العنوان:	المسئولية القانونية لمراجع الحسابات
المصدر:	مجلة المال والتجارة
الناشر:	نادي التجارة
المؤلف الرئيسي:	السعدني، مصطفى حسن بسيوني
المجلد/العدد:	ع 416
محكمة:	لا
التاريخ الميلادي:	2003
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	4 - 23
رقم MD:	89320
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المصطلحات، مراجعو الحسابات، المسؤولية القانونية، المسؤولية المهنية، تقييم الاداء، القانون، المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، مصر، الممارسة المهنية، المعايير الدولية ، السعودية، الولايات المتحدة الامريكية ، المعايير المحاسبية ، مراجعة الحسابات
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/89320

© 2023 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA
السعدني، مصطفى حسن بسيوني. (2003). المسئولية القانونية لمراجع الحسابات.مجلة المال والتجارة، ع 416، 4 - 23. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/89320

إسلوب MLA
السعدني، مصطفى حسن بسيوني. "المسئولية القانونية لمراجع الحسابات."مجلة المال والتجارةع 416 (2003): 4 - 23. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/89320

© 2023 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

المسئولية القانونية لمراجع الحسابات

Legal Liability

إعداد / مصطفى حسن بسيونى السعدنى

محاسب قانونى عربى * عضو جمعية المحاسبة الأمريكية
المدير التنفيذى لمكتب التويجرى (محاسبون ومراجعون قانونيون)

تحتل المسئولية القانونية Legal Liability وما يترتب عليها مّن آثار مركز الصدارة فى اهتمامات المهنة ومن المعلوم أنه يجب على المهنيين دائماً أداء عملهم وفق مستوى مناسب من العناية عند تقديم الخدمات للآخرين (الطرف الذى قام بالتوقيع على العقد مع المراجع) ويتحمل المراجعون المسئولية المنصوص عليها فى القانون فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء ، حيث يجب مسائلتهم قانوناً بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التى تؤدى إلى عدم تقديم الخدمة أو عدم بذل العناية المعتادة للعملاء .

ومن المتعارف عليه بوجه عام أن يبذل المراجع العناية المهنية المعتادة حتى يؤدى واجبه قبل الغير (الطرف الثالث) والمقصود بهم فى هذا الصدد جميع الأطراف التى تعتمد على القوائم المالية وما تحتوى عليه من معلومات محاسبية فى اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وذلك بخلاف العميل (الطرف الذى قام بالتوقيع على العقد مع المراجع) ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين ، البائعين ، رجال البنوك الدائنين المختلفين ، المستهلكين .

وتنشأ مسئولية المراجع تجاه الغير (الطرف الثالث) فى هذه الحالة ـ مع أن هؤلاء الغير ليسوا أطرافا فى العقد المبرم بين المراجع والعميل ... نتيجة لاعتمادهم على رأى المراجع الذى يذيل به القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدى الاعتماد على تلك القوائم ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالى للمنشأة ومن ثم فإنه إذا لحق بهم أى خسارة أو ضرر ناتجة من الاعتماد على قوائم مالية مضللة فيجب مساءلة المراجع عن ذلك .

كما أن ما حدث من انهيار وإفلاس شركتين من أكبر الشركات فى العالم وهما « شركة إنرون » عملاق الطاقة الأمريكية العالمية وشركة الاتصالات العالمية « وورلد كوم » مما أحدث هزة عنيفة بأسواق المال العالمية وما تبع ذلك من تداعيات خطيرة لشركة أرثر أندرسون إحدى أكبر شركات المحاسبة فى أمريكا والعالم ، وهى المسئولة عن مراجعة القوائم المالية للشركتين المذكورتين ، وإن كان هذا تصرفا فرديا من بعض الشركاء فى أرثر أندرسون وليس كلهم ، ولكن هذا التصرف أدى إلى انهيار المكتب علاوة على وضع المحاسبين والمراجعين فى جميع أنحاء العالم فى موضع الشك فى نزاهتهم المهنية مما أصابهم جميعاً بالصدمة والحيرة مما يستدعى تكاتف جميع

المهنيين وحشد جميع طاقاتهم لمواجهة آثار هذه الأزمة الخطيرة التى قد تنذر بعواقب وخيمة على المهنة وعلى الشركات التى يتم مراجعة قوائمها المالية .

والمطالع لما نشر عن هذه القضايا يجد أنه توجد قضايا أخرى استحوذت على الرأى العام على سبيل المثال ما ورد بجريدة الوطن السعودية فى عددها الصادر فى ٢٠٠٢/١١/٦ تحت عنوان (اليجنى الأمريكية تنذر بفضيحة مالية على غرار إنرون) حيث إنه أعلنت شركة اليجنى الأمريكية للطاقة "Allegheny Energy Inc" عن وجود أخطاء فى دفاترها المحاسبية ، وذكرت الشركة أنها أجلت الإعلان عن بياناتها المالية للربع الثالث من العام الحالى فيما كشفت عن قدر ضئيل من المعلومات حول طبيعة تلك الأخطاء فى بياناتها المالية السابقة وقالت الشركة إن نتائجها للربع الثالث الذى كان متوقعاً الإعلان عنه أوائل الشهر الحالى لن يتم نشرها إلا بعد أن تنتهى الشركة ومراجعها "بريس ووترهاوس كوبرز" من إجراء مراجعة شاملة .

وقال محللون إن وجود أخطاء محاسبية فى أعمال الشركة ينذر بفضيحة مالية جديدة على غرار فضيحة انهيار شركة إنرون فقد تأثرت أعمال "الينجى" بسبب تراجع تجارة الطاقة بعد انهيار إنرون حينما اضطرت الشركة للدخول فى عمليات اقتراض كبيرة لتوسيع حجم أعمالها فى العام الماضى واشترت أعمال تجارة الطاقة التابعة لمجموعة "ميريل لينش " بقيمة ٤٩٠ مليون دولار والتى تواجه الآن عدداً من القضايا القانونية ومشكلات تتعلق بالديون وتراجع أسهم الشركة أكثر من ٨٥٪ من قيمتها خلال الأسابيع الست الماضية فى بورصة نيويورك .

كما نشر بجريدة الوطن السعودية أيضاً فى عددها الصادر فى ٢٠٠٢/١١/١٠م " قدمت وكالة حكومية أمريكية دعوى قانونية ضد إيرنست انديونج العملاقة للمحاسبة بتهمة الاحتيال والإهمال وارتكاب مخالفات مهنية وطالبت تغريم الشركة ٥٤٨ مليون دولار تعويضاً عما ألحقته ممارسات الشركة من أضرار .

وتتعلق القضية التى رفعتها هيئة تأمين الودائع الفيدرالية التى تتولى مراقبة القطاع المصرفى بمراجعة شركة إيرنست اند يونج حسابات مصرف سوبير ير الذى انهار فى صيف العام الماضى .

واتهمت الوكالة الحكومية شركة المحاسبة بارتكاب خطأ فى تحديد أصول المصرف والتعمد فى تأخير الإبلاغ عنه لأن ذلك كان سيجهض صفقة بقيمة ١١ مليار دولار لبيع وحدتها الاستثمارية إلى شركة فرنسية .

وتعين على هيئة الرقابة المصرفية أن تدفع ٧٥٠ مليون دولار بعد انهيار المصرف ، وقالت الهيئة فى دعواها إن شركة ايرنست آند يونج اعترفت بأنها ضخمت أصول مصرف سوبيرير بمقدار ٢٧٠ مليون دولار وإنها تعمدت التستر على الوضع المالى الحقيقى للمصرف .

من جهتها أصدرت الشركة بيانا قالت فيه إن انهيار المصرف حدث نتيجة عوامل ترتبط بالسوق لم يكن بالإمكان التنبؤ بها .

