

المسؤولية القانونية للمحاسب القانوني

م.م إلهام عمير صاخي

المعهد التقني/البصرة

Email : jassim.m.hassan@stu.edu.iq

Email : Alhaam.omeer@stu.edu.iq

م. جاسم محمد حسن

الكلية التقنية الإدارية/البصرة

الملخص

تسعى الدراسة إلى تسليط الضوء على المسؤولية الإدارية والقانونية التي يخضع لها المحاسب القانوني عند قيامه بواجباته المحددة له بموجب القانون والخاصة بتدقيق القوائم المالية وكشف حالات التضليل والأخطاء الجوهرية، التي من الممكن أن تتضمنها تلك القوائم وما توجب عليه القوانين والتعليمات بوجود تمتعه بالحيادية والاستقلالية في إعداد وإصدار تقريره النهائي وما يتضمنه من شفافية في التطرق إلى جميع المخالفات المالية وغيرها، والتي يمكن أن تؤدي إلى تفشي ظاهرة حدوث الفساد المالي والإداري.

إن مسؤولية المحاسب القانوني تتركز بشكل رئيسي في التصدي وتوفير نوع من الحماية الوقائية في مواجهة عدد من المخاطر في القوائم المالية، والتي يمكن أن تتجسد في كافة الأخطاء وحالات الغش التي يمكن أن تتضمنها تلك القوائم سواء كانت عمدية أم غير عمدية وما يستوجب ذلك من قيامه بواجباته عن طريق إبلاغ جهة الإدارة عن جميع تلك المخالفات والأخطاء وبخلاف ذلك فإنه يتعرض إلى المسؤوليات الآتية:-

أولاً: مسؤولية جزائية تنجم عن مخالفته لأحكام التشريعات العقابية المختلفة.

ثانياً: مسؤولية إدارية ناجمة عن إخلاله بقواعد السلوك الوظيفي والواجبات .

بالإضافة إلى ذلك فإن الدراسة توصلت إلى أن المسؤولية تقع أيضاً على عاتق الجهة المستفيدة كونها المسؤولة أولاً عن توفير نظام رقابي داخلي متماسك وسليم، ومراعاة تطبيقه بشكل أصولي؛ لأن هذا يقلل من احتمال وجود وتفشي حالات التضليل والخطأ في القوائم المالية مما ينعكس بشكل إيجابي على التصدي لحالات الفساد الإداري والمالي بكافة صورته وأشكاله.

الكلمات المفتاحية: المسؤولية الإدارية والقانونية، المحاسب القانوني، الغش والأخطاء، القوائم المالية.

Legal Responsibility of Chartered Accountant

Lect. Jasim Mohammed Hassan
Technical Administrative College
Assist. Lect. Elhaam Omeer Saaki
Basrah/ Technical Institution / Basrah
Email : jassim.m.hassan@stu.edu.iq
Email: Alhaam.omeer@stu.edu.iq

Abstract

The study seeks to shed light on the administrative and legal responsibility to which the chartered accountant is subject when carrying out the duties specified for the accountant under the law, like those related to auditing the financial statements and revealing cases of misleading and fundamental errors that may be included in those statements, and what the laws and instructions require of accountants to enjoy neutrality and independence in preparing and issuing the final report and what it includes in terms of transparency in addressing all financial and other violations, which may lead to the spread of the phenomenon of financial and administrative corruption.

The responsibility of the chartered accountant is mainly focused on confronting and providing a type of preventive protection against a number of risks in the financial statements, which can be embodied in all errors and fraud cases that can be included in those statements, whether intentional or unintentional, and what this requires of him performing his duties by informing the management of all those violations and errors. Otherwise, he is exposed to the following responsibilities:

First: Criminal liability resulting from his violation of the provisions of various penal legislations.

Second: Administrative liability resulting from his breach of the rules of professional conduct and duties.

In addition, the study concluded that the responsibility also falls on the beneficiary party as it is primarily responsible for providing a coherent and sound internal control system, and taking into account its application in a fundamental manner; because this reduces the possibility of the existence and spread of cases of deception and error in the financial statements, which is positively reflected in addressing cases of administrative and financial corruption in all its forms and manifestations

Keywords: Administrative and legal responsibility, chartered Accountant, Cheating and errors, financial Statement.

المقدمة

تعد أعمال المحاسب القانوني من الأعمال التدقيقية المهمة التي تتركز في مجملها بمراجعة تدقيقية خارجية على أعمال الشركات والمنشآت، إذ تحتل تلك الأعمال مكانة مرموقة في كافة الأعمال المحاسبية التي تسهم بمتابعة وتدقيق كافة البيانات المالية الخاصة بتلك الشركات، وإعداد القوائم المالية والتي من شأنها الكشف عن جميع الأخطاء والغش في تلك القوائم والكشوفات المالية بهدف الوصول إلى تحديد المركز المالي للشركة الخاضعة لتدقيق المحاسب القانوني.

والمحاسب القانوني هو شخصية مصرح له بممارسة مهنة المحاسبة بشكل مستقل بعيداً عن الضغوطات التي قد يتعرض لها البعض بهدف تقديم تقريره المالي المتضمن بيان رأيه المهني بكافة القوائم المالية للشركة، وتحديد أوجه القصور بها ومن ثم تحديد كافة حالات الغش والأخطاء في تلك القوائم.

ويترتب على إخلال المحاسب القانوني بعملية تدقيق وتنظيم الكشوفات المالية للشركة الخاضعة لعملية التدقيق العديد من المسؤوليات، منها ما يكون أحياناً مسؤولية مدنية أو تأديبية وأحياناً أخرى تكون مسؤولية جزائية كونه ملزماً وفق القانون بالتوقيع على كافة الحسابات الختامية للجهة التي يقوم بتدقيق وتنظيم سجلاتها، لذلك يعد مسؤولاً عن صحة تلك البيانات.

مشكلة الدراسة

تكمّن مشكلة البحث فيما يأتي:-

(١) ماهي مسؤولية المحاسب القانوني في اكتشاف التضليل والأخطاء في القوائم المالية وما هي حدود تلك المسؤولية؟

(٢) مدى مسؤولية الشركة أو الجهة المستفيدة عن وجود حالات التضليل والأخطاء في تلك القوائم المالية؟

٣- كيف عالج المشرع موضوع ترتب المسؤولية القانونية على المحاسب القانوني وما هو الجزاء المترتب على ذلك.

أهمية الدراسة

يجد البحث أهميته من خلال تسليطه الضوء على الواجبات التي يجب على المحاسب القانوني التحلي بها عن طريق إلزامه بإخبار الجهة المتعاقدة معه عن جميع الحالات والأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية التي من شأنها أن تسبب هدراً بالأموال، ومدى المسؤولية التي يتحملها في حال إخلاله بتلك الواجبات المكلف بها.

أهداف الدراسة

يهدف البحث إلى التعرف على مواطن الضعف والقصور في عمليات التدقيق الداخلي والخارجي والواجبات التي يقوم بها المحاسب القانوني ومدى التخطيط التي تقوم به الجهة المتعاقدة معه في سبيل مواجهة كافة عمليات الغش والاحتيال في القوائم المالية، كون تحقيق ذلك يعد درعاً وقائياً في مواجهة الفساد المالي بكافة أشكاله وصوره.

منهجية الدراسة

نظراً لطبيعة هذه الدراسة فقد تم استخدام المنهج التحليلي بهدف الوصول إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها هذه الدراسة، مع الأخذ بنظر الاعتبار الاستعانة بالقوانين والتعليمات التي تحدد مسؤولية المحاسب القانوني عن الغش والأخطاء في القوائم المالية.

خطة الدراسة

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمسؤولية المحاسب القانوني .
- المطلب الأول: التعريف بالمحاسب القانوني وواجباته.
- الفرع الأول: مفهوم المحاسبة القانونية.
- الفرع الثاني: واجبات والتزامات المحاسب القانوني.
- المطلب الثاني: التعريف بالمسؤولية الإدارية والقانونية.
- الفرع الأول: ماهية المسؤولية الإدارية والقانونية وشروط تحققها.
- الفرع الثاني: أركان تحقق المسؤولية الإدارية والقانونية.
- المبحث الثاني: أنواع المسؤولية التي يواجهها المحاسب القانوني.
- المطلب الأول: المسؤولية المدنية والتأديبية والجزائية للمحاسب القانوني.
- الفرع الأول: المسؤولية المدنية للمحاسب القانوني.
- الفرع الثاني: المسؤولية التأديبية للمحاسب القانوني.
- المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية للمحاسب القانوني.
- الفرع الأول: مسؤوليته وفقاً للتشريع الجزائري العراقي.
- الفرع الثاني: مسؤوليته وفقاً للتشريعات الأخرى.

الخاتمة: - أولاً استنتاجات.

ثانياً: توصيات.

