

مسؤوليات محافظي الحسابات في التشريع الجزائري

د.طبيبي حمزة	جامعة الأغواط
أ. سعيداني محمد السعيد	جامعة الأغواط
الملخص : إن تطور مفاهيم الجرائم الإقتصادية من غش و تزوير و إحتيال و التي تعكس الإنحراف الأخلاقي للتطور المتسارع للحياة المعاصرة و تجذرهما داخل الإقتصاديات و الواقعة من إدارات الشركات و المشاريع بتضخيم القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى تعاظم مسؤولية المدققين إتجاه مختلف الأطراف، حيث أصبح الجزء المتعلق بقبول المهنة داخل أي مجتمع هو مدى قبول هذا الأخير لما تتحمله هذه المهنة من مسؤوليات و إلتزامات، حيث تتوجه البيئة المعاصرة نحو الميل الشديد و المتزايد نحو القضاء و المقاضاة في مواجهة شركات التدقيق في الوقت الحاضر، و الذي أظهر مخاطر نشوء مسؤوليات قانونية جديدة لم تكن معروفة سابقاً خلال القرون الماضية، حيث لم يقتصر الأمر على تطور الحالات القضائية بل إلى صرامة الأحكام القضائية و النصوص التشريعية ضد شركات و مكاتب المراجعة (مسؤوليات ذات اتجاه واحد)، نتيجة إتجاه الرأي العام نحو مسؤوليتهم في إفلاس الشركات و المشاريع و تدهور أوضاعها المالية و الإقتصادية، لذلك نحاول التعرض لمفهوم المسؤولية و تطورها و نطاق مجالاتها في التشريع الجزائري و ما تضمنه من نصوص و شروط في قيامها و العقوبات المقررة لها. الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات، المسؤولية، التشريع الجزائري.	

تمهيد:

إن تطور الحالات القضائية و أثرها على مهنة محافظ الحسابات و مكانتها جعل المنظمات المهنية تسعى جاهدة إلى دراسة و إصدار معايير و إرشادات و توصيات لتعريف و تحديد المسؤوليات و الواجبات للمراجعين إتجاه المجتمع المالي و الرأي العام من جهة، و من جهة ثانية إلزام المدققين بالالتزام آداب السلوك المهني و النزاهة و معايير العمل الميداني في أداء المهام و الأعمال من خلال بذل المزيد من التشكك المهني، و هذا نتيجة لتخوفها من إصدار نصوص قانونية ستزيد من العبء على المدققين و تضعف مكانتهم الإجتماعية أو تمنع تطورهم مستقبلاً، و تبعاً لذلك تحاول الدراسة التطرق إلى المسؤولية في مجال تدقيق الحسابات و مقارنتها بالنصوص التشريعية في الجزائر، و التي عملت على تنظيم المهنة دون تركها للتنظيم المهني باعتبار المدققين أصحاب إرادة حرة و مستقلة في ممارسة الأعمال، و بالتالي ضرورة تحمل المخاطر الناشئة عن الممارسة إتجاه المجتمع حمايةً له و تعزيز ما يخدم مصلحته، و وفقاً لما سبق نحاول بطريقة منهجية إيجاد متطلبات الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية :

هل الإعتماد و الإسترشاد بالمعايير الدولية للتدقيق في تحديد مسؤوليات المدققين كفيل بترقية النصوص القانونية و التشريعية و الأحكام القضائية في البيئة الجزائرية في ظل ما يعرفه العصر الحديث من تنوع و تطور لمفاهيم الجرائم الإقتصادية؟ .

يمكن تناول الإشكالية السابقة بتجزئتها بدراسة النواحي التالية :

-(1) تؤكد المجالس المهنية في معاييرها على مسؤوليات المدققين في

مجالات محددة فما هي هذه المجالات ؟

-(2) في المقابل يقرر المشرع الجزائري (و العرف) أنواع محددة من

المسؤولية فما هي هذه المسؤوليات و العقوبات المقررة لها ؟ .

و للإجابة على الإشكاليات السابقة تم إقتراح الفرضيات التالية :

- (لإن التنظيم القانوني و المهني للمراجعة المعطى من المشرع الجزائري كفيل بأدائها بالجودة المطلوبة، بالإسترشاد بالمعايير الدولية على أساس فرض كفايتها و إستيفائها للشروط القانونية و الفنية و أية مستجدات للوقائع و الأحداث على الساحة الوطنية.

- (2) وجوب تحديد مسؤوليات المحافظين للحسابات إتجاه مختلف أنواع الأطراف، و إصدار النصوص التشريعية التي توفر الحماية و الإستقلالية قبل تعداد الأفعال التي تعد خروجاً عن المهنة و طبيعتها الأخلاقية، و التي تفرض عقاباً جزائياً أو مدنياً أو إجراءً تأديبياً و ذلك بربط كل حالة بظروفها و ملاسباتها.

و لمعالجة القضايا السابقة تم إقتراح المحاور التالية:

- المقدمة في تطور مفهوم المسؤولية في الفكر الإنساني

- I المفااهيم اللغوية و الفقهية لمصطلح المسؤولية

- II التطور المسؤولية في تدقيق الحسابات

- III المسؤولية المدنية في تدقيق الحسابات

- IV المسؤولية الجزائية في مجال تدقيق الحسابات

- V المسؤولية التأديبية في مجال تدقيق الحسابات

- I المقدمة في تطور مفهوم المسؤولية في الفكر الإنساني

لقد إرتبط تطور مفهوم المسؤولية بالتطور الذي واكب مختلف القوانين (الحضارات)، حيث لم تكن الأسس تقوم عليها المسؤولية واحدة على إختلاف العصور المتعاقبة في تاريخ البشرية، فقد كانت المسؤولية في المجتمعات البدائية القديمة تقوم على فكرة المادية و التلقائية و الأخذ بالتأثر (التقاضي الخاص) دونما إعتبار لأهلية المرتكب و إرادته، فكانت النصوص تعاقب جرائم الخطأ كما لو كانت جرائم عمدية فكانت بذلك تركز على الفعل وحده (الركن

المادي) دونها إعتبار للركن المعنوي، يقول الفقيه الفرنسي روسيليه (rousseleur) في كتابه تاريخ العدل: " إن العدل القديم لا يعنى بما يجري في ضمير الجاني بل إنه يهتم بالعنصر المادي له دونها إعتبار لجانبه المعنوي"1، كما أن المسؤولية في هذه الفترة كانت تنسب إلى أفراد الجماعة و ليس للشخص عينه فلم يكن يعرف مبدأ شخصية العقوبة آنذاك لذلك لم يتم تطبيقه، و عند البحث في أثر الديانات السماوية على تطور مفهوم المسؤولية فإن هذه الأخيرة أخذت الطابع الديني لها (الكنيسة و معابد الكهنة)، و التي ترى أن المسؤولية تتمثل في العقاب و الذي هو جزاء الخطيئة (الإنقاذ الإلهي)، و بهذا المفهوم تم نقل المسؤولية من طور المادية و الجماعية إلى طور المسؤولية الشخصية، و التي على أساسها يعاقب المذنب بقدر ما يستحق و على قدر ما يرتكبه من أفعال (جرائم)، حيث نشأة فكرة الدية (التعويض) في أحضان هذه الحقبة و التي تحدد عرفاً (نشأ حق التعويض كبديل للتقاضي الخاص)، كما تحدد قانوناً بتدخل الدولة بإعتبارها صاحبة السلطة العامة و التي تولت فيما بعد توقيع العقاب بذاتها بعد نزع الإختصاص القضائي من كفالة الكنيسة و كان لهذا التدخل متطلباته و أثره في تطور مفهوم المسؤولية الجنائية، و أصبح الرد على الجريمة هو من حق الدولة وحدها فقط و لها وحدها سلطة تقرير نوعه و مقداره و كل ما يتعلق به من جزاء، أما عند دراسة أثر القانون الروماني القديم في تطور المسؤولية فإنه لم يميز بين المسئوليتين الجنائية و المدنية بأية خصائص تذكر، بل كانت هناك أحكام خاصة عن بعض الأفعال المحددة بالذات فإذا لم يكن الفعل قد ورد له حكم خاص فهو لا يعد من قبيل الأفعال الضارة، و يعتبر قانون " أكيليا 287 ق.میلاد"2 أهم القوانين الرمانية القديمة و الذي نص على بعض الأفعال الضارة كالموت و الجرح و إتلاف الأشياء، أما فيما يتعلق بالفقه و الشريعة الإسلامية فقد كانت لها اليد الطويلة في تطور مفهوم المسؤولية و وضع مبادئها كمبدأ شرعية

