العنوان:	المسئولية القانونية لمراجع الحسابات و بذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية و الأمريكية و الدولية
المصدر:	مؤتمر: متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية
الناشر:	المنظمة العربية للتنمية الإدارية
المؤلف الرئيسي:	السعدني، مصطفى حسن بسيوني
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2007
مكان انعقاد المؤتمر:	شرم الشيخ
الهيئة المسؤولة:	المنظمة العربية للتنمية الإدارية
الشهر:	مايو
الصفحات:	37 - 85
رقم MD:	123708
نوع المحتوى:	بحوث المؤتمرات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	النظم المحاسبية، المسؤولية القانونية ، مراجعة الحسابات، مراجعو الحسابات، المحاسبون القانونيون، المعايير المحاسبية، مصر، الولايات المتحدة الأمريكية، الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، الإهمال، الغش، المسؤولية المدنية، المسؤولية المهنية، مهنة المحاسبة، فجوة التوقعات، الأخلاق المهنية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/123708

© 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. (2007). المسئولية القانونية لمراجع الحسابات و بذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية و الأمريكية و الدولية.مؤتمر: متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 37 - 85. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/123708

إسلوب MLA

السعدني، مصطفى حسن بسيوني. "المسئولية القانونية لمراجع الحسابات و بذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية و الأمريكية و الدولية." فيمؤتمر: متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربيةشرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، (2007): 37 - 85. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/123708

© 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 وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية

Legal Liability

إعـداد

أ. مصطفى حسن بسيوني السعدني

عضو مجلس إدارة المنظمة الأفريقية للخبراء

ومستشار التدريب والتطوير بمجموعة شركات سيراميك الفراعنة

مقدمة

تحتل المسئولية القانونية Legal Liability وما يترتب عليها من آثار مركز الصدارة في اهتمامات المهنة. ومن المعلوم انه يجب على المهنيين دائما أداء عملهم وفق مستوى مناسب من العناية عند تقديم الخدمات للآخرين (الطرف الذي قام بالتوقيع على العقد مع المراجع)، ويتحمل المراجعون المسئولية المنصوص عليها في القانون فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء، حيث يجب مسائلتهم قانونا بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التي 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 في هذا الصدد جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوى عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وذلك بخلاف العميل(الطرف الذي 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) في هذه الحالة – مع أن هؤلاء الغير ليسوا أطرافا في العقد المبرم بين المراجع والعميل – نتيجة لاعتمادهم على رأى المراجع الذي يذيل به القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدى الاعتماد على تلك القوائم ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي 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 في 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 آرثر أندرسون إحدى أكبر شركات المحاسبة في أمريكا والعالم أدت إلى إغلاق المكتب العالمى على مستوى العالم، وهي المسئولية عن مراجعة القوائم المالية للشركتين المذكورتين .وإن كان هذا تصرف فردى من بعض الشركاء في آرثر

أندرسون وليس كلهم، ولكن هذا التصرف أدى الى انهيار المكتب علاوة على وضع المحاسبين والمراجعين في جميع أنحاء العالم في موضع الشك في نزاهتهم المهنية، مما أصابهم جميعا بالصدمة والحيرة مما يستدعى تكاتف جميع المهنيين وحشد جميع طاقاتهم لمواجهة أثار هذه الأزمة الخطيرة التي قد تنذر بعواقب وخيمة على المهنة وعلى الشركات التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

والمطالع لما نشر عن هذه القضايا، يجد أنة توجد قضايا أخرى استحوذت على الرأي العام، على سبيل المثال ما ورد بجريدة الوطن السعودية في عددها الصادر في 2002/11/6م، تحت عنوان

(أليجنى الأمريكية تنذر بفضيحة مالية على غرار إنرون) حيث أنه أعلنت "شركة اليجنى الأمريكية للطاقة "Allegheny Energy Incعن وجود أخطاء في دفاترها المحاسبية. وذكرت الشركة أنها أجلت الإعلان عن بياناتها المالية للربع الثالث من العام الحالي، فيما كشفت عن قدر ضئيل من المعلومات حول طبيعة تلك الأخطاء في بياناتها المالية السابقة.

