظهور لمراقب الحسابات بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، حيث ظهرت الحاجة لعملية المراجعة، وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية التي كانت تشتهر بالتجارة، حيث تم استخدام مراقبي الحسابات لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهر السفن التجارية، ففي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف التلاعب والغش في الحسابات.

ومع تنامي المعاملات التجارية وظهور أنشطة اقتصادية متطورة، فرضت وجود شركات عملاقة، وأصبح المساهمون بحاجة لمؤسسة خارجية محايدة لمراقبة أعمال الشركات، وتدقيق الوثائق المحاسبية وهذا الطرف يتجلى في شخص مراقب الحسابات.

وعليه فقد عرف الإطار المنظم لمسؤولية مراقب الحسابات تطورا مهما، إذ كانت هذه المسؤولية تنظم على أساس أحكام الوكالة، فكان هذا يجعل المتصرفين المالكين لمقاييد الشركة يتحكمون فيهم كمجرد مستخدمين¹، وقد أخذ المشرع المغربي قانون 11 غشت 1922 المنظم للمسؤولية من نظيره الفرنسي من خلال قانون 24 يوليوز 1867.

وكانت الحكمة آنذاك من إنشاء وظيفة مراقبي الحسابات، هي أن حق الرقابة المقرر مبدئيا لكل المساهمين لا يمكن تطبيقه على الشركات من حجم شركات المساهمة، إذ كان المشرع الفرنسي يساوي بين المراقب والمتصرف بالشركة، وينظم مسؤولية كليهما بمقتضى الأحكام العامة للوكالة².

ولم يتم تنظيم مؤسسة مراقب الحسابات حتى سنة 1993 وذلك من خلال قانون 15.89 الصادر في 8 يناير 1993 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئته للخبراء المحاسبين³. حيث اعتبر هذا القانون في المادة الأولى بأن الخبير المحاسب له وحده أهلية القيام بمهمة مراقب حسابات الشركة، وحدد مجموعة من الشروط الواجب توافرها في الشخص حتى يمكن قيده في جدول هيئة الخبراء المحاسبين⁴. وبعد صدور قانون الخبرة المحاسبية الذي كان بداية التحول في مجال مراقبه الحسابات، صدرت عدة قوانين حاولت ترسيخ مهنة مراقب الحسابات في شركات المساهمة و ضمان كفاءته، حيث عرفت سنة 1996 صدور قانونين كان لهما الوقع الكبير على الهيكل القانوني للمقاولات المغربية، حيث صدرت مدونة التجارة في 3 أكتوبر من نفس السنة، وكرست على عاتق مراقب الحسابات

¹ - أحمد شكري السباعي : "الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي"، الجزء الرابع : شركات المساهمة ، طبعة 2004، ص : 316 .

² - فؤاد معلال: "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، الجزء الثاني : الشركات التجارية، الرباط - دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2009، ص : 233 - 234 .

³ - ظهير شريف رقم 1.92.139 صادر في 8 يناير 1993 بتنفيذ القانون 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء الهيئة، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4188 بتاريخ 3 فبراير 1993، ص : 157 .

⁴ - أنظر المادة 20 و 21 من قانون 15.89 التي كرس مهام مراقب الحسابات .

مهمة جديدة ومحورية في مجال الوقاية من صعوبات المقاول، ثم صدر قانون 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الذي وسع من مهام مراقب الحسابات ووضع تنظيمًا له، حيث خصص لها قسمًا كاملاً أي من المادة 159 إلى المادة 181، غير أنه بالرغم من الإيجابيات العديدة التي جاء بها هذا القانون، إلا أنه تعرض منذ صدوره إلى ردود أفعال مكثفه من قبل الفاعلين الاقتصاديين الذي اعتبروا بعض مقتضياته بالغة الشدة.

وفي هذا الإطار بادرت عدة جهات من بينها الهيئات المهنية وفرن برلمانية إلى تقديم مقترحات لتعديله، كل ذلك لأجل تحسين مناخ الأعمال بالمغرب وجعله أكثر جاذبية للاستثمارات.

ولأجل هذا عرف قانون 17.95 تعديلين مهمين بموجب قانون 20.05 وكذا قانون 78.12 الصادر سنة 2015 والذي يرمي إلى تحسين الحكامة في التسيير وتعزيز حقوق المساهمين مع الرفع وتقوية آليات الشفافية، إلى جانب إصلاح نظام الاتفاقيات المقننة، دون نسيان ملائمة قانون 17.95 مع تشريعات شركاء المغرب الاقتصاديين وكذا مع القوانين المتعلقة ببورصة القيم.

وللإشارة فهناك عدة أسباب ومتغيرات جعلت المغرب يدخل إصلاحات على المنظومة الإنتاجية والرقابية التي يدخل ضمنها إصلاح مؤسسة مراقب الحسابات.

إن نجد أن المشرع نظم إضافة إلى التدقيق الداخلي والذي كلف به داخل مجلس الإدارة المتصرفون "غير المسيرين" بمهام مراقبة التسيير ومتابعة تدقيق الحسابات الداخلية والخارجية، رقابة على الشركة من خارجها يضطلع بها أشخاص تتوافر فيهم المؤهلات التقنية اللازمة لأداء هذه المهمة، هؤلاء الأشخاص هم مراقبي الحسابات الذين يعتبرون بمثابة دركي المقاول وضميرها الحي، فهم يحيطون بالخلل التنظيمي والمالي والمحاسبي للشركة، ويقومون بمهام حساسة وذات خطورة بالغة.

ونجد أجهزة الرقابة تلعب دوراً متميزاً في هذا الإطار، فهي تهدف إلى ضمان استمرارية المقاول، وبالتالي المحافظة على النسيج الاقتصادي الوطني.

ونظراً للدور الذي ينهض به مراقب الحسابات في الشركة، باعتباره الرقيب الأخلاقي والقانوني الذي يضبط أعمالها، فقد ألزم المشرع شركات المساهمة طبقاً للمادة 159 من قانون 17.97 المعدل والمتمم بقانون 20.05⁵ بتعيين مراقبين اثنين للحسابات على الأقل⁶، وبخصوص باقي الشركات التجارية فإنه طبقاً للمادتين 12 و 80 من قانون 5.96 المتعلق

⁵ - ظهير شريف رقم 1.08.18 صادر في 17 من جمادى الأولى 1429 (23 ماي 2008) بتنفيذ القانون رقم 20.05 القاضي بتغيير وتنظيم القانون رقم 17.97 المتعلق بشركة المساهمة، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 5639 بتاريخ 12 جمادى الآخرة سنة 1429 هجرية (16 يونيو 2008).

⁶ - المادة 59 من ق.ش.م.

ببإبقي الشركات التجارية، فإن تعيين مراقب الحسابات يكون اختياريا، ما لم يكن رقم معاملات هذه الشركات قد تجاوز مبلغ 50 مليون درهم، دون اعتبار الضرائب، في حال تجاوزت هذا المبلغ تكون ملزمة بتعيين مراقب الحسابات.

وترجع الغاية من إلزامية تعيين مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية إلى جَسامة المهام التي ألزم المشرع بها داخل هذه الشركات، إذ أفرد له القسم السادس من ق.ش.م والمُتضمن لمجموعة من المهام والالتزامات التي يلزم بالقيام بها، بالإضافة إلى نصوص أخرى متفرقة في أقسام أخرى من هذا القانون، وقد أعاد المشرع النص على هذه المهام في القانون المتعلق ببإبقي الشركات التجارية مع الإحالة في بعضها على ق.ش.م الذي تناول هذه المهام بنوع من التفصيل .

حيث عهد إليه بصفة دائمة القيام بمهمة التحقق من القيم و الدفاتر و الوثائق المحاسبية للشركة ومن مراقبة مطابقة محاسباتها للقواعد المعمول بها طبقا للقانون رقم 9.88 المتعلق بالالتزامات المحاسبية للتجار⁷، و كذلك التحقق من صحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير المجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية ومن الوثائق الموجهة للمساهمين والمتعلقة بذمة وضعية الشركة المالية وبنائجها ومن مطابقتها مع القوائم التركيبية .

كما أناط بهم مهمة التحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين، و منح لهم الحق في أن يقوموا، في كل فترة من السنة بعمليات التحقق والمراقبة التي يرونها ملائمة والاطلاع في عين المكان على كل الوثائق التي يرون فيها فائدة خاصة منها العقود الدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات المحاضر.

و فرض المشرع عليهم، بهدف الدفاع عن مستقبل المقولة حماية المصلحة العامة وحفاظا على التشغيل، و في نطاق الوقاية الداخلية للمقولة من الصعوبات، الالتزام بالتبليغ عن كل واقعة من طبيعتها أن تعرض استمرار نشاط الشركة للخطر، يكشفها بمناسبة قيامه بمهمته لدى الشركة، لرئيس المقولة داخل أجل ثمانية أيام من اكتشافه لها برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل يدعون فيها إلى تصحيح ذلك الخل.

وإذا لم يستجب رئيس المقولة لذلك خلال خمسة عشر يوما من التوصل أو لم يصل شخصيا أو بعد تداول مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة حسب الأحوال إلى نتيجة مفيدة، وجب عليه العمل على تداول الجمعية العامة للمساهمين المقبلة في شأن الوقائع المكتشفة بعد سماعها لتقرير المراقب .

⁷ - ظهير شريف رقم 1.92.138 الصادر في 30 من جمادى الثانية 1413 (25 دجنبر 1992)، بتنفيذ القانون رقم 09.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30 دجنبر 1992 .

وفي حالة عدم تناول الجمعية العامة للمساهمين في الموضوع أو عندما يلاحظ أن استمرار نشاط الشركة لأزال يعترضه خلل رغم القرار المتخذ من طرف الجمعية العامة، أخبر رئيس المحكمة بالمساعي التي قام بها و بنتائجها من طرف المراقب أو رئيس المقولة.

كما كلفهم المشرع بإعداد تقرير عام يقدمونه للجمعية العامة يبينون في نتائج قيامهم بالمهمة التي أوكلتها الجمعية لهم، يوضع بالمقر الاجتماعي للشركة خمسة عشر يوما على الأقل قبل اجتماع الجمعية العامة، ويقررون فيه إما أن يشهدوا بصحة و صدق القوائم التركيبية وبإعطائها صورة صادقة لنتيجة السنة المالية المنصرمة والوضعية المالية للشركة ودمتها المالية في نهاية تلك السنة، وإما أن يضمن هذا الإشهاد ما يراه من تحفظات.

كما يجوز لهم أن يرفضوا نهائيا منح هذا الإشهاد على الحسابات، ويجب عليهم أن يوضحوا أسباب تحفظهم أو رفضهم.

و لكن هذه المقومات التي تضعها هذه الشركات في يد مراقب الحسابات قد تكون مساوية أو معادلة لفقدان قيمتها في السوق جراء أي خطأ يرتكبه مراقب الحسابات أثناء قيامه بمهامه من داخل الشركة، ومن الممكن أن تخسر هذه الأخيرة سمعتها أمام المتداولين وسيكون من الصعب تعويضها ماديا نظرا لحجم ارتفاع معاملاتها ، فكلما كان ذلك الدور هاما و كبيرا، كلما كان نطاق المسؤولية هو الآخر هاما وكبيرا، هذه العلاقة الطردية بين نطاق المسؤولية ونطاق النشاط الذي يمارسه مراقب الحسابات هي التي تقدم تفسيراً عن تطور مسؤوليته المدنية والجنائية والتأديبية.

وما يميز هذه المهام عموما هو تنوعها وكثرتها، إذ خول له المشرع مجموعة من الصلاحيات داخل الشركات التجارية، إلا أنه بالمقابل كان واعيا بخطورة أثر هذه الصلاحيات على الشركة في حالة عدم إنجازها من طرف مراقب الحسابات على الوجه المحدد قانونا، ولأجل ذلك نص على مسؤوليته عن كل إخلال أو إهمال قد يرتكبه أثناء مزاولة مهامه في إطار المسؤولية المدنية، وذلك من خلال المادة 180 من ق.ش.م ، كما حدد مجموعة من التصرفات واعتبر ارتكابها من طرف مراقب الحسابات جرائم مُعاقب عليها، وذلك من خلال المواد 404 و 405 من نفس القانون في إطار المسؤولية الجنائية.

والجدير بالذكر أن مسؤولية مراقب الحسابات لا تنحصر في كل من المسؤولية العقدية والجنائية، بل يخضع أيضا للمسؤولية التأديبية المنضمة بقانون 15.89 المتعلق بالخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، وما يميز هذه المسؤولية هو أنها تخضع لمساطر وإجراءات خاصة، ويختص بها جهاز غير الجهاز القضائي⁸، الشيء الذي يجعلنا نركز على المسؤولية المدنية والجنائية، وبذلك ستشكل هذه الأخيرة أساسا لهذا البحث الذي

⁸ - أنظر الفصل الرابع من قانون 15.89 المتعلق بالخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين.

سنعمل من خلاله على تحديد نطاقها بالوقوف عند أهمية الموضوع ودراسته، والإشكالات التي سنقوم بمعالجتها، وُصولاً إلى المنهج المتبع من أجل ذلك .

❖ الأهمية القانونية :

تبرز دواعي دراستنا لهذا الموضوع في ما وقفنا عليه من خلال النصوص القانونية المنظمة لمهام مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية، ومن أهميته صلاحياته في الإشراف على مراقبة وتدقيق الحسابات، هذه الأهمية كانت هي دافعنا الأساسي لاختيار الموضوع ودراسته، في محاولة لتوضيح الدور الحقيقي لمراقب الحسابات داخل الشركات التجارية، وخصوصاً داخل شركة المساهمة، إذ اعتمدناها نموذجاً، إضافة إلى توضيح حدود السلطات المخولة له في إطار القانون المغربي وذلك بتنظيم المشرع لمسؤوليته عن كل إخلال أثناء ممارسته لصلاحياته، ويتجلى ذلك في ملامسته لأهم مظاهر خصوصية المسؤولية المدنية لمراقبي الحسابات في الشركة، ومقاربتها بالقواعد العامة المنصوص عليها في ق ل ع، بالإضافة إلى جرد شامل لمميزات هذه المسؤولية .

وتبرز هذه الأهمية أيضاً في تسليط الضوء على السياسة التشريعية فيما يخص قيام المسؤولية التأديبية للمراقب، من حيث الجمع بين اللين والصرامة صيانة للحركة الاقتصادية من الاختلال وتخليقاً للحياة التجارية والمهنية.

ولعل هذه الأهمية تدرج أيضاً في أنه موضوع يسمح بالتعرف على الإطار القانوني الذي وظف فيه المشرع المغربي العقوبات الجزرية التي تقع على مراقب الحسابات في حالة ثبوت مسؤوليته الجنائية، هذه المسؤولية التي تتطلب إبراز خصوصياتها سواء على مستوى المساطر الإجرائية أو المقتضيات الموضوعية، أو على مستوى الأولوية في التطبيق بين القانون الجنائي والتجاري.

كل هذا في إطار دراسة مدى حفاظ المشرع على مختلف مصالح الدائرة الاقتصادية دون تخطي مبادئ القانون التجاري، وذلك بالنظر في مدى التوفيق بين النظام التجاري والنظام الجزري و المدني.

❖ الأهمية العملية والاقتصادية :

لهذا الموضوع محل دراستنا أهمية عملية تتمثل في كون نجاح أي مؤسسة اقتصادية أو شركة تجارية يقوم على الأساس على التدبير المعقلن والرقابة الجيدة، بعدما أبان الواقع المعاش على أن أفدح الأضرار التي تلحق الشركات يعود سببها لخلل في الحسابات، مما يعني أن سوء الرقابة يؤدي بالضرورة إلى إحداث اختلال في التوازن بين مختلف المتعاملين

مع الشركة، وبالتالي عرقلة لسير معاملاتها التجارية ومساسا بأصولها وبسمعتها في السوق الاقتصادية.

كما تبرز أهميته الاقتصادية بوضوح في حماية الثقة والائتمان التجاري عن طريق توقيع جزاءات على المراقبين، خاصة وأن المقولة تمثل في وقتنا الحالي دعامة أساسية لتطور اقتصاد المجتمعات، وبمجرد تعرض مقولة ما لصعوبات يؤثر ذلك على مكونات النسيج المقاولاتي والاقتصادي نظرا لترابط وتشابك العلاقات الاقتصادية والمالية.

❖ إشكالية الموضوع:

من خلال التحديد الوارد سابقا، تتمثل الإشكالية الجوهرية التي يثيرها البحث في مدى فعالية دور مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية بما يساهم في تخليق المقولة والحكمة الجيدة؟

و تتفرع عن هذه الإشكالية المحورية الإشكاليتين الفرعيتين التاليتين:

- الإشكالية الفرعية الأولى، و تتمثل فيما يلي: ما هي الأدوار الموكولة لمراقب الحسابات؟
- أما الإشكالية الفرعية الثانية تتمثل في ما يلي: ما نطاق المسؤولية التي تترتب على عاتق مراقب الحسابات؟

❖ المنهج المعتمد:

لدراسة إشكالية الموضوع، سنعتمد على كل من المنهج التحليلي وذلك باستقراء مختلف النصوص القانونية المنظمة لضمانات ومسؤولية مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية، وتحليلها ومناقشتها. إضافة إلى المنهج المقارن من خلال الاستئناس بالقانون الفرنسي الذي خطا خطوات مهمة في هذا الإطار.

❖ خطة البحث:

سنعمل على دراسة هذا الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة، بالحديث عن مسؤولية مراقب الحسابات، وكما سبق أن أشرنا فإنه لا يمكن الحديث عن هذه الأخيرة دون الحديث عن الضمانات القانونية لفعالية دور مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية، وهكذا فإن معالجتنا لإشكالية مسؤولية مراقب الحسابات ستتم من خلال اعتماد خطة البحث التالية :

○ الفصل الأول : الضمانات القانونية لفعالية دور مراقب الحسابات في الشركات التجارية.

○ الفصل الثاني : المسؤولية المدنية والجنائية المترتبة على مراقبي الحسابات

الفصل الأول :

**الضمانات القانونية لفعالية دور مراقب
الحسابات في الشركات التجارية**

الفصل الأول : الضمانات القانونية لفعالية دور مراقب الحسابات في الشركات التجارية

لقد شكلت الرقابة دوماً أحد الهواجس التي تؤرق بال المساهمين من جهة، والمشرع من جهة ثانية، انطلاقاً من التجاذب في المصالح التي تهيمن على كل محاولة لتبني هذا التوجه أو ذاك.

وإذا كان التنظيم التشريعي القديم لشركة المساهمة المتمثل في قانون 1867 قد ظل طوال فترة تطبيقه قاصراً عن تحقيق رقابة فعالة داخل شركة المساهمة⁹، فقد حرص المشرع بمناسبة إقدامه على عصرة ترسانته القانونية المتعلقة بعالم المال والأعمال في بداية تسعينات القرن الماضي، إلى إحداث نوع من القطيعة مع التنظيم القديم لمؤسسة مراقب الحسابات التي كانت بإجماع كل الباحثين جهازاً عقيماً ومهترئاً¹⁰.

ولقد شكل التنظيم الجديد لهذه المؤسسة طفرة في قانون الشركات التجارية عامة وشركة المساهمة خاصة، فمراقب الحسابات أضحي بمقتضى قانون شركات المساهمة جهازاً فعالاً بفضل الضمانات القانونية المخولة له، فلم يعد جهازاً شكلياً، كما لم تعد صلاحياته تنحصر في المهام التقنية فقط والمتمثلة في مراقبة الحسابات، وإنما التطورات الاقتصادية والسياسية فرضت ضرورة منح المراقب دوراً هاماً يتجلى في مراقبة مدى مشروعية الأفعال والسلوكيات داخل الشركة، ثم ضرورة التبليغ عنها في حالة التأكد من كون هاته الأفعال تكتسي صبغة جرمية.

وقد هدف المشرع من وراء ذلك جعل مراقبة الحسابات مؤسسة للمراقبة من خارج الشركة تضطلع بدور أساسي في توقي الممارسات الاحتالية وغير القانونية في تسيير الشركة على حساب المساهمين الممثلين لأقلية رأس المال وعلى حساب المتعاملين والعمال والدولة (إدارة الضرائب، والجمارك...) ¹¹، وكذلك توقي صعوبات المقاول، كل ذلك لملائمة مراقبة الحسابات مع ما يجري في الخارج لجعلها تتوفر على نفس مواصفات الدقة والفعالية تشجيعاً للاستثمار الأجنبي والوطني.

ولكي نتعرف أكثر على دور مراقب الحسابات، ارتأينا التطرق إلى الإطار العام المحدد لمؤسسة مراقب الحسابات (المبحث الأول) على أن نخصص (المبحث الثاني) لطبيعة المهام المخولة لمراقب الحسابات.

⁹ - عبد الرحمان السباعي : "مبدأ المساواة بين المساهمين في شركات المساهمة"، مطبعة الأمنية، الرباط، 2018 - ص: 287.

¹⁰ - أحمد شكري السباعي : "الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن، الجزء السادس : شركات الأموال والشركات ذ.م.م"، طبعة 1992، ص : 292.

¹¹ - فؤاد معلال : "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، م.س، ص : 290.

المبحث الأول : الإطار العام المحدد لمؤسسة مراقب الحسابات

إذا كانت الجمعيات العامة للمساهمين تعد الهيكل الأساسي لشركة المساهمة، من خلال مشاركتها في إدارة شؤون الشركة عبر المداولات والقرارات التي تنبثق عنها¹² وكذلك من خلال مراقبتها لأوجه التدبير وتسيير ومصادقتها عليها أو برفضها، فإن المشرع المغربي عمل على خلق جهاز آخر للرقابة وهو جهاز مراقبي الحسابات الذي يقوم بتنوير المساهمين والأغيار، والحفاظ على حقوقهم ووقايتهم من سوء التدبير و الإدارة.

ورغم خطورة مهام المناطة بهذا الجهاز، فإن القانون الملغى 11 غشت 1922 لم يكن يشمل على أي تنظيم متكامل له في شركة المساهمة، الأمر الذي تداركه المشرع في القانون 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين حيث تم الانتقال بهم من مجرد وكلاء مأجورين إلى جهاز يزاول وظيفة ذات مصلحة عامة تصب في قناة الشركة والاقتصاد والتنمية داخل المجتمع، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث حيث سنقسمه إلى مطلبين : وضعية مراقب الحسابات بين قانون الشركات وقانون الخبرة المحاسبية (المطلب الأول)، ومبدأ تعيين مراقب الحسابات بين الحرية والإلزام (المطلب الثاني) .

المطلب الأول : وضعيه مراقب الحسابات بين قانون الشركات وقانون الخبرة المحاسبية

ينفرد مراقب الحسابات بوضع قانوني خاص داخل الشركة ، فهو لا يعتبر أجيرا تابعا للشركة كما هو الشأن بالنسبة للمحاسب المكلف بمحاسبة الشركة أو المكلف بالمراجعة الداخلية، ولا يعد عضوا بالشركة ولا شريكا فيها¹³ ، وإنما هو جهاز مستقل عن أجهزة الشركة مكلف بمهمة معينة داخلها، ولا يخضع في ذلك لأية تبعية للجهاز المسير للشركة ، وبالتالي فهو يتلقى أتعابا وليس أجرا نظير للمهام التي يقوم بها داخل الشركة¹⁴، وقد كفل القانون الحالي بهذا نوع من الاستقلالية لهذا الجهاز مقارنة مع ما كان عليه سابقا.

إذ أن استقلالية مراقب الحسابات تعتبر شرطا ضروريا لممارسته لمختلف صلاحياته، فقد عمل المشرع على تقوية هذه المؤسسة التي حظيت بنصيب من الاهتمام بمناسبة إصداره للقانون الجديد لشركة المساهمة بتاريخ 30 غشت 1996 إذ أورد لها قسما

¹² - نور الدين لعرج : "قانون الشركات التجارية"، مطبعة سليكي أخوين - طنجة، الطبعة الثالثة، مارس 2016، ص:124.

¹³ - حسن الجباري : "مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر، شعبة القانون الخاص - ماستر المدني والأعمال - جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2018/2019، ص : 9 .

¹⁴ - نصت المادة 18 من قانون 98-15 على أنه : "يتقاضى الخبراء المحاسبون المستقلون بدل أتعاب عن الأعمال التي يقومون بها في إطار اختصاصاتهم، ولا يجوز لهم أن يأخذوا من الغير أي أجره أخرى ولو غير مباشرة بأي صفة كانت".

بكامله ، كما عمل قانون رقم 15.98 المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين على تطوير هذه المؤسسة بشكل ملفت من أجل ضمان الفعالية التي كانت مفقودة في ظل القانون القديم.

وهذا ما سنتطرق له فيما يلي، حيث خصصنا الفقرة الأولى للشروط الواردة في قانون شركة المساهمة، والفقرة الثانية للشروط الواردة في قانون الخبرة المحاسبية.

الفقرة الأولى : الشروط الواردة في قانون شركة المساهمة وقانون الخبرة المحاسبية

إن أول ما تستلزمه أية عملية مراقبه مهما كان مجالها هو تأمين الاستقلالية في تنفيذ هذه المهمة - أي استقلال الرقيب عن المراقب وفك أي ارتباط بينهما - يكون مطية لتأثير الثاني على الأول ، ولهذه الأسباب حرصت جل التشريعات على إعطاء مراقب الحسابات مركزا متميزا وكيانا مستقلا عن باقي كيانات الشركة بصورة تمنع عنه مختلف صور الإحراج والمضايقة، وتقيه من الضغوط أو تفتح أمامه أبواب المحاباة والتغاضي¹⁵.

وإذا كان القانون القديم قد أغفل التنصيص على أي مقتضى يهم اختيار مراقب الحسابات، فإن القانون 17.95 تجاوز هذه السلبيةات وعمل على إرساء ضمانات مهمة حرصا على استقلالية مراقب الحسابات، وحرصا على مبادئ الحكامة الجيدة وتحقيقا للمصداقية والشفافية، إذ قام المشرع في المادة 16 من قانون الخبرة المحاسبية بتحديد حالات التنافي العامة أي الوظائف والمهام التي يحظر على مراقب الحسابات مزاولتها بشكل عام، بغض النظر عن الشركة التي يراقب حساباتها، كما نص في المادة 161 من قانون شركة المساهمة على حالات التنافي الخاصة التي تحدد استنادا لوجود روابط معينة بين مراقب الحسابات وبين الشركة.

أولا: حالات التنافي العامة

تفعيلا للحياد والنزاهة وسعيا لتكريس الاستقلالية، أولى التشريع المغربي والمقارن عناية خاصة بحالات التنافي العامة لضمان تفرغ المراقب لممارسة مهامه بدل الاشتغال بأعمال أخرى.

وعليه نصت المادة 16 من قانون الخبرة المحاسبية على حالات التنافي العامة والمتمثلة في:

1 - المنع من ممارسة أي عمل مأجور ماعدا في الحالات المنصوص عليها في المادة 6 من نفس القانون، وبالرجوع إلى هذه المادة الأخيرة، نجدها تجيز للخبير المحاسب مزاوله المهنة لدى خبير محاسب مستقل أو لدى شركة الخبراء المحاسبين بمقتضى عقد، لكن هذا الاستثناء

¹⁵ - عبد الرحمان السباعي : "مبدأ المساواة بين المساهمين في شركات المساهمة" ، م.س، ص : 300 .

الذي يسمح للخبير المحاسب وبالتالي لمراقب الحسابات العمل كأجير لدى مهني آخر، لا يعني استقلاليته تماما، لذلك أكدت المادة السادسة السالفة الذكر أن العقد المبرم بين الخبير المحاسب الأجير والجهة التي سيعمل لديها يجب أن يحترم استقلالية الخبير المحاسب الأجير و الجهة التي سيعمل لديها¹⁶.

2 - المنع من القيام بعمل من أعمال التجارة أو الوساطة ماعدا تلك التي ترتبط ارتباطا مباشرا بمزاولة مهنة الخبرة المحاسبية:

إن توفير ضمانات الحياد جعل المشرع المغربي ينص في المادة 16 من قانون الخبرة المحاسبية على منع المراقب من مزاولة التجارة، لأن في ممارسة المراقبين للتجارة ما يجعل مهنتهم الأصلية مجرد رفة أو من دواعي الوجهة الاجتماعية، كما قد يؤدي ذلك إلى تضارب المصالح بينهم وبين زبائنهم.

إن هذا المقتضى الذي نص عليه قانون مزاولة مهنة المحاسبة يضمن الاستقلالية المطلوبة لمراقب الحسابات، وفتح باب الترخيص في مزاولة مراقب الحسابات للتجارة قد يكون مصدرا للتلاعب والتواطؤ.

وكان الأولى لو سد المشرع هذه الإمكانية بشكل كلي في وجه مراقبي الحسابات.

وبالرغم من ذلك نجد القانون المغربي سمح للمراقب بتأسيس شركات تجارية تحت أي شكل كان، وهذا الموقف يفتح باب التساؤل حول مدى تعارض هذا المقتضى التشريعي مع منع المراقب من مزاولة أعمال التجارة؟.

يرى بعض الفقه الفرنسي بأن هذا التعارض بين منع المراقب من ممارسة التجارة وتخويله الحق في تأسيس شركة تجارية هو تعارض ظاهري فقط، لأن الأنشطة التجارية الممنوعة على مراقب الحسابات هي الأنشطة التجارية بحسب طبيعتها، في حين أن الأنشطة التي تمارس داخل الشركة لمراقبة الحسابات هي أنشطة مدنية، وإذا كان يمكن التسليم بهذا الرأي إذا مارس المراقب داخل بعض أنواع الشركات التجارية، فإنه لا يمكن القبول به عندما يمارس مراقب الحسابات مهامه في إطار شركة التضامن التي يكتسب أعضاؤها صفة التاجر¹⁷.

3 - المنع من ممارسة أي تفويض لإدارة شركة ذات غرض تجاري أو وكالة تجارية : من غير المقبول أن يدير مراقب الحسابات شركة تجارية، ويراقب حسابات شركة تجارية أخرى

¹⁶ - زكية شعبي : "دور مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة في إطار القانون المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمق في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكادال، 2006/2007 - ص : 121 .

¹⁷ - أنظر المادة 3 من القانون رقم 5/96 المتعلق بشركة التضامن وشركات التوصية البسيطة والتوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة .

قد تكون منافسة للشركة الأولى، ففي مثل هذه الحالة سيفقد المراقب الحياد أثناء ممارسة مهام الرقابة، لأن مصلحة ومصالح الشركة التي يمسكها ستتحكم فيه، أيضا سيكون من العبث أن نطلب من أجهزة الإدارة في الشركة التي يتولى رقابة حساباتها مساعدته في أداء مهامه، ووضع جميع العقود والوثائق رهن إشارته بعدما أصبح منافسا وخصما.

لأجل ذلك فالمنطق يقتضي من المشرع منع المراقب من ممارسة أي تفويض لإدارة شركة ذات غرض تجاري، أو وكالة تجارية لجعله بمنأى عن الشبهات، في جو تسوده الثقة والشفافية.

ثانيا : حالات التنافي الخاصة

لا تتعلق هذه الخاصية بممارسة مهنة الخبرة المحاسبية، بقدر ما تتعلق بمرحلة لاحقة على اكتساب صفة خبير محاسبي، أي عندما يرغب هذا الأخير في مزاولة مهنة مراقب للحسابات في إحدى الشركات التجارية، بحيث يتعين على الخبير المحاسبي أن لا يكون في إحدى حالات التنافي المنصوص عليها في المادة 161 من قانون شركة المساهمة كما وقع تعديلها بمقتضى قانون 20.05 من خلال تنقيصها على أنه: "لا يمكن تعيين الأشخاص الآتي ذكرهم كمراقبي حسابات:

1 - المؤسسون وأصحاب الحصص العينية والمستفيدون من امتيازات خاصة، وكذا المتصرفون وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة أو الشركات التابعة لها."