الجرائم و مبدأ عدم رجعية القوانين و مبدأ الضمان أو ما يسمى اليوم بالمسؤولية المدنية في القوانين الوضعية المعاصرة، و الذي ينص على الإلتزام بالتعويض المالي عن الضرر الذي أصاب الغير في نفسه أو ماله، و فيما يخص الدول الأوروبية فذهب القانون الفرنسي القديم إلى الفصل بين المسؤوليتين المدنية و الجنائية و قد وضع الفقيه الفرنسي "دوما"3 "DOMAT-القاعدة العامة في المسؤولية التقصيرية، و بذلك أصبح الجزاء تعويضاً مادياً لا يختلط بالجزاء الجنائي و بذلك ظهرت فكرة الخطأ كأساس للمسؤولية التقصيرية، و قد بقيت هذه الأفكار القواعد حتى بعد صدور القانون المدني الفرنسي لعام 1804 م (أو ما يعرف بقانون نابليون)، حيث نص المشرع الفرنسي في هذا القانون قيام المسؤولية التقصيرية عن الأفعال الشخصية على أساس فكرة الخطأ و بذلك أخذت فكرة المسؤولية تتطور في العصر الحديث بداية سنوات 1884 م في مجالات التشريع و الفقه و القضاء بظهور النظريات و المدارس العلمية و الإجتماعية، و التي ساهمت في التخلص من المفاهيم القديمة التي سيطرت على الفكر القانوني في أوروبا حتى القرن الثامن عشر (كانت القواعد القانونية تمايز بين الطبقة الإقطاعية من جهة و القوانين العامة المطبقة على عامة الشعب من جهة أخرى)، وقد إتخذت هذه المدارس من القواعد العلمية و النظريات الفلسفية منهاجاً لها و بذلك تعددت آرائها و إتجاهات أصحاب الفقه و القضاء، فذهبت المدرسة التقليدية على يد مؤسسها سيزاردي بكاريا (1738 م - 1794 م) في كتابه (الجرائم و العقوبات) الصادر في 1764 م بميلانو أن المسؤولية يجب أن تقتصر على ما يتعارض مع قواعد الأخلاق و مصلحة المجتمع، لذلك فضرورة عدالة العقاب للضرر ضرورة إجتماعية، يقول بكاريا: "فالعقوبة حسبها أن تلحق بالمجرم من الضرر قدرأ يفوق النفع الذي كان يبتغيه من وراء جريمة، و كل ما زاد عن ذلك أعتبر إستبداداً، فالمبدأ الطبيعي الذي يحكم النوازع الإنسانية هو مبدأ اللذة و الألم و لا مجال للعقاب إلا إذا إستهدف

تحقيق مزايا إيجابية، فإن ما يبرر العقاب هو منفعته و بالأصح ضرورته "4، لقد بنت المدرسة التقليدية أفكارها على فلسفة أن الإنسان كائن موهوب بالإرادة و الاختيار التي هي أسس المسؤولية العقابية و قد أستاذت إلى هذه المدرسة عند وضع التقنين الفرنسي لسنة 1791م، غير أن هذه المدرسة تعرضت للعديد من الانتقادات بميلها إلى التجريد و الموضوعية، مما جعلها تنظر إلى الجريمة ككائن قانوني مستقل و ثابت و أهملت الظروف النفسية للأشخاص، و على هذه الانتقادات بنت المدرسة الوضعية (Ecole positive 1850) م - 1920 م) فلسفتها على يد علمائها الإيطاليين لمبروز (LOMBROSE) و فري (E.FERRI) و جاروفالو (R.GAROFALO) ، الذين أخذوا بأساس الجبرية أو الحتمية في قيام الجريمة و العقاب (المسؤولية) كنتيجة إعتيادية للأسباب الاجتماعية و الشخصية الكامنة في نفسية الإنسان، فهو مسلوب الإرادة، فهي (أي الإرادة) لا تملك نفعاً أو ضرراً و حرية الاختيار وهم يكذبه الواقع، فهذه المدرسة بذلك تنبذ فكرة المسؤولية الأدبية أو الأخلاقية و تنادي بالمسؤولية الجنائية، و قد إستخدموا المنهج التجريبي و الإستقرائي لبرهنة ذلك، يقول أنريكو فري (E. FERRI) للإستدلال على موقف هذه المدرسة: "إن المدرسة الوضعية تنكر حرية الاختيار، و لذا فهي تنكر المسؤولية الأدبية و فكرة الإثم و الإسناد المعنوي، و لا تهتم إلا بالإسناد الفيزيائي (المادي) الذي تترتب عليه المسؤولية الجنائية "6، و هذه المدرسة هي الأخرى لم تسلم من الانتقادات فالجرائم و العقوبات تقوم على أسس و مبادئ رفضتها المدرسة الوضعية كحرية الاختيار و التمييز و الخطأ و المسؤولية الأدبية إلخ، إلا أنها أدخلت لأول مرة مفهوم التدابير الإحترازية.

أما بالنسبة لمدرسة الدفاع الإجتماعي، هذه المدرسة التي قامت في نهاية منتصف القرن العشرين، و التي سادها إتجاهين الإتجاه المتطرف بقيادة المحامي الإيطالي فيليبوجراماتيكا و الإتجاه المعتدل بقيادة المستشار الفرنسي

مارك أنسل7، و عموماً تنتقد هذه المدرسة مصطلحات الجريمة و العقاب لأن الغاية النهائية حسبها هو تقويم أفعال الشخص و إعادة تأهيله للإنخراط في المجتمع، هذا الأخير الذي يتحمل هذا الإصلاح كنتيجة للأثر الاجتماعي الذي إقترفه في حق الفرد (المجرم)، و بذلك إستبدلت فكرة المسؤولية الجنائية بمصطلح الحالة الاجتماعية كطريقة لدراسة الخطورة الإجرامية (الإنحراف الاجتماعي) للوقاية منها و إبطالها مستقبلاً8، و بالتالي فهذا الإتجاه لا يؤمن بوجود أية مسؤولية إلا في نطاق المسؤولية المدنية بسبب العلاقة السببية بين التصرف الفرد و الأضرار الناجمة عن تصرفه، أما في النطاق الجنائي فلا تقوم أية مسؤولية عن الفعل المرتكب لأنه توجد نفسية فردية مضادة للمجتمع ينبغي تقويمها حتى يمكن له المساهمة في الحياة المشتركة للجماعة.

و على الرغم من جميع أنواع المراحل التي مر بها مفهوم و مصطلح المسؤولية، و تطوره عبر جميع الأنظمة العرفية و السياسية الحضارية و الحكومية (التشريعية والفقهية و القضائية) و المدارس الأوربية، إلا أن كلها يجمع و يسلم بضرورة المساءلة الشخصية، و بالتالي التسليم بضرورة العقاب.

- المفاهيم اللغوية و الفقهية لمصطلح المسؤولية

لقد تم استخدام مصطلح المسؤولية حسب المدارس و النظريات للدلالة على عدة معاني في مستويات مختلفة:

1- المعنى اللغوي

و يذهب المفهوم اللغوي في المعاجم العربية لمصطلح المسؤولية إلى أنها: "حالة أو صفة من يسأل عن أمر تقع عليه تبعته، و تطلق المسؤولية أخلاقياً على إلزام الشخص بما يصدر عنه قولاً أو فعلاً، و بذلك يشتمل مفهومها على الإلتزام بإصلاح الخطأ الواقع على الغير طبقاً للقانون"9، و أما مدلول مفهوم المسؤولية في المعاجم الأجنبية فقد ورد لها أكثر من معنى أهمها: "حقيقة أن يكون المرء متحماً لتبعة تصرفاته بإدراكه لها، و وعيه لما

يندرج ضمنها من أثر شخصي على الغير، و قبوله لها يرتكز على مجموعة الشروط"10.

2-III المعنى التشريعي و القضائي و الفقهي

فيما يخص التشريع و القضاء فلم يرد تعريف المسؤولية لا تشريعاً و لا قضاءً، و إنما بينت التشريعات أركانها و ما يرد عليها من عوارض مختلفة، و بالنسبة للقضاء فالأحكام القضائية تناولت مسؤوليات الأشخاص عن الجرائم المنسوبة إليهم و عناصر قيامها بربطها بأفعالهم أو من عدمها، أما فيما يتعلق بالإختصاص الفقهي فقد أدلى العديد من الفقهاء كل بدلوه و على إختلاف مشاربهم و بدون إثارة إختلاف فقهي قد يذكر حول وضع تعريفات جامعة و مانعة لمفهوم المسؤولية و التي تعددت كالآتي :

التعريف(01): "المسؤولية إلزام شخص بتحمل نتائج أفعاله التي جرمها القانون على أنها غير مشروعة، فالمسؤولية شرط قانوني ضروري لتطبيق العقوبة على الجريمة المرتكبة أو على الفعل المقتل"11.

