

# دور مراقبي الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل شركات المساهمة

د. حمداوي عبد الواحد

أستاذ

التعليم العالي مساعد بكلية الحقوق بوجدة

اقتضت أهمية شركات المساهمة إنشاء جهاز لرقابة الأعمال والحسابات حماية للشركة والمساهمين أنفسهم الذين يتعذر عليهم ممارسة الرقابة بصورة جدية نظرا لنقصان الخبرة، حيث يحول تعقد المسائل الحسابية دون إمكانية قيامهم بفحص حسابات الشركة<sup>1</sup>. من هنا جاء إحداث مؤسسة مراقبي الحسابات للسهر على مراقبة حسابات الشركة وإمداد المساهمين بالمعلومات اللازمة لتمكينهم من معرفة ما يدور داخل الشركة.

إلا أن نظام مراقبي الحسابات الذي أنشئ لمراقبة أعمال المديرين وإخطار الجمعية العمومية للمساهمين بملاحظاتهم كان قد تحول من الناحية العملية مع مرور الوقت إلى نظام شكلي لا يتسم بالفعالية، وذلك بحكم خلو قانون الشركات الفرنسي لـ 27 يوليو 1867 الذي كان مطبقا في المغرب بموجب ظهير 11 غشت 1922 من أي تحديد لاختصاصاتهم ومن كل تنظيم يحمي استقلالهم ويضمن كفاءتهم. وهو ما أدى بالمشروع الفرنسي من خلال تعديلات متلاحقة إلى إعادة تنظيم مؤسسة مراقبي الحسابات بما يضمن تفعيل دورها. وهذا الاهتمام بتفعيل دور مؤسسة مراقبي الحسابات يسهل تبريره، ذلك أن الرقابة التي يقوم بها مراقبو الحسابات تعتبر عامة لا تمارس فقط لصالح المساهمين ولكن أيضا لفائدة الأغيار الذين سيتعاقدون بسهولة مع الشركة في حال وجود حسابات مشهود عليها من قبل مختصين<sup>2</sup>.

أما في المغرب فكان ينبغي انتظار صدور قانون 30 غشت 1996 المتعلق بشركات المساهمة لتأخذ مؤسسة مراقبي الحسابات نصيبها من الاهتمام. ويظهر هذا الاهتمام من خلال عدد النصوص التي خصصت للحديث عنها، حيث خصص لها قسم كامل هو القسم السادس. ولم يقتصر اهتمام قانون 30 غشت 1996 بمؤسسة مراقبي الحسابات على الزيادة في عدد النصوص المنظمة لها، ولكنه سهر أيضا على ضمان فعالية هذه المؤسسة من خلال تطوير النظام القانوني لمراقبي الحسابات وتخويلهم الإمكانيات اللازمة للقيام بمهامهم على أحسن وجه، كما وسع من نطاق اختصاصاتهم حيث تخضع تقريبا كل العمليات التي تعرفها حياة الشركة لتدخل مراقبي الحسابات، كما جعل مراقبتهم للحسابات مراقبة دائمة.

<sup>1</sup> J. Moliérac : A propos d'un nouveau délit – considération sur l'inventaire et le bilan dans les sociétés anonymes, Rev soc, 1936, p 221.

<sup>2</sup> P. Merle Droit commerciale : sociétés commerciales, 6<sup>ème</sup> édition, Dalloz 1998. n°495/M. Bahnini, la société anonyme en droit marocaine - analyse et explications, édit. Headline, 1998. p 67.

وقصد الإحاطة بمدى فعالية مؤسسة مراقبي الحسابات بعد الإصلاحات التي جاء بها قانون 30 غشت 1996 سنقسم هذه الدراسة إلى مبحثين، نتناول في أولهما ضمانات فعالية دور مراقبي الحسابات قبل أن نتعرض في ثانيهما لاختصاصاتهما.

### المبحث الأول : ضمانات فعالية دور مراقبي الحسابات

حتى يستطيع مراقب الحسابات إنجاز مهمته على الوجه الذي يتوخاه المشرع ويتمناه مساهمو الأقلية يجب أن تتوفر له جميع الإمكانيات اللازمة لمباشرة أعمال المراقبة دون عوائق. إلا أن توافر هذه الإمكانيات يبقى في حد ذاته غير كاف إذا لم يتم تحصينه ضد خطر المؤثرات المادية والنفسية كعوامل سلبية مضادة لحياده المنشود.

وفي ظل تطبيق نصوص ظهير 11 غشت 1922 لم يكن من الممكن تصور قيام مراقبي الحسابات برقابة فعالة، نظرا لأن القانون لم يكن يمنحهم الظروف الملائمة لمزاولة عملهم، كما لم يكن يتطلب أية شروط تضمن استقلاليتهم أو كفاءتهم. وتجنبنا للسلبات السابقة عمل قانون 30 غشت 1996 على ضمان فعالية قيام مراقبي الحسابات بدورهم، وهو ما يظهر من خلال تطوير نظامهم القانوني من جهة، ومن خلال تمكينهم من التمتع بسلطات واسعة للبحث والتحري من جهة أخرى.

وتبعا للأفكار السابقة سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين، حيث نتناول تطوير النظام القانوني لمراقبي الحسابات في المطلب الأول، قبل أن ننتقل في المطلب الثاني لمعالجة سلطات البحث والتحري المخولة لهم.

### المطلب الأول : تطوير النظام القانوني لمراقبي الحسابات

يعتبر ضمان استقلالية مراقبي الحسابات والحرص على كفاءتهم ركيزة أساسية في سبيل حماية مساهمي الأقلية، ذلك أن الاستقلالية والكفاءة تعتبران من أهم شروط نجاح الرقابة. ولم يهتم المشرع المغربي قبل صدور قانون 30 غشت 1996 بضمان توافر هذين الشرطين فيمن يتولون مهام مراقبي الحسابات، ذلك أن قانون 24 يوليوز 1867 جاء خاليا من كل تنظيم يحمي استقلالهم أو يضمن نزاهتهم أو استقامتهم، حيث أن الفصل 32 من القانون المذكور أجاز للجمعية العامة أن تعين مراقبا أو عدة مراقبين سواء من بين الشركاء أو غيرهم دون أي تحديد آخر، الشيء الذي أدى من الناحية العملية إلى جعل الشركات تجتهد حسب مصالحها في إحاطة هذا الجهاز بالشرط والظروف التي تراها مناسبة. وهكذا غالبا ما كان يتم اختيار مراقبي الحسابات من بين المساهمين دون اشتراط توافر الكفاءة لديهم<sup>3</sup>، وهو ما كان يؤدي بالمسيرين في كثير من الأحيان إلى اختيار المراقبين من بين أصدقائهم<sup>4</sup>، حيث دلت التجربة في فرنسا أن جمعية المساهمين لا تختار من المراقبين إلا من كان مواليا ووفيا أو تابعا لها ولو كان غير كفاء لأن التبعية وانعدام الكفاءة تدفعان إلى إصدار الموافقة أو المصادقة دون تحقيق ولا مراقبة جدية<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> D. Dahmani, le commissariat aux comptes-Etude de droit comparer, thèse. D.E.S, Rabat, 1990, p 6.

<sup>4</sup>G. Vernon – le président directeur général dans les sociétés anonymes –ses obligations–ses droits , Paris – Librairie générale de droit et de jurisprudence 1958, p 153.

<sup>5</sup> أحمد شكري السباعي، الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن (ج6)، دار النشر المعرفة الرباط 1993. ص 293.

وقد أدى قصور نصوص قانون 24 يوليوز 1867 بالمشروع الفرنسي إلى إدخال تعديلات مهمة على مؤسسة مراقبي الحسابات، تجلت بالخصوص في مرسوم 8 غشت 1935 ومرسوم 31 غشت 1937 وقانون 4 مارس 1934، التي اهتمت بإحاطة هذه المؤسسة ببعض الشروط التي تهدف إلى ضمان النزاهة والكفاءة في الأشخاص الذين تختارهم الشركة لمراقبة حساباتها. غير أن هذه التعديلات اعتبرت غير كافية، الشيء الذي تطلب تدخل المشروع الفرنسي من جديد لتطوير النظام القانوني لمراقبي الحسابات وذلك من خلال قانون الشركات الفرنسي ل 24 يوليوز 1966 وكذلك من خلال مرسوم 12 غشت 1969 المتعلق بتنظيم مهنة مراقبي الحسابات<sup>6</sup>.