وقالت الشركة إن نتائجها للربع الثالث الذي كان متوقعا الإعلان عنه أوائل الشهر الحالي لن يتم نشرها إلا بعد أن تنتهي الشركة ومراجعها "بريس ووترهاوس كوبرز" من إجراء مراجعة شاملة.

وقال محللون إن وجود أخطاء محاسبية في 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 في عمليات اقتراض كبيرة لتوسيع حجم أعمالها في العام الماضي واشترت أعمال تجارة الطاقة التابعة لمجموعة " ميريل لينش " بقيمة 490 مليون دولار والتي تواجه الآن عددا من القضايا القانونية ومشكلات تتعلق بالديون وتراجع أسهم الشركة أكثر من 85% من قيمتها خلال الأسابيع الست الماضية في بورصة نيويورك."

كما نشر بجريدة الوطن السعودية أيضا في عددها الصادر في 2002/11/10م

" قـدمت وكالـة حكومـية أمـريكية دعـوى قانونية ضد إيرنست أند يونج العملاقة للمحاسـبة بـتهمة الاحتـيال والإهمـال وارتكـاب مخالفـات مهنـية وطالبت تغريم الشركة 548 مليون دولار تعويضا عما الحقته ممارسات الشركة من أضرار .

وتـتعلق القضـية التـي رفعـتها هيـئة تأمـين الودائع الفيدرالية التي تتولى مراقبة القطـاع المصـرفي بمـراجعة شـركة أيرنسـت آنـد يونج حسابات مصرف سوبيرير الذي انهار في صيف العام الماضي.

واتهمـت الـوكالة الحكومـية شـركة المحاسـبة بارتكـاب خطـأ في تحديد أصول المصـرف والـتعمد فـي تأخيـر الإبـلاغ عنه لأن ذلك كان سيجهض صفقة بقيمة 11 مليار دولار لبيع وحدتها الاستشارية إلى شركة فرنسية.

وتعـين علـى هيـئة الـرقابة المصـرفية أن تدفـع750 ملـيون دولار بعـد انهيار المصـرف. وقالـت الهيـئة فـي دعـواها إن شركة أيرنست آند يونج اعترفت بأنها ضخمت أصـول مصـرف سـوبيرير بمقـدار 270 ملـيون دولار وإنها تعمدت التستر على الوضع المالي الحقيقي للمصرف. "

مـن جهـتها أصـدرت الشـركة بـيانا قالـت فـيه إن انهيار المصرف حدث نتيجة عوامل ترتبط بالسوق لم يكن بالإمكان التنبؤ بها.

ولقـد تعـددت الكـتابات التـي تـناولت طبـيعة مسـئولية المـراجع كمزاول لمهنة المحاسـبة والمـراجعة مـن ناحـية، والأطـراف التـي يعتبـر المراجع مسئولا أمامها من ناحـية أخـرى. ورغـم تعـدد الكـتابات، فلقـد أجمعت هذه الكتابات على أنه منذ الستينات تـزايد عـدد القضـايا المـرفوعة ضـد مزاولـي المهن المختلفة بشكل ملحوظ، ومن هؤلاء المزاولين بطبيعة الحال مراقبي الحسابات (المراجعين الخارجيين) .

مشكلة البحث

أصبح من الضروري لخدمة أغراض المستثمرين من خلال عرض المعلومات المالية الموثقة والملائمة ،ويتحقق ذلك من خلال وجود أسس ومعايير موحدة ملزمة للشركات والممارسين المهنيين ، تسعى إلى تحقيق القياس السليم والإفصاح المحاسبي والشفافية في عرض المعلومات المالية.

- صدرت المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة بموجب قرار السيد الأستاذ الدكتور وزير الاستثمار رقم 243 لعام 2006 وتحل المعايير الجديدة محل معايير المحاسبة الجاري تطبيقها حاليا والتي سبق إصدارها بالقرارين الوزاريين رقمي 503 لسنة 1997، 345 لسنة 2002.

- أعدت معايير المحاسبة المصرية – والتي يبلغ عددها 35 طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بملحق المعالجات.