لا شك أن منع تعيين المتصرفين ويقاس عليهم ممثلوا الشخص المعنوي في مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة، وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة¹⁸ موضوع الرقابة أو بالشركات التابعة لها كمراقبي حسابات، له ما يبرره بالنظر إلى تناقض المهام، كما أنه يهدف إلى منع الجمع بين صفة المراقب وصفة المراقب حتى لا ينحاز مراقب الحسابات إلى سياسة الأغلبية في الشركة المراقبة.

ويلاحظ أن التشريع المغربي على غرار نظيره الفرنسي لم يورد المديرين العامين ضمن المادة 161 المحددة لحالات التنافي، و يرى بعض الفقه الفرنسي¹⁹ أن ذلك ليس إلا سهوا وقع فيه، إذ أن تنافي وظيفة مراقب الحسابات مع وظيفة المدير العام يعد من طبيعة الأمور التي لا تحتاج إلى نص قانوني، لأن وظيفة المراقبة والتسيير يتعين أن تكون منفصلتين.

¹⁸ - أحمد شكري السباعي: "الوسيط في الشركات"، الجزء الرابع، م.س، ص: 292.

¹⁹ - محمد كرام: "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2000-2001، ص: 74 - 75.

ونرى أن المشرع المغربي لم يستفد من الانتقادات الموجهة لنظيره الفرنسي إذ أنه وقع في نفس الثغرة التي وقع فيها هذا الأخير من حيث إغفاله النص على المدير العام لشركة المساهمة في الفقرة الأولى من المادة 161 من قانون شركات المساهمة، وحتى القانون رقم 20.05 القاضي بتعديل القانون رقم 95-17 المتعلق بشركات المساهمة، والذي كنا نأمل أن يسد هذا النقص، فإنه لم ينص على أي مقتضي يتعلق بهذه النقطة، والغريب في الأمر أن المادة 162 من قانون شركات المساهمة أقحمت المدير العام ضمن لائحة المسيرين الذين يمنعون من تولي مهام مراقبي الحسابات، إلا بعد مضي خمس سنوات من انتهاء وكالتهم كمسيرين في الشركة، ولأجل ذلك نعتبر أن المشرع المغربي أخذ بمساوئ التشريع الفرنسي التي كان عليه تفاديها بحكم اطلاع واضعيه على العديد من التشريعات المقارنة، وكان من المفروض فيهم العلم بمزاياها وعيوبها، وبالتالي الأخذ بالمزايا وطرح العيوب حتى يتمكن من بناء ترسانة قانونية تصمد أمام الانتقادات التي يمكن أن تتال من قيمتها²⁰.

ووعيا بأهمية وخطورة الدور الذي يحظى به المدير العام داخل الشركة، وإيماننا منا كذلك بقدسية مبدأ استقلالية مراقب الحسابات، واعتمادا على نص المادة 166 من قانون ش.م.م الذي يمنع مراقب الحسابات من التدخل في تسيير الشركة، نرى أنه كان على المشرع المغربي النص على تنافي مهام المدير العام كالمصرف مع مهام مراقب الحسابات، حتى نكفل لهذا الأخير ممارسة مهامه دون تأثير في هذا الجهاز الفعال في الشركة.

2 - أزواج الأشخاص المشار إليهم أعلاه و أصولهم وفروعهم إلى الدرجة الثانية بإدخال الغاية : ولا تبدو استقلالية مراقبي الحسابات مضمونة عندما تربطهم علاقة قرابة بالأشخاص المشمولين بالمنع المذكور آنفا، فوجود مثل هذه العلاقة قد تجعل المراقبين يغضون الطرف عن تصرفات أقربائهم، بل قد يتواطؤون معهم في سبيل تحقيق أهداف مشتركة على حساب مصلحة الشركة، وقد تنبه المشرع إلى هذه النقطة فمنع تعيين أزواج الأشخاص المشار إليهم في البند الأول من المادة 161 إلى الدرجة الثانية كمراقبي حسابات.

والملاحظ أن المشرع تدخل وبشكل إيجابي من خلال القانون رقم 05-20 حيث دعم حالات التنافي بإضافة مقتضيات جديدة لم يكن منصوص عليها في النص القديم، تتمثل في إدماج الأصول والفروع في الفقرة الثانية من المادة المذكورة بدل الأقارب والأصهار، وقد جاء التعديل على الشكل التالي:

لا يمكن تعيين الآتي ذكرهم كمراقبي حسابات:

1 -

²⁰ - محمد كرام: "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، م.س - ص : 81 - 80 .

2 - أزواج الأشخاص المشار إليهم في البند السابق وأصولهم وفروعهم إلى الدرجة الثانية بإدخال الغاية.

3 - حالات التنافي المؤسسية على الروابط المالية:

لا يمكن أن يعين مراقبو الحسابات حسب المادة 161 في صيغتها الجديدة بعد تعديل 16 يونيو 2008 من بين الأشخاص الذين يزاولون لفائدة الأشخاص المشار إليهم في البند الأول، أو لفائدة الشركة أو الشركات التابعة لها وظائف قد تمس باستقلالهم أو يتقاضون أجرا من إحداها عن وظائف غير تلك المنصوص عليها في قانون شركات المساهمة²¹.

وعليه يكون تقديم الأجر كيفما كان نوعه قرينة تبعية بالنسبة لمراقب الحسابات، والملاحظ أن المشرع المغربي كان موفقا في عدم تحديده نوع الأجر، وبالعكس من ذلك لم يكن موفقا في هذه الفقرة من المادة 161 في صياغتها الجديدة التي تمنع الأشخاص الذين يتقاضون أجرا بالنظر لممارستهم وظائف قد تمس باستقلالهم كمراقبي حسابات، هذه الصياغة الفضفاضة توحى بأن الوظائف إذا كان من شأنها أن لا تمس باستقلالية المراقب، فإنها لا تتنافى مع مزاوله مهنة مراقب الحسابات، وهذا الطرح لا يمكن قبوله لأنه سيفتح باب التحايل.

فهل أجهزة الإدارة والتسيير ستحدد إذا كانت الوظيفة ستتمس باستقلالية مراقب الحسابات أم هو نفسه سيحددها؟

لا شك أن لا أحد منهما مؤهل لذلك لأن كلا منهما سيرجح كفة مصالحه الشخصية على المصلحة العامة المتمثلة في مصلحة الشركة، وكان حريا بالمشرع المغربي لو تبني صياغة أكثر دقة تمنع من تعيين الأشخاص الذين يزاولون لفائدة الأشخاص المشار إليهم أو لفائدة الشركة أو الشركات التابعة لها وظائف غير مراقبة الحسابات أو يتقاضون أجرا من إحداها.

4 - حالات التنافي المؤسسية على تواجد أحد الشركاء في شركة الخبرة المحاسبية : إن مهنة مراقبة الحسابات لم تعد قاصرة على الأشخاص الطبيعيين، بل إن قانون شركات المساهمة الجديد جاء بإمكانية إسناد هذه المهنة إلى شخص معنوي، وهكذا تنص المادة الرابعة من ظهير 8 يناير 1993 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين على ما يلي:

"تكون مزاوله مهنة الخبرة المحاسبية : بطريقة مستقلة وذلك إما بصورة فردية وإما ضمن شركة تتكون من خبراء ، محاسبين..."

²¹ - فواد معلال: "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، م.س، ص : 235 .

وهكذا قد يعتمد مراقبو الحسابات إلى تأسيس شركات الخبرة في المحاسبة للتهرب من حالات التنافي التي تطالهم، وتفاديا لذلك منع المشرع المغربي على غرار نظيره الفرنسي شركات الخبرة في المحاسبة التي يكون أحد الشركاء فيها في وضع من الأوضاع المشار إليها في البنود الثلاثة الأولى من المادة 161 من ق.ش.م من القيام بوظائف مراقب الحسابات في نفس الشركة.

فتعين شركة لمراقبي الحسابات للقيام بمهام مراقب حسابات داخل شركة يقتضي أولا التحقق من كون جميع أعضائها غير ممنوعين شخصا من مزاولة هذه المهام بسبب حالة من حالات التنافي الخاصة بهم ، كما يتعين كذلك من جهة الاحتياط من عدم حدوث أية حالة تقف في وجه عدم استمرار أعضائها في مباشرة مهامهم، لأن ذلك يلزم الشركة على التخلي عن مهامها وإلا وقعت تحت طائلة العقوبات الجنائية²².

ونلاحظ أن المشرع المغربي تحدث عن الشركاء فقط، وبالتالي فإن نص الفقرة الرابعة من المادة 161 من قانون شركات المساهمة يفتقد إلى الوضوح والدقة، عكس التشريع الفرنسي الذي يشير إلى كل من الشركاء والمساهمين والمديرين في شركات مراقبي الحسابات، ومن المعلوم أن القانون المغربي سمح للخبراء المحاسبين تأسيس شركات أشخاص وشركات أسهم وشركات ذات مسؤولية محدودة لمزاولة مهنة الخبرة المحاسبية، ومن تم يمكن أن يوحي مصطلح "الشركاء" الذي استعمله المشرع المغربي على أنه قاصر فقط على شركات الأشخاص، وبالتالي تنحصر حالات التنافي في شركات الأشخاص وذات المسؤولية المحدودة التي ينطبق على أعضائها وصف الشركاء، دون شركات الأسهم التي ينطبق على أعضائها وصف المساهمين، ومع ذلك نرى أن الأمر مجرد سهو، لأنه لا معنى لهذا الاستثناء إذا كان مقصودا، وبالتالي فإن التنافي يطال شركات الخبرة في المحاسبة التي يكون أحد الشركاء و المساهمين فيها في وضع من الأوضاع المشار إليها في البنود السابقة.

وبالإضافة إلى حالات التنافي هاته المنصوص عليها في قانون شركات المساهمة، وقانون الخبرة المحاسبية، يجب بناء على المادة 74 من القانون رقم 34.03 المتعلق بمؤسسة الائتمان و الهيآت المعتمدة بحكمها الصادر بتاريخ 14 فبراير 2006 أن يتوفر مراقبو الحسابات على جميع ضمانات الاستقلال بالنسبة إلى المؤسسة الخاضعة للمراقبة، و عند تعيين مراقبين اثنين للحسابات لا يجوز أن يكون ممثلين أو منتميين لمكاتب تجمع بينهما روابط.

يلاحظ على التعداد الوارد في الفصل 161 من قانون شركات المساهمين أنه واضح ووارد على سبيل الحصر ولم يفسح المجال لإعمال القياس أو السلطة التقديرية لإدخال

²² - محمد كرام: "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، م.س، ص : 94 .

حالات أخرى في حالات التنافي، خاصة إذا علمنا أن الأهداف التي توخاها المشرع من هذه الحالات قد لا تتحقق في حالة ظهور أوضاع جديدة كحالة الشريك في شركة أخرى، وعن حالة الرديف، و عن حالة الشخص الذي يتقاضى أجرا عن حالة أقارب و أصحاب المؤسسين أو المتصرفين أو أصحاب الحصص العينية، فهذه حالات تحول أن يعين من بينها مراقب الحسابات دون أن يقع في حالات التنافي، و في حالة لم يتطرق إليها المشرع ويدرجها ضمن حالات التنافي المنصوص عليها في الفصل 161 من ق.ش.م، علما أنه يتصور حدوثها الشيء الذي يجعل الباب مفتوحا لإدخال حالات تقلل من أهمية الفصل المذكور، وتمس باستقلالية وحياد المراقب، إذ كيف يمكن تصور استقلالية وحياد مراقب حسابات يعمل وكيلا تجاريا لدى زوج أو صهر أو قريب لأحد المؤسسين، خاصة إذا كان يتقاضى مقابلا مهما، فهو سيخاف على ضياع منصبه، وقد كان حريا بالمشرع أن يبيقي على الفصل 259 من مشروع الشركات الذي يقضي بكون مهنة مراقب الحسابات تننافي مع كل نشاط من شأنه أن يمس باستقلال وحياد المراقب، وهي بذلك تصبح خاضعة للسلطة التقديرية للقضاء²³.

الفقرة الثانية : ضمانات استقرار مراقب الحسابات

من أجل ضمان استقرار مراقب الحسابات لابد من وضع ضمانات قوية لتأمين حياد ونزاهة واستقلال هذا الأخير، ضمانات من شأنها أن تحقق المصداقية والشفافية، وذلك حتى يستطيع مراقب الحسابات أداء مهامه بنزاهة وجدية، الشيء الذي لن يتوفر له بالرغم من إحاطته بسياج من حالات التنافي.

ولعل أكبر تهديد يمكن أن يبعثر أمل مراقب الحسابات في ممارسة مراقبة حقيقية لا محاباة فيها لأحد، يكمن في التلويح بوضع حد لمهمته وتعيين مراقب آخر يطيع الأوامر ويتغاض عن الصغائر والكبائر .

وفي محاولة من المشرع لإخراج مراقب الحسابات من هذه الوضعية، عمل قانون شركة المساهمة جاها على ضمان حياد واستقلالية مراقبي الحسابات، باعتبارها شرطا لكل مراقبة جدية وفعالة، وباعتباره حاميا لمصلحتها²⁴ ، فإن ما زاد من قوة هذا الضمان هو إقرار مسطرة لتجريح هؤلاء المراقبين (أولا) ومسطرة خاصة أيضا لعزله (ثانيا) .

²³ - عبد الرحيم عباسيد : "الوقاية الداخلية ودور مراقبي الحسابات"، مجلة المحامون، العدد السادس ، السنة 1992، ص:191 .

²⁴ - سعاد شنتاف : "صلاحيات مراقب الحسابات في القانون المغربي الجديد لشركات المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة - جامعة محمد الخامس أكادال - الرباط ، 1998/1999 ، ص : 69 .

أولاً : تجريح مراقب الحسابات

يعتبر التجريح آلية مهمة لحماية حياد مراقب الحسابات، بحيث تسمح بمنع تولي مهام مراقب الحسابات كل مرشح مقترح من طرف جهاز التسيير أو مدعوم من قبل الأغلبية إذا كانت استقلالية شكلية ومشكوكا فيها²⁵.

بناء على المادة 164 من قانون رقم 05-20 الذي يقضي بتغيير وتنظيم القانون المتعلق بشركات المساهمة، يجب تقديم طلب التجريح من طرف مساهم أو عدة مساهمين، يمثلون ما لا يقل عن 5 في المائة من رأس مال الشركة، كما يمكن بموجب نفس المادة، وبموجب المادة 5-25 من القانون المنظم لمجلس القيم المنقولة والمضافة بمقتضى القانون رقم 01-23 لمجلس القيم المنقولة تقديم طلب تجريح مراقب الحسابات بالنسبة للشركات التي تدعوا الجمهور للاكتتاب.

فالملاحظ أن المشرع في القانون رقم 15-20 خفض نسبة الأسهم التي تخول للمساهمين تقديم طلب التجريح من 10% إلى 5% بالنسبة للشركات التي تدعوا الجمهور إلى الاكتتاب فقط، دون الشركات المغلقة، فكيف يمكن الحديث عن التجريح كوسيلة لحماية الأقلية بالنسبة للشركات المغلقة، مع اشتراط امتلاك نسبة 10% من رأس مال الشركة؟

علاوة على الشرط المتعلق بالأطراف المخول لها تقديم طلب التجريح، فإن هذا التجريح إذا تعلق بمراقب حسابات واحد ممن تم تعيينه بواسطة الأغلبية، فلا يمتد حكم التجريح إلى غيره، كما لا ينطبق التجريح على مساعدي المراقب حيث لا توجد خشية منهم على مصلحة الأقلية، ما لم يثبت للأقلية خلاف ذلك²⁶، أيضا فإن هذا الطلب لا يقدم إلا ضد المراقب المعين من طرف الجمعية العامة وبالتالي يخرج من مقتضيات نصوص التجريح مراقب الحسابات المعين في النظام الأساسي، أو في عقد منفصل يشكل جزءا منه، كما يستثنى أيضا في مسطرة التجريح مراقبي الحسابات الذين تم تعيينهم من قبل القضاء²⁷.

وبما يرجح هذا الاستثناء من مسطرة التجريح، قصر المدة التي يمارس فيها المراقب مهامه حيث لا يمارس مراقب الحسابات المعين في النظام الأساسي أو في عقد منفصل يشكل جزءا منه مهامه، إلا خلال السنة المالية الواحدة، في حين أن مراقب الحسابات الذي يعينه القضاء بطلب من أي مساهم عند إهمال الجمعية العامة القيام بذلك، يستمر في مزاوله مهامه إلى حين تعيين الجمعية العامة لمراقب حسابات آخر.

²⁵ - عبد الرحمان السباعي : "مبدأ المساواة بين المساهمين في شركات المساهمة"، مرجع سابق، ص : 308 .

²⁶ - حمد الله محمد حمد الله : "مراقب الحسابات"، مطبعة دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى 1994، ص : 19.

²⁷ - إدريس فائق : "مراقبو الحسابات في شركات المساهمة" المجلة المغربية للاقتصاد والقانون المقارن، العدد 20 1993، ص : 30 .

وعليه يختص بالنظر في طلب تجريح مراقب الحسابات رئيس المحكمة باعتباره قاضيا للأمور المستعجلة، و يتعين تقديم هذا الطلب معلا تحت طائلة عدم القبول خلال فترة ثلاثين يوما من تاريخ تعيين المراقب المطلوب تجريحه بناء على المادة 164 من قانون شركة المساهمة المغربي .

وحتى لا يظل التجريح سلاحا يهدد مراقب الحسابات طوال فترة انتدابه، وقد اقترح الكثير من الباحثين²⁸ جعل إمكانية تجريح المراقبين تتم داخل شهر من تاريخ ظهور سبب التجريح بدل التقيد بأجل 30 يوما بتاريخ تعيين المراقب، و حجتهم في ذلك أن الفترة المحددة في المادة 164 من ق.ش.م مدة قصيرة لا يمكن خلالها اكتشاف أسباب التجريح. ونعتقد أن هذه الفترة القانونية المتاح خلالها تجريح المراقب فترة معقولة، و لا مبرر لجعل وضعية مراقب الحسابات غير مستقرة و مفتوحة على عدة احتمالات، ما دام يمكن إعمال مسطرة العزل المنصوص عليها في المادة 179 من ق.ش.م والتي يمكنها تغطية الفترة التي يصبح فيها اللجوء إلى التجريح غير ممكن.

غير أن تقديم الطلب داخل هذا الأجل لا يعني أن رئيس المحكمة يقضي برد وتجريح المراقب بل إنه يبحث في ملف القضية، فإذا تبين له أن أسباب التجريح غير جدية قضى برفض طلب التجريح، وعلى العكس من ذلك إذا تبين له أن أسباب التجريح تكتسي صبغة جدية، وتأكد له احترام جميع الشروط الأخرى فإنه يقضي بتجريح المراقب. وأمام سكوت كل من المشرع المغربي والفرنسي عن تحديد أسباب التجريح بنوع من الدقة والبيان، وإنما استعمل كلاهما عبارة تجريح مراقب الحسابات لأسباب صحيحة²⁹، وبالتالي فتقرير صحة هذه الأسباب من عدمها يخضع للسلطة التقديرية للقضاء.

إن الأسباب التي تبرر التجريح تقوم على كل الظروف التي من شأنها أن تثير شكوكا جدية حول كفاءة مراقب الحسابات أو نزاهته أو استقلاليتة، وإن كان البعض يرى أنه لا يمكن الاستناد على الكفاءة كسبب لتجريح المراقب، مستندين في تبرير موقفهم أن المشرع تكفل بضمان كفاءة المراقب بسن الشروط المتعلقة بالقيد في لائحة المهنيين.

وكخلاصة فإن أسباب تجريح مراقب الحسابات أسباب متعددة وجمة من الصعب حصرها، تبدأ بحالات التنافي وأسباب العزل، أيضا يمكن أن يستند طلب التجريح على أي سبب يشكك في كفاءة المراقب أو نزاهته و كذا استقلاليتة، ويبقى للقضاء في إطار سلطته التقديرية تحديد مدى جدية أسباب التجريح.

²⁸ - خويا موح مصطفى : "مراقبة الحسابات في شركات المساهمة على ضوء قانون 17/95"، مجلة المحامي العدد 49، سنة 2006، ص : 226 .

²⁹ - عبد الرحيم عباسيد : "الوقاية الداخلية ودور مراقبي الحسابات"، م.س ، ص : 127 .

ثانياً: عزل مراقب الحسابات

لقد ظهر حرص المشرع على ضمان استقرار مراقب الحسابات في أداء مهامه من خلال سحب البساط من تحت أقدام الجمعية العامة لاتخاذ القرار بشأن عزله وتعويضه بغيره، وجعل هذه الإمكانية بيد القضاء ولو في حالة ارتكابهم لخطأ، وذلك من أجل حمايتهم من أجهزه الإدارة وجمعيات المساهمين³⁰.

إلا أنه إسناد صلاحية عزل مراقب الحسابات للقضاء وإن كان يعد حصانة تجاه قرارات العزل التي قد تتخذها الجمعية العامة والتي قد تكون تعسفية أو انتقامية ضد كل مراقب غير مرحب به داخل الشركة، إذا كان يمارس مهامه بموضوعية وحياد من شأنه أن يكشف عورات محاسبة الشركة، فإنه لا يعد بالمقابل تحصيناً لهم من الغش أو التواطؤ مع أجهزة التسيير لإخفاء الحقائق أو الإدلاء بمعلومات كاذبة وهي أفعال يطالها العقاب الجنائي. إذ نصت المادة 179 من ق.ش.م في هذا الإطار على أنه يمكن إعفاء مراقب أو مراقبين للحسابات من مهامهم في حالة ارتكابهم خطأ أو إذا عاقهم عائق مهمما كان السبب قبل انقضاء المدة العادية لمهامهم من طرف رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات وذلك بطلب من مجلس الإدارة أو من مساهم أو عدة مساهمين يمثلون مالا يقل عن 5٪ من رأس مال الشركة أو من الجمعية العامة. كما يمكن لمجلس القيم المنقولة أن يطلب إعفاء المراقبين بالنسبة للشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب³¹.

وتثير هذه المادة الملاحظات التالية:

1 - أن المشرع وسع من دائرة الجهات التي يحق لها التقدم بطلب إعفاء مراقب الحسابات لتشمل كلا من الجمعية العامة ومجلس الإدارة ومجلس الرقابة والمساهم أو المساهمين الذين يمثلون ما لا يقل عن 5 في المائة من رأسمال الشركة، ومجلس القيم المنقولة بالنسبة للشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب³².

2 - أن المشرع استعمل، شأنه شأن المشرع الفرنسي، مفهوم "الإعفاء" بدل مفهوم "العزل" الذي ينصرف إلى الأجهزة الداخلية للشركة، وذلك رغم أن النتيجة تبقى واحدة في الحالتين معاً.

3 - أنها قررت عدة ضمانات لفائدة مراقب الحسابات، أولها، منح صلاحية إعفاءه من مهامه لرئيس المحكمة التجارية فقط، وذلك خروجاً عن القواعد العامة التي تعطي سلطة الإعفاء

³⁰ - نور الدين لعرج : "قانون الشركات التجارية"، م.س، ص: 129 .

³¹ - عدلت هذه المادة بمقتضى المادة الأولى من قانون 20.05 بحيث قلصت النسبة اللازمة لتقديم هذا الطلب من 10 في المائة إلى 5 في المائة .

³² - وذلك خلافاً لحالة طلب التجريح الذي قصره المشرع في المساهمين الذين يمثلون مالا يقل عن 5 في المائة من رأسمال الشركة، وفي مجلس القيم المنقولة بالنسبة للشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب.

لسلطة التعيين، مما يمنع أي تحكم من طرف الجهاز المسير في طريقة أدائه لمهامه، أو أي مساس باستقلاليته³³. وثانيها، ضرورة تعليل طلب الإعفاء، بحيث أن المشرع لم يجعل هذا الطلب مطلقاً، بل يتعين على مقدمه إثبات ارتكاب المراقب لخطأ أثناء أدائه لمهامه، أو لعائق يحول دون أدائه لمهامه على الوجه السليم، وفي ظروف عادية³⁴.

4 - تبقى لرئيس المحكمة التجارية المختص سلطة تقديرية في دراسة وتقييم الأسباب المستند عليها من طرف مقدم طلب الإعفاء من جهة، وكذا الدفوعات المقدمة من طرف مراقب الحسابات المعني من جهة أخرى.

5 - فيما يتعلق بالأخطاء التي يمكن أن تكون سبباً للإعفاء، فهي تقسم على العموم إلى نوعين: أخطاء ناجمة عن الإسراف والإفراط في التدخل، وأخطاء ناتجة عن انعدام أو الامتناع عن التدخل³⁵. ومن مثل النوع الأول، أن يعتمد بسوء نية، في حالة وجود خلاف له مع الجهاز المسير حول الأتعاب، إلى تكثيف المراقبة بدون سبب وجيه لذلك، وإلى تحريك مسطرة الإنذار دون وجود مبررات كافية لذلك³⁶، أو أن يتدخل في تسيير الشركة، ويتقدم بطلبات غير عادية وغريبة وخارجة عن مهمته³⁷. ومن مثل النوع الثاني من الأخطاء، أن يمتنع عن إيداع تقريره بحجة وجود خروقات³⁸ أو لعدم أداء الشركة لأتعابه³⁹، وهو ما يمنع من انعقاد الجمعية العامة بصفة قانونية، أو أن يمتنع عن إجراء بحوث تكميلية بعد اكتشافه وجود فوارق مهمة في حساب الموردين، والحال أنه يخفي العديد من الاختلاسات، مما أضر بالشركة⁴⁰.

إضافة إلى هذه الأخطاء العمدية، يتضح من المادة 180 من ق.ش.م، أنه ليس ضرورياً أن يكون الخطأ المرتكب من مراقب الحسابات إرادياً وجسيمياً، بل يكفي لإعفاء ارتكابه لإهمال أثناء أدائه لمهامه. وهذا ما سار عليه القضاء الفرنسي، وخصوصاً متى

³³ - خلافاً لهذا الوضع، كان قانون 24 يوليو 1867 الفرنسي المطبق في المغرب بمقتضى ظهير 11 غشت 1922، يعطي للجمعية العامة سلطة مطلقة في عزل مراقب الحسابات في أي وقت وبدون أي سبب.

³⁴ - A. Colmar (1ere. Ch. Civ.) 23 février 1983. Rev. Soc. 1983. Jurisprudence, p : 583, note de J.G.

³⁵ - CA. Paris 2, juin 2003, JCP, n° 40, p: 1556, cité dans, BIP, n° 128 novembre, 2003 panorama de l'actualité juridique Et jurisprudentielle française, octobre .p :23 - 2003.

³⁶ - CA. Versailles (13e ch.) 8 février 1990. (L'affaire Beaunier). Rev. soc.,somm, et jurisprudences, p: 292, cité par Y. Guyon.

³⁷ - Cass. Com. 18 oct. 1994. Rev.soc., (1) janvier-Mars. 1995 jurisprudences commentées, p: 56 et la note.

³⁸ - Cass. Com. 22 octobre 1991. Cité par Mercadal; Janin, op. cit., n° 2255, p : 680.

³⁹ - Paris 28 septembre 1989. Bull, Joly. 1989, p: 969, note Lesguillier, * Cass. Com. 22 octobre 1991, Bull. Joly, 1991, p : 46, note Barbieri .

⁴⁰ - Cass. Com. 6 février 1990, Rev. Soc, 1990, p : 433, note de D. Vidal.

تكرر هذا الإهمال وحال دون رقابة نافعة للحسابات⁴¹، أو يكون راجعا إلى عدم التنفيذ أو التنفيذ السيئ للمهام التي يتكفل بها⁴²، بشكل يحول أو يمنع من استمراره في أداء مهامه إلى حين انتهاءها.

6 - خلافا للخطأ، يتميز العائق المبرر للإعفاء بطابع موضوعي، ويكون إما عائقا ماديا كالمرض الطويل أو الممتد، وإما عائقا قانونيا كحدوث حالة من حالات التنافي والمنع، أو تحمل مراقب الحسابات للعديد من المهام، أو عامة كل واقعة من شأنها منع مراقب الحسابات من إتمام مهامه في ظروف عادية⁴³.

وفي حالة إعفاء مراقب الحسابات من مهامه بمقتضى أمر قضائي من رئيس المحكمة التجارية المختص، فإنه يتم بنفس هذا الأمر القضائي، تعيين مراقب للحسابات ليعوضه، وفي حالة تعدد المراقبين المعفيين، فإنه يتعين مراقب جديد في محل كل مراقب معفي. وفي جميع هذه الحالات يكون مراقب الحسابات المعفي مسؤولا تجاه الشركة والأغيار عن الأضرار الناتجة عن الخطأ أو الإهمال الذي ارتكبه متى ترتب عنها ضرر⁴⁴، بل يمكن إثارة مسؤوليته من طرف الأقلية والأغيار، بخصوص المخالفات التي ارتكبتها المتصرفون أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو مجلس الرقابة إذا علم بها حين مزاولته لمهامه، ولم يتم بالكشف عنها في تقريره المقدم للجمعية العامة⁴⁵.

وتجدر الإشارة إلى أن تقديم طلب عزل مراقب الحسابات من طرف الأشخاص الذين يملكون الحق في ذلك لا يعني بالضرورة أن الطلب مقبول، بل لابد من أن يستند على أسباب تبرره، وبناء على المادة 179 من قانون شركات المساهمة، يمكن تقديم طلب بعزل مراقب الحسابات إذا ارتكب خطأ أو إذا عاقه عائق مهما كان سببه.

ولا يعتبر العزل بسبب وجود عائق بمثابة عقوبة، بل يتعلق الأمر بإزالة نتائج ظروف موضوعية جعلت من المستحيل على مراقب الحسابات أداء مهامه بدقة وتفرغ، وهذه العوائق قد تكون قانونية، مثل شطب اسم مراقب الحسابات من لائحة الخبراء المحاسبين، أو وقوعه في إحدى حالات التنافي، وقد تكون مادية، مثل تلك الناتجة عن

⁴¹ - Cass. Com. 14 novembre 1995. Rev. Soc. 1996, p : 279, note de Pasqualini, * Trib. De Paris, 31 mal 2000, Rev. Soc, 2000, somm. p : 762.

⁴² - Cass. Com. 3 décembre 1991. Rev. Soc. 1992, p : 488, note de A. Vidal.

⁴³ - Cass. Com. 6 février 1990, Rev. Soc., 1990, p : 433, note de A. Vidal.

⁴⁴ - Jean-Claude Gofard, Espaces et limites de la mise en cause de la responsabilité des commissaires aux Comptes. In, Commissaire aux comptes Missions et responsabilités, sous la direction de Marc Domingo, ed. Economica, Paris, 2001, P: 168.

⁴⁵ - وهذا ما سارت عليه محكمة النقض الفرنسية في القرار الصادر عنها بتاريخ 11 يوليوز 2000، حيث ألزمت مراقب الحسابات المعفي من مهامه، بأداء تعويض وفوائد لفائدة المكتتبين الجدد في الشركة، وذلك لعدم إشارته في تقريره إلى وجود دعوى قضائية ضد الشركة من شأنها زيادة خصومها، والتأثير بشكل كبير على أصولها، وعلى قيمة الأسهم التي أصدرتها بناء على المعطيات المحاسبية التي شهد بصحتها.

ظروف شخصية متعلقة بمراقب الحسابات كالمرض أو ناتجة عن ظروف متعلقة بالشركة ولا دخل له فيها، كتغيير البنية القانونية أو المحاسبية للشركة المراقبة، بحيث أصبحت الوسائل المتوفرة لدى مكتب مراقب الحسابات سواء تعلق الأمر بوسائل بشرية أو تقنية لا تتناسب مع الوضعية الجديدة للشركة.