أما في المغرب فقد ظلت مؤسسة مراقبي الحسابات منظمة بمقتضى ظهير 22 غشت 1922 الذي كان يحيل على قانون 24 يوليوز 1867 الفرنسي في صيغته الأصلية. وكان ينبغي انتظار صدور قانون 30 غشت 1996 ليلحق المشروع بالركب.

ويقتضي بحث تطوير النظام القانوني لمراقبي الحسابات أن نتناول ضمانات الاستقلال الممنوحة لهم، قبل أن ننتقل للحديث عن ضمان كفاءتهم.

#### الفقرة الأولى: ضمانات استقلال مراقبي الحسابات

حتى يؤدي مراقب الحسابات مهامه على الوجه المنشود ينبغي أن يتمتع باستقلالية تامة عن أجهزة الإدارة والتسيير داخل الشركة. ويشكل هذا الاستقلال ضمانة مهمة بالنسبة لمساهمي الأقلية، إذ يجعلهم واثقين من حياد مراقبي الحسابات وعدم قيامهم بالتواطؤ أو محاباة أعضاء مجلس الإدارة، إما عن طريق التغاضي عن بعض تصرفاتهم أو أعمالهم التي قد تكتسي صبغة تعسفية، وإما عن طريق تضليل المساهمين من خلال تقديم تقارير تتضمن معلومات خاطئة. وهو ما يؤدي إلى القول بأن المراقبة التي يقوم بها مراقبو الحسابات لن تكون إلا وهمية في حالة عدم استقلاليتهم عن المتصرفين، بل إن عدم وجود المراقبين في مثل هذه الحالة كان سيُعتبر أفضل من وجودهم، لأنه في هذه الحالة الأخيرة ربما كان المساهمون سيعتمدون على أنفسهم لمراقبة ومراجعة أعمال الأغلبية بدل الإلتجاء إلى تقرير المراقبين مع ما قد يتضمنه من تضليل<sup>7</sup>.

ونظريا لم تكن مسألة الاستقلالية مطروحة في ظل تطبيق نصوص قانون 24 يوليوز 1867 حيث كان المراقبون يعتبرون وكلاء عن المساهمين يتولون مهام الرقابة بالنيابة عنهم. لكن هذا لم يكن يتطابق مع الواقع، فالجمعية العامة التي تتولى تعيين مراقبي الحسابات كان يسيطر عليها المتصرفون في الغالب، وهكذا كان المتصرفون المراقبون هم الذين يعينون ويعزلون مراقبي الحسابات المراقبين. بالتالي يظهر أن غياب الاستقلالية كان أحد أهم أسباب ضعف الرقابة.

ولتجنب العيوب السابقة حاول المشروع المغربي – متأثرا منه بموقف المشروع الفرنسي- وضع ضمانات مهمة من خلال قانون 30 غشت 1996 تكفل حياد واستقلالية مراقبي الحسابات، سواء تعلق الأمر بالاستقلال القانوني أو الاستقلال النفسي.

<sup>6</sup> P. Merle, op. cit, n° 499.

<sup>7</sup> C.Heureux, l'information des actionnaires et des épargnants, Sirey, 1961, p 377.

أولا : الاستقلال القانوني.

حتى يؤدي مراقب الحسابات مهمته على أحسن وجه ينبغي أن يتمتع باستقلال قانوني يحصنه ضد محاولات إخضاعه لرغبات مجلس الإدارة، وفي غياب هذه الاستقلالية سيصعب الحديث عن إمكانية قيامه برقابة فعالة. وهذا الاستقلال ينبغي أن يتجلى على مستوى التعيين كما على صعيد العزل.

## 1 – التعيين

تنص المادة 163 من قانون 30 غشت 1996 على أن تعيين مراقبي الحسابات يتم من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين لمدة ثلاث سنوات مالية، وفي حالة عدم قيام الجمعية العامة بهذا التعيين تخول المادة 165 لرئيس المحكمة بصفته قاضيا للمستعجلات أن يعمل على تعيينه بأمر منه وذلك بطلب من أي مساهم. فالأصل هو أن المساهمين هم الذين يتولون اختيار مراقبي الحسابات، الشيء الذي يمكن من القول بأن استقلاليتهم تعتبر مضمونة. إلا أن الواقع يبين أن المسيرين هم الذين يقترحون على الجمعية العامة يعينون هذا المراقب أو ذاك<sup>8</sup>. وإذا كان هذا الحل يتضمن مزايا، حيث يضمن وجود علاقات حسنة بين مراقبي الحسابات ومجلس الإدارة مما يسهل عملهم، إلا أنه بالمقابل يتضمن بعض السلبيات، فمراقب الحسابات وانطلاقا من إحساسه بأنه مدين للمسيرين الذين اقترحوا تعيينه سيكون أكثر قابلية للتغاضي عن بعض التعسفات التي يقوم بها أولئك المسيرين<sup>9</sup>. يظهر إذن أن استقلالية مراقبي الحسابات ليست مضمونة بشكل كاف عند تعيينه.

وإذا كان ضمان استقلالية مراقبي الحسابات يعترضه بعض القصور أثناء التعيين فإن المشرع قد حاول ضمان هذه الاستقلالية بعد حصول قرار التعيين، وذلك من خلال محاولة ضمان استقرارهم في مهامهم. وهذا ما يفسر إقدام المشرع الفرنسي على تمديد مدة مهامهم إلى ست سنوات، وذلك خوفا من عدم إقدام أعضاء مجلس الإدارة على إعادة ترشيحهم بعد انتهاء مهامهم<sup>10</sup>.

ونستغرب موقف المشرع المغربي الذي خالف نظيره الفرنسي فيما يخص هذه النقطة، حيث حدد مدة مهام مراقبي الحسابات في ثلاث سنوات. وهي مدة غير كافية لضمان استقلالية وحياد مراقبي الحسابات، كما أنها لا تتوافق مع مدة مهام المتصرفين التي قد تصل إلى ست سنوات في حال تعيينهم من طرف الجمعيات العامة<sup>11</sup>، الشيء الذي قد يعرقل الرقابة التي يقوم بها مراقبو الحسابات نتيجة تهديدهم من طرف المتصرفين باقتراح عدم تجديد مهامهم على الجمعية.

## 2 – العزل

إن وجود مراقب للحسابات يؤدي دوره على أحسن وجه ويراقب أعمال الأغلبية قد يؤدي بهذه الأخيرة إلى التفكير في عزله قصد التخلص من الرقابة التي يقوم بها. لذلك لا يكفي ضمان الاستقلالية عند التعيين، إذا كان بإمكان مجلس الإدارة من خلال تأثيره داخل الجمعية العامة أن يعمل على عزلهم

<sup>8</sup> P. Merle, op.cit, n°503.

<sup>9</sup> M. .Poisson, op.cit, 42.

<sup>10</sup> YGuyon; l'indépendance des commissaires aux comptes–la semaine juridique,1977, 2831.

<sup>11</sup> - تنص المادة 48 من قانون 30 غشت 1996 على أنه " يحدد النظام الأساسي مدة مهام المتصرفين على ألا تزيد عن ست سنوات في حالة التعيين من طرف الجمعيات العامة وعن ثلاث سنوات إذا تم تعيينهم في النظام الأساسي... "

من دون سبب قصد التخلص من صرامة مراقبتهم. إذا فاستقلالية مراقبي الحسابات ترتبط بشكل كبير بالنظام القانوني الذي يحكم عزلهم .

