

المحور الثالث : مسئوليات الأطراف ذات العلاقة بتدقيق الحسابات

1. مسئولية إدارة الشركة

1.1. إعداد القوائم المالية ووضعها تحت تصرف مدقق الحسابات

لأن موضوع تدقيق الحسابات هو القوائم المالية المعدة من طرف الشركة فلا بد من تحديد المسئول عن عملية إعدادها ووضعها تحت تصرف مدقق الحسابات لإبداء الرأي حولها، إذ أشار القانون رقم 11/07 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 27 إلى أن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة وحدد أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية (12.31.ن) لإتمامها وهو ما أكدته القانون التجاري في المادة رقم 716 مهما كان الشكل القانوني للشركة، وفي المادة رقم 715 مكرر 12 ألزم القانون التجاري شركات المساهمة لعقد مجلس للإدارة أو مجلس للمديرين حسب الحالة يكون جدول أعماله إقفال الحسابات مع إلزامية استدعاء مدقق الحسابات لهذا الاجتماع.

وقد أشار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 201 (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق) في البند رقم 07 منه إلى أن الإدارة تعترف وتترك وتتحمّل مسئوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادر للقوائم المالية، كما أكد نفس المعيار في نموذج رسالة مهمة تدقيق الحسابات (محافظة الحسابات) على مسؤولية الإدارة في مسك المحاسبة وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 11/07 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ضمن النقاط التي يجب أن تتضمنها رسالة المهمة التي يوجهها مدقق الحسابات لإدارة الشركة محل التدقيق. مسؤولية إدارة الشركة محل التدقيق لا تكمن فقط في إعداد القوائم المالية، بل هي مسئولة في نفس الوقت على وضع تلك القوائم المالية التي قامت بإعدادها تحت تصرف مدقق الحسابات قبل 45 يوما من التاريخ المبرمج والمخصص لإقفال الحسابات من طرف مجلس الإدارة بحسب ما نص عليه لمعيار الجزائري للتدقيق رقم 201 الموسوم بـ (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق)، كما وضع القانون التجاري في المادة رقم 716 آجالا لذلك وحددها بالأربعة (04) أشهر على الأكثر من تاريخ إقفال الدورة المالية (12.31.ن).

2.1. تمكين مدقق الحسابات

المسئول على تمكين مدقق الحسابات هي إدارة الشركة المطالبة بعدم عرقلة مهامه وتمكينه من حقه في الإطلاع والحصول على كل المعلومات التي يكون بحاجة إليها ووضعها تحت تصرفه وتمكينه من أخذ نسخ عليها. في المواد رقم 31، 32 و 33 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ضمن المشرع الجزائري حق الإطلاع لمدقق الحسابات من خلال تمكينه من الحقوق المالية :

- الإطلاع في أي وقت وفي داخل الشركة على السجلات المحاسبية، الموازنات، المراسلات، المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة ؛
- الطلب من الإدارة والأعوان والتابعين للشركة كل المعلومات والتوضيحات التي يراها ضرورية لأداء مهامه ؛
- القيام بكل التفتيشات داخل الشركة ؛
- الطلب من إدارة الشركة أي معلومات حول شركات مرتبطة بها أو شركات أخرى لها علاقة مساهمة بها ؛
- إلزامية تقديم إدارة الشركة لمدقق الحسابات كل ستة (06) أشهر على الأقل كشفا محاسبيا على حصيلتها.

كما أشار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 201 (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق) على أن إدارة الشركة لا يمكنها أن تضع أي حدود أو قيود على الفحوصات والمراقبات المؤداة من قبل مدقق الحسابات والتي يراها هذا الأخير ضرورية للقيام بمهمته كما يجب.

وكحالة خاصة بشركات المساهمة، حدد المشرع الجزائري في المادة رقم 831 من القانون التجاري عقوبة بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس مجلس إدارة الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها التنفيذيون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمدقق الحسابات ومهامه أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في داخل الشركة، خاصة فيما يتعلق بالاتفاقيات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر.