التعريف(02): "إلزام شخص بتحمل عواقب ترتبت على فعل باشره مخالفاً به أصول و قواعد معينة فيتحمل بذلك التبعة القانونية لنتائج أفعاله"12.

-حيث تجمع التعريفات السابقة على:

- (1) أهمية و ضرورة تحديد مفهوم الشخص المسؤول و القادر على تحمل تبعات الأفعال في المجالات المختلفة للحياة الإقتصادية و الإجتماعية و الأخلاقية و الدينية.

- (2) ركزت التعريفات الفقهية على الناحية القانونية بتعداد الحالات و الأفعال التي يمكن بها محاسبة الأشخاص قانوناً عنها.

- (3) لا يسأل الشخص عن تصرف صدر منه إلا إذا كان هذا التصرف يجرمه القانون فلا جريمة إلا بنص.

-III التطور المسؤولية في تدقيق الحسابات

لقد إرتبط تطور العديد من المفاهيم و الإرشادات و نشأة المعايير الدولية و حتى القوانين المنظمة للأسواق المالية و التجارية، و تلك المنظمة للشركات في العصر الحديث (بعد 1900م) بنتائج الأحكام القضائية، و الصادرة في مواجهة شركات المحاسبة و التدقيق خاصة في الفكر الإنجليزي (ثم القضاء الأمريكي في منتصف القرن العشرين (20 م)، حيث تعتمد الولايات المتحدة الأمريكية على الهيئات المهنية في البحث عن الحلول حول المستجدات البيئية بدلاً من القضاء، عكس الفكر و الفقه الإنجليزي الذي يعتمد على الأحكام و القرارات و الإجتهاادات و الأعراف القضائية كأساس في تشريع القوانين لتلبية إحتياجات المجتمع) الذي كان له الفضل في تطور مهنة المراجعة، بداية من التحول في أهداف التدقيق الناتج عن الحكم القضائي الصادر في قضية L.J. 13(KINGSTON CONTTEN MILL) سنة 1896 م عن القاضي L.J. LOPES، كما أن تطور المسؤولية إرتبط بتطور مفهوم المستخدمين في مجال المحاسبة (المستدل عليه بالمدخل المنفعي أو كما يحب أن يسميه البعض بنظرية الصلاحية)¹⁴، حيث يمكن تقسيم فترات تطور المسؤولية إتجاه مختلف الأطراف (الرئيسية و الثانوية)، و بالإستناد إلى الأحكام القضائية و المدخل المحاسبي المنفعي إلى ثلاثة (03) مراحل: 15 المرحلة (01): (من 1900م إلى 1933م)

تركز مفهوم المسؤولية في فكر و نظرية المراجعة و لدى القضاء مع بداية القرن العشرين (1900م)، حيث كان نطاق المسؤولية محكوماً بما يعرف في الأدبيات المهنية بمعيار المستفيد الأساسي (الأصل المتعاقدة: و هو المستفيد الرئيسي من عقد التعاقد و هم الملاك و المساهمين و الإدارة، و المتميز بحقوق لا تتوفر لغيره)، حيث تتحدد المسؤولية إتجاه شخص بعينه طبيعياً كان أو معنوياً و ينص عليه صراحةً في العقد، كما يصرح فيه أيضاً عن طبيعة الغرض المحتمل لإستخدام المصادقة (الشهادة) على القوائم المالية، ومن أهم

القضايا التي شغلت فكر القضاء و المنظمات المهنية في هذه الفترة قضية (ULTRAMARAS VS .TOUCHE- 1931م) 16 ، و هي أول دعوى يطالب فيها طرف غير منصوص عليه في العقد (الطرف الثالث) بتعويض الخسائر التي لحقت به لإعتماده على تقرير المراجعة، و تعود حيثيات القضية إلى مهمة المراجعة لسنة 1921 م، حيث قاضى الدائنون (ULTRAMARAS) المراجع على الإهمال و الغش الذي وقع منه، و لكن المحكمة رفضت الدعوى لعدم وجود عقد الإرتباط (خطاب التعاقد)، حيث تقرر مسؤولية المراجع إتجاه الطرف الثالث فقط في حالة الخطأ الجسيم، و بصدر هذا الحكم بدأ الإهتمام بما يسمى بالطرف الثالث (و أيضا القرينة الخارجية)، خاصة بصدر قانون الأوراق المالية الأمريكي سنة 1933 م و لسنة 1934 م لضمان حماية و تزويد جمهور المستثمرين بالمعلومات الملزمة لتقييم درجة جودة الأوراق المالية المقدمة لجمهور المستثمرين المحتملين.

المرحلة (02): (من 1933م إلى 1973م)

تطور نطاق المسؤولية خلال هذه السنوات حيث أصبح هذا النطاق محكوماً بمعيار جدير يعرف بالفئة المنظورة (المستفيدين الرئيسيين و الثانويين- المدخل المحاسبي)، حيث يعكس هذا المنظور كلاً من تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) سنة 1966م 17 حول المحاسبة و إنتاج القوائم المالية و المستخدمين لها و تقسيمهم حسب خصائصهم الرئيسية، بالإضافة إلى إعراف مجلس المحاسبة الأمريكي (FASB) بتنوع المستخدمين للقوائم المالية و تطرف حاجاتهم منها (المستثمرين- الدائنين - العملاء - الحكومات- المؤسسات المنافسة...إلخ)، و التي تخلق عائق أمام تحقيق المعلومات المحاسبة لأهدافها في تقرير مصداقية مدلولها للحقائق المتعلقة بالأحداث الإقتصادية و الثقة فيها، و في مجال المراجعة فإن هذه المرحلة كان لها أثر بالغ من خلال الأحكام

القضائية و الدعاوى المرفوعة ضد مكاتب و شركات المراجعة، و التي من أهمها:

(1) قضية (THE MCKESSON AND ROBBINS CASE- 1940)-

(م): و قد كشفت هذه الدعوى عن ضرورة وضع معايير مراجعة واضحة و محددة، و على أساس هذه القضية قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1947 م، بإصدار لائحته المشهورة تحت عنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات" 18.

(2) قضية (RUSCH FACTORS VS. LEVIN- 1968) (م): 19 أثبتت

هذه الدعوى مسؤولية المراجع القانونية عن إهماله في عرض تقرير بأمانة و شفافية بشأن القوائم المالية إتجاه مجموعة متوقعة من المستخدمين لتقريره في إتخاذ قراراتهم بالرغم من عدم ذكر أي تعريف لهذه المجموعة في العقد، حيث كان القضاء سبباً في توسيع نطاق المسؤولية نحو طرف ثالث غير مذكور في العقد.

(3) قضية (THE BAR CHRIS CONSTRUCTIN CORP- 1968م):

أكدت هذه الدعوى هي الأخرى، و بصفة رسمية مسؤولية المراجع إتجاه الطرف الثالث و قد كان لهذه الدعوى أهمية كبرى في نشأة و تطور العديد من المعايير مثل معيار التدقيق الدولي رقم (ISA - 320) الأهمية النسبية) و معيار التدقيق الدولي رقم (ISA- 560) الأحداث اللاحقة لتاريخ (الميزانية)، و التي لم تكن موجودة من قبل.

(4) قضية (THE EQUITY FUDING- 1973) (م): تضمنت هذه الحالة

غش و تلاعب إستمر لحوالي عقد كامل، و قد كشفت هذه القضية لأول مرة إمكانية الشك في نزاهة و أمانة و صدق الإدارة العليا.

- هذه القضايا دفعت بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إلى

إنشاء لجنة مسؤوليات المراجع سنة 1974 م 20، و التي خرجت بتقرير سنة

1978 م تضمن العديد من النتائج أهمها واجب المراجع في الإهتمام بنظم الرقابة و الضبط الداخلية المصممة لمنع الغش و الإحتيال، و البحث عنهما في حالة الريبة من خلال بذل العناية المهنية و إمتلاك المهارة الفنية المهنية المعقولة و إدراكه لحدود مهمته، كما تضمن التقرير مجموعة إقتراحات تهدف لإسترداد ثقة الجمهور في المهنة.

-إن هذه المرحلة أسقطت شرط وجوب الإفصاح عن أسماء المستفيدين في عقد الارتباط حتى يكون بالإمكان مساءلة المدقق و أصبح يكفي أن يكون الشخص المتضرر من فئة تستفيد بعينها من تقرير المراجعة.