المطلب الثاني : مبدأ تعيين مراقب الحسابات بين الحرية والإلزام

لقد شكل التنظيم الجديد لمؤسسة مراقبي الحسابات طفرة في قانون الشركات التجارية عامة والشركة المساهمة بصفة خاصة، فبعد أن كان تعيين مراقب الحسابات لا يخضع كمبدأ لأية شروط ترتبط بالسلوك أو الكفاءة إذا كانت الجمعية التأسيسية تملك مطلق الصلاحية لتعيين مراقب الحسابات سواء من بين المساهمين أو من غيرهم.

وقد عمل القانون الجديد لشركة المساهمة 17.95 على تفادي هذه الثغرات استجابة للتطورات التي لحقت مهنة تدقيق الحسابات مع صدور القانون المتعلق بتنظيم الخبرة المحاسبية، حيث لم يعد بالإمكان إسناد هذه المهمة إلى شخص كفاء وذي مؤهلات علمية⁴⁶، وهذا ما يعكس رغبة المشرع في توفير ضمانات قوية لممارسة الصلاحيات المخولة لمراقب الحسابات، فأصبح هذا الأخير جهاز اجتماعي محترف يرمي إلى ما هو أبعد من حماية الشركاء والمساهمين، بل حماية الشركة ذاتها، فكان أن اختار هذا الجهاز بهذا القدر من الأهمية مراعاة للطبيعة المعقدة لأعمال المراقبة⁴⁷.

وإذا كان مراقب الحسابات أمرا اختياريا في الشركات التجارية عامة، فإن أهمية شركات الأموال - وعلى الأخص شركة المساهمة - كانت وراء تعيين هذا الجهاز كأحد مكوناتها الضرورية.

الفقرة الأولى : كيفية تعيين مراقب الحسابات

لقد جعل المشرع المغربي من تعيين مراقب الحسابات إجباريا في بعض الشركات واختياريا في البعض الآخر.

إذ أوجب القانون أن يعين في كل شركة مساهمة مراقب أو عدة مراقبين للحسابات يُعهد إليهم بمراقبة وتتبع حسابات الشركة⁴⁸.

⁴⁶ - عبد الرحمان السباعي : "مبدأ المساواة بين المساهمين في شركات المساهمة"، م.س، ص : 286 .

⁴⁷ - عزيز إطوبان : "حماية الحقوق الأساسية للمساهمين في شركة المساهمة في القانون المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكاد - الرباط، 2005/2004 ، ص : 420 .

⁴⁸ - فؤاد معلال : "شرح القانون التجاري الجديد"، م.س، ص : 290 .

ونفس الشيء بالنسبة لشركة التضامن التي يتجاوز رقم معاملاتها 50 مليون درهم، دون اعتبار الضرائب عند الافتتاح⁴⁹، وكذا شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم وفي الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي يتجاوز رقم معاملاتها 50 مليون درهم.

ويبقى تعيين مراقب الحسابات في باقي الشركات التي لا يتجاوز رقم معاملاتها 50 مليون درهما اختياريًا، أما شركة المحاصة فهي تُعفى من تعيين مراقب الحسابات لكونها لا تتوفر على الشخصية المعنوية⁵⁰.

ويتم تعيين مراقب الحسابات في شركة المساهمة من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين (م 163 من ق.ش.م)، ويتم تعيينه إما بموجب النظام الأساسي للشركة أو بموجب عقد منفصل لا يتجزأ عن النظام الأساسي (م 20 ق.ش.م)، ويمكن تعيين مراقب الحسابات بصورة استثنائية من قبل رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضيا للمستعجلات، وذلك في الحالة التي لم يتم فيها تعيين مراقب الحسابات من طرف الجمعية العامة بناء على طلب أي مُساهم.

وتدخل القضاء له دور إيجابي في الحد من حالات الخلاف بين الشركاء حول تعيين مراقب الحسابات.

وكما سلف الذكر، يبقى تدخل القضاء في الحالات الاستثنائية وبطلب من أحد المساهمين، وذلك لبث الثقة والاطمئنان داخل المؤسسة التجارية، ويكون هذا التعيين محدد المدة، أي يستمر إلى حين تعيين مراقب أو مراقبين من طرف الجمعية العامة (المادتين 164 و 165 من ق.م.ش)، ويتم تعيين مراقبو الحسابات الأوائل بمقتضى النظام الأساسي، أو بموجب عقد منفصل يشكل جزءا من النظام الأساسي ويوقع وفق نفس الشروط، ولا يمكن أن تتعدى مدة مهامهم في هذه الحالة سنة مالية واحدة (المادة 163 - الفقرة 1)، ويشترعون في ممارسة مهامهم فعليا ابتداء من قيد الشركة في السجل التجاري.

أما مراقبو الحسابات اللاحقين فيُعَيَّنون لمدة ثلاثة سنوات من قبل الجمعية العامة العادية، من بين الخبراء المحاسبين المُقَيَّدِينَ في جدول الهيئة الخاصة بهؤلاء، فإذا لم تُعَيَّن الجمعية العامة مراقبي الحسابات، جاز لأي مُساهم أي يتقدم بطلب إلى رئيس المحكمة التجارية - كما سبق الذكر - بصفته قاضي الأمور المستعجلة ليتولى تعيينهم بأمر منه، على أن يتم دعوة المتصرفين بصفة قانونية. وتنتهي مهمة المراقبين في هذه الحالة بمجرد قيام الجمعية العامة بتعيين مراقبين جدد.

⁴⁹ - الفصل 12 من قانون 5.96.

⁵⁰ - لطيفة بنخير : الندوة الجهوية الثامنة حول موضوع: "صعوبات المقاول وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، مطبعة الأمانة، الرباط، 2007 - ص: 55.

وقد خوّل المشرع للمساهمين الحائزين لـ 10% من رأس المال على الأقل، إذا كانت لهم مبررات مشروعة للشك في حياد ونزاهة مراقب الحسابات المُعين من طرف الجمعية العامة، أن يطلبوا إعفائه من رئيس المحكمة، وتعيين آخر بدله. وللإشارة فنصّاب 10% أعلاه نزل به التعديل الجديد في القانون 20.05 إلى 5% بالنسبة للشركات التي ندعو الجمهور للاكتتاب، كما أن نفس التعديل منح إمكانية التجريح المقررة هنا لمجلس القيم المنقولة كذلك⁵¹.

والملاحظ أن المشرع لم يترك للمساهمين كامل الحرية في إعفاء مراقبي الحسابات، بل قيّد هذه الإمكانية بعدة شروط، كأن تكون أسباب التجريح صحيحة، وأن يقدموا طلبهم معطلا داخل أجل 30 يوما، ويبقى لرئيس المحكمة السلطة التقديرية في تقرير الإعفاء أم لا .

وإذا كانت المقتضيات المذكورة توحى بأنها تضمن استقلالا تاما لمراقبي الحسابات بمناسبة عملية تعيينهم، فإنه مما لا شكّ فيه أن اقتراح هذا المراقب أو ذاك على الجمعية العامة إنما يتم على مُستوى الواقع من طرف جهاز التسيير⁵²، وهو ما قد يتولد عنه إحساس بالامتتان لهؤلاء وترجمته أثناء ممارسته لمهامه إلى نوع من التغاضي عن بعض الإخلالات والتعسفات التي قد تطل مبدأ المساواة بين المساهمين .

الفقرة الثانية : ضوابط تعيين مراقب الحسابات

إذا كان المشرع قد حاول توفير حد أدنى من الاستقلالية بمناسبة تعيين مراقب أو مراقبي الحسابات بالرغم من القصور الذي يطبع هذه العملية عل مستوى الواقع فإن إصراره على تأكيدها يبدو واضحا بمناسبة تحديد من يحق له أن يكون مؤهلا لتولي هذه المهمة .

وفي هذا الإطار عمل قانون 17/95 على تقييد صلاحيات المؤسسين أو الجمعية العامة حسب الحالات في اختيار مراقبي الحسابات بعد أن كان اختياره لا يخضع لأية شروط معينة، لا فيما يتعلق بشخصيته أو بمؤهلاته وكفاءته، حيث كان يجوز وفقا للمادة 32 من قانون 18.67 أن يكون المراقب إما من المساهمين أو من غيرهم، كما كان من الممكن لأي كان أن يعين لهذه المهمة⁵³.

ووعيا من المشرع بعدم جدوى هذه المقاربة غير العملية، إذ قطه قانون 17/95 مع منهجية قانون 18.67 في تعامله مع هذه المؤسسة من خلال الاستفادة من التطورات

⁵¹ - فؤاد معلال: "شرح القانون التجاري الجديد"، م.س، ص : 291 .

⁵² - عبد الرحمان السباعي : "مبدأ المساواة بين المساهمين في شركات المساهمة"، م.س ، ص : 298 .

⁵³ - عبد الوهاب المريني : "سلطة الأغلبية في شركة المساهمة في القانون المغربي"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، السنة الجامعية 1996-1997، ص: 342.

التشريعية الفرنسية التي جاء بها قانون 24 يوليوز 1966، والتي تم التمهيد لها بالقانون المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين⁵⁴.

وقد تم تجسيد حرص المشرع على ضمان كفاءة مراقب الحسابات التي هي دعامة أساسية لاستقلاله الفكري والعلمي، في منعه من ممارسة مهنة مراقب الحسابات كل شخص غير مُقيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، ويشترط في المراقب أن يكون مقيدا في جدول المحكمة، وغير محكوم عليه من أجل جنائية أو جنحة عادية أو خاضع لنظام التصفية القضائية - ما لم يسترد اعتباره - أو محروم من تولي وظيفة متصرف أو مدير.

ولا يسوغ أن يكون المراقب عضوا مؤسسا لإحدى الشركات أو فروعها، ولا أن يمتلك في هذه الأخيرة أو فروعها حصة عينية أو منافع خصوصية، ولا يمكنه أن يكون متصرفا أو عضوا في مديرية أو مجلس إحدى الشركات أو قريبا من الدرجة الرابعة إلى أحد الأعضاء في الشركة⁵⁵.

وهكذا نصت المادة 160 من ق 17/95 على أنه : "لا يحق لأي كان مزاوله مهام مراقب الحسابات ما لم يكن مُقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين"، ولا يمكن طبقا للمادة 3 من القانون رقم 15/89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، أن يُقيد في الجدول إلا من كان حاصلا على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو على شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها لها كما هو منصوص عليه في المادة 20 من القانون الخاص بالخبراء المحاسبين وأن لا يكون محكوما عليه بعقوبة مانعة للحرية من أجل أفعال مُخلّة بالشرف والاستقامة والآداب العامة.

إن الاطلاع العقلاني على الوثائق المحاسبية للشركة وتقييم مدى صدقها ومدى تعبيرها عن حقيقة الوضعية المحاسبية للشركة، مسألة ذات أبعاد علمية وتقنية ترتبط أساسا بعلم المحاسبة، ولا يستطيع أي كان الإلمام بها على أكمل وجه إلا مراقب الحسابات الذي تكون مهمته الاعتيادية، كما هو محدد بموجب المادة الأولى من القانون رقم 15/89 المشار إليه، فالظاهر من خلال جل هذه المقننات أن المشرع كان حريصا على أن يؤمن مراقبة شركة المساهمة بواسطة أشخاص يتوفرون على كفاءة مهنية عالية واحترافية نوعية⁵⁶.

وإذا كانت شروط الكفاءة العلمية والأخلاقية والحياد والنزاهة التي فرضها المشرع، تستهدف تفادي النقص الحاد والخطير الذي كان يشوب القانون القديم، فإن أكبر معضلة يمكن أن تصادف عمل هذا الجهاز في الوقت الراهن تتعلق بما إذا كان عدد الخبراء المقيدين

⁵⁴ - عبد الرحيم شمعية : "الآليات القانونية لتدخل المساهم غير المسير في تدبير شركة المساهمة : نحو حكمة جيدة"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، فاس، 2010/2011 - ص : 170 .

⁵⁵ - أحمد شكري السباعي : "الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن"، م.س، ص : 306 .

⁵⁶ - عبد الرحمان السباعي : "مبدأ المساواة بين المساهمين في شركات المساهمة"، م.س، ص : 300 .

بجدول الهيئة كاف لتأمين عملية المراقبة التي تستلزم الاستمرارية والدوام، أم أن ذلك ينعكس سلبا على جودة هذه الخدمة، وهو ما قد لا يسهم في ضبط التوازنات داخل الشركة ولا في تأمين حماية كافية لصغار المساهمين من مساوئ المساس بمبدأ المساواة بينهم وبين المساهمين الأغلبية خصوصا أمام التنامي المتسارع لعدد شركات المساهمة .

المبحث الثاني : طبيعة المهام المخولة لمراقب الحسابات

إن أهمية وجود مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية تنبثق من أهمية الأدوار والمهام المنوطة به داخل هذه الشركات، والتي تهدف إلى تدقيق ومراقبة الوضع المالي بها والكشف عن جميع الإخلالات التي من شأنها المس به، ويبقى الهدف من ذلك هو حماية المقولة وجميع المتعاملين معها بوجه خاص، وبالتالي حماية الاقتصاد الوطني بوجه عام.

وهذا ما جعل المشرع المغربي يعمل على تنظيم مهام مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية سواء خلال السير العادي للشركة، أو عندما تكون هذه الأخيرة تعاني من صعوبات، كما رتب المسؤولية عن الإخلال بأداء هذه المهام على الوجه المحدد قانونا، وبذلك جعل هذه المهام بمثابة التزامات على عاتق مراقب الحسابات يؤدي الإخلال بها إلى الوقوع في المساءلة.

وللحديث عن التزامات مراقب الحسابات في الشركات التجارية، لابد من الإشارة قبل ذلك إلى أن مهامه تتم بصفة دائمة ومستمرة، كما أن المشرع من أجل تمكينه من القيام بمهامه، مكنه من مجموعة من الضمانات والآليات، كحقه في الاطلاع على جميع المعلومات والوثائق التي قد يراها مفيدة في مهامه وعدم الاحتجاج اتجاهه بالسر المهني إلا في بعض الحالات⁵⁷، كما يمكنه القيام بجميع أعمال التحري سواء لدى الشركة المكلف بمراقبتها أو لدى الشركة التابعة لها إضافة إلى أنه يمكن أن يعين مساعدين له⁵⁸.

وهكذا، فإن المشرع مكن مراقب الحسابات من هذه الآليات بالنظر لصلاحياته الواسعة.

وهذا ما سنتطرق إليه عبر مطلبين، حيث سنخصص المطلب الأول للرقابة التقنية لمراقب الحسابات في الشركات التجارية، ثم سنخرج في المطلب الثاني إلى دور مراقب الحسابات في مساطر صعوبات المقولة .

⁵⁷ - تنص المادة 168 من ق.ش.م على أنه: "لا يمكن الاحتجاج بالسر المهني ضد مراقب الحسابات ماعدا مساعدتي القضاء..." .

⁵⁸ - الفقرة الثانية من المادة 167 من ق.ش.م .

المطلب الأول : الرقابة التقنية لمراقب الحسابات في الشركات التجارية

إن مراقب الحسابات وكما يظهر من تسميته يقوم بصفة دائمة بمراقبة حسابات الشركة، فباستثناء التدخل في تسيير الشركة يقوم مراقب الحسابات كما سلف الذكر من التحقق من صحة المعلومات الواردة في الدفاتر والوثائق الحسابية للشركة، ومراقبة مطابقة محاسبة الشركة للقواعد المعمول بها، فضلا عن تحقيقه من احترام قواعد المساواة بين المساهمين.

ومجمل القول، فإن له وظائف عدة نخص بالذكر الوظيفة الرقابية والإعلامية (الفقرة الأولى)، إضافة إلى وظيفة البحث والتحري (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى : الوظيفة الرقابية والإعلامية

ما يميز مهام مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية، هو تشعبها وكثرتها، إذ يتدخل في مجموعة من المناسبات وخاصة عندما يتعلق الأمر بحسابات الشركة ، ولعل هذا ما يبرر أهمية إثارة مسؤوليته عن الإختلالات التي قد يرتكبها أثناء أدائه لمهامه، فرغم كثرة هذه المهام فقد فرض المشرع المغربي التزامات على مراقب الحسابات تتجلى في الإخبار الذي يقوم به لجمعيات المساهمين (أولا)، والإخبار الذي يقوم به لفائدة الجهاز الإداري والرقابي (ثانيا) .

أولا : إخبار جمعيات المساهمين

إن مراقب الحسابات ملزم بتضمين المهام التي يقوم بها طوال السنة بتقرير يسمى التقرير العام (كما سنرى لاحقا) أو السنوي، والذي يتضمن مختلف العمليات التي قام بها خلال فحصه ومراقبته لحسابات الشركة، كما يثبت فيه ما توصل إليه من نتائج، وقد ألزمه المشرع بتقديم هذا التقرير للجمعية العامة⁵⁹ التي تتداول بناء على هذا التقرير⁶⁰ .

ولم يحدد المشرع مضمون التقرير العام الذي يجب أن يقدمه مراقب الحسابات إلى الجمعية العامة، إلا أنه ألزمه بالإشهاد عليه ووضع ملاحظاته حول صدق ومطابقة القوائم التركيبية مع المعلومات الواردة بتقرير التسيير وفي الوثائق الموجهة للمساهمين.

⁵⁹ - المادة 172 من ق.ش.م .

⁶⁰ - تنص المادة 178 من ق.ش.م على أنه: "تعد باطلة كل القرارات المتخذة في غياب المراقب أو مراقبي الحسابات معنيين بصفة صحيحة أو المتخذة تبعا لتقرير مراقبي حسابات معينين أو ظلوا يزاولون مهامهم خرقا لأحكام المادتين 160 و161". تسقط دعوى البطلان إذا ما تم تأكيد هذه المداولات بصيغة صحيحة من طرف جمعية عامة بناء على تقرير قدمه مراقب أو مراقبون للحسابات معينون قانونا".

وقد ميز المشرع⁶¹ بين ثلاث حالات للإشهاد المُعبر عنه في التقرير العام المقدم للجمعية العامة من طرف مراقب الحسابات وهي:

- الإشهاد بصحة وصدق القوائم التركيبية :

وذلك بأن يشهد مراقب الحسابات بما إذا كانت القوائم التركيبية تُعطي صورة صادقة عن نتيجة السنة المالية المنصرمة، ويجب على مراقب الحسابات قبل أن يضع إشهاداً على التقرير بصحة وصدق القوائم التركيبية، أن يكون قد اتخذ ما يلزم من الدقة في فحص حسابات الشركة وتأكد من عدم وجود أي إخلال به، لأن عدم قيامه بذلك قد يعرضه للمساءلة الجنائية⁶²، خاصة إذا توفر لديه عنصر العلم، كما قد يعرضه للمساءلة المدنية كما في الحالة التي يعلم فيها مراقب الحسابات أن المتصرفون أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو مجلس الرقابة قد ارتكبوا مخالفات ولا يضمنها في تقريره⁶³ ويضع إشهاداً بصحته.

- الإشهاد مع التحفظ:

عكس الإشهاد على صدق وصحة القوائم التركيبية، يمكن لمراقب الحسابات أن يضع تحفظه في التقرير الذي يقدمه إلى الجمعية العامة، وذلك عندما يلاحظ وجود أخطاء غير عادية في الحسابات أو خرق القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها⁶⁴.

ولعل منح المشرع لمراقب الحسابات إمكانية التحفظ على الإشهاد، يشكل نتيجة منطقية لما يجب أن يتمتع به من استقلالية وحياد وكفاءة، وفي نظر البعض⁶⁵ أنه إذا لم تتحقق استقلالية مراقب الحسابات فإنه سوف يتجه إلى إرضاء الإدارة لضمان عدم تغييره.

ويجب أن يوضح مراقب الحسابات عند وضع تحفظه على الإشهاد في التقرير المقدم للجمعية العامة، الأسباب التي دعت لذلك .

- رفض الإشهاد على الحسابات :

يجب على مراقب الحسابات أن يرفض الإشهاد على حسابات الشركة وذلك عندما يكتشف أخطاء أو إخلالات جسيمة لا تعطي الصورة الحقيقية للوضع المالي للشركة.

وكما هو الشأن بالنسبة للتقرير الذي يتضمن تحفظات، فإن التقرير الذي يتضمن رفض الإشهاد يجب أن يوضح فيه مراقب الحسابات الأسباب التي جعلته يرفض الإشهاد .

⁶¹ - المادة 175 من ق.ش.م .

⁶² - المادة 405 من ق.ش.م .

⁶³ - الفقرة 2 من المادة 180 من ق.ش.م .

⁶⁴ - رضوان عز الدين : " مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس السويسي، السنة الجامعية 2003/2004، ص : 49 .

⁶⁵ - رضوان عز الدين : " مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، نفس المرجع أعلاه، ص: 50 .

ويبقى التقرير الذي يتضمن رفض الإشهاد وسيلة بيد مسلمي الأقلية والدائنين ليطالبوا شروحات عن ذلك من طرف مسيري الشركة.

ثانيا: إخبار المجلس الإداري والمجلس الرقابي

ألزم المشرع من خلال الماد 169 من ق.ش.م والمحال عليها بمقتضى المادة 13 من قانون 5.96 والمتعلق بباقي الشركات، مراقب الحسابات بإحاطة كل من مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة علما بكل عمليات المراقبة والتحقق التي قام بها، وكذا مختلف الاستطلاعات التي تول إنجازها، كما يتعين عليه إخبارهم بالبنود التركيبية التي يتبين له ضرورة القيام بتغييرات فيها، مع إبداء كل الملاحظات المفيدة حول أساليب التقييم المستعملة في إعداد هذه القوائم. كما يتولى إحاطتهم بكل الخروقات والبيانات غير المطابقة للحقيقة التي يكتشفها، ومختلف النتائج التي يكون قد توصل إليها، وكذا كل الأفعال التي مرت على علمه أثناء مزاولة مهامه وبدأت له أنها تكتسي صبغة جرمية. ويشكل هذا المقتضى الأخير مستجدا من مستجدات قانون شركات المساهمة، وذلك لأن مراقب الحسابات كان ملزم بمقتضى قانون الشركات السابق، بأن يبلغ وكيل الملك على الوقائع ذات الصبغة الجرمية، ويرى البعض⁶⁶ أن تراجع المشرع عن هذه الإمكانية تضعف من سلطات مراقب الحسابات داخل الشركة وتحد من استقلاليته.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن مراقب الحسابات يعد مسؤولا عن عدم القيام بواجب التبليغ للجهاز الإداري والمحلي الرقابي، مسؤولية جنائية وأخرى مدنية كما سنوضح ذلك لاحقا، وما يستدعي الانتباه إليه في هذا الإطار هو أن المشرع المغربي منح مراقب الحسابات سلطة تقديرية في التبليغ عن هذه الأفعال بأجهزة الإدارة والرقابة وذلك من خلال استعماله لعبارة "كلما تطلب الأمر ذلك".

وبالرجوع إلى المادة 405 من ق.ش.م نجدها تعاقب مراقب الحسابات عن عدم إعلامه بأجهزة الإدارة أو الرقابة لكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاويلته مهامه وبدأ له أنها تكتسي صبغة جرمية.

فمن خلال ما سبق، يتبين بشكل جلي التناقض الواضح بين ما ألزم به المشرع مراقب الحسابات من إخبار وإعلام مع تمتعيه بالسلطة التقديرية، وبالمقابل على مسؤولياته، على عدم القيام بما هو ملزم به رغم ما يتمتع به من سلطة تقديرية في ذلك.

لذلك نرى أنه على مراقب الحسابات، بالنظر لجسامة المهام التي يقوم بها وأثرها على حياة الشركة وحقوق المساهمين والشركاء والأعيان المتعاملين مع الشركة، وبالتالي على الاقتصاد الوطني ككل، أن يعمل دور الحارس الأمين داخل الشركة، تماشيا مع الرأي

⁶⁶ - رضوان عز الدين : " مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص : 120 .

الذي سبق أن أشرنا إليه والذي يعتبر أن مهمة التبليغ عن الأفعال التي تكسي صبغة جرمية يبقى التزاما على كل شخص أو مواطن، فهذه المهام تجعل مراقب الحسابات يمارس مهمة ذات منفعة عامة داخل الشركة⁶⁷.

وتجدر الإشارة أيضا أن مراقب الحسابات بالإضافة إلى إخبار كل من الجهاز الإداري والرقابي، بالنسبة للشركات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب، مُطالب بإطلاع مجلس القيم المنقولة على الخروقات والبيانات غير المطابقة للحقيقة التي قد يكتشفها أثناء مزاوله مهامه.

الفقرة الثانية : وظيفة البحث والتحري

بالإضافة إلى التزامات مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية بإخبار جمعيات المساهمين والمجلس الإداري والرقابي، فرض المشرع المغربي التزاما آخر لا يقل أهمية عن الالتزامات السابقة، ويتعلق الأمر بمراقبة وتدقيق حسابات الشركة عبر إنجاز تقارير عامة وأخرى خاصة لها علاقة بتعديل النظام الأساسي .

أولا : تقارير عامة

إن ما يميز المهام التي تنجز فيها تقارير عامة، هي كونها تُضمّن في التقرير السنوي الذي يقدمه مراقب الحسابات للجمعية العامة العادية، وتوزع المهام التي يلزم فيها القانون مراقب الحسابات بأن ينجز فيها هذه التقارير، إلى مهام التحقق من صحة القيم والوثائق المحاسبية، علاوة على مهام التحقق من صحة المعلومات الواردة بتقرير التسيير ومن احترام قاعدة المساواة بين المساهمين .

1 - التحقق من القيم :

نصت المادة 166 من ق.ش.م على مهمة التحقق من القيم، إلا أنها جاءت عامة ولم تحدد كيفية القيام بعملية التحقق من القيم المنقولة، وبالرجوع للمادة 85 من نفس القانون تجد أنها ألزمت مراقب الحسابات بالتقيد تحت مسؤوليته بالأحكام المنصوص عليها بالمادة 84 من نفس القانون، وأن يبلغ عن كل خرق لها في تقريره للجمعية العامة السنوية.

وهكذا فإن مراقب الحسابات يجب أن يتحقق من ملكية أعضاء مجلس الرقابة لعدد من أسهم الضمان الذي يحدده النظام الأساسي، كما يجب أن يتأكد من كون هذه الأسهم إسمية وغير قابلة للتفويت⁶⁸، ويقوم مراقب الحسابات بعملية التحقق من القيم المنقولة عن طريق مراجعة

⁶⁷ - سعاد لعميم : "مسؤولية مراقب الحسابات في الشركات"، بحث نهاية التدريب بالمعهد العالي للقضاء، 2011/2009، الفوج 36 ، ص : 23.
⁶⁸ - المادة 84 من ق.ش.م .

سجل التحويلات الذي يمسك بشركة المساهمة الذي تقيد فيه التحويلات لكل فئة من القيم، ويتم تضمين عملية التحقق من القيم المنقولة بالتقرير السنوي الذي يقدمه مراقب الحسابات للجمعية العامة العادية، وفي مقابل ذلك يمكن مساءلة مراقب الحسابات عن كل إخلال بهذا الالتزام إن نتج عنه ضرر للشركة أو الأغيار.

2 - التحقق من الوثائق المحاسبية:

بالإضافة إلى التحقق من القيم المنقولة نص المشرع المغربي على قيام مراقب الحسابات بالتحقق من الوثائق المحاسبية للشركة⁶⁹، ومن أجل تسهيل قيامه بهذه المهمة مكنه المشرع من الحق بالاطلاع على جميع الوثائق التي يرى فيها فائدة لمزاولة مهمته⁷⁰.

ويعني التحقق من الوثائق المحاسبية التأكد من صدق البيانات الواردة في القوائم والتقارير المالية الختامية التي تقدمها الإدارة⁷¹.

ونظرا لأهمية قيام مراقب الحسابات بعملية التحقق من الوثائق المحاسبية، فقد مكنه المشرع بالإضافة إلى حقه في الاطلاع على جميع الوثائق التي يراها مفيدة داخل الشركة، من الاطلاع على الوثائق التي توجد بيد الأغيار، إلا أن ذلك مشروط بضرورة الحصول على ترخيص بذلك من رئيس المحكمة بصفته قاضيا للمستعجلات حسب ما تنص عليه الفقرة الأخيرة من المادة 167 من ق.ش.

3 - التحقق من صحة المعلومات الواردة بتقرير التسيير :

يجب على مراقب الحسابات التحقق من صحة المعلومات الواردة بتقرير التسيير لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية، طبقا للمادة 166 من ق.ش.م، وذلك من أجل معرفة مدى مطابقة المعلومات الواردة بالتقرير مع ما قام به من فحص، والتحقق من حسابات الشركة ومن ثم مدى مطابقته للوضعية المالية للشركة ككل، ويضمن رأيه في تقريره الذي سيوجه لجمعية العامة العادية.

كما يتحقق مراقب الحسابات من صحة المعلومات الواردة بالوثائق الموجهة للمساهمين والمتعلقة بذمة ووضعية الشركة المالية ونتائجها ومن تطابقها مع القوائم التركيبية⁷²، وذلك لأن هذه الوثائق تكون قد أنجزت اعتمادا على ما حصره مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية، وبذلك فالتحقق من صحة المعلومات الواردة بها تتحقق من نفس

⁶⁹ - المادة 166 من ق.ش.م .

⁷⁰ - الفقرة الأولى من المادة 167 من ق.ش.م .

⁷¹ - رضوان عز الدين : " مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص : 21 .

⁷² - المادة 166 من ق.ش.م .

الغاية الناتجة عن التأكد من تقرير التسيير، ويتم تضمين رأيه بخصوصها أيضا في تقريره السنوي.

ولأجل قيام مراقب الحسابات بمهمته هذه، فقد أوجبت المادة 173 من ق.ش.م وضع القوائم التركيبية وتقرير التسيير رهن تصرفه ستين يوما على الأقل قبل توجيه الدعوة للجمعية العامة السنوية للانعقاد .

وهكذا فمراقب الحسابات ملزم بالتحقق من تقرير التسيير لما فيه من مصلحة الشركة وللمساهمين، وقد يؤدي إهماله لذلك في إحداث ضرر للشركة ككل، وتترتب عنه مسؤولية مدنية على ذلك اتجاه الشركاء أو المساهمين و اتجاه الشركة.

4 - ضمان احترام قاعدة المساواة بين المساهمين :

من مهام مراقب الحسابات أيضا التحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين، وهذا ما نصت عليه المادة 166 من ق.ش.م. ويتولى هذه المهمة بمناسبة التدقيق في حسابات الشركة، إذ عليه أن يتأكد آنذاك من عدم وجود تمييز بين المساهمين تجعل بعضهم يحصل على امتيازات أو على منفعة على حساب البعض الآخر.

ويرى البعض أن هذه المهمة تشكل أهمية كبرى لفائدة أقلية المساهمين، على اعتبار أن خرق المساواة يعتبر أحد العناصر المشكلة لتعسف الأغلبية⁷³، إلا أن قاعدة المساواة بين الشركاء ليست قاعدة مطلقة، إذ يمكن النص في النظام الأساسي للشركة على إنشاء أسهم تختص ببعض الامتيازات على مستوى الأرباح أو التصويت⁷⁴، إذ لا يعد بذلك إخلالا بمبدأ المساواة بين المساهمين.

وتبعا لذلك فإن مراقب الحسابات ملزم بتضمين تقريره السنوي، ما قد يجده عند فحصه للوثائق المحاسبية من خرق لمبدأ المساواة، أو عدم وجوده ويكون كل إهمال لذلك موضوع مساءلة مدنية.

ثانيا: تقارير خاصة

ما يميز مهام مراقب الحسابات التي ينجز فيها تقارير خاصة، أنه ملزم بعد مراقبتها بإنجاز تقارير خاصة بكل مهمة على حدة، وتتمثل هذه المهام في مراقبة اتفاقات الشركة ومراقبة مداورات الجمعية العامة الغير العادية.