قائمة المصادر:

قائمة الهوامش.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمسؤولية المحاسب القانوني.

نتيجة الأهمية الكبيرة للعمل الذي يقوم به المحاسب القانوني في تدقيق القوائم والكشوفات المالية للشركات كونه يعد أحد المكونات الرئيسية للهيكل القانوني للشركة وخصوصاً المساهمة منها إذ يناط به مسؤولية تدقيق ومراقبة الكشوفات المالية للشركة، وعلى هذا فإن السلطات التي يمتلكها المحاسب القانوني تستمد من القانون ذاته بالتالي فإن الأخطاء التي تقع منه تكون سبباً رئيسياً في ترتب مسؤوليته سواءً كان ناتجة عن إهمال أو رعونة أو خطأ أو تعمد سواءً كانت مسؤولية مدنية أو جزائية أو تأديبية .

ولغرض تسليط الضوء على مسؤولية المحاسب القانوني من كافة النواحي لا بد لنا من التطرق في المطلب الأول من هذا المبحث على التعريف بالمحاسب القانوني والواجبات الملقاة على عاتقه وفقاً للقانون، فيما نتطرق في المطلب الثاني إلى ماهية المسؤولية القانونية وأنواعها وأركان تحققها وكما يأتي:-

المطلب الأول: التعريف بالمحاسب القانوني وواجباته

المحاسب القانوني هو شخص يتم التصريح له قانوناً بممارسة مهنة المحاسبة بشكل مستقل، باعتباره شخصية مهنية محايدة ومستقلة يقوم بمراجعة وتدقيق القوائم والكشوفات المالية للشركات، بمعنى آخر أنه يقوم بمراجعة خارجية وليست داخلية لحسابات الشركة بعيداً عن الضغوطات التي يمكن أن تمارس عليه، وهو في هذا الأمر يختلف عن المحاسب المالي الذي يعمل في الأقسام والشعب المالية في دوائر الدولة، فبينما نجد أن المحاسب المالي يختص بالحسابات والمسائل المالية نجد أن دور المحاسب القانوني يتلخص في الكشف عن جميع المخالفات القانونية التي تتعلق بكافة الأعمال المالية للشركات ويطبق نظام محدد يقوم على تحليل وتسجيل ومتابعة الكشوفات والقوائم المالية من أجل الوصول إلى إنشاء تقرير نهائي مبني على أسس سليمة وموثقة عن الكشوفات المالية للشركة، عليه نتطرق في الفرع الأول من هذا المطلب إلى التعريف بمصطلح المحاسبة القانونية ومن ثم نتطرق في الفرع الثاني إلى واجبات والتزامات المحاسب القانوني وكما يأتي:

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة القانونية

تعد المحاسبة القانونية نوعاً من أهم أنواع الرقابة المحاسبية التي تهتم بالكشف عن جميع المخالفات القانونية التي تتعلق بأنشطة وأعمال الشركات وأصحاب الأعمال، حيث يتم تطبيق نظام قانوني محدد يقوم بمتابعة وتحليل وتسجيل القوائم المالية وكافة البيانات المحاسبية في الشركات بهدف الحصول على تقارير رصينة وسليمة لتلك الشركات، لذا يمكن تعريف المحاسبة القانونية

كونها نظام يتم استخدامه بهدف تحليل وتصنيف كافة التعاملات المالية لشركة ما لغرض التأكد من مدى خلو القوائم المالية من المخالفات القانونية مما يستلزم تطبيق كافة الضوابط الخاصة بالمحاسبة القانونية.

والمحاسب القانوني يجب ان يكون شخصا محترفا حاصلًا على شهادة معهد المحاسبين القانونيين بحيث يكون مؤهلاً ليقدم رأياً في القوائم المالية الخاصة بالعملاء. بالتالي فهو يكون مؤهلاً للعمل في كافة القطاعات الحكومية أو الأهلية الخاصة وغيرها ويمتلك الخبرة الكافية في كافة الأعمال التي تتعلق بالضرائب والإدارة المالية.

وقد ازدادت أهمية أعمال المحاسبة القانونية بسبب انتشار الشركات بكافة أنواعها مما يستلزم توثيق وتدقيق جميع الحسابات بشكل يخلو من جميع حالات الخطأ والتضليل، مما أدى إلى أن تصبح أعمال المحاسبة القانونية جزءاً مهماً من النظام المالي العالمي حيث تم تأسيس أول هيئة محاسبة قانونية في (اسكتلندا) سنة (١٨٨٧).

ونتيجة لتلك الأهمية للمحاسبة القانونية ولأعمال الشخص المكلف بها فإن العديد من التشريعات الخاصة بتنظيم ممارسة هذه المهنة قد حددت عدداً من الواجبات والالتزامات التي يتعين على المحاسب القانوني التقيد بها ضماناً للوصول لقوائم مالية صحيحة وبخلافه فإنه يتحمل كافة التبعات القانونية على ذلك.

الفرع الثاني واجبات والتزامات المحاسب القانوني

تتعدد المهام التي يقوم بها المحاسب و يمكن لنا إيجاز تلك الأعمال على النحو الآتي:-

(١) تدقيق جميع حسابات التكاليف والنفقات وتتبع جميع الصادر والوارد الخاص بالشركة وتدوين ذلك في سجلات رسمية.

(٢) السعي إلى الكشف عن وجود أي تلاعب محاسبي داخل الشركة.

(٣) العمل على منح الشركات الرأي النهائي في الأمور المحاسبية وفق أسلوب علمي وخصوصاً في المسائل الضريبية، ذلك أن النصوص التشريعية التي تتصدى لجريمة^(١) الغش والتلاعب الضريبي يشوبها نوعاً من الضعف.

(٤) يقوم بتولي المسؤولية التي تتعلق بالدفاتر المحاسبية بهدف التعرف على مصادر الدخل وكافة مصروفات الشركة.

(٥) القيام بالتخطيط المالي وفقاً للتحليلات التي يتم الحصول عليها من خلال المحاسبة القانونية.

ويترتب عن إخلال المحاسب القانوني بتنظيم القوائم المالية للشركة مسؤولية قانونية، كونه يلتزم بشكل قانوني بأن يقوم بالتوقيع باسمه الصريح على كافة الحسابات الختامية للجهة المكلف بتنظيم وتدقيق حساباتها^(١).

لذا يكون مسؤولاً عن صحة كافة البيانات التي ترد في الحسابات الختامية للجهة التي يعمل فيها، وتلك المسؤولية أما أن تكون مسؤولية مدنية، أو تكون مسؤولية جزائية، وأخيراً قد تكون مسؤولية تأديبية.

(٦) يتولى القيام بعملية تحليل المخاطر التي تتعلق بالعمليات التجارية والاستثمارية التي تتعلق بأعمال الشركات.

(٧) القيام بتقديم التوصيات بعد انتهاء عملية التدقيق النهائي.

(٨) ضمان امتثال الشركات بكافة المعايير التي تعتمد من قبل التشريعات الخاصة التي تنظم عملها.

(٩) المساهمة الفعالة بكشف جميع عمليات الاحتيال المالي.

(١٠) تقديم الاقتراحات التي من شأنها المساهمة في تطوير الحسابات المالية للشركة.

وفي هذا الشأن ذهب التشريع الفرنسي إلى قيد الحالات التي يمكن اعتبارها (مخالفات مالية) حينما أشار القانون رقم (١٤٨٤) الصادر في الخامس والعشرين من سبتمبر لعام (١٩٤٨) المعدل بالقانون رقم (٥٦٤) لسنة (١٩٧١) والذي تم تعديله أيضاً ليتناسب ويعالج الحالات الجديدة بالقانون رقم (٩٥-٨٥١) لسنة (١٩٩٥) والذي أشار بصورة تفصيلية إلى ما يسمى (المخالفات المالية) والعقوبات التي تفرض عليها، منها على سبيل المثال لا الحصر:-

١- أعمال عقد النفقات دون الالتزام بالقواعد المنظمة لأعمال تلك النفقات.

٢- التسبب بشكل مباشر في تحصيل نفقات بشكل يخالف التعليمات بهدف تجاوز صرف ائتماني.

٣- الإهمال المتعمد بكشف التصاريح أو إعطاء تصاريح غير صحيحة أو ناقصة البيانات^(٣).

المطلب الثاني: التعريف بالمسؤولية الإدارية والقانونية

نتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بماهية المسؤولية الإدارية والقانونية التي يمكن أن تترتب على المحاسب القانوني في حال إخلاله ببنود العقد المبرم بينه وبين الشركات ورجال الأعمال من الذين يمكن أن يتسبب لهم بالضرر وفقاً لقواعد المسؤولية التقصيرية وعلى النحو

الآتي:-

الفرع الأول: ماهية المسؤولية الإدارية والقانونية وشروط تحققها

تعد المسؤولية الإدارية ذات أهمية كبيرة في كافة الأنظمة القانونية؛ كونها تهدف لتحقيق العدالة والصالح العام والخاص على السواء، بالتالي فهي تؤدي إلى المحافظة على حقوق الأفراد من تعسف الآخرين.