بالإضافة لمسئولية إدارة الشركة في الحرص على ضمان حق مدقق الحسابات في الإطلاع، نجد أن إدارة شركة المساهمة ملزمة باستدعاء مدقق الحسابات لاجتماعات مجلس الإدارة الذي يكون جدول أعماله إقفال الحسابات وكذلك استدعائه لاجتماعات الجمعية العامة للمساهمين سواء كانت عادية أو استثنائية وفق ما نصت عليه المادة رقم 715 مكرر 12 من القانون التجاري. كما حدد المشرع الجزائري في المادة رقم 828 من القانون التجاري عقوبة بالسجن من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس مجلس إدارة الشركة والقائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مدقق حسابات للشركة أو لم يعملوا على استدعائه إلى كل اجتماع للجمعية العامة للمساهمين.

3.1. تصميم وإعداد نظام للرقابة الداخلية والسهر على حسن تطبيقه

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الآليات التي تساعد على مصداقية القوائم المالية، فهو وفق ما عرفته لجنة كوسو (COSO) عملية إعداد منظمة ومتكاملة من أساليب وإجراءات عمل تشرف على تصميمها الإدارة العليا للمؤسسة، وتسهر على تنفيذه مع جميع العاملين لتوفير قدر مقبول من الثقة والاطمئنان لتحقيق أهداف المؤسسة. على ضوء هذا التعريف يمكننا الاستنتاج أن إدارة الشركة هي المسئولية على عملية إعداد نظام الرقابة الداخلية والحرص والسهر على حسن تطبيقه من قبل كل الإداريين والموظفين مهما كانت درجتهم، وهو نفس المبدأ الذي تبناه المشرع الجزائري، ففي المادة رقم 11 من القانون رقم 11/07 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي نص على أن الشركة وتحت مسئوليتها ملزمة بتحديد الإجراءات اللازمة لوضع التنظيم المحاسبي المناسب الذي يسمح بالرقابة الداخلية، كما عاد وحدد في المادة رقم 23 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مسئولية إدارة الشركة حول المصادقة على إجراءات الرقابة الداخلية. المعايير الجزائرية للتدقيق هي الأخرى أكدت في البند رقم 07 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 201 الموسوم بـ (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق) على أن إدارة الشركة ملزمة بوضع نظام رقابة داخلية يكون فعال.

2. مسئولية مدقق الحسابات باتجاه الأطراف ذوي العلاقة

على العموم، يكون مدقق الحسابات مسئولاً مسئولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، وبحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 الموسوم بـ (مسئولية المدقق المتعلقة بالاحتياال في عملية تدقيق البيانات المالية) فإن مدقق الحسابات في ما يتعلق بالأخطاء والاحتياال مسئول بالحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية بمجملها تخلو منها، وليس مسئول على اكتشافها والبحث عنها في مجملها كمطلب جوهري في عمله.

على مدقق الحسابات توفير مستوى معقول من العناية المهنية أثناء تقديم خدماته وفق القانون العام الذي يحكم العلاقة بين المتعاقدين، ووفق بنود العقد الذي يربطه مع عملائه (التميمي، 2004، ص. 71). في حالة فشل مدقق الحسابات في أداء مهامه على الوجه الصحيح، بسبب عدم التزامه بالمعايير المهنية أو عدم توفيره الوسائل اللازمة، فإن احتمال تعرض الأطراف التي تعتمد على تقريره للضرر والخسارة يكون وارداً. وعليه سواء كان الخطأ سهواً أو عمداً سيكون مساءلاً ومسئولاً عما ارتكبه من أخطاء أو إهمال وتقصير، باتجاه الجهة التي عينته وباتجاه كل شخص اعتمد على تقريره لاتخاذ القرار وتسبب له في ضرر. والمسئولية هي الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه، ومسئولية مدقق الحسابات تتشعب بتعدد الأطراف المتضررة من خطئه ولطبيعة الخطأ؛ بحيث تنقسم إلى مسئولية مدنية، جزائية وتأديبية.

