

المسؤولية المدنية والجنائية المترتبة على ممارسة مهام التدقيق المحاسبي في ضوء القانون 01/10

Civil and criminal liability arising from the exercise of the accounting audit in the light of the law 10/01

د. فاتح ساحل

sahelfateh@yahoo.fr

عبد الكريم خليفي

akarimkhelifi@yahoo.fr

جامعة امحمد بوقرة بومرداس

الملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تحليل وكشف جملة من النصوص القانونية في التشريع الجزائري المرتبطة بمسؤوليات وأخلاقيات مهنة التدقيق والشروط المطلوب توافرها لمتابعة مدقق الحسابات قضائيا في الشق المدني والجزائي وما يمكن ان ينجر عنه من مساءلة تأديبية حول الاخلال بواجبات وأخلاقيات المهنة، وذلك من خلال شرح الاطار العام لمفهوم المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية وتحديد مفهومها ونطاقها وأساسها القانوني في التنظيم المعمول به في القانون الجزائري، كما تسعى هذه الورقة البحثية إلى ابراز أهمية مدقق الحسابات في ضبط سلوكه المهني أثناء تأدية مهامه لمنع كل ما من شأنه أن يضر بمصالح المستفيدين من تدقيقه المالي بصفة خاصة أو ما يضر بالمصلحة العامة، وإبراز بعض الفجوات القانونية والتنظيمية التي تحول دون الوصول إلى الهدف المنشود من التدقيق أو ما يعرض مدقق الحسابات إلى مخاطر مساءلته.

الكلمات المفتاحية: المسؤولية القانونية، أخلاقيات المهنة، التشريع الجزائري، مدقق الحسابات، الخطأ، العقوبات، التعويض.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze and reveal a number of legal texts in Algerian legislation related to the responsibilities and ethics of the statutory auditing profession and the required conditions which permit to the auditor to follow up several penal and civil affairs and what may lead to any disciplinary enquiry for violating the duties and ethics of the profession. So by explaining the general frame of civil, criminal and disciplinary responsibility and determining its concept, scope and legal basis as it is practiced in Algerian law.

This paper seeks also to highlight the importance of the statutory auditor in controlling his professional behavior when he does his job to prevent Which may harm the interests of the beneficiaries of the financial audit in particular or what is detrimental to the public interest, and highlight some legal and organizational gaps that prevent the achievement of the objective of the audit or expose the statutory auditor to the risk of enquiry.

Key words: Legal responsibility, professional ethics, Algerian legislation, auditor, error, sanctions, reimbursement.

مقدمة

بذلت الدولة الجزائرية ممثلة في سلطاتها المالية جهودا معتبرة من أجل إيجاد صيغة كفيلة بإصلاح منظومتها المالية والمحاسبية والتكيف مع المعايير الدولية للمحاسبة، تنفيذًا لالتزاماتها الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تطوير وتفعيل الأداء الوظيفي للتدقيق المحاسبي في ظل تزايد الغش المالي والتهرب الضريبي وعدم الادلاء بقوائم مالية نظيفة، ويعتبر القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير والمحاسب والمحاسب المعتمد، من بين أهم القوانين التي تضمنت ذلك الإصلاح بتكريس المسؤولية القانونية لضبط سلوك القائمين بالمهنة الثلاث، من أجل ضمان التطبيق الأمثل للقوانين والتنظيمات المحاسبية والالتزام بأخلاقيات المهنة، غير أنه، وفي المقابل هناك ما يمكن اثارته من إشكالات قد تعترض مهام مدقق الحسابات كغموض النصوص وعدم وضوحها أو نقص تنظيمات تطبيقها وغيرها، ما يجعل المدقق يتحمل مسؤولية كبيرة ومحتملة، أو ما يمكن أن يدفع المدقق بعدم التقيد بالتشريع والتنظيم المعمول به خاصة في عدم الادلاء بالوقائع التي تشكل جرائم مالية ولا يمكن اثباتها إلا بتدخله.

