

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

The evolution of the legal and professional responsibilities' content of the external auditor in Algeria

زرقياد وسام

أ/ بن عيسى عبد الرحمان

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

الملخص :

تسعى هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم الأساسية للمسؤوليات القانونية للمراجع الخارجي في الجزائر، و هذا بقصد تقريب هذه المفاهيم إلى إدراك المهنيين و الباحثين في هذا الميدان و شرح مضمونها و تبيان أنواعها، بحيث تتمثل هذه المسؤوليات في كل من المسؤولية الجنائية، المسؤولية المدنية و المسؤولية التأديبية لممارسي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر (محافظة الحسابات و الخبرة المحاسبية). مع تبيان الأسباب و الدوافع الرئيسية التي تحرك قيام المسؤولية القانونية، و المتمثلة أساسا في ارتكاب أخطاء متفاوتة الدرجات تقابلها عقوبات تتلاءم و هذه الدرجات و نوعية الأخطاء المرتكبة.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الخارجية، الخطأ، الإهمال، الضرر، المسؤولية القانونية،

المسؤولية المهنية، التعويض، العقوبات.

Abstract:

This study seeks to clarify the basic concepts of the legal responsibilities of the external auditor in Algeria for the purpose of bringing these concepts closer to professionals and researchers in this field, explaining them and demonstrating their types. These responsibilities are represented in all of the criminal, the civil and the disciplinary responsibilities to the practitioners of the external auditor career in Algeria (governance accounting and accounting expertise) through representing causes and main motivations that made the legal responsibility comes out into view mainly shown in committing varying degrees of faults matched by penalties that go along with the degree and the sort of the committed faults.

Keys word : External Audit, Fault, Negligence, Damage, Legal Responsibility, Professional Responsibility, Compensation, Penalties.

المقدمة:

تخضع مهنة المراجعة الخارجية باعتبارها مهنة حرة كغيرها من المهن إلى قيود و أحكام تنظمها، وتعاقب كل من يقوم بمخالفتها بحسب نوع الخطأ المرتكب، حيث أن طبيعة الخطأ هي وحدها الكفيلة بتحديد طبيعة المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي، سواء أكانت مدنية، تأديبية أو جنائية.¹

إن إخلال المراجع بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناتجة عن ذلك، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المراجع أمام القضاء و مطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر، بالإضافة إلى تضرر سمعة المراجع الأدبية و المهنية، و ما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية. فالمرجع مسؤول أمام الطرف الثالث نتيجة الإهمال الذي يرتكبه و الذي إما أن يكون فادحا أو عاديا، أو أن يكون جسيما أو احتيالا.²

فالإهمال العادي يكون نتيجة عدم مراعاة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المراجع للمهام المهنية، دون أية محاولة للخداع أو لارتكاب الاحتيال، هذه العناية التي تتضمن استخدام المعرفة و المهارة و الحكم التي يمتلكها عادة الممارسون في ظروف الممارسة المماثلة، بينما الإهمال الجسيم أكثر خطورة من الأول، و أقل خطورة من الاحتيال، حيث يتمثل في اللامبالاة و الخروج عن معياري العناية المهنية و الكفاءة عند تنفيذ الواجبات و هذا عندما يصدر المراجع تقريره دون أخذ خطوات معقولة لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية ملائمة، و يسمى عادة الاحتيال الضمني. هذا و يعتبر الاحتيال الأكثر خطورة بينها كلها، و الذي إذا تم إثباته فإنه يسمح لفئة واسعة من المدعين بمساءلة المراجع بنجاح، و يظهر الاحتيال عندما يصدر المراجع تقريرا غير متحفظ عن القوائم المالية و هو على علم بأنها محرفة.³

مرت مهنة المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية، الخبرة القضائية) منذ استحداثها في الجزائر بعد مراحل أساسية، ارتبطت بمختلف الإصلاحات الاقتصادية التي مست هيكلية المؤسسات الاقتصادية و الأجهزة الرقابية للدولة، من خلال إصدار مجموعة النصوص القانونية، بغية مواكبة التنظيم المهني للواقع الاقتصادي و المالي للبلاد، و الذي كان نتيجة التحولات التي عرفتها الجزائر، كما أن الاتفاقيات التي تم إبرامها و المفاوضات التي هي بصدد إتمامها، كان لها الأثر البالغ على هذه التطورات التي مست المهنة.