المرحلة (03): (من 1937 م إلى...)...

و التي تمتد إلى الوقت الحاضر و الذي أصبح فيه نطاق المسؤولية مطلقاً ، و ذلك تأسيساً على ما يعرف بالمستفيد العادي أو المحتمل (الطرف الثالث)، و الذي أسقط كأساس لمساءلة المدقق شرطين أساسيين هما النص الصريح على إسم المستفيد من التدقيق و غرضه الخاص في العقد المبرم، الأمر الذي ساهم في توسيع عدد المجموعات التي تدخل ضمن هذا الإطار، و يذكر تقرير

" The corporoté raports " الصادر 1975م عن معهد المحاسبين

القانونيين لإنجلترا و ويلز (ICAEW) أطراف المجتمع المالي المتمثل في الجمهور من مواطنين و مراكز حماية المستهلك و البيئة، كمستخدمين للمعلومات حيث إعتبر أن الهدف الأساسي من نشر المعلومات تحقيق الرفاهية الإجتماعية غير أن إختلاف مستويات إدراك هؤلاء المستخدمين و تعدد حاجاتهم يؤثر بصورة مباشرة على مضمون القوائم المالية و تقرير المراجع، و تعتبر قضية (ERNSTSHOSCHEFELDER- 1976 م) نقطة تحول حيث أوضحت أن مجرد إثبات الإهمال ليس دليلاً كافياً على النية الإجرامية فنصت على ضرورة إثبات عنصر العلم لدى المراجع في حالات الغش و الإحتيال كأساس لقيام مسؤوليته (التقصيرية و الجنائية)، و هكذا صار

بالإمكان لأي طرف ثالث من مستخدمي القوائم المالية المطالبة بقيام المسؤولية إذا ما ثبت أن وقوع الضرر قد نتج من إعتقاد في قرار من قراراته على قوائم مالية مدققة تحمل في ثناياها أخطاء مادية.

و- بتفجر الفضائح المالية مع بداية القرن الواحد والعشرون (21 م) في مختلف الإقتصاديات العالمية، و يترأسها الإقتصاد الأمريكي ممثلاً شركة إنرون للطاقة (ENRON) و شركة ورد كوم (WERLDCOM) في قطاع الإتصالات، بالإضافة إلى شركة (Xerox) في قطاع الطباعة، و القارة الأوروبية من خلال الشركة الأوروبية للأغذية (PARMALAT)، بالإضافة إلى الفضائح الإقتصادية في كل من الأرجنتين و البرازيل دول شرق آسيا و الأزمة المالية لسنة 2008 م 21، فهذه الحوادث إنعكست سلباً على الإقتصاد العالمي من جهة، و آثارها الوخيمة على البيئة المحاسبية و شركات المحاسبة من جهة أخرى، ليتجلى ذلك بإنذار أكبر الشركات المحاسبية العالمية (شركة آرثر أندرسون 22) (ARTHURANDERSON) -لثبوت تورطها في تلاعبات مالية ضخمة، و بقدر ما أظهرت هذه الفضائح براءة السياسات المحاسبية فقد أظهرت إنحطاط السياسات الأخلاقية (و الذي أدى إلى ظهور ما يسمى بالحوكمة المؤسسية للسيطرة على التوجهات الإدارية المنحرفة في المؤسسات)، و الخلاصة من هذا كله (التجارب) هو خروج الهيئات المهنية بعدة توصيات للعب أدوارها الإقتصادية و الإجتماعية و الإبلاغية (الإعلامية)*، و التي كان لها أثر في تطور المعايير بإعادة صياغة تأكيدات الكفاءة و الإستقلالية و النزاهة و السر المهني و الموضوعية، و إنتهاج السياسات الأخلاقية و منع الأعمال المزدوجة (كالإستشارات المالية أو الإشرافية على النظم الرقابية أو المحاسبية) لدى نفس العميل و منع الأتعاب الشرطية، و محاولة إرشاد المدققين بزيادة الوعي في إمتهان و مباشرة الأعمال بدراسة مجالات قد تكشف وجود أعمال محظورة كالغش و الإختلاس و التحايل

و تبيض الأموال و عدم الإلتزام بالقوانين و الأنظمة، و تأكيد تطوير عمليات الإلتصال مع الإدارة و محاولة تبليغ المجتمع المالي و الإجتماعي و السياسي بدور الهيئات المهنية داخل الإقتصاديات.

IV-المسؤولية المدنية في تدقيق الحسابات

-لقد قسمت المسؤولية المدنية إلى جزئها المسؤولية العقدية و المسؤولية التقصيرية

1-IV المسؤولية العقدية في تدقيق الحسابات

تبدأ مهام المحافظ عند إستلامه قرار التعيين إلى غاية إنتهاء مهمته بإعداد التقرير مما يترتب عليه مسؤوليته، أين تتلخص واجبات المحافظ كما تطلبه أصول المهنة (إعلام الوكيل بالمعلومات الضرورية عما وصل إليه في تنفيذ الوكالة - المادة (577) من القانون المدني)، فتكون مسؤولية المحافظ إتجاه عملية تعود لأصل العلاقة التعاقدية التي تجمع الطرفين سواء كانت كتابية أو شفوية (القبول الضمني لتوكيل المهام)، وهنا تنشأ مسؤولية حق التعويض محصوراً بين الموكل و الوكيل نتيجة ضرر لحقه لخطأ في الأداء كالتقصير و الإهمال أو قبول معلومات تضليلية أو أداء خدمات لا وجود لها في العقد المبرم، فيلزم المحافظ بتعويضه متى إجتمع أركان هذه المسؤولية من نشوء الخطأ العقدي و تحقق الضرر و العلاقة السببية، كما تنص عليه المادة (24) من قانون المدني: "كل عمل أياً كان مرتكبه محدثاً ضرراً للغير يلتزم من كان سبباً في حدوثه بالتعويض"، بالإضافة إلى وجود عقد صحيح من حيث شروط التعاقد (الأركان) و وجود النص القانوني لتجريم الخطأ (فوجود النص يمكن تحديد قيمة التعويض على نحو معقول)، فالخطأ العقدي هو أساس هذه المسؤولية، "....، إن الخطأ في المسؤولية التعاقدية هو بذاته واقعة الإخلال التي يتكون منها و ينحصر فيها عدم تنفيذ الإلتزام، وذلك طالما لم يثبت الملتزم قيام سبب خارجي الذي يدعو إلى النفي، و في هذه الحالة يتبين

أن تلك الواقعة وحدها هي كل ما يتعين على طالب التعيين (صاحب الدعوى) إثباته، و أنه متى قام بإثباتها فإنه يكون من أثبت الخطأ الذي يبني عليه مسؤولية الملتزم فتقوم به إلا في حالة إثبات الإلتزام بالوسائل دون تحقق النتائج المرغوبة، أين يجب على الملتزم (المحافظ) الإثبات في نفي الإدعاء بأنه قد بذل من الجهد و العناية أو الإحتياط في سلوكه ما هو مطابق لما يسلكه الرجل العادي،... "23، فالخطأ بذلك يترتب نتيجة الإخلال بالإلتزام تعاقدى بعدم تنفيذ الواجبات وقت نفاذ و سريان العقد، فهذا الخطأ يوجب قيام المسؤولية العقدية ما لم يستطع المتدفع بعدم التنفيذ (المحافظ) إثبات إستحالتة في تنفيذ العقد لسبب أجنبي طبقاً للمادة (307) من القانون المدني: "ينقضي الإلتزام إذا أثبت المدين أن الوفاء بالإلتزامه أصبح مستحيلاً لسبب أجنبي عن إرادته" 24، و لذلك عند توكيل المحافظ في مهام خاصة فمن واجبه طلب كتابة عقد يحدد فيه المهنة المطلوبة منه و مدتها لتنفيذها بالعناية اللازمة، و على هذا الأساس يتحمل المحافظ مسؤولية بقدر جسامة خطأه طبقاً للمادة (715) من القانون التجاري الجزائري: "مندوبوا الحسابات مسؤولين سواء إزاء الشركة أو الغير عن الأضرار الناشئة عن الخطأ و اللامبالاة التي يكونون قد إرتكبوها في ممارسة وظائفهم" 25، و بهذا يعد محافظ الحسابات مسؤولاً إتجاه الكيان أو إتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، و لا يتبرأ من مسؤوليته في ما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب إنعقاداً بعد إطلاعها عليها، و في حالة معارضة المخالفة (الوقوف عليها) يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