وترتبط مسألة العزل في جانب كبير منها بالتصور المتعلق بالشركات . وفي ظل تطبيق قانون 24 يوليوز 1867 اعتبر مراقبو الحسابات لزم من طويل بمثابة وكلاء عن المساهمين ، وهو ما كان يعني إمكانية القيام بعزلهم دون تعليل وفي أي وقت ، وهذا التصور كان يجعل مراقبي الحسابات رهينين بإرادة المراقبين<sup>(12)</sup> . وقد حاول الإجتهد القضائي الفرنسي التقليل من هذه العيوب، وهكذا اعتبرت محكمة الإستئناف بباريس في قرار صادر عنها بتاريخ 26 يونيو 1943<sup>(13)</sup> أنه لا يمكن عزل مراقبي الحسابات إلا في حال توافر أسباب مشروعة "juste motifs".

بيد أن معيار الأسباب المشروعة الذي استحدثه الإجتهد القضائي كان غير دقيق<sup>(14)</sup> لأنه كان يفتح الباب أمام تأويلات متعددة، وهو ما جعل المادة 227 من قانون الشركات الفرنسي لـ 24 يوليوز 1966 تفضل استعمال مصطلحات "Faute" و "empêchement". وهو نفس ما نصت عليه المادة 179 من قانون 30 غشت 1996<sup>(15)</sup> .

وانطلاقا مما سبق فإن ما يمكن أن يبرر عزل مراقب الحسابات من مهامه هو عدم تنفيذه للالتزامات الواقعة على عاتقه أو تنفيذها بطريقة سيئة ، وكل عزل لا يكون مبررا بهذه الأسباب سيتم إبطاله قضائيا<sup>(16)</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه أن الفقرة الرابعة من المادة 163 من قانون 30 غشت 1996 نصت على أنه حينما يقترح على الجمعية عدم تجديد مهام مراقب الحسابات لدى انتهائها ، فإنه يتعين عليها الاستماع إلى المراقب إن طلب ذلك. ولا شك أن هذه الإمكانية تندرج في إطار الشفافية والوضوح، إذ تمكن المساهمين من معرفة بعض الحقائق التي قد تقف وراء لجوء الأغلبية إلى اقتراح عدم تجديد مهام المراقبين ، كعدم قبولهم لمساومات مجلس الإدارة مثلا.

ثانيا: الاستقلال النفسي

لا يكفي توفير الاستقلال القانوني لمراقبي الحسابات لضمان عدم تأثرهم وانسياقهم وراء رغبات الأغلبية أو مجلس الإدارة، بل ينبغي أيضا ضمان استقلالهم النفسي. ويظهر حرص المشرع المغربي على ضمان هذا الاستقلال من خلال تعداده للكثير من الأنشطة التي تتنافى مع ممارسة مهام مراقبي الحسابات، وكذلك من خلال القواعد التي تحكم تحديد أجزئهم.

<sup>12</sup> D.Canizares Le caractère institutionnel de la société de capitaux, Rev Soc, 1950, p 375.

<sup>13</sup> C.A .Paris, 26 juin 1943, D 1945, p 151, note G .Ripert .

<sup>14</sup> R.Contin, le contrôle de la gestion de sociétés anonymes, librairies techniques 1975, p.178.

<sup>15</sup> تنص المادة 179 على أنه " يمكن إعفاء مراقب أو عدة مراقبين للحسابات من مهامهم في حالة ارتكابهم خطأ أو إذا عاقهم عائق مهما كان سببه قبل انقضاء المدة العادية لمهامهم ....."

<sup>16</sup> R .Contin, op.cit, p.178.

## 1 - حالات التنافي

حاول قانون 30 غشت 1996 تجاوز سلبيات قانون 1867 الذي لم يكن يخضع اختيار مراقبي الحسابات لأية قيود، وهكذا عمل على إرساء ضمانات مهمة – تأثرا منه بالقانون الفرنسي – لتأمين حياد واستقلال مراقبي الحسابات وتحقيق المصداقية والشفافية. وفي هذا الإطار قامت المادة 161 بتعداد الأشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمراقبين للحسابات، وذلك تجنباً لاحتمال انحيازهم لسياسة الأغلبية أو مجلس الإدارة داخل الشركة. ويأتي في مقدمة أولئك الأشخاص المؤسسون وأصحاب الحصص العينية والمستفيدون من امتيازات خاصة وكذلك المتصرفون وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة أو الشركات التابعة لها. ولا شك أن هذا المنع له ما يبرره بالنظر إلى تناقض المهام<sup>17</sup>، كما أنه يهدف إلى منع الجمع بين صفة المراقب وصفة المراقب حتى لا ينحاز مراقب الحسابات إلى سياسة الإدارة في الشركة.

ولا تبدو استقلالية مراقبي الحسابات مضمونة عندما تربطهم علاقة قرابة بالأشخاص المشمولين بالمنع المذكور آنفاً، فوجود مثل هذه العلاقة قد يجعل المراقبين يعضون الطرف عن تصرفات أقربائهم، بل قد يتواطون 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 وأقاربهم وأصهارهم إلى الدرجة الثانية كمراقبي حسابات.

ولا تعتبر حالات التنافي المشار إليها كافية لضمان استقلالية مراقب الحسابات، لذلك نصت المادة 162 من قانون 30 غشت 1996 على المنع المؤقت بالنسبة لمراقبي الحسابات من شغل بعض المراكز داخل إدارة الشركات التي يتولون مراقبتها وذلك خلال الخمس سنوات التي تلي إنتهاء مهامهم داخلها. ولا شك أن الهدف من هذا المنع يتمثل في ضمان الإستقلالية النفسية لمراقبي الحسابات، من خلال وضعهم بمنأى عن التأثير المباشر الذي قد يمارس عليهم من خلال وعدهم بالحصول على أحد المناصب داخل الإدارة<sup>(18)</sup>.

ويلاحظ أن هذا المنع لا يشمل المهام التي يشغلها أعضاء مجلس الرقابة عندما تكون الشركة قد اختارت الشكل الجديد للإدارة، فهل يتعلق الأمر بثغرة قانونية؟ يعتبر R. CONTIN أن الأمر لا يتعلق بثغرة قانونية، بل على العكس فإن تولي مراقب حسابات سابق لمهمة عضو داخل مجلس الرقابة من شأنه أن يقوي فعالية المراقبة الممارسة من قبل مجلس الرقابة<sup>(19)</sup> نظراً لاستفادة هذا المجلس من خدمات مراقب الحسابات الذي يتوفر على تكوين تقني جيد.

## 2 - تحديد الأجرة

يعتبر حصول مراقبي الحسابات على أجر كبير شرطاً ضرورياً لفعالية قيامهم بمهامهم<sup>20</sup>، ولا شك أن هذا من شأنه إثقال كاهل الشركات بمصاريف إضافية، لكن هذه المصاريف تبقى ضرورية حتى

<sup>17</sup> R. Contin , op cit , p 172.

<sup>18</sup> R. Contin , op cit , p 175.

<sup>19</sup> R. Contin , op cit , p.175.

<sup>20</sup>E. du potavice, le commissariat aux comptes dans les lois des 24 juillet 1966 et 4 janvier 1967 sur les sociétés commerciales, mélange. Cabrillac, p.396.

تتمكن الشركات من استقطاب أشخاص مؤهلين يضمنون فعالية المراقبة<sup>(21)</sup>. وحتى لا يشكل تحديد الأجرة وسيلة لإضعاف استقلالية مراقب الحسابات يتوجب على هذا الأخير أن يتنزّه عن مساومة مجلس الإدارة على تقدير أتعابه، وذلك حتى لا يقع منذ البداية تحت سيطرة ذلك المجلس. وهذا يشكل حصانة مادية مهمة تبتعد بمراقب الحسابات عن الخضوع لمجاملة مجلس الإدارة أو احتمال تبادل المنافع معه.

