المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات

The legal responsibility of the governor of accounts

د. بوسماحة محمد
جامعة طاهري محمد – بشار – الجزائر
bousmaham@yahoo.fr

د. برباوي كمال
جامعة طاهري محمد – بشار – الجزائر
k_berbaoui@yahoo.fr

ملخص

تهدف هاته الدراسة إلى إبراز المسؤولية القانونية الذي وضعها المشرع للجزائري لمهنة محافظ الحسابات،كما تهدف إلى توضيح هاته المهنة وشروط ممارستها، مع إبراز أهم المهام الموكلة لمحافظ الحسابات.

كلمات مفتاحية: محافظ الحسابات ،المسؤولية القانونية، المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية، المسؤولية الجنائية.

Abstract

The purpose of this study is to highlight the legal responsibility of the Algerian legislator for the profession of Auditor, to clarify this profession and the conditions of its practice, while highlighting the most important tasks of the Auditor**.**
Keywords: governor of accounnts, legal responsibility, Civil Liability, Disciplinary Liability, Criminal Liability.
Classification JEL: M42, M48.

مقدمة

في ظل التطور السريع الذي يشهده الاقتصاد العالمي، أصبحت الرؤيا غير واضحة حول مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية بالقوائم المالية، مما أدى إلى إلقاء اللوم على محافظين الحسابات عند اكتشاف خطأ أو غش أو ارتباطات غير قانونية، وقد أسهم ذلك في زيادة القضايا غير المبررة المرفوعة ضد المحافظين، وهذا الأمر أصبح بالفعل مشكلة عالمية ذات تأثير سلبي على ممارسة وتطور مهنة المراجعة.

كما يعد عمل محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، وبأنه يتمتع باستقلالية تامة ولا يعمل تحت سلطة الإدارة العليا للمؤسسة،بل يعمل كوكيل للمساهمين في مراقبة أعمال الإدارة، ونظرا لهاته الأهمية فقد وضع المشرع الجزائري العديد من التشريعات المختلفة للمهام التي على محافظ الحسابات القيام بها في المؤسسة التي يقوم بمراقبتها أو مراجعتها مع عدم تدخله في عملية التسيير،فعند الإطلاع على التشريعات الموضوعة من قبل المشرع نجد بأنه حدد بدقة مهام محافظ الحسابات،وفي المقابل جعله يتحمل مسؤوليات ثقيلة على عاتقه.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية البحث التالية: **ماهي المسؤوليات القانونية لمحافظ الحسابات؟**

1. تعريف المراجعة

ركزت التعاريف المختلفة للمراجعة على بيان أهدافها ومجالات عملها، وسنحاول تقديم أهم التعاريف للمراجعة من بينها:

- تعريف التنظيم الفرنسي للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) بأن المراجعة "اختبار يقوم به محترف ذو كفاءة واستقلالية، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة ". GERMOND (Bernard,1991,28)

- تعريف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين (UEC) الذي يؤكد على أن " موضوع مراجعة المحاسبات السنوية، هو إعطاء رأي عما إذا كانت هذه الحسابات تترجم الحالة الحقيقية للمؤسسة أثناء سنة الفحص ". GERMOND (Bernard,1991,28)

- تعريف (GERMONS et BONNAULT) للمراجعة على أنها " اختبار تقني بأسلوب صارموبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، واحترام القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها

في الصورة الصادقة على الموجودات، وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة ". (COLLINS Lionel. et VALIN.G,1992,21)

2. أهدافها

تطورت أهداف المراجعة مع الزمن واختلف مضمونها المهني بحيث يمكننا التمييز بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة.