ولقد تعددت الكتابات التى تناولت طبيعة مسئولية المراجع كمزاول لمهنة المحاسبة والمراجعة من ناحية والأطراف التى يعتبر المراجع مسئولاً أمامها من ناحية أخرى ، ورغم تعدد الكتابات فلقد أجمعت هذه الكتابات على أنه منذ الستينات تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولى المهن المختلفة بشكل ملحوظ ، ومن هؤلاء المزاولين بطبيعة الحال مراقبو الحسابات (المراجعون الخارجيون) .

ولقد ساعد على تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مراقبى الحسابات تضافر عدة عوامل لعل من أهمها ما يلى : -

١ - التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والاختبار فى مجال مراجعة الحسابات والتى تعود إلى عدد من الاعتبارات أهمها : كبر حجم المشروعات واستخدام الحاسبات الآلية فى حسابات هذه المشروعات (التشغيل الإليكترونى للبيانات) ، ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتداخل عملياتها والاتجاه نحو العولمة وتعقد العمليات التشغيلية فى قطاع الأعمال ،

٢ - النمو المتزايد لإدراك مستخدمى القوائم المالية بأهمية ومسئوليات مراقبى الحسابات (المراجع الخارجى) .

٣ - الشعور المتزايد من جانب أسواق الأوراق المالية (البورصات) بتنفيذ مسئولياتها الخاصة بضرورة حماية مصالح المستثمرين .

٤ - وجود قبول عام فى المجتمع برفع دعاوى قضائية من الأطراف التى أصيبت بالضرر ضد أى فرد لديه القدرة على دفع تعويض عن الضرر بغض النظر عن المخطئ ، وهذه النظرة من المجتمع تتوافق مع العديد من الشروح الخاصة بالمسئولية القانونية ، ويطلق على ذلك المفهوم الحافظة المليئة بالمال **Deep - Pocket** للمساءلة .

٥ - أدت الأحكام المدنية ضد المراجعين ومنشآت المحاسبة فى بعض الحالات القليلة إلى تحفيز المحامين على توفير الخدمات القانونية وفقاً لأساس الأتعاب المشروطة ، وهذا يقدم عائداً إضافياً للطرف المصاب بالضرر عند نجاح الدعوى القضائية وأيضاً ينتج عنه خسارة أقل فى حالة رفض الدعوى القضائية .

٦ - رغبة العديد من مزاولى المهنة ومنشآت المحاسبة فى تسوية المشكلات القانونية خارج المحاكم لتجنب دفع أتعاب كثيرة والرأى العام السلبى بدلاً من حل هذه المشكلات من خلال النظام القضائى .

٧ - الصعوبات التى تواجه المحاكم فى فهم وتفسير الجوانب الفنية فى المحاسبة والمراجعة .

٨ - تعدد المبادئ المحاسبية البديلة والتى على العميل الاختيار من بينها لغرض إعداد القوائم المالية مع عدم وجود معايير قاطعة وواضحة يستطيع المراجع من خلالها تقييم البديل أو البدائل التى تم

اختيارها وتحديد ما إذا كانت تمثل أفضلها فى ظل الظروف القائمة .

٩ - تزايد عدد المشروعات التى تفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق وأمانة الإدارة .

١٠ - رغبة بعض مزاولى المهنة فى الاستسلام والإذعان لضغوط الإدارة لضمان استمرارهم كمراجعين .

المفاهيم القانونية والمصطلحات التى تؤثر فى المسئولية القانونية للمراجع :

تتعلق معظم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين بالقوائم المالية التى تم مراجعتها أو لم يتم مراجعتها وبالتالى ستتركز المناقشة بصفة أساسية على هذين الجانبين من المحاسبة العامة دون الجوانب الأخرى .

ويوجد مجموعة من المفاهيم والمصطلحات القانونية التى يتم تطبيقها فى كافة أنواع الدعاوى المرفوعة ضد المراجعين ، سيتم شرحها بإيجاز فيما يلى :-

أولاً : المفاهيم القانونية التى تؤثر فى المسئولية القانونية للمراجع :-

١ - مفهوم الفرد الحصيف

Prudent Person Concept

يوجد اتفاق داخل المهنة والمحاكم على أن المراجع ليس ضامناً للقوائم المالية ، حيث يجب عليه فقط بذل العناية المهنية المعتادة ، ومع ذلك لا يتوقع من المراجع أن يؤدى عمله على نحو مثالى ، ويشار إلى المعيار الذى يتطلب من المراجع أن يبذل العناية المعتادة بمفهوم الفرد الحصيف ، ويفسر ذلك على النحو التالى :-

« يفترض فى كل فرد يؤدى خدمات للآخرين فى إطار تعاقدى أن يؤدى واجبه فى ظل التعاقدات التى تشترط وجود المهارة كمتطلب أساسى ، حتى يستطيع تقديم الخدمة ، ويجب على الفرد أن يعلم أن الرأى العام يعتقد أنه يمتلك درجة من المهارة المعتاد توافرها فى الأفراد الأخرين الذين يقومون بمثل العمل الذى تعاقد على أدائه ، فإذا ثبت عكس ذلك ، يكون قد ارتكب عملاً من أعمال الغش تجاه أى شخص تعاقد معه لثقته فى المهنة التى يعمل بها واعتماده عليها بوجه عام ، ولكن لا يجب الظن بأن كل فرد يتمتع بالمهارة أو لا يتمتع بها ، وقام بمباشرة مثل هذا العمل ، أن يؤديه بنجاح دون أخطاء كما يجب على الفرد أن يباشر العمل بنية صادقة واستقامة ولكن لا ينفى إمكانية الفشل وبالتالى يكون هذه الشخص مسئولاً أمام من تعاقد معه بسبب الإهمال أو سوء النية أو عدم الأمانة وليس بسبب الخسائر الناتجة عن أخطاء التقدير التى قام بها .

٢ - المسئولية عن تصرفات الآخرين

Liability for acts of others

يكون كل من الشركاء بصفة عامة فى مكتب المحاسبة مسئولون بشكل مشترك عن الدعاوى المدنية الخاصة بأى منهم مع العلم بأن العقوبة على أحد الشركاء لا تمتد إلى الأصول الشخصية للشركاء الآخرين ما لم يكن أحد الشركاء الآخرين قد شارك فى العمل الذى نتج عنه مساءلة الشريك قانوناً .

وأيضاً قد يسأل الشركاء قانوناً عن أعمال الأخرين الذين يعتمدون عليهم فى ظل قوانين الوكالة والمجموعات الثلاث التى يمكن للمراجع أن يثق فيها هى : الموظفون ، باقى المحاسبين المصرح لهم الذين تم تعيينهم لأداء جزء من العمل والمختصون الذين يتم استدعاؤهم لتقديم معلومات فنية ، وعلى سبيل المثال ، إذا أدى الموظف عمل المراجعة على نحو غير ملائم يكون الشريك مسئولاً من الوجهة القانونية عن أدائه .

٣ ـ نقص الاتصال الخاص

Lack of Privileged Communication

لا يحق للمحاسبين المرخص لهم فى ظل القانون العام أن يحجبوا المعلومات عن المحاكم على أساس خصوصية المعلومات حيث إنه يمكن للمحاكم استدعاء المراجع للاطلاع على أوراق العمل ، ولا يمكن بالتالى حجب المعلومات السرية بين المراجع والعميل عن المحكمة .

ثانياً : المصطلحات القانونية التى تؤثر فى المسئولية القانونية للمراجع : ـ

يمكن تفهم مسئوليات مراجع الحسابات بشكل أفضل عند التعرف على المصطلحات القانونية التى تؤثر فى المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وهى : ـ

١ ـ الإهمال والغش Negligence and fraud

المصطلحات الأربعة التالية تتعلق بدرجة الخطأ التى قد تعرض المراجع للمساءلة القانونية ، ويعد أمراً مفيداً أن يتم التفريق فى المناقشة بين تطبيق القانون فى مختلف أنواع الدعاوى القضائية التى يمكن رفعها ضد المراجع بسبب تأثير ذلك على النتيجة النهائية لكل دعوى .