ولم يكن قانون 24 يوليوز 1867 يتضمن أي ضوابط بخصوص تحديد هذه الأجرة، حيث كانت الجمعية العامة للمساهمين تتمتع بحرية كاملة في تحديدها. وحتى يتم تحصين عمل مراقب الحسابات يتعين إجبار الشركات على أداء أتعاب خدماته ليس إلا ، وبمعنى آخر لا يجوز لمراقبي الحسابات أن يأخذوا من الغير أية أجرة أخرى ولو غير مباشرة وبأية صفة كانت<sup>22</sup>. ولا يعتبر أداء أتعاب مراقبي الحسابات من صندوق الشركة رشيا لهم أو مسا باستقلالهم أو تأثيرا على سير مهمتهم، لأن الأجرة يقرها ويضمنها ويحميها القانون أسوة بأجرة سائر الخبراء ومساعدى القضاء<sup>23</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع المصري أجاز للجمعية العامة تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب مراقبي الحسابات شريطة أن تحدد الجمعية سقفا أو حدا أقصى لا يجوز تجاوزه وإلا كان التفويض باطلا<sup>24</sup>. غير أن هذا السقف كان محل انتقادات، لأنه يفتح ثغرة في السياج المنيع الذي وضعه المشرع لحماية استقلال مراقب الحسابات، لأن مجلس الإدارة يمكنه أن يستغل هذا التفويض الممنوح له في مساومة المراقب فيما لا يتعدى السقف المشترك فيعود ليبسط عليه بعض النفوذ غير المرغوب فيه، وهو ما يخشى معه أن يحابي مراقب الحسابات مجلس الإدارة الذي يقدر أتعابه<sup>25</sup>.

نخلص إلى أن استقلالية مراقبي الحسابات- رغم بعض الثغرات التي تشوبها - أصبحت تتحقق شيئا فشيئا، لكن الاستقلالية لا تكفي لوحدها فينبغي أيضا توفر الكفاءة المهنية في الأشخاص الذين يقومون بمزاولة مهام مراقبي الحسابات. فإلى أي حد عمل المشرع المغربي من خلال قانون 30 غشت 1996 على ضمان هذه الكفاءة؟.

#### الفقرة الثانية: ضمانات الكفاءة

لم يكن قانون 24 يوليوز 1867 الذي كان مطبقا في بلادنا يشترط أية شروط تضمن كفاءة مراقبي الحسابات، ذلك أن المادة 32 من القانون المذكور أباحت للجمعية العمومية السنوية تعيين مراقب أو عدة مراقبين سواء من بين الشركاء أو من غيرهم وذلك من دون أي تحديد لمؤهلاتهم. وقد أدى ذلك إلى عدم إمكانية قيام مراقبة فعالة، إذ كيف يمكن تصور قيام تلك الرقابة من طرف أشخاص تنعدم لديهم الدراية بالأمور التقنية وبالحسابات.

<sup>21</sup>C.Heurteux, op. cit, p.382.

<sup>22</sup> المادة 18 من القانون رقم 89 -15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 139 - 92. 1 بتاريخ 8 يناير 1993، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4188، ص 157-168.

<sup>23</sup> احمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاوله ومساطر معالجتها - الجزء الأول - دار نشر المعرفة، الرباط، ط 1، 1998، ص 122.

<sup>24</sup> المادة 103 من قانون الشركات المصري لسنة 1981.

<sup>25</sup> حسين الماحي، الشركات التجارية، دار أم القرى، الطبعة الثانية، 1993، ص 330.

وقد حاول قانون 30 غشت 1996 تفادي النقائص السابقة، حيث نص على أنه لا يحق لأي كان مزاولة مهام مراقب حسابات ما لم يكن مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين<sup>26</sup>، علما بأنه لا يمكن أن يقيد في هذا الجدول إلا من كان حاصلا على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو على شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها لها، وأن لا يكون محكوما عليه بعقوبة ممانعة للحرية من أجل أفعال مخرلة بالشرف والإستقامة والآداب العامة<sup>27</sup>.

وإذا كان موقف المشرع المغربي ينم عن الرغبة في إحاطة مؤسسة مراقبي الحسابات بالشروط التي تضمن فعاليتها، فإن الملاحظ أن هذا المقتضى تم وضعه بمعزل عن الواقع المغربي، حيث أن عدد الخبراء المحاسبين في المغرب لا يتجاوز 189 خبيرا إلى غاية فاتح دجنبر 1995 مع وجود ما يقارب 30.000 شركة مساهمة ، مما يعني المعادلة التالية :

---

<sup>26</sup> المادة 160 من قانون 30 غشت 1996.

<sup>27</sup> المادة 20 من قانون الخبراء المحاسبين.

189 مراقب للحسابات ← 30.000 شركة مساهمة

مراقب للحسابات ← 159 شركة مساهمة<sup>28</sup>.

يتضح إذن عدم وجود أطر كافية لشغل وظائف مراقبي الحسابات داخل شركات المساهمة الموجودة، وهو ما سي طرح بعض المشاكل بالنسبة للشركات، كما سيؤدي إلى استحواد الشركات الكبرى على جل الخبراء المحاسبين، بالنظر إلى أن الشركات الأخرى ستجد نفسها عاجزة عن دفع أجور مماثلة لتلك التي تقدمها الشركات الكبرى. ويبقى الحل هو تدخل المشرع من أجل تليين القواعد التي تحكم مؤسسة مراقبي الحسابات<sup>29</sup>، وذلك من خلال التمييز بين شركات المساهمة الكبرى التي يجب أن تتوفر صفة الخبير المحاسب فيمن يشغل مركز مراقب الحسابات داخلها، وبين شركات المساهمة الصغرى التي يمكن أن يتولى فيها هذه المهمة أشخاص من غير الخبراء المحاسبين.

المطلب الثاني: سلطات البحث والتحري الممنوحة لمراقبي الحسابات

إن مراقبة فعالة من طرف مراقبي الحسابات لأعمال الإدارة والتسيير لا تتطلب فقط ضمان كفاءة واستقلالية المراقب، ولكنها تتطلب فضلا عن ذلك أن يتمكن المراقب من الإطلاع على شؤون الشركة بما فيه الكفاية وأن يتم الاعتراف له بسلطات واسعة للتحري. وهنا نسجل ضعف قانون 24 يوليوز 1867 فيما يخص هذه المسألة، حيث أن الفقرة الأولى من الفصل 33 من القانون المذكور كانت تنص على أنه "يجوز لمراقبي الحسابات أن يطلعوا على دفاتر الشركة وأن يفحصوا صفقاتها كلما اعتبروا ذلك مناسباً لفائدة الشركة، وذلك خلال الأشهر الثلاثة السابقة للميعاد المعين في النظام الأساسي لإنعقاد الجمعية العمومية...". ويتضح من خلال هذا النص بمفهوم المخالفة أن مراقب الحسابات يبقى مكتوف الأيدي خلال تسعة أشهر من كل سنة لا يحق له خلالها أن يطلب من المسيرين مده بأي حساب أو دفتر أو تتبع أية عملية قامت بها الشركة. ويعتبر هذا العائق من أهم أسباب ضعف الرقابة في ظل تطبيق نصوص قانون 24 يوليوز 1867، إذ يستحيل عمليا على مراقبي الحسابات خلال مدة ثلاثة أشهر أن يفحصوا فحصا دقيقا دفاتر الشركة وأن يتحققوا من كل عملية قامت بها للوصول إلى مصادرها الحقيقية.

وقد تفادى قانون 30 غشت 1996 القصور السابق حيث حاول – على غرار قانون الشركات الفرنسي لـ 24 يوليوز 1966 – توسيع سلطات التحري التي يتمتع بها مراقبو الحسابات. وهكذا سمحت لهم المادة 167 بالقيام في أية فترة من السنة بعمليات التحقق والمراقبة التي يرونها ملائمة، كما مكنتهم من الإطلاع في عين المكان على كل الوثائق التي يرون فيها فائدة فيما يخص مزاولة مهمتهم، وخاصة منها العقود والدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات المحاضر.

