الفصل الرابع

مسؤولية المدقق، المسؤولية التعاقدية، المسؤولية قبل الغير، المسؤولية المهنية، المسؤولية الجزائية، المسؤولية عن أعمال مساعديه

مسؤولية المدقق

المدقق يمارس مهنة رفيعة توجب عليه أن يبذل العنالية المهنية الكافية عند تنفيذ عملية التدقيق وإلا اعتبر مسؤولاً عن العمل الذي كلف به وقبل أن يؤديه. فعملية التدقيق تحوي على جانب كبير من الدقة والمهارة وفي حالة إخلاله بهما فإنه سوف يُسأل نتيجة الإهمال. فالأمانة المهنية تتطلب من المدقق بأن يمارس مهنته بعناية وحذر وكفاءة وإذا ترتبت عليه مسؤولية واجه عقوبات مادية وقانونية ومهنية وأدبية وبالإمكان تحديد المسؤوليات بالآتي:

١ ـ المسؤولية التعاقدية.

٢ ـ المسؤولية قبل الغير.

٣ ـ المسؤولية المهنية.

٤ ـ المسؤولية الجزائية (القانونية).

٥ ـ المسؤولية عن أعمال مساعديه.

المسؤولية التعاقدية

أساس نشوء هذا النوع من المسؤولية هو العقد المبرم بين المدقق وبين الوحدة وعلى ضوئها تحدد واجبات وحقوق المدقق. فعند تكليف المدقق بمهمة التدقيق يحرر كتاب اتفاق بين الطرفين وحسب الكيان القانوني للوحدة ومطلوب التوقيع عليه من قبل الطرفين، أما بالنسبة للرقباء الماليين المعينين من قبل ديوان الرقابة المالية فيصدر لهم أمر تكليف بفحص ومراجعة وتدقيق حسابات الوحدات التي هي خاضعة إلى التدقيق والرقابة بموجب المادة رقم ٤ من قانون ديوان الرقابة المالية المرقم ٦ لسنة ١٩٩٠. إلا أن مجرد التعيين وقبوله دون تحرير عقد ينشئ التعاقد بين الطرفين لكن من المفضل أن يحرر عقد ينظم العلاقة بين الطرفين كأساس التدقيق وطبيعة المهمة التي كلف بها والأجور وملكية أوراق العمل وغيرها وذلك تفادياً لأي خلاف قد ينشأ بين الطرفين وحتى لو كلف المدقق لتدقيق

حسابات الوحدة لسنة مالية تالية وبنفس الشروط من المفضل أن يحرر عقد.

ونظراً لأن المدقق هو شخص ممتهن فهو يسأل عن نتيجة عمله ومن واجب الوحدة أن تطلع على النتائج التي توصل إليها والكشف عن كل الحالات التي وجدها، مثال ذلك إذا اكتشف وجود خلل في نظام الضبط الداخلي قد يؤدي إلى الوقوع في اختلاسات أو نقص في الموجودات وفي خلاف ذلك لا يجوز للمدقق أن يفشي المعلومات التي حصل عليها إلى أي شخص آخر وإلا اعتبر مسؤولاً إذا ما أفشى أسرار عميله إلى شخص ثالث.

والمدقق يجب أن يؤدي عمله بشكل سليم ووفقاً للأصول المهنية المتعارف عليها. وإذا ارتكب خطأ يسأل عنه، إلا أنه إذا ارتكب خطأ بحسن نية وكان هذا الخطأ من الممكن أن يرتكب من قبل مدقق آخر، ولكن متى ما كان الخطأ المرتكب من النوع الذي لا يمكن أن يرتكب من قبل مدقق آخر وإن كان بحسن نية فهنا يُسأل المدقق كما في حالة إهماله في جرد الصندوق أو عدم الإشراف على جرد بضاعة آخر المدة واكتشف وجود اختلاس في الصندوق وأن بضاعة آخر المدة قد قيمت بمبلغ غير حقيقي تحمل المدقق نتيجة إهماله.

إلا أن المدقق متى ما أدى واجبه ضمن نطاق الأصول المتعارف عليها بين مزاولي المهنة تمكن من تفادي المسألة. المدقق لا يُسأل عن كشفه للتلاعب أو الاختلاس وهو لا يقوم بعملية تأمين للعميل ضد أية خسارة ناتجة عن خيانة الأمانة من موظفي الوحدة ولا يُسأل عن وجوب اكتشاف كافة الأخطاء وذلك لأن المدقق يعين لغرض إبداء رأيه الإجمالي حول الحسابات والكشوفات الختامية وعليه فالتدقيق لا يضع حداً للتزوير أو الاختلاس وإنما يضع أمام من تسول له نفسه أن يختلس أو يزوّر مانعاً أدبياً يكمن في أن هذه الممارسات ستكتشف من قبل المدقق متى ما أتم عمله بشكل صحيح. ويتسنى له ذلك عن طريق فحص وتقييم نظام الضبط الداخلي ووضع وتصميم برامج التدقيق واختبار العينة بشكل كافٍ وإكمال إجراءات التدقيق المتعارف عليها الأخرى.

هذا وقد نصت المادة رقم ١٣٧ من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ على: «يُسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها». حيث جاءت هذه المادة انسجاماً من كون المدقق وكيلاً عن الجهة التي عينته لغرض القيام بفحص السجلات ولذلك فمن الواجبات المناطة به القيام ببذل عناية الرجل العادي وإذا أهمل في بذل العناية

المطلوبة وفق ما هو متعارف عليه بين مزاولي المهنة يعتبر مسؤولاً مادياً عن الأضرار التي لحقت بالجهة التي كلفته للقيام بعملية التدقيق.

المسؤولية قبل الغير

لا تقف حدود مسألة المدقق على الجهة التي عينته وإنما تمتد إلى الغير وذلك نتيجة لإهماله. فإذا قام المدقق بتأدية عمل وأهمل في أدائه بشكل صحيح ترتب عليه إلحاق ضرر بالغير فيعتبر المدقق هنا مسؤولاً عن تلك الأضرار

فالتقرير الذي يقوم المدقق بإعداده وتقديمه إذا كان نظيفاً وخالياً من أية ملاحظات وتحفظات ونص على أن الحسابات والكشوف الختامية تعكس الوضع المالي للوحدة وأن حسابات النتيجة تعكس نتيجة النشاط بشكل صحيح وكان المدقق على علم بأن الحسابات والكشوفات الختامية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي وأن حسابات النتيجة لا تعكس نتيجة النشاط بشكل صحيح أو أن المدقق أهمل في أدائه لواجبه وكان من نتيجة ذلك أن ألحق ضرراً للغير جاز لهذا الغير أن يقاضي المدقق عن الأضرار التي لحقت به نتيجة اعتماده على التقرير الذي قدمه والحسابات والكشوفات الختامية ونتيجة النشاط التي صادق عليها.

فمثلاً لو اعتمد مصرف في منح قروض على ضوء هذا التقرير وعلى أساس الميزانية وحسابات النتيجة للوحدة المعنية المعدة من قبله وتبين فيما بعد أن المدقق قد أهمل في أدائه لواجبه ولحق بالمصرف ضرر مادي كبير جاز للمصرف أن يقاضي المدقق ذلك لأن المصرف لولا اعتماده على محتويات التقرير وكشف الميزانية وحسابات النتيجة لما منح القرض. إلا أنه ليس بالإمكان مقاضاة المدقق عن أخطاء طفيفة أو إهمال بسيط لذا فإن مسؤولية المدقق تجاه الغير تظهر وتنشأ فقط في حالة إذا كان الإهمال جسيماً.

والمقصود بالإهمال الجسيم: هو تنفيذ العمل بالشكل الذي لا يتوافر فيه الحد الأدنى من العناية اللازمة، أما الإهمال البسيط: فهو النقص في العناية اللازمة لتنفيذ العمل.

المسؤولية الجزائية (القانونية)

يتعرض المدقق إلى عقوبات إذا ما أهمل في أداء العمل الذي كلف به أو أخفى عن تقريره أموراً مادية كان من الواجب عليه الإفصاح عنها بشكل كامل.

وبالإمكان الاسترشاد بالقوانين الخاصة التي يخضع لها موظفو الدولة وكما يلي: ـ قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٣٧ لسنة ١٩٩٤:

للوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أن يضمّن الموظف أو أي مكلف بخدمة عامة ضعف قيمة الأضرار التي تكبدتها الخزينة بسبب إهماله أو تقصيره أو مخالفته القوانين والقرارات وذلك حسب الأسعار السائدة وقت حصول الضرر.