اشكالية البحث

ما هو مضمون وحدود المسؤولية القانونية والمهنية المترتبة أثناء تأدية مهام التدقيق المحاسبي في التشريع الجزائري والمتمثل في القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؟
أهداف البحث: تسعى هذه الورقة البحثية لتحقيق الأهداف الآتية:

- معرفة جزء مهم من التشريع المالي الجزائري المرتبط بمهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - بيان المسؤولية القانونية والمهنية التي تترتب على مدقق الحسابات وحجم المخاطر المحيطة بمهام التدقيق.
 - ضبط بعض المصطلحات القانونية الواردة في النصوص ذات الصبغة الاقتصادية والمالية.
- أهمية البحث : تتبع أهمية هذه الورقة البحثية من أهمية الدور الذي تلعبه الاحكام القانونية والأخلاقيات المهنية لمدقق الحسابات في تفعيل وتعزيز أدائه المهني في ظل تنامي حالات الاحتيال والغش المالي في القوائم المالية، وضرورة الالتزام بها عند ممارسة الإجراءات الخاصة بالكشف عنها، وما فرضه المشرع الجزائري على مدقق الحسابات في تحمل مسؤولياته القانونية الناشئة عن اداء مهامه لضبط سلوكه المهني اتجاه الغير و الحق العام.
- منهجية البحث: لقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض وتحليل جملة من النصوص القانونية والتنظيمية المرتبطة بمهنة التدقيق المحاسبي، بغية الوصول إلى تحديد مدى مسؤولية مدقق الحسابات ومن في حكمه، وحصر أنواع المسؤولية التي تنشأ أثناء تأديته لمهامه، وما يترتب عنها من عقوبات.

تقسيمات البحث: تم تقسيم الورقة البحثية إلى محورين تتفرع عنهما نقاط تفصيلية كما يلي:

أولاً: الاطار العام لمفهوم المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية لمدقق الحسابات

1- تحديد وضبط مفهوم المسؤولية

2- تحديد نطاق مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي

3- الأساس القانوني لقيام مسؤولية مدقق الحسابات في التشريع الجزائري.

ثانياً: صور مسؤولية مدقق الحسابات والآثار المترتبة عنها

1- المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات.

2- المسؤولية الجنائية لمدقق الحسابات

3- المسؤولية التأديبية لمدقق الحسابات

أولاً: الاطار العام لمفهوم المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية لمدقق الحسابات

يتمثل الاطار العام لهذا المفهوم في ضبط المفهوم العام للمسؤولية لغة واصطلاحاً وتحديد نطاقها وأساسها القانوني بالنسبة لمدقق الحسابات وذلك لضبط المصطلحات الأساسية للموضوع محل البحث والوقوف عند مضمون مسؤولية المدقق والنظام التشريعي الذي يحكمه، وذلك في العناوين الفرعية التالية:

1- تحديد وضبط مفهوم المسؤولية :

يقصد بالمسؤولية لغة بأنها "هي ما كان به الانسان مسؤولاً أو مطالباً عن امور او أفعال آتاهاً¹، بمعنى قيام شخص طبيعي او معنوي بأفعال او تصرفات أو امتنع عنها، يكون مسؤولاً عن نتائجها ويتحمل اتبعه ما سببه للغير من ضرر، وأن تتم مؤاخذته عما فعل وهي بهذا المعنى تعبر عن الحالة النفسية والاخلاقية والقانونية التي يكون فيها الشخص مسؤولاً ومطالباً عن امور وأفعال آتاهاً اخلاقاً بمبادئ وأحكام أخلاقية واجتماعية وقانونية². أما المعنى الاصطلاحي لها بصفة عامة فهي كما يرى VEDAL في تعريفه لها بمعناها الواسع واستعمالاتها المختلفة ومن بينها المسؤولية المدنية " انها ذلك الالتزام الذي يفرض شروطاً معينة، بان يقوم الشخص المتسبب في احداث الضرر بجبره عن طريق التعويض العيني أو المالي³.

أما المسؤولية الجزائية وعلى الرغم من اهميتها فقد اغفل القانون رسم معالمها في الكثير من النظم القانونية واكتفت التشريعات المختلفة بالإشارة إلى أحكامها في نصوص متفرقة اغلبها مرتبط بموانع المسؤولية، اما شروطها فلم تعالجها النصوص القانونية صراحة، واكتفى القضاء ببيان صورها وأسسها من دون تعريفها صراحة، لذلك كان

الفقه موردا في تعريفها، ومن بين تلك التعريفات على سبيل المثال "هي تبعة على الانسان أن يتحملها فيما اذا كان ارتكب جريمة يعاقب عليها القانون، أو هي "التزام الفرد بالآثار القانونية للجريمة أو أنها واجب مفروض على الشخص بقبول نتائج فعله الاجرامي وذلك بالخضوع للعقوبة المقررة قانونا"⁴.