و في الأخير نشير أنه تنشأ مسؤولية المحافظ عن عمل النائب المساعد كما لو كان هذا العمل صدر منه، فهم مسؤولين شخصياً و بالتضامن في

إلتزامهم بتعويض الضرر، طبقاً لما ينص عليه القانون المدني و الأعراف المهنية حيث تنص المادة (136) من القانون المدني: "يكون المتبوع مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع متى كان واقعاً منه في حالة تأدية وظيفة أو بسببها، و لو لم يكن المتبوع حراً في إختيار تابعه متى كانت له عليه سلطة فعلية في رقابته و توجيهه"26، و تقوم رابطة التبعية بمصدر يكفله القانون و ليس العقد لأن أفراد المجموعة تجمعهم وحدة الغاية التي قام عليها، و قضى بأن إتفاقهم على المهمة يضع وسائلهم المستخدمة للهدف المشترك (الرأي) تحت المسؤولية الجماعية لهم، كما تنص المادة (126) من القانون المدني: "إذا تعد المسؤولين عن عمل ضارة كانوا متضامنين في إلتزامهم بتعويض الضرر، و تكون المسؤولية فيما بينهم إلا إذا عين القاضي نصيب كل واحد منهم في الإلتزام بالتعويض"27، و بما أن المسؤولية العقدية تخضع لنفس الإرادة التي أنشأت العقد (شروط التعاقد) فيجوز الإعفاء منها أو تعديل أحكامها إلا ما كان ملازماً منها لعمل إجرامي، فيبطل كل شرط أو أمر بالإعفاء (المادة (178) من القانون المدني الجزائري)، لأن الضرر في هذه الحالة قد تجاوز المستفيد من التعاقد إلى غيره من أطراف المجتمع (المسؤولية التقصيرية و الجنائية).

2-IV المسؤولية التقصيرية في تدقيق الحسابات

إن محافظ الحسابات يقوم بعمله بناءً على العقد الجاري بينه وبين العميل، و الإشكال المطروح: هل يرتبط عمل المحافظ بأي إلتزام إتجاه الغير الذين إعتدوا على تقاريره و التي وقع المحافظ على صحتها كأساس لإتخاذ قراراتهم؟ إن المسؤولية التقصيرية وجدت لحماية مصلحة الجمهور وفق نص المادة (121) من القانون المدني: "الجرم المدني هو كل عمل مضر بمصلحة الغير عن غير قصد"، و هي المصلحة الشرعية الكلية للمجتمع و أفرادها و هم أطراف لا يملكون عقداً لكنهم معروفين لطرفي العقد، و لديهم حقوق و منافع محددة

بناءً على العقد المبرم بين المحافظ و المؤسسة قيد التدقيق، و هذا يدل على أن المحافظ مسؤول مسؤولية تقصيرية إتجاه من تضرر غير أنه يجب إثبات الضرر سواء كان مباشراً أو غير مباشراً أو مادياً أو معنوياً، و يجب أن يكون هناك تقصير من جانب المحافظ كان السبب في نشوء الضرر فيلزم المحافظ بتعويضه.

-هناك بعض الدول تتجه إلى عدم مسؤولية المحافظ إتجاه الغير لعدم وجود العلاقة التعاقدية إلا إذا علم الغرض من مصادقته على الحسابات الختامية، و المحافظ غير مسؤول عن أخطاء من سبقه في عدم إكتشاف التلاعب أو سوء التسيير إلا أنه عليه إعلام جميع الأطراف المعنية (قانونية و إقتصادية) بهذا الإكتشاف.

-إن المسؤولية التقصيرية تنقرر نتيجة الأخطاء المنبثقة عن الإهمال و التقصير، حيث يمكن تقسيم أنواع الأخطاء التي تكون أساساً في تحديد هذه المسؤولية:28

-1)الخطأ التافه (الأخطاء العفوية): و هو التحريف الناتج عن إستبعاد غير متعمد لمعلومات معينة كأخطاء فهم إجراءات الرقابة و الضبط الداخلي و أخطاء الجمع و التسجيل و التقييم، و هذه الأخطاء لا تؤثر على متخذ القرار فوجوده كعدمه، و بالتالي يصح إذا إرتكبه الشخص الحريص على شؤونه الساهر على مصالحه، و في هذه الحالة ترفع المسؤولية عن المحافظ و لا يحق التعويض29.

-2)الإهمال أو التقصير اليسير: يعرف الإهمال على أنه الإمتناع عن أداء العمل عن تخاذل و كسل أو اللامبالاة ، و هو الذي يرتكبه الفرد العادي عند قيامه بشؤونه الخاصة، و هنا يكون المحافظ مسؤولاً عن تقصيره و لو إرتكبه إتجاه نفسه كعدم بذل العناية المهنية المعقولة في أداء المهام المهنية لمهنة المحافظة.

- (3) التقصير الجسيم: و هو التحريف الناتج عن إستبعاد متعمد لمعلومات أو إفصاحات (تزوير - تبذير - إخفاء... إلخ) نتيجة عدم مراعاة الحد الأدنى لدرجة العناية المهنية، مما يدل على عدم اللامبالاة نحو الواجب المهني (الإطاحة بشرف المهنة)، و نتيجة أن المحافظ لا يستطيع أن يجهل بحكم علمه و خبرته و كفاءته تزييف الوقائع المنشورة أو المعروضة عليه، و ذلك بسبب طبيعة الوظيفة أو المهنة التي يشغلها، و هذا النوع لا يمكن التغافل عنه، و يعود تقدير هذا التقصير إلى القضاء و الهيئة التنظيمية للمهنة الذين يدرسون ما تقضي به أعراف المهنة و أصولها و يلتزمون الملابسات و الظروف الخاصة لكل مؤسسة و لكل حالة على حدى.

- إن معيار القياس لنوع الخطأ أو التقصير للأنواع السابقة في مفهوم القانون (المسؤولية التقصيرية)، و في مجال تدقيق الحسابات هو معيار يتراوح بين الشخص الحريص جداً و الشخص العادي، و الذي يتحمل خطأه و لو كان تافهاً، و بذلك يعرف القانون الشخص العادي في نظره: "على أنه سلوك و تصرف رجل المهنة المعتاد، فهو من عين الطبقة و الطائفة التي ينتمي إليها أقرانه، و إذا وجد في نفس الظروف الخارجية العامة التي أحاطت الفعل الضار لآخذ نفس مجرى الأحداث، فيقاس سلوك (فعل) المدعى عليه (المحافظ) على أهل فئته مدققاً قانونياً كان أو متعاقداً داخلياً أو خارجياً أو متخصصاً في نوعه الخاص، فالمعيار الذي يقاس به خطأه المهني هو معيار واحد، و ذلك لأن الإلتزام الذي أبرمه هو الإلتزام ببذل العناية المهنية و الفنية التي تفرضها أصول المهنة "30، و الإلتزام ببذل العناية المهنية قرره بصفة عامة المادة (162) من القانون المدني: "في الإلتزام بعمل إذا كان المطلوب من المدين أن يحافظ على الشيء أو أن يقوم بإدارته أو أن يتوخى الحيلة و الحذر في تنفيذ الإلتزامه، فإن المدين يكون قد أوفى بالإلتزامه إذا بذل في تنفيذه من العناية كل ما يبذله الرجل العادي و لو لم يتحقق الغرض المقصود، و هذا ما لم ينص القانون أو

الإتفاق على خلاف ذلك"31، و بذلك يلتزم المحافظ ببذل العناية المهنية الواجبة دون الوصول إلى نتائج محددة أو مرغوبة أو مضمونة (المسؤولية عن الوسائل دون النتائج)، إذ المهم في هذا النوع من الإلتزامات هو مقدار العناية الواجب بذلها من جانبه، و هي في العادة عناية الرجل العادي، فإذا ما ثبت بذله لها يكون المحافظ قد نفذ إلتزامه حتى و لو لم يحقق النتيجة المطلوبة من الإلتزام، و في الحقيقة فإن مقدار العناية الواجب بذلها يزيد أو ينقص تبعاً لما ينص عليه القانون أو الإتفاق و طبيعة شخصيات الأفراد.

-من جانب آخر، حدد القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 م مسؤوليات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حيث أوضح أن محافظ الحسابات يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، حيث يعد كل من الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهم مسؤولين مدنياً إتحاء زبائنهم في الحدود التعاقدية.