وتتأثر مسؤولية المحاسب القانوني بشكل عام نتيجة توافر عقد بين طرفين ويحصل انتهاك لبنود هذا العقد من قبل المحاسب القانوني، ويمكن تعريف تلك المسؤولية على أنها القيام بنشاط مخالف للقانون أو الامتناع عن أداء عمل يوجبه القانون، ذلك أن مسؤولية المحاسب القانوني تتلخص بقيامه بتدقيق كافة حسابات الشركة لغرض فحص القوائم المالية وكشف التلاعب المحاسبي^(٤). ومن ثم إبداء رأيه المبني على أسس متينة في مدى سلامة تلك القوائم المالية وتحديد المركز المالي للشركة، مما يتطلب منه إبداء رأيه المهني بعيداً عن كافة المؤثرات الخارجية والداخلية للمنشأة، ولأجل قيامه بتلك المهام يتوجب عليه أن يقوم بالخطوات الآتية:

- ١- تحديد وحصر البيانات المطلوب قيامه بفحصها.
- ٢- تويب تلك البيانات من حيث الأهمية.
- ٣- القيام بجمع المعلومات كافة وأدلة الإسناد التي تتعلق بها.
- ٤- بيان الرأي المهني حول مدى صحة تلك البيانات في القوائم المالية ومدى خلوها من الأخطاء والتضليل^(٥).

كما أن المحاسب القانوني يكون مسؤولاً أمام الطرف الثاني في العقد عن جميع الأخطاء المالية والتضليل في القوائم المالية، فإنه في الوقت ذاته تتحقق مسؤوليته التقديرية تجاه الطرف الثالث (الغير) مستخدم القوائم المالية بالرغم من انتفاء الرابطة العقدية بينهما ولا توجد التزامات بينه وبين الغير نتيجة الضرر الحاصل للأخير نتيجة إهمال وتقصير من قبله، مع وجود رابطة سببية بين الضرر الحاصل للغير وبين الإهمال والتقصير الصادر عنه.

وتقوم المسؤولية بصفة عامة على أركان ثلاثة، الأول يتمثل في ركن (الخطأ) أما الثاني فهو ركن (الضرر) والركن الثالث يقوم على توفر (العلاقة السببية بين الخطأ والضرر) الناجم عن ذلك الخطأ .

الفرع الثاني: أركان تحقق المسؤولية الإدارية والقانونية

تتعدد الأركان التي تتحقق بها مسؤولية المحاسب القانوني الإدارية والقانونية ، وفي هذا الشأن فقد ذهب المحكمة الإدارية العليا بالقول (أن مناط مسؤولية الإدارة عن القرارات الإدارية

الصادرة عنها هو وجود خطأ من جانبها بأن يكون القرار الإداري غير مشروع ويلحق بصاحب الشأن ضرراً مع وجوب توافر العلاقة السببية بين الخطأ والضرر الحاصل^(٦).

ويعتبر الخطأ أساساً ومحوراً رئيسياً للمسؤولية الإدارية يتضمن إخلالاً بالتزام قانوني مفروض على الغير، وقد ذهب أحكام القانون الإداري بصورة عامة إلى التمييز بين نوعين من الخطأ المحقق للمسؤولية الأول أطلق عليه (الخطأ الشخصي)، فيما أطلق على الآخر تسمية (الخطأ المرفقي) عليه نتطرق إلى تلك الأنواع وكما يأتي:-

أولاً: الخطأ الشخصي

تذهب أحكام القضاء الإداري بشكل عام عند تطرقها للخطأ الشخصي إلى القول بأنه (ذلك الخطأ الذي يرتكبه الموظف أثناء ممارسة أعماله الوظيفية لغرض تحقيق منفعة تعود إليه مهما كان الدافع لهذا الفعل)، ويتحقق الخطأ الشخصي كذلك حتى لو كان المحاسب يهدف من ورائه تحقيق المصلحة العامة للشركة عندما يكون جسيماً ناتجاً عن رعونة ولا مبالاة وسواء كان حسن أو سيء النية^(٧).

ويعرف الخطأ الشخصي أيضاً: بأنه ذلك الخطأ الذي يمثل إخلالاً بالتزامات وواجبات قانونية يقربها القانون، أما القانون المدني فيكون الخطأ الشخصي (خطأ مدنياً) ويقوم مسؤوليته الشخصية، وقد يكون نتيجة الإخلال بالالتزامات والواجبات القانونية المقررة بواسطة قواعد القانون والتعليمات التي تنظم المهنة فيكون الخطأ الشخصي خطأً تأديبياً يقيم ويعقد مسؤولية المحاسب التأديبية وفقاً للضوابط التي تنظم مهنة المحاسب القانوني^(٨).

ففي حالة الخطأ الشخصي تقع المسؤولية على عاتق المحاسب بصفة شخصية ويتحمل مبلغ التعويض من أمواله الخاصة، ويعقد الاختصاص للقضاء العادي، ويعرف بأنه الخطأ الذي يرجع إلى إهمال أو تقصير الشخص أو المحاسب وهو يتحمل وحده ويلزم بالتعويض من ماله الخاص وترفع أمام القضاء العادي والخطأ يصدر من شخص عادي متوسط الذكاء.

ويذهب معهد المحاسبين القانونيين (BSICA) في تعريفه للخطأ الذي يولد المسؤولية الإدارية والقانونية بقوله أنه (البيان الكاذب الغير صحيح في مضمون القوائم المالية وهو إما يكون ناجماً عن إهمال مثل الأخطاء في جمع المعلومات التي تمهد لتهيئة القوائم المالية أو هنالك تقديرات غير صحيحة وخاطئة ناتجة عن عدم معرفة للعملية أو أن هنالك خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية التي تتعلق بالإفصاح أو التنظيم أو التصنيف)^(٩).

أما معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي فقد عرف الخطأ الموجب للمسؤولية بأنه (تحريف واستبعاد غير متعمد لمعلومات أو مبالغ مالية في متن القوائم المالية وهو غالباً ما يقع نتيجة الجهل

بالمبادئ المحاسبية والتصنيف المحاسبي الخالي من العيوب ويقع أيضاً نتيجة الإهمال الذي ينتج عن سوء تطبيق السياسة المحاسبية^(١٠).

وتتعدد أشكال الخطأ الشخصي الصادر عن المحاسب القانوني إلى عدة صور وكما يأتي:-

(١): الخطأ الجسيم

هذا النوع من الخطأ يكون على قدر كبير من الجسامة وفي هذا المجال ذهب مجلس الدولة الفرنسي في أحد أحكامه إلى التطرق لهذا النوع من الخطأ بالقول إلى أن الخطأ الجسيم يقع من المكلف أثناء أدائه لواجباته الوظيفية عن طريف أفعال صادرة عنه لا يمكن تبريرها ويكون الخطر جسيماً عندما يتجاوز المخاطر العادية سواءً كان ناتجاً عن عدم تبصر وعدم تقدير للواجبات المكلف بها^(١١).

أما في ظل الظروف الاستثنائية فقد ذهب القضاء الإداري في فرنسا إلى التشدد في تقرير مسؤولية الجهة المتعاقدة على أساس الخطأ لكن في الوقت ذاته قد أشار أنه ليس كل خطأ يوجب المسؤولية بل يجب أن يكون جسيماً مما يربط عدم الاعتداد بالخطأ البسيط ذلك أن العمل الإداري الصادر عن الشركة في ظل الظروف الاستثنائية إذا كان مشوباً بأحد العيوب البسيطة لا يمكن إلغاؤه بينما يمكن ذلك في ظل الظروف العادية^(١٢).

(٢) الخطأ الذي ليس له علاقة بالعمل

هذا النوع من الخطأ يقع من المحاسب القانوني خارج وقت العمل.

(٣) الخطأ العمدي.

ويتحقق هذا النوع من الخطأ عندما تتجه إرادة الشخص إلى ارتكاب فعلاً عمدياً بقصد إلحاق الأذى بالآخرين أو تحقيق مصلحة خاصة له أو غيره^(١٣).

هذا النوع من الخطأ الشخص لا يرتبط بشكل عام بأعمال الوظيفة وسواء كان الخطأ جسيماً أو غير جسيم .

(٤) الخطأ المرتكب خارج مكان العمل ومرتبب به.

ويشتمل هذا النوع من الأخطاء الشخصية التي تتعلق بتلك الأخطاء غير المتعمدة والتي تستخدم بها وسائل وضعت تحت تصرف المحاسب القانوني من قبل الشركة أو من خلال قيامه باستغلال مهمة وكلت له بتحقيق غايات وأهداف شخصية.