⁷³ - حدادوي عبد الواحد : "دور مراقب الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل الشركات المساهمة"، مقال منشور

بالموقع الإلكتروني www.adalal.gov.ma

⁷⁴ - أنظر المادة 261 و 257 من ق.ش.م .

1 - مراقبة اتفاقات الشركة:

حسب المادة 174 من ق.ش.م يلتزم مراقب الحسابات بإعداد تقرير خاص عن كل اتفاق بين شركة مساهمة وأحد متصرفيها أو مديرها العاميين والمرخص بها مسبقاً من طرف مجلس الإدارة⁷⁵، بعد أن يخبر بها من طرف رئيس مجلس الإدارة داخل أجل 30 يوماً⁷⁶.

ومراقبة الاتفاقات لا تعني تدخل مراقب الحسابات بشكل مباشر في العقد المبرم بين الشركة والمسير، ولكنه "يقوم بتحرير تقرير مفصل يصف فيه شروط العقد وموضوعه ومواعيد السداد والضمانات"⁷⁷، هذا مع أن المشرع لم يحدد مضمون التقرير الخاص بهذه الاتفاقيات، لأن من شأنه إعطاء رأيه بشأن الاتفاقيات أن يشكل تدخلاً في الإدارة التسيير، ويرى البعض أن تحديد مضمون التقرير الخاص سيساعد الجمعية العامة العادية على تكوين رأيها في اتخاذ القرار المناسب بوضوح وموضوعية ويزيل عن أعضاء أجهزة الإدارة كل ما من شأنه أن يثير شكوكهم⁷⁸.

وإذا كان المشرع قد ألزم مراقب الحسابات بمراقبة الاتفاقيات التي أخبر بها وإعداد تقرير خاص بشأنها، فإن التساؤل الذي يطرح نفسه هو مصير الاتفاقيات التي لم يخبرها؟ وهل هو ملزم بالكشف عنها من تلقاء نفسه؟.

إن مشرع قانون الشركات لم يلزم مراقب الحسابات بإعداد تقرير خاص حول الاتفاقيات التي تم تصل إلى علمه، إلا أن مراقب الحسابات يكون ملزماً بكشف الاتفاقيات التي لم تبلغ له إذا حصلت بالترخيص من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة، لأنه يكفيه من أجل ذلك الاطلاع على سجل مداولات هذه الأجهزة، خاصة وأن دوره يتجلى في البحث والتحري من أجل الوصول إلى التحقق من حسابات الشركة، وذلك من خلال حقه في الاطلاع على جميع المعلومات والوثائق التي قد يراها مفيدة في أداء مهامه.

وتبعاً لذلك فمراقب الحسابات يبقى ملزماً بإعداد تقريره الخاص بالاتفاقيات، وكل إهمال في إعداد هذا التقرير سبب للشركة ضرر أو للمساهمين أو الأغيار المتعاملين للشركة، قد يعرض مراقب الحسابات للمسؤولية المدنية.

⁷⁵ - تنص المادة 56 من ق.ش.م على أنه يجب : "يجب أن يعرض كل اتفاق بين شركة مساهمة وأحد متصرفيها أو مديرها العاميين على مجلس الإدارة للترخيص به مسبقاً".

⁷⁶ - تنص المادة 58 من ق.ش.م على أنه : "يخبر رئيس مجلس الإدارة مراقب أو مراقبي الحسابات بكل الاتفاقات المرخص بها بمقتضى المادة 56 داخل أجل ثلاثين يوماً تبتدئ من تاريخ إبرامها، ويعرضها على موافقة الجمعية العامة العادية المقبلة".

⁷⁷ - نادية حموتي : "المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقابلة"، أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون الخاص، جامعة محمد الأول ، وجدة - السنة الجامعية 2008/2009، ص : 29 .

⁷⁸ - نادية حموتي : "المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقابلة"، نفس المرجع أعلاه، ص: 90 - 91 .

2- مراقبة مداورات الجمعية العامة الغير العادية :

يلزم مراقب الحسابات بإعداد تقرير خاص بتغيير الرأسمال سواء كان هذا التغير بالزيادة أو النقصان.

إذ يرفع رأس مال الشركة لأسباب متعددة، كالزيادة في نشاطها بسبب توسيع مشاريعها الاقتصادية مثلا، ويتخذ قرار الزيادة في رأسمال الشركة من طرف الجمعية العامة الغير عادية بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية الذي يبين أسباب الزيادة المقترحة في رأس المال وكيفية⁷⁹.

وبالإضافة إلى تقرير مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية، ينجز مراقب الحسابات تقريره بشأن مدى صحة البيانات المحاسبة الواردة في تقرير مجلس الإدارة، ويتمثل دور مراقب الحسابات أثناء الزيادة في رأس المال في إعطاء رأي تقييمي حول ملائمة إجراء الزيادة اعتمادا على وضعية الشركة، إذ أن قرار الزيادة هو من أكثر المسائل خطورة، لأنه يؤدي إلى جعل سلطة القرار تحتكر في مجموعة ما أو شخص واحد وبالتالي إقصاء الأقلية⁸⁰.

وبخصوص شركة ذات المسؤولية المحدودة، فإن الزيادة في رأسمالها سواء كليا أو جزئيا بواسطة حصص عينية يتم بتقييم كل حصة عينية استنادا إلى تقرير مراقب للحصص تحت مسؤوليته، والذي يعين من بين الأشخاص المخول لهم ممارسة مهمة مراقبي الحسابات بأمر من رئيس المحكمة بصفته قاضيا للمستعجلات بطلب من المسير⁸¹.

أما بالنسبة لتخفيض رأس المال فحسب المادة 208 من ق.ش.م يتم تخفيض رأس المال إما بتخفيض القيمة الاسمية لكل سهم، وإما بتخفيض عدد الأسهم الموجودة تخفيضا بنفس القدر بالنسبة لكل المساهمين.

ويكون تخفيض الرأسمال بسبب خسارة فادحة لا أمل في تعويضها من الأرباح المستقبلية، فتصبح قيمة رأس المال متجاوزة لقيمتها الحقيقية ولا يتسنى لها أن توزع أرباحها على المساهمين، إذ يتعين عليها أن تضيف كل ما تحققه من أرباح إلى رأس المال حتى يعود إلى حالته الأصلية⁸².

وفي هذا الإطار، يجب أن يتم إطلاع مراقب الحسابات على مشروع تخفيض رأس المال قبل خمسة وأربعين يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة.

⁷⁹ - أنظر المادة 186 من ق.ش.م .

⁸⁰ - رضوان عز الدين : "مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص : 32 .

⁸¹ - المادة 78 من ق.ش.م .

⁸² - نادية حموتي : "المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقاول"، م.ش، ص : 83 .

وفي السياق نفسه يجب على مراقب الحسابات، أن يعد تقريراً خاصاً حول أسباب التخفيض وشروطه⁸³، كما يجب أن يراعي في تقريره مقتضيات المادة 210 من ق.ش.م وذلك بأن لا يكون التخفيض فيه مساساً بالمساواة بين المساهمين، وأن لا تخفض القيمة الإسمية للسهم عن الحد الأدنى القانوني.

3 - تغيير الشكل القانوني للشركة :

نصت المادة 216 من ق.ش.م على أنه يمكن لكل شركة مساهمة أن تتحول إلى شركة من شكل إلى آخر، إن كانت خلال فترة التحويل قد تم إنشاؤها منذ ما لا تقل عن سنة وأعدت القوائم التركيبية للسنة المالية ووافق المساهمون عليها، ويلزم لتحويلها إلى شركة تضامن موافقة جميع المساهمين⁸⁴.

كما نصت المادة 87 من قانون 5.96 على أنه : "يستلزم لتحويل شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة تضامن موافقة جميع الشركاء"، ولتحويلها إلى شركة التوصية البسيطة أو بالأسهم موافقة كل الشركاء الذين يقبلون أن يكونوا متضامنين، كما نصت نفس المادة على أن تحويل شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة مساهمة يتخذ بالأغلبية المتطلبة لتعديل النظام الأساسي.

وفي جميع الأحوال، فإن قرار التحويل يتخذ بناءً على تقرير مراقب الحسابات⁸⁵ الذي يشهد فيه بأن الوضعية الصافية للشركة لا تقل عن رأسمالها، وبذلك يكون تقرير مراقب الحسابات بخصوص قرار التحويل ضرورياً لهذه العملية.

كما يقوم مراقب الحسابات أيضاً بمراقبة عملية إدماج أو انفصال الشركات، إذ أوجبت المادة 233 من ق.ش.م على مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية لكل من الشركات المشاركة في عملية الإدماج بعرض هذا المشروع على مراقب الحسابات قبل خمسة وأربعين يوماً على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، كما أعطت نفس المادة الحق لمراقب الحسابات في الحصول على كافة الوثائق المفيدة من كل شركة وإجراء كل المراجعات، أما عن مضمون تقرير مراقب الحسابات بخصوص مشروع الإدماج، فيجب أن يتضمن تأكد مراقب الحسابات من أن القيمة المقدرة لأسهم الشركة المشاركة في العملية ملائمة، ومن أن نسبة التبادل منصفة وأن يشير إلى الطرق المتبعة في تحديد نسبة التبادل المقترحة ومدى ملائمتها في هذه الحالة، وما قد تنطوي عليه عملية التقييم من صعوبات خاصة، كما يجب أن يتأكد المراقب الحسابات من أن مبلغ صافي الأصول الذي جلبته

⁸³ - المادة 211 من ق.ش.م .

⁸⁴ - المادة 220 من ق.ش.م .

⁸⁵ - أنظر للمادة 219 من قانون 17.95 والمادة 87 من قانون 5.96 .

الشركة المضمومة لا يقل عن مبلغ الزيادة في رأسمال الشركة الضامة، أو عن مبلغ الشركة الجديدة الناشئة عن عملية الإدماج.

4 - إصدار بعض القيم المنقولة:

تنص المادة 263 على أنه: " يتم إنشاء الأسهم ذات الأولوية في الأرباح دون حق التصويت، إما بالزيادة في رأس المال أو بتحويل الأسهم العادية التي سبق إصدارها ويمكن تحويلها إلى أسهم عادية" .

فحسب هذه المادة فإن الجمعية العامة الغير العادية هي التي تتولى تحديد القيمة القصوى للأسهم المزمع تحويلها وشروط عملية التحويل، إلا أن الجمعية العامة لقيامها بذلك تستند إلى تقرير مراقب الحسابات الذي يعد تقريراً خاصاً بعملية إصدار الأولوية في الأرباح دون حق التصويت.

كما تعتبر شهادات الاستثمار من بين القيم المنقولة التي تتولى شركة المساهمة في إصدارها، وشهادات الاستثمار تنتج عن تجزئ السهم إلى شهادات استثمار تمثل الحقوق المادية وشهادات حق في التصويت تمثل الحقوق الأخرى المرتبطة بالسهم⁸⁶ .

وتقرر الجمعية العامة الغير العادية إنشاء شهادات استثمار بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية، وبناء على تقرير مراقب الحسابات.

المطلب الثاني : دور مراقب الحسابات في مساطر صعوبات المقولة

بعد تطرقنا إلى دور مراقب الحسابات في المصادقة على سلامة حسابات الشركة طبقاً للقانون، سوف نتناول في هذا المطلب دور مراقبي الحسابات عند تعرض المقولة لبعض الاختلالات التي يمكن أن تحول دون استمرار هذه الأخيرة في استغلال نشاطها التجاري⁸⁷، ويتمثل هذا الدور الذي يكتسي أهمية بالغة بالمقارنة مع باقي المهام الموكولة إليه قانوناً، في تحريكه لمسطرة الوقاية الداخلية انطلاقاً من إخبار رئيس المقولة الذي يكون ملزماً بالبحث عن حلول للأزمة، ثم إذا لم يستطع هذا الأخير من إيجاد حلول ناجعة بمفرده أو بمساعدة مجلس الإدارة ومجلس الرقابة، يكون مراقب الحسابات ملزماً بإبلاغ رئيس المحكمة للتدخل كجهاز قضائي خارج عن المقولة لإيجاد حلول وقائية لفائدة هذه الأخيرة.

⁸⁶ - المادة 202 من ق.ش.م .

⁸⁷ - المادة 546 من م.ت .

ولالإحاطة بكل هذا سوف نقسم هذا المطلب إلى فقرتين، الأولى سنخصصها لتحريك مسطرة الوقاية الداخلية، أما الفقرة الثانية فسننظر فيها إلى وظيفة مراقب الحسابات في المساطر القضائية لصعوبات المقولة .

الفقرة الأولى: تحريكه لمسطرة الوقاية الداخلية

أولاً: إخبار رئيس المقاول بالوقائع التي من شأنها الإخلال باستمرارية الاستغلال

لابد من الإشارة في البداية إلى أن مراقب الحسابات وبحكم صلاحياته الواسعة داخل الشركات التجارية، يعد مؤهلاً أكثر من غيره، وخاصة كونه متواجد باستمرار داخل الشركة التي يزاول بها مهامه، الشيء الذي يجعله على اطلاع دائم بجميع المعلومات والوثائق التي لها علاقة بحسابات الشركة .

وتنص المادة 546 من مدونة التجارة على أنه: "يبلغ مراقب الحسابات إن وجد أو أي شريك في الشركة لرئيس المقولة الوقائع التي من شأنها الإخلال باستمراريته استغلالها، داخل ثمانية أيام من اكتشافه لها برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل يدعوه فيها إلى تصحيح ذلك الإخلال ...".

ويبدو من خلال هذه المادة أن مفهوم الوقائع التي من شأنها الإخلال باستمراريته استغلال المقولة، يبقى مفهوم غامض وواسع في الوقت نفسه، فهل في جميع الحالات التي يكتشف فيها مراقب الحسابات واقعة ما قد تعرقل السير العادي للشركة يجب أن يعمل على تحريك المسطرة؟.

كجواب عن هذا السؤال يرى بعض الفقه⁸⁸ أن الوقائع الواردة بالمادة 546 من م.ت يجب أن تكون ناتجة عن مشاكل قانونية أو اقتصادية أو مالية، وأن تكون المقولة عند اكتشاف هذه الوقائع لا تزال مستمرة في أداء ديونها.

وهذا يعني أن مراقب الحسابات ملزم بتقدير نوع الصعوبة التي تعاني منها المقولة، وما إذا كان من شأن هذه الصعوبة أن تؤدي إلى الإخلال باستمرارية الاستغلال.

وفي هذا الإطار، يرى اتجاه آخر⁸⁹ أن تدخل مراقب الحسابات في هذه المرحلة يجب أن يرتبط أساساً بالتوقيات الذي يتعين فيه اللجوء إلى مسطرة الوقاية، ذلك لأن تحريكها قبل الأوان قد يؤدي إلى نتائج سلبية تتمثل في تسريع تدهور وضعية المقولة.

⁸⁸ - أمجد لفروجي: "صعوبة المقولة والمساطر القضائية الكفيلة بمعالجتها"، مطبعة النجاح الجديدة الرباط الطبعة الأولى 2000، ص: من 104 إلى 107 .

وتبعاً لما ذكر فإن مراقب الحسابات ملزم في هذه المرحلة، باتخاذ ما يلزم من الحيطة والحذر في التعامل مع الصعوبات التي تعاني منها المقولة، وذلك بأن يعمل على تحديد نوع الصعوبة، وما إذا كانت من شأنها أن تحدث خللاً باستمرارية استغلال المقولة، وأن يميز بين الصعوبات المؤثرة وغير المؤثرة، وذلك قبل أن يعمل على تحريك مسطرة الوقاية الداخلية، وإلا فإنه قد يتعرض للمسؤولية المدنية إذا ما أدى تحريكه للمسطرة إلى إضرار بالشركة، أو أدى إلى الإضرار بمصالحها ومصالح الشركاء والمساهمين بها، وذلك بسبب خطئه في تقدير نوع الصعوبات التي تعاني منها المقولة.

والتساؤل الذي يطرح في هذا الإطار هو هل مراقب الحسابات ملزم بالبحث الدائم عن الوقائع التي من شأنها الإخلال باستمرارية استغلال المقولة، أم أنه يقوم بهذه العملية بمناسبة قيامه بمهامه؟ .

هناك رأي⁹⁰ في هذا السياق يعتبر أن مراقب الحسابات غير ملزم بالبحث الدائم عن الوقائع التي من شأنها الإخلال باستمرارية الاستغلال، لأن المادة 546 من ق.م. تنفد فقط الإخبار بالوقائع المكتشفة أثناء قيام مراقب الحسابات بمهامه وذلك تطبيقاً للمادة 167 من ق.ش.م، التي تعطي لمراقب الحسابات الحق في القيام بكل فترة من السنة بعمليات التدقيق والمراقبة، وأن المادة 546 تلزمه بإخبار رئيس المقولة بنتائج تحرياته.

ونحن نسير مع هذا الرأي، لكون مراقب الحسابات غير ملزم بالبحث عن الوقائع التي من شأنها الإخلال باستمرارية الاستغلال طبقاً للمادة 546 من م.ب التي تلزمه فقط بإخبار رئيس المقولة بهذه الوقائع، وذلك بمناسبة قيامه بمهامه التي تنصف بصيغة الدوام.

وبعد اكتشاف مراقب الحسابات للوقائع التي من شأنها الإخلال باستمرارية استغلال المقولة، تبدأ المرحلة الأولى من مرحلة مسطرة الوقاية الداخلية، وهي إخبار رئيس المقولة⁹¹ بالوقائع المكتشفة، وذلك داخل أجل ثمانية أيام من اكتشافه لها برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل يدعوه فيها إلى تصحيح ذلك الإخلال.

ويسأل مراقب الحسابات عن خطئه في إخبار رئيس المقولة، سواء كان هذا الخطأ إيجابياً، كأن يخبر رئيس المقولة بالوقائع قبل الأوان، أو أن تكون هذه الوقائع لا تؤثر على استمرارية الاستغلال إذا ما أدى بخطئه هذا إلى إحداث خلل بوضعية المقولة، أو كان هذا

⁸⁹ - الحسين خليفة : "دور مراقب الحسابات في مساطر الوقاية من صعوبات المقولة"، عرض يوم الدراسي الذي نظم بتاريخ 27 يناير 2007 بشراكة بين الخبراء المحاسبين ووزارة العدل .

⁹⁰ - الحسين خليفة : "دور مراقب الحسابات في مساطر الوقاية من صعوبات المقولة"، نفس المرجع أعلاه، ص : 5 .

⁹¹ - للاطلاع على المعنى المقصود من رئيس المقولة الوارد بالمادة 545 أنظر أحمد شكري السباعي : "الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن"، م.س، ص : 191 و 192 .

الخطأ سلبيا كأن يهمل إخبار رئيس المقاوله بالوقائع المكتشفة إذا ما أدى إهماله إلى جعل وضعيات المقاوله مختلفة بشكل لا رجعة فيه .

كما قد تثار مسؤولية مراقب الحسابات من عدم احترامه لأجل الثمانية أيام المنصوص عليها بالمادة 546 من م.ت، خاصة وأن المشرع هدف من خلال وضعه لهذا الأجل إلى التسريع من إنفاذ وضعية المقاوله ، و الملاحظ هنا أن هذه المدة لا تتناسب مع ما يتميز به عالم التجارة من سرعة وما تتطلبه مسطرة الوقاية من حزم.

ويعفى مراقب الحسابات من المسؤولية، إذا كان عدم اكتشافه للوقائع خارجا عن إرادته أو عن نطاق مهمته، ويجب على مراقب الحسابات عند إخباره لرئيس المقاوله أن يحدد له نوع الوقائع المكتشفة أن يقترح عليه الحلول الملائمة لتصحيح وضعية المقاوله، ولا تعتبر هذه الاقتراحات تدخلا في التسيير بل تبقى من صميم عمل المراقبة التي يقوم بها مراقب الحسابات.

وإذا لم يعمل رئيس المقاوله بعد إخباره بتصحيح الوضعية داخل أجل 15 يوما من تاريخ توصله برسالة المراقب أو الشريك طبقا للفقرة الثانية من المادة 546 من م.ت تكون هذه المرحلة قد باءت بالفشل، ويجب على مراقب الحسابات أن ينتقل للمرحلة الثانية من المسطرة.

ثانيا: دعوة الجمعية العامة للانعقاد

تنص الفقرة الثانية من المادة 546 من م.ت على أنه: "إذا لم يستجب رئيس المقاوله لذلك خلال خمسة عشرة يوما من التوصل أو لم يصل شخصا أو بعد تداول مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة حسب الأحوال الى نتيجة مفيدة، وجب عليه العمل على تداول الجمعية العامة المقبلة في شأن ذلك بعد سماعها التقرير المراقب".

ويلاحظ من خلال هذه المادة أن مراقب الحسابات يلعب دورا رئيسيا في هذه المرحلة، إذ إنه عند فشل المرحلة الأولى وذلك بعدم استجابة رئيس المقاوله لتصحيح الإخلال، أو أنه لم يصل سواء شخصا أو بعد تداول مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة إلى نتائج مفيدة لتصحيح وضعية المقاوله، عند ذلك عليه أن يقوم بإعداد تقريره ويعمل على دعوة الجمعية العامة المقبلة.

إلا أن إشكالا يطرح بخصوص الصياغة الواردة بالمادة المذكورة: تداول الجمعية العامة المقبلة". فمتى يحق لمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة للانعقاد؟، وهل عليه انتظار حلول أجل انعقاد الجمعية السنوية؟

إن الطريقة القانونية لكي يقوم مراقب الحسابات بدعوة الجمعية العامة العادية للانعقاد تتحقق بتوفر شرطين أساسيين وهما: عدم قيام مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة بدعوة الجمعية العامة العادية للانعقاد⁹²، وأن يطلب دعوتها من المجلس دون جدوى، وأنذاك يمكن لمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة العادية للانعقاد وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 116 من ق.ش.م والمواد 13 - 21 - 34 - 83 من قانون 5.96 المتعلق بباقي الشركات.

أما بخصوص مفهوم الجمعية العامة المقبلة، فإنه من الوهلة الأولى يبدو أن انتظار حلول انعقاد الجمعية العامة السنوية، لن يتمشى مع طابع مسطرة الوقاية الداخلية، والتي يكون الهدف منها هو محاولة إنقاذ المقاول وبوتيرة سريعة، لكي لا تصبح وضعية المقاول مختلفة بشكل لا رجعة فيه، لذلك يرى البعض⁹³ أن هذه الجمعية لها طبيعة خاصة ويجب أن تتعقد في أقرب الآجال.

ونحن نتفق مع هذا الرأي لأن من شأن انتظار الجمعية العامة السنوية أن يفرغ مسطرة الوقاية من مضمونها، ويجب على مراقب الحسابات قبل دعوة الجمعية العامة العادية للانعقاد أن يعد تقرير يتضمن الوقائع التي تم اكتشافها والنتائج التي تم التوصل إليها والحلول المقترحة.

وتثبت الجمعية العامة العادية في تقرير مراقب الحسابات بحضور هذا الأخير تحت طائلة بطلان القرارات المتخذة من طرفها، كما لا يجب على مراقب الحسابات أن يتدخل في شؤون التسيير و الإدارة، ويبقى تقييم مدى فعالية القرارات المتخذة من طرف الجمعية العامة في تصحيح الإخلال من عدمه، إذ أنه يكون ملزما إذا لاحظ عدم فعاليتها وأن الاستمرارية لازالت مختلفة، أن ينتقل للمرحلة الأخيرة من المسطرة والتي تدرس فشلها، وهي إخبار رئيس المحكمة بعد إنجازه لتقرير في الموضوع.

وتجدر الإشارة إلى أن إخبار رئيس المحكمة يجب أن يقوم به المراقب أو رئيس المقاول، ويتم في حالة عدم تداول الجمعية العامة بالمرة أو عدم فعالية قرارها في تصحيح الإخلال.

الفقرة الثانية: وظيفة مراقب الحسابات في المساطر القضائية لصعوبات المقاول

تنص المادة 547 من م.ت على أنه: " في حالة عدم تداول الجمعية العامة في الموضوع أو إذا لوحظ أن الاستمرارية مازالت مختلفة رغم القرار المتخذ من طرف الجمعية العامة، أخبر رئيس المحكمة بذلك من طرف المراقب أو رئيس المقاول".

⁹² - يمكن للشريك إذا كان قد حرَّك مسطرة الوقاية الداخلية، دعوة الجمعية العامة للانعقاد عن طريق وكيل يعينه رئيس المحكمة بصفته قاض المستعجلات.

⁹³ - الحسين خليفة : " دور مراقب الحسابات في مساطر الوقاية من صعوبات المقاول"، م.س، ص : 6 .

من خلال هذه المادة، يتضح أن مراقب الحسابات ملزم بإخبار رئيس المحكمة بالإخلالات التي تعاني منها الشركة وذلك بمقتضى تقريره في الموضوع، رغم أن المشرع لم يورد كلمة تقرير بالمادة 547، إن في نظر بعض الفقه⁹⁴ أن المقصود من صياغة المادة هو تقرير إخباري إلى رئيس المحكمة.

ويجب أن يضمن مراقب الحسابات في تقريره، الأسباب التي أدت إلى بروز حالة الإخلال باستمرارية الاستغلال ومختلف الإجراءات التي تم القيام بها بالمراحل السابقة، ويرى البعض⁹⁵ أن مراقب الحسابات يبقى ملزماً بمبدأ السر المهني حتى أمام رئيس المحكمة، إذ لا يمكنه إخباره بوقائع أخرى أو قرارات اتخذتها الشركة في مجالات أخرى لا تشكل خطراً على استمرارية الاستغلال.

ورغم أن المشرع لم يحدد أجلاً ليقوم مراقب الحسابات بإخبار رئيس المحكمة، فإن طبيعة المرحلة التي تعيشها الشركة تقتضي منه الإسراع بإخبار رئيس المحكمة من أجل محاولة إنقاذها في مرحلة الوقاية الخارجية بدل مساطر المعالجة.

إلا أن ما لاحظناه من خلال الواقع العملي، هو أن مراقبي الحسابات لا يقومون بإخبار رئيس المحكمة وإيداع تقارير بالموضوع، الشيء الذي يجعل من الضروري إثارة مسؤوليته، إذا نتج عن عدم إخبار رئيس المحكمة، أو إخباره في وقت متأخر إلى تفاقم وضعية المقولة التي قد تصبح مختلفة بشكل لا رجعة فيه.

⁹⁴ - أحمد شكري السباعي : "الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن"، م.س، ص : 209 .

⁹⁵ - الحسين خليفة : "دور مراقب الحسابات في مساطر الوقاية من صعوبات المقولة"، م.س، ص : 7 .

الفصل الثاني:

المسؤولية المدنية والجنائية المترتبة

عن مراقب الحسابات

الفصل الثاني : المسؤولية المدنية والجنائية المترتبة عن مراقب الحسابات

بعدما تطرقنا في الفصل الأول من هذا البحث إلى مختلف المهام التي يقوم بها مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية، والتي تتميز بتنوعها وشساعتها وتمس جوانب مختلفة داخل الشركة سواء خلال السير العادي لها أو خلال تعرضها للصعوبات .

وبما أن توفير الاستقلال والاستقرار لمراقب الحسابات لا يكفي في حد ذاته لإعطاء الضمانات القانونية اللازمة لجعله محل ثقة وتقدير من طرف جميع الأطراف المعنية بنتائج عمله، لذلك يعتبر دعماً للكفاءة والاستقلال والحياد تحمله مسؤولية الأخطاء الصادرة عنه بمناسبة أدائه لمهامه .

والملاحظ أن مسؤولية المراقب قد اتسعت إلى حد كبير، وذلك راجع للمهام الدقيقة والشديدة الحساسية التي يقوم بها مراقب الحسابات، والتي تفرض فيها النزاهة والصدق والمروءة، ولما يتمتع به من حرية في اختيار وإتباع طريقة وأسلوب عمله الذي قد يؤثر على مصالح جهات مختلفة بدءاً بالمصلحة الفردية للشركاء أو المساهمين أو الأغيار الذين قد تتضرر مصالحهم، إلى المصلحة الاجتماعية، خاصة وأن الهدف من تعيين مراقب الحسابات داخل الشركة هو مراقبة وتدقيق حساباتها، وبالتالي حماية بقائها، وصولاً إلى المصلحة الاقتصادية العامة وهي حماية الاقتصاد الوطني ككل.

وحماية لأجهزة الشركة والأغيار من تعسف مراقب الحسابات، أقرّ المشرع مسؤوليته عن الأخطاء التي قد يرتكبها سواء في إطار المسؤولية العقدية والتقصيرية، أو المسؤولية الجنائية، أو في التأديبية عند إخلاله ببعض واجباته المهنية، وهذا ما سنحاول التطرق إليه فيما يلي بدراسة كل من المسؤولية المدنية (المبحث الأول) والمسؤولية الجنائية (المبحث الثاني) .

المبحث الأول : المسؤولية المدنية المترتبة عن مراقب الحسابات

لقد نظمت المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات بمقتضى المادة 180 من ق.ش.م التي حددت أركان هذه المسؤولية وحدودها، هذا وقد أحالت الأحكام المنظمة لكل من شركة التوصية البسيطة والشركة ذات المسؤولية المحدودة بقانون 5.96 على المادة 13 من الباب المتعلق بشركة التضامن فيما يتعلق بالمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، والتي أحالت

بدورها على مقتضيات المادة 180 من ق.ش.م، إلا أن الأحكام المنظمة لمسؤولية مراقب الحسابات لم تحدد طبيعة هذه المسؤولية هل هي عقدية أو تقصيرية ؟

إن الجواب عن هذا الإشكال يجرننا إلى اعتبار أنه إذا كان ينظم عمله ومسؤوليته في إطار أحكام الوكالة، فيرى البعض في هذا الإطار إن قانون 17.97 قد فك مسؤولية مراقب الحسابات عن مسؤولية الوكلاء وجعلها مسؤولية مستقلة وذاتية وقائمة على مبادئ المسؤولية التقصيرية، وفي نفس الاتجاه يرى رأي آخر أن مسؤولية مراقب الحسابات مسؤولية تقصيرية سواء بالنسبة للشركة أو الأغيار، لأن مراقب الحسابات غير ملزم بأي التزام تعاقدى اتجاه الشركة، ومسؤوليته تترتب عن عدم تنفيذ الالتزامات التي حددها القانون.

وهذا ما سنقوم بتفصيله في المطلبين التاليين، حيث خصصنا المطلب الأول للمسؤولية العقدية و المسؤولية التقصيرية دون إغفال المسؤولية التأديبية أما المطلب الثاني سنخصصه لدعوى المسؤولية.

المطلب الأول: المسؤولية العقدية والتقصيرية

من الملاحظ أن النصوص القانونية⁹⁶ لم تحدد طبيعة المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، ولم تميز بين المسؤولية مراقب الحسابات اتجاه الشركة ومسؤوليته اتجاه الأغيار⁹⁷، بينما اعتبرها البعض الآخر مسؤولية تقصيرية سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الأغيار⁹⁸.

وحتى الباحثين الذين رفضوا الدخول في الجدل بخصوص تحديد طبيعة مسؤولية مراقب الحسابات، نجدهم متأثرين بالمفهوم التعاقدى للمسؤولية، حيث يميزون في إطار الالتزامات الملقة على عاتق مراقب الحسابات بين الالتزام بوسيلة والالتزام بتحقيق نتيجة، مع أن الالتزام بوسيلة والالتزام بتحقيق نتيجة هي في الحقيقة التزامات عقدية⁹⁹.