- تتضمن المعايير الجديدة تمهيدا يعد جزء لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية ويتضمن التمهيد أن يتم مراعاة ما يلي :

  - تخضع الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية في معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات .

  - تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة وفي هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض.

  - قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل والتقييم واتخاذ القرار، وفي هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضروري الالتزام في إعدادها بالمعالجات

والإفصاح والعرض الواردة في معايير المحاسبة المصرية. ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أي لبس لدى مستخدمها قد يؤدى إلى اعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية المعتمدة والمنشورة.

- يحتوى كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار. بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل وتمثل نص المعيار في حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار ويجب في كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة .

- تحتوى بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها وتعديل أرقام فقرات المعيار التالية. وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها في معايير أخرى .

- يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبياً أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير في معالجتها. وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادي للقوائم المالية وذلك في ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

وكما هو معلوم فقد صدرت المعايير المحاسبية المصرية أول ما صدرت بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997م معتمدة على المعايير الدولية بالرغم من صدور المعايير الدولية عام 1977م ، غير مكتملة من ناحية نتيجة لعدم إصدار بعض المعايير التي تتناول موضوعات هامة ومؤثرة، بالإضافة إلى عدم إصدار إطار عام لإعداد وعرض القوائم المالية كما فعلت المعايير الأمريكية والدولية وكذلك إدخال تعديلات على المعايير الدولية لا مجال لذكرها ، ولقد صدرت أخيرا معايير المحاسبة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار. وزيادة على ذلك صدرت معايير المراجعة المصرية غير مكتملة ونرجو ان تصدر مكتملة قريبا بإذن الله .

وكما هو معلوم أن مهنة المحاسبة والمراجعة تلعب دورا هاما في رفع كفاءة أسواق راس المال، والتأثير على قرارات الاستثمار وذلك من خلال القوائم المالية

التي تعدها وتنشرها الشركات سواء عند إصدار أوراقها المالية وطرحها للبيع في اكتتاب عام أو خاص، أو عند تداولها - بعد ذلك- ببورصة الأوراق المالية ، حيث يجب أن توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات.

والمشكلة الحقيقية هي تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات في العالم ولقد ساعد على تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات تضافر عدة عوامل لعل من أهمها ما يلي:

1- التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والاختبار في مجال مراجعة الحسابات والتي تعود إلى عدد من الاعتبارات أهمها: كبر حجم المشروعات، واستخدام الحاسبات الآلية في حسابات هذه المشروعات (التشغيل الإلكتروني للبيانات)، ظهور الشركات المتعددة الجنسية وتداخل عملياتها والاتجاه نحو العولمة، وتعقد العمليات التشغيلية في قطاع الأعمال.

2- النمو المتزايد لإدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية ومسئوليات مراقبي الحسابات (المراجع الخارجي).

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

4- وجود قبول عام في المجتمع برفع دعاوى قضائية من الأطراف التي أصيبت بالضرر ضد أي 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 .

5- أدت الأحكام المدنية ضد المراجعين ومنشآت المحاسبة في بعض الحالات القليلة إلى تحفيز المحامين على توفير الخدمات القانونية وفقا لأساس الأتعاب المشروطة.

وهـذا يقـدم عائـدا إضـافيا للطـرف المصـاب بالضـرر عند نجاح الدعوى القضائية وأيضا ينتج عنه خسارة أقل في حالة رفض الدعوى القضائية .

6- رغـبة العديـد مـن مزاولـي المهـنة ومنشـآت المحاسبة في تسوية المشكلات القانونية خـارج المحـاكم لتجـنب دفـع أتعـاب كثيـرة والـرأي العام السلبي بدلا من حل هذه المشكلات من خلال النظام القضائي .

7- الصـعوبات التـي تـواجه المحـاكم فـي فهـم وتفسـير الجـوانب الفنية في المحاسبة والمراجعة.