وقد اختلف الفقهاء في المعيار الذي يمكن الأخذ به لتمييز الخطأ الشخصي عن الخطأ المرفقي وعلى النحو الآتي:- (١) معيار (لافييرير)

يذهب هذا المعيار إلى القول إلى أن الخطأ يعتبر شخصياً فيما إذا كان العمل الصادر عن المكلف ذا طابع شخصي ناتج عن ضعف عدم تبصر بالأمور، أما إذا كان العمل ليس ذا طابع شخصي ويكون ناتجا عن عمل يتحمل الخطأ والصواب فإن الخطأ يكون مصلحياً. إن هذا المعيار يقوم على النية السيئة لدى المحاسب القانوني عند قيامه بواجباته والتي تتضمن قصد الإضرار بالغير أو تحقيقاً لمنفعة شخصية.

(٢) معيار هوريو: يذهب هذا المعيار إلى أن الخطأ يكون شخصياً إذا كان بالإمكان فصله عن العمل ويتجسد معيار التفرقة في حالتين:-

(أ) في حال الخطأ الذي ينفصل انفصلاً مادياً للوظيفة مثل أن يرتكب عملاً مادياً ليس له علاقة مباشرة بالوظيفة المكلف بها كأن يسيء إلى أحد الأفراد خارج واجباته المحددة.

(ب) في حال الخطأ الذي ينفصل انفصلاً معنوياً عن العمل.

(٣) معيار دوجي: يذهب هذا المعيار إلى الغاية من التصرف الخاطئ الصادر عن المحاسب القانوني، فإذا تصرف بهدف تحقيق عدد من الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها والداخلية ضمن برنامجها فإن هذا الخطأ يقع ضمن أعماله ولا يمكن فصله ويعد ضمن الأخطاء التي تنسب للشركة أما إذا كان الهدف من تصرفه الخاطئ تحقيق إشباع حاجة خاصة وتحقيق غاية لا علاقة بها بأهداف الشركة ففي هذه الحالة نكون أمام خطأ شخصي.

بمعنى آخر أن المحاسب القانوني المختص لا يسأل عن خطئه إذا كان لديه حسن نية وهو في سبيل تحقيق أهداف الشركة لكنه يسأل عن خطئه الشخصي في قيامه باستغلال السلطات الممنوحة له^(١٤).

(٤) معيار جسامة الخطأ: وفقاً لهذا المعيار فإن المحاسب القانوني يعد مرتكباً للخطأ الشخصي في حال كان هذا الخطأ (جسيمياً) بحيث تصل تلك الجسامة إلى حد ارتكاب جريمة تقع تحت طائلة العقوبات الجزائية^(١٥).

مما تقدم يتبين لنا أن كافة المعايير المشار لها تتقارب من ناحية مدلولاتها ولا يصل أحدها إلى المعيار الأفضل والقاطع ليكون معياراً لتحديد الخطأ الشخصي مما حدا بالقضاء الإداري إلى الأخذ بمعيار معين وحسب الحالة.

ثانياً: الخطأ المرفقي

لم تتطرق أغلبية التشريعات إلى إعطاء تعريف جامع مانع للخطأ المرفقي بل تركت ذلك للفقهاء وقد تعددت آراء الفقهاء عند تطرقهم للتعريف كلاً حسب الزاوية التي ينظر بها إليه، وفي هذا

المجال ذهب تعريف إلى القول إنه (الخطأ المنسوب للمرفق بشكل خاص ولا ينسب إلى الشخص وتحمل الجهة المتعاقدة المسؤولية عنه) (١٦).

فيما ذهب الفقيه (Dugut) إلى القول بأنه (الخطأ الذي يتم ارتكابه من قبل المحاسب بهدف تحقيق غرض ما). (١٧)

فيما ذهب تعريف آخر إلى القول بأنه (الخطأ الذي تتحمله الجهة المتعاقدة وليس الشخص وتحمل التعويض عنه) (١٨).

ثالثاً: -العلاقة بين الخطأ المرفقي والخطأ الشخصي

كان القضاء الفرنسي سابقاً يستند على قاعدة (الفصل المطلق بين الخطأ الشخصي والخطأ المرفقي) بمعنى آخر أن الضرر الذي يصيب الأفراد إما يكون أساسه خطأ شخصياً خالصاً ينسب إلى الموظف وحده دون الإدارة، وإما يكون أساسه خطأ مرفقياً وفي هذه الحالة الإدارة هي التي تتحمل المسؤولية دون الموظف، وفي الحالة الأولى ينعقد الاختصاص للقضاء العادي أما في الحالة الثانية فالمحاكم الإدارية هي صاحبة الاختصاص (١٩).

إلا إنه نتيجة التطورات الحديثة للقانون الإداري وردت على تلك القاعدة عدة استثناءات تذهب إلى إمكانية الجمع بين الخطأ الشخصي والخطأ المرفقي في حال الاشتراك في الضرر وكما يأتي:

القاعدة الأولى: قاعدة عدم الجمع بين الخطأ الشخصي والخطأ المرفقي

لقد تم الأخذ بهذه القاعدة في نهاية القرن التاسع عشر واستمر الأخذ بها إلى مطلع القرن العشرين، إذ كانت تقوم على أساس مبدأ (الفصل بين الخطأ الشخصي والخطأ المرفقي) بحيث أصبح من غير المتصور إطلاقاً اشتراك كل من الخطأين في إحداث الضرر.

لقد تعددت المبررات المؤيدة لهذا المبدأ، حيث ذهب أحد الآراء إلى القول إنه لا يمكن للفعل الخاطئ أن يكون في ذات الوقت طبيعتين فأما يكون خطأ شخصياً أو مرفقياً. فيما ذهب رأي آخر إلى القول إن الخطأ المرتكب من قبل الموظف المحدث ضرراً فأما أن يكون بسيطاً أو جسيماً، فإذا كان خطأ بسيطاً ولم يتجاوز المخاطر العادية لأداء الواجبات الوظيفية والتي يمكن أن تقع من أي إنسان عادي عندها نكون أمام خطأ مرفقياً، أما في حال كان الخطأ جسيماً يتجاوز المخاطر العادية للواجبات الوظيفية عندها نكون أمام خطأ شخصياً يتحمله الموظف بصفته الشخصية (٢٠).

وتطبيقاً لهذه القاعدة فقد أشار لها القضاء الإداري في فرنسا في الحكم الصادر في عام ١٩٥١ في القضية المعروفة بقضية (بورسين) والتي تتضمن وقائعها في أن أحد الضباط يدعى (بورسين) قد قام بإطلاق النار على أحد الأشخاص أثناء الحرب العالمية الأولى كونه أخطأ بالظن

أنه يتعاون مع الأعداء، حيث قامت وزارة الدفاع الفرنسية بالتعويض لورثة القتيل ومن ثم الرجوع على الضابط (بورسين)، عندها قرر مجلس الدولة الفرنسي عدم مسؤولية الضابط عن (الخطأ) المسبب ضرراً للغير فلا يجوز أن يسأل الموظف والإدارة معاً في وقت واحد لأن الخطأ لا يمكن أن يكون مرفقياً وشخصياً في الوقت ذاته^(٢١).

رغم ذلك فإن قاعدة عدم الجمع بين الخطأين لم تلاق قبولاً من بعض الفقهاء بسبب التفسيرات الغير منطقية لهذه القاعدة، مما تسبب بظهور نظرية أخرى تخالف النظرية السابقة وهي ما يطلق عليها نظرية (الجمع بين الخطأ الشخصي والمرفقي معاً). وعلى النحو الآتي:-

القاعدة الثانية : قاعدة الجمع بين الخطأ الشخصي والخطأ المرفقي

لقد قام القضاء الفرنسي بتطبيق هذه القاعدة بشكل أولي وأخذ بها في قضية (ANGUET) في الحكم الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي في الثالث من فبراير عام ١٩١١ وتتلخص وقائع القضية في أن السيد (ANGUET) قد دخل مكتب البريد بهدف استلام حوالة بريدية وعند خروجه لاحظ أن باب الخروج مقفل فقام بالخروج من الباب المخصص لخروج الموظفين، وفي طريقه إلى ذلك مر على قاعة الطرود فظن بعض الموظفين أنه لص فقاموا بالاعتداء عليه بالضرب وكسرت ساقه، ففي هذه القضية قرر مجلس الدولة الفرنسي بوجود خطأين، خطأ شخصي يتضمن قيام الموظفين بالاعتداء على السيد " ANGUET "، أما الخطأ الثاني هو (خطأ مرفقي) يتمثل في أن ساعة المكتب لم تكن دقيقة ومضبوطة مما أدى إلى إغلاق باب المكتب قبل الموعد المحدد^(٢٢).