وعليه، تعتبر المسؤولية المدنية التزام بتعويض عن الضرر، وهي نوعان : مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام عقدي (الفقرة الأولى)، ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير، بالإضافة إلى المسؤولية التأديبية باعتبار هذا الأخير يخضع لمهنة الخبراء المحاسبين (الفقرة الثانية) .

⁹⁶ - المادة 180 من قانون شركات المساهمة .

⁹⁷ - رضوان عز الدين : "مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص : 62 .

⁹⁸ - أحمد شكري السباعي: "الوسيط في الشركات"، الجزء الرابع، م.س، ص : 316 .

⁹⁹ - إيمان التاطو : "مراقب الحسابات داخلة شركات المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2009/2008 ، ص : 107 .

الفقرة الأولى : المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات

قبل التدقيق في الشروط المحققة لهذه المسؤولية، يمكن الإشارة إلى أنه لا يكفي أن يخطئ مراقب الحسابات، بل لا بد أن يحدث هذا الخطأ أثراً، ويتمثل هذا الأثر في تعرض المدعي إلى الضرر¹⁰⁰، ولا بد من وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، أي علاقة خطأ مراقب الحسابات بالضرر اللاحق بالمدعي.

وبذلك يشترط لانعقاد المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات تقرير الشروط المطلوبة وفقاً للقواعد العامة، أي الخطأ والضرر ثم العلاقة السببية، وذلك طبقاً للفصل 78 من ق.ل.ع في الفقرة الأولى والذي جاء فيه : "كل شخص مسؤول عن الضرر المعنوي أو المادي الذي أحدثه، لا بفعله فقط ولكن بخطئه أيضاً، وذلك عندما يثبت أن هذا الخطأ هو السبب المباشر في الضرر...".

وهذا ما سنتناوله فيما يلي :

أولاً : الخطأ الصادر عن مراقب الحسابات

يعرف الخطأ بأنه خرق أو إخلال بالتزام قانوني سابق¹⁰¹، ولقد عرفه المشرع المغربي¹⁰² بأنه ترك ما كان يجب فعله، أو فعل ما كان يجب الإمساك عنه وذلك من غير قصد لإحداث الضرر.

ولهذا فإن الخطأ هو انحراف عن السلوك على نحو لا يرتكبه الشخص اليقظ، أو أنه وجد في نفس الظروف الخارجية التي وجد فيها مرتكب الفعل.

ويتيح خطأ مراقب الحسابات عن نقص في التزاماته المهنية المنصوص عليها في المقتضيات القانونية أو التنظيمية أو في ضوابط أو معايير المهنة¹⁰³، ومما لا شك فيه أن مراقب الحسابات ملزم بالقيام بالعديد من الصلاحيات المتنوعة، لذا ينبغي بما يتوفر عليه من دراية وخبرة فنية أن يكون حريصاً أثناء مباشرته لمهامه، وفي حقيقة الأمر إن الحذر خاصة مهمة يجب على كل المهنيين الاعتماد عليها في وظائفهم.

¹⁰⁰ - زكية شعبي : "دور مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة في إطار القانون المغربي"، م.س، ص : 154 .

¹⁰¹ - عبد القادر العرعاري " النظرية العامة للالتزامات في القانون المدني المغربي والمسؤولية التقصيرية عن الفعل الضار"، مطبعة دار القلم 1993-1994 ، ص: 31 وما بعدها .

¹⁰² - أنظر الفقرة الثالثة من الفصل 78 من ق.ل.ع .

¹⁰³ - Bootti (rachid) l'audit légal au Maroc Séminaire animé a la chambre de commerce et d'industrie 12 , et de service Agadir p : 16 .

فمراقب الحسابات يجب أن يكون حريصا مع الغير¹⁰⁴، خاصة وأنه بمناسبة تواجده المتواصل داخل الشركة يمكنه من التعرف على العديد من أسرارها، فكل خطأ من جانبه مع تواجد ضرر بالنسبة للغير يوجب بالتالي مسؤوليات فيما يخص التزام مراقب الحسابات، فهو لا يعدو أن يكون التزاما ببذل عناية فنية التي تقتضيها أصول مهنته، فعليه أن يأتي السلوك الفني المؤلف من رجل أوسطهم علما وكفاية ويقظة.

وبما أن التزام مراقب الحسابات ليس التزاما بتحقيق نتيجة إلا في حالات نادرة، بل التزاما ببذل عناية، فإن مسؤوليته لا تتحقق بمجرد وجود الضرر¹⁰⁵، مما يستوجب إقامة الدليل على تقصيره في أداء واجباته .

فهو خطأ مهني واجب الإثبات، لذا وجب عليه أن يبذل القدر من العناية المنتظرة من رجل من وسط المهنة علما وكفاءة وخبرة، والانحراف عن هذا المعيار سواء كانت مسؤولية عقدية أو تقصيرية، يعتبر خطأ، والسلوك الذي يؤخذ كمعيار للخطأ المهني لا يجب أن يتجرد من الظروف الخارجية .

وبرجوعنا للمادة 180 من قانون شركات المساهمة المغربي لا يتضح بأن المشرع استعمل إلى جانب كلمة "خطأ" كلمة "الإهمال"، مما يفيد بأن مراقب الحسابات لا يسأل فقط عن الأخطاء المرتكبة من طرفه والتي تكتسي درجة من الخطورة والأهمية، وإنما يسأل أيضا عن تقصير أو تفريط في أدائه لمهمته، مما يوحي بالقول بأن المشرع اتجه نحو تشديد مسؤولية مراقبي الحسابات المدنية حتى يتمكنوا من تحقيق نوع من الضمانة والحماية المرجوة¹⁰⁶.

كما جاء في الفقرة الثانية من المادة 180 من قانون الشركات المساهمة المغربي والتي تقابلها الفقرة الثانية من المادة 234 من قانون الشركات الفرنسي، عبارة "لا يسألون مدنيا" التي تفيد بأن مراقب الحسابات لا يسأل علنيا عن الأخطاء المرتكبة من طرف أعضاء أجهزة الإدارة والتدبير والتسيير، وبأنه لا يمكن إثارة مسؤوليته إلا في حالة خطأ الشخص من طرفه خلال ممارسته لمهامه المتمثلة في عدم الكشف عن هذه الأخطاء في حالة علمه بها في تقريره إلى الجمعية العامة.

¹⁰⁴ - فريد جبران "مسؤولية مراقب الحسابات"، مجلة المحاسب المجاز، الفصل الرابع، العدد 24 سنة 2005، ص: 62 .

¹⁰⁵ - ربيعة غيث: "مسؤولية مراقبي الحسابات"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 62-63، ماي - غشت لسنة 2005، ص : 98 .

¹⁰⁶ - أحمد شكري السباعي : "الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي"، م.س، ص : 218 .

إذن يمكن القول بهذا الصدد، وانطلاقاً من الفقرة أعلاه بأن مسؤولية مراقب الحسابات تحقق بتوفر شرطان : حيث يتجلى الأول في علمه بالأخطاء وعدم التبليغ، بينما الثاني أن من ادعى على مراقب الحسابات بهذه الأخطاء عليه إثبات ذلك بكل الطرق المتاحة قانونياً¹⁰⁷.

ويمكن تصنيف أهم الصور المختلفة لما قد يرتكبه مراقب الحسابات من أخطاء إلى مجموعتين :

- الخطأ في الرقابة :

إن مراقب الحسابات يقوم بعدة التزامات، تتمثل في المراقبة العامة للحسابات ومراقبة المداولات المتعلقة بتعديل النظام الأساسي، والتحقق من أسهم الضمان ومن قاعدة المساواة بين المساهمين، وحضوره للجمعية العامة للمساهمين، وضرورة التزامه بالتبليغ عن الأفعال التي قد يكشفها إلى مجلس الإدارة، وغير ذلك من الواجبات التي ينبغي أن يحرص المراقب على القيام بها، وبالعناية التي تفرضها أصول المهنة.

فوجود مخالفات في حسابات الشركة وميزانيتها ليس خطأ تنعقد به مسؤولية مراقب الحسابات، ذلك أن المراقب يلتزم ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة، ولا يُسأل إلا عن تعويض الأضرار التي تكلف الشركة أو الغير، والتي تنشأ عن الخطأ أو الإهمال أو عن مخالفات كان بإمكانه أن يكشفها لو أنه بذل العناية المألوفة التي تقتضيها أصول المهنة¹⁰⁸.

الخطأ في نتائج الرقابة :

من المعلوم أن مراقب الحسابات يقوم في إطار مهامه بمراقبة حسابات الشركة بمجهود فكري يتلاءم مع خطورة الصلاحيات التي ينجزها، والغاية من ذلك التأكد من الوضعية المالية الحقيقية للشركة، أي معرفة ما إذا كانت الشركة تعرف أوضاعاً مستقرة، وبأنها لا تعاني من أية مشاكل أو العكس، أي أنها تعرف صعوبات وأزمات .

إن الهدف الأول والأخير من إجراء هذه التدابير هو عدم الإضرار بالشركة بما في ذلك المساهمون الذين يعتمدون على مراقب الحسابات في توضيح الرؤيا لهم فيما يخص الجوانب المرتبطة بالشركة، فمن مصلحة هؤلاء جميعاً، ومن واجب مراقب الحسابات عدم إيقاعهم في الغلط وتوهمهم بغير حقيقة الوضع الذي تعيشه الشركة¹⁰⁹.

¹⁰⁷ - أحمد شكري السباعي : "الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن، الجزء السادس : شركات الأموال والشركات ذ.م.م"، م.س، ص: 317.

¹⁰⁸ - نادية حموتي : "المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقولة"، م.س، ص : 245.

¹⁰⁹ - علاوة على ذلك الأخطاء التي يمكن أن تقترب أثناء ممارسة مهامه الدائمة في مراقبة الحسابات، كذلك يمكن أن تترتب مسؤولية مراقب الحسابات بمناسبة ممارسته لمهام أخرى، ومن تحليل أحكام القضاء الفرنسي يظهر أن القرارات صادرة أساساً بمناسبة مهام الإعلام أو عدم تحريك مسطرة الحذر أو تحريكها بعد فوات الأوان، فعدم تنفيذ مهام الإعلام وحسب المادة 169 من القانون رقم 95-17 يجب أن يحيط مراقب الحسابات علماً الهيئة الجماعية المكلفة بالإدارة، وعند =

يبدو أن الخلاصة المتوصل إليها من خلال ما سبق أن مسؤولية مراقب الحسابات لا تقف عند الخطأ في إجراء الرقابة فحسب، إنما أيضا في الخطأ بنتائج الرقابة، إذ أن مراقب الحسابات ملزم بالتحقق من المعلومات الواردة في تقرير التسيير وفي الوثائق الموجهة للمساهمين، إلا أنه في هذه الحالة وعلى الرغم من علمه بكذب هذه المعلومات، إلا أنه التزم الصمت ولم يصرح بتحقيقها مما سبب أضرار للشركة والغير.

وعليه فإن مسؤولية مراقب الحسابات تتحقق في كل مرة يتصف فيها هذا الأخير بالمهارة الفنية، كما أن الكفاءة المهنية وإن تعد أساسية، إلا أنها غير ذاتية، فإلضافة المصدقية في إجراء نتائج الرقابة لابد من تحلي مراقب الحسابات بضمير أخلاقي الذي يعد الرادع الأساسي لتفادي ارتكاب أخطاء قد تكون لها آثار جانبية على الشركة.

ثانياً : الضرر اللاحق بالشركة والعلاقة السببية

وجب لقيام مسؤولية مراقبي الحسابات أن يقترفوا أخطاء تنتج عنها أضراراً سببية بين هذا الضرر والخطأ .

- الضرر اللاحق بالشركة :

لا يكفي لقيام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وقوع الخطأ من جانبه خلال مزاوله مهامه، بل لا بد أن يترتب على هذا الخطأ ضرر¹¹⁰ وإلا انتفت مصلحة المدعي المتضرر في ممارسة دعوى المسؤولية.

لذلك كانت النصوص دائمة قاطعة في استلزام الضرر لتقوم المسؤولية، فمهما كانت جسامه الخطأ، فإنه لا يقيم وحده هذه المسؤولية .

الاقتضاء الهيئة المكلفة بالمديرية خاصة بالمخالفات وعدم صحة التي اكتشفها، والتي تظهر أثناء مراقبة الحسابات والتحقيقات الخصوصية التي تدخل في مهمته. وهكذا فامتناع مراقب الحسابات الذي يحدث الضرر سبباً عنه مسؤوليته، أي فيما يخص الأخطاء ومسطرة الحذر وذلك إذا لم يحرك مراقب الحسابات مسطرة الحذر في الوقت المناسب فإن مسؤوليته تترتب في مواجهة أولئك الذين يتحملون الضرر من فعل فتح المسطرة الجماعية .

لكن مثلما لن مراقب الحسابات ليس مسؤولاً إلا عن الالتزام بتحقيق غاية أو وسيلة، فإن للمدعي إثبات الخطأ ولا يمكن أن يكون هذا الخطأ إلا من غلط واضح التقدير حول وجود أفعال من شأنها أن تتضمن استمرار استغلال الشركة المراقبة ولا يمكن أن نأخذ مسؤوليته في الاعتبار إلا إذا وجدت علاقة سببية بين عدم وفاء مراقب الحسابات بالتزاماته والضرر الحاصل بالفتح المتأخر للمسطرة الجماعية (مسطرة المعالجة) والتي من الصعب إثباتها .

وعلى هذا النحو كذلك في الحالة التي يكون فيها جميع المساهمين على علم بالوضعية المادية الصعبة التي تمر بها الشركة من عدة شهور، فقد رفض المصفي القضائي دعواها من المسؤولية المدنية ضد مراقب الحسابات لأنها لم تنجح في إثبات أن غياب اتخاذ الحذر كان له أثر على التأخير المقدم في إيداع الموازنة واحتمال مضاعفة الخصم في النتيجة .

وحينما ينسب المدعي المراقب الحسابات أنه لم يتخذ الحذر أو أنه اتخذ الحذر متأخراً فإنه يتمسك بالضرر الذي حصل بفوات الكسب، ومن أجل الحصول على التعويض عن ضرره يجب أن يثبت أنه كانت له مكاسب فعلية لتدارك الوضعية الاقتصادية للمقولة أو لتحديد أصولها أيضاً .

¹¹⁰ - عبد الرحيم القرشي: "تدابير الوقاية من صعوبات المقولة بين التشريع والتطبيق"، مطبعة أبي رقرق - الرباط، الطبعة الثانية - 2007، ص: 51 .

ويجب على المضرور أن يثبت الضرر الذي يلحقه بجميع الأطراف طبقاً للمبادئ العامة¹¹¹.

لذا فقد علق المشرع المغربي في المادة 180 من القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة تحقق مسؤولية مراقب الحسابات على وقوع الضرر للغير والشركة ناتج عن خطأ مرتكب من طرفه خلال مزاولة مهامه.

ومن هنا فإن مراقب الحسابات لا تتم مساءلته إلا إذا سبب الخطأ ضرراً، وفي جميع الحالات يجب أن يكون الضرر حالياً ومؤكداً شخصياً، وأن لا يكون الضرر قد سبق التعويض عنه، وقد يكون هذا الضرر مادياً أو معنوياً، والغالب أن يكون الضرر ذو طابع مادي، ومن الصعب أن يقع بسبب خطأ المراقب ضرراً أدبياً فقط للشركة أو المساهمين أو للغير.

والقول بأن يكون التعويض عن الأضرار الأدبية للضحية سيكون في غالب الأحيان مجرد فرض نظري، ومع ذلك فلا مجال لإنكار حق المضرور أدبياً في المطالبة بتعويضه عن مثل هذا الضرر¹¹²، والضرر قد يكون جماعياً، والضرر الفردي هو الذي يصيب أحد المساهمين أو عدداً منهم بصفة شخصية من جراء تصرفات مراقب الحسابات ودون أن يصيب الشركة كشخص اعتباري بسوء. وفي هذه الحالة يحق للشريك المساهم الذي لحق به ضرر في حقوقه المستمدة من ذمته الخاصة أن يقيم دعوى فردية باسمه الشخصي قصد تعويضه عن هذا الضرر وتسمى هذه الدعوى اصطلاحاً الدعوى الفردية¹¹³.

ويكون الضرر جماعياً حينما يصيب مجموع المساهمين الذين تمثلهم الشركة، فيترتب على ذلك إهدار مصلحتها أو نقص في ذمتها، ففي هذه الحالة يحق للشركة التي أصابها الضرر أن ترفع دعوى المسؤولية من أجل تعويض هذا الضرر.

وبما أن مراقب الحسابات يعتبر وكيلًا عن المساهمين مقابل أجر فإن القانون يتشدد في محاسبته، حيث يتطلب منه دائماً أن يبذل في قيامه بأمور موكله عناية الرجل العادي بصرف النظر عن حجم عنايته شؤونه الخاصة، لأن الاتفاق على مقابل يتضمن حتى التعهد

¹¹¹ - علي الشعرة: "المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، وحدة قوانين التجارة والأعمال، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة - السنة الجامعية 2010 - 2011، ص: 68.

وينص الفصل 78 من ق.ل.ع على أنه: "كل فعل ارتكبه الإنسان عن بينة واختيار من غير أن يسمح به القانون فأحدث أضراراً مادية أو معنوية للغير التزم مرتكبه بتعويض هذا الضرر...".

¹¹² - رضوان عز الدين: "مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص: 67.

¹¹³ - فيصل عسيلة: "مسؤولية مراقبي الحسابات في شركات المساهمة في القانون المغربي"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في الحقوق، فرع القانون الخاص، ج 1، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - الرباط، السنة الجامعية 2011 2012، ص: 168.

من جانب الوكيل "مراقب الحسابات" بأن يبذل في رعاية مصالح الموكل عناية رب الأسرة المعني بشؤونه ، حيث يسأل مراقب الحسابات عن تقصيره أو إهماله¹¹⁴ .

فإذا لم يتخذ عقد تنفيذ "الوكالة" العناية اللازمة والاحتياطات الضرورية التي تقتضيها رعاية مصالح الموكل، يصبح بحكم القانون مسؤولاً عن تعويض ما يصيبه من ضرر من جراء هذا الإهمال.

وإن كانت إنجلترا من أقدم الدول عهداً بمهنة "المحاسبة والمواجهة" فقد عُرض على القضاء الإنجليزي عدد كبير من القضايا المتعلقة بمسؤولية مراقب الحسابات .

وقد تضمنت الأحكام الصادرة في هذا الشأن تكريس مجموعة من المبادئ التي تحكم مسؤولية المراجع، هذا مع العلم أنه لم تُعرض على القضاء المغربي في حدود ما اطلعنا عليه قضايا تفيدنا في هذا موضوع.

ووفقاً للقاعدة العامة فإن المتضرر يتحمل عبء إثباته، وتطبيقاً لهذا قضت محكمة النقض الفرنسية بأنه يجب على الدائن أو الشركة المطالبة بالتعويض، وأن تثبت وقوع الضرر ومقداره، ولقضاة الموضوع سلطة تقديرية مطلقة في تعيين مبلغ التعويض الواجب منحه للمضرور دون أن يكونوا ملزمين ببيان الأسس المعتمدة لإجراء هذا التقدير¹¹⁵ .

وفيما يخص إثبات الضرر: فالمضرور - أي من يدعي وقوع الضرر - هو الذي يتحمل عبء إثبات الضرر، وله في سبيل ذلك استعمال جميع طرق الإثبات لأننا بصدد إقامة الدليل على واقعة مادية.

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض الفرنسية في حكم قديم صادر عنها بتاريخ 17 ماي 1867 بأن "على الدائن أو الشركة للمطالبة بالتعويض أن يثبت وقوع الضرر ومقداره والتثبت من وقوع الضرر أمر مستقل بتقديره قضاة الموضوع"، أما تقدير الضرر فلا يترتب عنه صعوبات حينما يكون الضرر ناجماً عن اختلالات مقترفة من طرف أجزاء الشركة التي يقوم مراقب الحسابات بمهمة المراقبة .

مبدئياً تكون التعويضات الممنوحة لإصلاح الضرر مساوية لقيمة المبالغ التي اختلست، وكذلك للضرر المالي.

¹¹⁴ - رضوان عز الدين : " مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص: 86 .

¹¹⁵ - إدريس مساعيد : "مهام مراقب الحسابات في صعوبات المقاول"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، قانون خاص، وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003، ص : 28 .

لكن بصفة عامة، يصعب تقدير الضرر بالفعل في الغالب حينما يمنع الخطأ أو إهمال مراقب الحسابات، إرسال معلومات محاسبية مالية أو قانونية مرتقبة، وهذا النقص في المعلومة أو هذا الكذب في المعلومة يسبب ضرراً مادياً للشركة، للمساهمين أو الأغيار .

وعليه، فإن الضرر المحدث بخطأ مراقب الحسابات يجب أن يعرض عنه بالكامل، بحيث يشمل الخسارة التي لحقت المدعي والمصروفات الضرورية التي اضطر أو سيضطر إلى إنفاقها لإصلاح نتائج الفعل الذي ارتكب وأضر به وكذلك الكسب الذي فاتته.

ولقضاء الموضوع سلطة تقديرية مطلقة في تعيين مبلغ التعويض الواجب منحه للمضرور، دون أن يكونوا ملزمين ببيان الأسس المعتمدة لإجراء هذا التقدير، ومادام تقدير التعويض يعود لسلطات قضاة الموضوع، فإنه يخرج بالضرورة عن رقابة محكمة النقض.

وهذا ما أيده الاجتهاد القضائي في المغرب، إذ ورد في قرار المجلس الأعلى أن للمحكمة الحق المطلق في تحديد قدر التعويض دون أن يخضع لمراقبة المجلس الأعلى وليس هذا من باب الشطط في استعمال السلطة¹¹⁶.

ثالثاً: العلاقة السببية بين الخطأ والضرر

لا يكفي لالتزام مراقبي الحسابات بالمسؤولية المدنية أن يرتكبوا خطأ يُغزى لهم عند مباشرتهم لمهام المراقبة، وأن يسبب هذا الخطأ ضرراً للشركة والمدعي شخصياً من تلك المهام، بل لابد أن يكون هذا الخطأ هو الذي أدى إلى وقوع الضرر، وبعبارة أخرى لابد من إثبات قيام علاقة سببية بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أصاب المضرور¹¹⁷.

فإذا لم يثبت هذه العلاقة كما لو كان الضرر يرجع إلى سبب أجنبي، لا يد لمراقب الحسابات في وقوعه، أو كان الخطأ هو السبب ولكنه لم يكن السبب المنتج، أو لم يكن السبب المباشر لا تمتنع مساءلة مراقب الحسابات¹¹⁸.

وتبعاً لذلك يتعين على المحاكم أن تفرض سماع دعوى المدعي عندما لا يأتي بهذا الدليل، لأن العلاقة السببية بين الخطأ والضرر شرط لقيام المسؤولية.

ويكفي لتحقيق السببية إثبات أن مراقب الحسابات قد بذل العناية، والتزم السلوك الصحيح، وحال دون وقوع الضرر.

¹¹⁶ - فيصل عسيلة: "مسؤولية مراقبي الحسابات في شركات المساهمة في القانون المغربي"، م.س، ص: 204.

¹¹⁷ - مأمون الكزبري: "نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود"، طبعة 1974، مطبعة دار القلم - بيروت

- لبنان، ص: 407.

¹¹⁸ - عبد الرزاق السنهوري: "الوسيط في شرح القانون المدني"، ج 1، بيروت 1964، ص: 581.

كما أن هذا الإثبات يخضع لقواعد القانون العادي، غير أنه قد يصطدم ببعض الصعوبات الخاصة، فمن جهة تستند مسؤولية مراقب الحسابات في غالب الأحيان على خطأ ناتج عن امتناع، وهذه الخاصية السلبية يصبح معها إثبات العلاقة السببية جد معقدة، ومن جهة أخرى، فإن مراقب الحسابات ينجز مهمة الرقابة والإعلام ولا يتدخل في التسيير، وخطأه تقريبا ليس قطعا السبب الوحيد للضرر اللاحق بالشركة والشركاء والأغيار. إذن يجب وضع نسبة من الضرر المحدث من طرف مراقب الحسابات، ونسبة من الضرر الحاصل من طرف المسيرين، فالفصل 166 من القانون 17.95 لم يقدم إلا مفتاحا للتوزيع غير الدقيق، فبعد أن ذكر بأن مراقب الحسابات مسؤول عن أخطائه الشخصية، أضاف أنه ليس مسؤولا عن المخالفات المرتكبة من طرف المسيرين¹¹⁹.

ومن ثم لاحظ الفقه أن إثبات العلاقة السببية بين الضرر وخطأ مراقب الحسابات صعب التقديم.

والجدير بالذكر أن المشرع المغربي لم يضع بموجب مدونة التجارة لسنة 1996¹²⁰، ولا قانون الشركات أي مقتضى بشأن مسؤولية مراقبي الحسابات في حالة تعددهم باستثناء المادة 171 من قانون 17.95 التي نصت على أنه " إذا تعدد مراقبو الحسابات المزاولون مهامهم، أمكن لهم إنجاز مهامهم بصورة فردية، على أن يعدو تقريراً مشتركاً. وفي حالة نشوء خلاف بينهم تتم الإشارة في التقرير إلى مختلف الآراء المعبر عنها".

وبالرجوع إلى القانون المغربي نجد أن الفصل 99 من ق.ل.ع ينص على أنه : "إذا وقع الضرر من أشخاص متعددين عملوا متواطئين، كان لكل منهم مسؤولا بالتضامن عن النتائج".

وأخيرا إذا توافرت العناصر المسؤولة المدنية لمراقب الحسابات وهي الخطأ والضرر والعلاقة السببية، ترتب على ذلك أن يلتزم المسؤول بتعويض المضرور عما أصابه من ضرر، وإذا لم يقم المسؤول بدفع هذا التعويض رضاء، فسييل المضرور للحصول على التعويض هو دعوى المسؤولية.

الفقرة الثانية : المسؤولية التقصيرية والتأديبية لمراقب الحسابات

كما سبق الذكر، فمسؤولية مراقب الحسابات قد تكون مسؤولية مدنية عقدية نتيجة إخلاله بمهامه التي تعاقد مع الشركة من أجل القيام بها، وهنا قد تكون مسؤولية مدنية شخصية يتحملها لوحده، وقد تكون تضامنية مع باقي مراقبي الحسابات إن تعددوا أو مع

¹¹⁹ - محمد الفروجي: " صعوبات المقاول والمساطر القضائية الكفيلة بمعالجتها"، مطبعة النجاح، الجديدة 2000، ص: 86.

¹²⁰ - ظهير شريف رقم 1.96.83 الصادر في فاتح غشت بتنفيذ القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996.

أجهزة التسيير، إضافة إلى هذا تقع على عاتقه مسؤولية تقصيرية تكون اتجاه الأغيار الذين ألحق بهم ضررا نتيجة إهماله أو خطئه، كما تطال مراقب الحسابات مسؤولية تأديبية عند إخلاله ببعض واجباته المهنية .

أولا : المسؤولية التقصيرية

وضعت المادة 180 من قانون شركات المساهمة الإطار العام للمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، لكنها لم تُحدد طبيعة هذه المسؤولية ولم تميز بين مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه الشركة ومسؤوليته اتجاه الأغيار، وهذا الغموض نجده أيضا في القانون الفرنسي، حيث أن المادة 180 هي نسخة حرفية من المادة L822.17 من مدونة التجارة الفرنسية¹²¹، باستثناء الفقرة الأخيرة التي لا مثيل لها في المادة 180 من ق.ش.م. المغربي، والتي بمقتضاها يعفى مراقب الحسابات من المسؤولية عن تقديم معلومات عن وقائع معينة تنفيذا لمهامه .

وقد نصت المادة 180 من قانون ش.م. على ما يلي : "يسأل مراقب أو مراقبو الحسابات اتجاه الشركة والأغيار عن الضرر الناتج عن الخطأ والإهمال المرتكب من طرفهم خلال مزاولتهم مهامهم.

لا يسألون مدنيا عن المخالفات التي ارتكبتها المتصرفون أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو مجلس الرقابة ماعدا إذا علموا بها حين مزاولتهم مهامهم، ولم يقوموا بالكشف عنها في تقريرهم إلى الجمعية العامة " .

فانطلاقا من هذا النص، يكون مراقب الحسابات مسؤولا اتجاه الشركة أو الأغيار عن الأضرار الناتجة عن الخطأ أو الإهمال المرتكب من طرفه أثناء مزاولته لمهامه، في حين لا يسأل عن أعمال الإدارة والتسيير لأنها ليست من اختصاصه، ولا عن أخطاء ومخالفات المسيرين والمتصرفين إلا إذا علم بها ولم يكشف عنها في تقريره إلى الجمعية العامة، بينما يسأل عن الأخطاء التي يرتكبها ممثله أو مساعده المعين من طرفه لكونه يوجد تحت إشرافه وتابع له¹²² .

وعليه فمسؤولية مراقب الحسابات قائمة على أساس أن الالتزام الذي يتحمله هو التزام بوسيلة وبذل عناية¹²³، لذلك فإنها تخضع للمبادئ العامة للمسؤولية التقصيرية،

¹²¹ - فرح الرشيدى : "مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر، شعبة القانون الخاص - جامعة عبد الملك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2013/2014 ، ص:10 .

¹²² - نهال اللواح : " محاضرات في مادة صعوبات المقابلة وفقا لقانون رقم 81.14"، مطبوع موجه للسداسي الخامس، السنة الجامعية 2017/2018، ص: 41.

¹²³ - Philipe merle : droit commercial sociétés commerciales 5 e édition 1996 dallage delta , p : 514 .

وتفترض أن يقوم المدعي سواء أكان من أعضاء أو أجهزة الشركة أو من الأغيار بإثبات ارتكاب المراقب أو تابعه لخطأ أو إهمال، وهو إثبات الضرر الحاصل له، ثم إثبات أن هذا الضرر ناتج عن ذلك الخطأ والإهمال.

وتجدر بنا الإشارة إلى أن مراقب الحسابات لا يقوم بمهام تعاقدية لحساب المساهمين، وإنما أصبح مكلفاً بمهام قانونية بموجب نصوص قانونية، ومسؤوليته مسؤولية تقصيرية محددة بموجب القانون، لذلك فإن هذا الأخير هو الذي نظم هذه المسؤولية وأرسى شروطها فلم يترك لا للمساهمين ولا لغيرهم التدخل في تنظيمها.

والملاحظ أن الخلط بين المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية لم يقتصر على الفقه، بل تعداه إلى القضاء، ففي فرنسا درج الاجتهاد القضائي على التمييز بين الالتزام بوسيلة والالتزام بنتيجة لتحديد خطأ مراقب الحسابات¹²⁴.

وترفع دعوى المسؤولية في إطار المسطرة العادية للدعوى المدنية، وتتقدم بمرور خمس سنوات من تاريخ وقوع الفعل أو تاريخ كشفه في حاله إخفائه¹²⁵.

ثانياً : المسؤولية التأديبية

يقصد بالمسؤولية التأديبية لمراقب الحسابات الجزاءات المترتبة على إخلاله بواجباته المهنية مما يؤدي إلى إحالته إما على المجلس الجهوي أو المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين للتحقيق في المخالفة المرتكبة، والتي تنتهي بثبوت خطأ مهني أو أكثر، وهي تظهر عندما يخالف في عمله الواجبات الإيجابية أو السلبية المفروضة عليه صراحة، والتي تمثل انحرافاً عن السلوك القويم الذي تتطلبه المهنة التي يقوم بأعبائها، وتوقيع الجزاء التأديبي المناسب في حالة إدانته.