أما المسؤولية التأديبية او المهنية فيقصد بها "المساءلة أمام الجهات المهنية التي تنظم المهنة، وذلك في حال الإخلال بواجباتهم وبقواعد السلوك المهني بناءً على توصية محكمة أو لجنة التأديب ، وتتراوح العقوبة المفروضة من هيئات الضبط بين التوبيخ ثم الغرامة المالية ثم دفع التكاليف ثم سحب حقوق مزاوله المهنة أو تعليق ممارسة العمل لفترة زمنية أو سحب الترخيص وعدم مزاوله المهنة أو الفصل النهائي من العضوية"⁵، وتختلف باختلاف المهن واختلاف النظم القانونية التأديبية.

2- تحديد نطاق مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي

يختلف نطاق مسؤولية مدقق الحسابات باختلاف نطاق المراجعة فقد تشمل عملية المراجعة جميع فروع المنشأة وقد تقتصر على فروع دون الآخر، بالتالي فإن نطاق مسؤولية المراجع يتحدد وفق نطاق عملية المراجعة والذي غالباً ما يحدده العقد المبرم بين مدقق الحسابات والمنشأة عند تعيينه. لذلك فإن تعيين مدقق الحسابات في المنشأة الفردية وشركات التضامن لا يعتبر الزامياً تحت أي نص قانوني، لذلك فإن اجراءات تعيينه وطبيعة العمل الذي يؤديه يحدد الاتفاق الذي تم بين مدقق الحسابات ومن يرغبون من خدماته وقد يكون التدقيق المحاسبي في مثل هذه المشروعات الزامي حسب ما نصت عليه القوانين مثل قانون الضرائب، فصاحب المشروع أو الشركاء هم الذين يقومون بتحديد العمل المطلوب من مدقق الحسابات⁶.

3- الأساس القانوني لقيام مسؤولية مدقق الحسابات في التشريع الجزائري.

تقوم المسؤولية القانونية بأنواعها الثلاثة أثناء ممارسة المراجعة الخارجية على أساس أنها مهنة حرة كغيرها من المهن وتخضع إلى قيود وأحكام قانونية تنظمها وتعاقب كل من يخل بها على أساس الخطأ أو بصفة متعمدة وذلك بحسب طبيعة الخطأ أو الجرم المرتكب أثناء أو بمناسبة تأدية المهام الموكلة إلى المدقق، ويعتبر الخطأ أو الجرم المثير للمسؤولية هو الذي يحدد طبيعة ونوع المسؤولية التي تقع على عاتق مدقق الحسابات سواء أكانت مدنية أو جزائية أو تأديبية⁷. ولقد تمثل الأساس القانوني لهذه المسؤولية ابتداءً في الفصل الثامن من القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير والمحاسب والمحاسب المعتمد، بحيث افرد لها المشرع خمس مواد (من 59 إلى 63) تحدد على وجه الدقة إلى حد ما المسؤولية المدنية والجزائية والحقها بالمسؤولية التأديبية وما ينجر عنها من عقوبات مهنية تبعية دون الإخلال بالأحكام الواردة في المواد (من 64 إلى 74) من الفصل التاسع من القانون المذكور أعلاه والمتعلقة بحالات التنافي والموانع التي تضمن الاستقلالية المهنية والأخلاقية لمدقق الحسابات أثناء ممارسة مهامه⁸، بالإضافة

إلى قانون العقوبات الذي يتضمن الأحكام العامة للجرائم و العقوبات والقانون التجاري كما يعتبر المرسوم التنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13 جانفي 2013، أساسا قانونيا كونه يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

ثانيا: صور مسؤولية مدقق الحسابات والآثار المترتبة عنها

تعد مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الموجودة في القوائم المالية هي الفجوة الأساسية التي أثار اهتمام جميع المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة نظرا لتأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ويتوقع المجتمع من المدقق وجود تأكيد مطلق بعدم وجود خطر المراجعة، بينما لا يمكن عمليا تحقيق ذلك نظرا لقيود الوقت والتكلفة المرتبطة بالحصول على أدلة الإثبات ولهذا تنحصر مسؤولية مدقق الحسابات في إبداء رأي في محايد عن عدالة القوائم المالية وعدم احتوائه على أخطاء مادية أو مخالفات⁹، ولضمان الوصول إلى هذا الهدف والتقليل من مخاطر الاخطاء أو مخاطر عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية أو الاخلال بتلك المسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق، تضمنت أغلب التشريعات ومنها التشريع الجزائري ولا سيما القانون 01/10 ضبط سلوكيات مدقق الحسابات عن طريق تحميله مسؤوليات متفاوتة المستويات بحيث يمكن أن يتعرض لها أثناء قيامه بأداء مهام مهنته أو بمناسبة تأديتها وتمثل في ثلاث صور من المسؤولية القانونية محتوها شق مدني و شق جزائي و شق تأديبي. نتناولها كما يلي:

1- المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات.