8- تعـدد المـبادئ المحاسـبية الـبديلة والتـي على العميل الاختيار من بينها لغرض إعداد القـوائم الماليـة، مـع عـدم وجـود معايير قاطعة وواضحة يستطيع المراجع من خلالها تقيـيم الـبديل أو الـبدائل التـي تـم اختـيارها وتحديد ما إذا كانت تمثل أفضلها في ظل الظروف القائمة .

9- تزايد عدد المشروعات التي تفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق وأمانة الإدارة.

10- رغـبة بعـض مزاولـي المهـنة فـي الاستسـلام والإذعـان لضغوط الإدارة لضمان استمرارهم كمراجعين.

ولقـد كشـفت الأزمـات العالمـية والانحـرافات التي تمت في الشركات الكبرى إلى الحاجـة الماسـة إلـى سـرعة إصـدار قانـون تنظيم المهنة وكذلك المعايير المهنية الخاصة بالمـراجعة،وتدعـيم مفاهـيم الإفصـاح والشـفافية والمسـاءلة والنزاهة وحوكمة الشركات وترسـيخ تطبـيقها حتـى نحـول دون تكـرار مثل هذه الأزمات لان افتقاد الشفافية أدى إلى افـتقاد المسـاءلة وكلاهمـا سـاهم بشـكل كبيـر في الضعف المالي سواء في الشركات أو علـى مسـتوى الدولـة، ورغـم الإجمـاع على أن الإفصاح مطلب جوهري في مجال المال والأعمـال مـن أجـل مـزيد مـن الشفافية والمصداقية إلا أن الشفافية المطلوب تحقيقها من خـلال الإفصـاح كانـت مـثار خـلاف للحاجـة إلـى إجراء توازن بين مستوى الإفصاح المقـبول لـدى الشـركات وبـين المستوى المقبول الذي ترغب فيه الأطراف المتعددة حسب

مـــا أســـلفنا، كمـــا كثـــر الحـــديث عـــن مسئولية مراجع الحسابات ومعنى بذل العناية المهنية اللازمة.

والقضـــية الآن مـــا هـــي حـــدود المســـئولية القانونية لمراجع الحسابات وكيف يمكن للمراجع بذل العناية المهنية اللازمة لكي يتمكن من تجنب المسالة القانونية ؟

هذا ما سنحاول الإجابة عليه في هذا البحث.

المبحث الأول
المفاهيم القانونية
والمصطلحات التي تؤثر في المسئولية القانونية للمراجع

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

ويوجد مجموعة من المفاهيم والمصطلحات القانونية التي يتم تطبيقها في كافة أنواع الدعاوى المرفوعة ضد المراجعين. سيتم شرحها بإيجاز فيما يلي:

اولا: المفاهيم القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية للمراجع:

1 ـ مفهوم الفرد الحصيف Prudent Person Concept :

يوجد اتفاق داخل المهنة والمحاكم على أن المراجع ليس ضامنا للقوائم المالية، حيث يجب عليه فقط بذل العناية المهنية المعتادة. ومع ذلك لا يتوقع من المراجع أن يؤدى عمله على نحو مثالي. ويشار إلى المعيار الذي يتطلب من المراجع أن يبذل العناية المعتادة بمفهوم الفرد الحصيف. ويفسر ذلك على النحو التالي:

" يفترض في كل فرد يؤدى خدماته للآخرين في إطار تعاقدي، أن يؤدى واجبة في ظل التعاقدات التي تشترط وجود المهارة كمتطلب أساسي ، حتى يستطيع تقديم الخدمة ، ويجب على الفرد أن يعلم أن الرأي العام يعتقد أنه يمتلك درجة من المهارة المعتاد توافرها في الأفراد الآخرين الذين يقومون بمثل العمل الذي تعاقد علي أدائه ، فإذا ثبت عكس ذلك ، يكون قد أرتكب عملا من أعمال الغش تجاه أى شخص تعاقد معه لثقته في المهنة التي 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 ينفي إمكانية الفشل. وبالتالي يكون هذا الشخص مسئولا أمام من تعاقد معه

بسبب الإهمال أو سوء النية أو عدم الأمانة وليس بسبب الخسائر الناتجة عن أخطاء التقدير التي قام بها .