IV-المسؤولية الجزائية في مجال تدقيق الحسابات

لقد نص قانون العقوبات على إعتبار الأفعال التالية أفعالاً تجرّمية، و حدد لها عقاباً خاصاً في مواده، و هذه الجرائم ** هي:32

أولاً: التزوير

و يشتمل على تغيير الحقيقة في شيء موجود أصلاً بفعل مادي إما بالإضافة في بيان أو حذفه أو محوه بإحدى الطرق التي نص عليها القانون (التقليد و الإصطناع - التزييف - الترويج من إصدار و توزيع -... إلخ)، و بذلك لا يشتمل التزوير على تغيير للحقائق في الوثائق التي لا يمكن الإستناد إليها في ممارسة عمل أو لإثبات حق، كما لا يقوم التزوير إذا أتى على بيانات ثانوية أو تكميلية لم يكن العقد محل إثبات لها، فالتزوير يقوم نتيجة الإدلاء بتصريح كاذب لإحدى الهيئات الإدارية العمومية فهو سرد لواقعة أو تعبير عن إرادة بتقديم الوثائق المزورة كدليل و قرينة إثبات لتدعيم المزاعم.

-و قد إستقر الفقه على تعريف التزوير المادي بأنه كل تغيير للحقيقة في محرر بطريقة تترك فيه أثراً يدركه الحس و تقع عليه العين، سواء بالزيادة أو الحذف أو التعديل أو إنشاء محرر لا وجود له في الأصل، أما التزوير المعنوي فهو كل تغيير للحقيقة في مضمون المحرر في معناه و ظروفه و ملابساته تغييراً لا يدرك البصر أثره لجعل الواقعة الكاذبة و غير المعترف بها واقعة صحيحة و معترف بها، فليس من الجائز أن يصطنع الإنسان لنفسه دليل إثبات بنفسه.

ثانياً: الإلتلاف

و يتحقق الإلتلاف بهلاك الشيء و إعدامه و القضاء عليه، و يتمثل في الإحراق و التمزيق الكامل و التفكيك التام، و بذلك يختلف الإلتلاف عن الإضرار في بلوغ الحد الذي يفقد الشيء قيمته و معناه و صلاحيته النهائية، و هذا الفعل مجرم حسب المادة (158) من قانون العقوبات في مرتبة الجناية عندما يتعلق الأمر بالوثائق و السجلات و العقود و السندات و كتابات الضبط.

ثالثاً: الإحتجاز بدون وجه حق و الإخفاء

إن الركن المادي في هذه الجريمة هو الأضرار الناجمة عن تعطيل المصلحة التي أعد العقد أو الأصل المادي لخدمتها، و مثاله في تدقيق الحسابات إحتفاظ المحافظ بسجلات المؤسسة إلى غاية تعطيل أعمالها، و تفويت فرص إقتصادية متاحة أمامها (إبرام الصفقات) أو تعريضها لقضايا قانونية، و لا يشترط في هذا النشاط الإجرامي تحقق ضرر فعلي للمؤسسة فرفع الإحتجاز لا ينفي القيام بالفعل.

رابعا: الرشوة

يقصد بالرشوة و ما في حكمها الإتجار بالوظيفة و الإخلال بواجب النزاهة الذي يتوجب على كل من يتولى أداء خدمة عامة الإلتزام به، و تأخذ الرشوة

عدة أوصاف كإساءة إستغلال المهنة أو قبض عمولات من صفقات المؤسسة و الإثراء غير المشروع و التي من شأنها أن تؤثر في معالجة ملف أو معاملة أو في سير إجراء له صلة بمهام المحافظ.

خامسا: التدليس

و هو تعزيز الكذب بأدلة مادية و مظاهر خارجية تساهم في إقناع الغير لتحقيق مكاسب غير مستحقة

-و في مجال تدقيق الحسابات، فيمكن تعداد الأفعال التي قد توجب القيام المسؤولية الجنائية في العناصر التالية:33

- (1) توزيع الأرباح صورية غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية؛
- (2) نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم أو إسناد قرض و درايته بها نتيجة مهنته العامة؛
- (3) تعظيم ميزانية أو تقديم تقارير غير مطابقة للواقع (التواطئ) و التي لا تعكس طبيعة و حالة المركز المالي للمؤسسة؛
- (4) أخطاء في تعديل الرأسمال الإجتماعي لإلغاء الحقوق المتميزة للمساهمين و موافقة المحافظ عليها بهدف المساس برأسمال الشركة بتحويله أو الإنقاص منه مستقبلاً؛
- (5) إدراج بيان كاذب و المساعدة في إعداد دفاتر أو قيود صورية أو إخفاء أو إتلاف جزئياً أو كلياً للسجلات المحاسبية للمؤسسة؛
- (6) إستعمال ممتلكات المؤسسة لمصلحة المحافظ الشخصية أو دفع مصاريفه الشخصية بتضخيم مصاريف التنقل و الإيواء؛
- (7) الإستيلاء على وثائق المؤسسة أو تملكها أو إخفائها كضمان بدعوى عدم دفع الأتعاب؛
- (8) إستغلال دفاتر و سجلات المؤسسة أو وضعيتها الإقتصادية لتحقيق مزايا و مصالح شخصية أو لصالح مؤسسات أخرى يملك فيها المحافظ أو

أقاربه مصالح شخصية كالبيع المضر لسلع و أصول المؤسسة لتلك المؤسسات لتحسين الوضعية المالية (السداد) للمؤسسة، فهذا البيع ما كان ليتحقق في الحالات العادية لولا وظيفة أو مهنة المحافظة؛

- (9) عدم التصريح في حالة إكتشاف غش أو تزوير أو إختلاس لممتلكات المؤسسة أو حالة وجود قروض وهمية إلى وكيل الجمهورية، و التي على أساسها كان يجب أن تحرك الدعوى العمومية بنص المادة (830) من القانون التجاري.

و- بهذا يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزام قانوني وفق ما تضمنه القانون رقم 10-01، و ذلك بتوقيع العقوبات التالية:

- (1) غرامات مالية في حالة الممارسة غير الشرعية، تتراوح بين 500 ألف دينار و 2 مليون دينار.

- (2) في حالة العودة يعاقب المرتكب بالحبس المؤقت لمدة تتراوح بين (06) أشهر و سنة واحدة و بضعف الغرامة المالية، كما يعد ممارساً غير شرعي للمهنة كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول و يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها قانوناً، و كذا يعد ممارساً غير شرعياً للمهنة كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو التسميات لشركات الخبرة في المحاسبة.

VI- المسؤولية التأديبية في مجال تدقيق الحسابات

إن المراجعة تتميز بطبيعتها الإجتماعية نتيجة الثقة العامة و القانونية في أعضائها، فمدى قبول المجتمع لها يتحدد بالقيمة المضافة لجودة خدمات أعضائها، فالممارسين لها يشترط توفرهم على الخصائص الشخصية و المهنية و الأخلاقية التي توفر لهم الكفاية و القناعة عند تأدية أعمالهم، و في مواجهة أية مخاطر محتملة أو إنحرافات سلبية في الأداء قد تفرضه البيئة الخارجية،

فنظراً لحساسية المهنة عمد هؤلاء الممارسون المهنيون إلى تكوين و إنشاء هيئات و تجمعات تنظيمية (نقابة تجمع الممارسين للمهنة)، و هي تمثل قوة مهنية تتكافل إجتماعياً فتكون غايتها بذلك:

- (1) حماية المستوى العلمي و العملي للمهنة؛
- (2) تأمين درجة رفيعة من الخدمات؛
- (3) تحديد إجراءات العمل المعروفة و الضرورية الكفيلة بترقية الأعمال؛
- (4) المحافظة على حقوق المحافظين من تعسف بعض الجهات الإدارية و الإجتماعية.