1.2 الأهداف التقليدية: تتمثل هذه الأهداف في(حسن لقاضي وحسين دودح،1999،15):

- اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير؛
- التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر، وأن الميزانية والحسابات الختامية تطهر المركز المالي الناتج عن هذه العمليات؛
- دراسة انتقادية منظمة؛
- فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية القائمة في المؤسسة؛
- الحصول على رأى فني محايد، يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مسجل بالدفاتر ومدى دلالتها على حقيقة المركز المالي، وحقيقة الأرباح والخسائر والتماشي مع أحكام القوانين العامة والنظام الأساسية للمؤسسة . (محمد الفيومي وعوض لبيب، 1998،88)

2.2 الأهداف الحديثة: تناول الأهداف الحديثة للمراجعة من خلال عرض الإجراءات التي يتبعها المراجع في تحققه من الحسابات، والتي تتمثل في:

أ. **الوجود والتحقق:** يهدف مراجع الحسابات إلى التأكد من أن جميع حسابات الأصول والخصوم، والالتزامات وحقوق الملكية الظاهرة في الميزانية المحاسبية موجودة، وأن جميع الإيرادات والنفقات والأرباح أو الخسائر الظاهرة في جدول حسابات النتائج، قد تحققت خلال السنة التي تغطيها القوائم المالية.

ب. **الملكية و المديونية:** تسعى المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق، من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، وأن الخصوم تشكل التزامات حقيقية عليها (فالعناصر المتضمنة في المخزونات والحقوق هي حق شرعي لها، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى). وبذلك فإن المراجعة تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

ت. **الشمول والكمال:** بما أن الشمول أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة، بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات مخبرة وشاملة لكل الأحداث التي تمت، من خلال احتواء هذه المعلومات المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث.

وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات هذا من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة بإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

ث. **التقييم أو التخصص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق إهتلاك الإستثمارات أو إطفاء المصاريف التمهيدية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شانه أن يضمن ما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة لأخرى.

ج. **العرض والإفصاح:** يهدف المراجع إلى التأكد من أن القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها وتبويبها بصورة سليمة، وأن طرق الإفصاح تتماشى مع تلك التي تتطلبها المبادئ المحاسبية. فمثلا يجب أن يتأكد بأن المخزون السلعي تم تصنيفه كأحد الأصول المتداولة، التي من المتوقع أن تباع خلال سنة أو دورة التشغيل العادية، وأن أي رهن على المخزون كضمان لدين تم الإفصاح عنه إفصاحا كافيا.

ح. **إبداء الرأي الفني:** إن هدف المراجع من خلال عملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي عليه وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص وإجراء (BELAIBOUD Mokhtar,1986,22):

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره، نستطيع أن نقول بأن المراجع بإمكانه أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية، وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

وينبغي الإشارة إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي نفسها الأهداف الكلية للمؤسسة. وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها، فهي بذلك تساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

3. مفهوم محافظ الحسابات

تعددت التعاريف لمفهوم محافظ الحسابات نذكر منها:

1.3 عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها و ،يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة،و صحة لذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"

2.3 حسب المادة 22 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه":كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (الجريدة الرسمية،2010،07/06/29)

4. شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية،
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآت :

❖ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

❖ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و فق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

5. العناية المهنية الملائمة

تعد العناية المهنية الملائمة أحد المعايير العامة للمراجعة على خلاف كل من الكفاءة والاستقلالية،و كلمة العناية في القاموس تعني الاهتمام، وهو ما يعني أن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة،ولذلك فلا يكفي أن يكون محافظ الحسابات مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة بصورة ناجحة، ولكن يجب كذلك أن يكون راغبا في هذا النجاح، وحريصا عليه و باذلا من أجله كل مجهود ممكن بوازع من ضميره الحي.

وفي الحقيقة يصعب الاستدلال على توافر العناية المهنية بصورة مباشرة، لأنها تعتبر مفهوما معنويا، حيث لا توجد وسيلة يمكن من خلالها قياس الاهتمام الذي بذله محافظ الحسابات في جميع مراحل المراجعة. ولذلك فإنه يتم الاستدلال على تحقق العناية في مجال المراجعة بطريقة غير مباشرة من خلال التعرف على مدى وفائه بمسؤولياته.