2ـ المسئولية عن تصرفات الأخرين Liability For Acts Of Others :

يكون كل من الشركاء بصفة عامة في مكتب المحاسبة مسئولون بشكل مشترك عن الدعاوى المدنية الخاصة بأي منهم، مع العلم بأن العقوبة على أحد الشركاء لا تمتد إلى الأصول الشخصية للشركاء الآخرين ما لم يكن أحد الشركاء الآخرين قد شارك في العمل الذي نتج عنه مسائلة الشريك قانونا.

وأيضا قد يسأل الشركاء قانونا عن أعمال الآخرين الذين يعتمدون عليهم في ظل قوانين الوكالة والمجموعات الثلاث التي يمكن للمراجع أن يثق فيها هي: الموظفين، باقي المحاسبين المصرح لهم الذين تم تعيينهم لأداء جزء من العمل، والمختصين الذين يتم استدعائهم لتقديم معلومات فنية. وعلى سبيل المثال، إذا أدى الموظف عمل المراجعة على نحو غير ملائم، يكون الشريك مسئولا من الوجهة القانونية عن أدائه.

3ـ نقص الاتصال الخاص Lack Of Privileged Communication:.....

لا يحق للمحاسبين المرخص لهم في ظل القانون العام أن يحجبوا المعلومات عن المحاكم على أساس خصوصية المعلومات. حيث انه يمكن للمحاكم استدعاء المراجع للإطلاع على أوراق العمل. ولا يمكن بالتالي حجب المعلومات السرية بين المراجع والعميل عن المحكمة .

ثانيا: المصطلحات القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية للمراجع :

يمكن تفهم مسئوليات مراجع الحسابات بشكل أفضل عند التعرف على المصطلحات القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وهي:

1ـ الإهمال والغش Negligence and Fraud .....

المصطلحات الأربعة التالية تتعلق بدرجة الخطأ التي قد تعرض المراجع للمسائلة القانونية. ويعد أمرا مفيدا أن يتم التفريق في المناقشة بين تطبيق القانون في مختلف أنواع الدعاوى القضائية التي يمكن رفعها ضد المراجع بسبب تأثير ذلك على النتيجة النهائية لكل دعوى.

1-1 الإهمال البسيط (المعتاد) Ordinary Negligence :

اى غياب مستوى معقول من العناية من اى فرد يكون متوقعا في ضوء ظروف معينة، ويجب عند تقييم مدى إهمال المراجع، أن يتم التعرف على الطريقة التي كان سيتبعها المراجع الكفء إذا واجه نفس الموقف .

1-2 الاهمال الجسيم Gross Negligence :

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

1-3 الغش الاستدلالى Constructive Fraud:

ويشير ذلك إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية في الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين. ويطلق على الغش المستنتج مصطلح التهور مع الإهمال 'Recklessness'. 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 في خداع مستخدمي القوائم المالية.

1-4 الغش Fraud :-

الغش يقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبى ووجود النية لديه لخداع الآخرين. بمعنى وجود أخطاء عمدية وهي التي ترتكب عن قصد أو عمد، والأخطاء العمدية تكون أشد خطرا من الأنواع الأخرى لأنها

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

2ـ قانون العقد: Contract Law

2-1 نقض العقد: Breach of Contract

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

2-2 الطرف الثالث Third – Party Beneficiary :

ويتمثل الطرف الثالث في الأشخاص الذين ليس لهم حق الإطلاع على العقد، ومع ذلك يكون معلوما لدى أطراف العقد، ويترتب على ذلك أن يكون له حقوق ومنافع نتيجة توقيع العقد.

3ـ القانون العام والنصوص التشريعية: Common and Statutory Law

3-1 القانون العام: Common Law

تتمثل في مواد القانون التي تم التوصل إليها من خلال أحكام القضاء في المحاكم وليس من خلال التشريع.

3-2 النصوص التشريعية: Statutory Law

تتمثل في التشريعات والقوانين القائمة التي تصدر من السلطة التشريعية في الدولة والهيئات الحكومية الأخرى والهيئات المهنية.