- فالقوانين و اللوائح التنظيمية لهذه النقابات و الجمعيات تنص على المحاكم التأديبية (مجلس التأديب الذي يتميز بتنظيمه الخاص وتكون أحكامه الصادرة سارية النفاذ و غير قابلة للطعن)، و المتعلق بكل عضو يخل بواجباته أو يحط من قدر مهنته، و على الرغم من أن هذه المجالس التأديبية لا تملك حق أو سلطة توقيع الجزاء الجنائي على الفرد المخالف لقواعدها إلا أن لها توقيع جزاءات من نوع خاص ابتداءً من الإنذار و التوبيخ إلى التوقيف عن ممارسة المهام لمدة معينة أو شطب إسم الممارس المخالف لقوانينها من جداول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة بصفة نهائية، و على هذا فإن المسؤولية التأديبية (الأدبية/الأخلاقية) تقوم نتيجة إخلال الشخص المنتمي إلى هيئة أو جمعية نقابية بالواجبات و القواعد الأخلاقية التي يلقيها على عاقته هذا الإنتماء، و الذي يستوجب جزاءاً أدبياً بعيداً عن دائرة القانون، و من هنا فإن المسؤولية الأدبية إلترام عام ينشأ من أصل أخلاقي أو طبيعي أو واجب أدبي و الذي يرسم للشخص المسؤول السلوك الذي يجب أن يتخذه نحو غيره من العامة، فتتولى مراقبته لجنة السلوك أو غرفة التأديب أو مجلس التحكيم التي نص عليها التنظيم المهني على إنشائها، و تختص هذه الغرفة في المجال التحكيمي بدراسة أي نزاع تقني أو أدبي أو أخلاقي نتج عن تفسير القوانين و

اللوائح السارية على الأعمال المهنية، أو الإخلال بالواجبات المهنية أو الأخلاقيات أو المخالفات للأحكام التشريعية و التنظيمية المطبقة عليهم، و بذلك يشتمل تطبيق العقوبات متفاوتة على أعضائها المنتمين لها فقط، حيث تضمنت نقابة المراجعين الوطنية دستور المهنة من واجبات و الإخلال بالأمانة المهنية كما يلي:34

- (1) على المحافظ الكشف عن كل حقيقة مادية يعلمها أثناء تأدية المهام و ألا يسمح بإرتباط إسمه بأية تقديرات لمعاملات أو أحداث مستقبلية بطريقة قد تحمل على الإعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات و تحققها؛

- (2) أن يذكر في تقريره كل تحريف في السياسات أو تمويله في الأوراق و المستندات و السجلات؛

- (3) إذا أهمل مهنيًا خطوات العمل أو التقارير؛

- (4) إذا أبدى رأياً مع عدم حصوله على المستندات الكافية لتأييده؛

- (5) الحصول على أعمال المهنة بطريقة تتنافى و أساسياتها، كما يمنع عليه إبرام كل عقد أو أداء عمل منافى للمنافسة أو تبني إستراتيجية تنافسية مهما كانت طبيعتها أو موضوعها تهدف بالإستثناء في ممارسة المهنة كتطبيق شروط غير متكافئة الأتعاب لنفس الخدمات؛

- (6) الإخلال بتصريحاته أو إشتراكاته السنوية؛

- (7) لإشتراط لتوقيع العهدة ثلاثية السنوات في قبول العملاء الجدد أو للإستمرار مع العملاء الحاليين في تدقيق حساباتهم السنوية إبرام عقود لعهدات مستقبلية أو تأدية خدمات إضافية ليس لها صلة بالموضوع (التدقيق القانوني السنوي)، و يستثنى من هذا الحظر الممارسات و الإتفاقات الناتجة عن تطبيق نص تشريعي أو تنظيمي محل ترخيص، و ثبت أنها تؤدي إلى تطوير مهني أو تقني أو إقتصادي أو في تحسين الأداء و تسمح بتعزيز الوضعية الإجتماعية للمهنة.

- (8) خيانة الأمانة و السر المهني (شرف المهنة): إن خيانة الأمانة تتعلق بكل شخص تتوافر له بمناسبة مهنته معلومات إمتيازية فيتعهد الإدلاء بها إلى مؤسسات أخرى كالمنافسين أو العملاء أو البنوك، بهدف تبني إستراتيجيات ضدها أو إنجاز عمليات معها أو منح قروض لها أو شراء أسهم أو سندات من هذه المؤسسة قبل طرحها لعامة الجمهور، فالمقصود بإفشاء السر المهني هو إستغلال معلومات صحيحة عن المؤسسة يجهلها الغير في سبيل إنجاز عمليات مالية أو إقتصادية معها، فمصدر تحصيل المعلومات هو بمناسبة المهنة، فقد إكتسب المحافظ حق الإطلاع عليها بعنوان مهني، و كمثال عن ذلك علم المحافظ بحكم المهنة أو بسببها بإقبال المؤسسة على عملية إقتصادية سترفع من قيمة أسهمها مستقبلاً، فيعلم المؤسسات المنافسة للدخول معها إلى المناقصة لتعطيل العملية الإقتصادية أو حالة إعلام المضاربين أو عملاء في البورصة ببيع أسهمهم أو سندات تنتمي للمؤسسة محل التدقيق، و ذلك قبل نشر قوائم مالية سيئة كانت ستؤدي في الحالة العامة إلى تخفيض قيم هذه الأسهم و السندات، نتيجة تدهور المركز المالي للمؤسسة أو تدهور قطاعها الإقتصادي، و ذلك لتجنب المنتفعين من المعلومات قبل غيرهم من أية خسائر قد تحيط أو تمس بمصالحهم الإقتصادية.

- و يشترط في جريمة خيانة الأمانة توافر:

- (1) العلم بأسرار المؤسسة؛

- (2) الحيازة على معلومات إمتيازية محددة لها إنعكاس على المؤسسة و

محيطها؛

- (3) إستغلال المعلومات الإمتيازية في تحقيق مكاسب شخصية أو لصالح

الغير؛

- (4) إن تجريم هذا العمل يعود إلى التدخل في السوق بجعله بدون مخاطرة بحكم إطلاع الغير و المستفيد من المعلومات قبل غيره و حيازتها لها قبل صدورها من هيئة رسمية (كالبورصة أو البنك المركزي).

و بهذا يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية حتى بعد إستقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها:

- (1) الإنذار؛

- (2) التوبيخ؛

- (3) حظر النشاط كله أو جزئه مؤقتاً أو نهائياً (التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر)؛

- (4) سحب الإعتداد، و يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها، و تحدد درجات الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الخلاصة:

إن تطور مفاهيم الغش و الإختلاس و التواطئ في العصر الحديث و نتائجها الخطيرة على إستقرارية الإقتصاديات و كياناتها السياسية أفردت لها السلطات التشريعية و القانونية قوانين و أحكام خاصة و مستقلة لضبطها في مختلف صورها، و تقرير مختلف العقوبات و التدابير الإحترازية الأمنية الضرورية لحماية إقتصادياتها، و يعتبر المحافظون و المدققون للحسابات أحد هذه الآليات، إلا أن الإتجاه العام للأبي العام و لأطراف المجتمع المالي هو توجيه يد الإتهام إلى المدققين و تحميلهم كامل المسؤولية في فشلهم في إكتشاف الجرائم الإقتصادية في القطاع الإقتصادي، و حتى المشاركة الفعلية في

تكوينها، الأمر الذي جعل المحاكم و السلطات القضائية تقف حائرة بين تقرير مسؤولية المدققين حسب ما تنص عليه المعايير المهنية الصادرة عن الهيئات و المجالس المهنية (و التي تعمل على توجيه المدققين نحو دراسة مجالات محددة من أساليب الغش و الإحتيال و تأكيد ضرورة الإلتزام بالمعايير المهنية و الأخلاقية و معايير العمل الميداني)، و أحكام القانون الصارمة التي تزيد من متطلبات المحافظين للحسابات نتيجة ضغوطات مختلف أطراف المجتمع المالي نتيجة تعرضهم لأضرار مادية مباشرة و غير مباشرة و حرصاً منهم على حماية الثروة الإقتصادية الوطنية.

نتائج الدراسة:

(1) إن المسؤولية هي واجب مهني و أدبي و أخلاقي و إجتماعي و قانوني يعكس الإرادة الحرة في الممارسة، فالمسؤولية حاجة ضرورية تفرضها الإمتيازات و المزايا الممنوحة لهذا النوع من الأعمال و الأشخاص، و بالتالي ما يقابل هذه الحقوق (اللقب) الممنوحة لهؤلاء الأشخاص هي المسؤولية (القيد).

(2) إن تعرض المحافظ لعدة ضغوطات من مصادر مختلفة يستلزم وجود نصوص قانونية صريحة اللفظ (لا تقبل التأويل أو القياس أو الإفتراض) و تعليمات مهنية واضحة المعالم تضمن توفير الحماية أولاً و تطوير المهنة للعب دورها كما ينبغي و تكفل معاقبة أية جهة تحاول التدخل أو الضغط لإبداء رأي مخالف لوجه الحقيقة ثانياً قبل المناداة بقيام أية مسؤولية كانت .