وتقتضي فعالية المراقبة ألا تقتصر على الشركة التي يمارس المراقبون مهامهم داخلها، ولكنها يجب أن تمتد إلى الشركات الأم أو الشركات التابعة، فلا شك أنه من شأن التوسع في نطاق الأعمال التي تخضع لرقابة مراقبي الحسابات أن تزيد من نطاق الحماية التي يحتاجها مساهمو الأقلية خصوصا في

<sup>28</sup> طارق مصدق: محاولة في تحديد الجوانب القانونية العامة لأجهزة الرقابة داخل شركات المساهمة، مجلة المرافعة، هيئة المحامين بأكادير، دجنبر 1998، عدد مزدوج 8-9، ص 69.

<sup>29</sup>T.Lasri, , le projet de la reforme de la société anonyme : quelle opportunité pour l'entreprise marocaine ?, R.M.D.E, N° 37. 1996. p 201.

مجموعات الشركات. وبالرجوع إلى المادة 167 من قانون 30 غشت 1996 نجد المشرع المغربي قد قرر أن أعمال التحري المنصوص عليها في هذه المادة يمكن أن تتم لدى الشركة نفسها أو لدى الشركات التابعة. إلا أن نطاق تطبيق هذه الإمكانيات يعتبر ضيقاً، إذ يجب أن يفهم بالشركات الأم والشركات التابعة تلك الشركات التي يعيها التعريف الضيق الوارد في المادة 143<sup>(30)</sup> - تقابلها المادة 354 من قانون الشركات الفرنسي ل 24 يوليوز 1966 -، وهو ما يعني أن سلطة مراقب الحسابات لا تمتد إلا إلى الشركات التي يوجد بينها وبين الشركة المعنية علاقة ارتباط في رأس المال بلغت مقداراً معيناً حدده القانون. وعلى ذلك لا يجوز لمراقب الحسابات مباشرة تحرياته في الشركات التي لا تصل بينها درجة الارتباط في رأس المال إلى القدر الذي حدده القانون، ولا في الشركات التي تراقبها شركة أخرى بفعل امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت داخلها بمقتضى اتفاق مبرم مع مساهميتها<sup>31</sup>.

وفضلاً عن ما سبق يمكن لمراقب الحسابات جمع كل المعلومات المفيدة لمزاولة مهمته من الأغيار الذين أنجزوا عمليات لحساب الشركة، غير أن هذا الحق لا يمكن أن يشمل الإطلاع على الوثائق والعقود والمستندات التي يحوزها الأغيار ما عدا إذا رخص له بذلك رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات حسب ما تنص عليه المادة 167 من قانون 30 غشت 1996 المطابقة للمادة 229 من قانون الشركات الفرنسي ل 24 يوليوز 1966.

ويصف R.CONTIN موقف المشرع الفرنسي بهذا الخصوص بالإحتشام ، لأنه قصر حق مراقبي الحسابات في جمع المعلومات من الأغيار الذين أنجزوا عمليات "لحساب الشركة" وهو ما يمنع مراقب الحسابات من جمع المعلومات من الزبائن أو الموردين الذين تعاقبوا مع الشركة<sup>32</sup>.

وقصد تسهيل قيام مراقبي الحسابات بالتحريات اللازمة مكنهم المشرع من التوفر على وسائل بشرية مهمة، وهكذا يتوجب على الشركات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب تعيين مراقبين للحسابات على الأقل<sup>33</sup>. من جهة أخرى يمكن لمراقبي الحسابات - سواء كانت الشركة تدعو الجمهور إلى الاكتتاب أم لا أن يعينوا حسب إختيارهم مساعدين أو ممثلين عنهم بصفة خبراء أو مساعدين قصد إنجاز عمليات المراقبة، ويتمتع أولئك المساعدون أو الممثلون بنفس سلطات التحري المخولة لمراقبي الحسابات<sup>34</sup>. ولا شك أن هذه الوسائل البشرية من شأنها تخفيف العبئ عن مراقبي الحسابات وتمكنهم من إحكام سلطة المراقبة على الشركة.

#### المبحث الثاني : اختصاصات مراقبي الحسابات

حتى يتمكن مراقبو الحسابات من القيام بدورهم على أحسن ما يرام ينبغي أن يتوفروا على اختصاصات وصلاحيات واسعة تمكنهم من مراقبة وتتبع ما يجري داخل الشركة بصفة دائمة. وقد لوحظ في ظل تطبيق نصوص قانون 1867 أن اختصاص مراقبي الحسابات كان مقيداً سواء من حيث المجال

<sup>30</sup> تنص المادة 143 على أنه " يقصد في مفهوم المادة السابقة بالشركة التابعة ، شركة تملك فيها شركة أخرى تدعى الأم أكثر من نصف رأس المال..."

<sup>31</sup>S.Oztec, la protection des actionnaires externes dans les groupes de sociétés dirigés par une société holding, nouvelle imprimerie du Léman, 1980. p225 et s.

<sup>32</sup>R.Contin , op cit , p194.

<sup>33</sup> المادة 159 من قانون 30 غشت 1996.

<sup>34</sup> المادة 167 من نفس القانون.

أو من حيث الزمن. فمن حيث المجال كان عملهم يقتصر على إعداد تقرير حول وضعية الشركة وميزانيتها والحسابات المقدمة من طرف المتصرفين<sup>35</sup>، دون أن يكون بإمكانهم البحث فيما إذا كانت طرق الإدارة تلائم الشركة أم لا وما إذا كانت تتضمن أخطاء في التسيير أم لا<sup>36</sup>. ومن حيث الزمن كانت رقابتهم ظرفية فقط، حيث أن إطلاعهم على دفاتر الشركة وفحص صفقاتها كان يقتصر على الثلاثة أشهر السابقة للميعاد المعين لانعقاد الجمعية العمومية<sup>37</sup>.

وقد حاول قانون 30 غشت 1996 تجاوز القصور السابق، حيث جعل رقابة مراقبي الحسابات رقابة دائمة لا مؤقتة تبدأ بأيام قليلة قبل اجتماع الجمعية العامة<sup>38</sup>. كما حاول توسيع نطاق مهامهم إذ فضلا عن المهام الحسابية أصبحت لهم مهام قانونية تتعلق بمختلف أنشطة الشركة. كما أن المادة 546 من مدونة التجارة أوكلت لمراقبي الحسابات مهمة جديدة لم تكن مألوفة بالنسبة لهم من قبل، إذ أصبح بإمكانهم تحريك مسطرة الوقاية الداخلية لمواجهة الصعوبات التي قد تعرفها الشركة<sup>39</sup>.

وبصفة عامة يمكن القول أن مهام مراقب الحسابات أصبحت جد واسعة، ومن بين كل هذه المهام سنقتصر على بحث الوظيفة الإعلامية لمراقبي الحسابات قبل الانتقال إلى الحديث عن دورهم في ضمان صحة الحياة القانونية للشركة، وذلك على اعتبار ما يكتسبانه من أهمية بالنسبة لمساهمي الأقلية. وعليه سنقسم دراسة هذا المبحث إلى مطلبين وذلك على الشكل التالي:

#### المطلب الأول: الوظيفة الإعلامية

#### المطلب الثاني: ضمان صحة الحياة القانونية للشركة

#### المطلب الأول : الوظيفة الإعلامية

لا تقتصر مهام مراقبي الحسابات – حسب ما تدل عليه تسميتهم – على الرقابة على الحسابات، بل هي تتجاوز ذلك بما يجعل من أولئك المراقبين أداة مهمة من أدوات إعلام المساهمين. فحق الإعلام والإطلاع الممنوح للمساهمين يعتبر غير كاف لتمكينهم من تقييم نشاطات الشركة، لذلك كان لا بد من إيجاد جهاز رقابي يكون باستطاعته فحص ودراسة أنشطة الشركة، ومن ثم إعلام المساهمين بما توصل إليه من مستنتجات وإبلاغهم بما قد يكون شاب المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة من نقص أو خطأ.

ولا تقتصر الوظيفة الإعلامية لمراقبي الحسابات على إعلام المساهمين، ولكنها تظهر أيضا في علاقتهم بمجلس الإدارة، ذلك أن المادة 169 تلزمهم بإحاطة هذا الأخير بعمليات التحقق التي قاموا بها وبكل الملاحظات التي تبدو لهم، وكذلك بالخروقات والبيانات غير المطابقة للحقيقة التي قد يكتشفونها. وهذا يعتبر مفيدا بالنسبة للشركة ولأقلية المساهمين، إذ يمكن مجلس الإدارة من مراجعة أخطائه<sup>40</sup>.