برزت المسؤولية المدنية من بين مصادر الالتزام وكان لتطورها الاثر على القوانين الوضعية الحديثة، وهي عبارة عن التزام بتعويض ضرر قائم، وهي نوعان، مسؤولية عقدية تقوم على أساس الاخلال بالالتزام العقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الاخلال بالالتزام قانوني واحد يتمثل في مبدأ الالتزام بعدم الحاق الضرر بالغير¹⁰ وورد نصه في المادة 124 من القانون المدني الجزائري¹¹

هذا، لوم يكن الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات الخارجي بذلك القدر من الوضوح كما هو عليه الآن، فظهرت نظريتين خاضتا في مسألة الأساس القانوني لهذه المسؤولية، فالنظرية القائمة على أساس علاقة الوكالة كانت نتيجة تطبيق منطقي لفكرة العقد الذي يجمع المراجع الخارجي بالشركة، مدام أن الشركة هي التي تختار المراجع الخارجي وهذا عبر التعاقد معه بصفة شخصية ويكون موضوع هذا العقد التمثيل والمراقبة لصالح الشركة والشركاء على حد سواء، بينما تقوم النظرية الثانية على الأساس التقصيري وهذا بعد التطور الهائل الذي عرفته مهنة المراجعة الخارجية ولاسيما المهام المنوطة بالمدقق، فأصبح لهذا الأخير دورا هاما في حياة الشركات التجارية حتى أصبح يسمى الحامي للقانون في الشركات، ان تطور هذه المهام انعكس على الخطأ المنسوب للمدقق الخارجي فأصبح خطأه يتجسد في مظهرين، القيام بعمل أو الامتناع عن القيام به والذي يأخذ شكل الابهال¹²،

وهو ما تبناه المشرع الجزائري في غياب التطبيق والاجتهاد القضائي الفقهي حيث أكد في المادة 61 من القانون 01/10 المتعلق بالمهنة المحاسبية على انه " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون¹³ وهو تكريس لما ورد في المادة 124 من القانون المدني.

1-1 شروط قيام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات:

نجد شروط قيام هذه المسؤولية في أحكام القانون المدني بحيث نصت المادة 124 منه على "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص، ويسبب ضرر للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض"¹⁴. وعليه؛ تقوم هذه المسؤولية بتوفر ثلاث عناصر مجتمعة وتختلف أي منها تنتفي المسؤولية المدنية لعدم التأسيس وهي كما يلي:

أ- الخطأ: يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أو بصفة جماعية ولا يعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة و المديرون عنها¹⁵، إلا إذا لم يكشف في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 2/14 من القانون التجاري الجزائري، وبما أن المادة 52 من القانون 01/10 المتعلقة بالمهنة الثلاث الجديدة أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه و تحت مسؤوليته فيعد إذن بموجب ذلك مسؤول مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو أحد أعوانه خطأ تنتج عنه المسؤولية المدنية¹⁶. وبالتالي على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة العمليات التي تدخل ضمن مجال اختصاصاته، وأن يبحث عن الأخطاء المحتمل وقوعها والاختلاف بين المبدأ (الالتزام ببذل جهد وعناية و توفير الوسائل) والاستثناء (الالتزام بتحقيق نتيجة) يكمن في صور الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات، و طبقا للقواعد العامة لا يمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا بمجرد وقوع الخطأ لكن يجب أن يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر أكيد¹⁷، وهو ما اشترطه المادة 124 من القانون المدني بنصها " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه..."¹⁸.

ب- الضرر: لا تتعدد المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا للمادة 02/61 من القانون 01/10 المتعلق بالمهنة الثلاث الجديدة، وهو نفس الشرط الذي تضمنته المادة 124 من القانون المدني المذكورة أعلاه "...ويسبب ضرر للغير.."، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليا وقابلا للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة لكونه مباشرا وشخصيا وأكد يمس حقا معنيا للشركة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معها¹⁹.