١/١ ـ الإهمال البسيط (المعتاد)

Ordinary Negligence

أى غياب مستوى معقول من العناية من أى فرد يكون متوقعاً فى ضوء ظروف معينة ويجب عند تقييم مدى إهمال المراجع أن يتم التعرف على الطريقة التى كان سيتبعها المراجع الكفء إذا واجه نفس الموقف .

١/٢ ـ الإهمال الجسيم Gross Negligence

يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية ، ويتعادل سلوك المراجع فى هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش .

١/٣ ـ الغش الاستدلالى Constructive Fraud

ويشير ذلك إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية فى الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين ، ويطلق على الغش المستنتج مصطلح التهور مع الإهمال Reck-lessness ، بمعنى إذا كان المراجع يعلم بأنه لم يقم بأداء المراجعة على نحو ملائم ومع ذلك أصدر التقرير سيعامل على أنه تصرف على نحو متهور على الرغم من عدم وجود النية لديه فى خداع مستخدمى القوائم المالية .

١/٤ ـ الغش Fraud :

الغش يقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبى ووجود النية لديه لخداع الآخرين . بمعنى وجود أخطاء عمدية وهى التى ترتكب عن قصد أو عمد والأخطاء العمدية تكون أشد خطراً من الأنواع

الأخرى لأنها ترتكب بقصد إخفاء تلاعب بالدفاتر أو الحسابات أو بأصول المنشأة وهو من الجسامة بحيث يكون نوعاً من الغش أو التزوير .

٢ ـ قانون العقد : Contract Law

٢/١ نقض العقد : **Breach of Contract**

وينتج عن عدم التزام طرف أو أطراف العقد بالوفاء بمتطلبات العقد .

٢/٢ الطرف الثالث: **Third - Party Beneficiary**

ويتمثل الطرف الثالث فى الأشخاص الذين ليس لهم حق الاطلاع على العقد ومع ذلك يكون معلوماً لدى أطراف العقد ويترتب على ذلك أن يكون له حقوق ومنافع نتيجة توقيع العقد .

٣ ـ القانون العام والنصوص التشريعية

Common and Statutory Law

٣/١ القانون العام **Common Law**

تتمثل فى مواد القانون التى تم التوصل إليها من خلال أحكام القضاء فى المحاكم وليس من خلال التشريع .

٣/٢ النصوص التشريعية **Statutory Law**

تتمثل فى التشريعات والقوانين القائمة التى تصدر من السلطة التشريعية فى الدولة والهيئات الحكومية الأخرى والهيئات المهنية .

٤ ـ تقدير حجم المسئولية القانونية

Assessed Proportion of Liability

٤/١ المسئولية القانونية المشتركة والمسئولية القانونية المتعددة : ـ

تتمثل فى تقدير المدعى لحجم الخسائر التى تكبدها بسبب المدعى عليه بغض النظر عن مدى اشتراك أطراف أخرى فى إلحاق الضرر بالمدعى ، وعلى سبيل المثال إذا قامت الإدارة عمداً بتحريف القوائم المالية يمكن أن يتحمل المراجع إجمالى الخسائر التى لحقت بالمساهمين فى حالة إفلاس الشركة وعدم قدرتها على الوفاء بالديون .

٤/٢ المسئولية القانونية المنفصلة والمسئولية القانونية النسبية : ـ

حجم الخسائر الذى يجب أن يتحمل المدعى عليه بما يتناسب مع الضرر الناتج عن إهماله ، وعلى سبيل المثال ، إذا قررت المحكمة أن إهمال المراجع فى أداء المراجعة سبب ٣٠٪ من الخسائر سيكون إجمالى الضرر الذى تسبب فيه المراجع بصفة إجمالية هو ٣٠ ٪ .

ويعد التفريق بين المسئولية القانونية المشتركة والمتعددة والمسئولية القانونية المنفصلة والنسبية أمراً حيوياً لأن حجم المبالغ الخاصة بهما سيختلف عند تقدير الضرر ، وبصفة عامة فإن هذين المنهجين سيتم تطبيقهما فى حالة المساءلة القانونية فى مواجهة الطرف الثالث فى ظل القانون العام والقوانين التشريعية .

أنواع مسئوليات المراجع وطبيعة كل منها :

لقد تعددت الأراء بصدد تبويب مسئوليات المراجع الخارجى والأطراف التى يكون المراجع مسئولاً أمامها فى كل نوع من أنواع هذه المسئولية ، ومن حيث مصادر المسئولية وإجراءات المساءلة فإنه يمكن تقسيم المسئولية إلى مجموعتين الأولى تعتمد على قواعد القانون العام الذى يعنى مجموعة القرارات القانونية السابقة والثانية يعتمد على

التشريعات والقوانين القائمة فى مجتمع ما بالإضافة إلى هذه المسئوليات المدنية توجد المسئولية الجنائية للمراجع والتى تحكمها ولا شك القوانين السائدة فى وقت معين وزمان محدد بالإضافة إلى المسئوليتين المدنية والجنائية يمكن لنا أن نضيف نوعاً ثالثاً من مسئوليات المراجع ألا وهى " المسئولية المهنية " والتى تعنى مسئولية المراجع أمام الجمعيات والتنظيمات المهنية أى أمام المهنة ككل ، ويكون مصدر هذا النوع من المسئولية ما تصدره الهيئات المهنية والتى تشرف على المهنة بغرض المحافظة على سير العمل والحفاظ على مستوى الجودة للخدمات المؤداة من قواعد ولوائح وإرشادات تكون ملزمة لمزاولى المهنة وتجعل الخروج عنها أحد مصادر المساءلة .

ومن ثم فإن الأراء التى تناولت مسئولية المراجع الخارجى ، أظهرت بأنه يمكن التمييز بين الأنواع الأربعة التالية :-

١ - المسئولية القانونية للمراجع تجاه العميل.

٢ - المسئولية المدنية للمراجع تجاه الغير (الطرف الثالث) .

٣ - المسئولية الجنائية للمراجع .

٤ - المسئولية المهنية للمراجع .

وسوف نتناول كل نوع من أنواع مسئولية المراجع فى ضوء المعايير المهنية والقوانين والتشريعات السائدة .

١ - المسئولية القانونية للمراجع تجاه العميل . Liability To clients

تتمثل المسئولية القانونية للمراجع الخارجى تجاه عميله فى النواحى التالية :-

١/١ - ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل . فمن الملاحظ أن العقد الموقع بين المراجع والعميل يعتبر حجر الزاوية فى أى مسئولية تجاه العميل ، ومن ثم فإن فشل المراجع فى تنفيذ بنود العقد وتنفيذ الخدمات المنصوص عليها فإنه يعرض نفسه للمساءلة من قبل العميل .

١/٢ - ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (المعيار الثالث من المعايير العامة) وإن عدم بذل هذه العناية يعرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادى فى أداء المهام المطلوبة .

ومن الملاحظ أنه فى حالة ما إذا بذل المراجع العناية المهنية المعقولة بصدد تنفيذ اختيارات المراجعة وإعداد التقرير فمازال لا يوجد ضمان بأنه لن توجد معلومات مضللة أو كاذبة فى القوائم والتقارير المالية ، فالمراجع ليس من الضرورى مسئولاً عن أى خطأ نتيجة الفشل فى الكشف عن أى معلومات مزيفة فلكى يكون المراجع مسئولاً عن الإهمال العادى لابد من توافر الشروط التالية :-

أ - لابد أن يكون هناك عمل مرتبط بمعيار للسلوك (الأداء) .

