

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 العناية 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 - المسؤولية التعاقدية .
- ٢ - المسؤولية قبل الغير .
- ٣ - المسؤولية المهنية .
- ٤ - المسؤولية الجزائية (القانونية) .
- ٥ - 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 يحزر كتاب اتفاق بين الطرفين وحسب الكيان القانوني للوحدة ومطلوب التوقيع عليه من قبل الطرفين ، أما بالنسبة للرقباء الماليين المعيّنين 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 يحزر 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

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 يتوافق فيه الحد الأدنى من العناية اللازمة ، أما الإهمال البسيط : فهو التقص 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 .

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 تنفيذ أي عملية فعلية 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 لتناسب 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 - 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 يسرون عليها عند أدائهم لمهمتهم المكلفين بها.
- ٢ - يجب أن يكون المساعد أو المتدوب قد ارتكب خطأ أثناء تأديته للواجب المكلف به من المدقق أما إذا لم يرتكب خطأ فهنا نجد أن المسؤولية قد انتفت عن المدقق.

الفصل الخامس

مستلزمات عملية التدقيق ،
واجبات المدقق عند تكليفه بتدقيق الوحدة
لأول مرة، الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق ،
خطة التدقيق، أوراق العمل، المذكرات،
الملفات، الشهادات، برنامج التدقيق

مستلزمات عملية التدقيق

واجبات المدقق عند تكليفه

بتدقيق حسابات الوحدة لأول مرة

عندما يكلف المدقق بمهمة القيام بعملية التدقيق (الأول مرة) يجب عليه أن يتعرف على طبيعة الوحدة التي كلف بتدقيقها والنظم التي تسير عليها عند تنفيذها للعمل والحصول على كتاب التكليف من قبل الجهة التي اختارته وعلى ضوء ذلك فإنه يضع الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق والتي تشمل:

وضع خطة التدقيق - تحضير أوراق العمل - ملفات التدقيق - شهادات التدقيق - وضع برنامج التدقيق.

فيما يتعلق بما يجب على المدقق القيام به وكذلك الإجراءات التي من خلالها يتعرف بالوحدة التي كلف بتدقيق حساباتها والتي بالإمكان تحديدها:

- ١ - التأكد من صحة تعيينه كمدقق للوحدة.
- ٢ - التعرف على طبيعة النشاط.
- ٣ - النظام المحاسبي والرقابة الداخلية.
- ٤ - الدفاتر والسجلات المستخدمة.
- ٥ - الموظفون المسؤولون.
- ٦ - كشف الميزانية الافتتاحية.
- ٧ - تقرير المدقق السابق.
- ٨ - عقد الوحدة (الشركة).
- ٩ - المعلومات الفنية.

وسوف نتناول كل إجراء من الإجراءات السابقة بشكل موجز وكما يلي:

٦ - كشف الميزانية الافتتاحية :

يجب على المدقق أن يطلب صورة من آخر كشف ميزانية للوحدة وأن يقوم بفحصها ومقارنتها مع ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات لأجل التأكد من أن الوحدة قد بدأت الدفاتر بالأرصدة الافتتاحية الصحيحة، ولا شك أن كشف الميزانية الافتتاحية تعطي المدقق فكرة واضحة عن الموجودات والمطلوبات والقيود التي يجب أن تظهر بالدفاتر .

٧ - تقرير المدقق السابق :

إذا كانت الوحدة مستمرة في نشاطها وكانت دفاترها وسجلاتها قد أخضعت إلى عملية الفحص والتدقيق فهذا يجب عليه أن يطلع على تقرير المدقق السابق فقد يشمل على بعض الملاحظات والمعلومات والتحفظات التي يجب على المدقق الجديد أن يكون على إلمام وعلم بها . وإذا كانت الوحدة شركة مساهمة فهذا يجب الاطلاع على تقرير مجلس الإدارة الأخير والذي قدم إلى الجمعية العمومية وما تقرر بشأنه ومدى ما نفذ منه .

٨ - عقد الوحدة (الشركة) :

يجب على المدقق الاطلاع على العقود الخاصة بالوحدة وبالأخص إذا كانت شركة مساهمة لكي يتعرف على حقوق الشركاء أو المساهمين وكيفية توزيع الأرباح ومعرفة رأس المال وأغراض الشركة . . . الخ كما يتطلب الأمر أيضاً الاطلاع على النظام الداخلي للشركة للتأكد من أن العمليات التي قامت بها تدخل في نطاق أغراضها ووفقاً لأحكام النظام الداخلي لها .

٩ - المعلومات الفنية :

إذا كانت أعمال الوحدة ذات طبيعة فنية فيجب على المدقق أن يتفهم التفاصيل الفنية الخاصة بالمشروع لكي تكون أسئلته واستفساراته موضوعية ومحل احترام واهتمام وتقدير . أما إذا كانت الوحدة إنتاجية فيجب عليه القيام بزيارة لأجل تفهم كيفية سير العمل فيها .