وعلى أثر تلك القضية ذهب مجلس الدولة الفرنسي بالإقرار بإمكانية اجتماع الخطأ الشخصي والخطأ المرفقي معاً، مما تطور الحال إلى القول بإمكانية اجتماع المسؤوليتين (المرفقية والشخصية) عندما صدر قرار المجلس ذاته في ٢٦/٠٧/١٩١٨ في القضية المعروفة (Epoux Lemonnier) إذ صدر حكم على إحدى البلديات بالتعويض عن الضرر الذي حصل للزوج Lemonnier بسبب رصاصة أصابته أثناء العيد المحلي من قبل أحد اللاعبين الذين كانوا يتبارون بواسطة الأسلحة النارية، فقام (الزوجان) برفع دعوى أمام مجلس الدولة الفرنسي ضد البلدية فحكم لهما بالتعويض والذي تضمن أن تقرير المسؤولية الشخصية للموظف لا يحول دون قيام مسؤولية الإدارة^(٢٣).

مما تقدم يتبين لنا أن مسؤولية الإدارة يمكن أن تتحقق في أحيان معينة نتيجة خطأ شخصي) صادر من الموظف مقترنا بخطأ (مرفقي)، ففي هذه الحالة فإن المسؤولية هنا لا تقوم

على أساس الخطأ الشخصي للموظف فقط وإنما تقوم كذلك على أساس الخطأ المرفقي مما يعني الأخذ بازدواجية الخطأين.

ولهذا الأمر أهمية من الناحية العملية تتمثل في موضوع طلب التعويض خيار طلب التعويض، فإما يلجأ إلى القضاء العادي ويطالب التعويض من الموظف بشكل شخصي، وأما أن يختار اللجوء إلى القضاء الإداري ومطالبة الإدارة بالتعويض وهو غالباً ما يكون الخيار الأفضل بالنسبة للمتضرر.

المبحث الثاني: أنواع المسؤوليات التي تقام على المحاسب القانوني

يواجه المحاسب القانوني عند قيامه بأعماله المكلف بها عدداً من المسؤوليات في حال إخلاله بالواجبات الملقاة عليه بسبب التلاعب المحاسبي الحاصل في القوائم المالية، حيث يمكن تعريف التلاعب المحاسبي كونه تلك العملية التي عن طريقها يقوم المحاسب القانوني بمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال وفقاً للمعرفة التي يمتلكها بالقواعد المحاسبية^(٢٤). بينما ذهب رأي آخر في تعريفه للتلاعب المحاسبي بأنه مجموعة الخطوات والإجراءات التي تهدف إلى التلاعب بالأرقام المالية عن طريق استخدام قواعد المبادئ المحاسبية^(٢٥).

بالتالي يتبين لنا أن التلاعب المحاسبي ما هو إلا التلاعب الحاصل من قبل المحاسب القانوني في مضمون القوائم المالية وفق الخبرة التي يمتلكها في المبادئ المحاسبية، مع ملاحظة أن تكون لمجالس إدارة الشركات الدور الكبير بأعمال الرقابة والتدقيق على أعمال الشركة^(٢٦)، عليه نتطرق في المطلب الأول إلى المسؤولية المدنية والتأديبية للمحاسب القانوني ومن ثم نتطرق في المطلب الثاني إلى مسؤوليته الجزائية، وكما يأتي:-

المطلب الأول: المسؤولية المدنية والتأديبية للمحاسب القانوني:

تتعدد المسؤوليات التي يمكن أن تثار على المحاسب القانوني عند إخلاله بالأعمال المكلف بها والتي تتعلق بتدقيق ومتابعة القوائم والكشوفات المالية للشركة إلى عدة مسؤوليات منها ما يكون مدنياً أو تأديبياً، عليه نتطرق في الفرع الأول إلى المسؤولية المدنية للمحاسب القانوني فيما نتطرق في الفرع الثاني إلى المسؤولية التأديبية وكما يأتي:-

الفرع الأول: المسؤولية المدنية للمحاسب القانوني.

يتعرض المحاسب القانوني لمسؤولية مدنية تجاه الشركة أو الجهة التي يتولى تدقيق وتنظيم حساباتها الختامية عن جميع الأخطاء والتضليل الذي قد يقع منه عند قيامه بعمله ، وتتحدد تلك المسؤولية المدنية تجاه تلك الجهة التي يقوم بتنظيم حساباتها وفقاً للعقد الذي المبرم بين الطرفين^(٢٧).

وقد حددت المادة (١٨٦) وما بعدها من القانون المدني العراقي (المعدل)^(٢٨) طبيعة العلاقة العقدية التي تربط المحاسب القانوني بالجهة التي يعمل معها ما دامت طبيعة تلك العلاقة بينهما تتصف بالتبعية. أما علاقة المحاسب القانوني مع الآخرين فإنها تتحدد وفقاً للقواعد العامة للمسؤولية التقصيرية^(٢٩).

ويشترط لنشوء المسؤولية المدنية للمحاسب القانوني لأبداً من ارتكابه خطأً يسبب ضرراً مع توافر علاقة سببية الخطأ والضرر، ويكون المحاسب القانوني مخطئاً فيما إذا خالف تلك القواعد القانونية التي تنظم الحسابات^(٣٠). كذلك تتحقق المسؤولية المدنية للمحاسب القانوني فيما إذا قام بالتضليل والتلاعب في بعض أو كل قيود القوائم المالية قاصداً من وراء ذلك إخفاء قيد أو إثبات مدفوعات وهمية في القوائم المالية بهدف التمويه أو التضليل أو عدم إثبات بضائع واردة بالقوائم المالية أو تغطية اختلاس سابق^(٣١).

ويتحقق الخطأ الواقع من المحاسب القانوني عندما لا يؤدي أعماله بالعناية المطلوبة على اعتبار أن الالتزام المطلوب منه في هذا الشأن هو بذل العناية المطلوبة وليس تحقيق نتيجة بالتالي فإذا ما ترتب على حصول خطأ منه من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق ضرر يصيب الشركة أو الجهة التي يقوم بتنظيم حساباتها أو الغير مع توافر علاقة سببية بين (الخطأ) و(الضرر) ففي هذه الحالة تتحقق مسؤولية المحاسب القانوني المدنية، ويقع عبء إثبات خطأ المحاسب القانوني على المدعي سواءً كانت الشركة أو الجهة الإدارية ويتم الرجوع على المحاسب وفقاً للقواعد العامة للمسؤولية العقدية^(٣٢).

أما إذا كان المتضرر من الغير سواءً كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً فيجوز له المطالبة بالتعويض وفقاً لقواعد المسؤولية التقصيرية، وفي نفس الوقت يستطيع هذا الغير مطالبة الجهة التي يقوم المحاسب القانوني بتنظيم حساباتها وفقاً لقاعدة (مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه)^(٣٣). وتبقى مسؤولية الجهة أو الشركة التي يعمل لديها التاجر عن خطأ المحاسب القانوني ولو قامت بإثبات أن ما قام به المحاسب القانوني قد تم دون علمها ذلك أن مسؤوليتها تقام على أساس (الخطأ المفترض) ألا وهو (سوء اختيار المحاسب القانوني أو التقصير في توجيهه) إلا إذا أثبت أنه بذل ما يكفي من العناية لمنع الضرر ففي هذه الحالة فقط يستطيع صاحب العمل التخلص من المسؤولية وفقاً للخطأ المفترض^(٣٤).

مع وجوب أن نشير إلى أن الطرف المتضرر يكون بمقدوره الرجوع والمطالبة بالتعويض على المحاسب القانوني وحدة أو على الجهة التي يعمل لديها المحاسب القانوني أو أن يرجع

عليهما معاً كونهما متضامنان أمامه^(٣٥) مع ملاحظة أن المدعي في الدعوى المدنية قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً مثل الشركات المتضررة^(٣٦).

الفرع الثاني: المسؤولية التأديبية للمحاسب القانوني.

أشارت العديد من القوانين والتعليمات التي تنظم عمل مهنة المحاسبة القانونية إلى جملة من العقوبات التي يمكن توجيهها إلى المحاسب القانوني في حال إخلاله وانتهاكه للقواعد المنظمة لأعماله إذ يساهم موضوع خضوع المحاسبين القانونيين للمسؤولية التأديبية في المحافظة على أعراف تلك المهنة وتقاليدها ويعد إلى لجنة انضباط متخصصة بفرض عقوبات تأديبية، وللجنة فرض إحدى العقوبات الآتية:

- أ- توجيه عقوبة التنبيه.
 - ب- توجيه عقوبة الإنذار.
 - ج- توجيه عقوبة حرمان المحاسب القانوني من ممارسة المهنة لمدة سنة واحدة.
 - د- توجيه عقوبة حرمان المحاسب القانوني من ممارسة المهنة لمدة سنتين.
 - هـ- توجيه عقوبة إلغاء إجازة ممارسة المهنة الممنوحة للمحاسب القانوني .
- وفي حال قيام لجنة الضبط بقرار يتضمن إلغاء الإجازة الحاصل عليها المحاسب القانوني بممارسة مهنته فلا يمكن أن يستردها إلا أن يقدم طلباً إلى نقابة المحاسبين والمدققين لغرض حصوله على إجازة جديدة وفقاً للضوابط المعمول بها في هذا الشأن^(٣٧).
- مع ملاحظة أن جميع العقوبات أعلاه تكون قابلة للطعن في محكمة التمييز خلال مدة (٣٠ يوماً) ابتداءً من تاريخ تبليغ المحاسب القانوني بالقرار^(٣٨).

المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية للمحاسب القانوني

يخضع المحاسب القانوني للمسؤولية الجزائية فيما إذا كانت الأخطاء أو التضليل الذي مارسه يقع تحت طائلة القانون الجزائي والقوانين الأخرى التي تطرقت إلى حالات تحقق تلك المسؤولية مثل المادة (١٧) قانون ضريبة الدخل العراقي و المادة (٢٨) من قانون نقابة المحاسبين والمدققين وغيرها من التشريعات التي تتناول مسؤولية المحاسب القانوني، عليه نتطرق في الفرع الأول من هذا المطلب إلى مسؤولية المحاسب القانوني في التشريع الجزائي العراقي، ومن ثم نتطرق في الفرع الثاني إلى حالات تحقق مسؤوليته في التشريعات الأخرى وعلى النحو الآتي:-

الفرع الأول: مسؤوليته وفقاً للتشريع الجزائي العراقي

لقد أشار قانون العقوبات العراقي رقم (١١١ لسنة ١٩٦٩) المعدل إلى جملة من المواد القانونية التي تحدد مسؤولية المحاسب القانوني الجنائية في حال انتهاكه للقواعد المنظمة لأعماله، منها على سبيل المثال ما أشارت إليه المادة (٢٩٦) التي نصت على: (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد

عن سنة وبغرامة لا تزيد عن مائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين من كان مكلفاً قانوناً بأن يمسك دفاتراً أو أوراقاً خاضعة لرقابة السلطات العامة فدون فيها أموراً غير صحيحة أو أغفل تدوين أموراً صحيحة فيها وكان من شأن ذلك خداع السلطات المذكورة وإيقاعها في الغلط).

كذلك تشير إلى المادة (٣٠٠) من القانون ذاته (يعاقب بالسجن مدة لا تزيد عن سبع سنوات أو بالحبس كل من أتلف أو أفسد أو عيب أو أبطل بسوء نية محرراً موجداً أو مثبتاً لدين أو تصرف في مال أو إبراء أو مخالصة أو أي محرر يمكن استعماله لإثبات حقوق الملكية) وغيرها من النصوص العقابية التي تشير لمسؤولية المحاسب القانوني الجزائية.

كذلك تتحقق مسؤولية المحاسب القانوني عند قيامه بتصرفات باستخدام وسيلة (الغش) والخداع بهدف تحقيق هدف معين، وفي هذا المجال فقد عرف الغش كونه (...استخدام وسائل خداع معينة بهدف الحصول على مصالح معنوية أو مادية هروباً من تنفيذ القانون)^(٣٩).
وذهب اتجاه آخر بتعريفه للغش الصادر عن المحاسب القانوني على أنه جميع المخالفات والتصرفات العمدية الغير قانونية^(٤٠).

بالتالي فإن الغش الموجب لمسؤولية المحاسب القانوني ينطوي على دوافع بهدف إعداد تقارير مالية بشكل احتيالي بهدف تحقيق أرباح غير متوقعة عن طريق تخطي نظام الرقابة الداخلية.

وتتحقق مسؤولية المحاسب القانوني الجزائية كذلك عندما يقوم بعمل عمدي ينتج عنه تغيير في البيانات المالية أو أن يقوم بالاحتيال عن طريق إخفاء الحقيقة في القوائم المالية بهدف الحصول على منفعة وهو قد يتضمن عدة صور يمكن لنا الإشارة لها على سبيل المثال وليس الحصر ما يأتي:-

- ١- القيام بتدوين وتسجيل عمليات مالية وكشوفات وهمية في القوائم المالية للشركة.
- ٢- القيام بالتلاعب بتطبيق قواعد المبادئ المالية المتعارف عليها قانوناً.
- ٣- إخفاء بعض الكشوفات والمستندات المالية.
- ٤- التلاعب وتغيير الحقيقة في السجلات المالية.
- ٥- التستر على مخالفات مالية.
- ٦- قيامه بالمصادقة على توزيع الأرباح الكاذبة.
- ٧- قيامه بإعداد تقارير خلافاً للحقيقة^(٤١).

الفرع الثاني: مسؤوليته وفقاً للتشريعات الأخرى

لقد أشارت العديد من التشريعات إلى مسؤولية المحاسب القانوني تشير منها على سبيل المثال إلى (قانون ضريبة الدخل) حيث بالإمكان توجيه عقوبة الحبس له لمدة لا تزيد على سنة فيما إذا قدم بيانات أو معلومات غير صحيحة بشأن الضريبة، أو أخفى معلومات كان من الواجب

عليه تقديمها يهدف بذلك الحصول على تخفيض أو سماح في مقدار الضريبة التي يتم فرضها على المكلفين، أو قام بإعداد تقرير أو بيان ناقص أو قام بتحريض أفراد آخرين^(٤٢). ويمكننا كذلك الإشارة أيضاً إلى ما تضمنه قانون الشركات العراقي رقم (٢١ لسنة ١٩٩٧) المعدل حينما أشارت المادة (٢١٨) منه لتعرض المحاسب القانوني لعقوبة الحبس مدة لا تقل عن (ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنة أو الغرامة التي لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد على ثلاثة آلاف دينار أو بالعقوبتين معاً)، فيما قام عن عمد بتقديم معلومات أو بيانات خاطئة إلى جهة رسمية عن نشاط الشركة.

فيما ذهب اتجاه إلى القول بأنه (إفساد الحقيقة بشكل عمدي وأي تصرف يحدث بطريقة غير عادلة)^(٤٣).

أو أنه (مخالفات وتصرفات مخالفة للقانون وبشكل عمدي)^(٤٤). فيما ذهب معهد المدققين الداخليين (LAA) بتعريف الغش الموجب لمسؤولية المحاسب القانوني بالقول أنه (تصرف غير قانوني يحصل بواسطة التدليس والإخفاء وانتهاك الثقة وهو لا يعتمد على التهديد أو القوة المادية أو الضعف ويتم ارتكابه من قبل فرد معين أو منظمات بهدف الحصول على الأموال أو خدمات أو تجنب الدفع أو حماية مصالح شخصية)^(٤٥).

أما المعيار الخاص بالتدقيق الدولي (ISA 240) فقد ذهب بتعريفه للغش بقوله (أنه الفعل العمدي الصادر عن أحد أو أكثر من الأشخاص أو المكلفين بالحوكمة أو من الأطراف الخارجية بهدف الحصول على منفعة باستخدام الخداع).

وخلاصة القول يتبين لنا أن مسؤولية كشف الأخطاء في القوائم والكشوفات المالية تكون بالدرجة الأساس على عاتق الشركة ألا إنه من جانب آخر تقع على المحاسب القانوني مسؤولية أكبر من مسؤولية المدقق الداخلي للشركة حيث يتوجب عليه بذل العناية اللازمة لاكتشاف الأخطاء وعمليات الاحتيال في القوائم المالية للشركة على اعتبار أن عملية التدقيق تتضمن إبداء الرأي الفني بشكل محايد فيما إذا كانت جهة الإدارة قد قامت بتقديم المعلومات المطلوبة منها في كافة الكشوفات المالية، بالتالي فإن المحاسب القانوني قد يتعرض إلى خطأ في تحليله المحاسبي وإعطاء رأيه في صحة القوائم المالية بشكل لا يتطابق بشكل كبير مع حقيقة الأمر، ومن هنا فقد قامت منظمات محاسبية وتدقيقية وهي منظمات مهنية بإصدار معايير وإرشادات يتوجب على المحاسب القانوني التقيد بها في عمله، وهي تتضمن شهادة للمحاسب القانوني بأن القوائم والكشوفات المالية قد تم تدقيقها من قبله وفقاً لمبادئ المحاسبة والتدقيق التي تم التعارف عليها، وعليه أن يقدم نموذج(خطر التدقيق) يتم فيه تقييم المخاطر الحقيقية (inescapabl risk) وكذلك المخاطر الرقابية (control risk) مع وجوب الأخذ بالحسبان مكونات الخطر الخاصة بكل منهما على حدة.