ج- العلاقة السببية: قد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد يوجد الخطأ دون وجود السببية ويقصد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه والذي أصاب المضرور، فلقد أجمع الفقهاء

على أنه من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية لأن المسؤولية تقوم أساسا على خطأ الامتناع أي أن عدم قيام المحافظ بعمله أدى إلى وقوع الخطأ، وكذلك لصعوبة إثبات الطابع السلي لهذه العلاقة فإذا استطاع طالب التعويض إثبات الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما فله طلب التعويض جراء الضرر الذي أصابه، وبالمقابل لمحافظ الحسابات نفي المسؤولية عنه إذا أثبت أنه قد بدل عناية محافظ الحسابات العادي، كما تنفي مسؤولية محافظ الحسابات في إطار ثلاث حالات و هي - : في حالة عدم وجود خطأ - في حالة خطأ الغير - في حالة وجود قوة قاهرة²⁰.

1-2 أطراف الدعوى القضائية في المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات.

لا يوجد حكم خاص لا في القانون المنظم للمهنة ولا في القوانين الاخرى ذات العلاقة يتعلق بممارسة دعوى المسؤولية المدنية ضد المراجع الخارجي الأمر الذي يجعلنا نطبق الاحكام العامة الواردة في القانون المدني وقانون الاجراءات المدنية و الادارية وبالتالي يكون الاطراف كما يلي:

أ- المدعي: وقد يتمثل في أحد الأشخاص

- الشخص المعنوي: المتمثل في كل من الشركات والجمعيات، المؤسسات العمومية...
- الشريك: كل شريك في الاشخاص المعنوية المذكورة أعلاه؛
- المسير: نظرا لوضعيته داخل الشركة ومحاولة دفع مسؤوليته اتجاه المتضررين؛
- الغير: وهم في الغالب دائني الشركة

ب- المدعى عليه: وهم محل المسؤولية المدنية والمتابعة القضائية وتقع على:

- محافظ الحسابات: باعتباره هو من قام بالخطأ مباشرة؛
- تعدد المراجعين الخارجيين: في حالة وجود تضامن بينهم؛
- شركة المراجعة: حيث لا يعفى المراجع الخارجي التابع لهذه الشركة من المسؤولية؛
- الخبير المحاسب: في حالة عدم امكانية فصل الاخطاء عن بعضها²¹.

1-3 آثار الدعوى المدنية الناشئة في حق مدقق الحسابات

يسعى المدعى في الدعوى المدنية إلى الاستفادة من حكم قضائي يقضي بالزام المراجع الخارجي بتعويض الاضرار التي²² تسبب فيها جراء خطئه أو تقصيره وهذا بالنتيجة سيؤدي إلى انهاء مهامه التي كلف بها في الشركة عن طريق فسخ عقده، ويأخذ التعويض عن الضرر في دعاوى المسؤولية المدنية صور التعويض المادي أو المالي أو بإصلاح الضرر، كما يمكن ان يكون هذا الالتزام بالتعويض بصفة شخصية أو بالتضامن، كما يمكن عن طريق الادخال في الخصومة اشراك شركة التامين اذا كان لها ارتباط مباشر بموجب عقد التامين عن المسؤولية المدنية.

2- المسؤولية الجنائية ومدقق الحسابات

تقوم المسؤولية الجنائية على أساس أن هناك ضررا أصاب المجتمع ويتمثل الجزاء فيها في عقوبة سالبة للحرية وغرامة مالية وقد تمتد إلى الحرمان من الحقوق المدنية والسياسية، بحيث تطالب النيابة العامة بتوقيعها باعتبارها ممثلة للمجتمع²³، وتكون دائرة المسؤولية المدنية أوسع بكثير من دائرة المسؤولية الجزائية لأن الأولى تتحقق كلما أحل الفرد بواجب قانوني أو اتفاقي، وهي واجبات لا حصر لها في حين تقتصر الثانية على حالات الإخلال بأوامر أو نواه مقرر صراحة في القانون الجزائي تطبيقا لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري²⁴.

هذا؛ لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلفة الحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاتها، فانه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤوليات²⁵، وقد ذهب المشرع الجزائري بنفس هذا الطرح ونجد ذلك في تشديده للعقوبة التي يتعرض لها محافظ الحسابات في حال إخلاله بالقانون وأخلاقيات المهنة، حيث نصت المادة 62 من القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه "يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية أو الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية"²⁶.

وتقوم هذه المسؤولية عموما إذا قام محافظ الحسابات الجنائية بأعمال تؤدي إلى الضرر وتتلخص هذه الأفعال المرتبة لهذه المسؤولية عموما فيما يلي:

- أ- تعمد إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى تضليل المكتتبين في حسابات وقوائم الشركة.
- ب- وضع تقرير كاذب عن المنشأة التي يدقق حساباتها مما يؤدي إلى تضليل المساهمين والاضرار بأموال المنشأة التي هي جزء من أموال المجتمع.
- ج. مساعدة الشركة على التهرب من الضرائب بالتقليل من رقم الربح في حالة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو التهرب من ضرائب أخرى مما يؤدي إلى ضياع حق من حقوق الدولة²⁷.