واستناداً إلى المعلومات السابقة ومن اختباره العام للدفاتر والسجلات يستطيع

عمل برنامة مدقق أو مراقب للحسابات ينسق في مجهوداتهم ويحاول حل المشاكل التي تواجههم أثناء تأديتهم لعملهم.

ثانياً

أوراق عمل التدقيق

إن عملية التدقيق لا بد من توافر مقومات لأجل إنجازها بكفاءة مع ضرورة الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة لهذه العملية بحيث يمكن الرجوع إليها عند الضرورة، ومما لا شك فيه أن عمل المدقق يعتمد وبشكل كلي على التسجيل المستندي لنتائج كل فحص ومن واقع المستندات هذه تتوافر لدى المدقق إمكانية إعداده لتقريره.

ما المقصود بأوراق العمل: يحتاج المدقق إلى أوراق يحتفظ بها والتي تمثل الإجراءات والاختبارات التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق، وعليه فإن أوراق العمل هي بمثابة برامج العمل والتحليلات والمذكرات والمصادقات وملخصات من المستندات بالإضافة إلى الجداول والمذكرات التي يعدها أو يحصل عليها وهي بذلك تعتبر سجلاً كاملاً للعمل الذي أنجزه.

الغرض منها:

- ١ - تحتوي على تفصيل كامل للعمل الذي أنجز والنتائج التي توصل إليها المدقق والتي سوف يدونها في تقريره.
- ٢ - تكون بمثابة سجل يحتوي على كافة تفاصيل المعلومات الظاهرة في كشف الميزانية والحسابات الختامية بحيث يمكن الحصول على أي تفصيل يطلب من أوراق العمل.
- ٣ - تساعد المدقق في معرفة ما إذا كان العمل الذي أنجز من قبل موظفيه كافٍ ومدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.
- ٤ - وجود أوراق العمل يسهل في تدقيق السنوات التالية وذلك لأن إجراءات التدقيق تتشابه من سنة إلى أخرى.
- ٥ - أوراق العمل تساعد المدقق على إعادة النظر في برنامج التدقيق للتحقق من مدى كفايته ويدخل ما يراه ضرورياً ومناسباً.
- ٦ - أوراق العمل تعتبر دليل إثبات مادياً إذا ما طعن أية جهة بأداء وعمل المدقق.

شهادات التدقيق

إن إدارة الوحدة هي المسؤولة عن الحسابات الختامية فهي التي تقوم بإعدادها وتقديمها إلى المدقق لأجل فحصها وتدقيقها وإعداد تقرير عنها. وبالنظر إلى أن بعض المعاملات أو الأحداث والالتزامات قد لا تصل إلى المدقق بسبب عدم إثباتها في الدفاتر والسجلات أو عدم وجود أي دليل يشير إليها كما هو الحال في حالة الاتفاق على شراء بعض من الموجودات الثابتة أو إنفاق بعض المصروفات أو وصول بعض من القوائم من الغير بخصوص بعض البضائع دون تسجيلها بالدفاتر والسجلات فإن المدقق لكي يحدد مسؤوليته يطلب شهادات من الإدارة بهذا الشأن، وهناك شهادات أخرى يطلبها المدقق من الغير عن طريق الوحدة على أن ترسل إليه مباشرة وذلك للتأكد من صحة بعض الحسابات والتحقق منها مثل شهادات المصارف عن أرصدة الوحدة لديها وشهادات بالأوراق المالية التي تعود ملكيتها للوحدة ولكنها موجودة لديه للحفاظ أو لقاء الحصول على قروض.

أي أنه يوجد هناك نوعان من الشهادات:

- ١ - النوع الأول تقدمه الإدارة إلى المدقق مثل الشهادات الخاصة بالموجودات الثابتة وبضاعة آخر المدة والمدينين والدائنين والالتزامات والمستحقات ويطلق على هذا النوع بالشهادات الداخلية.
- ٢ - النوع الثاني يحصل عليها المدقق من الغير شهادات خارجية مثل شهادات المصارف والوكلاء والأطراف الموجود لديها بضائع تعود للوحدة والشهادات العقارية التي تطلب من مديريات التسجيل العقاري والمصادقات على أرصدة المدينين والدائنين وترسل هذا النوع من المصادقات إلى المدقق مباشرة بناء على طلب من الوحدة.

الأسباب التي تدفع بالمدقق لطلب هذه الشهادات

- إقناع الإدارة بمسؤولياتها الكاملة والأساسية عن صحة الحسابات الختامية وما يعززها من دفاتر وسجلات ومستندات.
- الحصول على إقرار بصحة بعض الحسابات أو النقاط الخاصة حتى لا تلقى على المدقق أية مسؤولية في المستقبل بحجة أنه لم يطلب إيضاحات بخصوص هذا الحساب أو تلك النقطة.

الفصل السادس

«الرقابة الداخلية»، ظهورها، التعريف،
الأهداف، المقومات، أقسام نظام الرقابة الداخلية،
الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية، الضبط الداخلي،
وسائل فحص نظام الرقابة الداخلية