وقد تم تقرير هذه المسؤولية بمقتضى قانون 15.89 المنظم لمهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، إذ عرفت المادة 66 من هذا القانون الخطأ التأديبي وسنت قواعد وأنظمة لا يجب المساس بها، وترفع الدعوى التأديبية أمام المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين الذي يمكن أن يتخذ عقوبات تتراوح بين الإنذار والتوبيخ للذات لهما أهمية أخلاقية فقط، ولا يمنعان على مراقب الحسابات متابعة نشاطه المهني، بالمقابل فإن مراقب الحسابات المتوقف عن مزاولة المهنة مؤقتاً لمدة لا تتجاوز 6 أشهر، أو الذي تم حذف اسمه من جدول الهيئة، لا يمكنه أن يزاول المهنة، ولا حتى أن تكون له صفة مراقب

¹²⁴ - حسين الجباري : "مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر، في القانون الخاص - جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2018/2019، ص : 71 .
¹²⁵ - المادة 181 من قانون 95.17.

الحسابات، وكذا الحرمان من الترشيح لمنصب انتخابية في حظيرة الهيئة لمدة عشر سنوات¹²⁶.

وفضلا عن ذلك، يجب على مراقب الحسابات الممنوع مؤقتا¹²⁷ من مزاولة المهنة أو المحذوف من جدول الهيئة¹²⁸، أن يُعيد للشركات التي يراقبها، الوثائق التي حازها لحسابه وكذلك المبالغ التي حصل عليها سابقا والتي لا تتناسب مع تأدية المصروفات الملتمزم بها أو مع الشغل الذي سينجز فعلا.

ويمكن الطعن في قرار المجلس الجهوي بالاستئناف أمام المجلس الوطني، الذي بدوره يمكن تقديم طلب إلغاء مقرراته أمام المحكمة الإدارية للتجاوز في استعمال السلطة¹²⁹.

وترفع الدعوى أمام المجلس الجهوي الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات أو شركة مراقبة الحسابات، بطلب من 2/3 أعضاء المجلس أو من رئيس المجلس الوطني، أو من قبل الإدارة أو نقابة أو جمعية للخبراء المحاسبين أو من قبل أي شخص يعنيه الأمر مادام يتوفر على أسباب إقامة هذه الدعوى¹³⁰.

وأمام المسؤولية الملقاة على عاتق مراقب الحسابات التي تحتم عليه من أجل القيام بمهامه الدقة واليقظة والحذر قبل اتخاذ أي إجراء من شأنه أن يحمله المسؤولية، فإنه وعلى خلاف المشرع المغربي فقد تعامل المشرع الفرنسي بشيء من المرونة فيما يتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات بشأن مسطرة الإنذار الداخلي المبكر لوجود صعوبة، بغية إبعاد المخاوف عن مراقب الحسابات، ذلك أن ترتيب المسؤولية على مراقب الحسابات لا يمكن أن تنجم عن مجرد الإخبار أو إذاعة الوقائع التي تدخل في نطاق تنفيذ مهمته ما لم تثبت سوء نية مراقب الحسابات¹³¹.

وخلاصة القول أنه على الرغم من تنوع مسؤولية مراقب الحسابات بين العقدية والتقصيرية والتأديبية، ناهيك عن الجنائية التي سنتطرق إليها في المبحث الثاني، تبقى مدى فعالية هذه المسطرة رهينة بشرط تواجده وتدخله وذلك لا يكون إلا في الحالة التي يكون فيها تعيينه إجباريا.

¹²⁶ - المادة 68 من القانون 15.89.

¹²⁷ - المادة 75 من القانون 15.89.

¹²⁸ - المادة 76 من القانون 15.89.

¹²⁹ - المادة 77 من القانون 15.89.

¹³⁰ - لطيفة بنخير : "صعوبات المقابلة وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس العلمي"، الندوة الجهوية الثامنة، طنجة، 2007 - ص: 72.

¹³¹ - نهال اللواح : " محاضرات في مادة صعوبات المقابلة وفقا لقانون رقم 81.14"، م.س، ص : 43.

المطلب الثاني : دعوى المسؤولية المدنية

إذا كان القانون الجديد قد عمل على تفعيل دور مراقب الحسابات عن طريق توسيع مهام المراقبة والفحص والتحقيق والإعلام، فإنه بالمقابل ترتب على هذا التطور وتزايد مهام مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة توسيع مسؤوليته اتجاه عدة أطراف، وعليه سنعمل في هذا المطلب على البحث في دعوى المسؤولية المدنية، إذ هناك أمور عديدة ألحقت في قانون المسطرة المدنية منه في قانون شركات المساهمة¹³².

ومع ذلك يستحسن عرضها جميعها وتقييمها لمعرفة الثغرات التي تعثر بها، وهذا ما سنعمل على تبيانها، حيث سنخصص (الفقرة الأولى) لإجراءات الدعوى ثم انقضاء دعوى المسؤولية في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : إجراءات دعوى المسؤولية

يترتب على توسيع مهام مراقب الحسابات واستقلالته مسؤولية اتجاه عدة أطراف، وهذا ما سنتناوله في النقطة الأولى، على أن نُعرج في النقطة الثانية إلى تحديد الجهة المختصة بالنظر في الدعوى المقامة ضد المراقب بعد ثبوت حق المتضرر عن أخطائه، وإن كان تحديد الجهة المختصة لا يزال يحيط به بعض الغموض.

أولاً: أطراف الدعوى

1 - المدعي :

يفترض في كل طلب قضائي خصمان : الأول هو المدعي الذي يقدم الطلب، والثاني هو المدعى عليه الذي يواجه هذا الطلب.

ويحق للشركة المتضررة من الأخطاء التي يرتكبها مراقب الحسابات أن ترفع دعوى على المتسبب في الضرر لمطالبته بالتعويض عما أصابها من ضرر جراء خطأ أو إهمال مرتكب من طرفهم خلال مزاولتهم لمهامهم حيث يكون مراقب الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي لحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا في الخطأ فإنهم مسؤولين قبل الشركة بالتضامن¹³³.

والسؤال الذي يطرح بهذا الصدد: من هو الشخص المخول له قانون بإقامة الدعوى للمطالبة بالتعويض؟.

¹³² - فرح الرشيد : "مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة"، م.س، ص : 23 .
¹³³ - أحمد محمد محرز : "الشركات التجارية"، مكان النشر غير مذكور، طبعة 2000، ص : 572 .

ترفع دعوى الشركة للمطالبة بالتعويض الذي يلحقها من جراء تقصير مراقب الحسابات من طرف المسيرين أو من طرف رئيس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية.

كما يتولى رفعها المصفي بالنسبة للشركات التي توجد في طور التصفية أو "السنديك" بالنسبة للشركات التي تم تصفيتها قضائياً

وفي هذا الشأن قبلت محكمة باريس بتاريخ 6 يناير 1973 سماع دعوى من طرف رئيس مدير عام لشركة مساهمة عندما حصل على وكالة من الجمعية العامة للمساهمين لممارسة هذه الدعوى ضد مراقب حسابات لم يقيم بإجراء المراقبة والتحقيقات والاختبارات اللازمة التي ساهم بتغيبها في اختلاس مليوني فرنك من طرف محاسب الشركة¹³⁴.

وهناك سؤال آخر جوهري، هل يستمر مراقب الحسابات في أداء عمله الرقابي في الشركة المراقبة رغم خطئه الجسيم ؟

حاولت محكمة باريس في حكمها الصادر بتاريخ 26 مايو 1976 إعطاء عناصر الإجابة عندما أبرزت أن المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات تصبح ثابتة اتجاه الشركة التي يراقب حساباتها عند ارتكابه لخطأ جسيم، الأمر الذي يبرر عزله من طرف الجمعية العامة للمساهمين، وهو الأمر الذي ينص على أنه " يمكن إعفاء مراقب أو عدة مراقبين الحسابات من مهامهم في حالة ارتكابهم خطأ أو إذا عاقهم عائق مهم كان سببه قبل انقضاء المدة العادية لمهامهم من طرف رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات، وذلك بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة أو من ساهم أو عدة مساهمين يمثلون ما لا يقل عن عشر رأسمال الشركة أو من الجمعية العامة .

وحينما يتم إعفاء مراقب أو مراقبين للحسابات من مهامهم يتم تعويضهم وفق الشروط المنصوص عليها"¹³⁵.

إضافة إلى الشركة، نجد طرفاً آخر وهم المساهمون والأغيار، بحيث إن الغرض من مراقبة حسابات الشركة، هو مساعدة المساهمين في ممارسة رقابتهم على الشركة بتمكينهم من الحكم على كيفية إدارة شؤونها، وبالتالي فإن أي قرار جماعي يتم اتخاذه من طرف المساهمين بناء على حسابات تم إعدادها بإهمال، وترتب عليه تكبد الشركة لمدفوعات غير سليمة أو إلحاق خسائر مالية بما يترتب عليه مسؤولية مراقب الحسابات بأداء التعويض¹³⁶.

¹³⁴ - فرح الرشدي : "مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة"، م.س، ص : 24 .

¹³⁵ - عبد اللطيف الحاتمي: " مسؤولية مأموري الحسابات في الشركات المساهمة"، مجلة المحاماة المغربية، عدد 19، فبراير - مارس 1982، ص: 109 .

¹³⁶ - هاجر بوخراز: "دور مراقب الحسابات في مسطرة تسوية صعوبات المقاول"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، تخصص القانون المدني والأعمال، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2008-2009، ص: 87 .

وهكذا فإنهم يسألون عن تدليسهم كما هو الحال عند التواطؤ مع المسيرين عندما يقومون بالمصادقة على الحسابات التي يعلمون بانعدام صدقها، فيخفون بذلك عن المساهمين الوضعية الحقيقية للشركة أو العمليات المغشوشة التي قام بها المسكرون، وكذلك الموافقة على توزيع أرباح صورية مع علمهم بذلك.

في مثل هذه الحالات يكون للمساهم الحق في رفع دعوى يدافع بها عن حقوقه الفردية وتسمى اصطلاحاً بالدعوى الفردية ويطلب فيها إصلاح الضرر الشخصي الذي لحق به فقط في ثروته المتمثلة في أسهم الشركة من جراء خطأ منسوب لمراقب الحسابات .

وحق المساهم في رفع دعواه الفردية يقوم على اعتبار أنه من الغير بالنسبة للشخص الاعتباري، أي اعتباره منفصلاً عنها بصفته الشخصية، وبالنظر إليه كأجنبي عن الشركة، فهو يدافع عن حقوقه الخاصة به والمستمدة من ذمته الخاصة، وعن أضرار وقعت عليه شخصياً بصفته الفردية .

والقاعدة العامة أن ترفع الدعوى في حدود مصلحة المدعي، إذ حيث لا مصلحة فلا دعوى.¹³⁷

وتمتد مسؤولية مراقب أو مراقبو الحسابات إزاء الغير عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء مباشرة نشاطهم، لكن السؤال الذي يمكن طرحه في هذا الصدد هو ما المقصود بكلمة الأغيار؟

الأغيار يقصد بهم الأشخاص الأجانب عن عملية الوكالة بأجر، مثل الدائنون والأبناء والمقرضون وجمهور المستثمرين بصفة عامة، الذين قد يعتمدون على رأي مراقب الحسابات في الوثائق المحاسبية.

والأساس القانوني لمسؤولية مراقب الحسابات أمام الغير هو مبدأ المسؤولية التقصيرية الوارد في القانون المدني والذي يقضي بأن: "كل خطأ يسبب ضرر للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض"، ولهذا يعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً أمام الغير، إذا ثبت أنه لم يلتزم بالمستويات والمعايير المهنية، الشيء الذي يترتب عليه انحرافات وأخطاء أصابت الغير، للذين اعتمدوا على القوائم المالية المنشورة التي صادق عليها، ومن تقريره المرافق الذي أعده بهذا الخصوص، على أن يثبت الطرف المتضرر من ذلك العلاقة السببية بين ما أصابه من ضرر وخسارة، وبين خطأ المراقب أو إهماله أو تدليسه.

¹³⁷ - أحمد شكري السباعي : "الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي"، الجزء الرابع : شركات المساهمة، م.س، ص : 444 .

2 - المدعى عليه :

المدعى عليه في دعوى المسؤولية المدنية هو مراقب الحسابات - الشخص الطبيعي - كما قد يكون لمراقبة الحسابات يجوز للخبراء المحاسبين أن يؤسسوا شركات أشخاص لمزاولة الخبرة المحاسبية بشرط أن يكون جميع المشاركين فيها أعضاء في هيئة الخبراء والمحاسبين¹³⁸.

وإذا توفي هذا الشخص المسؤول، فالالتزام بالتعويض ينتقل إلى تركته¹³⁹، وهذا ما نصت عليه المادة 105 من ق.ل.ع بقولها: "في الجرم وشبه الجرم تكون الشركة ملزمة بنفس التزامات الموروث".

مبدئياً فالمدعى عليه هو مراقب حسابات الشركة للمراقبة، لكن بعد وفاته فإن الورثة الذين قبلوا الشركة، يمكن أن يشملهم الحكم بالأداء في التعويضات الناشئة من مرتكبيها.

وعندما تقام الدعوى ضد مراقب الحسابات كشخص طبيعي، فهذا يتابع شخصياً، وعندما يتعدد مراقبوا الحسابات، فالمبدأ هو أن المسؤولية لكل واحد منهم مسؤولية فردية، والتقرير الذي يعدونه واضح، وفي حالة نشوء خلاف بين مراقبي الحسابات، تتم الإشارة في التقرير إلى مختلف الآراء المعبر عنها.

وعندما يمارس مراقب الحسابات داخل شركة الخبراء المحاسبين، فإن مسؤولية الشركة لا تحول دون المسؤولية الشخصية لكل واحد من أعضائها من الأعمال التي ينفذوها لحساب الشركة، وهذا طبقاً للمادة 15 من القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، لأنه وكما حددت هذه المادة: " يجب أن تحمل هذه الأعمال إمضاءه وإمضاء الشركة كذلك".

وعندما يباشر مراقبو الحسابات المراقبة في مجموعة من الشركات، فكل مراقب من المراقبين مسؤول شخصياً عن أخطائه، لكن تكون المسؤولية تضامنية في حالة الخطأ المرتكب بمناسبة مراقبة حسابات مجمدة.

وحيثما يمكن أن تترتب في نفس الوقت مسؤولية مراقب حسابات الشركة المجمدة ومسؤولية الشركة المندمجة، لا يمكن لمراقب الحسابات الذي يباشر مهمة في الفرع أن يشهد على حسابات غير منتظمة، في حين يمكن للمراقب المندمج أن يكشف غلط زملائه. وبالمقابل إذا ارتكب الخلط بين الاندماج، فإن المراقب المندمج سيكون المسؤول الوحيد¹⁴⁰.

¹³⁸ - المادة 7 من القانون رقم 15.89 المنظم لمهنة الخبرة المحاسبية.

¹³⁹ - مأمون الكزبري: "نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود"، م.س، ص: 421.

¹⁴⁰ - ربيعة غيث: "مسؤولية مراقبي الحسابات"، م.س، ص: 105.

ثانيا: الاختصاص في دعوى المسؤولية

عندما تقام دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات - الشخص الطبيعي - وضد مراقب الحسابات - الشخص المعنوي- أو ضدهما معا، فإن على هؤلاء أن يتساءلوا عن الجهة القضائية المختصة للبت في جرائم قانون شركات المساهمة¹⁴¹. وبعبارة أخرى عن أية محكمة يجب أن ترفع دعواهم، هل سيتوجهون إلى القضاء التجاري أم القضاء المدني ومحليا أمام المحكمة التي يقع في دائرتها المركز الاجتماعي للشركة ؟ أم أمام المحكمة التي يقع في دائرتها موطن المدعى عليه ؟.

لم يتطرق المشرع المغربي لمسألة الاختصاص القضائي بخصوص دعوى المسؤولية المدنية المرفوعة اتجاه مراقب الحسابات .

واستنادا إلى القواعد العامة، سنعالج الاختصاص بنوعيه.

1 - الاختصاص النوعي : يطلق على هذا الاختصاص النوعي اسم الاختصاص القيمي عندما يتوقف تحديده على قيمة الدعوى .

وقد عرض المشرع المغربي، شأنه في ذلك غالبية التشريعات العربية¹⁴² والأجنبية¹⁴³ لموضوع الاختصاص النوعي في الفصلين 18 و 19 من قانون المسطرة المدنية .

وهكذا نصت الفقرة الأولى من الفصل 18 من قانون المسطرة المدنية على ما يلي: "تختص المحكمة الابتدائية مع مراعاة الاختصاصات الخاصة المخولة إلى أقسام قضاة القرب، بالنظر في جميع القضايا المدنية وقضايا الأسرة والتجارية والإدارية والاجتماعية، ابتدائيا وانتهائيا مع حفظ الاستئناف"¹⁴⁴.

وحسب المادة 18 من قانون المسطرة المدنية فإن المحاكم الابتدائية تختص أيضا بقطع النظر عن جميع المقتضيات المخالفة ولو في الحالة التي يسند فيها قانون خاص سابق النظر في بعض أنواع القضايا إلى محكمة أخرى.

¹⁴¹ - رقية السحيمي : "دور رئيس المحكمة التجارية في صعوبات المقولة"، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمق في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث، قانون الأعمال، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2001 / 2000 - ص : 21 .

¹⁴² - ومن بين التشريعات نذكر : قانون الإجراءات الجزائي (المادة 1 وهي معدلة بالأمر رقم 75)، وقانون الإجراءات التونسية (المادة 39)، وقانون الإجراءات الليبي (المادتين 42 و 49)، وقانون الإجراءات السوري (المادتين 62 و 77)، وقانون الإجراءات العراقي (المادة 32)، وقانون الإجراءات البحريني (المادة 8)، وقانون المرافعات المصري (المادة 47).

¹⁴³ - ومن بين التشريعات نذكر قانون الإجراءات الفرنسي (الفرقة 3 من المادة 631).

¹⁴⁴ - عمر أزوكار : "الاختصاص النوعي للمحاكم التجارية: طبيعة الإشكالات"، مجلة المحامي، عدد 62 - 63، 2000 ص: 90 و 91 .

وتكون المحكمة الابتدائية مختصة إذا كان مراقب الحسابات شخصا طبيعيا أو شركة مدنية مهنية المراقبة الحسابات بخصوص مساءلته مدنيا عن الأضرار التي لحقت بالشركة أو المساهمين أو الأغيار .

ومن جانب آخر نرى أن الاختصاص يسند إلى المحكمة التجارية إذا كان مراقب الحسابات شركة تجارية (شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة مساهمة).

وحسب أستاذنا أحمد لفروجي¹⁴⁵ فالمهن الحرة قد تفقد طابعها المدني وتصبح تجارية إذا ما تمت مزاولتها في إطار إحدى الشركات التي تعتبر تجارية بحسب شكلها مهما كان غرضها، كما لو مورست المهنة الحرة في نطاق شركات المساهمة التي تعد جميع أعمالها تجارية. تطبيقا لمقتضيات المادة الأولى من قانون شركة المساهمة لسنة 1996، أو في إطار شركات التضامن أو شركات التوصية بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، على اعتبار أن هذه الشركات أصبحت تجارية بحسب الشكل حسب المادة 2 من القانون رقم 96-5 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف المؤرخ في 13 فبراير 1997، ولكن شريطة أن لا يكون القانون المتعلق بالمهنة الحرة المعنية بالأمر يمنع ممارستها في إطار شركة تجارية بحسب شكلها¹⁴⁶.

كما يمكن الاتفاق بين مراقب الحسابات - الشخص الطبيعي - والشركة المراقبة المدعية على إسناد الاختصاص للمحكمة التجارية، فيما قد ينشأ من نزاع بسبب عمل من أعمال التاجر¹⁴⁷.

2 - الاختصاص المحلي : وهو توزيع العمل بين المحاكم على أساس جغرافي أو مكاني، أي أن تختص كل محكمة بقضايا منطقة معينة تسع دائرة اختصاص المحكمة.

والهدف من هذا الاختصاص المحلي هو تقريب القضاء من المتقاضين، فيقع التيسير عليهم بتخفيف أعباء ومشقة الانتقال وتكبد النفقات والمصاريف.

وقد تعرض المشرع المغربي لموضوع الاختصاص المحلي في المواد 27 و 28 من قانون المسطرة المدنية.

¹⁴⁵ - أحمد لفروجي : "التاجر وقانون التجارة بالمغرب"، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، ط 2 ، ص: 65 وما بعدها .

¹⁴⁶ - وللتذكير فإن القانون المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، في المواد 7 و 8 سمح للخبراء المحاسبين بتأسيس شركات أشخاص لمزاولة الخبرة المحاسبية، كما يمكنهم تأسيس شركات الأسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة .

¹⁴⁷ - استنادا للمادة 5 من القانون 95.53 المتعلق بإحداث المحاكم التجارية .

نصت المادة 28 فقرة 13 من نفس القانون على ما يلي: " في دعاوى الشركات فأمام المحكمة التي توجد في دائرتها المركز الاجتماعي للشركة".

ويستخلص من النصين أن المشرع المغربي وضع القاعدة العامة التي تحدد المحكمة المختصة محليا للنظر في جميع الدعاوى، ما عدا تلك التي جعلها القانون بمقتضى نص خاص من اختصاص محكمة أخرى غير مختصة محليا، أخذا بالقاعدة التقليدية التي تقرر "أن المدعي يسعى وراء المدعى عليه"

وبذلك تختص المحكمة التي يقع في دائرتها موطن المدعى عليه، وفي حالة عدم وجود موطن للمدعى عليه، يكون الاختصاص لمحكمة موطنه المختار أو محل إقامته .

غير أن هذه القاعدة ليست مطلقة، بل ترد عليها استثناءات من بينها أنه في دعاوى الشركات، ينعقد الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرتها المركز الاجتماعي للشركة.

وطبقا للقانون العادي فإن دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات يجب أن توجه أمام المحكمة التي يوجد في دائرتها موطن مراقب الحسابات المهني أو محل إقامته، إذا تعلق الأمر بشخص طبيعي، أو إلى المحكمة التي توجد في دائرتها شركة الخبراء المحاسبين في مقرها الاجتماعي وهو مركز إدارتها الرئيسي إذا تعلق الأمر بشخص معنوي.

وإذا كان المقر الاجتماعي للشركة سوريا، فإن الدعوى يجب أن توجه كذلك إلى المكان الذي يمارس فيه فعليا بطريقة مستقرة لمهام الإدارة في الشركة .

وفي حالة تعدد المدعى عليهم، وعلى شرط أن توجد علاقة كافية بين مختلف الطلبات، فإن المدعي يمكن أن يتمسك باختياره المحكمة التي يقع فيها موطن أو محل الإقامة الذي يشغل فيه واحد منهم¹⁴⁸.

وإذا كان مراقب الحسابات المدعى عليه شركة لمراقبة الحسابات، فإن المحكمة المختصة محليا حسب المادة 11 من القانون المنظم المحاكم التجارية في المحكمة التجارية التابع لها مقر الشركة أو فروعها.

ولكن في الممارسة العملية وفي الغالب، حسب بعض الفقه الفرنسي وقرار محكمة فيرساي بتاريخ 5 مايو 1981 فإن الاختصاص يكون لمحكمة مقر الشركة المراقبة من طرف مراقب الحسابات¹⁴⁹.

¹⁴⁸ - زكية شعبي: " دور مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة في إطار القانون المغربي"، م.س، ص: 168 .
¹⁴⁹ - خالد بنكيران: " دور المحكمة التجارية في مساطر التسوية الودية"، الندوة الجهوية الثامنة حول صعوبات المقاول وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى 21-22 يونيو 2007 ، ص: 85 .

الفقرة الثانية : انقضاء دعوى المسؤولية المدنية

من المناسب أن نفحص ما هي العوائق التي تمثل أو تعطل دعوى المسؤولية المدنية ضد مراقب الحسابات كالتقادم (أولاً)، والإعفاء من التهمة من طرف القضاء الجنائي أو الهيئة التأديبية (ثانياً).

أولاً: التقادم

تعرض المشرع المغربي للتقادم في المادة 181 من القانون رقم 95-17 المتعلق بشركات المساهمة حيث قال: " تتقادم الدعاوى المرفوعة ضد مراقبي الحسابات بشأن مسؤوليتهم بمرور خمس سنوات تبتدئ من تاريخ وقوع الفعل الناجم عنه ضرر أو من تاريخ كشفه في حالة كتمانته".

ونحن وفي ضوء نص هذه المادة نلاحظ أن نظام التقادم الخاص المختصر في خمس سنوات، استثناء من القاعدة الأصلية التي تحدد مدة تقادم دعوى المسؤولية الناتجة عن الإخلال بالالتزام بخمسة عشر سنة في موضوع المسؤولية التعاقدية، والتي نص على مقتضياتها في الفصل 387 من ق.ل.ع والتي تقضي بأنه: "كل الدعاوى الناشئة عن الالتزام تتقادم بخمسة عشر سنة فيما عدا الاستثناءات الواردة فيما بعد، والاستثناءات التي يقضي بها القانون في حالات خاصة".

ويختلف التشريع المغربي من حيث تحديده مدة التقادم في خمس سنوات مع التشريع الفرنسي الذي حدد مدة التقادم في ثلاث سنوات كما يستخلص من الفصول 18-822 و 254 و 255 من مدونة التجارة الفرنسي.

وإذا كانت دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات تنقضي بمرور خمس سنوات من تاريخ وقوع الفعل الناجم عن ضرر أو من تاريخ كشفه في حالة كتمانته، فهل هذه المدة التي يجب رفع دعوى المسؤولية خلالها ضد مراقب الحسابات في مدة تقادم أم مدة إسقاط؟

اختلف الفقه حول الإجابة على طبيعة هذه المدة ووجد بشأنها رأيان :

الرأي الأول : ومن مؤيديه الدكتور إدوار عيد¹⁵⁰ إذ يرى أن هذه المادة هي مدة تقادم لا مدة إسقاط، وحجته في ذلك هي أن هذه الدعوى تتعلق بحق شخصي.

¹⁵⁰ - فيصل عسيلة: "المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة في القانون المغربي والمقارن"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1991 / 1992 - ص : 222 .

الرأي الثاني : ومن مؤيديه الدكتور اسكارا ورولت¹⁵¹ حيث يرى أن هذه المدة هي مدة إسقاط لا مدة تقادم، وحجته في ذلك أنه بانقضاء المدة حتما يسقط حق ممارسة دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات التي وجودها منوط بممارستها خلال مدة محددة قانونا .

ولا شك أن تحديد مدة التقادم بخمس سنوات هو تحديد مبالغ في أمده، ويستحسن قصر مدة التقادم في ثلاث سنوات عملا بما هو معمول به في القانون الفرنسي .

ويجب أن يفهم من الفعل الضار فعل محدد في الغائب، يكون للإشهاد الخاطئ على الحسابات من طرف مراقب الحسابات، إذن تكون نقطة سريان تقدم خمس سنوات إما تاريخ تسليم تقرير الشركة، وإما تاريخ تقديم التقرير عن الحسابات لجمعية المساهمين.

وحينما يتمسك مراقب الحسابات استثناءا بالتقادم، فإن القاضي يجب أن يقدر المسؤولية المهنية سنة مالية بعد سنة مالية.

ثانيا : الإعفاء من التهمة من طرف القضاء الجنائي أو الهيئة التأديبية

المبدأ أن الجنائي الذي له حجة الشيء المقضي به يعقل به المدني له طابع مطلق، وله من أجل ذلك نتيجة حسب اجتهاد قضائي ثابت أنه لا يسمح للقضاء المدني بإنكار هذا الذي كان بالضرورة، وبالتأكيد للقضاء الجنائي حول وجود الفعل غير المجرم الذي شكل الأساس المشترك للدعوى الجنائية والدعوى المعنية حول تكييفه ومسؤوليته عن هذا الذي كان منسوبا إليه.

ولا يعتبر القضاء المدني كخطأ نفس الأفعال طالما أن القاضي الجنائي أعفى أو برأ مراقب الحسابات بسبب عدم وجود أفعال مقام عليها دعاوى، أو في غياب مشاركته في هذه الأفعال.

ومع ذلك إذا لم يكن الخطأ الناتج عن عدم التحرز والاحتياط أو قلة الحذر أو إهمال مراقب الحسابات كافيا لتمييز الجريمة، فإنه أحيانا يكفي لترتب مسؤولية المدنية.

وبالمقابل لا يكون لقرار القضاء التأديبي حجية الشيء المقضي به أمام القضاء المدني، ونتيجة ذلك فإن مراقب الحسابات المعفى تأديبيا يمكن أن يدان من طرف القضاء المدني أو بالتبادل، ومع ذلك من المنطق أن نعتقد أن قرار القضاء الذي فصل في الأول سيؤثر على القضاء الذي سينطق به الثاني¹⁵² .

وللإشارة فإنه من المقرر أنه لا يجوز لمراقبي الحسابات إبعاد المسؤولية عنهم بالتدريج بحسن نيتهم أو بأنهم لم يرتكبوا أي خطأ، وأنهم بدّلوا في سبيل المراقبة العناية

¹⁵¹ - إدوارد عيد : "الشركات التجارية - شركات المساهمة-"، طبعة 1970، الجزء الثاني - بيروت ، ص : 215 .

¹⁵² - فريد جبران " مسؤولية مراقب الحسابات"، م.س، ص : 62 .

المعتادة، كما لا يصح تدرعهم بوقوعهم في الخلط حتى لو كان الغلط قانونيا ناتجا عن تفسير النصوص اختلف عليها فقها.

كما لا يقبل منهم أن يتمسكوا بعدم تعاون مديري الشركة معهم وأنهم قد وضعوا العراقيل في طريقهم حتى لا يطلعوا على دفاتر الشركة أو مستنداتها المحاسبية، أو أن المهلة الممنوحة له لإجراء التحقيقات وتوجيه التقرير بصفة عامة قصيرة، كل ذلك لأن المسؤولية مقررة بصورة حتمية بحكم القانون.

ومع ذلك يجوز أن يصبح مراقب الحسابات في حل عن كل مسؤولية متي توافرت الأسباب العامة للإعفاء من المسؤولية رغم كونها حتمية كالقوة القاهرة وخطأ المضرور والغلط وعدم ثبوت الخطأ في حقهم.

المبحث الثاني : المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات

يخضع مراقبي الحسابات في الشركات التجارية لحكم القانون وإرادته، إلا أنه ينبغي التنبيه إلى أن الآلية التي توضع لمساءلتهم عن الأخطاء التي يرتكبونها، يجب ألا تؤدي بأي حال من الأحوال إلى المساس بالاستقلال أو الحياد الذي يتمتع به هؤلاء.

وإدراكا لخطورة الدور الذي يضطلع به مراقب الحسابات في الشركات التجارية وخصوصا شركات المساهمة، لم يكتفي المشرع بأسلوب المساءلة المدنية لمواجهة إخلال مراقب الحسابات بالتزاماته القانونية، وإنما لجأ إلى أسلوب المساءلة الجنائية بمنطلق أن الجرائم الجنائية يتم أساسا باسم النظام العام، وبالتالي توقيع العقاب على أي شخص أهدر هذا النظام العام .

إذ تقوم المسؤولية الجنائية للمراقب بارتكابه لأفعال جرمها القانون الجنائي أو قانون الشركات، فتتم مساءلته بصفة عامة على الجرائم التي يرتكبها والمنصوص عليها وعلى عقوبتها في القانون الجنائي كالنصب وخيانة الأمانة والسرقة وغيرها، سواء بصفته فاعلا أصليا أو مشاركا¹⁵³.

كما يؤاخذ على قيامه بأعمال جرمها وعاقب عليها قانون الشركات، وقد يتعرض المراقب إلى عدة عقوبات لعل أبرزها كما جسده المادتين 404 و 405 من ق.ش.م التي ضمت الجرائم المتعلقة بالإعلام، أي كل من تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، وعدم الإشعار بالأفعال الإجرامية وإفشاء السر المهني، وحالة التنافي، وإن أحوال بدورها على مقتضيات الواردة في مجموعة القانون الجنائي، وكذا مخالفة مقتضيات المادة 160 من قانون 17.95 .