1-2-2-1 شرعية الجرائم والعقوبات المتعلقة بمهنة مدقق الحسابات

تعتبر مهنة المدقق مهنة مضبوطة قانونا لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكباً لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة وصنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها²⁸، نوردها كما يلي:

1-1-2-1. جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة المدقق: نصت المادة رقم 73 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة،...، نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة المدقق إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 01/10²⁹.

2-1-2-2. جريمة انتحال المدقق: تولت المادة 74 من القانون 01-10 في فقرتها الثانية بشرح هذه الجريمة إذ نصت على أنه: " يعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات، وتعتبر هذه الجريمة متضمنة في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها أيضا" نص المادة 243 من قانون العقوبات التي تنص على "كل من استعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئاً من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين 2. وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين³⁰.

2-1-3-3. جريمة عدم الملاءمة: أوجب المشرع الجزائري على ممارس هذه المهنة توفره على مجموعة من الشروط المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري، كما نصت على ذلك القانون 01/10 من خلال تبيان تلك الشروط بالإضافة إلى حالات التناهي والموانع المنصوص عليها في نفس السياق، بحيث يعتبر التعدي على هذه الشروط بمثابة التعدي على معيار الكفاءة الواجب توفرها في ممارسة هذه المهنة والمتمثلة³¹ في ما ورد في المواد 8 و 64 من القانون 01/10.

2-1-4-4. مخالفة المدقق لقواعد مهنته

سنستعرض فيما يلي مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها المدقق أثناء أدائه لمهامه كما يلي:

2-1-4-1-2-1. جريمة إفشاء السر المهني: يعتبر المحافظة على السر المهني من أخلاقيات المهنة لذلك نص المشرع الجزائري عليها في القانون التجاري في نص المادة 715 مكرر وفي المادة 71 من القانون 01-10 " يتعين على الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات"، كما نص قانون العقوبات في المادة 301 على أنه: " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء و... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو

الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفضو في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك"، أما المادة 302 من نفس القانون أدلت بأن يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1500 دج³².

2-4-1-2. جريمة إعطاء معلومات كاذبة: لم يتضمن القانون 01-10 أحكاما حول هذه الجريمة وإنما تضمنها القانون التجاري في نص المادة 830 بنصها على أن "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة"، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات قام بها المدقق، كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمة المدقق في الشركة وليس على غير ذلك. لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفوية أو مكتوبة ولم يحدد ان كانت تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية أن إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن المدققون ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم المعلومات الكاذبة إخفاء جرائم ارتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة³³ غير انها تبقى فجوة قانونية يمكن اثارها اما القضاء الجنائي للتملص من المسؤولية.

2-1-5. جريمة عدم الادلاء للنيابة العامة عن الوقائع الجنحية: هناك بعض الحالات ترتب على المدقق مسؤولية وذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية، لكنه يكون ملزما بالكشف عنها لو كبل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظته حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وعاقب المشرع مرتكب هذه الجريمة حيث نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.00 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب حسابات... أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها" لكن هذه الجريمة قد تعرضت إلى مجموعة من الانتقادات الشديدة لأنها جعلت من المحافظ مجرد مبلغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير³⁴.

3 : المسؤولية التأديبية لمدقق الحسابات

وهي مسؤولية تنشأ إذا قام مدقق الحسابات بارتكاب مخالفة أو إخلال بكرامة وشرف المهنة او مخالفة لتقاليد المهنة وقد نظم المشرع الجزائري في المادة 63 من القانون 01/10 المتعلق بالمهنة الثلاث الجديدة المسؤولية التأديبية وحدد العقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات بنصه على أنه "يتحمل محافظ

الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة³⁵.

3-1 تحديد درجات الأخطاء المهنية: أحالنا إلى التنظيم المعمول به بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها، حيث اعتبر المشرع الجزائري بأن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة مهام المحافظ الحسابات وظيفته مسؤولاً مهنيًا، وبما أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفًا دقيقًا للخطأ التأديبي فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية:³⁶

أ- الخطأ المهني من الدرجة الأولى، ويتمثل فيما يلي:

- التصريح بمراجعة كاذبة؛
- التصريح بالانتماء إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا بغرض الإخلال بالثقة.
- نقص الاحترام اتجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه.