تتحقق المسؤولية المهنية لمحافظ الحسابات إذا ما التزم في أداءه لعمله بمعايير المراجعة المتعارف عليها،. وهنا يثور التساؤل حول مدى الحاجة لصياغة معيار مستقل للعناية المهنية الملائمة، طالما أن هذه العناية يفترض تحققها إذا ما التزم محافظ الحسابات بالمعايير الأخرى للمراجعة. وفي إجابتنا على هذا التساؤل نذكر صياغة معيار مستقل للعناية المهنية، يمكن أن يوجه نظر الممارسين للمهنة إلى ضرورة الاهتمام بنوعية الالتزام بالمعايير. فليس المهم هو مجرد الالتزام بمعايير المراجعة، ولكن المهم هو جودة الالتزام بهذه المعايير، ولذلك فإن محافظ الحسابات مطالب بأن يتساءل دائما، حول مدى كفاءة ما اتبعه من سبل و إجراءات لتحقيق الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبصورة جيدة. (حسن لقاضي وحسين دودح،105،1999)

ومحافظ الحسابات في تقييمه لمدى الوفاء بمسؤولياته، يجب أن يسترشد بمفهوم المسؤولية القانونية، وذلك لماله من علاقة تعاقدية صريحة مع إدارة العميل أي المؤسسة، ولماله أيضا من علاقة غير تعاقدية مع طرف آخر وهو مستخدمي القوائم المالية.

والمسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات تتحدد في إطار أحكام القانون المدني، الذي يمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها، وهي تعني الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقررها القانون لمن يخالف أحكامه. وتتشعب هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات بحيث تتضمن(محمود السيد الناغي،207،1996): المسؤوليات المدنية، والجنائية والتأديبية.

1.5 المسؤولية المدنية: تصبح مسؤولية محافظ الحسابات مسؤولية مدنية، سواء تجاه المؤسسة محل المراجعة أو تجاه الغير، إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله وتسبب عن هذا الخطأ ضرر للغير. بمعنى أنه لتوافر أركان المسؤولية المدنية للمراجع يشترط توافر ما يلي:

- وجود خطأ صادر من المراجع أو من ينوب عنه؛

- حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ؛
- وجود رابطة بين الخطأ والضرر.

بالنسبة للشرط الأول المتعلق بوجود خطأ صادر من محافظ الحسابات أو من ينوب عنه، فيعني أنه إذا لم يقم محافظ الحسابات بعمله، كما يقوم به الرجل العادي في مجال المهنة وبالعناية المعقولة، يصبح مسؤولا مسؤولية مدنية، وتأتى معرفة الخطأ بمقارنة ما قام به محافظ الحسابات بما كان يجب أن يقوم به زميله، بالكفاءة والعناية الواجبتين. هذا ولم يتعرض القضاء الجزائري إلا نادرا لقضايا تتعلق بالمسؤولية المدنية للمراجع تحديدا، عكس الكثير من الأحكام الأجنبية التي كان لها فضل إرساء مبادئ أساسية في هذا المجال.

وفيما يتعلق بالشرط الثاني المرتبط بحدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ، فمؤداه أنه لا يكف أن يخطئ محافظ الحسابات حتى تتم مساءلته مدنيا، وإنما يستلزم الأمر حدوث ضرر نتيجة هذا الخطأ، وإذا لم يتحقق الضرر فلا محل لمسؤولية المراجع.وحتى تتحقق المسؤولية، وجب وجود علاقة بين الشرطين الأولين (الشرط الثالث)، بما يعني أن على من يدعي بوقوع الضرر أن يثبت أن هناك علاقة سببية بين خطأ محافظ الحسابات وبين الضرر الذي وقع عليه. بمعنى أن يكون الضرر نتيجة ضرورية لخطأ محافظ الحسابات.

ولقد استنبطنا هذه الشروط الثلاثة من القانون المدني، الذي ينص على أن "كل خطأ سبب ضررا للغير يلتزم من ارتكبه بالتعويض ". وقد أكد على ذلك القانون التجاري في المادتين 715 مكرر 13 و 715 مكرر 14.

المادة 715مكرر 13: " يعرض مندوبوا الحسابات على الجمعية العامة المقبلة المخالفات و الأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم، وعلاوة على ذلك يطلعون وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي إطلعوا عليها (GUERZA Ahmed,1993,145)."