¹⁵³ - نهال اللواح : " محاضرات في مادة صعوبات المقابلة وفقا لقانون رقم 81.14"، م.س، ص : 42 .

ونظرا لما تشكله شركات المساهمة من أهمية اقتصادية ومالية في الحياة التجارية ، فإن أي إخلال من داخلها قد يؤثر على قطاعات أخرى حيوية، ولهذا السبب عمل المشرع المغربي على ترسيخ الترسانة الجنائية لردع مراقب الحسابات عما قد يقوم به من أعمال إجرامية داخل الشركة.

وقد ارتأينا تفصيل هذا فيما يلي، إذ قمنا بتقسيم الجرائم المرتكبة من طرف مراقبي الحسابات إلى جرائم متعلقة بمخالفة القواعد المنظمة لمهامه (المطلب الأول)، وجرائم متعلقة بمخالفة قواعد الاستقلال والكفاءة (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: الجرائم المتعلقة بمخالفة القواعد المنظمة لمهامه

بالرجوع إلى القانون 17.95 المتعلق بشركات المساهمة و خاصة الفصل الأول من القسم الأول المتعلق بأجهزة الإدارة و التسيير، والقسم السادس المتعلق بمراقبة شركة المساهمة، يتبين أن المشرع المغربي نظم جملة من المهام التي يضطلع بها مراقب الحسابات، تنصب جلها في مراقبة و تتبع حسابات الشركة والتحقق والاطلاع على كل الوثائق التي تدخل في مجال اختصاصه كالعقود والسجلات والدفاتر المحاسبية، ليس ذلك فقط بل وسع المشرع من مهام مراقب الحسابات حيث مكنه من الحصول على المعلومات المفيدة لمزاولة مهامه من الأغيار الذين أنجزوا عمليات لحساب الشركة.

كما جاء في المادة 169 مجموعة من المقتضيات التي يجب على مراقب الحسابات أن يخبر بها مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية، لعل من أهمها الخروقات والبيانات غير المطابقة للحقيقة، و أيضا كل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاولة مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة إجرامية.

بالإضافة إلى ذلك ألزمه المشرع بمقتضى المادة 177 من قانون 17.95 بالنقد بالسر المهني فيها يتعلق بالمعلومات والأعمال التي قد اضطلع عليها.

فإذا لم يحترم مراقب الحسابات تلك المهام المسندة إليه سئل مسؤولية مدنية كما رأينا سابقا، وكذا مسؤولية جنائية، هذه الأخيرة تقوم في حالة ارتكابه لجنحة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة تخص وضعية الشركة وعدم الإشعار بالأفعال التي تكتسي صبغة إجرامية (الفقرة الأولى)، أو في حالة إفشاء السر المهني (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: جريمة الإدلاء أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضعية الشركة وجريمة عدم الإشعار بالأفعال التي تكتسي صبغة إجرامية

نص المشرع في المادة 405 من القانون 17.95 المتعلق بشركة المساهمة على جريمتين، تتعلق الجريمة الأولى بتقديم معلومات كاذبة حول الشركة أو تأكيدها (أولاً)، ثم جريمة عدم الإشعار بالأفعال التي تكتسي صبغة إجرامية (ثانياً)، كما نص في نفس المادة على العقوبة المقررة لهما (ثالثاً).

أولاً : جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة

لتتحقق هذه الجريمة يتعين أن يستجمع ركنها المادي الخصائص التالية :

- تقديم أو تأكيد معلومات : من خلال المادة 405 من القانون 17.95 يتبين أن هذه الجريمة تستحمل صورتان، الأولى "تقديم مراقب الحسابات معلومات في وثائق مقترحة من طرفه"، والثانية "تأكيد المعلومات التي تم تزويده بها من طرف الشركة".

ويلاحظ أن هذه المادة جاءت عامة فهي لم تحدد الشكل الذي اتخذته هذا النشاط الإجرامي، فقد تكون المعلومات الكاذبة مقدمة إما كتابة كالتقرير الذي يوجهه مراقب الحسابات إلى الجمعية العامة، وإما شفاهة كالعرض الذي يقدمه مراقب الحسابات حول وضعية الشركة أمام أعضاء مجلس الإدارة.

أيضاً يثار إشكال بخصوص حالة سكوت مراقب الحسابات حول معلومات ما، بحيث لا يتخذ النشاط الإجرامي سلوكاً إيجابياً.

ويرى الفقه بأن قيام النشاط الإجرامي لجريمة المعلومات الكاذبة في حالة سكوت مراقب الحسابات يتوقف بإرادته، فإذا كان عالماً بعدم صحة المعلومات وسكت عنها بعدم تنفيذها وتكذيبها، فإن فعله يماثل الفعل الإيجابي المتمثل في تقديم المعلومات مثال ذلك : علمه بالمعلومات الكاذبة التي تتضمنها الدفاتر والأوراق المحاسبية الممسوكة من قبل الشركة والتزم بالموقف السلبي وسكت عنها ولم يقم بتنفيذها. كذلك المادة 405 لم تحدد الجهة التي يقدم أو يؤكد لها مراقب الحسابات المعلومات الكاذبة، ويستوي أن تكون تلك الجهة جمعية عمومية، أو مساهم أو مجلس القيم المنقولة، أو أياً كان من حيث المبدأ، على اعتبار أن التعبير في هذه المادة جاء عاماً ومطلقاً.

- يجب أن تكون المعلومات كاذبة : يقصد بالمعلومات الكاذبة التي وردت في المادة 405 من قانون شركات المساهمة : عدم تناسق الحقيقة المفترضة التي يجب أن تكون مطابقة لها.

لقد وقع نقاش فقهي حول تحديد طبيعة المعلومات الكاذبة، و على إثره انقسم الفقهاء إلى اتجاهين :

الاتجاه الأول يرى أن كلمة معلومات يراد بها فقط المعلومات المالية والمحاسبية للشركة فقط.

أما الاتجاه الثاني فقال بأن نص المادة 405 جاء عاماً، وبالتالي فالمقصود بالمعلومات كل المعلومات المتعلقة بوضعية الشركة، أما الأخذ فقط بالمعلومات المحاسبية والمالية يُضيّق من نطاق التجريم ومتابعة مراقب الحسابات، خاصة وأن مهامه تتعدى الرقابة على أموال الشركة.

- أن تتعلق المعلومات بوضعية الشركة : نص المشرع في المادة 405 على أن المعلومات الكاذبة المقدمة أو المؤكدة من طرف المراقب الحسابات يجب أن تتعلق بوضعية الشركة دون أن يستتبعها بأي تخصيص يُذكر، هنا يرى الفقيه الفرنسي "كونستاتين" بأن المقصود بوضع الشركة أي وضعها المالي أو المحاسبي فقط، وبالتالي فهذه الجريمة لا تقوم إذا تعلقت بالمعلومات الخاصة بتسيير الشركة، لأن مراقب الحسابات لا يتدخل في التسيير.

وقد عاب بعض الفقه هذا الاتجاه الذي حصر وضع الشركة على المجال المحاسبي أو المالي، واعتبروا أن ذلك يضيّق من نطاق التجريم و يتنافى مع العمومية التي جاءت بها المادة 405، وإنما يجب الأخذ بالمعنى الواسع لوضع الشركة ، فالمعلومات الكاذبة المتعلقة بوضعية الشركة قد تتعلق بإدارة الشركة والآفاق المستقبلية لها.

الركن المعنوي :

يقصد بالركن المعنوي القصد الجنائي، جاء في المادة 405 من القانون 17.95 " كل مراقب للحسابات أكد أو قدم عن قصد إما باسمه الخاص أو بصفته شريكاً.. "، ويتكون القصد الجنائي من عنصرين: العلم و الإرادة، بحيث يكون مراقب الحسابات عالماً بأن المعلومات المقدمة أو التي يقوم بتأكيدھا والمتعلقة بوضعية الشركة الاقتصادية أو الاجتماعية أو المالية، غير صحيحة و كاذبة وتتجه إرادته إلى عدم تكذيبھا.

وللمحكمة سلطة تقديرية واسعة في تقدير توفر القصد الجنائي من عدمه، غير أن مراقب الحسابات هو شخص يُشترط أن تتوفر فيه شروط محددة لممارسة مهمة مراقب الحسابات، ولذلك فالقول بجهل مراقب الحسابات صحة المعلومات الكاذبة أمر صعب ولا يفسر إلا كقصد جنائي.

ويثار تساؤل حول قيام مسؤولية مراقب الحسابات عن إهماله أو تقصيره، إذ يرى بعض الفقه بأن الإهمال والتقصير وعدم الكفاءة لا تستوجب فرض عقوبات جنائية، لكن

غالب الفقه يميل إلى عكس ذلك، بحيث أن مراقب الحسابات الذي يوقع و يقوم بالإشهاد على ميزانيات غير صحيحة لسنتين متتاليتين لا يمكن أن يكون ذلك نتيجة غلط أو إهمال أو عدم اليقظة، وعليه لا يمكن دفع المسؤولية الجنائية بسبب الإهمال لأن مراقب الحسابات تُفترض فيه الخبرة و الكفاءة، وأن يكون على دراية تامة بالاختصاصات المسندة إليه.

ثانياً: جريمة عدم الإشعار بالأفعال التي تكتسي صبغة إجرامية

من أهم و أخطر المهام التي تلقى على عاتق مراقب الحسابات هي الإعلام بالأفعال التي تحدث داخل الشركة، ذلك أنه عليه إخبار مجلس الإدارة الجماعية و مجلس الرقابة بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه و بدى له أنها تكتسي صبغة جرمية¹⁵⁴، لكن في حالة إخلاله بهذا الالتزام فإن المسؤولية الجنائية تقوم في حقه .

ولقد نص المشرع المغربي على هذا النوع من الجرائم التي يرتكبها مراقب الحسابات أثناء قيامه بعمله في المادة 405 من قانون 17.95 السالف الذكر بقوله: "... وكذا عدم إعلامه لأجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاولته لمهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة جرمية".

إذن ما يلاحظ من خلال هذه المادة، أن هذه الجريمة تقوم على ركنين : الركن المادي (أولاً) ثم الركن المعنوي (ثانياً) كما قرر المشرع لها عقوبة (ثالثاً).

1 - الركن المادي والمعنوي :

يتحقق الركن المادي في هذه الجريمة بعدم إعلام مراقب الحسابات لأجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأفعال الجرمية التي علم بها، حتى ولو لم يترتب على هذا العلم آثار ضارة.

والأفعال الجرمية التي يلتزم مراقب الحسابات بتبليغها لأجهزة الإدارة هي التي يتعرف عليها ويصادفها أثناء ممارسته لمهامه الرقابية، سواء كان يعاقب عليها قانون الشركات أو قوانين أخرى.

وعلى هذا الأساس فإن الوقائع الجرمية المقصودة بالنص هي التي تحدث في نطاق الشركة محل الرقابة، أما ما يحدث من جرائم خارج نطاق هذه الشركة فلا يلتزم مراقب الحسابات بالتبليغ عنها، والمقصود بالشركة هنا المقر الرئيسي لها أو أي فرع من فروعها¹⁵⁵.

¹⁵⁴ - دراسة قانونية مقارنة حول نطاق التجريم في الشركات المساهمة المغربي، منشورة بالموقع الإلكتروني :

www.labodroit.com تاريخ الاطلاع: 2021/09/08 .

¹⁵⁵ - رضوان عز الدين : "مراقب الحسابات في قانون الشركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص : 89 .

ويتمثل الركن المعنوي في القصد الجنائي، والقصد الجنائي المتطلب لقيام هذه الجريمة هو القصد العام، لكون المشرع المغربي لم يشر إلى قصد جنائي خاص من خلال تبنيه لنص المادة 405 المذكورة سلفاً، بحيث لا يكفي أن يدعي مراقب الحسابات أنه استهدف بعدم الإبلاغ على عدم الثقة في الشركة وعدم إثارة الشكوك حولها لتجنب المصاعب التي يمكن أن تترتب عن ذلك، أو أنه ابتغى من وراء ذلك إعطاء فرصة للمديرين لتسوية الأمور، وإنما لابد من إبراز عنصر القصد الجنائي والمتمثل في نية مراقب الحسابات بعدم كشف الأعمال المجرمة مع توفر العلم بها .

ثالثاً : العقوبة المقررة للجريمتين

عاقب المشرع المغربي في المادة 405 من القانون 95-17 على جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة و جريمة عدم الإشعار بالأعمال الإجرامية، بعقوبة حبسية تتراوح مدتها من ستة أشهر إلى سنتين، وغرامة مالية من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين، أما المشرع الفرنسي وانطلاقاً من نص المادة L820 من مدونة التجارة الفرنسية فقد عاقب على جريمة عدم الإشعار بالأفعال الجرمية بالحبس لمدة لا تقل عن خمس سنوات وغرامة مالية تقدر بـ 75.000 أورو.

الفقرة الثانية: جريمة إفشاء السر المهني

بالنظر إلى مقتضيات المادة 167 من قانون 95.17 نجدها خولت لمراقب الحسابات صلاحية القيام بعمليات التحقق والمراقبة التي يراها ملائمة، كما مكنته كذلك من الاطلاع في عين المكان على كل الوثائق التي يرى فيها فائدة فيما يخص مزاولة مهامه، وخاصة منها كل العقود والدفاتر المحاسبية وسجلات المحاضر.

فالصلاحيات الواسعة المخولة لمراقب الحسابات داخل الشركة، تجعله على دراية كاملة بكل كبيرة وصغيرة داخلها، إذ يقف على أسرارها التجارية ويقف على حقيقة مركزها المالي، وأيضاً مركزها ومكانتها في السوق، ويحيط بالصعوبات التي يمكن أن تواجهها، فضلاً عن معرفته بكل نقط ضعف و قوة الشركة، كل هذه الأمور لو وصلت لعلم الغير المنافسين ستحط لا محال من مركز الشركة وتعمل على إضعاف مركزها التنافسي¹⁵⁶، لذا كان لزاماً أن يتدخل المشرع ليفرض على مراقب الحسابات الالتزام بالمحافظة على سر المهنة قصد حماية المشروعات الخاضعة لمراقبته، ولتحقق نوعاً من التوازن بين حق

¹⁵⁶ - دور مراقب الحسابات في الحد من جرائم تسيير الشركات التجارية ، ماستر القانون الجنائي و التعاون الجنائي الدولي، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس 2020/2021 ص: 9، عرض المنشور في الموقع الإلكتروني www.elkanounia.com .

مراقب الحسابات في الاطلاع على أوضاع الشركة المالية الاقتصادية، وحق الشركة اتجاهاه في المحافظة على أسرارها والحيلولة دون وصولها إلى علم الغير¹⁵⁷.

ونظرا لأهمية دور مراقب الحسابات و خطورته في نفس الوقت، فقد أقر المشرع المغربي بتطبيق أحكام الفصل 446 من ق.ج¹⁵⁸ على مراقب الحسابات وذلك طبقا لما جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 405 من قانون 17.95.

وبقراءة ما جاء في الفصل 446 السالف الذكر و المادة 177 من قانون 17.95¹⁵⁹ يبدو واضحا أن مراقب الحسابات يعتبر من الأمناء على الأسرار، كما حددت هذه الأخيرة بشكل جلي تلك الأسرار التي يلتزم مراقب الحسابات بكتمتانها وهي: "الوقائع و الأعمال والمعلومات التي يكون قد اطلع عليها بحكم ممارسته لمهامه".

وبناء عليه، فإن السر الذي يخضع للحماية الجنائية لا يقتصر فقط على ما توصل به مراقب الحسابات صراحة من قبل الأجهزة المسيرة الشركة أو أي شخص آخر، وإنما يشمل أيضا كل ما توصل إليه هذا المراقب من معلومات أثناء أو بمناسبة أدائه لمهامه.

وكما سبق وأن رأينا في إطار جنحة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة، فإن جريمة إفشاء السر المهني من طرف مراقب الحسابات هي الأخرى تقوم على ثلاثة أركان.

¹⁵⁷ - رضوان عز الدين - مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، تخصص قانون التجارة والأعمال، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية - 2003/2004، ص: 91.

¹⁵⁸ - تنص المادة 46 من القانون الجنائي على أنه: "الأطباء و الجراحون وملاحظو الصحة، وكذلك الصيادلة والمولدرات وكل شخص يعتبر من الأمناء على الأسرار، بحكم مهنته أو وظيفته الدائمة أو المؤقتة، إذا أفشي سرا أودع لديه، وذلك في غير الأحوال التي يجيز له فيها القانون أو يتوجب عليه فيها التبليغ عنه، يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة من ألف ومائتين إلى عشرين ألف درهم.

غير أن الأشخاص المذكورين أعلاه لا يعاقبون بالعقوبات المقررة في الفقرة السابقة :

1 - إذا بلغوا عن إجهاض، علموا به بمناسبة ممارستهم مهنتهم أو وظيفتهم، وإن كانوا غير ملزمين بهذا التبليغ.

2 - إذا بلغوا السلطات القضائية أو الإدارية المختصة عن ارتكاب أفعال إجرامية أو سوء المعاملة أو الحرمان في حق أطفال دون سن الثامنة عشرة أو من طرف أحد الزوجين في حق الزوج أو في حق امرأة، علموا بها بمناسبة ممارستهم مهنتهم أو وظيفتهم.

إذا استدعي الأشخاص المذكورين للشهادة أمام القضاء في قضية متعلقة بالجرائم المشار إليها في الفقرة أعلاه، فإنهم يكونون ملزمين بالإدلاء بشهادتهم ويجوز لهم عند الاقتضاء الإدلاء بها كتابة".

¹⁵⁹ - تنص المادة 177 من قانون 17.95 على أنه: "يتقيد مراقبو الحسابات وكذلك مساعدهم بالسر المهني فيما يتعلق بالوقائع والأعمال والمعلومات التي يكونون قد اطلعوا عليها بحكم ممارستهم مهامهم".

فإضافة إلى الركن القانوني و المتمثل في الفصل 446 من ق.ج والمادة 405 من قانون 17.95 هناك ركنين آخرين ، أولهما مادي وثاني معنوي .

أولا : الركن المادي لجريمة إفشاء السر المهني

يتحقق هذا الركن بوجود ثلاثة أفعال أساسية تتمثل في ما يلي:

1- يجب أن يكون هناك سر.

2- يجب أن يطلع مراقب الحسابات على السر أثناء ممارسة مهامه .

3- يجب أن يتم إفشاء هذا السر.

1- **يجب أن يكون هناك سر :** في البداية علينا أن نحدد ما المقصود بالسر الذي يلزم المحافظة عليه وعدم إفشائه من طرف مراقب الحسابات، إذ يقصد به هو كل أمر لا ينبغي أن يصل إلى علم الغير.

ويرى بعض الفقه الفرنسي نذكر من بينهم : "باتين ، روبيرت ..." أن مفهوم السر المهني لا يقتصر فقط على المعلومات الكاذبة والأفعال التي تبقى غير معلومة لدى الكافة، بل إنه يعني كذلك الأفعال المعروفة التي لم تكتسب شهرة عامة، إذا كان من شأن إفشائها أن يضيف عليها تأكيدا لم يكن لها من قبل، في حين هناك من اعتبر أن السر المهني هو كل ما يعرفه الأمين أثناء أو بمناسبة ممارسة عمله، ويؤدي إفشاؤه إلى إلحاق ضرر بشخص، بالنظر لطبيعة السر أو إلى الظروف التي تحيط به.

وعليه، يمكن القول أن مراقب الحسابات ملزم بالمحافظة على أسرار الشركة وعدم إفشائها للغير ما لم يجز القانون ذلك¹⁶⁰.

2 - **يجب أن يطلع مراقب الحسابات على السر أثناء ممارسة مهامه:** بمعنى أن يكون لهذا السر صلة وارتباط بالمهام التي يقوم بها مراقب الحسابات، أي أن يتعرف عليه ويعلم به بمناسبة قيامه بوظيفته لدى الشركة، بحكم أن وظيفته هذه تمكنه من الاطلاع على مختلف الأسرار والعديد من الخبايا التي تهم الشركة، ولا يمكن لأحد غيره أن يكون على دراية بها¹⁶¹.

لكن في حالة ما إذا كان المراقب على سبيل المثال قد تعرف على أمور تخص الشركة بواسطة شخص آخر غير مقيد بالسر المهني في مواجهة الشركة كصديق له أو

¹⁶⁰ - الموقع الإلكتروني WWW aroc2droit.Com تم الاطلاع عليه يوم 2021/07/02 على الساعة 20:30 .
¹⁶¹ - وفاء واسي / أسماء كنزي : "دور مراقب الحسابات في الحد من جرائم تسيير الشركات التجارية" ، ماستر القانون الجنائي و التعاون الجنائي الدولي، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس 2020/2021 ص: 9، عرض المنشور في الموقع الإلكتروني www.elkanounia.com .

مجرد كلام سمعه فإن الجريمة هنا لا تقع، لأن المعلومات التي أفشاها ليست لها طبيعة "السر المهني" بحكم عدم تعرفه عليها بمناسبة مزاوله مهنته، فارتباط المعلومات بمهنة مراقب الحسابات هي من الشروط الضرورية لقيام الجريمة، كما أن الحماية الجنائية لا تقتصر على سرية الوقائع التي يكون ممثلو الشركة قد أطلعوا عليها مراقب الحسابات صراحة أو ضمناً، وإنما تمتد إلى كل الوقائع التي يمكن من خلالها أن يعلم بها بحكم خبرته العلمية والفنية والعملية¹⁶².

3- يجب أن يتم إفشاء السر : لا شك أن فعل الإفشاء هو الأساس الذي تقوم عليه الجريمة، لأنه مهما تواجد العنصرين السابقين فإنهما يبقيان بدون فائدة إلى أن يتم طرح السر إلى العموم، ومن ثم فإن هذه الجريمة إيجابية تتحقق بإتيان فعل إيجابي كيفما كانت الطريقة التي تم بها، فسواء تم الإفشاء بطريقة سرية أو علنية كتابة أو شفاهة أو بواسطة الهاتف أو النشر، على اعتبار أن المشرع لم يشترط وسيلة معينة، وإنما قصد تجريم كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إيصال السر إلى من ليست له الصفة في العلم به¹⁶³.

ثانياً : الركن المعنوي لجريمة إفشاء السر المهني

إن المشرع رتبّ لقيام جريمة إفشاء السر المهني ركناً معنوياً يتمثل في القصد الجنائي، وذلك بمجرد علم مراقب الحسابات بالمعلومات والمعطيات المتعلقة بالشركة وإفشاؤها إلى الغير متعمداً، يكون بذلك أخل بالثقة التي وضعت فيه¹⁶⁴.

غير أنه لقيام عنصر العمد في هذه الجريمة، ليس من الضروري أن يكون مراقب الحسابات عازماً على إلحاق الضرر بالشركة، فنية الإضرار لا تعتبر من العناصر اللازمة لتحقيق جريمة إفشاء السر المهني، وهذا ما قضت به محكمة النقض الفرنسية¹⁶⁵، حينما اعتبرت أن إفشاء السر المهني يتحقق دون حاجة إلى إثبات قيام نية الإضرار لدى الفاعل، حيث إن الجريمة تقوم من الوقت الذي يتم فيه الإفشاء عن علم وإرادة بغض النظر عن توافر

¹⁶² - محمد كرام : "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، م.س، ص : 204 و 205.

¹⁶³ - وفاء واسي / أسماء كنزي : "دور مراقب الحسابات في الحد من جرائم تسيير الشركات التجارية"، ماستر القانون الجنائي و التعاون الجنائي الدولي، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس 2020/2021، ص: 10، عرض المنشور في الموقع الإلكتروني www.elkanounia.com.

¹⁶⁴ - رضوان عز الدين : "مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، تخصص قانون التجارة والأعمال، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2004/2004، ص: 94.

¹⁶⁵ - C.Crim, 27/06/1967, 8, 194-cité :Gautier Pierre et Bianca Lauret, droit pénal des affaires economica – 15 , 1991.p : 444 .

نية الإضرار من عدمها، لهذا فإنه بحسب هذا التعبير لا يهم الباعث الذي دفع مراقب الحسابات إلى إفشاء السر المهني في قيام القصد والجريمة معا.

ثالثا : العقوبة المقررة للجريمة

قرر المشرع العقوبة على هذه الجريمة في المادة 446 من القانون الجنائي، والتي حددت في الحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة مالية تتراوح بين 1200 درهم إلى 20000 درهم .

في حين أن المشرع الفرنسي حدد العقوبة في الحبس لمدة سنة وغرامة مالية بقيمة 15000 أورو، المادة 226-13 من القانون الجنائي الفرنسي التي أحالت عليها المادة 2820-5 من مدونة التجارة.

ويتضح لنا أن العقوبة التي أفردتها المشرع المغربي تبقى غير رادعة إذا ما قورنت مع العقوبات التي حددها للجرائم السابقة، مع العلم أن هذه الجريمة أكثر خطورة لأنها قد تقضي على المقولة نهائيا.

وتتم متابعة مراقب الحسابات سواء من طرف النيابة العامة أو من طرف ضحية السر المهني، ويكون الاختصاص للغرفة الجنحية، ويمكن لضحية السر المطالبة بالتعويض لجبر الضرر الذي لحق به سواء أمام الغرفة الجنحية أو أمام المحكمة الابتدائية.

المطلب الثاني : الجرائم المتعلقة بمخالفة قواعد الاستقلال والكفاءة

إن مراقب الحسابات عليه ممارسة مهامه بشكل فعال ومحاييد وأن يتمتع بالاستقلال الحياد (الفقرة الأولى) فضلا عن توفر الخبرة ومجموعة من الأمور اللازم على مراقب الحسابات التحلي بها حتى يكون أهلا لمباشرة مهامه الرقابية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : حالات التنافي

لقد منع المشرع المغربي مراقب الحسابات من الجمع بين الوظيفة وأي عمل آخر من شأنه أن يؤدي إلى التشكيك في استقلال وحياد مراقب الحسابات، وبالتالي التأثير على مهامه والأدوار المنوطة به في الشركة التي يتولى الرقابة عليها، وسنحاول في هذه الفقرة الحديث عن حالات التنافي وأركان تحقق هذه الجريمة (أولا) والعقوبات الجزرية المقررة لخرق حالات التنافي (ثانيا) .

أولاً : حالات التنافي

لقد حدد المشرع المغربي حالات التنافي في المادة 161 من قانون 17.95 المتعلق بشركة المساهمة، حيث لا يمكن تعيين الأشخاص الواردين في المادة المذكورة كمراقبي الحسابات .

فحالة التنافي هي وضعية تقررها الأنظمة القانونية للمهن الحرة أو الوظيفة العمومية، والهدف منها أن الشخص المعني بالأمر لا يمكنه أن يكون في الوقت نفسه في حالتين متناقضتين، وذلك بالجمع بين مركز الموظف العمومي ومركز المهنة الحرة، أو الجمع بين مهنة حرة وممارسة التجارة في نفس الوقت¹⁶⁶.

وقد عمل المشرع المغربي على تحديد مجموعة من الشروط لحالات التنافي إذا اجتمعت في مراقب الحسابات وقع هذا الأخير في حالات التنافي القانونية، وهذا ما أكدته المشرع المغربي في المادة 161 من قانون شركات المساهمة المغربي حيث نص فيها على أنه : "لا يمكن تعيين الأشخاص الآتي ذكرهم كمراقبي حسابات :

1- المؤسسون وأصحاب الحصص العينية والمستفيدون من امتيازات خاصة وكذا المتصرفون وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة أو الشركات التابعة لها.

2- أزواج الأشخاص المشار إليهم في البند السابق وأصولهم وفروعهم إلى الدرجة الثانية بإدخال الغاية.

3- الذين يزاولون لفائدة الأشخاص المشار إليهم في البند 1 أعلاه، أو لفائدة الشركة أو الشركات التابعة لها وظائف قد تمس باستقلاليتهم، أو يتقاضون أجراً من إحداها عن وظائف غير تلك المنصوص عليها في هذا القانون.

4- شركات الخبرة المحاسبة التي يكون أحد الشركاء فيها في وضع من الأوضاع المشار إليها في البنود السابقة، وكذا الخبير المحاسب، الشريك في شركة الخبراء المحاسبين حيث تكون هذه الأخيرة في وضع من هذه الأوضاع، ولا يمكن أن يعين كمراقبي حسابات لنفس الشركة خبيران أو عدة خبراء محاسبين ينتمون بأي صفة كانت إلى نفس شركة الخبراء أو نفس المكتب، وإذا طرأ أحد دواعي التنافي المشار إليها أعلاه خلال مدة مزاوله

¹⁶⁶ - عبد الوهاب المريني : "سلطة الأغلبية في شركة المساهمة في القانون المغربي، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، السنة الجامعية 1997-1999 ص: 344 .

المراقب مهامه، تعين على المعني بالأمر الكف فورا عن مزاوله مهامه وإخبار مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة بذلك داخل أجل أقصاه 15 يوما بعد حدوث حالات التنافي".

كذلك المادة 162 من ق 17.95 نصت على أنه: "لا يمكن لمراقبي الحسابات أن يعينوا متصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية في الشركات التي يتولون مراقبتها إلا بعد انصرام أجل خمس سنوات التي تلي تاريخ انتهاء مهمتهم كمراقبي للحسابات".

ثانيا: الركن المادي و المعنوي لهذه الجريمة

1 - الركن المادي :

يتحقق الركن المادي طبقا للمادة 404¹⁶⁷ من قانون شركات المساهمة بقبول أو ممارسة أو احتفاظ مراقب الحسابات بمهامه على الرغم من وجود حالات التنافي.

وهكذا فإن قيام هذه الجريمة يتحقق بمجرد قبول ممارسة مهام مراقب الحسابات مع توافر حالات التنافي، بغض النظر عن مباشرته أو احتفاظه بهذه المهام أم لا، فبمجرد القبول مع العلم بوجود حالة تنافي يترتب عنه قيام المسؤولية.

ويتجسد الركن المادي لهذه الجريمة حسب اتجاه فقهي مغربي¹⁶⁸ منذ قيام مراقب الحسابات بقبول الوظيفة، ولو حتى بدون ممارسة حقيقية للمهام، ولا يمكن الادعاء بالجهل لحالات التنافي القانونية. وهناك اتجاه آخر يرى أنه لا بد من مباشرة ولو عمل واحد من أعمال مراقبة حسابات الشركة لنقول بقيام هذه الجريمة¹⁶⁹، وهذا الاتجاه الثاني لا يوافق الصواب ولا نتفق معه، لأن نص المادة جاءت صريحة وواضحة حينما ذكرت ثلاثة أفعال تمثلت في "القبول" و"الممارسة" والاحتفاظ"، ومن ثم فإن اللفظ الأول يدل على قيام الجريمة حتى مع الحالة التي لا يقوم فيها مراقب الحسابات بأي عمل.

2 - الركن المعنوي:

تعتبر جريمة خرق حالات التنافي القانونية جريمة عمدية يستلزم المشرع لقيامها توافر القصد الجنائي، ويتضح ذلك من خلال استعماله عبارة "عن قصد" الواردة في نص

¹⁶⁷ - يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 8.000 إلى 10.000 درهم كل من قبل أو مارس أو احتفظ عن قصد، بمهام مراقب الحسابات على الرغم من حالات التنافي القانونية، سواء باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراقبة الحسابات.

¹⁶⁸ - ربيعة غيث: "مراقب الحسابات في شركات المساهمة"، دار القلم، الطبعة الأولى 2010، ص: 105.

¹⁶⁹ - محمد كرام: "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في قانون شركة المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، م.س، ص: 139.