الخاتمة: بناء على ما تقدم توصلنا إلى النتائج والتوصيات الآتية:-

أولاً: النتائج

- ١- إن المحاسب القانوني يلتزم بالتوقيع وذكر اسمه الصحيح على كافة القوائم المالية التي يتولى تدقيقها وتنظيمها، مما يرتب أنه يكون مسؤولاً عن صحة جميع البيانات في تلك القوائم المالية وتلك المسؤولية تتعدد وتتنوع إلى مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية.
- ٢- إن مسؤولية المحاسب المدنية أمام الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها تستند على العقد المبرم بين الطرفين، وهذه العلاقة العقدية بين الطرفين تحدد وفقاً لقواعد قانون العمل والمادة (٩٠٠) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل ، أما مسؤولية المحاسب القانوني تجاه الغير فتخضع لقواعد المسؤولية التقصيرية.
- ٣- إن مسؤولية المحاسب القانوني تتحقق عن كل خطأ في القوائم المالية بالإمكان معرفته في ظل اتخاذه العناية المطلوبة في الظروف العادية، فيما تنتفي مسؤوليته إذا كان هنالك خطأ في القوائم المالية لا يمكن معرفته إلا باتخاذ إجراءات استثنائية.
- ٤- إن خطأ المحاسب القانوني الموجب لمسؤوليته يقاس وفقاً لمعيار موضوعي يتضمن عدم قيامه بواجباته وفقاً للخبرة والمهارة المتوقعة منه.
- ٥- تنتفي مسؤولية المحاسب القانوني المدنية والجزائية والتأديبية في حال أثبت أنه بذل العناية اللازمة منه كون التزامه يقوم على أساس بذل العناية اللازمة وليس تحقيق نتيجة.

ثانياً: التوصيات

- ١- لا بد من أن يكون الشخص الذي يتقدم لممارسة مهنة المحاسب القانوني ذا سلوك مهني يتسم بالأمانة والمصادقية والسيرة الحسنة، وأن يمتلك كافة الإمكانيات التي تمكنه من أداء أعماله على أحسن وجه.
- ٢- على هيئة المحاسبين القانونيين القيام بفحص كافة اعمال المحاسبين القانونيين بهدف التأكد من تطبيق كافة البرامج الخاصة بجودة الأداء الوظيفي الخاص بأعمال المحاسبين القانونيين.
- ٣- على المحاسب القانوني وبعد اتمام المهام المكلف بها حفظ كافة الاوراق والمستندات والتقارير الخاصة بالعمل بضمنها نسخ من التقارير المالية للشركة.
- (٤) ضرورة تشريع قانون خاص يتضمن توجيه عقوبات جزائية بحق المحاسب القانوني في حال قيامه بأفعال من شأنها تضليل وتشويه الحقائق في القوائم المالية.

الهوامش

- (١) الفقرة (١٢) من الفصل الأول من تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (١) لسنة ١٩٩٨
- (٢) توماس وهنكي، وليم أمرسون، المراجعة النظرية والتطبيق، ترجمة د. احمد حامد حجاج، د. كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٩.
- (3) Mulford C-COMISKEY, CMISKEY E; The financial Numbers Game: Detection Revsine Enron. journal of auditing and practices USA. 2002. p22.
- (4) Thomas Henke ,William Emerson ,Theoretical review and application ,Riyadh .1989.
- (٥) المبادئ الصادرة عن المحكمة الإدارية العليا في مصر خلال خمسة عشر سنة، الجزء الثاني، ١٩٨٤، ص ٢٢٣.
- (٦) عمر محمد الشويكي، مبادئ الرقابة على اعمال الادارة وتطبيقاتها، الاردن، عمان، ١٩٨١، ص ٨٤.
- (٧) د. محمد فؤاد المهنا، مسؤولية الادارة في تشريعات البلاد العربية، مطبعة الجبلاوي، معهد البحوث والدراسات العربية، ١٩٧٢، ص ١٣٢.
- (8) T.P GHOOSH, Board of Studies the institute of chartered Accountants of Andia Final Course Study Material Advanced Auditing and professional Ethics, The Auditors Responsibility to Concider Fraud and error an Audit of Financial Statement (AAS4) Section 114 (www.ica.org).
- (9) Hylas, E, Ashton, H, (1982) Audit Detection of Financial Statement Errors, The Accounting Review october, p752.
- (١٠) علاء محمد حمدان، مسؤولية الادارة عن الاخطاء المرفقية الغير تعاقدية، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٨٩، ص ٣٠٧.
- (11) Brecham Moulens , lws regimes legislatifs de responsabilite bpublique L.G.D.J, Paris 1949. 119.
- (١٢) د. رمزي طه، قضاء التعويض، مسؤولية الادارة عن أعمالها غير التعاقدية، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩٨، ص ٢١٠.
- (١٣) د. سليمان الطماوي، القضاء الاداري، الكتاب الثاني، قضاء التعويض وطرق الطعن في الاحكام، ١٩٧٧، ص ١٢٠.
- (١٤) د. محمد ابو العينين، التعويض عن اعمال السلطات العامة في قضاء وأفتاء مجلس الدولة في مصر، ص ٢٣٣.

- (١٥) د. عبد الغني بسيوني، النظرية العامة للقانون الإداري، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٣ ص ١٤٤ ..
- (١٦) د. سليمان الطماوي، القضاء الإداري (قضاء التعويض) الكتاب الثاني، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٦ .
- (١٧) د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية، جسور للنشر والانتزاع، الجزائر، ٢٠٠٧ .
- (١٨) د. عمار عوابدي، نظرية المسؤولية الإدارية، ط ٢، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ٢٠٠٤ .
- (١٩) سامي حامد سليمان، نظرية الخطأ الشخصي في مجال المسؤولية الإدارية -دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه، دار الشباب للطباعة، القاهرة، بدون سنة، ص ٢٧٨ .
- (٢٠) د- عمار عوابدي، المرجع السابق، ص ١٦٨ .
- (21) George Fodell. Bear delvoveih-.Adminisrative law.2001.p 459
- (٢٢) عوابدي عمار، المرجع السابق، ص ١٧١ ..
- (23) Amat .Blakej;The Ethices of creative Accouning,2end Edition of prentie - Hall.New jersey.p22.2008.
- (24) Muford c,Comiskey E;The financial numbers came;Detecting Revsine Enron,journal of auditing and public,practices,2002,p22.
- (25) Soloman j.f 'Corporate Covernance in Taiwan,Empirical Evidence from Taiwanes company Directors,2003,p236.
- (26) Clause B of paragraph 8 of the controls for thework of accounting regulatory offices.
- (٢٧) القانون المدني العراقي المعدل رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١)
- (٢٨) المادة (١٨٦) وما بعدها من القانون المدني العراقي
- (٢٩) الفقرة (٨) من ضوابط عمل مكاتب تنظيم الحسابات.
- (٣٠) عبد المنعم محمود - د. عيسى أبوظبل، المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٥٥-٥٦ .
- (31) David Grass,Denis cormer,Etud empirique du risgue comme objet d'analyse de l'Audit externe l'egel,univerite du Quebec publication,october,2020.
- (٣٢) المادة (٢١٩) من القانون المدني العراقي ..

- (٣٣) غازي عبد الرحمن ناجي، مسؤولية المتبوع عن عمل التابع، مجلة العدالة، وزارة العدل، العدد الثالث، السنة الأولى، ١٩٧٥، ص ٦٨٣
- (٣٤) أشارت المادة (٢١٧) من القانون المدني العراقي على انه "اذا تعدد المسؤولون عن عمل غير مشروع كانوا متضامنين في التزامهم بتعويض الضرر دون تمييز بين الفاعل الأصلي والشريك والمتسبب. (٣٥) غضبان سيف الدين علي، غني ريسان جادر، دعوى المسؤولية المدنية الناشئة عن نشر الحكم، دراسة مقارنة، مجلة دراسات البصرة، المجلد (١٦) العدد (٤٢) ٢٠٢١.
- (٣٦) ينظر الفقرة (١٣) من البند (ج) من ضوابط عمل مكاتب تنظيم الحسابات.
- (٣٧) الفقرة (٤) من المادة (٢٨) من قانون نقابة المحاسبين والمدققين

(38)www.Cours-driot.net consulte 14-3-2015.

(39)Robert obert,Maria-pierre Mairss.comptabilite et Audit manuelle et Application 2emed .france.paris.2009.p448.

(40)International Federation of Accountants (IFAC)'International Assurance Standard Bourd(IAASB) April,2009.ISA 240 P175(www.ifac.org)

(٤١) المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢

(42)FREDECK,H.WU,ACCOUNTING Information System;Theroy and practice Mc Graw-Hill,p476.

(43)JACQUES RENARD Theoie et pratigue de l'Audt internes,7emEd Group Eyroiies Edition d'organisation 'Frans'paris 2010'p122.

(44)The Institute of international Auditors (IAA) international standard for The professional practice of internal Auditing(standars) 2009.p18.