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

إن أهم المحاور التي مستها هذه التحولات نجد ذلك الجانب المتعلق بالمسؤوليات القانونية و المهنية الواقعة على عاتق المراجع الخارجي، و التي ينبغي مراعاتها أثناء أداء مهامه، و التي حددتها القوانين المتعاقبة المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، و المتمثلة أساسا في المسؤولية الجنائية التي يحددها قانون العقوبات و كذا المسؤولية المدنية التي تفرض على المراجع التعويض عن الأضرار التي تنجر عن قيامه بعملية مراجعة الهيئات و الشركات، و المحددة في قانون الإجراءات المدني، بينما تحدد المنظمات المهنية المشرفة على تنظيم عمل المراجعين المسؤولية التأديبية أو المهنية للمراجعين الخارجيين.

الإشكالية الرئيسية :

من اجل فهم مضمون هذه المسؤوليات، سوف نحاول استعراض مفهوم كل نوع من أنواع هذه المسؤوليات مع الإسقاط على حالة الجزائر، و على هذا الأساس يمكن طرح التساؤل التالي :

ما هو مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي في الجزائر ؟

الأسئلة الفرعية :

- من خلال هذا التساؤل الرئيسي يمكن تجزئته إلى جملة من الأسئلة الفرعية كالآتي :
- ما المقصود بالمسؤولية القانونية، وما هي أشكالها ؟
- ماهي المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي عند ممارسة مهامه ؟
- ما هي شروط قيام كل نوع من أنواع المسؤوليات القانونية للمراجع الخارجي في الجزائر، وما هي آثارها ؟

الفرضيات :

- من خلال الأسئلة السابقة الطرح يمكن صياغة الفرضيات التالية كإجابات مؤقتة وهي كالآتي :
- تعبر المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي عن الآثار القانونية التي تنجر عن سوء أداء المراجع لمهامه، والتي إما أن تكون عقديّة أو تقصيرية أو حتى مهنية؛
- تقع على المراجع الخارجي مسؤوليات قانونية و مهنية تحدها مختلف القوانين سواء المتعلقة بالمهنة أو التي ترتبط بأنواع المسؤوليات؛
- تتحدد نوع المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي على أساس الخطأ الذي يرتكبه والذي ينجر عنه تسليط عقوبات تتلاءم و نوع و حجم الخطأ.

الدراسات السابقة:

- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة (2011)، حيث تطرق الباحث إلى العلاقة التي تربط بين مهنة محافظة الحسابات و شركات المساهمة التي تشكل موضوع رقابة محافظ الحسابات، و كيفية إبرام العقد الذي يربطه بها و ما يتضمنه من حقوق و واجبات تجاه هذه الشركات، ثم تطرق الباحث إلى المهام الأساسية لمحافظ الحسابات و التي نجر عنها قيام مسؤوليات قانونية في حال الإخلال بها أو الحيلولة دون تمكين الشركة منها، و في الأخير قام بشرح مفصل لكل نوع من أنواع المسؤوليات التي تنجر عن هذا العقد أو بمناسبة ممارسة المهام داخل هذه الشركات، و المتمثلة في كل من المسؤولية المدنية، الجزائية و المسؤولية المهنية.
- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية (2012)، قام الباحث في هذه الدراسة بتقديم محافظ الحسابات و المهام التي هو منوط بالقيام بها، و من ثم تطرق إلى المسؤوليات القانونية التي يكون محافظ الحسابات عرضة لها عند ممارسته لمهامه، مع الأخذ بعين الاعتبار لمضمون هذه العلاقات في مختلف الأنظمة القانونية لكل من المغرب الجزائر و تونس.
- طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات-دراسة في القانون المقارن (2013)، تمحورت الدراسة حول المسؤوليات القانونية التي تقع على عاتق محافظ الحسابات من خلال شرح طرق ممارسة دعوى المسؤولية المدنية و المسؤولية الجزائية، كما تم التطرق إلى كل من المسؤوليتين المهنية و الإدارية لهذا الأخير، مع الإشارة إلى أهم العيوب التي تشوب كل هذه الأنواع من المسؤوليات في الجزائر كمن خلال دراسة النظام القانوني الذي يحددها.

