

المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات

أ. عبار محمد

أ. خلاف قرماش

جامعة طاهري محمد - بشار - الجزائر

جامعة طاهري محمد - بشار - الجزائر

الملخص

تعتبر مهنة محافظ الحسابات ذات أهمية معتبرة نظرا للصلاحيات و المهام التي يقوم بها على مستوى الشركة، ولذى حرص المشرع الجزائري على التنظيم الجيد لها بإصداره القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. ولكن يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات أخطاء أثناء تأديته عمله، و بذلك يتحمل سواء مسؤولية مدنية في حالة تسببه في أضرار للشركة، او مسؤولية جزائية إذا كان الخطأ جزائيا و ذلك من أجل الردع و احترام القانون.

الكلمات المفتاحية

محافظ الحسابات، المسؤولية، المراقب، المؤسسة العمومية، المصادقة.

Résumé

La profession de commissaire aux comptes demeure importante aux vues des prérogatives et des missions qui lui sont dévolues, ce qui a amené le législateur à organiser et à promulguer la loi 01-10 du 29/06/2010 suivie de règlements et de procédures.

Dans le cadre de sa mission de certification des comptes, il se pourrait que cet auditeur légal soit à l'origine de fautes ayant des incidences plus ou moins graves sur l'entité auditée. Ces fautes peuvent être d'ordre civil ou pénal.

Mots clés

commissaire aux comptes, responsabilité civile, auditeur, entreprise publique, certification.

مقدمة

لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الصناعية والتجارية والمالية، نظرا للدور الذي يؤديه من أجل الحفاظ على القيم والمبادئ المحاسبية والتدقيق وتطوير المؤسسات.

وقد عرّفت المادة 22 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهني الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بأنه " يعدّ محافظ حسابات، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

وللممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفر الشروط التالية المنصوص عليها في المادة 8 من القانون السالف الذكر:

- . أن يكون جزائري الجنسية.

- . أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية 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 وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- . أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من نفس القانون.

عرفت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة 1970 بالأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 والذي نص في المادة 39 على أن وزير الحكومة المكلف بالمالية والتخطيط يكلف بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو أي هيئة عمومية جزءا من رأسمالها الاجتماعي من أجل التأكد من مصداقية حساباتها والتحليلات الخاصة بالأصول والخصوم.

ولقد حددت مهام والتزامات محافظي الحسابات فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جعل محافظ الحسابات مثل المراقبة الدائمة، وكانت مهامه تتمثل في:

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة.

- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة.

- فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية.

- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة.

ومع حركة الإصلاحات الاقتصادية ابتداء من سنة 1988 ، فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية أصبحت مثل الشخصيات المعنوية تسيّر وفقا لأحكام القانون التجاري. وابتداء من سنة 1991 فإن الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات قد حدد بصدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/04/1992 الذي يحدد تشكيل المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضبط اختصاصه وقواعد عمله. واستمر الأمر كذلك إلى غاية صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وجاء هذا القانون وألغى عددا كبيرا من أحكام القانون السابق 91-08 المتعلق بنفس الموضوع.

إن هيكلية وشكل المشهد الاقتصادي والمالي للجزائر خلال 20 سنة، قد عرف تغييرا معتبرا، وكان من الضروري، بالنسبة للمشرع، أن يأخذ بعين الاعتبار التعديلات الجوهرية التي مست القانون التجاري (ماي 1993)، والقانون المتعلق بالنقد و القرض (أوت 2003)، وإدخال ما هو منصوص عليه في القانون المؤرخ في 06/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، وأخيرا القانون المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

إن مسؤوليات محافظي الحسابات التي تعدّ مهمة و منظمة، هي مبررة بأهمية مهامهم والصلاحيات الممنوحة لهم. ثم إن المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات تتمثل في مراقبة الحسابات؛ فهو يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات والهيئات. وهو يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

عند ممارسة هذه المهام، يجب على محافظ الحسابات أن يحترم مبدأ الحيطة، أي لا يظهر ثقة عمياء ولا سوء ظن، وإنما يعتمد على المراقبة الداخلية و إجراء الفحص عن طريق السبر (sondage) طوال السنة لأن مهمة المراقبة هي ذات طابع دائم. يقوم محافظ الحسابات بتقديم نتائج المراقبة إلى الجهات التي خولت له هذه المهمة، وتعدّ المصادقة على الحسابات المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات التي تمنح له قوة حاسمة لا يستهان بها. و هذه المصادقة يمكن أن يترتب عنها ملاحظات توضح معنى المصادقة من دون أن تخفف السلطة أو التحفظات التي تقيد بعد المصادقة.