<sup>35</sup> المادة 32 من قانون 24 يوليوز 1867 .

<sup>36</sup> أحمد شكري السباعي، م.س، (ج6)، ص 310.

<sup>37</sup> المادة 33 من قانون 24 يوليوز 1867 .

<sup>38</sup> تنص المادة 166 على أنه: "يقوم مراقب أو مراقبو الحسابات بصفة دائمة..."

<sup>39</sup> للمزيد من التفاصيل حول هذه الوظيفة أنظر الأستاذ أحمد شكري السباعي، م.س ( الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات... )، ص 169 وما بعدها .

<sup>40</sup>J. Wisner Réflexions sur la mission des commissaires aux comptes, Rev.Soc, 1967, p 372.

وتكتسي الوظيفة الإعلامية لمراقبي الحسابات طابعا مزدوجا، حيث أن مراقب الحسابات في أدائه لهذه الوظيفة يلعب دور المخبر ودور المراقب في نفس الوقت<sup>41</sup>.

وقد أدت الرغبة في منح المساهمين أكبر قدر من الأمان بالمشروع إلى تقوية نطاق حق الإعلام، وهكذا أصبح التقرير العام والتقارير الخاصة المقدمة إلى الجمعية العامة بمثابة وسائل حقيقية لتوفير إعلام كاف للمساهمين، على اعتبار أن هذه التقارير تتضمن كل التوضيحات الضرورية حول مختلف الأحداث أو العمليات التي يمكن أن تعرفها حياة الشركة<sup>42</sup>.

وزيادة في التأكيد على أهمية هذه التقارير نصت المادة 178 من قانون 30 غشت 1996 على بطلان كل القرارات التي تتخذ في غياب مراقب حسابات معين بصفة صحيحة.

وقصد الإحاطة بمضامين هذه التقارير ومدى جدواها بالنسبة لمساهمي الأقلية سنتحدث في فقرة أولى عن التقرير السنوي، قبل أن ننتقل إلى بحث التقارير الخاصة في فقرة ثانية.

#### الفقرة الأولى : التقرير السنوي

التقرير السنوي هو التقرير الذي يتوج به مراقب الحسابات أعماله ويقدمه إلى الجمعية العامة بقصد تمكين المساهمين من معرفة نتائج الرقابة الممارسة من طرفهم، حتى يتمكنوا من ممارسة حقهم في التصويت وهم على بينة من الأمر. لذلك ينبغي أن يكون هذا التقرير واضحا وشاملا .

ولم يكن قانون 24 يوليوز 1867 يتضمن أي توضيح بخصوص مضمون هذا التقرير<sup>43</sup>، إذ أن المادة 32 كانت تكتفي بالإشارة إلى قيام مراقبي الحسابات بتقديم تقرير إلى الجمعية العامة التي سنتعقد خلال السنة الموالية حول وضعية الشركة وميزانيتها والحسابات المقدمة من طرف المتصرفين. وهو ما كان يجعل هذا التقرير في أكثر الأحيان تقريرا للمصادقة على التسيير أكثر منه تقريرا لمراقبة هذا التسيير<sup>44</sup>.

وقد حاول قانون 30 غشت 1996 تفادي النقائص السابقة ، وهكذا أصبح مضمون التقرير السنوي محددًا بشكل مفصل<sup>45</sup>. حيث يقوم مراقبو الحسابات من خلال هذا التقرير بالإشارة إلى نتائج كل المهام القانونية التي قاموا بها، وكذلك المخالفات أو التجاوزات التي لاحظوها أثناء قيامهم بمهامهم.

وتعتبر معرفة المساهمين بحسابات الشركة ووضعيتها المالية عنصرا ضروريا لتمكينهم من تقييم طريقة تسيير الشركة. لذلك أعطى قانون 30 غشت 1996 أهمية بالغة لهذا الجانب، وهو ما يظهره نص المادة 175 التي أوضحت بشكل دقيق مهمة مراقب الحسابات بهذا الخصوص، حيث يجب عليه أن يراقب انتظام وصدق حسابات الشركة، أي كل ما يتعلق بالأصول والخصوم في الميزانية وبحساب الأرباح والخسائر، ويلخص نتيجة قيامه بمهمته في التقرير المقدم إلى الجمعية. فإذا لاحظ أن كل شيء يعتبر سليما توجب عليه أن يشهد أو يصادق على صدق Sincérité الحسابات، وهو ما يعني أنه ليست

<sup>41</sup>H. Elmahi, la protection de l'Intérêt sociale de la société anonyme-Etude du rôle respectif des actionnaires et des salariés, thèse. Nantes. 1990. P 43.

<sup>42</sup>D. Dahmani, le commissariat au compte - Etudes de droit comparé, thèse D.E.S Rabat 1990. p 251.

<sup>43</sup>C. Heurteux, op cit , p 378.

<sup>44</sup>A.EL Hajjami, Regard sur les nouvelles missions du commissaires aux comptes, R.M.D.E.D, N°37, 1996, p 157.

<sup>45</sup> أنظر المادة 175.

صحة الحسابات من الناحية المادية هي التي تتم مراجعتها ولكن مصداقيتها أي غياب الغش، بحيث أصبح التمييز واضحا بين المراقبة وهدف المراقبة المتمثل في التصديق أو الإشهاد<sup>46</sup>.

ويمثل تصديق مراقب الحسابات على انتظام وصدق حسابات الشركة وخاصة ميزانيتها ضمانا مهمة لمساهمي الأقلية ضد المفاجآت التي قد يكشف عنها الموقف الحقيقي للشركة، ذلك أن التصديق يعني أن الميزانية تعبر عن المركز الحقيقي للشركة، وبذلك يمثل أهمية كبرى في مراقبة الإحتياطات المستترة<sup>47</sup>.

ويمكن للمراقب أن يشفع إشهاده على صدق حسابات الشركة ببعض التحفظات، كما يمكنه أن يرفض الإشهاد على الحسابات، وهو ما يحصل خاصة إذا لاحظ وجود تجاوزات خطيرة تجعل من المستحيل عليه الإشهاد على صحة الحسابات. لكن ما هي آثار رفض الإشهاد على الحسابات أو إشفاق هذا الإشهاد بتحفظات؟

يعتبر بعض الفقه الفرنسي<sup>48</sup> أن رفض الإشهاد على الحسابات أو إشفاق هذا الإشهاد بتحفظات يشكل أحد المعايير الموضوعية التي تخول لمساهمي الأقلية وللأجراء وكذلك للدائنين طلب بعض التوضيحات من مسيري الشركة، وإلا جاز لهم اللجوء إلى القضاء من أجل طلب إجراء خبرة.

وبهذا يظهر أن مراقبي الحسابات يمكنهم من خلال موقفهم ذلك فتح أعين أقلية المساهمين وتنبههم إلى ما يحصل من تجاوزات داخل شركاتهم، وبذلك تحقق الرقابة على الحسابات الهدف المنشود منها.

ومما تجدر الإشارة إليه في الأخير أنه يعتبر من بين توابع الوظيفة الإعلامية لمراقبي الحسابات ضرورة تمكينهم من حضور اجتماعات الجمعيات العامة، وفي هذا الإطار خولتهم المادة 170 من قانون 30 غشت 1996 حق حضور كل جمعيات المساهمين<sup>49</sup>. إلا أن الملاحظ أن المشرع المغربي لم يجعل هذا الحضور إلزاميا، وهذا يشكل قصورا كبيرا لأن حضور مراقب الحسابات لاجتماعات الجمعيات العامة يعتبر ضروريا قصد تمكين المساهمين من الإطلاع على تقرير مراقبي الحسابات بشكل مباشر وطرح تساؤلاتهم أو استفساراتهم، ومن ثم قيام مراقبي الحسابات بتقديم التوضيحات اللازمة<sup>50</sup>. وهو ما تنبه له المشرع المصري إذ نص على ضرورة حضور مراقب الحسابات لاجتماعات الجمعيات العامة أو تمثيله بشخص من اختياره<sup>51</sup>.