ب - فشل المراجع فى الأداء وفقاً لهذا العمل.

ج - وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر المحقق .

د - الطرف الآخر يتعرض لخسائر أو ضرر فعلى .

ولذلك نجد أن معايير المراجعة وإجراءاتها والقراعد التى تصدرها الهيئات المهنية للأداء المهنى تعتبر الأساس فى توصيف العناية المهنية المطلوبة والتى يتعين على المراجع مراعاتها عند الممارسة المهنية فإذا لم يستطع المراجع الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وما تصدره الهيئات المهنية فى هذا الصدد وأدى ذلك إلى عدم اكتشاف التلاعب أو الاختلاس فهنا يعتبر المراجع مسئولاً .

١/٣ - اكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات وأراء يعلم أنها غير حقيقية أو بدون الاعتماد على أسس مقبولة أو الإهمال فى ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة ، ولقد تم تعريف التلاعب بأنه التضليل بهدف الغش أو إخفاء حقائق بغية إلحاق الضرر بآخرين ، ويشترط فى هذه الحالة لوجود التلاعب توافر عدة شروط هى :-

أ - توافر النية أو القصد لإخفاء بعض الحقائق أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية أو تضليل مستخدمى المعلومات المحاسبية .

ب - وجود فرصة وإمكانية لدى القائم بالتلاعب بإخفاء ما يريد إخفائه ، وتزيد هذه الفرصة فى حالة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة .

ج - وجود شخص يعتمد على المعلومات المحاسبية غير الصحيحة أو التى لا تظهر الحقائق الجوهرية والضرورية .

د - تحقق الضرر بالشخص الذى قام بالاعتماد فعلاً على تلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة .

وبهذا يتضح أن التلاعب يختلف عن الإهمال حيث يمثل الثانى (الإهمال) عدم بذل العناية المهنية الكافية أو إصدار حكم مهنى غير صحيح وذلك بدون قصد وينتج ذلك من عدم الدراية أو قلة الخبرة لدى المراجع .

١/٤ - المسئولية عن الإهمال الجسيم والذى قد يصل إلى حد التلاعب ، وفى هذه الحالة يزاول المراجع واجباته دون بذل العناية المهنية الكافية ومن أمثلة الإهمال الجسيم عدم تمكن المراجع من أداء خطوات المراجعة المطلوبة فى ظل الظروف السائدة وهنا نود القول بأن المراجع يعتبر مسئولاً عن الإهمال الجسيم تماماً كمسئوليته عن الإهمال العادى أو التلاعب .

كما نود أن نشير إلى الوسائل التى يعتمد عليها المراجع فى الدفاع عن إدانته فى أى إهمال أو تلاعب تجاه عميله ، وأهم هذه الوسائل هى أوراق العمل التى يحتفظ بها للدفاع عن ادعاء الإهمال عندما يوجه إليه فهذه الأوراق ستوضح أن عملية المراجعة قد خطط لها بطريقة ملائمة بعد الأخذ فى الحسبان نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للعميل وأن

العمل قد تم الإشراف عليه بدقة وبطريقة مناسبة ، ومن هذه الوسائل كذلك فإنه يتم تحديد مسئولية المراجع ونطاق تطبيقها من خلال استخدام كل من خطاب الارتباط Engagement Letter وخطاب التمثيل Representation Letter .

٢ - المسئولية المدنية للمراجع تجاه الغير (الطرف الثالث)

Liability to Third Parties :

٢/١ - فى ظل قواعد القانون العام :

تتمثل قواعد القانون العام فى مجموع الأحكام القضائية التى صدرت على مر الأيام فى مجال المساءلة القانونية لمراقبى الحسابات من جانب الأطراف المتضررة من الاعتماد على رأى المراجع عن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية .

وتنشأ مسئولية المراجع تجاه الغير (الطرف الثالث) مع أن هؤلاء الغير ليسوا أطرافاً فى العقد المبرم بين المراجع والعميل نتيجة لاعتمادهم على رأى المراجع الذى يذيل به القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدى الاعتماد على تلك القوائم ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالى للمنشأة ومن ثم فإنه إذا لحق بهم خسارة أو ضرر ناتج من الاعتماد على قوائم مالية مضللة فيجب مساءلة المراجع عن ذلك .

ومثال ذلك قيام أحد البنوك برفع دعوى نتيجة عدم قدرته على تحصيل قرض من أحد عملائه نتيجة إفلاسه وقد أوضح البنك أنه اتخذ قراره بالموافقة على منح القرض لهذا العميل استناداً إلى قوائم مالية مضللة تم مراجعتها بواسطة أحد المراجعين وتم توقيعه عليها بما يفيد ذلك ، وإن البنك لم يكن ليوافق على منح هذا العميل القرض إذا عرضت القوائم المالية لهذا العميل بصورة صحيحة ، ولا شك ستكون إدانة هذا المراجع واعتباره مسئولاً عما حدث .

ونلاحظ فى مثالنا هذا أن الثلاثة أجزاء الهامة للمسئولية تتمثل فى :-

- وجود قوائم مالية مضللة .
- وقوع خسائر مالية على الطرف الثالث.
- إن السبب فى حدوث الخسائر المالية هو الاعتماد على القوائم المضللة .

ولا شك أن توافر هذه الأجزاء الثلاثة مجتمعة ضرورة لازمة قبل السماح للطرف الثالث بمساءلة المراجع ، ولقد بدأت البوادر فى تزايد مسئولية المراجع تجاه الغير بحيث تغطى كذلك الإهمال العادى وسوف يكون لهذا الاتجاه عظيم الأثر على المسئولية القانونية للمراجع فى المستقبل القريب .

٢/٢ - فى ظل التشريعات القائمة :

لقد تحول المستخدم الأخير للقوائم المالية التى يتم مراجعتها خلال الأعوام الأخيرة من مالك المنشأة إلى رجال البنوك والدائنين ثم أخيراً جمهور المستثمرين ، ولحماية هذه المجموعة العريضة من المستثمرين - الذين يعانون الكثير من الخسائر فى سوق الأوراق المالية - فلقد

حاولت بورصة الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام ١٩٢٩ م إصدار العديد من اللوائح والقواعد فى هذا الصدد وعلى الأخص قانون الأوراق المالية الصادر فى عام ١٩٣٣ م

(Securities Act of 1933) ويختص هذا القانون بشأن تسجيل القوائم والنشرات ـ ويتعلق هذا القانون فقط بمتطلبات التقرير فى الشركات التى تصدر أوراقا مالية جديدة ، ويتمثل الطرف الوحيد الذى يمكنه أن يحصل على تعويض من المراجع فى ظل هذا القانون فى المشترى الأصلى للأوراق المالية ، وقد فرض هذا القانون عبئاً غير عادى على المراجع .

كذلك صدر قانون تداول الأوراق المالية الصادر فى عام ١٩٣٤ م (Securities Exchange Act of 1934) وتتركز المسئولية القانونية للمراجعين فى ظل هذا القانون على نحو متكرر على القوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى أصدرت للجمهور العام فى تقارير سنوية أو تم تقديمها إلى هيئة سوق المال كجزء من تقارير (10-k) السنوية .

ولقد سايرت العديد من الدول ما حدث فى الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث صدر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر عام ١٩٥٨ م ، وقد أوضح الضمانات الواجب توافرها فى الأداء المهنى للمراجع ، بما يضيف الثقة على رأى المراجع عن القوائم المالية محل الفحص بما يساعد مستخدمى هذه القوائم وخاصة المستثمرين الخارجيين فى تقييم جودة المعلومات المحاسبية المتاحة وذلك بوضع قواعد وسلوك المهنة .