المادة 715 مكرر 14: " مندوبوا الحسابات مسؤولون أمام الشركة أو الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. وهم غير مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة، أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة، أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها ".(GUERZA Ahmed,1993,146)

ويترتب عن هذه المسؤولية أشكال ومظاهر عدة:

- مسؤولية محافظ الحسابات تجاه المؤسسة:
- تقع المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تجاه المؤسسة نتيجة الأخطاء الشخصية مثل:
- غياب أو عدم كفاية أعمال المراجعة التي قام بها؛

– وجود نقص في التقرير أو عدم إشارته لبعض الملاحظات الضرورية ؛

– عدم الكشف للجمعية العامة عن المخالفات و الأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامه.

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج وهو ما يؤكد عليه نص المادة 45 من القانون 91 –08 المؤرخ في 27 /1991/04 " يعد محافظو الحسابات مسؤولين تجاه الشركة أو الهيئة، عن الأخطاء التي يرتكبوها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن، سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو تجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون ولا يتبرءون من مسؤولياتهم فيما يخص المخالفات التي لم يشتركوا فيها، إلا إذا برهنوا على أنهم قاموا بالمتطلبات العادية لمهمتهم وأنهم أعلنوا وأدانوا هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامهم بذلك ".(الجريدة الرسمية، 2010،56/06/29).

ويلاحظ في هذا البند أن محافظ الحسابات لا يكون مسؤولا مسؤولية مدنية تجاه المؤسسة عن خطأ بذل في سبيل اكتشافه عناية الرجل المعتاد، كما أنه ليس مسؤولا عن الخطأ اليسير الذي يحتمل وقوعه من أي شخص في مجال المهنة. لأن محافظ الحسابات لا يقوم بعملية تأمين ضد الأخطاء كشركات التامين، وإنما يجب عليه بذل العناية عند أدائه للأعمال المكلف بها.

أ. مسؤولية محافظ الحسابات تجاه الغير: مسؤولية محافظ الحسابات تجاه الغير أي تجاه كل من يهمهم تقريره بخلاف موكليه، وهذا الغير لا تربطه بمحافظ الحسابات أية علاقة تعاقدية. ويرى البعض في هذا المجال أن لا محل لمساءلة محافظ الحسابات مدنيا تجاه الغير، طالما أنه يرتبط معهم بعلاقة تعاقدية. ففي أمريكا مثلا، يلزم محافظ الحسابات عند اعتماده للحسابات أن يراعي إلى جانب مصلحة المساهمين أو موكليه، مصالح الأطراف الأخرى التي تكون في حد ذاتها متعارضة مع بعضها البعض .

ويرى آخرون بأن محافظ الحسابات مسؤول تجاه الغير مسؤولية تقصيرية، أي مسؤولية المراجع أمام الطرف الثالث. فإن كان ممثل الطرف الثالث معروفا لدى محافظ الحسابات، كمستخدم رئيسي (المساهمون، ...) لتقريره، فإن محافظ الحسابات سوف يسأل عن التقصير البسيط والجسيم معا. أما إذا كان الطرف الثالث لا يعلمه محافظ الحسابات، كمستخدم أساسي لتقريره مثل: المستثمرون المحتملون، فسوف يسأل أمامه عن الخطأ الجسيم و التواطؤ (كأن يذكر محافظ الحسابات أن الميزانية و الحسابات الختامية متفقان مع ما ورد بالحسابات، بينما هي في الواقع غير مطابقة لها). ويظهر في هذا النوع من المسؤولية التفرقة بين الخطأ اليسير والجسيم الذي تفترض المحكمة أنه نشأ من المراجع حتى ولو لم يكن متعمدا، وحينما يتوافر الغش، فإن الحق في التعويض يصبح مباحا لأي شخص وقع عليه ضرر، دون اشتراط وجود علاقة تعاقدية في هذه الحالة بين المراجع والمدعي.

ولقد كان المشرع الجزائري على درجة هامة من الصواب ،حينما أشار في المادة 45 من القانون 91-08 إلى مسؤولية محافظ الحسابات تجاه الغير. حيث جاء فيها " يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسؤولية العامة عن الغاية بمهمتهم ،ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج ".