(3) إن تبصير التشريع و القضاء و توعية المجتمع المالي و الإجتماعي بمسؤوليات و واجبات المدققين، و تفسير الإتجاه الصحيح للمسؤولية يحتاج إلى إثارة إهتمام الهيئات المهنية المختصة للعب أدوارها بالتفاعل مع مختلف السلطات الوزارية الوصية و الرقابية الأخرى على الإقتصاد الوطني، و التي و إن كانت تعمل على إصدار نصوص و لوائح قانونية عصرية و حديثة في

حماية الإقتصاد الوطني، فإنها تبقى عاجزة و قاصرة على الولوج إلى جميع نواحي و خبايا الأنشطة الإقتصادية لتظهر مهمة المراجعين في إلزام المؤسسات بتطبيق هذه النصوص ميدانياً و بالتالي تقاسم هذه المسؤولية مع المجتمع ممثلاً بالقانون و الهيئات الأخرى .

- (4) إن إعتداد التشريع و القضاء على معيار الرجل العادي في قيام أي مسؤولية مدنية كانت أو جنائية أو تأديبية هو معيار صحيح يقوم على العقلانية و الملائمة الميدانية و يعكس تقبل القضاء و الأطراف الأخرى لمخاطر المهنة في حدود معينة.

- (5) إن التدقيق الحديث يتعرض لمخاطر لا يمكن تجنبها و هو عدم إكتشاف المخالفات للقوانين و الأنظمة و مختلف أنواع الجرائم الإقتصادية الحضارية بالرغم من التخطيط الجيد لعملية المراجعة، إلا أن إشكالية قيام المسؤولية قد ترتبط بظروف التدقيق في حد ذاتها (العينات - الأهمية النسبية - أدوات إختبارية غير ملائمة - حكم شخصي غير ملائم - إستخدام النظم الخبيرة من قبل المؤسسات - ... إلخ)، ففي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة هي ناتجة عن عدم القدرة على إكتشاف التلاعب و الإختلاف لذلك تطلب منهم المعايير الدولية إنتهاج السلوك الرشيد بزيادة الممارسة بنوع من التشكك المهني و صناعة اليقظة و التبصر في سلوكهم.

- (6) إن تبرير بعض المهنيين و المنظمات المهنية في درأ المسؤولية بأن عملية توسيع نطاق برامج العمل ستعكس سلباً على تكاليفها (نظرية التكلفة و المنفعة) لا أساس له من الصحة، فهذا التبرير لا يجد له أذناً صاغية أو قبولاً لدى مختلف المستخدمين للمعلومات و الأطراف الإقتصادية بدعوى تحملهم لهذه التكاليف، و بهذا تقوم مسؤولية المدققين كاملة في عدم إكتشاف عمليات الغش و التحايل في جميع مراحل إعداد القوائم المالية.

- (7) إن للسوابق و الأحكام القضائية و إن كان لها الفضل في إرساء قواعد و مبادئ لها أثرها في تدقيق الحسابات إلا أنه لا يمكن الإعتماد على الأحكام القضائية كآلية في إصدار المعايير المهنية للتدقيق للأسباب :
- 1-7 صعوبة الربط بين الحالات و الأحكام القضائية و تنسيقها بحيث تتكامل في وحدة واحدة في توفير الأرضية القانونية المناسبة.
- 2-7 عدم وجود ضمان بأن هذه الأحكام تغطي جميع الحالات و الجوانب لإختلاف الحالات و الظروف و التي لا تتحقق إلا بتطابق عناصرها.
- التوصيات:**

- 1- على المنظمات و الجمعيات المهنية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة، فضلاً عن تطوير وتعديل معايير التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المعمول بها حالياً بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من إستغلالها بشكل مخالف و بمعنى آخر إنشاء دستور لأخلاقيات المهنة.
- 2- لحث على إتباع المنهجية التي تعتمد على مبادئ أخلاقيات المهنة بدلاً من المنهجية التي تعتمد على القوانين لأغراض التدقيق.
- 3- إنطلاقاً من المنهجية التي تعتمد على المبادئ فيجب أن يصبح الهدف الرئيسي لمعايير التدقيق هو إبداء الرأي عن الأحداث الإقتصادية في القوائم المالية في ظل التقيد بأخلاقيات المهنة.
- 4- تطوير و إنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المدققين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم.
- 5- تطوير و إنشاء وسائل تحدد أتعاب المدققين و تحد من المنافسة غير الشريفة لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوكات غير الأخلاقية .
- المصادر و الإحالات:**

- أنور محمد صدقي المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2009م، ط1، ص 40.
- 2فاضلي إدريس، المسؤولية عن الأشياء غير الحية في القانون المدني الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، بن عكنون، الجزائر، 2010 م، ص 17/16.
- 3فاضلي إدريس، المرجع السابق، ص 22
- 4عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، جزء الثاني، ط 6، 2005 م، ص 38/37.
- 5أنور محمد صدقي المساعدة، مرجع سبق ذكره، ص 48
- 6عبد الله سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 243.
- 7لحاج العربي، النظرية العامة للإلتزام في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الجزء الثاني، 2001 م، ص 43.
- 8عبد الله سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 49.
- 9أنور محمد صدقي المساعدة، مرجع سبق ذكره، ص 37.
- 10هيثم عبد النبي، "مسؤولية خبراء المحاسبة و مفوضوا المراقبة لجهة المسؤولية المدنية و الجزائية و المسؤولية التأديبية"، مجلة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، العدد 5، نوفمبر 2005 م، ص 3.
- إجبالي عمر، المسؤولية الجنائية للأعوان الإقتصاديين، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2008 م، ص 25.
- 12أنور محمد صدقي المساعدة، مرجع سبق ذكره، ص 39.
- 13أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، جزء 1، 1997 م، ص 87.
- 14عصام محمد البحيصي، "دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرار على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)"، مجلة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، العدد 29، تشرين الأول 2004 م، ص 10/3.
- 15إقراي عبد القادر، إصلاح القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2009م/2010 م، ص 65.
- 16وليام توماس و إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريح للنشر، القاهرة، مصر، جزء 1، 1997 م، ص 225.
- 7إنقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، رسالة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2006/2007 م، ص 125.

- 18- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 99.
- 19- حسين القاضي و حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، ط1، 1999 م، ص 114.
- 20- وليام توماس و إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 59/58.
- 21- بن إعمارة منصور و حولي محمد، مداخلة: "معايير المراجعة الدولية"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS- IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة: (ISA) (التحدي)، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-14/12/2011 م، ص 8.
- 22- ظاهر شاهر القشي، "إنهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، مجلة (المجلة العربية للإدارة)، جامعة الدول العربية، المجلد 25، العدد الثاني، القاهرة، سنة 2005 م، ص 27/14.
- * جاء بالمقالة المعنونة ب: "يضع سوق نيويورك للأوراق المالية NYSE لجان التدقيق على طريق جديدة" في 2002/8/1 م، بأن مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قام بالموافقة على تعديلات مقترحة لمعايير إدراج الشركات بإصدار معيار 99 (SAS no. 99)، و تمت مناقشة تلك التعديلات المقترحة مع لجنة الأوراق المالية في 2002/8/16 م، و تم تحديد مدة زمنية للتعليق و الإعتراض على التعديلات قبل أن تصوت اللجنة بشكل نهائي على الموافقة عليه.
- 23- خليل أحمد أحسن قدارة، الوجيز في شرح القانون المدني الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، جزء 1، ط 4، 2010 م، ص 160.
- 24- لقانون المدني في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، ط 2007/2008 م، ص 98.
- 25- وزارة العدل، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون تاريخ، ص 285.
- 26- القانون المدني في ضوء الممارسة القضائية، مرجع سبق ذكره، ص 45.
- 27- خليل أحمد أحسن قدارة، مرجع سبق ذكره، ص 259.
- 28- وليام توماس و إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 209.
- 29- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003 م، ص 37.
- 30- هيثم عبد النبي، مرجع سبق ذكره، ص 7.
- 31- خليل أحمد أحسن قدارة، مرجع سبق ذكره، ص 146.
- ** هذه الجرائم مستوحاة من الإتفاقية للأمم المتحدة لمكافحة الفساد المؤرخة في 2003/10/31 م، و التي صادقت عليها الجزائر بتاريخ 19 أفريل 2004 م بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-128، و قد تم تعداد هذه الجرائم في قانون الفساد المؤرخ في 2006/02/20 م، و الذي يهدف إلى القضاء على مظاهر الفساد في الحياة العمومية و المجال الإقتصادي المتمثلة أساساً في الإتجار

بالوظيفة العمومية و الإختلاس و الرشوة و التزوير و قوانين المنافسة في القطاع العام و المال و الأعمال.

-32 أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، دار هومه للنشر، بوزريعة، الجزائر، الجزء الثاني، ط 11، 2011 م، ص 398 .

-33 أحسن بوسقيعة، مرجع سبق ذكره، ص 209.

-34 عبد الفتاح الصحن و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000/1999 م، ص 84.