1- المسؤولية الجزائية للمراجع الخارجي في الجزائر :

إن المراجع الخارجي مثله مثل أي فرد في المجتمع، ملزم باحترام القانون تحت طائلة تعرضه لعقوبات جزائية، بالإضافة إلى تلك العقوبات التي تكون مناسبة ممارسته للمهام المنوطة به، فتقوم المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي بمجرد توافر الشروط المنصوص عليها في القانون لا سيما اقترافيهم لجرائم تتعلق أساسا بمهام المراقبة و كذلك جرائم أخرى يحكمها القانون العام، حيث تبقى مسألة القصد الجنائي هي المهيمنة في المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي، فلا بد من أن يقدم هذا الأخير على إتيان الفعل الإجرامي و هو مدرك لعواقب ذلك. إن المهمة الأساسية للقضاء لا تكمن في تعويض المتضررين أو إعادة التوازن الاقتصادي في المصالح التجارية و إنما تكمن في معاقبة الإهمال العمدي للأفراد، و ما دام المراجع الخارجي فرد من المجتمع فتطبق عليه نفس القاعدة، فلا يمكن معاقبة هذا المهني إلا إذا أقدم على الفعل بنية إجرامية، و تجسدت هذه النية في مظاهر و صور تركزت على أرض الواقع عبر أفعال مادية.⁴

ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤولية المدنية و التأديبية اللتان يخضع لهما المراجع الخارجي في الجزائر، هو أن هذا الأخير لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات التي تنص على: " لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير امن بغير قانون"، كما اقر المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية للمراجع الخارجي في القانون 10-01 المتعلق بمهم الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، في نص المادة 62 منه: "يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية أو الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية"⁵. و باختلاف الجرائم الممكن ارتكابها في الشركات، تختلف وضعية مسؤولية محافظ الحسابات تجاهها، إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيها.

1-1- الجرائم الخاصة بشخص مراجع الحسابات : (عدم احترام المعايير الشخصية)

إن مهنة المراجع الخارجي مهنة منظمة قانونيا، لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط معينة و كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكبا لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، هذا من جهة و من جهة أخرى احد الضمانات الأساسية لممارسة المهنة هي استقلالية المراجع الخارجي و

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

عدم وقوعه تحت أي ضغط كان، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط لهذه المهنة، و صنف جرائمها و أوقع عقوبات على كل من يخالف القوانين و التي يمكن أن نذكرها كما يلي :

أ- جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة المراجع الخارجي :

حيث نصت المادة 73 من القانون 01-10 على أنه: " يعاقب كل من مارس مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية و في حالة العودة، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس مع مضاعفة الغرامة المالية " ⁶.

ب- جريمة انتحال صفة المراجع :

فلقد نصت المادة 74 من نفس القانون، على انه يعد كذلك ممارس غير شرعي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، كل من انتحل إحدى صفات المراجعين الخارجيين أو تسميات شركات المراجعة، بهدف خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات. ⁷

ت- جريمة عدم الملاءمة :

حيث اوجب المشرع الجزائري على ممارس هذه المهنة توفره على مجموعة من الشروط نصت عليها المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري، كما نصت على ذلك القانون 01-10 من خلال تبيان تلك الشروط بالإضافة إلى حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها في نفس السياق.

بحيث يعتبر التعدي على هذه الشروط بمثابة التعدي على معيار الكفاءة الواجب توفره في ممارس هذه المهنة، و المتمثلة في: ⁸

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يجوز على شهادة الممارسة المهنية على النحو التالي :
- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية، أو شهادة معادلة لها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معادلة لها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، و مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في هذا القانون.
- بينما يشكل مخالفة تلك الموانع و حالات التنافي، مخالفة و عدم احترام لمعيار الاستقلالية بشقيه الشخصي و الذهني، و التي يمكن توضيحها كما يلي :

✓ الموانع :

يتوجب على المراجع الخارجي عند قيامه بمهمة المراجعة الخارجية للشركات أو أي هيئة في الجزائر، الامتناع عن ما يلي :

- مراقبة الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده.

✓ حالات التنافي :

تحقيقا لممارسة مستقلة ذهنيا و أخلاقيا، كان لزاما تجنب الوقوع في وضعيات منافية لمهنة المراجع الخارجي، و المتمثلة في :

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

لا تتنافى مع مهام المراجع الخارجي مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

1-2- الجرائم المتعلقة بمخالفة عملية الرقابة :

حيث وضع المشرع الجزائري مجموعة من القواعد المنظمة لكيفية أداء المراجع الخارجي لدوره الرقابي داخل الشركات و الهيئات محل المراجعة، و بين في ذلك مسؤولية الجنائية الناتجة عن الإخلال بها أو بعضها، و المتمثلة أساسا في الجزائر في :

- جريمة إفشاء السر المهني:

حيث أكد المشرع الجزائري على وجوب المحافظة على السر المهني في المادة 71 من القانون 10-01 التي نصت على : " يتعين على المراجع الخارجي كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات، حيث يعاقب بالحبس و بغرامة مالية جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلي بها إليهم و أفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها و يصرح لهم بذلك"⁹، و لقد نص على ذلك القانون التجاري في مادته 715 مكرر 3/13، كما أحالت المادة 838 من القانون التجاري هذه الجريمة على قانون العقوبات الذي بين في مواده 301 و 302 على أنه : " يعاقب بالحبس و بغرامة مالية، كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة و أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها، دون أن يكون محولا له ذلك، أو إلى جزائريين مقيمين بالجزائر، كما يجوز الحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من قانون العقوبات"¹⁰. نفس الأمر الذي أكدت عليه المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/14 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، هذا الالتزام الذي أوضح المشرع الجزائري حدوده في نص المادة 72 من القانون 10-01 حيث توجد حالات يجوز فيها إفشاء السر المهني.

ب- جريمة عدم تقديم معلومات ضرورية :

على المراجع الخارجي كشف الأفعال المكونة للجريمة، فإذا أهمل الكشف عنها بالرغم من أن الفعل قد تأسس فإنه تحت طائلة العقوبة المقررة في نص المادة 830 من القانون التجاري، لكن الملاحظ هنا أن مسألة تحديد المدة التي يجب فيها على المراجع إبلاغ وكيل الجمهورية المختص، تثير إشكالا قانونيا هاما، فهذا المهني ملزم ببذل العناية المهنية فقط، وليس بتحقيق نتيجة، و بالتالي لا يمكن التأكد من أن المراجع قد علم بهذه الأفعال و الجرائم، فمهمته هي إطلاع وكيل الجمهورية عن الأفعال التي تشكل جرائم و كشفها في الوقت المحدد. فطبقا للمفهوم العام لنص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري، فإنه لا يمكن للمراجع الخارجي تقسيم الأفعال المجرمة طبقا للأشخاص الذين يرتكبوها، و لكنه ملزم بكشف الأفعال و ليس الإبلاغ عن الأشخاص.¹¹ كما أكدت المادة 72 من القانون 10-01 على الحالات التي يجوز فيها إفشاء السر المهني، حيث نصت على أنه : " لا يتقيد المراجع الخارجي بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا سيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي، و بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، و كذا بناء على إرادة موكلهم و عند استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط و التحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة".¹²

ت- جريمة تقديم معلومات كاذبة:

لقد جاء في نص المادة 830 من القانون التجاري على انه كل مراجع خارجي (مندوب الحسابات) يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن الحالة المالية للشركة ، يعتبر مرتكبا لمخالفة متعلقة بمراقبة شركة المساهمة و بالتالي يعاقب بالحبس من سنة إلى خمسة سنوات و غرامة مالية أو إحدى العقوبتين، كما عاقب المشرع الجزائري المراجع الخارجي من خلال نص المادة 825 من القانون التجاري بالحبس لمدة 06 أشهر إلى سنتين و بغرامة مالية أو إحدى العقوبتين إذا منح عمدا أو وافق على بيانات غير صحيحة وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.¹³

3-1- الجرائم الممكن الاشتراك فيها :

نصت المادة 61 من القانون 10-01 على انه يمكن مساءلة المراجع الخارجي بصفته شريكا حيث نصت على : " لا يتبرأ من المسؤوليات فيما يخص المخالفات التي لم يشارك فيها..."، و من بين هذه الجرائم التي إن ثبت اشتراكه بها، فإنه يعد إخلالا بواجباته المهنية، حيث نجد :

أ- جريمة الاحتيال:

لقد نصت المادة 372 من قانون العقوبات على انه يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمسة سنوات على الأكثر و بغرامة مالية، كل من ثبت في حقه ارتكاب جريمة الاحتيال بسبب قيامه باستلام أو تلقي أموال أو منقولات وسندات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالفات أو إبراء من التزامات أو إلى الحصول على أي منها أو شرع في ذلك و كان ذلك بالاحتيال...¹⁴

ب- جريمة خيانة الأمانة :

"كل من اختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو أوراقا مالية أو مخالفات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت التزاما أو ابرا لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال لأداء عمل باجر بشرط ردها أو تقديمها أو لاستعمالها أو لاستخدامها في عمل معين و ذلك إضرارا بمالكيها أو واضعي اليد عليها أو حائزوها، يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة و يعاقب"¹⁵

2- المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي في الجزائر :

برزت المسؤولية المدنية من بين مصادر الالتزام و كان لتطورها الأثر على القوانين الوضعية الحديثة، حيث تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، و هي نوعان، مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام العقدي و مسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير و هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.¹⁶

لا يمكن الحديث عن قيام المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي ما لم نقف عند الطبيعة القانونية لهذه المسؤولية، هذه الطبيعة التي ظهرت بظهور هذه المهنة و تطورها، و ارتبطت أساسا فكرة الخطأ

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

المرتكب من طرف المراجع الخارجي إذ لا يتوقف الأمر عند القول بخطأ المراجع الخارجي و إنما يجب إثبات هذا الخطأ.