إن رفض المصادقة ينبئ عن تسيير ناقص أو غير مشروع. وفي هذه الحالة يعرض محافظ الحسابات المخالفات والأخطاء التي لاحظها، على أقرب جمعية عامة مقبلة، كما يطلع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها. وبناء على ما تقدم، يتبين بأن مهام محافظ الحسابات متعددة وينجر عنها توسيع في مسؤولياته: المدنية، الجنائية والتأديبية.

وسوف نتعرض إلى المسؤوليتين المدنية و الجنائية ، أما التأديبية فنشير إليها للتذكير.

1- المبحث الأول

1.1- المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

إن مسؤولية محافظ الحسابات تحكمها بصفة عامة المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري التي تنص " **مندوبو الحسابات مسئولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن أخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/ أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها** ".

أما القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 فقد نص في المادة 59 على أن " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"، كما نص في المادة 61 منه على أنه " **يعد محافظ الحسابات مسئولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. و في حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة** ".

يعني أنه يجب عليه أن يضع الوسائل و النشاطات المتعلقة بتنفيذ مهامه التي عهدت إليه، بدون أن يتحمل النتائج.

1.2- شروط المسؤولية

عند فحص الحسابات و المصادقة على صحتها و مطابقتها ، فان محافظ الحسابات يكون ملزما بتوفير الوسائل، وبالتالي فان عدم صحة الحسابات المصادق عليها لا يتحمل مسؤوليتها، و ما على المدعي إلا تقديم الدليل على أن محافظ الحسابات قد أحل بمهامه في الوسائل الموضوعة خلال المراقبة.

إن هذا التحليل يستند على حقيقة هي أن محافظ الحسابات لا يصادق على دقة الحسابات (exactitude) و إنما على انتظامها و صحتها (régularité et sincérité)، و من ثم فإن صعوبات مهمة لمحافظ الحسابات تعطي لنتائج مراقبته طابعا احتماليا، و هو ما يعد معيارا للتفريق بين الالتزام بالوسائل عن الالتزام بالنتائج (1) . و وفقا لتعابير القانون فان عدة مهام خاصة لا تظهر بأنها قابلة بأن تترك مكانا لمخاطرة جدية بالرغم من أنها تنتج التزاما بالنتيجة، ومنها افتراض الخطأ (présomption de faute) عندما لا تنفذ هذه المهام، و منها:

- المصادقة على صحة (exactitude) المبلغ الإجمالي للأجور المقدمة للأشخاص الخمسة ذوي الدخل العالي في المؤسسة.
 - مراقبة نزاهة تعديلات القانون الأساسي.
 - مراقبة الاتفاقيات المبرمة بين الشركة و أحد القائمين بإدارتها (أعضاء مجلس الإدارة).
 - مراقبة حسابات النتائج.
- في هذه الحالات فإن النشاطات المفروضة على محافظ الحسابات هي واضحة بما فيه الكفاية على أن عدم تنفيذها يشكل خطأ. و هذا يؤدي إلى التفريق وفقا للمهمة، إذا كان محافظ الحسابات لديه أو لا التزام بالوسائل أو التزام بالنتيجة (2) .

1.3- علاقة السببية

مثل ما هو مطبق في القانون العام، فإن مسؤولية محافظ الحسابات لا يمكن الاعتداد بها إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين خطأ محافظ الحسابات و الضرر الملحوظ.

و لكن من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية، و ذلك، أنه من جهة، أن محافظ الحسابات يراقب و لكن يجب أن لا يتدخل في التسيير، من جهة أخرى، فإن خطأ محافظ الحسابات لا يكون أبدا السبب الوحيد للضرر. و أخيرا يجب التمييز بين الضرر الذي يسببه محافظ الحسابات و ذلك الذي يحدثه المسيريون أو المحاسب المكلف بإنجاز الحسابات. و عليه، فإن نتائج أعمال محافظ الحسابات، حتى و لو أخذت بعين الاعتبار من طرف المدعين، فهي لا تعتبر سوى عنصرا من عناصر تقدير وضعية المؤسسة. و ينجم عن ذلك أن التقصير المهني المحتمل لا يمكن أن يكون إلا أصل الخسارة في فرصة لتفادي كل الضرر الذي يطالب بجمعه.

1.4- تحمل المسؤولية

عندما تثبت العلاقة السببية، فإن محافظ الحسابات المخطئ سيحكم عليه بجمعه الضرر سواء بصفته شريكا أو فاعلا.