وكما أوضح قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مسئولية مراقب الحسابات منها على سبيل المثال :ـ

نصت المادة (١٠٩) على " يكون مراقب الحسابات مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذى يلحقها بسبب الأخطار التى تقع منه فى تنفيذ عمله ، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا فى الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن "

كما نصت المادة (١٦٢) على " مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها فى القوانين الأخرى يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصياً أو بإحدى هاتين العقوبتين " . ولقد عددت المادة المخالفين ثمانية أنواع ما يهمنا فى هذا الخصوص منهم مراقب الحسابات حيث نصت الفقرة السادسة منها على " كل مراقب وكل من يعمل فى مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمداً وقائع جوهرية أو أغفل عمداً هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدمه للجمعية العامة وفقاً لأحكام هذا القانون ".

وكذلك صدر نظام الشركات السعودى وكما ورد فى الفصل الخامس الفرع الثانى مراقب الحسابات المادة (١٣٣) " لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين فى غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من

أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب تغييره فضلاً عن مساءلته عن التعويض ، ويسأل مراقب الحسابات عن تعويض الضرر الذى يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التى تقع منه فى أداء عمله ، وإذا تعدد المراقبون كانوا مسئولين بالتضامن ".

وكذلك ورد فى الباب الثالث عشر العقوبات مادة (٢٢٩) " مع عدم الإخلال بما تقتضيه الشريعة الإسلامية يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة شهور ولا تتجاوز سنة وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال سعودى ولا تجاوز عشرين ألف ريال سعودى أو بإحدى هاتين العقوبتين ".

ولقد عددت المادة المخالفين سبعة أنواع ما يهمنا فى هذا الخصوص منهم مراقب الحسابات حيث نصت الفقرة السادسة منها على ما يلى " كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات أو مصف ذكر عمداً بيانات كاذبة فى الميزانية أو فى حساب الأرباح والخسائر أو فيما يعد من تقارير للشركاء أو الجمعية العامة أو أغفل تضمين هذه التقارير وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالى للشركة عن الشركاء أو عن غيرهم ".

٣ ـ المسئولية الجنائية للمراجع

Criminal Liability

لقد سبق وأن أوضحنا أن مسئولية المراجع تجاه عميله وتجاه الغير تمثل المسئولية المدنية فى هذا الصدد والتى تعطى للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق فى الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر ، أما المسئولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذى اعتمد على المعلومات المحاسبية التى تم مراجعتها إلى المجتمع ككل ، ويتعين فى هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراقب الحسابات ، والتى تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات .

ويلاحظ أن المسئولية الجنائية مسئولية شخصية - بخلاف المسئولية المدنية - فكل من يقترف أحد الأفعال التى يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصياً العقوبة حتى ولو كان من بين موظفى مكتب المراجعة أو أحد معاونى المراجع ، فلقد حدد قانون الشركات فى معظم البلدان الأفعال التى تستوجب مساءلة المراجع جنائياً والعقوبات التى تقابل كلاً منها .

٤ ـ المسئولية المهنية للمراجع .

The Profession Liability

يجدر بنا أن نوضح نقطة هامة وهى أن المسئولية القانونية للمراجع الخارجى تمثل الحد الأدنى لمسئولية المراجع والتى تحددها التشريعات التى تنظم المهنة حماية لقراء ومستخدمى القوائم المالية وما تحتوى عليه من معلومات ، ولذلك تحاول الهيئات المهنية التى تشرف على المهنة وتحافظ على مستوى جودة خدماتها ، إضافة عدد آخر من المسئوليات لخدمة المجتمع ككل ، وتزيد الثقة فى أعضاء المهنة ككل وما يؤدونه من خدمات وعادة ما يطلق على هذه المسئولية الإضافية " المسئولية

المهنية " .

ولا شك أن تلك المسئولية ستكون أقوى من أية مساءلة أخرى لأن التزام المراجع بالمسئولية المهنية سوف يكون بعيداً عن أية مساءلة قانونية أخرى ، كذلك فإن الإخلال بالمسئولية المهنية وعدم تحملها يعرض المراجع إلى الخروج من المهنة تماماً .

وتسعى الهيئات المهنية المختلفة إلى وضع التشريعات واللوائح التي تحدد طبيعة هذه المسئولية من خلال وضع قواعد آداب وسلوك المهنة ، وهناك نقطة أخرى وهى ما تقوم به الهيئات المهنية من مساءلة مزاولى المهنة إذا صدر عنهم أية مخالفات ترى تلك الهيئة ضرورة الكف عنها ويطلق على هذه المساءلة " المساءلة التأديبية " ولا شك أن الهدف من هذه المساءلة تقويم تصرفات مزاولى المهنة ، والمحافظة على مستوى الأداء وزيادة الثقة فيما يؤدون من أعمال ومايبدونه من أحكام .

ولقد منح القانون بمصر نقابة المحاسبين والمراجعين سلطة تأديب الأعضاء إذا ما أخلوا بالواجبات المهنية (الأمانة المهنية) أو بأدب وسلوك المهنة .

وتتدرج جزاءات المسئولية التأديبية فى حالة ثبوت إخلال العضو بواجباته فى مزاولة المهنة أو ارتكابه أموراً مخلة بشرفها أو بكرامتها كالآتى :-

(أولاً) الإنذار .

(ثانياً) التوبيخ .

(ثالثاً) الوقف عن العمل مدة لا تجاوز سنتين .

(رابعاً) شطب الاسم من جدول النقابة .

فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة وفجوة التوقعات :

بعد أن تناولنا أنواع ومسئوليات المراجع - التأديبية (المهنية) والمدنية والجنائية - وموقف المراجع من اكتشاف التلاعب والأخطاء والجهات التى يسأل أمامها .

نحاول الآن أن نستكشف السبب الرئيسى لرفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين ثم التركيز على موضوع العناية المهنية اللازمة وما السبيل لبذل العناية المهنية اللازمة حتى يتجنب المراجعون المسئولية القانونية ، مع الأخذ فى الاعتبار الالتزام بقواعد أدب وسلوك المهنة التى تمثل طوق النجاة لتجنب هذه المساءلة القانونية .

ويرى العديد من المهنيين من المحاسبين القانونيين وأنا واحد منهم أن السبب الرئيسى فى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين يرجع فى عدم استيعاب مستخدمى القوائم المالية للفرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة ، والفرق بين فشل المراجعة وخطر المراجعة ، وكذلك فجوة التوقعات .

فشل الأعمال : Business Failure .

ويحدث ذلك عندما لا تكون الوحدة الاقتصادية قادرة على دفع الديون التى عليها أو عندما لا تتمكن من مقابلة توقعات المستخدمين أو بسبب وجود ظروف اقتصادية أو ظروف داخلية بها مثل الكساد ، اتخاذ القرارات غير الصائبة أو وجود منافسة غير متوقعة فى النشاط الذى تعمل فيه وطبقاً

لمعظم الأراء المهنية والقانونية سيظل هناك دائماً بعض الخطر لفشل الأعمال .

فشل المراجعة : Audit Failure .

ويحدث ذلك عندما يصدر المراجع تقريراً خاطئاً أو نتيجة لعدم تطبيق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وكمثال قد يعين المراجع مساعدين غير أكفاء لأداء مهام المراجعة مما يؤدى إلى عدم اكتشاف تحريفات ذات أهمية نسبية عالية وكان من الممكن اكتشاف هذه التحريفات فى حالة وجود مراجعين أكفاء .

خطر المراجعة : Audit Risk .

وهو الخطر الناتج عن استنتاج المراجع عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف ، فى حين أن القوائم المالية تحتوى على تحريفات ذات أثر جوهرى فى ضوء مستوى الأهمية النسبية وحسب معظم الأراء المهنية لا يمكن أن يتوقع إتمام المراجعة مع الكشف عن كافة التحريفات ذات الأثر الجوهرى فى ضوء مستوى الأهمية النسبية حيث إن المراجعة محدودة بحجم العينة التى تم استخدامها ، كما أن التحريفات والغش اللذين يمكن إخفاؤهما بمهارة قد لا يمكن اكتشافهما بسهولة وبالتالى يوجد دائماً بعض الخطر فى أن المراجعة لن تؤدى إلى كشف كافة التحريفات الجوهرية حتى فى ظل الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها .

ويتفق معظم المهنيين فى مجال المحاسبة والمراجعة على أنه فى معظم حالات فشل المراجعة فى الكشف عن التحريفات الجوهرية وإصدار تقرير خاطئ للمراجعة ، فإنه يثار الشك حول ما إذا كان المراجع قد مارس العناية المهنية المعتادة ، فإذا فشل المراجع فى بذل هذه العناية يحدث فشل المراجعة ، وفى هذه الحالات يجيز القانون للأطراف التى حدث لها خسائر أو ضرر من جراء عدم بذل المراجع للعناية المعتادة للحصول على تعويض عن بعض أو كل الخسائر التى لحقت بهم من المراجع بسبب حدوث فشل المراجعة .

ومن الصعب أيضاً أن يتم تحديد متى فشل المراجع فى بذل العناية المعتادة بسبب تعقد إجراءات المراجعة ومن الصعب أيضاً تحديد من له الحق فى التعويض نتيجة تنفيذ المراجع فى ضوء التقاليد القانونية .

وعلى الرغم من ذلك فإن فشل المراجع فى بذل العناية المعتادة سيؤدى إلى مساءلته قانونياً وقد يؤدى إلى تحمل مكاتب المحاسبة للخسائر .

فجوة التوقعات : Expectation Gap .

تواجه مكاتب المحاسبة صعوبات من جراء وقوع فشل الأعمال وليس فشل المراجعة وعلى سبيل المثال إذا تم إعلان إفلاس شركة وثبت عجزها عن دفع الديون فمن المتعارف عليه أن يدعى مستخدمو القوائم المالية بفشل المراجعة وخاصة إذا كان أحدث تقرير للمراجع يوضح فيه رأيه بعدالة القوائم المالية ، وحتى إذا حدث فشل فى الوحدة الاقتصادية وتم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات بالقوائم المالية يمكن أن يدعى المستخدمون بإهمال المراجع مع ثبوت التزامه بمعايير المراجعة

المتعارف عليها .

ينشأ هذا الخلاف فى الرأى بين المراجعين والمستخدمين كما سبق وأوضحنا بسبب ما يطلق عليه فجوة التوقعات ، حيث يرى معظم المراجعين أن أداء المراجعين يجب أن يتم فى إطار معايير المراجعة المتعارف عليها ، بينما يرى العديد من المستخدمين أن المراجع ضامن لدقة القوائم المالية ، ويرى البعض منهم أن المراجع ضامن للسلامة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة ، وينتج عادة عن فجوة التوقعات رفع قضايا بشكل لا مبرر له .

وعلى ذلك ربما يجب على القائمين على شئون المهنة أن يعرفوا مستخدمى القوائم المالية بدور المراجع والفرق بين فشل الأعمال والفشل فى المراجعة وخطر المراجعة ، ومن الأمور التى يجب على المراجع أن يأخذها على محمل الجد أن بعض الدعاوى القضائية قد ترفع على أمل أن يحصل الأفراد الذين لحقت بهم خسائر على تعويض من أى مصدر بغض النظر عما إذا كان هذا المصدر ارتكب أخطاء أم لا .

ومن هنا نشأت الحاجة إلى المعايير المهنية وخصوصاً ما يرتبط منها بمسئولية مراجع الحسابات وهو موضوع بذل العناية المهنية اللازمة التى تحدد نطاق الأداء المهنى لعمل المراجع ، وكذلك يتم من خلالها الحكم على مسئولية المراجع وتقصيره من عدمه .

وتتطلب المعايير المهنية عموماً ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة فى كافة جوانب المراجعة ، ذلك أن المراجع مسئول مهنياً عن أداء عمله على نحو جاد وحذر .

بذل العناية المهنية اللازمة : ـ

يمكن تعريف العناية بطريقة سلبية بأنها عكس الإهمال ، أما لغرض وضع تعريف إيجابى للعناية فإنه يلزمه أولاً أن يكون المراقب متمتعاً باستقلال شخصيته تماماً عن جميع المؤثرات فيما عدا واجباته المهنية ، ويلزم ثانياً أن يكون المراقب مستكملاً لجميع نواحى التأهيل العلمى المفترضة فيه ، حتى إذا عرضت له حالة معينة فإنه يكون على معرفة تامة بما يجب عليه أداؤه نحوها بالوسائل التى يجب أن يسلكها فى ذلك الأداء .

والعناية فى هذه الظروف ، هى درجة التطبيق العلمى لهده المعرفة ، ولما كانت درجة التطبيق العلمى المشار إليها مسألة موضوعية تختلف باختلاف الظروف التى يواجهها المراجع فى المنشآت المتنوعة فإن رجال القانون والمراجعين لم يتمكنوا من وضع القواعد لتحديد مستوى أو درجة العناية المطلوبة من المراجع واكتفوا بالإشارة إليها بعبارة غير محددة مثل (العناية الواجبة Due Care) أو (العناية المعقولة Reasonable) أو (العناية المناسبة Appropriate Care) أو (العناية الكافية Adequate Care) وتركوا الحكم على توافر أو عدم توافر هذه العناية للدراسة فى ضوء ظروف المراجع وظروف العملية التى يؤديها، وينبنى الحكم على أساس رأى جمهرة المراجعين فيما لو واجهتهم نفس الظروف .

والعناية بهذا الشكل تقتضى من المراجع الاجتهاد واليقظة ، ولا يكفى لإثباتها مجرد

تنفيذ أى تعليمات تنفيذاً حرفياً بل يجب أن يتعرف المراجع تماماً على القصد النهائى من العملية المعروضة عليه وأن يتوفر فيه حضور الذهن فى تفهم وأداء الإجراءات التى ينفذها حتى ولو كانت الإجراءات روتينية ، وبذلك يكون يقظاً ومقدرا للمسئولية الملقاة على عاتقه فيجرى الاستفسارات والتحريات حسبما تتطلبه الظروف التى يصادفها .

فالعناية إذن ، وبالرغم من أنها لا تتطلب عقلية عنيدة من جانب المراجع إلا أنها تقتضى عدم الاقتناع بسهولة بظاهر الأمور أو الإيضاحات المقدمة من موظفى المنشأة خاصة إذا علمنا أن تلك الإيضاحات تصدر من أشخاص قد تكون لهم مصلحة فى تضليل المراجع .

وتقتضى العناية المعقولة أيضاً ألا يركن المراجع إلى معرفته الشخصية للعميل أو موظفيه أو إلى سمعتهم الطيبة فى المجتمع وما عرف عنهم من نزاهة واستقامة حيث قد تقع الاختلاسات الهامة فى جميع الحالات تقريباً من جانب الموظفين القدامى الموثوق بهم ، والمتمتعين بالسمعة الطيبة ، وخصوصاً قليلى الأجازات حرصاً منهم على مصلحة العمل .

كما أن العناية تحمل المراجع مسئولية الإشراف الدقيق على أعمال المساعدين حتى لا تنقلب عملية المراجعة بين أيديهم إلى عملية آلية ينعدم فيها عنصر التقدير الشخصى فكثيراً ما نجد أن المساعدين ، فى حالة غياب الإشراف الكافى على أعمالهم ، إنما يقومون بتنفيذ التعليمات الصادرة إليهم تنفيذاً حرفياً أو سطحياً ولا يمكن أن يعد مثل هذا التنفيذ تطبيقاً سليماً للمستويات المهنية ، وعليه فلا يجب أن يهمل المراجع إذن فى انتقاد ما أنجز المساعدون من أعمال وفى مراعاة صحة تطبيق الإجراءات فى الظروف المحيطة بالعملية .