(45)International standard on Auditng(ISA240)The Auditors Resposibilites Relating Fraud of financial statement .p6.www.socoa.org.

قائمة المصادر

أولاً: المصادر العربية.

١. توماس وهنكي، وليم أمرسون، المراجعة النظرية والتطبيق، ترجمة د. احمد حامد حجاج، د كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٩.
٢. حمزة كريم جبار، غازي حنون خلف، المسؤولية الجنائية عن الغش الضريبي، دراسة مقارنة، مجلة دراسات البصرة، المجلد (١٦) العدد (٤٢)، ٢٠٢١.
٣. رمزي طه، قضاء التعويض، مسؤولية الادارة عن أعمالها غير التعاقدية، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩٨.
٤. د. سليمان الطماوي، القضاء الاداري (قضاء التعويض) الكتاب الثاني، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٦.
٥. سامي حامد سليمان، نظرية الخطأ الشخصي في مجال المسؤولية الإدارية -دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه، دار الشباب للطباعة، القاهرة، بدون سنة.
٦. عبد المنعم محمود - د. عيسى أبوطبل، المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧.
٧. د. عبد الغني بسيوني، النظرية العامة للقانون الاداري، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٣.
٨. عمر محمد الشويكي، مبادئ الرقابة على اعمال الادارة وتطبيقاتها، الاردن، عمان، ١٩٨١.
٩. د. عمار عوايدي، نظرية المسؤولية الإدارية، ط ٢، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٤.
١٠. علاء محمد حمدان، مسؤولية الادارة عن الاخطاء المرفقية الغير تعاقدية، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٨٩.
١١. د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الادارية، القسم الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعات الادارية، جسور للنشر والانتوزيع، الجزائر، ٢٠٠٧.
١٢. غازي عبد الرحمن ناجي، مسؤولية المتبوع عن عمل التابع، مجلة العدالة، وزارة العدل، العدد الثالث، السنة الأولى، ١٩٧٥.
١٣. غضبان سيف الدين علي، غني ريسان جادر، دعوى المسؤولية المدنية الناشئة عن نشر الحكم، دراسة مقارنة، مجلة دراسات البصرة، المجلد (١٦) العدد (٤٢) ٢٠٢١
١٤. د. محمد فؤاد المهنا، مسؤولية الادارة في تشريعات البلاد العربية، مطبعة الجبلوي، معهد البحوث والدراسات العربية، ١٩٧٢.
١٥. د. محمد ابو العينين، التعويض عن اعمال السلطات العامة في قضاء وأفتاء مجلس الدولة في مصر.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1-Thomas Henke,William Emerson,Theoretical review and application,Riyadh.1989 .
- 2-T.P GHOOSH,Board of Studies the institute of chartered Accountants of Andia Final Course Study Material Advanced Auditing and professional Ethics ,TheAuditors Responsibility to Concider Fraud and error an Audit of Financial Statement(AAS4) Section 114(www.ica.org .
- 3-Hylas,E,Ashton,H,(1982) Audit Detection of Financial Statement Errors,The Accounting Review october
- 4-Brecham Moulens ,lws regimes legislatifs de responsabilite bublique L.G.D.J,Paris 1949.119
- 5-MulfordC-COMISKEY,CMISKEY E;The financial Numbers Game :Detection Revsine Enron.jornal of auditing
- 6-Amat .Blakej; The Ethices of creative Accounting,2end Edition of prentie -Hall .New jersey.p22.2008
- 7-Muford c,Comiskey E;The financial numbers came;Detecting Revsine Enron,journal of auditing and public,practices,2002 .
- 8-Soloman j.f 'Corporate Covernance in Taiwan,Empirical Evidence from Taiwanese company Directors,2003,p236 .
- 9- Clause B of paragraph 8 of the controls for thework of accounting regulatory offices .
- 10 -David Grass,Denis cormer,Etud empirique du risgue comme objet d'analyse de l'Audit externe l'egel,univerite du Quebec publication,october,2020 .

ثالثاً: القوانين

١. قانون الشركات العراقي رقم (٢١ لسنة ١٩٩٧) المعدل.
٢. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) المعدل.
٣. القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) المعدل.
٤. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
٥. قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (١٨٥) لسنة (١٩٦٩) المعدل.
٦. المبادئ الصادرة عن المحكمة الإدارية العليا في مصر خلال خمسة عشر سنة، الجزء الثاني، ١٩٨٤.

List of resources.

First: Arabic sources

- 1-Thomas W. Henke, William Emerson, Theoretical and Applied Review, translated by Dr. Ahmed Hamed Hajjaj, Dr. Kamal El-Din Saeed, Dar Al-Marikh Publishing, Riyadh, 1989.
- 2- Hamza Karim Jabbar, Ghazi Hanoun Khalaf, Criminal Liability for Tax Fraud, A Comparative Study, Basra Studies Journal, Volume (16), Issue (42), 2021.
- 3- Ramzi Taha, Compensation Judiciary, Administration Liability for its Non-Contractual Acts, Cairo, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, 1998.
- 4- Dr. Suleiman Al-Tamawi, Administrative Judiciary (Compensation Judiciary) Book Two, Dar Al-Fikr Al-Arabi, Cairo, 1996.
- 5- Sami Hamed Suleiman, The Theory of Personal Error in the Field of Administrative Liability - A Comparative Study - PhD Thesis, Dar Al-Shabab for Printing, Cairo, no year
- 6- Abdel Moneim Mahmoud - Dr. Issa Abu Tal, Review, its Scientific and Practical Origins, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, 1967.
- 7- Dr. Abdul Ghani Basyouni, General Theory of Administrative Law, Manshaat Al Maaref, Alexandria, 2003.
- 8- Omar Mohammed Al Shuwaiki, Principles of Control over Administrative Work and Its Applications, Jordan, Amman, 1981
- 9- Daamar Awadi, Theory of Administrative Liability, 2nd ed., Office of University Publications, Algeria 2004.
- 10- Alaa Mohammed Hamdan, Administration Liability for Non-Contractual Service Errors, Cairo, Dar Al Nahda Al Arabiya, 1989.
- 11- Dr. Ammar Boudiaf, Reference in Administrative Disputes, Part Two, Practical Aspects of Administrative Disputes, Bridges for Publishing and Distribution, Algeria, 2007.
- 12- Ghazi Abdul Rahman Naji, The Responsibility of the Follower for the Work of the Subordinate, Justice Magazine, Ministry of Justice, Issue Three, Year One. 1975.
- 13- Ghabban Saif Al-Din Ali, Ghani Risan Jader, The Civil Liability Claim Arising from the Publication of the Judgment, A Comparative Study, Basra Studies Magazine, Volume (16) Issue (42) 2021

14- Dr. Muhammad Fouad Al-Mahna, The Responsibility of the Administration in the Legislation of Arab Countries, Al-Jablawi Press, Institute of Arab Research and Studies, 1972.

15- Dr. Muhammad Abu Al-Ainain, Compensation for the Acts of Public Authorities in the Judiciary and Fatwa of the State Council in Egypt. Second: Foreign Sources.

1-Thomas Henke,William Emerson,Theoretical review and application,Riyadh.1989

2-T.P GHOOSH,Board of Studies the institute of chartered Accountants of Andia Final Course Study Material Advanced Auditing and professional Ethics,The Auditors Responsibility to Concider Fraud and error an Audit of Financial Statement(AAS4) Section 114(www.ica.org .(

3-Hylas,E,Ashton,H,(1982) Audit Detection of Financial Statement Errors,The Accounting Review october

4-Brecham Moulens ,lws regimes legislatifs de responsabilite publique L.G.D.J,Paris 1949.119

5-Mulford C-COMISKEY,CMISKEY E;The financial Numbers Game:Detection Revsine Enron,jornal of auditing

6-Amat .Blakej;The Ethices of creative Accounting,2end Edition of prentie - Hall.New jersey.p22.2008

7-Muford c,Comiskey E;The financial numbers came;Detecting Revsine Enron,journal of auditing and public,practices,2002 .

8-Soloman j.f 'Corporate Covernance in Taiwan,Empirical Evidence from Taiwanes company Directors,2003,p236 .

9- Clause B of paragraph 8 of the controls for thework of accounting regulatory offices .

10-David Grass,Denis corner,Etud empirique du risque comme objet d'analyse de l'Audit externe l'egel,univerite du Quebec publication,october,2020 .

third: Laws.

1- Iraqi Companies Law No. (21 of 1997) as amended.

2- Iraqi Penal Code No. (111) of 1969 as amended.

3- Iraqi Civil Code No. (40) of 1951 as amended.

4- Iraqi Income Tax Law No. (113) of 1982.

5- Accountants and Auditors Syndicate Law No. (185) of 1969 as amended.

6- Principles issued by the Supreme Administrative Court in Egypt during fifteen years, Part