#### الفقرة الثانية: التقارير الخاصة

تعرف حياة شركات المساهمة العديد من العمليات اللازمة لتحقيق غرضها، ونظرا للخطورة التي يمكن أن تتضمنها هذه العمليات على حقوق أقلية المساهمين، فقد كان من الطبيعي أن يتم التفكير في إيجاد وسيلة تضمن حمايتهم بمناسبة هذه العمليات. من هنا يأتي تكليف مراقبي الحسابات بإعداد

<sup>46</sup>E. du pontavice, op cit, (Mélange. Cabrillac), p 398.

<sup>47</sup> محمد اليماني، حماية حقوق مساهمي الأقلية والشركات النابعة لشركة قابضة أسبوط 1968، ص 57.

<sup>48</sup>- E. du pontavice: le commissaire aux comptes et la certification. Rev. Soc 1976, p 257.

<sup>49</sup> تنص المادة 170 على أنه " يدعى مراقب أو مراقبو الحسابات إلى حضور اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية الذي يحضر حسابات السنة المالية المنصرمة، كما يدعون إلى حضور كل جمعيات المساهمين.

<sup>50</sup>H.El mahi , op cit , p 49.

<sup>51</sup> المادة 106 من القانون رقم 159 لسنة 1981.

تقرير خاص يقدم إلى المساهمين حتى يتسنى لهم تقدير مدى فائدة تلك العمليات. وقد وسع قانون 30 غشت 1996 من نطاق العمليات التي يتوجب على مراقبي الحسابات تقديم تقرير بشأنها. وسنكتفي هنا بالحديث عن التقرير الخاص المقدم بمناسبة التنازل عن حق أفضلية الاكتتاب في زيادة رأس المال، وذلك بالنظر إلى النقاش الذي أثاره تحديد مضمون هذا التقرير في أوساط الفقه والقضاء الفرنسيين. فمن بين العمليات التي قد تشهدها حياة شركة المساهمة ويمكن أن تتضمن مسا بحقوق أقلية المساهمين نجد العمليات المتعلقة برأسمالها سواء بالتخفيض أو بالزيادة وتزداد إمكانية حصول التعسف عندما تكون هذه العملية الأخيرة مرفوقة بالتنازل عن حق أفضلية الاكتتاب في عملية الزيادة. لذا كان من الطبيعي أن يحيط المشرع التنازل عن هذا الحق بضمانات تكفل تمكين المساهمين من اتخاذ قرار التنازل عن حق الأفضلية وهم على بينة من الأمر.

وكان الملاحظ في ظل تطبيق ظهير 10 غشت 1955 المنظم لحق الأفضلية أن المشرع لم يكن يشترط تقديم تقرير من مراقبي الحسابات، إذ أن الفصل الثالث من الظهير المذكور كان ينص فقط على ضرورة تقديم تقرير من طرف مدير شؤون الشركة أو مجلسها الإداري يتضمن الإشارة إلى دواعي الزيادة في رأس المال وكيفيات إصدار وتوزيع الأسهم الجديدة. الشيء الذي كان يصعب معه القول بوجود ضمانات تحمي حقوق أقلية المساهمين في حالة التنازل عن حق الأفضلية، فالتقرير الذي يقدمه مجلس الإدارة لا يمكن أن يشكل مرتكزا تعتمد عليه الأقلية لاتخاذ قرار حاسم بخصوص مسألة التنازل، لأن مجلس الإدارة يجمع في هذه الحالة بين صفتي الخصم والحكم.

وقصد تجاوز القصور السابق نصت المادة 194 من قانون 30 غشت 1996 على ضرورة قيام مراقبي الحسابات بوضع تقرير يبينون فيه ما إذا كانت أسس الحساب التي اعتمدها مجلس الإدارة تبدو لهم صحيحة وصادقة. وأول ملاحظة يمكن إبدائها بهذا الخصوص تتمثل في أن صياغة المادة 194 جاءت مطابقة لصياغة المادة 186 من قانون الشركات الفرنسي لسنة 1966. وهو ما يعني أن واضعي القانون المغربي لم يستفيدوا من الانتقادات التي كان قد سبق للفقه الفرنسي أن وجهها والمتعلقة أساسا بتحديد مضمون التقرير. فأمام الصياغة العامة للمادة 186 ثار النقاش في فرنسا بخصوص تحديد مضمون التقرير وما إذا كان يتوجب أن يتضمن توضيحات مفصلة أم أنه يجب أن يكتفي بذكر خلاصة أو نتيجة ما توصل إليه المراقب.

ذهبت محكمة النقص الفرنسية في بداية الأمر<sup>52</sup> إلى القول بصحة التقرير المقدم من طرف مراقب الحسابات بخصوص إلغاء حق الأفضلية رغم إكتفائه بالإشارة إلى أن أسس الحساب التي اعتمدها مجلس الإدارة تبدو صحيحة وصادقة.

وقد أيد العديد من الفقهاء الفرنسيين هذا الموقف، ويأتي في مقدمتهم E.DU PONTAVICE الذي اعتبر أن مراقب الحسابات إنما يقوم أثناء إعداده للتقرير المذكور بمهمة مراقبة وليس بوظيفة إعلام، لذلك يكفي ذكر ما إذا كانت أسس الحساب المعتمدة صحيحة وصادقة دون تقديم التفاصيل التي قادته إلى النتيجة المذكورة<sup>53</sup>.

<sup>52</sup>Cass.Com, 4 déc 1951 , Rev Soc 1952 , p 286 , Obs .J.Dreyer.

<sup>53</sup>E.du pontavice, Obs Sous Cass Com 18 Fév1964, Rev Soc , 1964, p 411.

غير أن محكمة النقض الفرنسية اتخذت فيما بعد موقفا مغايرا حيث اعتبرت في قرار صادر عنها بتاريخ 18 فبراير 1964 أن التقرير المقدم من مراقب الحسابات يجب أن يكون مفصلا، بحيث يجد فيه المساهمون جميع التوضيحات اللازمة دون أن يكونوا ملزمين بالقيام ببحث إضافي<sup>54</sup>.

وقد يعتبر البعض أن الأخذ بهذا التفسير الأخير من شأنه أن يؤدي إلى تدخل مراقبي الحسابات في شؤون التسيير، فما مدى صحة هذه الحجة؟

يعتبر R.CONTIN<sup>55</sup> أن الحجة السابقة لا تركز على أي أساس، ويستشهد لدعم رأيه على نصوص قانون الشركات الفرنسي ذاته، فالفقرة الثانية من المادة 215 من القانون المذكور – تقابلها الفقرة الثانية من المادة 211 من قانون شركة المساهمة المغربي – تتطلب من مراقبي الحسابات أن يبينوا في تقريرهم المقدم بخصوص عملية التخفيض تقييمهم حول أسباب وشروط عملية التخفيض.

#### المطلب الثاني: السهر على ضمان صحة الحياة القانونية للشركة

لا تنحصر مهمة مراقبي الحسابات في مراقبة حسابات الشركة، ولكنها أصبحت تمتد لتشمل مراقبة انتظام وصحة مختلف جوانب حياة الشركة. وبذلك أصبح مراقب الحسابات يلعب دور حارس أو حامي القانون Gardien de droit<sup>56</sup>، حيث أصبح مكلفا بالعديد من المهام القانونية. ومن بين هذه المهام يسترعي انتباهنا ما كلفته به المادة 166 من ضرورة التحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين، هذه القاعدة التي لا تخفى أهميتها في مجال حماية أقلية المساهمين. من جهة أخرى ودائما في إطار سهره على ضمان صحة الحياة القانونية لحياة الشركة يحق لمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة للانعقاد. وسنحاول التعرف على مضمون هاتين المهمتين ومدى أهميتهما في حماية أقلية المساهمين.

#### الفقرة الأولى: التحقق من احترام المساواة بين المساهمين

من بين المهام القانونية التي يكلف مراقبو الحسابات بالقيام بها في إطار القانون الجديد لشركة المساهمة ما نصت عليه المادة 166 من ضرورة قيامهم بالتحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين. ولا تخفى أهمية هذه الوظيفة الجديدة بالنسبة لأقلية المساهمين، على اعتبار أن خرق المساواة يعتبر أحد العناصر المشكلة لتعسف الأغلبية. من هنا فإن تكليف مراقبي الحسابات بمراقبة مدى احترام هذه القاعدة من شأنه أن يسهل على الأقلية الحصول على عناصر الإثبات اللازمة لإقامة الحجة على وجود تعسف الأغلبية مادام أن مراقبي الحسابات يعتبرون أقدر من الأقلية على كشف التعسفات أو التجاوزات المرتكبة من طرف الأغلبية<sup>57</sup>. إلا أن المادة 166 – شأنها في ذلك شأن المادة 228 من قانون الشركات الفرنسي – جاءت في صيغة عامة من دون تحديد، الشيء الذي يثير التساؤل بخصوص معرفة نطاق مهمة مراقب الحسابات فيما يخص التحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين. وللإجابة على التساؤل لا نجد بدا من العودة إلى الحلول التي توصل إليها الفقه الفرنسي.

<sup>54</sup>Cass .Com.18 Fév 1964, Rev Soc .1964 , p 410 Obs E.du Pontavice « .. les actionnaires devront trouver dans les dits rapports toutes indications utiles sans être obligés de procéder eux même à des recherches.. »

<sup>55</sup>R.Contin , op cit , p 272.

<sup>56</sup>D.Dahmani , op cit ,p 278.

<sup>57</sup>M. Poisson, la protection des actionnaires minoritaires dans les sociétés de capitaux en droit français et en droit anglais, thèse Clermont, 1984 , p 55.

نذكر في البداية بأن مبدأ المساواة ليس مبدأ مقدسا، فأحيانا يمكن خرق هذا المبدأ عندما تستدعي مصلحة الشركة ذلك، وهو الشأن عندما تمنح الأنظمة الأساسية للشركات حقوقا امتيازية لبعض فئات الأسهم من أجل مد الشركة بأموال جديدة عبر استقطاب مساهمين جدد مثلا. من هنا فإنه لا ينبغي لمراقب الحسابات أن يراقب خروقات المساواة التي تنص عليها الأنظمة الأساسية، فمراقبته لخرق المساواة بين المساهمين يجب أن تنحصر في الحالات التي تتضمن تعسفا للأغلبية.

وإذا كان هذا الجانب لا يثير أي إشكال فإن الجانب الذي يثير بعض الصعوبات يتعلق بتحديد سلطة المراقب في مراقبة احترام مبدأ المساواة وهل يجب أن يكتفي بملاحظة احترام هذا المبدأ بمناسبة مزاولته لمهامه المخولة له قانونا أم أنه يجب أن يقوم بتحريات خاصة تهدف إلى مراقبة مدى احترام هذا المبدأ، مع ما يمكن أن يتضمنه ذلك من تدخل في تسيير الشركة.

يعتبر R.CONTIN أن عمل مراقب الحسابات فيما يخص التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين لا يجب أن يقتصر على مراقبة قرارات الجمعيات العامة غير العادية – المعدلة للأنظمة الأساسية – التي قد تتضمن مسا بمبدأ المساواة ، ولكنه يجب أن يمتد لمراقبة كل القرارات المتخذة داخل الشركة ، وذلك حتى تتم الوقاية ضد التعسفات المحتملة<sup>58</sup>.

وهذه المهمة لا تعتبر سهلة، إذ تتطلب التقدير الشامل للسياسة المنتهجة من قبل الأغلبية، وهو ما قد لا يتسنى لمراقبي الحسابات القيام به، كما قد يعرقل عمل مجلس الإدارة في حال وجود خلافات بين أعضائه وبين مراقبي الحسابات. لذلك نعتقد أنه ينبغي حصر دور مراقبي الحسابات فيما يخص مراقبة احترام مبدأ المساواة في الاكتفاء بملاحظة خروقات هذا المبدأ التي قد تظهر لهم بمناسبة إجرائهم لملاحظاتهم ومزاولتهم لأعمالهم المعتادة.

ويجب على مراقبي الحسابات أن يضمنوا الملاحظات التي لاحظوها بخصوص خرق المساواة في تقريرهم السنوي المقدم إلى الجمعية العامة. إلا أنه أحيانا قد يكون من الضروري لفت انتباه أقلية المساهمين إلى المساس الذي يلحق مبدأ المساواة، نظرا لما قد يتضمنه من خطورة تستدعي التعجيل بالتصدي له، وهنا يمكن لمراقبي الحسابات دعوة الجمعية العامة للانعقاد. وتعتبر هذه الإمكانية وسيلة أخرى تمكن مراقبي الحسابات من السهر على ضمان صحة الحياة القانونية للشركة، فما هي شروط هذه الدعوة.

#### الفقرة الثانية : دعوة الجمعية العامة للانعقاد.

من بين مستجدات قانون 30 غشت 1996 سماحه لأقلية المساهمين باتخاذ المبادرة من أجل دعوة الجمعية العامة للانعقاد . إلا أن هذه الإمكانية قد تبقى مجرد حبر على ورق، فأقلية المساهمين رغم الإمكانية المخولة لها قد لا تلاحظ وجود ما يستدعي عقد جمعية عامة، على عكس مراقب الحسابات الذي بحكم قيامه بالمراقبة بصفة دائمة تكون له الفرصة لملاحظة وجود ما قد يستدعي عقد جمعية عامة. ثم إن تطلب ضرورة تمثيل المساهمين المتقدمين بالطلب لما لا يقل عن عشر أسهم الشركة قد

<sup>58</sup> R. Contin, Op. cit. P.274.

يشكل عقبة حقيقية أمامها. لذلك يشكل السماح لمراقبي الحسابات بدعوة الجمعية العامة للانعقاد ضماناً مهمة بالنسبة لأقلية المساهمين.

ولا يعتبر هذا المقتضى من مستجدات قانون 30 غشت 1996، ذلك أن الفقرة الثانية من المادة 33 من قانون 24 يوليوز 1867 كانت تخول لمراقبي الحسابات دعوة الجمعية العامة إلى الانعقاد كلما دعت ضرورة ملحة أو مستعجلة إلى معالجة ومناقشة مسائل معينة تهم الشركة. إلا أنه من الناحية العملية كان يصعب تصور قيام مراقبي الحسابات بهذه المهمة أو الإجراء، نظراً لأن نطاق عملهم كان ينحصر زمنياً في فترة الثلاثة أشهر التي تسبق انعقاد الجمعية العامة. فكيف يمكن أن يتعرفوا على وجود حالة الاستعجال لدعوة الجمعية العامة خلال فترة التسعة أشهر الأخرى، ماداموا خلال هذه الفترة يعتبرون ممنوعين من الإطلاع على دفاتر الشركة أو فحص حساباتها.

وإذا كانت المادة 176 من قانون 30 غشت 1996 قد سمحت لمراقبي الحسابات بدعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، فإن المادة 116 لا تسمح بهذه الإمكانية إلا بعد أن يكون المراقبون قد طلبوا من مجلس الإدارة دعوتها دون جدوى. وهذا قد يعرقل في نظرنا فعالية هذه الإمكانية ويعطي الفرصة للمتصرفين لإخفاء تجاوزاتهم، كما قد يسمح بالتلاعب بمصالح المساهمين من خلال قيام أعضاء مجلس الإدارة بمساومة مراقبي الحسابات مقابل إخفاء تجاوزاتهم أو أخطائهم والاتفاق على عدم دعوة الجمعية العامة للانعقاد. لذلك نعتقد أنه كان من الأجدر السماح لمراقبي الحسابات بتوجيه الدعوة إلى المساهمين مباشرة حتى تحقق الرقابة هدفها وتتحقق حماية المساهمين بشكل أكبر.