أما الطريقة العملية التى يتوصل بها المراجع إلى تحقيق الإشراف على أعمال المساعدين فإنها تكون باستخدام "أوراق عملية المراجعة Audit Working Papers" المستوفاة أى التى تغطى جميع بنود الحسابات وغيرها والتى تصمم بمهارة كافية لإعطاء المراجع الفكرة الصحيحة عن الأمور التى تنطوى عليها عملية المراجعة ، وتبرز فى نفس الوقت أى خطأ قد يقع فيه المساعدون أنفسهم أو أى خطأ فى المنشأة قد يفوت عليهم اكتشافه .

وأخيراً يشمل بذل العناية المهنية علاوة على ما سبق جوانب مثل :-

- اكتمال أوراق العمل .
- القيام بالتخطيط المناسب للعمل .
- القيام بالاختبارات اللازمة لأداء العمل.
- كفاية أدلة المراجعة التى يحصل عليها المراجع .
- موضوعية تقرير المراجعة .

كما يجب أن يتجنب المراجع - كمهنى - الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالى فى كافة الحالات وعليه سيتم عرض معيار بذل العناية المهنية اللازمة .

وتتطلب المعايير المهنية عموماً ضرورة

بذل العناية المهنية المعتادة فى كافة جوانب المراجعة ذلك أن المراجع مسئول مهنياً عن أداء عمله على نحو جاد وحذر .

ومن هذا المنطلق سيتم عرض معيار بذل العناية المهنية اللازمة حسب المعايير الدولية للمراجعة والمعايير المهنية الصادرة فى كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية وما ورد بدستور المهنة فى جمهورية مصر العربية .

١ ـ بذل العناية المهنية اللازمة وفقاً لدستور المهنة فى جمهورية مصر العربية : ـ

سوف لا نتعرض بالتفصيل لدستور المحاسبة والمراجعة الصادر فى أغسطس عام ١٩٥٨ م ولكن سيتم إعطاء بعض النقاط التى تزيد من تعرف القراء على معنى وحدود العناية المعقولة المطلوبة من المراقب وفقاً لدستور المهنة ، حيث تم تقسيم دستور المهنة لأربعة أبواب كما يلى : ـ

الباب الأول : الواجبات والحقوق المهنية .

الباب الثانى : الأمانة المهنية .

الباب الثالث : إيضاحات لبعض الأوضاع المهنية الخاصة .

الباب الرابع : آداب وسلوك المهنة .

تنص المادة التاسعة من دستور المهنة على ما يلى : ـ

" يحكم مسئولية مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة فى حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفى نطاق ظروف المنشأة بالإضافة إلى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم فى تنفيذ تلك المهنة " .

كما تنص المادة العاشرة على الآتى : ـ

" إن عدم إلمام أو إدراك مراقب الحسابات لواجباته المهنية لا يعفيه من المسئولية فالجمهور له الحق فى أن يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عال وبعناية معقولة فى كل ما يؤديه " .

وجاء فى المادة السابعة عشر أن : ـ

" الأخطاء التى يقع فيها مراقب الحسابات ولا ترقى إلى درجة مساءلته عنها يجب أن تكون قد وقعت بحسن نية وألا تكون مصبوغة بدافع الرغبة فى مسايرة العملاء أو بأى دافع آخر غير مرتبط بالمهنة " .

وبعد معرفة معنى وحدود العناية المعقولة كما ورد بدستور المهنة نرى أن أى إخلال بهذه القواعد يعنى قصور المراقب عن بذل العناية المعقولة .

٢ ـ بذل العناية المهنية اللازمة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة .

تشير لائحة السلوك المهنى للمحاسبين القانونيين إلى " أن نقطة الفصل فى أى مهنة هى قبولها للمسئولية أمام الجمهور " إذ فى بيئة اليوم الحديثة هناك الكثير من الشرائح الاجتماعية التى يتزايد عددها تعتمد فى اتخاذ قراراتها على بيانات ومعلومات لا سيطرة لهم عليها ، ولذلك تلجأ إلى المحاسبين الممارسين لمساعدتهم فى تقييم مصداقية بعض من تلك البيانات والمعلومات ، وفى هذه البيئة فإن أى

خلل ، سواء كان فعلياً أو متصوراً ، من أى محاسب فى العمل بالمعايير المهنية وبالمتطلبات القانونية سيجعل من الصعب على المهنة أن تحافظ على سمعتها وحرفتها وموضوعيتها وكفاءتها التى نالتها بعد سنوات طويلة من خدمة العملاء وأرباب العمل والجمهور ، ولذلك فإن الاتحاد الدولى للمحاسبين يرى أنه على الهيئات الأعضاء أن تظهر أن هناك ما يكفى من برامج الرقابة الذاتية معمول به لإعطاء تأكيد مقبول أن المحاسبين الممارسين يعملون بأعلى المعايير فى تأدية المراجعة والخدمات ذات العلاقة وحيث إن تنظيم مهنة المحاسبة منفذ بمراعاة التكلفة والكفاءة من هؤلاء الأشخاص المكرسين الذين يشكلون المهنة فأنه من مصلحة مهنة المحاسبة فى العالم والجمهور الذى تقدم له الخدمة أن تتكفل الهيئات الأعضاء بالتزام من هذا النوع ببذل جهد لرقابة الذات ونشر هذا البرنامج.

إن تنفيذ سياسات وإجراءات ملائمة لرقابة الجودة هى من مسئولية كل هيئة أو جمعية محاسبين ممارسين للمهنة ، إن مهمة تشجيع ومساعدة مؤسسات المحاسبين الممارسين للمحافظة على جودة المراجعة والخدمات التابعة وتحسينها تقع بالدرجة الأولى على عاتق الهيئات الأعضاء فى كل بلد معنى ، ويعتقد الاتحاد الدولى للمحاسبين أنه من مسئولية الهيئات الأعضاء اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف فى البيئة القانونية والاجتماعية والعملية والتنظيمية السائدة فى بلدانها ، ودور الاتحاد الدولى للمحاسبين هو توفير الإرشاد وتشجيع التقدم وترويج التوائم .

وبيان سياسة المجلس هذا يناقش الخطوات التى يمكن اتخاذها لتحسين رقابة الجودة داخل هيئات أو جمعيات المحاسبة ، وعلى حد علمى أن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية هى أحد هذه الهيئات أو الجمعيات المنوط بها فى مصر القيام بهذا الخصوص بصفتها أحد أعضاء الاتحاد الدولى للمحاسبين .

ليس فى إمكان الاتحاد الدولى للمحاسبين أن يضع الخطط العريضة للخطوات التى تتخذها الهيئات الأعضاء لتأسيس معايير رقابة داخلية وبرنامج جودة فحص فعال ، حيث هناك ظروف تختلف بشكل كبير فى مختلف الدول وعلى الهيئات الأعضاء أن تنشر أو تحدد المعايير التى يمكن بها قياس سياسات وإجراءات رقابة الجودة التى يطلبها المحاسبون الممارسون ويجب أن تعين هذه المعايير أهداف رقابة الجودة واستنادا إلى المعيار الدولى للمراجعة رقم ٢٢٠ "رقابة الجودة لأعمال المراجعة" . ويرى الاتحاد الدولى للمحاسبين بأن لتلك المعايير علاقة بكافة أنواع المراجعة والخدمات ذات العلاقة التى تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة وهى :-

أ - جودة المستخدمين (المتطلبات المهنية).
على كافة أفراد المؤسسات (المكتب) الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهنى .

ب - المهارات والكفاءة :

على المؤسسة (المكتب) أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة ، للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة .

ج - التكيف بمهمة (توزيع المهام) .