وكذلك قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٩٧ لسنة ١٩٩٣:

«يلزم كل من سبب ضرراً مالياً للدولة أو لأموالها وثبت تقصيره بحكم قضائي بدفع تعويض محسوب على أساس قيمة الضرر يوم صدور الحكم. وأدناه كشف بالنصوص القانونية الخاصة بالمسؤولية الجزائية لموظفي ديوان الرقابة المالية:

١ ـ قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩:

أ ـ تزوير المحررات:

المادة ٢٩٥ نصت على معاقبة كل من ارتكب تزويراً في محرر عادي بالسجن أو الحبس.

ب ـ إتلاف المحررات:

المادة ٣٠٠ نصت على عقوبة الحبس أو السجن لمن أتلف أو عيّب أو أبطل بسوء نية محرراً.

جـ ـ الرشوة:

من المادة ٣٠٧ ـ ٣١٤ وعقوبتها تتراوح بين السجن أو الحبس والغرامة إضافة إلى مصادرة العطية التي قبلها الموظف أو المكلف بخدمة عامة أو التي عرضت عليه.

د ـ الاختلاس:

في المادة ٣١٥ ـ ٣٣١ وعقوبتها تكون السجن إضافة إلى رد ما اختلسه الجاني أو استولى عليه من مال أو قيمة ما حصل عليه من منفعة أو ربح.

هـ ـ تجاوز الموظفين حدود صلاحياتهم:

من المادة ٣٣٢ ـ ٣٤١ وعقوبتها تتراوح بين السجن أو الحبس إضافة إلى

التعويض لمن لحقه ضرر من الجريمة إن كان له داع وكذلك برد المبالغ المستحصلة بدون حق ويدخل في ذلك الضرر المتعلق بأموال الدولة بسبب الخطأ الجسيم أو الإهمال الجسيم.

و ـ إفشاء السر:

المادة ٤٣٧ وعقوبتها الحبس مدة لا تزيد عن سنتين.

أما ما أشارت إليه المواد ٣٠٤ و٩٣٤ من القانون المدني والمتعلقة بالمسؤولية المدنية لموظفي الديوان فهي كما يلي:

المادة ٣٠٤ نصت على. . . كل فعل يصيب الغير بأي ضرر آخر غير ما ذكر في المواد السابقة يستوجب التعويض.

المادة ٩٣٤ نصت على: «إذا كانت الوكالة بأجر وجب على الوكيل أن يبذل دائماً في تنفيذها عناية الرجل المعتاد».

المسؤولية المهنية

إن مهنة التدقيق مهنة رفيعة وعليه يفترض بالمدقق أن يتمتع بأعلى درجات الرقي في تصرفاته وأعماله واحترامه لمهنته وعليه أن يبذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذه لأي عملية فعليه أن يفحص الحسابات ويحصل على المعلومات التي يراها ضرورية وأن يوضح في تقريره ما يجب الإفصاح عنه وأن يقوم بتأدية المهمة المكلف بها على خير ما يرام.

هذا ويوجد في نقابة المحاسبين والمدققين لجنة منبثقة عن مجلس النقابة هي لجنة انضباط تنظر بالأمور والمخالفات والتصرفات المنافية لأخلاقيات المهنة وتصدر عقوبات انضباطية وذلك لتتناسب مع طبيعة المخالفة وهي تتراوح بين عقوبة التنبيه فالإنذار فالتوبيخ إلى عقوبة شطب الاسم من سجل المحاسبين.

وهذه العقوبة هي أخطر أنواع العقوبات التي يتعرض لها المدقق لأنها مرتبطة بشكل أساس في سمعته بين المزاولين للمهنة وبين الجمهور بشكل عام.

المسؤولية عن أعمال مساعديه

بالإمكان مسألة المدقق عن أعمال مساعديه الذين يشتركون معه في تنفيذ عملية التدقيق إلا أن الأمر ليس غير محدد ولكن ثمة شروط ينبغي توافرها لأجل مسألة المدقق عن أعمال مساعديه أو تابعيه وهي:

١ ـ أن تكون هناك علاقة تبعية بين المدقق ومساعديه ومندوبيه أي أن يكون له عليهم سلطة فعلية في عمليتي الرقابة والتوجيه فهو الذي يصدر لهم الأوامر والتعليمات والذي يصمم لهم البرامج التي يسيرون عليها عند أدائهم لمهمتهم المكلفين بها.

٢ ـ يجب أن يكون المساعد أو المندوب قد ارتكب خطأ أثناء تأديته للواجب المكلف به من المدقق أما إذا لم يرتكب خطأ فهنا نجد أن المسؤولية قد انتفت عن المدقق.