1.2. المسؤولية المدنية

المسؤولية المدنية هي التزام مدقق الحسابات بعد رفع دعوة قضائية ضده بتعويض الضرر المادي والمعنوي الناجم عن كل خطأ أو إهمال في أداء واجباته المهنية وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، ولكي يكون مسؤولاً يجب توفر أركان المسؤولية، وهي (علي، 2003، ص. 108):

- ✓ أن يكون هناك خطأ أو إهمال وتقصير من طرف مدقق الحسابات أو من طرف مساعديه؛
- ✓ أن يحدث ضرر لموكله أو لمستخدمي القوائم المالية (الطرف الثالث)؛
- ✓ وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، إذ يقع الضرر كنتيجة مباشرة للخطأ.

توفر هذه الأركان لا يعني دائماً وجود مسؤولية مدنية، فالمشرع أكد أن مدقق الحسابات يوفر الوسائل دون النتائج (القانون 01-10، 2010، م. 59)، فإن اتبع المعايير المهنية اللازمة ولم يكتشف خطأ أو غش بالقوائم المالية فلن يكون مسؤولاً كونه مطالب بتقديم رأي معقول وليس جازم. في حالة كان مداناً، سيتحمل المسؤولية باتجاه كل الأطراف ذات العلاقة بخدماته؛ باتجاه الشركة التي يدققها وباتجاه الجهة التي عينته كوكيل عنها، بالإضافة لتضامنه مع كل طرف تضرر بسبب خطئه، ولتقليل تداعيات المسؤولية المدنية على مدقق الحسابات، ألزمه المشرع باكتتاب عقد تأمين لتغطية تعويض الضرر في حالة وقوعه (القانون 01-10، 2010، م. 61 وم. 75).

2.2. المسؤولية الجزائية

ما يميز المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات عن مسؤوليته المدنية هو أن هذه الأخيرة تنشأ بسبب إهمال أو خطأ غير مقصود منه، وعليه سيطالب بتعويض المتضررين بسبب خطئه فقط؛ أما المسؤولية الجنائية فتنشأ بسبب ارتكابه أو مشاركته في جريمة معينة أو التستر عليها بشكل مقصود، وفي هذه الحالة لن يطالب بالتعويض لشخص معين، فالمتضرر في هذه الحالة هو المجتمع برمته، لذا سيعاقب وفق القوانين ذات العلاقة (المطارنة، 2006، ص. 97).
أورد المشرع الجزائري في (القانون 01-10، 2010، م. 62) أن مدقق الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزاماته القانونية، كما حدد عدة أسباب ووقائع منشأة لها، وحدد عقوبة كل واحدة منها من خلال نفس القانون وكذلك في القانون التجاري وقانون العقوبات؛ كانتحال صفة مدقق الحسابات، عدم احترام موانع التعيين بالشركة المدققة، إفساء السر المهني حول معلومات الشركة، عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، إعطاء معلومات كاذبة بتقرير التدقيق وغيرها (بن جميلة، 2011، ص. 136-150).

3.2. المسؤولية التأديبية

تنشأ المسؤولية التأديبية من كون مدقق الحسابات عضو في منظمة مهنية، فنظراً للأهمية الاجتماعية لخدمات مدققي الحسابات، دفعهم لتنظيم أنفسهم تحت لواء منظمة مهنية واحدة، هذه المنظمة تكون حريصة على صون كرامة المهنة وتحسين صورتها لدى المجتمع بوضع قواعد وأخلاقيات السلوك المهني، بحيث يتوجب على كل عضو فيها الالتزام بها وإلا تعرض للمساءلة (دحدوح والقاضي، 2009، ص. 187). المنظمة المهنية التي ينخرط كل مدققي الحسابات في الجزائر تحت لوائها هي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (القانون 01-10، 2010، م. 14)، ولكنهم ليسوا مسؤولين تأديبياً أمامها.

مدقق الحسابات في الجزائر مسئول تأديبياً باتجاه لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي بالقواعد المهنية عند ممارسته لمهامه أو حتى بعد استقالته من مهامه، بحيث تعمل هذه اللجنة على مساءلته عن كل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والأخلاقية للمهنة باتجاه عملائه أو باتجاه زملائه في المهنة، وفي حالة إدانته يكون محل عقوبات صنفها المشرع لأربعة درجات؛ الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر أو الفصل والشطب النهائي من جدول المهنيين (القانون 01-10، 2010، م. 63).