ب. مسؤولية محافظ الحسابات عن أعمال مساعديه: تكون مسؤولية محافظ الحسابات مسؤولية عن أعمال تابعيه من المساعدين أو المندوبين الذين يشتركون معه في عملية المراجعة، ويشترط في هذه الحالة وجود علاقة التبعية بين المراجع ومساعديه، بحيث يكون له سلطة فعلية في الرقابة عليهم ووضع برامج العمل ومتابعتها. وتتمثل أركان هذه المسؤولية في:

- وجود خطأ صادر من المساعد أثناء قيامه بعمله؛
- وجود ضرر ناتج عن هذا الخطأ أصاب الموكل أو الغير؛
- لمحافظ الحسابات الحق في الرجوع على تابعيه بكل أو بعض ما أداه من تعويض بسبب خطأ هؤلاء.

ت. مسؤولية محافظ الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش: لما كان محافظ الحسابات مسؤولا عن تعويض المؤسسة، وكل من تضرر نتيجة لخطأ وقع منه فهنا ينشأ التساؤل التالي: هل محافظ الحسابات مسؤولا عن اكتشاف جميع الأخطاء والاختلاسات الموجودة في الدفاتر ؟

للإجابة عن هذا التساؤل يقتضي الأمر التعرف على طبيعة عملية المراجعة المكلف بها محافظ الحسابات، طبيعة الإجراءات والأساليب التي قام بها محافظ الحسابات ومدى كفايتها، ومدى وجود مؤشرات كانت تستدعي اهتماما أكبر من محافظ الحسابات، ومدى مسؤولية الإدارة عن عدم اكتشاف الخطأ من قبل محافظ الحسابات.

ث. طبيعة عملية المراجعة المكلف بها محافظ الحسابات: إذا ظهر أن عملية المراجعة المكلف بها محافظ الحسابات لا حدود عليها، فان واجب محافظ الحسابات يقتضي فحص أنظمة الرقابة الداخلية، وإجراء الفحوصات والاختبارات الكافية التي تطمئنه على دقة وصدق العمليات ومدى التنفيذ لها. وبالطبع عليه أن يوسع دائرة اختباراته إلى القدر الذي يستطيع معه إبداء رأيه الفني بكفاية، حتى لو أدى ذلك إلى القيام بمراجعة كاملة لكافة العمليات، وإن لم يقم بهذا العمل أعتبر مسؤولا.

ج. طبيعة الإجراءات والأساليب التي قام بها محافظ الحسابات ومدى كفايتها: بخصوص الإجراءات والأساليب التي قام بها محافظ الحسابات يحكمه فيها المستويات المتعارف عليها في مجال المهمة. فإذا تبين أن محافظ الحسابات قد قام بما هو متعارف عليه في مجال أساليب وإجراءات، ومع ذلك لم يكتشف الأخطاء الموجودة، فانه يعتبر غير مسؤول عن عدم اكتشاف أخطاء نسجت خيوطها بدقة ولم يكشفها نتيجة الفحص المادي.

ح. مدى وجود مؤشرات كانت تستدعي اهتماما أكبر من محافظ الحسابات: إذا تبين أن هناك بعض المؤشرات، أو الدلائل التي كانت كافية لكي يقوم محافظ الحسابات بفحص أدق وتمحيص لجانب من العمليات، عند ذلك يعد مسؤولا عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش نتيجة إهماله في القيام بما هو مطلوب منه.

خ. مدى مسؤولية الإدارة عن عدم اكتشاف الخطأ من قبل محافظ الحسابات: وإذا تبين أن عدم اكتشاف الغش يرجع إلى تعمد إدارة المؤسسة إخفاء بعض المعلومات والبيانات عن محافظ الحسابات بشكل يصعب معه الكشف عن الأخطاء والاختلاسات الموجودة بالدفاتر، فلا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا في هذه الحالة. وفي حالة طلبه معلومات وبيانات كان يمكن أن تساعده في اكتشاف الأخطاء والاختلاسات الموجودة بالدفاتر ،ومع ذلك ترفض الإدارة إمداده بها، فعليه أن يشير إلى تلك الواقعة في تقريره حتى يعفي نفسه من المسؤولية.

والخلاصة في هذا الشأن تتمثل في أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس هدفا رئيسيا من أهداف المراجعة دائما، بل يأتي هذا الهدف كنتيجة طبيعية لقيام المراجع بالفحص طبقا للمستوى المقبول في مجال المهنة، تمهيدا لإبداء رأيه الفني عن دلالة حسابات النتيجة في التعبير عن النتيجة الحقيقية للنشاط، وكذا دلالة الميزانية في التعبير عن المركز المالي بوضوح باعتبار أن ذلك يمثل الهدف الأساسي للمراجعة.