ففي الحالة الأولى ستنتم مساءلته عن الضرر الإجمالي بالاشتراك مع الأطراف الأخرى (المسيري، المحاسب، البنكي، الأجير)، و الحكم عليهم يكون بالتضامن (3). و لكن بالنسبة للتعويض عن الضرر الخاص فيعتبر ذلك صعبا، لأن محافظ الحسابات لا يتدخل في التسيير و ليست له أية سلطة على مسيري المؤسسة و لا على المتدخلين الخارجين (مثل الخبير المحاسب، الجبائي، المستشار القانوني) الذين يتصرفون بكل حرية. و هذا ما يدفع القاضي إلى اعتبار أن مهمة محافظ الحسابات لا تؤدي إلا إلى "تخفيض الشكوك"، و من ثم فإن خطأ محافظ الحسابات، في حالة إثباته، لا يترتب عنه سوى ضياع الفرصة لتحقيق ربح، أو التنبؤ بخسارة أو اختلاس. فالتعويض سيحدد في جزء من كامل الضرر (4)، و هذا ما يؤدي في أغلب الحالات إلى تعويض جزائي.

فيما يخص دعوى المسؤولية (action en responsabilité) فهي تتميز عن دعوى الإقالة (action en relèvement) في أن الواحدة تجرّ الأخرى و ذلك لاستنادهما إلى أساس الخطأ، على الرغم من صلتها أثناء التطبيق، فدعوى الإقالة تقوم على إتهام مهام محافظ الحسابات بسبب خطأ أو مانع بموجب أمر من رئيس المحكمة المختص بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة (5).

إن محافظ الحسابات المعين في المسؤولية المدنية يتعين عليه اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي يتحملها أثناء ممارسة مهنته، و هو ما نصت عليه المادة 75 من القانون 10-01. و إن دعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات تتقادم بمرور ثلاث (3) سنوات ابتداء من واقعة الضرر إذا لم يقم بإخفائها، و تحسب من تاريخ المصادقة. أما إذا كان هناك إخفاء، فإن التصريح بالضرر الذي يبيده الضحية هو الذي يعدّ نقطة انطلاق التقادم، ما عدا إذا كانت المصادقة بتحفظ و من شأنها أن تثير انتباه المعنيين.

2-المبحث الثاني

2.1- المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات

تنص المادة 62 من القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 " يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ". و ما يمكن قوله أن نظام المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات منصوص عليه في القانون التجاري الذي جمع العقوبات الجنائية المطبقة عليه في المادتين 829 و 830، و كذا المادة 71 من القانون 10-01 التي أحالت على المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات (كتم السر المهني).

2.2- المخالفات المتعلقة بممارسة نشاط المهنة

إن الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات تأخذ شكلين: من جهة يتعلق الأمر بالمساس بالاحتكار المهني، ومن جهة أخرى المساس باستقلالية المهنة. فيما يخص النقطة الأولى (أي المساس بالاحتكار المهني)، فانه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ حسابات و التسجيل في جدول الغرفة الوطنية إلا إذا تم الاعتماد المسبق من الوزير المكلف بالمالية، و هذا يعد ضمانا أساسيا على الكفاءة و النزاهة، و من ثم فهي حماية جنائية مزدوجة ضد الممارسة غير الشرعية للمهنة و الاتصاف غير الشرعي لمنصب محافظ حسابات. إن خرق الاحتكار المهني يشكل جنحة منصوص عليها في المادة 829 من القانون التجاري التي تعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة من 20 000 دج إلى 200 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

أما فيما يخص المساس باستقلالية المهنة، فإن المادة 64 من القانون 10-01 أكدت الاستقلالية الفكرية و الأخلاقية لمحافظ الحسابات بالنص على حالات التنافي و الموانع. و تأكيد التحريم، فقد نصت المادة 829 من القانون التجاري بأنه " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20 000 إلى 200 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية" و ترجمة هذه الأخيرة في النص الفرنسي (les incompatibilités légales). إن الركن المادي للجريمة يتوفر بمجرد القبول و لو بدون المباشرة الفعلية للمهنة، أو عند مباشرة نشاط المهنة بعد ظهور حالات التنافي، و هذا مهما كانت مدة المخالفة أو أهمية النشاط (6). أما الركن المعنوي، فإن هذه الجريمة تستلزم توفر القصد الجنائي العام الذي يتمثل في انصراف إرادة محافظ الحسابات إلى تحقيق الجريمة مع علمه بحالات التنافي.