ب - الخطأ المهني من الدرجة الثانية : ويتمثل فيما يلي::

- تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- رفض التكفل بمتبرص؛
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين اثنين متتاليين للجمعيات والانتخابات أو عدم تكليف نائب عنه؛
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي قام بحضورها؛

ت - الخطأ المهني من الدرجة الثالثة: ويتمثل فيما يلي:

- تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- عدم دفع الاشتراك المهني كل سنة؛
- استعمال ختم مهني غير مطابق للنموذج الذي يمنحه مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

ج - الخطأ المهني من الدرجة الرابعة: ويتمثل فيما يلي:

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة؛
- افشاء السر المهني؛

- اصدار اجازات خاطئة أو مزورة؛

- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد وأخلاقيات المهنة؛

- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛

- ممارسة المهنة من دون مكتب مهني.³⁷

3-2 أركان المسؤولية التأديبية. لا تقوم إلا بتوافر ركنين نوردتهما كما يلي:

أ- **الركن المادي**: يتمثل في العامل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المدقق، فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت اخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلته تأديبياً، وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركناً في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية.

ب - **الركن المعنوي**: لا يكفي صدور الخطأ من المدقق حتى يحاكم تأديبي بل لا بد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائماً متعمداً فهو قد يكون عمدياً أو غير عمدي كل ما هنالك أنه إذا ثبت التعمد أصبح ظرفاً مشدداً عند تقدير العقوبة.³⁸

3-3 العقوبات التأديبية التي تسلط على مدقق الحسابات

أشارت المادة 63 من القانون 01/10 إلى ما يتحمله الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من عقوبات تأديبية التي يمكن اتخاذها ضده عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية أثناء ممارسة وظائفهم، واعتمد معيار الخطورة كأساس لترتيبها التصاعدي وذلك كما يلي:

- الانذار؛

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛

- الشطب من الجدول.

في حين مكن المشرع مدقق الحسابات من الطعن في هذه العقوبات أمام الجهات القضائية المختصة في الفصل في مثل هذه الطعون طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.³⁹

خلاصة

من خلال عرض محاور الدراسة والنقاط المرتبطة بها تبين لنا أن هناك أهمية كبيرة أولاها المشرع الجزائري لمهنة التدقيق من خلال القانون 01/10 والقوانين ذات الصلة والتنظيمات المعمول بها، وذلك لارتباطها الوثيق بمصالح المؤسسات والدولة، وما يمكن أن يثار من مسؤوليات يتحملها المدقق، ونستعرض ذلك في النتائج الآتية:

- حاول المشرع الجزائري ضبط وتحديد مستويات وأنواع المسؤوليات التي يتحملها المدقق وما يترتب عنها من جزاءات مدنية وجنائية وتأديبية جراء خطئه أو جرمه المهني أو اخلاله بالتزاماته التعاقدية والمهنية.
- تعتبر مسؤولية المدقق مسؤولية معتبرة وتحمل الكثير من المخاطر التي تؤثر على مصالحه الشخصية والمهنية، وبالتالي يمكن ان يكون لها تأثير سلبي على مهامه بالموازاة مع مراعاة مصالح الغير والحق العام.
- لا يمكن أن تكون اخلاقيات المهنة كافية لوحدها في ضبط سلوك المدقق خاصة في الجرائم التي لا يمكن اثباتها امام القضاء، كما ان هناك احتمال كبير بعدم الالتزام بإخطار وكيل الجمهورية بالوقائع التي تشكل جريمة، بغية التستر على العملاء والزبائن لضمان مصالحه معهم.

وعليه؛ يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- على مدقق الحسابات تقييم وتقدير مخاطر المسؤولية القانونية بعناية فائقة وخاصة منها المتلازمة عند تنفيذه لمهامه أو بمناسبة ممارستها.
- على مدقق الحسابات التقيد بأخلاقيات المهنة وضبط سلوكه وفقا للتنظيم المعمول به خاصة في الحالات التي تستدعي ضرورة المحافظة على النظام الاقتصادي العام للدولة والتي يمكن أن تشكل جرائم فساد.
- على السلطات المالية الاجتهاد في وضع البية قانونية تسمح للمدقق بالتقليل من مخاطر مسؤوليته الجنائية كالإدلاء بالوقائع الجنحية للنيابة العامة من دون المساس بمصالحه المهنية.
- يمكن للسلطة الوصية أو الهيئة المختصة بمهن التدقيق المحاسبي إعداد دليل مهني عملي يُجمع فيه القوانين والتنظيمات المعمول بها في التشريع الجزائري وتفسيرها القانوني، لتسهيل أداء مهام المدقق والتقليل من مخاطر مسؤوليته.

الهوامش

- ¹ المنجد في اللغة والآداب والعلوم، المطبعة الكاثوليكية ، الطبعة الاولى 1960، ص 31.
- ² عوابدي عمار، نظرية المسؤولية الإدارية دراسة تأصيلية تحليلية ومقارنة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1994، ص 11.
- ³ Georges Vedel , droit administratif, thémis presses uniiversitaire de France, 6 ed, 1976, pp324-325.
- ⁴ زاهر عثمان زينب، عمار التراكوي، المسؤولية القانونية للموظف العام، مجلة جامعة البعث، المجلد 38، العدد 6 ، سنة 2016 ص 141.
- ⁵ عبد الفتاح السرطاوي، ورقة بحثية بعنوان: واجبات ومسؤوليات المدقق، جامعة فلسطين التقنية الخضوري، على الرابط التالي: site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/chapter_4.ppt
- ⁶ خالد عبد العزيز حافظ، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد العدد سنة 2016، ص 12
- ⁷ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة ماجستير في الحقوق، تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2010/2011 ص 111.

- ⁸ القانون رقم 01/10 المؤرخ في 10 جوان 2010 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 42 بتاريخ 11 جوان 2010 عن ج.د.ش.
- ⁹ خالد عبد العزيز حافظ، مرجع سابق، ص 6.
- ¹⁰ بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص 112.
- ¹¹ <https://www.joradp.dz/trv/acivil.pdf> القانون المدني الجزائري على الموقع الرسمي للأمانة العامة للحكومة الجزائرية
- ¹² بن عيسى عبد الرحمن وزرقواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة ابعاد اقتصادية، جامعة بومرداس العدد 4 سنة 2014 ص 8 على الرابط التالي <https://platform.almanhal.com/Reader/Article/69537>
- ¹³ المادة 61 من القانون 01/10 مرجع سابق .
- ¹⁴ المادة 124 من القانون الندي الجزائري، مرجع سابق.
- ¹⁵ Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique du Commissaire Aux Comptes en Algérie; tome 01 , Société Nationale de Comptabilité, Algérie 1993, p 71.
- ¹⁶ بن جميلة محمد، مرجع سابق هـ، ص ص 114-115.
- ¹⁷ نفس المرجع ، ص ص 115-116.
- ¹⁸ المادة 124 من القانون الندي الجزائري. مرجع سابق.
- ¹⁹ J. Monerger et T. Granier , le commissaire aux comptes , DALLOZ, France 1995 , p 145.
- ²⁰ بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 117 - 120
- ²¹ بن عيسى عبد الرحمن وزرقواد وسام، مرجع سابق، ص ص 8-9.
- ²² نفس المرجع، ص 9.
- ²³ عبد المعين لطفي جمعة، موسوعة القضاء في المسؤولية المدنية التصديرية والعقدية، الكتاب الأول، الجزء الأول طبعة 1977، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ص 20.
- ²⁴ المادة 1 من الامر 156/66 المؤرخ في 29 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.
- ²⁵ Antoine MERCIER et Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit. Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010, p. 269.
- ²⁶ المادة 62 من القانون 01/10، مرجع سابق
- ²⁷ خالد عبد العزيز حافظ، مرجع سابق، ص 9.
- ²⁸ هيري اسيا وآخرون ، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب، مجلة الحقيقة، جامعة أدرار ، العدد 39 سنة 2016، ص 520.
- ²⁹ نفس المرجع، ص ص 520-521.
- ³⁰ نفس المرجع، ص 521
- ³¹ بن عيسى عبد الرحمن وزرقواد وسام، مرجع سابق ص ص 5-6.
- ³² هيري اسيا وآخرون ، مرجع سابق، ص ص 521-522.
- ³³ بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 146
- ³⁴ نفس المرجع، ص 142.
- ³⁵ المادة 63 من القانون 01/10، مرجع سابق.
- ³⁶ بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 117-120.
- ³⁷ المادة 2 و 5 من المرسوم التنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
- ³⁸ فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، السنة الجامعية 2013/2014، ص 31 .
- ³⁹ المادة 63 من القانون 01/10، مرجع سابق.