2.5 المسؤولية التأديبية: المسؤولية التأديبية تنشأ نتيجة لارتباط محافظ الحسابات في كل الدول بمنظمة مهنية، تحدد واجباته المهنية وتضع إطارا لأخلاقيات المهنة عليه احترامها، بحيث تستطيع المنظمة مساءلته في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بآداب المهنة وسلوكها. وهذا ما تؤكده المادة 53 من القانون 91-08 المؤرخ في: 1991/04/27 والتي تنص على أنه " يترتب على محافظ الحسابات المسؤولية الإنضباطية تجاه المنظمة الوطنية، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، ويتم كل طعن في العقوبات الإنضباطية أم القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها ". (الجريدة الرسمية،56/06/29،2010)

وخارج الإطار العام للمسؤولية التأديبية، فإن التشريعات الراهنة لم تأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأخطاء التأديبية. وفيما يخص الآداب المهنية، فحسب المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة —سابقا- فإن التشريعات الواردة على العموم، تسمح بتقديم الحالات التالية التي تترتب عليها عقوبات تأديبية:

- تجاوز القوانين والقواعد المهنية؛
- الإهمال المهني المفرط؛
- سلوك المخل بنزاهة وشرف المهنة، وحتى ولو كان غير متعلق بالمهمة.

– وبالمقابل يعاقب المراجع الذي ثبتت إدانته بإحدى الجزاءات الأربعة: كالإنذار والتوبيخ، والوقف عن العمل مدة لا تتجاوز سنتين، أو شطب الاسم من جدول المنظمة. (SAADI Nacer-Eddine et MAAZOUZ Ali,1993,53)

3.5 المسؤولية الجنائية: إن محافظ الحسابات وأثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع، وهنا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم.

لقد ورد في منظومة التشريع الجزائرية إشارات لمجموع الأسباب والوقائع المنشئة للمسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات، حيث نصت المادة 52 من القانون 91-08 على أنه " يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظوا الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ".

إن التقصير في القيام بالإلتزام القانوني الذي هو محور هذه المادة يحمل معه عدة مخالفات، ليست متعلقة فقط بوظيفة المراجعة ولكنها تشمل كذلك مختلف الأعمال التجارية. وحسب الحالة فإن محافظ الحسابات، يمكن أن يكون معني سواء بطريقة مباشرة في حالة ارتكابه مخالفات تمس بالالتزامات القانونية المتعلقة بوظيفته، أو بطريقة غير مباشرة في حال التواطؤ في مخالفات يمكن ارتكابها من طرف المسيرين.

6. المخالفات المتعلقة بمهمة محافظ الحسابات

ويتعلق الأمر هنا بالمخالفات المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في:

1.6 المحظورات: لقد نصت المادة 829 من القانون التجاري الجزائري على أنه " يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 إلى 200.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يتعمد في قبول ممارسة أو الاحتفاظ بمهام مندوبو الحسابات بالرغم من المحظورات القانونية".(GUERZA Ahmed,1993,181)

2.6 المعلومات الكاذبة: لقد نصت صراحة المادة 830 من القانون التجاري بأن " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأييدها عن حالة الشركة ".(GUERZA Ahmed,1993,182)

3.6 عدم الكشف لوكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية: حيث تؤكد نفس المادة (المادة 830 من القانون التجاري) على أنه " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات لم يكشف لوكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها ".

4.6 إفشاء سر المهنة: تؤكد كذلك المادة 830 من القانون التجاري على أنه " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يقوم بإفشاء سر المهنة، وتسري أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوب الحسابات ".

5.6 المخالفات المتعلقة بالشركات التابعة والمساهمات (filiales et participation): وتؤدي هذه المخالفات حسب ما ورد في المادة 837 من القانون التجاري الجزائري أن " يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 إلى 200.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رؤساء الشركة والقائمون بإدارتها، ومديروها العامين الذين يتعمدون عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط، إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية، وإلى امتلاك نصف رأس مال الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة وتسري نفس العقوبات على مندوبي الحسابات".

6.6 المخالفات المتعلقة بتواطؤ مراجع الحسابات مع المسيرين: يمكن اعتبار محافظ الحسابات شريكا لمقترفي الجرائم عندما تتوفر عناصر الاشتراك القانونية، أو أنه اكتشف تلك الجرائم أثناء مراجعته وعرفها، ولكنه بدلا من أن يشير إليها في تقريره تعمد التصريح بما يفيد صحة الحسابات بغية الإضرار بموكليه أو بالغير. ومن صور هذه المخالفات ما يلي:

- المصادقة على توزيع أرباح صورية؛
- التستر على إخفاء دفاتر المؤسسة أو إهلاكها من طرف المسيرين؛
- التستر على المسيرين إذا ما فعلوا ما يترتب عنه إفلاس الشركة بطريقة الغش أو التدليس؛
- وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو يخفي عمدا وقائع جوهرية في هذا التقرير.

وإضافة إلى هذه المخالفات والتي تؤدي مباشرة إلى تحمل مراجع الحسابات للمسؤولية الجنائية، هناك مخالفة أخرى تتمثل في ممارسته بصفة غير قانونية– كشكل لانتحال شخصية المراجع – كما جاء في نص المادة 54 من القانون 91-08، التي تنص على أنه "يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بغرامة مالية تتراوح من 5.000 إلى 50.000 دج، وفي حالة العودة يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة (06) أشهر وبمضاعفة الغرامة، أو بإحدى هاتين العقوبتين. ويعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله، يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون أو يستمر في القيام بها. ويعد كذلك مماثلا للممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، انتحال إحدى هذه الصفات الثلاث أو تسميات شركة خبيرة في المحاسبة ومؤسسة

محاسبة، أو أية صفة أخرى ترمى إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو هذه التسميات "(الجريدة الرسمية،56/06/29،2010).

خاتمة

في ظل ارتفاع مستويات الفساد المالي، لقد أصبحت مهنة محافظ الحسابات ذات أهمية كبيرة، وهذا من أجل الكشف عن الغش والتلاعبات، والأخطاء والتهرب الضريبي وكل التصرفات الغير القانونية،كما تحظى أهميته أيضا في المحافظة على مصالح المساهمين باعتباره وكيلهم،كما نجد بأن حاجة المتعاملين الاقتصاديين سواء طبيعيين أو معنويين إلى معلومات محاسبية ومالية ذات موثوقية وشفافية زاد من أهمية مهنة محافظ الحسابات،ولتعزيز هاته الأهمية فقد أحاط المشرع الجزائري لمهام محافظ الحسابات وجعله يقوم بهذه المهمة بإسمه الخاص مع تحمله مسؤوليته الشخصية وهذا دائما في ظل ظروف ملائمة توفرها له المؤسسة التي هي قيد أو محل المراجعة، من أجل أداء مهنته على أحسن وجه.

وفي الأخير جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاث أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارستة لهاته المهنة وهي مسؤولية مدنية، ومسؤولية تأديبية، ومسؤولية جنائية.

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

- الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 العدد 42، ص07.
- لقاضي حسن ودودح حسين، (1999)، ***أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية***، مؤسسة الورق، عمان، ص 01.ص 15.
- الفيومي محمد ولبيب عوض، ***أصول المراجعة***، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ص 21، ص 88.
- الناغي محمود السيد، (1996)، ***المراجعة إطار النظرية والممارسة***، مكتبة الجلاء، القاهرة، ص207.

مراجع باللغة الأجنبية

- BELAIBOUD. M., (1986), ***Guide pratique d'audit financier et comptable***, maison des livres, Alger, p 22.
- COLLINS. L. et VALIN.G., (1992), ***Audit et contrôle interne, aspects financiers, opération et statistiques***, dalloz, Paris, P21.
- GERMOND. B.,(1991), ***Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises***, clet, p 28.
- GUERZA. A. (1993), ***Code de commerce***, révolution africaine, Alger, P145.
-SAADI .N.E. et MAAZOUZ.A., (1993), ***La pratique du commissariat aux comptes en Algerie***, SNC, Alger, P 53.