2.3- المخالفات المتعلقة بالمعلومات الكاذبة

إن هذه الجريمة منصوص و معاقب عليها بالمادة 830 من القانون التجاري بقولها " يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20 000 إلى 500 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ، كل مندوب للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة " .

فوفقا لهذا النص، يجب أن تكون المعلومة في عداد تلك المذكورة صراحة في النص و التي تم تبليغها إلى الشركاء بواسطة تقرير، أو إلى الغير بواسطة إشهار إلى الجمهور. إن محتوى المعلومة الكاذبة لا يكون إلا عن الوضعية المحاسبية و المالية للشركة التي تقدم بموجب تقارير إلى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة. إن التبليغ المادي للمعلومات الكاذبة يعد مثبتا عندما يسلم التقرير سواء كان عاما أو خاصا، أو يؤكد كذب المسيرين. و حسب ما يفهم من المادة المذكورة أن طريقة التبليغ لا تقتصر على الكتابة فقط وإنما يمكن أن تتم شفاهة. كما أن السكوت يمكن أن يكون شكلا للتعبير عن الكذب إذا كان فصيحاً ولا يحمل أي لبس، وقد اعتبر الاجتهاد الفرنسي السكوت المتعمد تأكيداً ضمني (7).

أما الركن المعنوي، فإن هذه الجريمة تستلزم توفر القصد الجنائي العام الذي يتمثل في انصراف إرادة محافظ الحسابات إلى ارتكاب الفعل بإعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة مع علمه بذلك. و يكون هذا في حالة مشاركة محافظ الحسابات في إعداد موازنة (bilan) غير صحيحة أو قد أمر بتقيد كتابات تغطي عمليات وهمية، أو قد وضع هو نفسه تاريخاً مزوراً على تقريره لإخفاء التاريخ الفعلي للتقرير الحقيقي مغطياً مخالفات محاسبية، أو يصادق على حسابات بدون تحفظ بينما يعلم بأن الوثائق المحاسبية لم تقدم من طرف الشركة.

2.4- إفشاء السر المهني

تنص الفقرة الأخيرة من المادة 830 من القانون التجاري " تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات".

أما المادة 71 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 فهي تنص بأنه " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات".

إن احترام سر المهنة هو مفروض على محافظ الحسابات الذي يحوز على معلومات أساسية بالنسبة إلى الشركة، ويعدّ ذلك حماية للشركة المراقبة، و هذا يعني أن محافظ الحسابات لا يمكن أن يكون أمين سر للمديرين إذا لم تكن لديهم ضمانات على أن العناصر الأساسية لاختياراتهم الصناعية التجارية و المالية تبقى بدون عقاب في حالة إفشائها (8).

والسؤال الذي يطرح يخص تحديد الأشخاص، حسب القانون، الذين يمنع على محافظ الحسابات أن يكشف لهم السر المهني، و أولئك الذين يجب أو يمكن أن يكشف لهم الأسرار المهنية خارج ما جاءت به المادة 830 من القانون التجاري التي تعاقب محافظ الحسابات الذي لم يكشف إلى وكيل الجمهورية عن الجرائم التي تصل إلى علمه (9). إذن يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ وكيل الجمهورية دون انتظار تبليغ مسبق إلى مجلس الإدارة أو أن يتبرأ من مسؤوليته، حتى و لو أدى هذا التبليغ إلى البراءة. و إذا امتنع محافظ الحسابات عن التبليغ و كان ذلك عن إهمال أو إغفال، فلا يشكل ذلك جريمة لعدم توفر الركن المعنوي أي القصد الجنائي .

الهوامش

1-د. احسن بوسقيعةk

2-المادتان 715 مكرر 4 و 715 مكرر 9 من القانون التجاري.

3- Guyon Y., p 419

4- Bulletin Joly, 202, p. 209

5- Bulletin de la CNCC, p. 25

6- Bulletin de la CNCC, p. 291

7- Viandier A. et De Lauzainghein , p 151

المصادر

1-د. احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص ، الجزء الأول ، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 249

2-المادتان 715 مكرر 4 و 715 مكرر 9 من القانون التجاري

- 3- Guyon Y. « Droit des affaires », Economica, Paris, 2004.
- 4- Bulletin Joly, n° 202.
- 5- Bulletin de la CNCC, 19 octobre 1999.
- 6- Bulletin de la CNCC, 11 juin 1974 .
- 7- Viandier A. et De Lauzainghein, « droit comptable », 2^{ème} éd. Paris 1993.
- 8- Vidal D. « Audit et révision Légale », DESCF, ed. Litec, Paris, 2000.
- 9- Code des sociétés, Dalloz, édition 2000.