المادة 404 من ق.ش.م وهو على علم بوجوده في حالات التنافي القانونية، ويمكن أن يطرح التساؤل التالي: هل يمكن المعاقبة على مجرد المحاولة في هذه الجريمة؟

يرى اتجاه فقهي فرنسي¹⁷⁰ إلى أن مجرد المحاولة لا يمكن المعاقبة عليها، لأنها حسب نظره لا تشكل سوى خطأ تأديبي، وهذا ما لا نتفق معه فيه، بحيث أن عبارة "قبول" التي تضمنتها المادة يمكن أن يُستفاد منها محاولة مراقب الحسابات القيام بالعمل رغم حالات التنافي، وحتى لو أنه لم يباشر عمله فإنه بمجرد غياب عدوله الإرادي يجعله أمام محاولة القيام بهذه الجريمة.

إلا أن المشرع المغربي جعل مهنة مراقب الحسابات تتمتع باستقلالية خاصة، لهذا جَرَم تعيين بعض الأشخاص كمراقبين للحسابات، فإن هؤلاء متى طرأ عليهم أحد الأسباب التي تدعو إلى التنافي يجب أن ينتهوا مباشرة عن مزاوله المهنة، وأن يخبروا بذلك مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة داخل أجل أقصاه خمسة عشر يوما بعد حدوث حالة التنافي، وهذا ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة 161. وما يؤخذ على المشرع المغربي في هذه النقطة الأخيرة، هو أنه عاقب مراقب الحسابات الذي قام - عن قصد - رغم حالة التنافي بقبول أو ممارسة أو الاحتفاظ بالمهنة، ولم يتم التطرق لعقوبته في حالة عدم الإخبار بوجود أحد الحالات السابقة، وهذا ما يجب أن يتم إصلاحه.

وهكذا فإن قيام هذه الجريمة يتحقق بمجرد قبول ممارسة مهام مراقب الحسابات مع توافر حالات التنافي بغض النظر عن مباشرته أو احتفاظه بهذه المهام أم لا، فبمجرد القبول مع العلم بوجود حالة التنافي يترتب عنه قيام المسؤولية.

ثالثا: العقوبة الجزية المقررة لخرق حالات التنافي

عندما تقوم جريمة خرق حالات التنافي بركنيها المادي والمعنوي، فإن مراقب الحسابات تكون قد توفرت فيه الشروط لتطبيق عليه العقوبات المنصوص عليها قانونا.

وبالرجوع إلى المادة 404 من قانون شركات المساهمة المغربي نجدها تنص على أنه "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 8.000 إلى 40.000 درهم كل من قبل أو مارس أو احتفظ عن قصد بمهام مراقب الحسابات على الرغم من وجود حالات التنافي القانونية، سواء باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراقبة الحسابات".

¹⁷⁰ - Adolphe Touffait et Jean Robin et autres, délits sanctions dans les sociétés, 2^{eme} édition, Sirey, Paris, 20, 1973, p : 446

ويتضح من خلال مقتضيات المادة 404 من ق.ش.م المغربي أن جريمة خرق حالات التنافي القانونية تشمل كل من قبل أو مارس أو احتفظ عن قصد بمهام مراقب الحسابات باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراقبي الحسابات رغم وجود حالات التنافي، وهذا يدل على أن المرتكب لجريمة خرق حالات التنافي القانونية يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، على اعتبار أن مزاولة مهنة مراقبة شركات المساهمة حولها المشرع إلى الأشخاص الذاتيين والأشخاص المعنويين على حد سواء، مما يدل على أنه يمكن مساءلة شركات مراقبي الحسابات أيضا عند إتيانها بالأفعال المجرمة.

ويتبين من المادة 404 من ق.ش.م المغربي أن الشخص الطبيعي يمكن أن تثار مسؤوليته في حالتين: أولهما تكمن في خرقه لحالات التنافي القانونية باسمه الخاص أي الحالة التي يمارس فيها مراقب الحسابات مهام المراقبة باسمه الشخصي، حيث يفحص ويشهد على حسابات الشركة باسمه الخاص، وثانيهما بإتيانه هذا الفعل الجرمي بصفته شريكا في شركة لمراقبي الحسابات¹⁷¹، ففي هذه الحالة يكون يستحق لوحده دون غيره من الشركاء العقوبات المنصوص عليها في المادة 404 من ق.ش.م كما لو كان يمارس مهامه باسمه الشخصي، لأن الشريك الذي يعتمد عن قصد إلى خرق حالات التنافي دون الشركاء الآخرين هو المستحق للعقوبة الجنائية المقررة قانونا بعد إثبات سوء نيته بصفة شخصية. علاوة بالحكم على الشركة التي يكون عضوا فيها بالعقوبات التي تتلاءم مع طبيعتها كشخص معنوي وذلك طبقا للفصل 127 من القانون الجنائي المغربي¹⁷².

من هنا يمكن القول أن عقوبة الحبس المتضمنة في المادة 404 من ق.ش.م المغربي غير قابلة للتطبيق على هذه الشركات نظرا لطبيعتها غير الذاتية، لكن يمكن تحميلها الغرامة المالية التي تتراوح ما بين 8000 و 40.000 درهم .

وتتضاعف العقوبة الزجرية المقررة بموجب المادة 404 من ق.ش.م إذا أدين مراقب الحسابات بحكم حائز لقوة الشيء المقضي به من أجل جنحة إفشاء السر المهني، ثم اقترف جنحة ثانية تتمثل في جنحة خرق حالات التنافي القانونية، فإن العقوبة المقررة لهذه الأخيرة تُضاعف لتصبح الحبس من شهرين إلى سنة وغرامة من 16.000 إلى 80.000 درهم، وذلك دون التقييد بأجل 5 سنوات الواردة في الفصولين 156 و 157 من ق.ج لأن العود في نطاق شركات المساهمة يعد عودا مؤبدا، ومرد صرامة المشرع هو خطورة وأهمية الشركات التجارية في البيئة الاقتصادية للدولة بصفة عامة، وخطورة مؤسسة مراقبي

¹⁷¹ - محمد كرام : "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في قانون شركة المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، م.س، ص: 108-109.

¹⁷² - ينص الفصل 127 من القانون الجنائي على أنه: "لا يمكن الحكم على الأشخاص المعنوية إلا بالعقوبات المالية والعقوبات الإضافية الواردة في الأرقام 5 و 6 و 7 من الفصل 36 و يجوز أيضاً أن يحكم عليها بالتدبير الوقائية العينية الواردة في الفصل 62 .

الحسابات بصفة خاصة، ومدى تأثيرها على سير الشركات مما يجب معه فرض رقابة صارمة وجزائية على كل التصرفات المخلة بسير الاقتصاد الوطني، وإذا كان المشرع المغربي يهدف من خلال سن قوانين زجرية فيما يخص جرائم الشركات بصفة عامة وعن حالات التنافي بصفة خاصة ينتج عن تقرير حالة العود، فإن تخفيف هذه العقوبة تخضع للسلطة التقديرية للقاضي الذي يقررها بمحض إرادته بعد تشخيصه لظروف الجريمة وشخصية المجرم¹⁷³.

الفقرة الثانية : ممارسة مهمة مراقب الحسابات خلافا لمقتضيات المادة 160 من قانون 17.95

بالرجوع إلى المادة 160 من قانون الشركات المساهمة، نجد هذا النوع من المخالفات والتي مفادها أنه لا يمكن مزاولة مهمة مراقب الحسابات ما لم يكن مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين (أولا)، إضافة إلى ما سبق هناك مخالفة أخرى تتعلق بانتحال صفة مراقب الحسابات (ثانيا) .

أولا: عدم التقيد في جدول الخبراء

تطرق المشرع لهذا المقتضى في إطار الفصل 160 من قانون 95.17 الذي جاء فيه: "لا يحق لأي كان مزاولة مهمة مراقب الحسابات ما لم يكن مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين"، وأشارت لنفس المقتضى المادة 3 من القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبراء المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، وعاقب عليها نفس القانون في إطار المادة 101 بالحبس من 3 أشهر إلى خمس سنوات وغرامة من 1000 إلى 40000 درهم.

والحقيقة أن المشرع المغربي قد نظم مهنة مراقبي الحسابات وجعل مباشرتها حكرا على الأشخاص المقيدين في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، نفس التوجه بالنسبة للمشرع الفرنسي الذي نص على نفس المقتضى في إطار المادة 1820.5 حيث عاقب على هذه الجريمة بسنة حبسا و 1500 أورو كغرامة .

ثانيا : انتحال صفة مراقب الحسابات والعمل بطريقة غير قانونية

تقع هذه الجريمة بمجرد ادعاء الشخص صفة مراقب الحسابات على خلاف الحقيقة، أو استخدامه صفة معينة شبيهة بصفة مراقب الحسابات من شأنها أن تثير الخلط في أذهان الناس، والغاية من ذلك هو حماية مهنة مراقب الحسابات وعدم الاعتداء عليها بأية صورة

¹⁷³ - محمد كرام: "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في قانون شركة المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، م.س، ص: 123.

من الصور، وضمان الثقة في شاغليها، ناهيك عن حماية مختلف الأطراف المتعاملة مع هذا الشخص المنتحل بصفة مراقب الحسابات، وفي هذا الصدد تنص المادة 100 من قانون تنظيم مهنة الخبرة المحاسبية و إنشاء هيئة الخبراء المحاسبين على أنه : "يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في الفصل 381 من ق.ج كل من حمل لقب مراقب الحسابات خلافا لأحكام هذا القانون".

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 381 من ق.ج نجدها قد عاقبت على الأفعال المشار إليها أعلاه بـ : "الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وغرامة من 200 إلى 5000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ما لم يوجد نص يقرر عقوبة أشد".

كما جاء في إطار أحكام المادة 102 من قانون 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين على أنه يعتبر مزاولة لمهنة الخبرة المحاسبية بصورة غير قانونية و يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة السابقة الخبراء المحاسبين:

- إذا اتخذ في شأنهم تدبير منع مؤقت من مزاولة المهنة بموجب قرار نهائي غير قابل لأي طعن صادر عن هيئة الخبراء المحاسبين، أو حكم قضائي اكتسب قوة المقضي به وقاموا بأي عمل من أعمال المهنة أثناء مدة المنع المقررة .

- إذا اتخذ في شأنهم تدبير منع نهائي من مزاولة المهنة بموجب قرار نهائي غير قابل لأي طعن صادر عن هيئة الخبراء المحاسبين أو حكم قضائي اكتسب قوة الشيء المقضي به وقاموا بأي عمل من أعمال لها صلة بالمهنة .

- إذا كانوا أجراء وقاموا ولو بصورة عرضية بأحد أعمال المهنة لفائدة شخص غير رب العمل التابعين له ولو لم يثبت أنهم قاموا بذلك لقاء مقابل¹⁷⁴.

¹⁷⁴ - المادة 102 من ظهير شريف رقم 1.92.139 الصادر في 14 من رجب 1413 بتنفيذ القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة و إنشاء هيئة الخبراء المحاسبين.

الخاتمة :

لقد حاولت من خلال الفصل الأول لهذا البحث الكشف عن الجوانب القانونية لمؤسسة مراقب الحسابات في الشركات التجارية.

وقد اتضح لنا بجلاء أن مراقب الحسابات يقوم بعدة مهام، تتجاوز الرقابة التقليدية على حسابات الشركة، إلى مراقبة مدى انتظام سير الشركة سواء أثناء مسارها الطبيعي أو إذا اعترضتها صعوبات أو وقائع قد تقود الشركة إلى الهاوية، وعليه فقد أصبح مراقب الحسابات في ظل القانون الحالي لشركات المساهمة يضطلع بمهام إعلامية اتجاه أجهزة الإدارة والتسيير واتجاه المساهمين.

ورغم الصلاحيات الكبيرة المخولة لمراقب الحسابات فلا يعني هذا أنه أصبح الضامن لمصداقية الشركة وحسن سيرها، بل من خلال دراستنا للمهام المنوطة به وتقويمها، تبين أنه يقوم بدور استشاري أو إخباري فقط، ولا يملك سلطة فعلية داخل الشركة مقارنة مع المسيرين الذين يتمتعون بسلطة وصلاحيات واسعة، خاصة في ظل عدم قيام المساهمين بدورهم في الجمعية العامة، والتي في غالب الأحيان لا تدعوا مراقب الحسابات لحضور اجتماعاتها وتقديم تقريره حولها. ومن هنا يجب الوعي بحقيقة الصلاحيات الممنوحة لمراقب الحسابات، وعدم تحميله مسؤولية الانهيار المالي للشركات، والتدهور العام للاقتصاد.

فالمشرع لم يخول له أية سلطة تسمح له بتصحيح الاختلالات، فحتى الأخطاء المحاسبية لا يستطيع تصحيحها بنفسه أو إعطاء لقسم المحاسبة بالشركة لتصحيحها، فأقصى ما يستطيع فعله هو إخبار أجهزة الإدارة والتسيير بالاختلالات والوقائع الجرمية التي يكتشفها أثناء مزاويلته لمهامه، وإخبار الجمعية العامة العادية وغير العادية عن طريق التقارير الخاصة والعامة التي يلزمه القانون بإعدادها.

وعلاوة على ذلك، فإن بعض المهام المنوطة بمراقب الحسابات حتى وإن قام بها فعلا، فلا ندري كيف يتسنى للمراقب تحقيق المساواة بين المساهمين، ولا فائدة ترجى من التبليغ عن الجرائم المكتشفة من طرفه إلى الجهاز الإداري، بل إن مبادرة مراقب الحسابات وشجاعته في هذا الجانب من شأنها خلق نوع من التوتر بينه وبين الجهاز الإداري مما يهدد منصبه.

لكن هذا لا ينفي أن التنظيم الحالي لمهنة مراقب الحسابات جاء بإيجابيات وتطورات مهمة مقارنة مع التنظيم الذي كان سائدا في ظل ظهير 1922، فقد حاول المشرع ضمان الاستقرار والاستقلالية لمراقب الحسابات ضمانا لفعاليته، وذلك من خلال جعل التنظيم القانوني لصلاحيات مراقب الحسابات تنظيما آمرا لا دخل لإرادة الشركة فيه، بدءا بإجبارية التعيين، ومرورا بضرورة مراعاة حالات التنافي، كما تجاوز المشرع المبدأ التقليدي الذي

يقتضي بأن من يملك سلطة التعيين يملك سلطة العزل، كما قنن التجريح، وذلك حتى لا يظل سيفاً موجهاً ضد مراقب الحسابات يمكن إشهاره ضده في أي وقت.

ولجعل المراقب محل ثقة من طرف جميع الأطراف، عمل المشرع على تقرير مسؤولية مراقب الحسابات كضمانة مهمة لتفعيل دوره داخل الشركات التجارية . وهذا ما تناولناه في الفصل الثاني إذ خصصناه للمسؤولية المدنية والجنائية لمراقب الحسابات في الشركات التجارية، حيث تطرقنا في البداية للمسؤولية المدنية وبيننا العناصر المكونة للمسؤولية المدنية، وعالجنا الخطأ ووضحنا بأن مراقب الحسابات لا يسأل إلا عن أخطائه الشخصية، وليس الأخطاء المقترفة من طرف الخبراء والمساعدين، وكذلك أخطاء المتصرفين، وأعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو مجلس المراقبة، كما تطرقنا للضرر حيث أبرزنا أن الضرر الذي تبني عليه المسؤولية يتميز بخصائص ذات طابع مادي، تتجسد في كونه محققاً وشخصي ولم يسبق التعويض عنه، وأخيراً عالجنا العلاقة السببية بين الخطأ والضرر حيث أكدنا على ضرورة التحقق من وجود هذه العلاقة السببية، وعليه اتضح بوجود صعوبة في إثبات هذه العلاقة.

ثم تعرضنا بعد ذلك إلى المسؤولية التقصيرية، والملاحظ أن الخلط بين المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية لم يقتصر على الفقه، بل تعداه إلى القضاء، وقد تطرقنا في ما بعد إلى المسؤولية التأديبية وذلك بتوضيح خصوصيات ومقومات هذه المسؤولية مع ذكر بعض الآثار المترتبة عن الجزاءات التأديبية والهيئات المختصة بممارسة تأديب مراقب الحسابات، ويتضح أن نطاق إجراءات التأديب أوضحت أن الدعوى التأديبية تقام إما أمام المجلس الجهوي ابتدائياً، وإما أمام المجلس الوطني استئنافياً.

إضافة إلى هذا تعرضنا لإجراءات ممارسة دعوى المسؤولية المدنية ضد مراقب الحسابات، حيث وضحنا أن المدعي في دعوى المسؤولية يمكن أن يكون الشركة المراقبة المساهمة، وكذا دائني الشركة، كما تطرقنا للاختصاص في دعوى المسؤولية، حيث اتضح أنه لا يوجد أي بيان في القانون رقم 17.95 المتعلق بشركة المساهمة ولا في التعديلين الذي لحق هذا (القانون رقم 20.05 وكذا القانون 78.12) حول القضاء المختص (الاختصاص النوعي) في دعاوى المسؤولية المدنية الموجهة ضد مراقب الحسابات، ولهذا يتم الرجوع لقواعد القانون العادي في موضوع الاختصاص في دعاوى المسؤولية.

كما تناولنا انقضاء دعوى المسؤولية، وتبين أن هناك معوقات تشل المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، وتتمثل في التقادم والإبراء والتنازل والإعفاء من التهمة من طرف الهيئة التأديبية أو القضاء الجنائي.

كما خصصنا الجزء الأخير من هذا البحث للمسؤولية الجنائية، وتطرقنا فيه للجرائم المتعلقة بمخالفة القواعد المنظمة لمهامه، كجريمة تقديم وتأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة من خلال عناصرها التكوينية، وشروط الزجر فيها، ثم وضحنا الجرائم المتعلقة بمخالفة قواعد الاستقلال والكفاءة بما فيها حالات التنافي وممارسة المهن خلافا للمادة 160 من قانون الشركات المساهمة 17.95.

ومن خلال تحليل مختلف هذه المواضيع، و لتفعيل دور مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية، وليقوم فعلا بالمهمة المرجوة منه والمتمثلة في تحقيق المنفعة العامة، يجب على المشرع الأخذ بعين الاعتبار الثغرات الموجودة وإصلاحها في التعديلات اللاحقة. وعليه فقد توصلنا إلى تسجيل العديد من الملاحظات ارتأينا بلورتها في شكل مقترحات على الشكل التالي :

- إخضاع الخبراء المحاسبين لتكوينات تتوافق مع متطلبات عصر العولمة.
- التبليغ بالأفعال الجرمية من قبل مراقب الحسابات يجب أن يتم للنيابة العامة، بدل تجهزه الإدارة والتسيير.
- عدم اعتبار الغلط في القانون عذرا مادام أن مراقب الحسابات تم اختياره من بين المحترفين، فلا يمكن له تضرعه بوقوعه في غلط قانوني ناتج عن تفسير نصوص مختلف عليها فقها وقانونا. لأن هذه المسؤولية مقررة بقانون.
- وضع حد أدنى - أقصى لأتعاب مراقبي الحسابات وعدم ترك هذا الأمر لإرادة واتفاق أطراف الشركة ومراقب الحسابات .

لائحة المراجع المعتمدة

📖 الكتب العامة :

- أحمد شكري السباعي : "الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن، الجزء السادس : شركات الأموال والشركات ذ.م.م"، طبعة 1992.
- أحمد شكري السباعي: "الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي"، الجزء الرابع : شركات المساهمة، طبعة 2004.
- أحمد لفروجي : "التاجر وقانون التجارة بالمغرب"، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة 2 .
- أحمد محمد محرز : "الشركات التجارية"، مكان النشر غير مذكور، طبعة 2000.
- إدوارد عيد : "الشركات التجارية - شركات المساهمة-"، طبعة 1970، الجزء الثاني - بيروت .
- أحمد لفروجي : "صعوبة المقولة والمساطر القضائية الكفيلة بمعالجتها"، مطبعة النجاح، الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى 2000 .
- عبد الرحمان السباعي : "مبدأ المساواة بين المساهمين في شركات المساهمة"، مطبعة الأمنية، الرباط - 2018 .
- عبد الرحيم القرشي: "تدابير الوقاية من صعوبات المقولة بين التشريع والتطبيق"، مطبعة أبي رقراق - الرباط، الطبعة الثانية - 2007.
- عبد الرزاق السنهوري: "الوسيط في شرح القانون المدني"، ج 1، بيروت 1964.
- عبد القادر العرعاري : " النظرية العامة للالتزامات في القانون المدني المغربي والمسؤولية التقصيرية عن الفعل الضار"، مطبعة دار القلم 1993-1994 .
- فؤاد معلال: "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، الجزء الثاني : الشركات التجارية، الرباط - دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2009.
- لطيفة بنخير : "صعوبات المقولة وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2007.

- مأمون الكزبري: "نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود"، طبعة 1974، مطبعة دار القلم - بيروت - لبنان.
- نهال اللواح : " محاضرات في مادة صعوبات المقولة وفقا لقانون رقم 81.14"، مطبوع مُوجه للسداسي الخامس، السنة الجامعية 2018/2017.
- نور الدين لعرج : "قانون الشركات التجارية"، مطبعة سليكي أخوين - طنجة، الطبعة الثالثة، مارس 2016 .

📖 الكتب المتخصصة :

- حمد الله محمد حمد الله : " مراقب الحسابات"، مطبعة دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى 1994.
- ربيعة غيث: "مراقب الحسابات في شركات المساهمة"، دار القلم، الطبعة الأولى 2010 .
- مصطفى بونجة / نهال اللواح : "منازعات الشركاء في الشركات التجارية من خلال العمل القضائي المغربي". الجزء الأول الطبعة الأولى.
- لطيفة بنخير : "صعوبات المقولة وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى""مراقب الحسابات ودوره في تفعيل مساطر الوقاية من الصعوبات"، الندوة الجهوية الثامنة، طنجة، مطبعة الأمانة الرباط 2007.

📖 الأطروحات :

- عبد الرحيم شمعية : "الآليات القانونية لتدخل المساهم غير المسير في تدبير شركة المساهمة : نحو حكمة جيدة"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، فاس، 2011/2010 .

- عبد الوهاب المريني: "سلطة الأغلبية في شركة المساهمة في القانون المغربي"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، السنة الجامعية 1996-1997.
- عزيز إطوبان: "حماية الحقوق الأساسية للمساهمين في شركة المساهمة في القانون المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكادال - الرباط، 2004/2005.
- فيصل عسيلة: "مسؤولية مراقبي الحسابات في شركات المساهمة في القانون المغربي"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في الحقوق، فرع القانون الخاص، ج 1، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - الرباط، السنة الجامعية 2011-2012.
- محمد كرام: "المسؤولية الجنائية مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2000-2001.
- نادية حموتي: "المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقاول"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، وجدة - السنة الجامعية 2008/2009.

📖 الرسائل :

- إدريس مسعيد: "مهام مراقب الحسابات في صعوبات المقاول"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، قانون خاص، وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003.

- إيمان التاطو : "مراقب الحسابات داخـت شركات المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2009/2008 .
- حسين الجباري : "مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر، في القانون الخاص - جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2019/2018 .
- رضوان عز الدين – مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، تخصص قانون التجارة والأعمال، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ، السنة الجامعية – 2003/2004.
- رقية السحيمي : "دور رئيس المحكمة التجارية في صعوبات المقولة"، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمق في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث، قانون الأعمال، جامعة محمد الخامس، أكـدال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2001 / 2000 -
- زكية شعبي : "دور مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة في إطار القانون المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمق في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكـدال، 2007/2006 .
- سعاد شنتاف : "صلاحيات مراقب الحسابات في القانون المغربي الجديد لشركات المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة - جامعة محمد الخامس أكـدال - الرباط ، 1999/1998 .
- سعاد لعيم : "مسؤولية مراقب الحسابات في الشركات"، بحث نهاية التدريب بالمعهد العالي للقضاء، 2011/2009.
- علي الشعرة: "المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، وحدة قوانين التجارة والأعمال، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة - السنة الجامعية 2010 – 2011 .

- فرح الرشيدى : "مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر، شعبة القانون الخاص - جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2013/2014 .
- فيصل عسيلة: "المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة في القانون المغربي والمقارن"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1991 / 1992.
- هاجر بوخران: "دور مراقب الحسابات في مسطرة تسوية صعوبات المقاول"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، تخصص القانون المدني والأعمال، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2008-2009 .

📖 المقالات :

- إدريس فائق : "مراقبوا الحسابات في شركات المساهمة"، المجلة المغربية للاقتصاد والقانون المقارن ، العدد 20 – 1993.
- خويا موح مصطفى : "مراقبة الحسابات في شركات المساهمة على ضوء قانون 17.95"، مجلة المحامي، العدد 49 سنة 2006 .
- ربيعة غيث: "مسؤولية مراقبي الحسابات"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 62-63 ، ماي - غشت لسنة 2005.
- عبد الرحيم عباسيد : "الوقاية الداخلية ودور مراقبي الحسابات"، مجلة المحامون، العدد السادس سنة 1992 .
- عبد اللطيف الحاتمي: " مسؤولية مأموري الحسابات في الشركات المساهمة"، مجلة المحاماة المغربية، عدد 19، فبراير - مارس 1982 .

- عمر أزوكار : "الاختصاص النوعي للمحاكم التجارية: طبيعة الإشكالات"، مجلة المحامي، عدد 62 – 63، 2000 .
- فريد جبران " مسؤولية مراقب الحسابات"، مجلة المحاسب المجاز، الفصل الرابع، العدد 24 سنة 2005.

📖 ندوات وأيام دراسية :

- لطيفة بنخير : "صعوبات المقولة وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس العلمي"، الندوة الجهوية الثامنة، طنجة، مطبعة الأمنية الرباط 2007.
- خالد بنكيران: "دور المحكمة التجارية في مساطر التسوية الودية"، الندوة الجهوية الثامنة حول صعوبات المقولة وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى 21-22 يونيو 2007 .

📖 المواقع الالكترونية :

"دور مراقب الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل الشركات المساهمة"
مقال منشور بموقع وزارة العدل
adala.justice.gov.ma

"دراسة قانونية مقارنة حول نطاق التجريم في الشركات المساهمة المغربي"
مقالة منشورة بموقع مجلة المختبر القانوني
www.labodroit.com

"دور مراقب الحسابات في الحد من جرائم تسيير الشركات التجارية"
عرض منشور بموقع القانونية المغربية
www.elkanounia.com

📖 **نصوص قانونية :**

- قانون رقم 5-96 المنظم لباقي أنواع الشركات التجارية و وفق آخر التعديلات بموجب القانون رقم 21-19.
- ظهير شريف رقم 1.92.138 الصادر في 30 من جمادى الثانية 1413 (25 دجنبر 1992)، بتنفيذ القانون رقم 88.09 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30 دجنبر 1992 .
- ظهير شريف رقم 1.96.83 الصادر في فاتح غشت بتنفيذ القانون رقم 95.15 المتعلق بمدونة التجارة، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996 .
- ظهير شريف رقم 1.92.139 صادر في 8 يناير 1993 بتنفيذ القانون 89.15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء الهيئة، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4188 بتاريخ 3 فبراير 1993، ص : 157 .

📖 **Les ouvrages :**

- C.Crim, 27/06/1967, 8, 194-cité :Gautier Pierre et Bianca Lauret, droit pénal des affaires economica – 15 , 1991.
- Adolphe Touffait et jean Robin et autres, délits sanctions dans les sociétés, 2 eme édition, sirey, paris, 20 ,1973.
- A.Colmar (1ere. Ch. Civ.) 23 février 1983. Rev. Soc. 1983. Jurisprudence, p : 583, note de J.G.
- CA. Paris2, juin 2003, JCP ,n° 40, p: 1556,cité dans, BIP, n° 128 novembre, 2003 panorama de l'actualité juridiqueEt jurisprudentielle française, octobre .p :23 - 2003.

- Cass. Com. 18 oct. 1994. Rev.soc., (1) janvier-Mars. 1995
jurisprudences commentées, p: 56 et la note.
- Paris 28 septembre 1989.Bull, Joly. 1989, p: 969, note Lesguillier, *
Cass. Com. 22 octobre 1991, Bull. Joly ,1991, p : 46, note Barbieri .
- Cass. Com. 6 février 1990, Rev. Soc, 1990, p : 433, note de D. Vidal.
- Cass. Com. 14 novembre 1995. Rev. Soc. 1996, p : 279, note de
Pasqualini, * Trib. De Paris, 31 mal 2000, Rev. Soc, 2000, somm.
- Cass. Com. 3 décembre 1991. Rev. Soc. 1992, p : 488, note de A.
Vidal.
- Cass. Com. 6 février 1990, Rev. Soc., 1990, p : 433, note de A. Vidal.
- Jean-Claude Gofard, Espaces et limites de la mise en cause de la
responsabilité des commissaires aux Comptes. In, Commissaire aux
comptes Missions et responsabilités, sous la direction de Marc
Domingo, ed. Economica, Paris, 2001.
- Philipe merle : droit commercial sociétés commerciales 5e édition 1996
dallage delta .
- Bootti (rachid) l'audit légal au Maroc Séminaire animé a la chambre de
commerce et d'industrie 12 , et de service Agadir

الفهرس :

المقدمة :	1
الفصل الأول : الضمانات القانونية لفعالية دور مراقب الحسابات في الشركات التجارية..	10
المبحث الأول : الإطار العام المحدد لمؤسسة مراقب الحسابات	11
المطلب الأول : وضعيه مراقب الحسابات بين قانون الشركات وقانون الخبرة	
المحاسبية	11
الفقرة الأولى : الشروط الواردة في قانون شركة المساهمة وقانون الخبرة	
المحاسبية	12
الفقرة الثانية : ضمانات استقرار مراقب الحسابات	18
المطلب الثاني : مبدأ تعيين مراقب الحسابات بين الحرية والإلزام	24
الفقرة الأولى : كيفية تعيين مراقب الحسابات	24
الفقرة الثانية : ضوابط تعيين مراقب الحسابات	26
المبحث الثاني : طبيعة المهام المخولة لمراقب الحسابات	28
المطلب الأول : الرقابة التقنية لمراقب الحسابات في الشركات التجارية	29
الفقرة الأولى : الوظيفة الرقابية والإعلامية	29
الفقرة الثانية : وظيفة البحث والتحري	32
المطلب الثاني : دور مراقب الحسابات في مساطر صعوبات المقاوله	38
الفقرة الأولى: تحريكه لمسطرة الوقاية الداخلية	39
الفقرة الثانية: وظيفة مراقب الحسابات في المساطر القضائية لصعوبات	
المقاوله	42

45	الفصل الثاني : المسؤولية المدنية والجنائية المترتبة عن مراقب الحسابات
45	المبحث الأول : المسؤولية المدنية المترتبة عن مراقب الحسابات
46	المطلب الأول: المسؤولية العقدية والتقصيرية
46	الفقرة الأولى : المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات
54	الفقرة الثانية : المسؤولية التقصيرية والتأديبية لمراقب الحسابات
58	المطلب الثاني : دعوى المسؤولية المدنية
58	الفقرة الأولى : إجراءات دعوى المسؤولية
65	الفقرة الثانية : انقضاء دعوى المسؤولية المدنية
67	المبحث الثاني : المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات
68	المطلب الأول: الجرائم المتعلقة بمخالفة القواعد المنظمة لمهامه
	الفقرة الأولى : جريمة الإدلاء أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة وجريمة
69	عدم الإشعار بالأفعال التي تكتسي صبغة إجرامية
72	الفقرة الثانية : جريمة إفشاء السر المهني
76	المطلب الثاني : الجرائم المتعلقة بمخالفة قواعد الاستقلال والكفاءة
76	الفقرة الأولى : حالات التنافي
	الفقرة الثانية : ممارسة مهمة مراقب الحسابات خلافا لمقتضيات المادة 160 من
81	قانون 17.95