لم يكن الأساس القانوني للمسؤولية المدنية للمراجع الخارجي بذلك القدر من الوضوح كما هو عليه الآن، فظهرت نظريتين حاضتا في مسألة الأساس القانوني لهذه المسؤولية، فالنظرية القائمة على أساس علاقة الوكالة كانت نتيجة تطبيق منطقي لفكرة العقد الذي يجمع المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) بالشركة، ما دام أن الشركة هي التي تختار المراجع الخارجي و هذا عبر التعاقد معه بصفة شخصية، و يكون موضوع هذا العقد التمثيل و المراقبة لصالح الشركة و الشركاء على حد سواء. بينما تقوم النظرية الثانية على الأساس التقصيري، و هذا بعد التطور الهائل الذي عرفته مهنة المراجعة الخارجية و لا سيما في مجال المهام المنوطة بالمراجع، فأصبح لهذا الأخير دورا هاما في حياة الشركات التجارية حتى أصبح يسمى الحامي للقانون في الشركات. إن تطور هذه المهام انعكس على الخطأ المنسوب للمراجع الخارجي فأصبح خطأه يتجسد في مظهرين، القيام بعمل أو الامتناع عن القيام به و الذي يأخذ شكل الإهمال.¹⁷

إن المسؤولية المدنية معناها التعويض عن الضرر الناتج عن الأخطاء التي يرتكبها المدين شريطة أن هذا الضرر ناتج عن الخطأ المرتكب، و المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي لا تخرج عن القواعد العامة، فلقيامها لا بد من ثبوت خطأ المراجع، و الضرر و علاقة السببية التي تربطهما، و في حال ما انتفى احد الأركان تنتفي المسؤولية، إلا أن المشرع و حرصا منه على ضرورة اطمئنان المراجع عند ممارسته لمهامه دون أي ضغوط، ألزم هذا الأخير على اكتتاب عقد تأمين من المسؤولية.¹⁸

1-2- شروط قيام المسؤولية المدنية :

أ- الخطأ :

يعد المراجع الخارجي مسؤولا عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أو بصفة جماعية، و لا يعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة و المديرون، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية، بناء على المادة 715 مكرر 2/14 من القانون التجاري. و بما أن المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث أعطت الحق للمراجع الخارجي للاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه و تحت مسؤوليته. فيعد

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

بموجب ذلك مسؤولا مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو احد أعضائه خطأ تنتج عنه المسؤولية المدني.¹⁹

ب- الضرر :

لا تتعدد المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا لنص المادة 01/61 المتعلق بالمهن الثلاث، و يقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليا و قابلا للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية، إضافة إلى كونه مباشرا و شخصيا و أكيدا يمس حقا معينيا للشركة أو للغير و بصفة عامة الضرر له صفة مادية، بحيث يترتب عليه خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معهم.²⁰

ج- العلاقة السببية :

لا يمكن القول بقيام المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي بتوافر الضرر و الخطأ ما دامت لا توجد علاقة تربطهما، فلتأسيس المدعي دعواه لا بد من أن يثبت هذه العلاقة. حيث تثبت إذا أثبت أن تنفيذ العناية بشكل طبيعي يسمح باستبعاد الضرر، و أن مراجعة الحسابات من شأنها تسهيل متابعة تصرف خاطئ يعرقل التحقق من حالة التوقف عن الدفع، و بالتالي زيادة عدم كفاية أصول الشركة أو أن يجرى الغير للاستناد على تقارير تجارية مجحفة مع الشركة محل المراقبة.²¹

2-2- أطراف المسؤولية المدنية :

لا يوجد حكم خاص لا في القانون المنظم للمهنة و لا في القوانين الأخرى ذات العلاقة يتعلق بممارسة دعوى المسؤولية المدنية ضد المراجع الخارجي، الأمر الذي يجعلنا نطبق الأحكام العامة الواردة في مثل هذه الحالات.²²

أ- المدعي :

إن المدعي في هذه الدعوة قد يكون:

- الشخص المعنوي : المتمثل في كل من الشركات، الجمعيات، المؤسسات العمومية،...؛
- الشريك : كل شريك في الأشخاص المعنوية السابقة الذكر؛
- المسير : نظرا لوضعيته داخل الشركة بغرض التملص من المسؤوليات؛
- الغير : بالأساس الدائنين للشركة.

ب- المدعى عليه :

- 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 إمكانية فصل الأخطاء عن بعضها.

3-2- أثار الدعوى المدنية :

إن المدعي في دعوى المسؤولية المدنية يسعى إلى الاستفادة من حكم قضائي يقضي بإلزام المراجع الخارجي بتعويض الأضرار التي يسببها للضحية و هذا بالنتيجة سيؤدي إلى تنحيته عن المهام التي كلف بها في الشركة. والتعويض عن الضرر في دعوى المسؤولية المدنية يكون ماديا أو ماليا، كما يمكن أن يكون شخصي أو بالتضامن كما يمكن لشركات التأمين لعب دور هام بموجب عقد التأمين عن المسؤولية المدنية.

3- المسؤولية التأديبية (المهنية) للمراجع الخارجي في الجزائر :

بالإضافة إلى كل من المسؤولية المدنية والجناائية وما ينجر عنهما من عقوبات بمناسبة ثبوت ارتكاب المراجع لجرائم و أخطاء تتسبب في إلحاق الضرر بأطراف أخرى، يمكن إضافة نوع ثالث من المسؤوليات لا يقل أهمية عن باقي الأنواع السابقة وهي المسؤولية التأديبية وتعرف أيضا بالمسؤولية المهنية.

تنشأ المسؤولية التأديبية عن مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة و الواجبات المهنية، و النظام الداخلي للهيئات التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة، و تسهر على تنفيذها، حيث أن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن مصلحة عامة مهنية وشرف المهنة.²³

مما سبق يظهر جليا أن مهنة المراجعة الخارجية تخضع إلى قيود و أحكام تنظمها، مما يجعل ممارستها عرضة للمسائلة القانونية المتمثلة في مختلف المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي، نتيجة مخالفتها فيعاقب بحسب نوع الخطأ المرتكب، نتيجة عدم مراعاة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ مهام المراجعة، هذه العناية التي تتضمن استخدام المعرفة و المهارة و الحكم التي يمتلكها عادة

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

الممارسون في ظروف الممارسة الماثلة و القائمة على معياري العناية المهنية و الكفاءة، و كذا عند إصدار تقرير دون الأخذ بالخطوات المعقولة، و إبداء رأي متحفظ حول القوائم المالية المفصح عنها، على الرغم من علمه بتحريفها أو السكوت عن المخالفات و المسروقات و عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأغراض الإدارة مما يشكل إخلالا بالتزاماته و واجباته بحسب المعايير الأخلاقية المتعلقة بمهام المراقبة، كل هذه الالتزامات و ما يقابلها من مخالفات التي يمكن التعبير عنها بمعايير ممارسة المهنة، التي تدور حول المعايير المتعلقة بالخصائص الشخصية و إجراءات تنفيذ المهمة بالإضافة إلى تلك المتعلقة بكيفيات و ضوابط إعداد تقرير المراجعة.

تنطوي المسؤولية المهنية على عقوبات تبدو قاسية في مضمونها مقارنة مع العقوبات التي تنجر عن المسؤولية المدنية و الجنائية، إذ تمس بسمعة و نزاهة المراجع الذي قد لا يصبح محط اهتمام من طرف طالبي خدماته في سوق المراجعة، و تقع المسؤولية التأديبية للمراجع بمجرد توفر الخطأ التأديبي فيصبح المراجع عرضة للمساءلة التأديبية، يتحمل المراجع المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية.²⁴

1-3 مفهوم الخطأ التأديبي :

هو كل تقصير في احترام قواعد الواجبات الأخلاقية و المهنية و كل إهمال صادر عن المراجع، بعبارة أخرى هو كل تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، حيث تصنف الأخطاء المهنية في الجزائر (بما أن لكل بلد خصوصياته القانونية) و يعاقب حسب درجتها، و على هذا الأساس فقد تم ترتيبها إلى أربع درجات تصاعديّة هي²⁵ :

أ - الخطأ المهني من الدرجة الأولى :

تمثل هذه الأخطاء في :

- التصريح بمراجعة كاذبة؛
- التصريح بالانتماء إلى الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات؛
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن و زملائهم قصد إزاحتهم؛
- نقص الاحترام تجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه.

ب- الخطأ المهني من الدرجة الثانية :

تتمثل هذه الأخطاء في :

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

ت- الخطأ المهني من الدرجة الثالثة :

تتمثل هذه الأخطاء في :

- تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- عدم دفع الاشتراك المهني (كل سنة)؛
- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة مع أشخاص غير مسجلين؛
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي يمنحه مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ث- الخطأ المهني من الدرجة الرابعة :

تتمثل هذه الأخطاء في :

- تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- إفشاء السر المهني (تقوم عليه مسؤولية جنائية إضافة إلى مسؤولية مهنية)؛
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة؛
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛

- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.²⁶

2-3- العقوبات التأديبية :

نقى في حالة الجزائر دائما بما أنه لكل بلد خصوصياته القانونية والتنظيمية، حيث تقوم لجنة الانضباط التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بتقييم خطورة الخطأ المرتكب بعد تلقيها لشكاوي (يجب أن تكون غير مجهولة) والتي تقوم بدراستها والتأكد من صحتها ومن ثم استدعاء المعني، وهذا من أجل الفصل في العقوبة المناسبة بعد سماعه في جلسة مغلقة وفي الأخير اتخاذ قرار الحكم بالعقوبة المناسبة والتي تتوافق ودرجة الخطأ والوقائع المرتكبة والتي يمكن حصرها في: ²⁷

- الخطأ من الدرجة الأولى : يتعرض صاحبه لإنذار؛
- الخطأ من الدرجة الثانية : يتعرض صاحبه لتوبيخ؛
- الخطأ من الدرجة الثالثة : يتعرض صاحبه للتوقيف لمدة 6 أشهر (توقيف مؤقت)؛
- الخطأ من الدرجة الرابعة : يتعرض صاحبه للشطب من القوائم الوطنية و بالتالي تسليم الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة.

الخاتمة :

لا تقتصر مهمة المراجع الخارجي (محافظ الحسابات خاصة) على الجانب المالي للمؤسسة فقط و الخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أحلقة الحياة الاقتصادية، ضمانا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة و تشجيع شفافية المعلومات المالية، أي أن له دور ضمن المصلحة العامة. و لذلك فإن المراجع الخارجي الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو يخالف القوانين في حد ذاتها، فإنه يخضع للمساءلة الناشئة عن المسؤوليات التي تقع على عاتقه،²⁸ حيث يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن العناية المهنية بمهنته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، و هذا ما يشرع لنشوء مسؤولية إما أن تكون جزائية بتحملة للعقوبات المنصوص عليها قانونا، و إما مدنية نتيجة إلحاقه ضرر بالغير الأمر الذي يترتب عليه دفع تعويضات جراء تلك الأضرار، أو حتى مسؤولية مهنية -تأديبية- تقرها الهيئة التابع لها المراجع، و هذا إذا وقع في مخالفات تسيء إلى المهنة أو الهيئة المشرفة عليها.

إن الملاحظ على برامج التدريب و التكوين المعمول بها في الجزائر، هو غياب التكوين في الجانب القانوني الذي يعاني منه المهنيين، حيث إن تكوينهم الأساسي الغالب هو تكوين في مجال المالية و المحاسبة، الأمر الذي يجعلهم يكتفون أحيانا بمسك محاسبة الهيئات و الزبائن الذين يلجؤون إليهم، دون السعي وراء الحصول على مهام المراجعة الخارجية، خاصة القانونية منها أو العمل كمصنفين قانونيين، أو وكلاء حصص، و هذا لنقص معرفتهم بالجوانب القانونية المحيطة بعمل الشركات التجارية من جهة و جهلهم بالمسؤوليات القانونية التي قد تقع على عاتقهم جراء قيامهم بذلك.

اختبار الفرضيات :

- تتمحور الفرضية الأولى للدراسة حول أن المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تقوم نتيجة سوء أدائه لمهامه، أي قيامه بأعمال تخالف العقد الذي يربطه بالعملاء، أو تقصيره في القيام بمهامه بمستوى مقبول، و هذا ما توضحه حيثيات هذه الدراسة، حيث إن ارتكاب المراجع لخطأ ما، من شأنه تعريضه للمساءلة القانونية، كون أن مهنة المراجعة مثلها مثل أي مهنة أخرى منظمة في إطار قانوني عام و خاص، يوضح الإجراءات المترتبة عن ذلك، مما يجعلنا نقبل هذه الفرضية؛
- إن ارتكاب المراجع الخارجي في الجزائر لأي خطأ مهما كان حجمه و نوعه، لا بد أن يقابل بعقوبات و جزاءات تتلاءم و نوع و حجم هذا الخطأ، حيث لا يمكن إيقاع عقوبة أو جزاء إلا

تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر

بوجود نص قانوني يفسر و يحدد كل ذلك، و هذا ما توضح مختلف النصوص القانونية التي اعتمدت عليها هذه الدراسة، و هذا ما يدعم و يؤكد الفرضية الثاني؛

- من خلال دراستنا للنظام القانوني الذي ينظم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، سواء القانون الخاص بالمهنة، أو تلك القوانين التي لها علاقة بالمهنة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، اتضح أن كل نوع من أنواع المسؤوليات الممكن أن يتعرض لها المراجع لا بد أن تتوفر فيها شروط و مقتضيات، من أجل الفصل في وقوعها من عدمه، حيث توضح هذه النصوص القانونية نوع المسؤولية و تربطه بالخطأ المسبب لها، و الذي من الممكن أن يكون سبب لقيام إحداها أو كلها في نفس الوقت، و هذا ما يدفعنا إلى قبول الفرضية الثالثة.

النتائج والتوصيات :

- على هذا الأساس، فإن الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر، و حتى المهنيين أنفسهم مطالبين ب :
- اكتساب معارف في الجوانب القانونية المتعلقة بالمهنة و الشركات التجارية، من خلال المشاركة في دورات تكوينية و أيام دراسية؛
- التنسيق مع المهنيين الذين يعملون في ميدان القانون، كالحامين و الموثقين و غيرهم؛
- إدراج تكوين قانوني يتلاءم و طبيعة مهنة المراجعة الخارجية، في إطار الإصلاحات التي تمر بها المهنة اليوم؛
- القيام بأيام دراسية على مستوى الهيئات المهنية و الأكاديمية، تجمع بين المهتمين بميدان المراجعة القانونية خاصة، و الباحثين و المهنيين المهتمين بعمل الشركات التجارية سيما شركات المساهمة.

الهوامش:

- ¹ - بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011، ص : 111.
- ² - حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص : 183.
- ³ - حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، نفس المرجع السابق، ص ص : 184، 185.
- ⁴ - طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات-دراسة في القانون المقارن-، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013، ص ص : 60، 61.
- ⁵ - ج ج د ش، الجريدة الرسمية، القانون رقم : 01-10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة: 62، ص : 10.
- ⁶ - القانون رقم : 01-10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة: 73، ص : 12.
- ⁷ - القانون رقم : 01-10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة: 74، ص : 12.
- ⁸ - القانون رقم : 01-10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة: 08.
- ⁹ - القانون رقم : 01-10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة: 71، ص : 12.
- ¹⁰ - الأمر رقم : 66-156، المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل: 08 يونيو 1966، الذي يتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم، المواد : 301-302، ص : 82.
- ¹¹ - معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون مسؤولية المهنيين، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2012، ص : 96.
- ¹² - القانون رقم : 01-10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة: 72، ص : 12.

- ¹³- معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون مسؤولية المهنيين، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2012، ص: 86-87.
- ¹⁴- الأمر رقم : 66-156، المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل: 08 يونيو 1966، الذي يتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم، المواد: 301-302، ص: 105.
- ¹⁵- الأمر رقم : 66-156، المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل: 08 يونيو 1966، الذي يتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم، المواد: 301-302، ص: 106.
- ¹⁶- بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 112.
- ¹⁷- طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 18-20.
- ¹⁸- معيزي خالدية، مرجع سبق ذكره، ص: 29.
- ¹⁹- بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 114.
- ²⁰- بن جميلة محمد، نفس المرجع السابق، ص: 115.
- ²¹- معيزي خالدية، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 67-68.
- ²²- طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص - ص: 150-160.
- ²³- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، العدد: 12، سنة: 2012، ص: 98.
- ²⁴- طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص: 292.
- ²⁵- القانون رقم : 10-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 63، ص: 10.
- ²⁶- المرسوم التنفيذي رقم 13-10، المؤرخ في أول ربيع الأول عام 11434، الموافق ل: 13 يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها،
- ²⁷- المرسوم التنفيذي رقم 13-10، نفس المرجع السابق، المادة: 05، ص: 19.
- ²⁸- شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 97.