تسند المهمة إلى الأفراد الذين لديهم درجة من التدريب والكفاءة الفنية التى تحتاجها الظروف .

د - التوجيه والإشراف .

يجب أن يكون هناك إشراف وتوجيه كافيان بالعمل وعلى مختلف مستوياته وذلك لتوفير ثقة معقولة للمؤسسة بأن العمل الذى تؤديه يتماشى مع معايير الجودة الملائمة ويجب التشاور ، كما لزم الأمر مع ذوى الخبرة .

هـ - قبول والمحافظة على العميل :

على المؤسسة (المكتب) أن تقوم بتقييم العميل المتوقع قبل قبوله ، وأن تنتظر - على أساس مستمر - بعلاقاتها مع العملاء الحاليين وعند اتخاذ قرار تجاه قبول أوالمحافظة على عميل يجب على المؤسسة (المكتب) أن تنظر فى طبيعة العمل التى تتوخاه المهمة والظروف التى تجعل المؤسسة تنظر إلى المهمة على أنها تتطلب عناية خاصة أو أنها آتية بمخاطرة خاصة واستقلاليتها هى (متى لزم) وقدرتها على خدمة العميل بشكل ملائم ، واستقامة إدارة العميل.

و - الرقابة :

على المؤسسة (المكتب) أن تتابع فاعلية سياسات وإجراءات رقابة الجودة .

٣ - بذل العناية المهنية اللازمة وفقاً للمعايير المراجعة السعودية :

من الصفات المميزة للمهنى الممارس بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بغرض الوصول إلى رأى موضوعى على القوائم المالية ، ولا شك أن تحديد درجة العناية المهنية اللازمة يعتمد على تقدير المراجع الشخصى لظروف المنشأة التى يراجع قوائمها المالية وطبيعة نشاطها وتقديره للاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقريره عليها .

ويتطلب معيار العناية المهنية اللازمة من المراجع الخارجى حسب نص المعيار السعودى ما يلى :-

٢/١ - يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة فى جميع مراحل المراجعة وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع أخر مؤهل تأهيلاً مهنياً كافياً .

٢/٢ - يجب على المراجع أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها .

٢/٣ - يجب على المراجع أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مغرضة .

٢/٤ - يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه .

٤ - بذل العناية المهنية اللازمة وفقاً للمعايير الأمريكية .

يجب أن يبذل المراجع درجة معقولة من العناية أثناء قيامه بعملية المراجعة وأثناء إعداده للتقرير أى أنه عندما يكون عمل المراجع ومن هم تحت إشرافه متمشياً مع معايير العمل الميدانى للمراجعة وعندما يكون التقرير متمشياً مع معايير تقرير المراجع فإنه يمكن القول بأن المراجع قد بذل العناية المعقولة المشار إليها .

لقد كان المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهداً على وضع مستويات للأداء المهنى لعملية الرقابة الخارجية على الحسابات وانتهت هذه المجهودات بكتيب صدر عام ١٩٥٤ تحت عنوان " معايير المراجعة المتعارف عليها " هى تتضمن عشرة معايير مبوبة إلى ثلاث مجموعات رئيسية :-

المجموعة الأولى : معايير عامة أو شخصية :

"General or personal Standards"

وهى مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتى لمن سيزاولون عملية الرقابة ، وتتكون من ثلاثة معايير .

المجموعة الثانية : معايير العمل الميدانى :

"Standards of fiell Work"

وهى مجموعة من المعايير أو المقاييس المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها ، وتتكون من ثلاثة معايير :

المجموعة الثالثة : معايير إعداد التقرير :

"Standards of reporting"

وهى مجموعة من المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائى ، وتتكون من أربعة معايير : ويقضى المعيار الثالث من المجموعة الأولى المستويات الشخصية للأداء المهنى بما يلى : يجب أن يبذل المراقب العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته وخلال إعداده لتقريره ".

وعلى ذلك وفى ضوء المعايير المهنية التى تم التعرض لها ما هو السبيل لبذل العناية المهنية اللازمة حتى يتجنب المراجعون المسئولية القانونية :-

يجب على المراجع عند تنفيذه لمهنته الفنية أن يعمل طبقاً للوائح والمعايير المهنية وأن يتصرف بوعى ويجب أن يكون دائم الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريراً موضوعياً وفى سبيل ذلك ينبغى على المراجع :-

١ - أن يقيم مقدرته على القيام بمهمة المراجعة قبل قبولها .

٢ - الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة عن الهيئات المسئولة عن المهنة وأن يعمل على اختيار ما ينطبق منها على كل حالة مراجعة يقوم بمراجعتها .

٣ - أن يبين أن ما حصل عليه من معلومات حصل عليها بنفسه أو أنه اعتمد على جهة أخرى فى سبيل ذلك .

٤ - أن يبلغ عن أى تصرف تقوم به الإدارة يضر بمصلحة المنشأة التى يراجعها ، ويتم الإبلاغ لأصحاب الشأن حالاً إذا كان الأمر يستدعى العجلة أو يشير فى تقريره فى حالة الاقتناع بعدم الاستعجال .

٥ - أن يبنى تقريره ورأيه على حقائق فنية فعمله فنى يعتمد على الدليل ولا يجب أن يكون للعاطفة فيه أثر .

٦ - أن يعتنى بأوراق عمله وينظمها ويحفظها بشكل جيد .

٧ - أن يشرف على مساعديه إشرافاً يمكنه من أداء أعمالهم حسب ما خطط لها .

٨ - أن يتعامل مع كل ذى علاقة لإصلاح أى أخطاء فنية يتسبب فى وقوعها .

٩ - أن لا يتساهل فى تأدية عمله والإشراف على مساعديه وإلا اعتبر مخلاً بواجباته الفنية .

١٠ - أن لا يجعل الوقت حائلاً دون أداء عمله كما ينبغى ، فعندما يرى أن الوقت لا يمكنه من إنجاز المهمة فعليه أن يبلغ عميله بذلك .

١١ - عندما تكون تحت يده أصول للغير (للعميل) فعليه الاحتفاظ بها بمعزل عن أمواله ، وإذا كان الاتفاق يقضى باستغلالها لصالح العميل فعليه أن ينفذ ذلك .

١٢ - التعليم المهنى المستمر وعلى المراجع أن يستمر فى الاطلاع ومتابعة كل ما يصدر عن الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة والجهات ذات العلاقة ، إذا لم يقم بذلك فيعتبر قد أخل بالتزاماته .

١٣ - تدريب العاملين الفنيين بالمكتب وهو استثمار فيما يدر عائداً كبيراً يساعد على بذل العناية المهنية المطلوبة .

١٤ - توفير المراجع العلمية لأعضاء المكتب حتى يرتقى بالمستوى المهنى لمساعديه حتى يتمكنوا من النهوض بمسئوليتهم وبالتالى بذل العناية المهنية الواجبة بالشكل المطلوب لأداء المهنة .

وختاماً أرجو أن أكون قد وفقت فى إلقاء الضوء على المسئولية القانونية للمراجع القانونى وسبل بذل العناية المهنية لتجنب مخاطر فشل المراجعة والتعرض للمساءلة القانونية .

المراجـــع :-

- المراجعة مدخل متكامل (ألفين أر ينز وجيمس لوبك - ترجمة د/ محمد محمد عبدالقادر الديسطى)
- الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق (د/ محمد سمير الصبان)
- المراجعة الإطار النظرى والمجال التطبيقى (د/ متولى محمد الجمل و د/ عبدالمنعم محمود عبدالمنعم)
- دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصدر فى ٤ أغسطس ١٩٥٨ م (نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية « نقابة التجاريين حاليا»).
- المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين ١٩٩٨م (من منشورات المجمع العربى - للمحاسبين القانونيين) .
- معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين).