

ماجستير: القانون الجنائي و التعاون
الجنائي الدولي
مجزوءة : القانون الجنائي للأعمال
الفصل: الثامن

عرض تحت عنوان:

دور مراقبي الحسابات في الحد من جرائم
تسيير الشركات التجارية

تحت إشرافه الدكتور :

د. عبد الإله المتوكل

من إعداد :

وفاء واسي

أسماء كنزي

لائحة المختصرات

ص: صفحة

ج: جزء

ق.ر: قانون رقم

ق.ش.م: قانون شركات المساهمة

م.س: مرجع سابق

م: مادة

س.ج: سنة جامعية

س.م: سنة مناقشة

د.د.ط: دون دار طبع

ط: طبعة

مقدمة:

الشركة شخص اعتباري يعترف له القانون بشخصية معنوية مستقلة، وبالتالي بذمة مالية وأهلية للتصرف. واحتراف التجارة، كما يتم من قبل التجار الأفراد، فإنه يتم من قبل الشركات التجارية. وإذا كانت الشركات التجارية تخضع شأنها شأن التجار الأفراد إلى الالتزام بمسك المحاسبة، والقيد في السجل التجاري، وكانت مثلهم تزاوّل نشاطها من خلال أصل تجاري يشكل أحد العناصر الأساسية في ذمتها المالية، وكانت في تلك الممارسة تخضع لضوابط المنافسة الحرة والشريفة، فإنها بالإضافة إلى ذلك تخضع إلى قواعد خاصة في إنشائها وتنظيمها وسيرها.

والشركات التجارية نظام قديم عرف منذ الأزمنة الغابرة. ولقد تطور هذا النظام بتطور الإنسانية، وازدادت أهميته خلال الثورة الصناعية، غير أنه عرف طفرة الكبرى خلال القرن العشرين¹.

وتنقسم الشركات التجارية إلى نوعين: أولاً: شركات الأشخاص ، ثانياً: شركات الأموال وتسمى أيضاً بشركات الأسهم.

إذ تعتبر شركة المساهمة باعتبارها النموذج الأمثل لشركات الأموال، الإطار القانوني والمؤسسي الذي تقوم عليه الرأسمالية الحديثة. وبالنظر لطبيعة شركات المساهمة حيث أنها مهيأة لكي يشارك فيها عدد كبير من المساهمين قد يتعذر عليهم القيام بنفسهم بأعمال المراقبة، فإن المشرع أوجد نظاماً للمراقبة يمكن من ضمان مراقبة فعالة لأعمال المديرين ولحسابات الشركة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة سير هذه الأخيرة، هو نظام مراقبي الحسابات².

وقد عرفت المادة الأولى من ق.ر. 15.86 المتعلق بالخبرة المحاسبية³ مراقب الحسابات بأنه: " الخبير المحاسب هو من تكون مهنته الاعتيادية مراجعة وتقدير وتنظيم محاسبات المنشآت والهيئات التي لا يرتبط معها بعقد عمل، وله وحده أهلية:

■ إثبات صحة وصدق الموازنات وحسابات النتائج والقوائم المحاسبية والمالية.

1- فؤاد معلول: "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، د.د.ط، ط 2، ص 9.

2- فؤاد معلول: "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، م.س، ص 233.

3- ظهير شريف رقم 1.92.139 صادر في 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993)، بتنفيذ القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين.

- تسليم أي نوع من أنواع الشهادات التي تتضمن إبداء رأيه في حساب أو عدة حسابات لمختلف المنشآت والهيئات.
- القيام بمهمة مراقب حسابات الشركة".

ولقد عمل القانون الجديد (ق.ر 17.95) على تفعيل دور مراقبي الحسابات عن طريق توسيع مهام المراقبة والفحص والتدقيق والإعلام الملقة على عاتقهم مع جعل مهمتهم دائمة وذات اتصال بالمنفعة العامة، ولذلك تجاوز الوضع السابق حيث كانت مهامهم إما معطلة أو تتسم بالتواطؤ، ذلك لأنهم كانوا يعتبرون مجرد وكلاء عن الشركة، فكان هذا يجعل المتصرفين المالكين لمقالييد الشركة يتحكمون فيهم كمجرد مستخدمين. من هنا فقد جاء القانون الجديد ليصلح النظام القانوني المتعلق بمزاوولتهم لمهامهم ضمن شركة المساهمة، ومن مظاهر ذلك النص استدعائهم للحضور في اجتماعات مجلس الإدارة والجمعيات العامة وتقديمهم تقريراً في كل اجتماع من هذه الاجتماعات (المادة 170)، وإعطائهم حق الاطلاع على وثائق الشركة في كل وقت، وحق جمع المعلومات من الأغيار دون إمكانية الاحتجاج بالسر المهني (المادتان 167 و 168)، وحق دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال (المادة: 176)⁴.

وهدف المشرع من كل ذلك جعل مراقبة الحسابات مؤسسة للمراقبة من خارج الشركة تضطلع بدور أساسي في توقي الممارسات الاحتيالية وغير القانونية في تسيير الشركة على حساب المساهمين الممثلين لأقلية رأس المال، وكذلك في توقي صعوبات المقاول، كل ذلك لملاءمة مراقبة الحسابات مع ما يجري في الخارج لجعلها تتوفر على نفس مواصفات الدقة والفعالية تشجيعاً للاستثمار الأجنبي والوطني⁵.

و لا تعتبر مؤسسة مراقب الحسابات حديثة العهد، إذ تعود جذورها في التشريع الفرنسي إلى ظهور مصطلح "الاقتصادي الليبرالي" سنة 1863، ولم يتدخل القانون الجنائي في تنظيم القواعد المتعلقة بمراقب الحسابات إلا إثر الأزمات الاقتصادية والمالية الكبرى التي حصلت في ثلاثينيات القرن الماضي، حيث صدر قانون 1935 الذي اهتم بحماية المساهمين والمدخرين، وأصبح دور مراقب الحسابات أكثر نجاعة واستقلالية من خلال تجريم بعض التصرفات التي يأتيها أثناء أداء مهامه⁶.

4- فؤاد معلول: "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، م.س، ص 233-234.

5- المرجع نفسه.

6- لحسن العيوض: "مسؤولية مراقب الحسابات في ضوء القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة"، بحث ماستر قانون الأعمال، جامعة ابن زهر، كلية الحقوق، ص 2.

إن أول مرة تم التنصيب على جهاز مراقب الحسابات بالمغرب كان وفق ظهير 11 غشت 1922 الخاص بشركات الأموال والمطابق لقانون 27 يوليوز 1867 الفرنسي، ليكون بذلك المشرع المغربي قد استوحى قواعد تنظيم جهاز مراقب الحسابات ومسؤوليته من أحكام القانون الفرنسي، وانحصر ميدان هذه القواعد في شركة المساهمة وتحديدا في المواد 159 إلى 181، وذلك في القسم السادس المتعلق بشركات المساهمة من ق.ر 95.17، كما قام بتنظيم مهنة الخبراء المحاسبين وإحداث الهيئة المختصة بهم بموجب ق.ر 15.89.

ولهذا الموضوع أهمية تتمثل في معرفة مختلف الجرائم التي من المتوقع أن ترتكب من قبل مراقب الحسابات بالنظر إلى الموقع الحساس الذي يشغله داخل الشركة الخاضعة لرقابته، فضلا عن التطرق لمختلف الأدوار والمهام التي يطلع بها مراقب الحسابات من أجل العمل على الحد من جرائم التسيير التي تطل وتعرقل السير العادي للشركات التجارية.

إن، فالإشكال الذي يطرحه الموضوع يتمثل في: إلى أي حد استطاع مراقب الحسابات من خلال ممارسته لمهامه الرقابية العمل على الحد من جرائم تسيير الشركات التجارية؟

للإجابة عن هذا الإشكال، ارتأينا تقسيم الموضوع على النحو التالي:

المبحث الأول: الجرائم التي يرتكبها مراقب الحسابات

المبحث الثاني: المهام المنوطة بمراقب الحسابات

- الصعوبات: من الصعوبات التي طالت تحضيرنا لموضوعنا هذا هو استحالة الحصول على مراجع باللغة الفرنسية بسبب الضغط الذي كان قد تمت ممارسته على المكتبة الأسبوع الماضي، فضلا عن قلة وعدم توفر أي أطروحة أو رسالة ذات صلة بموضوعنا هذا في مركز النسخ.

المبحث الأول: الجرائم التي يرتكبها مراقب الحسابات

من أجل ضمان مراقبة فعالة لحسابات الشركة وأعمال المسيرين أوجد المشرع نظام مراقبي الحسابات، وهو يخدم مصالح الشركة والمساهمين من خلال مهام الفحص والتحقق على مستوى محاسبة الشركة والأعمال التي يمكن أن تؤثر على ماليتها، وإيماننا بخطورة الدور الذي يضطلع به مراقب الحسابات والذي يرجع أولا إلى أهمية شركات المساهمة التي يباشر فيها عمله في تحقيق النظام العام الاقتصادي للمجتمع، وثانيا إلى أهمية الموقع الذي يشغله مراقب الحسابات في قلب هذه الشركات، لجأ المشرع المغربي إلى مساءلة مراقب الحسابات جنائيا عن الجرائم التي يقتربها، وهي نوعان: جرائم متعلقة بمخالفته للقواعد المنظمة لأداء مهامه (المطلب الأول) وأخرى تتعلق بالمخالفة للقواعد التي تضمن كفاءته واستقلالته في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الجرائم المتعلقة بمخالفة القواعد المنظمة لأداء مهامه

إدراكا لخطورة الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات في الشركات والهيئات فقد جرم القانون المغربي مجموعة من التصرفات التي يرتكبها مراقب الحسابات إخلالا بواجباته المهنية.

وتتجسد هذه الجرائم في أساسا في إعطاء معلومات كاذبة عن وضع الشركة (الفقرة الأولى)، جريمة عدم الإعلام بالأفعال الجرمية (الفقرة الثانية)، ثم جريمة إفشاء السر المهني (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: جريمة الإدلاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن وضع الشركة

فالمراقب، وهو يباشر تلك المهام يكون ملزما بإتمامها بالدقة والمهارة الفنية، بأن يتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة إليه، وبأن لا يتهاون في أداء واجبه، حتى تكون مهمته الرقابية شمولية وعامة، لأنها تخلص كيانا حساسا ألا وهو الشركة، كما تهم مركزا دقيقا، المتمثل في وضعيتها المالية، ولهذه الأسباب كان من البديهي أن يشدد المشرع المغربي في توقيع العقوبة في حالة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة⁷.

⁷- نادية حموتي: "المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقابلة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث في الضمانات التشريعية لقانون الأعمال، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، س.ج. 2009/2008، ص 299.

وهكذا نجد المشرع في المادة 405 من ق.ر. 17.95⁸ المتعلق بشركات المساهمة قد أحاط هذه الجريمة بعقاب جنائي يتميز بنوع من الشدة والصرامة، إذ يعاقب كل مراقب للحسابات بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحداهما، إذا قدم أو أكد، عن قصد، إما باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراقبة الحسابات، معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة أو في حالة عدم إعلامه لأجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه والتي من شأنها أن تكسي صبغة جرمية.

ولقيام جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة ينبغي توافر ركنيها المادي والمعنوي:

أولا: الركن المادي: فبالرجوع إلى مقتضيات المادة 405 من ق.ش.م، نجدها تضمنت عنصرين:

العنصر الأول: تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة: وذلك بالنظر إلى المهمة المنوطة بمراقب الحسابات التي تتمحور أساسا حول الإشهاد على صحة وصدق القوائم التركيبية وبإعطائها صور صادقة عن نتيجة السنة المنصرمة والوضعية المالية للشركة وذمتها المالية في نهاية تلك السنة، الأمر الذي يجعل من هذه المهمة الأساسية تتوافق وتتلاءم مع العبارة التي استعملها المشرع في المادة 405 من ق.ش.م والمتمثلة في "تأكيد معلومات"⁹. فضلا عن تقديم معلومات حول وضع الشركة المالي والمحاسبي.

وهكذا فإن تحقق هذا العنصر يقضي بعدم قيام مراقب الحسابات بتنسيق المعلومات التي يقدمها أو يؤكدنها مع الحقيقة التي يجب أن تكون مطابقة لها، وأي شيء يخرج عن هذا الإطار يضعنا أمام جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة عن وضع الشركة.

إضافة إلى ماسبق، فهذه الجريمة لا تحقق فقط بالفعل الإيجابي أي إقدام المراقب إلى تقديم معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة، وإنما يتحقق أيضا عن طريق الفعل السلبي المتمثل في السكوت وتأكيد المراقب للمعلومات الكاذبة رغم علمه بذلك¹⁰.

العنصر الثاني: أن تتعلق المعلومات بوضع الشركة: إن عبارة "وضع الشركة" التي استعملها المشرع المغربي في المادة 405 من ق.ش.م هي عبارة غير واضحة، فما يقصد المشرع "بوضع الشركة التي تقع

⁸- ظهير شريف رقم 1.96.124 صادر في 14 من ربيع الآخر 1417 (30 أغسطس 1996) بتنفيذ القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة.

⁹- عادل البوعزاوي: " جرائم الرقابة في شركات المساهمة-دراسة مقارنة-"رسالة لنيل دبلوم الماستر في قوانين التجارة والأعمال، شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة، س.م 2011/2012، ص 75.

¹⁰- نادية الحموتي: " المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقاوله"، م.س، ص 303.

الجريمة بورود المعلومات الكاذبة عليها¹¹؟ للإجابة عن هذا التساؤل انشطر الفقه الفرنسي في هذا الصدد إلى قسمين: الجانب الأول يمثلته الأستاذ "كونستنتين" يرى أن مراقبي الحسابات ملزمون بتقديم معلومات ليس فقط حول الوضعية المالية والمحاسبية للشركة، ولكن كذلك حول عمليات الشركة، وكذا مدى احترام أسهم الضمان، ومدى احترام قاعدة المساواة بين المساهمين والعقود والمعاملات المبرمة مع المتصرفين، ثم كشف الخروقات الحاصلة، في حين يرى أصحاب الاتجاه الثاني أن الرأي الأول الذي تبناه الجانب الأول يضيق من نطاق التجريم ويتنافى مع دور مراقب الحسابات الذي يتعدى الرقابة على أموال وحسابات الشركة، كما يتعارض مع عمومية النص الذي يتحدث عن أية "معلومات حول وضع الشركة"، ويعتقد أنصار هذا الاتجاه أنه يكفي لتحقيق جريمة أن تكون معلومات متعلقة بالشركة متصلة بمهمة مراقب الحسابات ولا يهم بعد ذلك نوع هذه المعلومات¹².

✚ ك رأي شخصي: فإنه من الأفضل أن تبقى هذه المعلومات دون تحديد من قبل المشرع، حتى لا يعتبر ذلك تقييدا لسلطة وصلاحيات مراقب الحسابات أثناء أدائه لمهامه، طالما أن ق.ر 15.89 ذكر مختلف المهام المخولة لهذا الجهاز (أي مراقب الحسابات).

وبالتالي فالمعلومات المقصودة بالتجريم تشمل جميع المعلومات التي قد يطلع عليها مراقب الحسابات أثناء قيامه بمهامه، ويخرج عنها كل ما يتعلق بالتسيير بسبب أن مراقب الحسابات يمنع عليه التدخل في تسيير الشركة.

ثانيا: الركن المعنوي: لقد اشترط المشرع المغربي صراحة، لتحقيق جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة، ركنا معنويا يتخذ صورة القصد الجنائي وذلك باستخدام عبارة (عن قصد) في المادة 405 من ق.ش.م.

ويكفي لتحقيق الركن المعنوي أن يتوفر القصد الجنائي العام، معنى أن يقدم المراقب أو يؤكد المعلومات التي يعلم عدم صحتها والتي أحيط بها علما بمناسبة قيامه بوظيفته داخل الشركة، دون اشتراط القصد الجنائي الخاص، أي دون أن تكون له نية الإضرار بمصالح الشركة أو المساهمين أو الغير¹³.

11- عثمان الصطبي: "القضاء الاستعجالي في قانون الشركات"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، شعبة القانون الخاص، جامعة المولى إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، س.ج 2007/2008، ص 108.

12- عادل البوعزاوي: "جرائم الرقابة في شركات المساهمة-دراسة مقارنة"، م.س، ص 85-86.

13- عادل البوعزاوي: "جرائم الرقابة في شركات المساهمة -دراسة مقارنة"، م.س، ص 90.

إن، يتحقق الركن المعنوي لجريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة عندما يشهد مراقب الحسابات بدون تحفظات على حسابات الشركة، ولكنه قبل بضعة أيام من تاريخ الإشهاد يصرح إلى أحد الأشخاص أن حسابات الشركة غير صادقة وخاطئة، ومن هنا فإن مراقب الحسابات كان يعلم بتبصر ويقظة بأن حسابات الشركة غير صادقة و لا تعكس وضعية الشركة الحقيقية¹⁴.

✚ العقوبة المقررة لجريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة: عاقب المشرع المغربي في المادة 405 من ق.ر 17.95 المتعلق بشركة المساهمة على هذه الجريمة بعقوبة حبسية تتراوح مدتها من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين كعقوبة أصلية للجريمة.

الفقرة الثانية: جريمة عدم الإعلام بالأفعال الجرمية

لقد نص المشرع المغربي في المادة 405 من ق.ش.م على معاقبة مراقب الحسابات من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين، إذا لم يبادر إلى إعلام أجهزة الإدارة أو التسيير بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاوله مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة جرمية.

يتحقق الركن المادي في هذه الجريمة لعدم إعلام مراقب الحسابات لأجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأفعال الجرمية التي علم بها حتى ولو لم يترتب على هذا الإعلام 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 أخرى¹⁵.

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 فروعها¹⁶.

¹⁴- 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، س.ج 2003/2004، ص 86.

¹⁵- رضوان عز الدين: "مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص 89.

¹⁶- المرجع نفسه.

أما **الركن المعنوي**، فيعتبر عدم إعلام مراقب الحسابات لأجهزة الإدارة بالأفعال الجرمية جريمة عمدية، يرتهن قيامها قانونا بتوافر القصد الجنائي لدى مراقب الحسابات، كما تنص على ذلك المادة 405 من ق.ش.م ويتجلى ذلك في عبارة "عن قصد"¹⁷.

الفقرة الثالثة: جريمة إفشاء السر المهني

بالنظر إلى مقتضيات المادة 167 من ق.ر 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 مزاوله مهامه، وخاصة منها كل العقود والدفاتر المحاسبية وسجلات المحاضر.

فبالصلاحيات الواسعة المخولة لمراقب الحسابات داخل الشركة، تجعله على دراية كاملة بكل كبيرة وصغيرة داخلها، إذ يقف على أسرارها التجارية ويقف على حقيقة مركزها المالي، وأيضا مركزها ومكانتها في السوق، ويحيط بالصعوبات التي يمكن أن تواجهها، فضلا عن معرفته بكل نقط ضعف وقوة الشركة، كل هذه الأمور لو وصلت لعلم الغير المنافسين ستحط لا محال من مركز الشركة وتعمل على إضعاف مركزها التنافسي. لذا كان لزاما أن يتدخل المشرع ليفرض على مراقب الحسابات الالتزام بالمحافظة على سر المهنة قصد حماية كل ما يخضع لرقابته، فمراقب الحسابات له الحق في الاطلاع على الأوضاع المالية للشركة، وكذلك لهذه الأخيرة حق عليه بأنه يلتزم بالمحافظة على أسرارها.

و حسنا فعل المشرع المغربي حينما نص صراحة في المادة 177 من ق.ش.م على تقيد مراقب الحسابات بالسر المهني فيما يتعلق بالوقائع والأعمال والمعلومات التي سبق وأن اطلعوا عليها بحكم ممارسته مهامه، تحت طائلة تطبيق مقتضيات المادة 446 من ق.ج.¹⁸.

وهكذا حتى تتحقق جريمة إفشاء السر المهني وجب توفر الركنين المادي والمعنوي:

أولا: الركن المادي: يتحقق هذا الركن بوجود ثلاثة أفعال أساسية تتمثل فيما يلي:

¹⁷- رضوان عز الدين: "مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص 90.
¹⁸- الفصل 446 من ق.ج: "الأطباء والجراحون وملاحظو الصحة، وكذلك الصيادلة... وكل شخص يعتبر من الأمناء على الأسرار، بحكم مهنته أو وظيفته، الدائمة أو المؤقتة، إذا أفشى سرا أودع لديه، وذلك في غير الأحوال التي يجيز له فيها القانون أو يوجب عليه فيها التبليغ عنه، يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة أشهر وغرامة من 1200 إلى 20.000.

العنصر الأول: يجب أن يكون هناك سر: يمكننا في البداية أن نحدد مفهوم "السر" الذي يلزم المحافظة عليه وعدم إفشائه من طرف مراقب الحسابات، فالسر المهني هو كل أمر لا ينبغي أن يصل إلى علم الغير، ويرى بعض الفقه الفرنسي¹⁹ أن مفهوم السر المهني "لا يقتصر فقط على المعلومات الكاذبة والأفعال التي تبقى غير معلومة لدى كافة، بل إنه يعني كذلك الأفعال المعروفة التي لم تكتسب شهرة عامة، إذا كان من شأن إفشائها أن يضيفي عليها تأكيدا لم يكن لها من قبل، في حين هناك من اعتبر²⁰ 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 ذلك، كما في حالة التبليغ للسلطات القضائية أو الإدارية المختصة، فمراقب الحسابات يتحمل مسؤوليته كاملة في حياة قيامه بإفشاء سر مهني، وكان هذا الأخير يندرج ضمنه²¹.

العنصر الثاني: يجب أن يطلع مراقب الحسابات على السر أثناء ممارسة مهامه: إذ 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 بها، وذلك حتى يتسنى لنا القول بإمكانية قيام هذه الجريمة أي جريمة إفشاء السر المهني.

العنصر الثالث: يجب أن يتم إفشاء السر: لاشك 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 أم علنية إذ أن المشرع ترك المجال عاما يحتمل الأمرين معا²².

ثانيا: الركن المعنوي: إن المشرع رتب لقيام جريمة إفشاء السر المهني ركنا معنويا يتمثل في القصد الجنائي، وذلك بمجرد علم مراقب الحسابات بالمعلومات والمعطيات المتعلقة بالشركة وإفشائها إلى الغير متعمدا، إذ يكون بذلك أخل بالثقة التي وضعت فيه.

¹⁹- ونذكر منهم: باتين، كوجول، أيدالوت، روبيرت.

²⁰- موقف عبد الحميد المنشاوي.

²¹- هشام أزكاع: "خصوصيات الطابع الزجري في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، مكتبة الرشاد، سطات، ص 65.

²²- م.س، ص 118.

العقوبة المقررة لجريمة إفشاء السر المهني: قرر المشرع العقوبة على هذه الجريمة في المادة 446 من ق.ج. والتي حددت في الحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة مالية تتراوح بين 200 درهم إلى 1000 درهم.

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 الابتدائية²³

المطلب الثاني: الجرائم المتعلقة بمخالفة قواعد الكفاءة والاستقلال:

تقضي مباشرة مراقب الحسابات لمهامه بشكل فعال ومحايد أن يتمتع بالاستقلال والحياد (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: ممارسة مهام مراقب الحسابات رغم الوقوع في حالات التنافي

منع المشرع المغربي مراقب الحسابات من الجمع بين وظيفة مراقب الحسابات 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.

وقد عدد ق.ر. 17.95 المتعلق بش.م حالات التنافي في المادة 161، حيث 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 الشركة 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 أجرا من إحداها عن وظائف غير تلك المنصوص عليها في هذا القانون.

²³- رضوان عز الدين: "مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، م.س، ص 94.

4. شركات الخبرة في المحاسبة التي يكون أحد الشركاء فيها في وضع من الأوضاع المشار إليها في البنود السابقة. وكذا الخبير المحاسب، الشريك في شركة للخبراء المحاسبين حين تكون هذه الأخيرة في وضع من هذه الأوضاع.

كما أنه لا يمكن أن يعين كمراقبي حسابات لنفس الشركة خبيران أو عدة خبراء محاسبين ينتمون بأي صفة كانت إلى نفس شركة الخبراء المحاسبين أو نفس المكتب.

وإذا طرأ أحد دواعي التنافي التي سبق الإشارة إليها خلال مدة مزاولة المراقب مهامه، تعين على المعني بالأمر الكف فوراً عن مزاولة مهامه وإخبار مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة بذلك داخل أجل أقصاه خمسة عشر يوماً بعد حدوث حالة التنافي.

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

إذن، يتحقق الركن المادي طبقاً للمادة 404²⁴ من قانون شركات المساهمة بقبول أو ممارسة أو احتفاظ مراقب الحسابات بمهامه على الرغم من وجود حالات التنافي. في حين يتطلب قيام الركن المعنوي توافر القصد الجنائي، أي أن مراقب الحسابات يكون في علمه أنه وقع في حالة تنافي لكن رغم ذلك بقي متشبهاً بممارسة المهام المنوطة بمراقب الحسابات.

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.

✚ وعاقبت المادة 404 من قانون 17.95 على جريمة ممارسة مهام مراقب الحسابات بالرغم من الوقوع في حالات التنافي بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 8.000

²⁴ المادة 404 من قانون شركات المساهمة: " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 8.000 إلى 40.000 درهم كل من قبل أو مارس أو احتفظ، عن قصد، بمهام مراقب الحسابات على الرغم من حالات التنافي القانونية، سواء باسمه الخاص أو بصفته شريكاً في شركة لمراقبة الحسابات".

إلى 40.000 درهم كل من قبل أو مارس أو احتفظ، عن قصد، بمهام مراقب للحسابات على الرغم من حالات التنافي القانونية.

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

95-17

أوجب المشرع المغربي على مراقب الحسابات بأن يكون مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، حتى يتسنى له ممارسة مهامه على النحو الصحيح، إذ جاء في نص المادة 160 "لا يحق لأي كان مزاوله مهام مراقب الحسابات ما لم يكن مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين.

يضمن هذا الشرط توفر الخبرة والكفاءة التي تصب في مصلحة الشركة والمساهمين والأغيار، وتحمي هيئة الخبراء المحاسبين ذاتها من الدخلاء الذي يسيئون إلى المهنة و إلى الاقتصاد والتنمية وإلى الشركة نفسها، فلا رقابة إن لم تكن عالمية وواعية ومستقلة ومسؤولة.

وهكذا يكون أي شخص تجرأ ومارس مهام مراقب الحسابات، دون أن يكون مسجلا مسبقا في هيئة الخبراء المحاسبية، يكون قد خالف مقتضيات المادة 3 من قانون 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة المراقبة المحاسبية، التي منعت كل شخص من مزاوله مهنة الخبرة المحاسبية بغض النظر عن صفته أو الطريقة التي يزاول بها مهنته اللهم إذا كان مقيدا في جدول هيئة المحاسبين. تحت طائلة العقوبة المقررة في نص المادة 101 من قانون 15.89 التي تقضي بالحبس من ثلاثة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 1.000 إلى 40.000 درهم، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

• انتحال صفة مراقب الحسابات: وتقوم هذه الجريمة بمجرد أن يدعي أحد الأشخاص صفة مراقب حسابات خلافا للحقيقة.

ويخضع تعيين مراقب الحسابات في شركة المساهمة المبسطة، من حيث الشروط اللازم توفرها ووظائفهم ومدة شغل هذه الوظائف، وتعدد وحالات التنافي ومكافأتهم « rémunération » ومسؤوليتهم المدنية وغيرها لذات القواعد الجارية على شركات المساهمة لعدم وجود ما يتعارض معها (المادة 425 ف4)²⁵؛ أما مساءلتهم جنائيا عما قد يرتكبون من أفعال ومخالفات تخضع للعقوبات الجزائية فخصها المشرع

²⁵- المادة 425 ف 4 تنص على أنه " لا تطبق القواعد العامة المتعلقة بشركات المساهمة على شركة المساهمة المبسطة المكونة بين الشركات إلا إذا كانت موافقة لهذه الأحكام".

بالبقرة الثالثة من المادة 437 التي جاء فيها: "تطبق على مراقبي حسابات شركة المساهمة المبسطة المواد 398 و404 و405" وهكذا:

1. يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة وبغرامة من 12.000 إلى 120.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط مراقب أو مراقبو الحسابات الذين قاموا، عن قصد، بإعطاء أو تأكيد بيانات مخالفة للحقيقة في التقارير المعروضة على الجمعية العامة المدعوة لاتخاذ قرار إلغاء حق المساهمين في أفضلية الاكتتاب (المادة 398)؛

2. يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 8.000 إلى 40.000 درهم كل من قبل أو مارس أو احتفظ، عن قصد، بمهام مراقب للحسابات على الرغم من حالات التنافي القانونية، سواء باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراقبة الحسابات (المادة 404)؛

3. يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مراقب للحسابات قدم أو أكد، عن قصد، إما باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراقبة الحسابات، معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة، وكذا عدم إعلامه لأجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاوله مهامه وبذاله أنها تكتسي صبغة جرمية (المادة 405 ف1)؛

4. يطبق الفصل 446 من القانون الجنائي على مراقبي الحسابات (المادة 405 ف2)؛ المتعلق بإفشاء السر المهني²⁶.

ويتبين من المادة 12 من ق.ر. 5.95 أن تعيين مراقب الحسابات ليس إلزاميا في شركة التضامن، فقد يوجد وقد لا يوجد، يوجد بتوفر المعايير ويندرج باندثارها، مالم يقرر الشركاء تعيين مراقب للحسابات بالأغلبية²⁷.

²⁶ - ذ. أحمد شكري السباعي: "الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات المقاولية التي تعترض المقاول، ومساطر معالجتها"، ج الثالث، دار نشر المعرفة، الرباط، المغرب، ص 80-81.

²⁷ - ذ. أحمد شكري السباعي: "الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي"، ج الثاني، دار نشر المعرفة، الرباط، ط الثانية، يناير 2009، ص 351.

المبحث الثاني: المهام المنوطة بمراقب الحسابات

يعد مراقب الحسابات جهازاً إلزامياً في شركة المساهمة²⁸، وفيما يخص الشركة ذات المسؤولية المحدودة²⁹ وشركة التضامن³⁰ من المستجدات فيها إدخال مراقبي الحسابات فيها إما بصفة إلزامية في الشركات التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي 50 مليون درهم، وإما بصفة اختيارية في الحالات التي لا يصل رقم أعمالها ذلك المبلغ.

ومن المهام المنوطة بمراقب الحسابات في إطار الحد من جرائم تسيير الشركات التجارية نجد مهمة الرقابة وهو ما سنتطرق إليه من خلال (المطلب الأول)، في حين سنخصص (المطلب الثاني) للحديث عن مهمة مراقب الحسابات الإعلامية.

المطلب الأول: مهمة الرقابة

تعتبر الرقابة المهمة الأساسية لمراقب الحسابات، لكن هذه الرقابة لا تقتصر على الجانب المحاسبي فقط بل تشمل جوانب قانونية أخرى. لأن الغاية من الرقابة ستتنفي إذا اقتضت مهامه على جانب معين فقط، وأي خلل في مجال معين سيؤثر على باقي المجالات، فلا يمكن أن نضمن الشفافية داخل المقولة وترك المجال للمسيرين للتلاعب في جوانب قانونية أخرى. لذلك ورغبة من المشرع توفير حماية شاملة للمقولة مدد نطاق الرقابة إلى جوانب أخرى تتعلق بسير الشركة وهو ما سنتطرق إليه من خلال (المطلب الثاني).

الفقرة الأولى: الرقابة المتعلقة بحسابات الشركة

يتمتع مراقب الحسابات بمجموعة من الصلاحيات داخل الشركة التي يراقبها، تمكنه من الاطلاع في أي فترة من السنة على كل العقود والدفاتر والوثائق المحاسبية التي يري أنها ضرورية للقيام بالرقابة على حسابات الشركة وهو ما سنحاول أن نخصص له (أولاً) ثم مراقبة المعلومات الموجهة إلى الجمهور والتي سنتطرق إليها في (ثانياً).

²⁸ - المادة 159 من ق.ش.م 17.95: "يجب أن يتم في كل شركة مساهمة تعيين مراقب أو مراقبين للحسابات يعهد إليهم بمهمة مراقبة وتتبع حسابات الشركة وفق الشروط والأهداف المنصوص عليها في القانون.

غير أنه يجب على الشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب أن تعين مراقبين اثنين للحسابات على الأقل، وكذلك الشأن بالنسبة للشركات البنكية وشركات القرض والاستثمار والتأمين و الرسملة والادخار".

²⁹ - المادة 12 من ق.ش.ت 96.5:

³⁰ - المادة 80 من ق.ش.ت 96.5:

أولاً: مراقبة صحة وانتظام الحسابات

وضعت المادة 166 من ق.ر. 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الإطار العام لهذه الرقابة. حيث ألزمت مراقب الحسابات بالتحقق من الدفاتر والوثائق المحاسبية كما ألزمه بالتحقق من القيم التي تمتلكها الشركة³¹.

1: التحقق من الدفاتر والوثائق المحاسبية

يقوم مراقب أو مراقبو الحسابات من التحقيق من القيم والوثائق والدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة، ومراقبة مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها³².

ويعتبر التحقق من الوثائق المحاسبية للشركة من المهام الأساسية المخولة لمراقب الحسابات وذلك بصريح المادة 166 من ق.ش.م.

ويلحظ أن المشرع لم يقر بتحديد المقصود بهذه الدفاتر والوثائق، وخيراً فعل، لأن هذا التحديد كان سينقص من مهامه الرقابية، بإعطاء فرصة للمسيرين لإخفاء وثائق قد تكون مهمة، لذلك فإن تقدير نوع الوثائق التي سيشملها الفحص ترجع للسلطة التقديرية لمراقب الحسابات³³.

وحسب المادة 1/167³⁴ من ق.ش.م ونظراً لأهمية قيام مراقب الحسابات بعملية التحقق من الوثائق المحاسبية فقد مكنه المشرع من الاطلاع على الوثائق التي توجد بيد الأغيار. لكن هذا مشروط بضرورة الحصول على ترخيص بذلك من رئيس المحكمة بصفته قاضياً للمستعجلات وذلك بصريح المادة 5/167 من ق.ش.م³⁵.

³¹- المادة 166 من ق.ر. 17.95: "يقوم مراقب أو مراقبو الحسابات بصفة دائمة، باستثناء التدخل في تسيير الشركة، بمهمة التحقق من القيم والدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة ومن مراقبة مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها، كما يتحققون من صحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية وفي الوثائق الموجهة للمساهمين والمتعلقة بذمة ووضع الشركة المالية وبنائها ومن تطابقها مع القوائم التركيبية.

يتحقق مراقب أو مراقبو الحسابات من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين".

³²- ذ. عبد الرحيم شميعة: "الشركات التجارية"، ط1، 2020، ص 437.

³³- زكية الشعيبي: "نور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، جامعة محمد الخامس، س.م 2006-2007، ص 32.

³⁴- الفقرة 1 المادة 167 من ق.ش.م: "يقوم مراقب أو مراقبو الحسابات، في أي فترة من السنة، بعمليات التحقق والمراقبة التي يرونها ملائمة ويمكن لهم الاطلاع في غين المكان على كل الوثائق التي يرون فيها فائدة فيما يخص مزاوله مهمتهم، وخاصة منها كل العقود والدفاتر المحاسبية وسجلات المحاضر.

³⁵- الفقرة 5 المادة 167 من ق.ش.م: "كما يمكن لمراقب أو مراقبي الحسابات جمع كل المعلومات المفيدة لمزاوله مهمتهم من الأغيار الذين أنجزوا عمليات لحساب الشركة. غير أن حق الاستعلام هذا لا يمكن أن يمتد ليشمل الإطلاع على الوثائق والعقود والمستندات التي يحوزها الأغيار، ماعدا إذا رخص لهم بذلك رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات".

كل هذا طبعا من أجل حماية المقاول من الجرائم التي يمكن أن ترتكب داخلها وكذا ضمان استمراريته وحماية حقوق الأجراء في الاستمرار في مناصبهم.

2. التحقق من قيم الشركة

ألقت المادة 166 من ق.ر. 17.95 من ش.م. التزاما آخر يقع على عاتق مراقب الحسابات هو التحقق من قيم الشركة. علما بأن المشرع لم يحدد ما المقصود بقيم الشركة. وهو نفس الموقف الوارد في المادة 10-832 L من مدونة التجارة الفرنسية.

ولقد تعرض المشرع المغربي لتعريف القيم المنقولة في القانون المتعلق ببورصة القيم لسنة 1993 حيث نصت المادة الثانية منه على ما يلي: "تعتبر منقولة السندات الصادرة عن أشخاص معنوية عامة أو خاصة والقابلة للتداول لأنها قابلة للتحويل.

ثانيا: مراقبة المعلومات المالية والمحاسبية الموجهة للمساهمين

لضمان الشفافية والمصادقية في العلاقة بين مسيري شركات المساهمة وباقي المساهمين وتمكينهم من معرفة الوضعية الحقيقية للشركة، أولى المشرع عناية لحقوق إعلام المساهمين غير المسيرين، حيث جعل حقوق الإعلام من النظام العام.

1. مراقبة صحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير

يعتبر تقرير التسيير المصدر الأساسي لمعلومات المساهمين، لذلك فالمشرع حرص على إعطاء مراقب الحسابات صلاحية التحقق من صحة المعلومات الواردة في هذا التقرير، والمتعلقة بذمة ووضعية الشركة المالية، وبناتجها ومن تطابقها مع القوائم التركيبية (المادة 166 من ق.ش.م.).

كما نص المشرع الفرنسي في المادة 10-823 L من مدونة التجارة على نفس الالتزام، لكنه يلزم مراقب الحسابات بالتحقق أيضا من صحة وملاءمة المعلومات الواردة في تقرير تسيير المجموعة مع الحسابات المجمعة³⁶.

³⁶- زكية الشعيبي: "نور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي"، م.س، ص 40.

لقد حدد المشرع نطاق عمل مراقب الحسابات في مراقبة المعلومات المالية والمحاسبية فقط، وبالتالي لا يدخل ضمن إطار هذه الرقابة الجزء من التقرير الذي يتضمن تقديرات المسيرين حول سير أعمال الشركة، أو رأيهم حول تطور الوضعية المالية للمقولة، كما يجب أن يبحث عن الأسباب التي دفعت المسيرين إلى اتباع سياسة إدارية معينة أو انتقادها، لأن ذلك يدخل في إطار أعمال الإدارة الممنوعة عليه وذلك وفقا لما نصت عليه المادة 166 من ق.ش.م.

2. مراقبة صحة المعلومات الواردة في الوثائق الأخرى الموجهة للمساهمين

لا يقتصر إعلام المساهمين على تقرير التسيير فقط، بل يشمل العديد من الوثائق، كتلك المنصوص عليها في المادة 141 من ق.ش.م. والتي يجب أن ترسل إلى المساهمين أو إلى وكلائهم أو توضع رهن إشارتهم في المقر الاجتماعي للشركة 15 يوما قبل انعقاد الجمعية العامة العادية، فضلا عن أن شركات المساهمة التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب ملزمة بنشر الوثائق الدورية المنصوص عليها في المادتين 17 و 18 من القانون رقم 212.93.1 المتعلق بمجلس القيم المنقولة وبالمعلومات المطلوبة إلى الأشخاص المعنوية التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب في أسهمها وسنداتهما المعدلتين بمقتضى ق.ر. 23.01³⁷.

بالرغم من أن كل المعلومات الصادرة عن الأشخاص المعنوية التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب في أسهمها وسنداتهما والمقدمة لأصحابها القيم المنقولة وإلى الجمهور، تخضع لرقابة مجلس القيم المنقولة، فإن هذه الرقابة لا تعفيها من الخضوع لرقابة قلبية من طرف مراقب الحسابات، لأن صياغة المادة 166 من ق.ش.م جاءت عامة ولم تفرق بين الشركات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب وبين الشركات المغلقة، وبالتالي فإن مراقب الحسابات يتحقق من صحة المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في الوثائق الصادرة عن الشركات ومن تطابقها مع القوائم التركيبية.

أما المعلومات التي لا تكتسي طابعا ماليا ومحاسبيا فتخرج من نطاق رقابة مراقب الحسابات، مثل الوثائق المتعلقة بالوضعية المدنية والأنشطة المهنية للأشخاص المرشحين لعضوية مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة. وباستثناء هذا القيد فإن المادة 166 من ق.ش.م جاءت مرنة فيما يتعلق بنوع الوثائق التي تخضع لهذه

³⁷- تنص المادة 17 على أنه: "يجب على الأشخاص المعنوية التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب أن تنشر، داخل الثلاثة أشهر المالية لكل نصف سنة مالية على أبعد تقدير، في إحدى الجرائد المخول لها نشر الإعلانات القانونية وفقا لنموذج يحدده مجلس القيم المنقولة باعتبار نشاط الشخص المعنوي مايلي:

-بيانا مؤقتا لحساب العائدات والتكاليف محصورا في نهاية نصف السنة المنصرم ومقارنا بنصف السنة المطابق له من السنة المالية المنصرمة. -جميع أو بعض عناصر الموازنة المؤقتة محصورة في نهاية نص السنة المنصرم. يجب أن تكون الوثائق المذكورة مشفوعة بشهادة من مراقبي الحسابات تثبت صحتها".

الرقابة، بحيث يمكن أن تشمل أي معلومة ذات طابع مالي ومحاسبي كيفما كانت الوثيقة التي تتضمنها. وبالتالي تخضع إلى الرقابة حتى التقارير التي تقدمها أجهزة الإدارة بمناسبة إصدار بعض القيم المنقولة³⁸.

والاستنتاج الذي يمكن الخروج به هو أنه لا يمكن بطبيعة الحال لمراقب الحسابات ممارسة الرقابة على كل الوثائق الصادرة عن الشركة مالم يتوصل بها مسبقاً من طرف المسيرين، قبل نشرها أو وضعها رهن إشارة المساهمين، الشيء الذي يحد من فعالية هذه الرقابة لأنها متوقفة على مدى تعاون واستجابة أجهزة الإدارة. وكل ما يستطيع فعله في حال عدم توصله بتلك الوثائق هو تنبيه مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية أو مجلس الرقابة إلى هذا التقصير.

وإعلام أقرب جمعية عامة بذلك، كما يمكنه دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال وفقاً للمادة 176 من ق.ش.م³⁹

الفقرة الثانية: الرقابة المتعلقة بسير الشركة

يقوم مراقب الحسابات بالإضافة إلى مراقبته للجانب المحاسبي للمقابلة بمراقبة سير الشركة سواء تعلق الأمر بالسير العادي للشركة، كالتحقق من احترام المقتضيات المتعلقة بأسهم الضمان واحترام قاعدة المساواة بين المساهمين، أو بمراقبة السير غير العادي للشركة أي في الفترة التي تعاني فيها المقابلة من الصعوبات. وسنقتصر في الحديث خلال هذه الفقرة على مراقبة سير الشركة فيما يتعلق بالسير العادي للشركة.

أولاً: مراقبة أسهم الضمان

لقد اشترطت المادتين 44 و 84 من ق.ش.م على أن يكون كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة ومجلس الرقابة مالكا لعدد من أسهم الشركة محددة النظام الأساسي، ولا يمكن أن يقل هذا العدد عن ذلك المفروض بموجب النظام الأساسي المخول لجمهور المساهمين للحضور للجمعية العامة العادية إن اقتضى الحال⁴⁰.

³⁸- المادتان 282 و 318 من ق.ش.م.

³⁹- تنص المادة 176 على مايلي: " يمكن دائماً لمراقب أو مراقبي الحسابات دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال وفق الشروط المنصوص عليها في الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 116".

⁴⁰- الفصل 84 من ق.ش.م 17.95.

تخصص هذه الأسهم لضمان مسؤولية المتصرفين عن أعمال التسيير أو حتى عن أعمالهم الشخصية⁴¹، لذلك فإنها تكون "اسمية وغير قابلة للتقويت، ويجب النص على عدم قابليتها للتقويت في سجل التحويلات لدى الشركة⁴².

بالرغم من الانتقادات الكثيرة التي طالت الجدوى في هذه الأسهم فإن مراقب الحسابات ملزم بالتحقق من احترام المقتضيات المتعلقة بها⁴³، سواء عند تعيين المتصرف أو خلال مدة انتدابه⁴⁴.

ويجب على مراقب الحسابات أن يشير في تقريره المقدم إلى الجمعية العامة لكل خرق للمقتضيات، كما يجب أن يعلم مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة وكذا الشخص المعني بهذا الخرق أي المتصرف الذي فقد كل أسهم الضمان أو جزء منها، بعدم ملكية المتصرف أو عضو مجلس الرقابة للعد اللازم من تلك الأسهم⁴⁵، وبمجرد انعقاد الجمعية العامة العادية السنوية ومصادقتها على حسابات آخر سنة مالية تتعلق بانتداب عضو معين، يصبح هذا الأخير أو ذوي حقوقه أحراراً في التصرف في أسهم الضمان⁴⁶.

ثانياً: مراقبة المساواة بين المساهمين

لقد أشار المشرع في ق.ش.م في م 166 وخصوصاً الفقرة الثانية أنه يتحقق مراقب أو مراقبو الحسابات من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين، وعليه فإن مراقب الحسابات باعتباره الكاشف والرقاب على شرعية الحسابات ملزم بمراقبة القرارات التي قد تصدر عن الجمعية العامة للمساهمين والتي يكون من شأنها أن تخل بمبدأ المساواة بين المساهمين أو الشركاء، وقد تم النص على هذا المبدأ في م 228 من ق 1966 من طرف المشرع الفرنسي.

فالمشرع المغربي كان موفقاً في بعض الأحيان في تجسيد مبدأ المساواة أكثر من نظيره الفرنسي حيث نص في الفصل 1033 من ق.ل.ع على تساوي نصيب كل شريك في الأرباح والخسائر مع نصيبه في رأس مال، عكس المشرع الفرنسي الذي أعطى الحرية الكاملة للشركاء لتحديد حصة كل شريك في الأرباح

⁴¹ الفقرة التالية من المادة 44 والفقرة الثالثة من المادة 84 من ق.ش.م.

⁴² الفقرة الثالثة من المادة 44 والفقرة الرابعة من المادة 84 من ق.ش.م.

⁴³ راجع المادتين 47 و 85 من ق.ش.م.

⁴⁴ م 48 من ق.ش.م.

⁴⁵ زكية الشعيبي: "دور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي"، م.س، ص 47.

⁴⁶ المادة 46 و الفقرة 5 من المادة 84 من ق.ش.م.

والخسائر في النظام الأساسي للشركة، وقد أيد بعض الفقه⁴⁷ هذا الاتجاه معتبرا "أنه ليس من الضروري أن تغطي على الشركة روح المساواة بين الجميع، فالمساواة ليست روحا للعقد"⁴⁸.

✚ ك رأي شخصي: أعتقد بأنه من الصعب إلزام مراقب الحسابات بالقيام بمراجعة خاصة للتأكد من احترام قاعدة المساواة لأن ذلك لا يتعلق بجانب واحد فقط أو إجراءات محددة.

كل هذه الإجراءات التي سبق التطرق إليها تتعلق بالرقابة الممنوحة لمراقب الحسابات، فماذا عن المهام الإعلامية التي تتناط بمراقب الحسابات؟ وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال (المطلب الثاني).

المطلب الثاني: المهام الإعلامية

تتمثل مظاهر المهام الإعلامية لمراقب الحسابات في تلك القنوات التواصلية التي نص عليها المشرع المغربي، سواء تعلق الأمر بأجهزة الإدارة والتسيير أو تجاه الشركاء وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال الفقرتين الموالتين.

الفقرة الأولى: إعلام أجهزة الإدارة والتسيير

الهدف من إلزام مراقب الحسابات بتقديم تقرير إلى أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير هو دعم التعاون وتسهيل الحوار بينه وبين هذه الأجهزة. وذلك حتى لا ينظر إليه على أنه جسم غريب داخل الشركة يترصد الأخطاء والاختلالات لإبلاغها إلى الجمعية العامة السنوية، بل ينظر إليه على أنه شريك لهم، هدفه خدمة مصالح الشركة قبل كل شيء، إذن فما مضمون هذا الإعلام؟

أولاً: مضمون الإعلام

على جهاز المراقبة أن يحيط مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة حسب المادة 169 من ق.ش.م بما يلي:

1. عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف الاستطلاعات التي تولوا إنجازها.
2. بنود القوائم التركيبية التي يتبين لهم ضرورة القيام بتغييرات فيها.
3. الخروقات والبيانات غير المطابقة للحقيقة التي قد يكتشفونها.

⁴⁷- مثل الفقيه ذ.أحمد شكري السباعي.

⁴⁸- زكية الشعيبي: "دور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي"، م.س، ص 48.

4. المستنتجات التي تؤدي إليها الملاحظات والتصحيحات المذكورة أعلاه فيما يخص السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية التي سبقتها.

5. كل الأفعال التي بلغت إلى علمهم أثناء مزاوله مهامهم وبدا لهم أنها تكتسي صبغة جرمية.

مما سبق، نستنتج أنه على مراقب الحسابات إبلاغ المسيرين بكل الاختلالات أو الخروقات التي يكتشفها أثناء مزاوله مهامه بصفة دائمة ومن بينها تلك المتعلقة بالذمة المالية للشركة.

إلا أن هذه المهمة الإخبارية لمراقب الحسابات تجاه أجهزة الإدارة والتسيير، أمر منتقد لأن جريمة إساءة استعمال أموال الشركة هي من جرائم التسيير، حيث تقوم بها أجهزة الإدارة والتسيير، الشيء الذي يجعل الخضم هو الحكم، ومن ثمة تنعدم أهمية وفعالية المهام الإخبارية هنا لمراقب الحسابات ومنه عدم فعالية المادة 196 من ق.ش.م⁴⁹.

بالرغم من ذلك، فليس هنالك مانع يمنع مراقب الحسابات من تبليغ وكيل الملك على الأفعال ذات الصبغة الجرمية، والذي كان مقررا في مشروع قانون الشركات عند طرحه قبل أن يتراجع المشرع عن ذلك، مما أضعف من سلطات مراقب الحسابات داخل الشركة وحد من استقلاليته.

ثانيا: شكل و آجال الإعلام

إن مما يثير الانتباه أنه بالرغم من أهمية هذا الالتزام الملقى على عاتق مراقب الحسابات، الذي أراد المشرع من خلاله ترسيخ التعاون وتدعيم التحاور بينه وبين أجهزة الإدارة والتسيير. فإن كلا المشرعين المغربي والفرنسي لم يحددا لا شكل تقديم هذا التقرير لأجهزة الإدارة والتسيير، ولا أجله، وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال ما يلي:

1. شكل الإعلام:

أدى سكوت التشريع عن تحديد القالب الذي يفرغ فيه مراقب الحسابات المعلومات التي يتعين عليه تبليغها إلى مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية مجلس الرقابة بموجب المادة 169 من ق.ش.م، إلى اختلاف الآراء بخصوص هذه المسألة، حيث ذهبت الجمعية الوطنية لمراقبي الحسابات في فرنسا إلى أنه يمكن تقديم هذه المعلومات في شكل تقرير شفوي، إذا كانت الحسابات مصادق عليها بدون ملاحظات أو

49- هشام الأعرج: "الآليات القانونية لحماية أموال الشركة من التلاعب"، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، فاس، س.م 2013/2012، ص99.

تحفظات. أما إذا ترتب عن المراقبة، ملاحظات معينة تتطلب إجراء بعض التعديلات أو تم اكتشاف وجود اختلالات في الحسابات، فمن الأفضل تقديم تقرير كتابي. لكن الاتجاه الغالب يفضل تقديم تقرير كتابي في جميع الأحوال أي دون تمييز، بين كون الرقابة ترتبت عنها ملاحظات أو تحفظات أم لا، وذلك ليكون كدليل على العناية التي قام بها مراقب الحسابات أثناء أدائه لمهامه⁵⁰.

✚ ك رأي شخصي: أعتقد أن الاتجاه الذي يفرض على مراقب الحسابات تقديم تقرير كتابي إلى مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة. أيا كانت نتائج تحقيقاته هو الأقرب إلى الصواب، لأن التقرير الكتابي سيكون في مصلحة الطرفين معا أي الشركة ومراقب الحسابات.

2. آجال الإعلام

اختلفت الآراء أيضا بخصوص أجل تقديم تقرير مراقب الحسابات إلى مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة، بحيث هناك من يرى أنه على مراقب الحسابات تقديم هذا التقرير قبل اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية الذي يحصر حسابات السنة المالية أو على أبعد تقدير خلال اجتماع هذا المجلس. في حين يرى البعض الآخر أنه يجب على مراقب الحسابات تقديم تقرير بعد اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية، لكي يستطيع تكوين رأي نهائي حول الحسابات الشيء الذي لن يتأتى له لو قدم تقريره حصر الحسابات السنوية من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية.

أعتقد بأن الاتجاه الثاني منطقي ويتناسب مع الغاية التي من أجلها ألزم المشرع مراقب الحسابات بإخبار أجهزة الإدارة بملاحظاته وبناتج الرقابة التي أجراها، ألا وهي تسهيل التعاون بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة لإصلاح ما يمكن إصلاحه.

الفقرة الثانية: إعلام المساهمين

يقوم مراقب الحسابات بدور إعلامي تجاه المساهمين، بما يقدمه لهم من تقارير في الجمعيات العامة، حيث ألزمه بتقديم مجموعة من التقارير تختلف بحسب الجهة المقدم لها.

أولا: إعلام الجمعية العامة العادية

⁵⁰ - زكية الشعيبي: "دور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي"، م.س، ص 69.

يعتبر التقرير العام أهم مصدر لإعلام المساهمين، كما يعول عليه حتى الأغيار سواء كانوا مستثمرين جددا أو موردين أو دائنين أو بنوكا لمعرفة الوضعية المالية للشركة، لأنه تقرير صادر عن مهني متخصص ومستقل على خلاف تقرير التسيير الذي يعده مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية والذي يقتصر على تقديم المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة والنتائج التي حصلت عليها بالإضافة إلى آفاقها في المستقبل⁵¹، لا يلزم مراقب الحسابات بتقديم أي تقرير خاص بشكل تلقائي، أما التقرير العام فيلتزم مراقب الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة العادية⁵².

أما فيما يتعلق بالتقرير الخاص قد يعتمد أعضاء أجهزة الإدارة إلى إبرام اتفاقات مع الشركة مستغلين بذلك منصبهم للحصول على امتيازات معينة أو تسهيلات خاصة من الشركة الشيء الذي يثير مسألة تنازع المصالح ويعرض مصلحة الشركة للخطر. لذلك عمد المشرع المغربي إلى وضع مسطرة خاصة لهذه الاتفاقات وأعطى لمراقب الحسابات مهمة الرقابة عليها.

ثانيا: إعلام الجمعية العامة غير العادية

يمس تعديل النظام الأساسي، الأسس والقواعد التي انخرط المساهمون بناء عليها في شركة المساهمة، سواء أثناء تأسيسها أو خلال قيامها، عن طريق شراء أسهمها وسندات، ولخطورة هذا الإجراء على مصالح المساهمين، فقد جعله المشرع وبموجب م 110 من ق.ش.م من اختصاص الجمعية العامة غير العادية التي لا تكون مداولاتها صحيحة إلا إذا كان المساهمون الحاضرون أو الممثلون يملكون في الدعوة الأولى للانعقاد ما لا يقل عن نصف الأسهم المألقة لحق التصويت وفي الدعوة الثانية ربع تلك الأسهم، وفي حالة عدم اكتمال هذا النصاب، يمكن تمديد الجمعية الثانية إلى تاريخ لاحق لا يفصله أكثر من شهرين عن التاريخ الذي دعي فيه للانعقاد⁵³.

يشمل تدخل مراقب الحسابات، العمليات التي من شأنها تغيير رأسمال الشركة سواء بالزيادة فيه، أو بالتخفيض منه، تبت الجمعية بأغلبية ثلثي أصوات المساهمين الحاضرين أو الممثلين، وتعتبر هذه الشروط المتعلقة بالنصيب القانوني والأغلبية حد أدنى فقط يمكن رفعه بموجب النظام الأساسي⁵⁴.

⁵¹ - المادة 142 من ق.ش.م.

⁵² - الفقرة الأولى من م 105 من ق.ش.م.

⁵³ - زكية الشعيبي: "دور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي"، م.س، ص 94.

⁵⁴ - المادة 114 من ق.ش.م.

خاتمة:

صفوة القول أنه يبقى لمؤسسة مراقب الحسابات كهيئة قائمة بذاتها دورها الفعال داخل الشركة باعتبارها الجهاز التنظيمي الساهر على مراقبة وضبط وتتبع أعمالها، تحقيقها للأهداف المسطرة في قانوني الشركات لسنة 1996 و 1997، مع الأخذ بعين الاعتبار التعديلات اللاحقة، التي تتجلى في الحفاظ على المركز التنافسي للشركة داخل السوق، وتوفير الحماية اللازمة للمشروعات الاقتصادية.

فبالرغم من أن دور مراقب الحسابات والمسؤوليات المترتبة على الإخلال به والوسائل القانونية التي جاءت لتفعيل هذه المؤسسة والتي حملت معها مجموعة من المزايا والإيجابيات، وضعت حدا لمجموعة من الانتهاكات والتلاعبات التي كان يلجأ إليها بعض المسيرين المحتالين وهي إيجابيات لعب دورا فعالا خاصة في مجال إدارة ومراقبة شركات المساهمة، كونها تساهم في تطوير الاقتصاد الوطني، وجمع الأموال الطائلة، فإنه لازالت توجه عدة انتقادات إلى مراقب الحسابات، لذا ينبغي تفعيل هذه المؤسسة لتفادي جرائم أموال الشركات وكل فعل من شأنه عرقلة سير الشركات التجارية وذلك من خلال:

- تفعيل دور المجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين، للحفاظ على سلوكيات وأخلاقيات المهنة.
- تكوين الخبراء المحاسبين تكوينا يتوافق مع متطلبات عصر العولمة.
- أن يتمتع مراقب الحسابات باستقلال عضوي ووظيفي يصون حياده التام عن أجهزة التسيير والإدارة.
- يجب إقرار علنية التقارير التي يصدرها مراقب الحسابات لإخبار الغير والرأي العام والجهات المعنية المتعاملة مع الشركات التجارية.
- يجب حماية مراقب الحسابات من ضغوطات الجهاز الإداري، ليستطيعوا الإعلام بالجرائم التي يكتشفونها والسماح لهم بالإخبار عنها دون مواجهتهم بالسر المهني.

لائحة المراجع

• الكتب

- ✓ فؤاد معلول: "شرح القانون التجاري المغربي الجديد"، د.د.ط، ط 2.
- ✓ هشام أزكاع: "خصوصيات الطابع الزجري في قانون شركات المساهمة بالمغرب"، مكتبة الرشاد، سطات.
- ✓ ذ.أحمد شكري السباعي: "الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات المقاوله التي تعترض المقاوله، ومساطر معالجتها"، ج الثالث، دار نشر المعرفة، الرباط، المغرب.
- ✓ ذ.أحمد شكري السباعي: "الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي"، ج الثاني، دار نشر المعرفة، الرباط، ط الثانية، يناير 2009.
- ✓ ذ.عبد الرحيم شميعة: "الشركات التجارية"، ط1، مطبعة سجلماسة، مكناس، 2020.

• الأطروحات والرسائل

- ✓ نادية حموتي: "المراقبة المحاسبية ونظام صعوبات المقاوله"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث في الضمانات التشريعية لقانون الأعمال، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، س.ج 2008/2009.
- ✓ لحسن العيوض: "مسؤولية مراقب الحسابات في ضوء القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة"، بحث ماستر قانون الأعمال، جامعة ابن زهر، كلية الحقوق.
- ✓ عادل البوعزاوي: " جرائم الرقابة في شركات المساهمة -دراسة مقارنة- "رسالة لنيل دبلوم الماستر في قوانين التجارة والأعمال، شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة، س.م 2011/2012.

- ✓ عثمان الصطي: "القضاء الاستعجالي في قانون الشركات"، رسالة لنيل دبلوم
المستر في قانون المنازعات، شعبة القانون الخاص، جامعة المولى إسماعيل،
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، س.ج 2007/2008.
- ✓ 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، س.ج 2004/2003.
- ✓ لحسن العيوض: "مسؤولية مراقب الحسابات في ضوء القانون رقم 17.95
المتعلق بشركات المساهمة"، بحث ماستر قانون الأعمال، جامعة ابن زهر، كلية
الحقوق، دون سنة.
- ✓ هشام الأعرج: "الآليات القانونية لحماية أموال الشركة من التلاعب"، رسالة لنيل
شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم
القانونية والاقتصادية والاجتماعية، فاس، س.م 2012/2013
- الظواهر والقوانين
- ✓ ظهير شريف رقم 1.92.139 صادر في 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993)،
بتنفيذ القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة
الخبراء المحاسبين.
- ✓ ظهير شريف رقم 1.96.124 صادر في 14 من ربيع الآخر 1417 (30
أغسطس 1996) بتنفيذ القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة.
- ✓ قانون الشركات التجارية 96.5.

الفهرس

لائحة المختصرات	1
مقدمة:	2
المبحث الأول: الجرائم التي يرتكبها مراقب الحسابات	5
المطلب الأول: الجرائم المتعلقة بمخالفة القواعد المنظمة لأداء مهامه	5
الفقرة الأولى: جريمة الإدلاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن وضع الشركة	5
الفقرة الثانية: جريمة عدم الإعلام بالأفعال الجرمية	8
الفقرة الثالثة: جريمة إفشاء السر المهني	9
المطلب الثاني: الجرائم المتعلقة بمخالفة قواعد الكفاءة والاستقلال:	11
الفقرة الأولى: ممارسة مهام مراقب الحسابات رغم الوقوع في حالات التنافي	
	11
الفقرة الثانية: ممارسة مهمة مراقب الحسابات مخالفة لمقتضيات المادة 160	
من قانون 95-17	13
المبحث الثاني: المهام المنوطة بمراقب الحسابات	15
المطلب الأول: مهمة الرقابة	15
الفقرة الأولى: الرقابة المتعلقة بحسابات الشركة	15

19.....	الفقرة الثانية: الرقابة المتعلقة بسير الشركة
21.....	المطلب الثاني: المهام الإعلامية
21.....	الفقرة الأولى: إعلام أجهزة الإدارة والتسيير
23.....	الفقرة الثانية: إعلام المساهمين
26.....	خاتمة:
27.....	لائحة المراجع
29.....	الفهرس