4– تقدير حجم المسئولية القانونية: Assessed Proportion of Liability

4-1 المسئولية القانونية المشتركة والمسئولية القانونية المتعددة :

تتمثل في تقدير المدعى لحجم الخسائر التي تكبدها بسبب المدعى عليه بغض النظر عن مدى اشتراك أطراف أخرى في إلحاق الضرر بالمدعى. وعلى سبيل المثال، إذا قامت الإدارة عمدا بتحريف القوائم المالية، يمكن أن يتحمل المراجع

إجمالي الخسائر التي لحقت بالمساهمين في حالة إفلاس الشركة وعدم قدرتها على الوفاء بالديون.

2-4 المسئولية القانونية المنفصلة والمسئولية القانونية النسبية:

حجم الخسائر الذي يجب أن يتحمل المدعى علية بما يتناسب مع الضرر الناتج عن إهماله. وعلى سبيل المثال، إذا قررت المحكمة أن إهمال المراجع في أداء المراجعة سبب 30% من الخسائر، سيكون إجمالي الضرر الذي تسبب فيه المراجع بصفة إجمالية هو 30% .

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

المبحث الثاني
أنواع مسئوليات مراجع الحسابات وطبيعة كل منها

لقد تعددت الآراء بصدد تبويب مسئوليات المراجع الخارجي، والأطراف التي يكون المراجع مسئولا أمامها في كل نوع من أنواع هذه المسئولية، ومن حيث مصادر المسئولية وإجراءات المساءلة، فإنه يمكن تقسيم المسئولية إلى مجموعتين الأولى تعتمد على قواعد القانون العام، الذي يعنى مجموعة القرارات القانونية السابقة، والثانية يعتمد على التشريعات والقوانين القائمة في مجتمع ما، بالإضافة إلى هذه المسئوليات المدنية، توجد المسئولية الجنائية للمراجع والتي تحكمها ولاشك القوانين السائدة في وقت معين وزمان محدد، بالإضافة إلى المسئوليتين المدنية والجنائية يمكن لنا أن نضيف نوعا ثالثا من مسئوليات المراجع ألا وهو " المسئولية المهنية " والتي تعنى مسئولية المراجع أمام الجمعيات والتنظيمات المهنية أي أمام المهنة ككل. ويكون مصدر هذا النوع من المسئولية ما تصدره الهيئات المهنية والتي تشرف على المهنة بغرض المحافظة على سير العمل والحفاظ على مستوى الجودة للخدمات المؤداة، من قواعد ولوائح وإرشادات تكون ملزمة لمزاولي المهنة وتجعل الخروج عنها أحد مصادر المساءلة .

ومن ثم فإن الآراء التي تناولت مسئولية المراجع الخارجي، أظهرت بأنة يمكن التمييز بين الأنواع الأربعة التالية:

1- المسئولية القانونية للمراجع تجاه العميل.

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

3- المسئولية الجنائية للمراجع.

4- المسئولية المهنية للمراجع.

وسوف نتناول كل نوع من أنواع مسئولية المراجع في ضوء المعايير المهنية والقوانين والتشريعات السائدة:

1- المسئولية القانونية للمراجع تجاه العميل: Liability To clients

تتمثل المسئولية القانونية للمراجع الخارجي تجاه عميله في النواحي التالية:

1-1 ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل. فمن الملاحظ أن العقد الموقع بين المراجع والعميل يعتبر حجر الزاوية في أي مسئولية تجاه العميل. ومن ثم فإن فشل المراجع في تنفيذ بنود العقد وتنفيذ الخدمات المنصوص عليها، فإنه يعرض نفسه للمساءلة من قبل العميل.

2-1 ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها (المعيار الثالث من المعايير العامة)، وأن عدم بذل هذه العناية يعرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة.

ومن الملاحظ أنه في حالة ما إذا بذل المراجع العناية المهنية المعقولة بصدد تنفيذ اختبارات المراجعة وإعداد التقرير، فما زال لا يوجد ضمان بأنه لن توجد معلومات مضللة أو كاذبة في القوائم والتقارير المالية. فالمراجع ليس من الضروري مسئولا عن أي خطأ نتيجة الفشل في الكشف عن أى معلومات مزيفة، فلكي يكون المراجع مسئولا عن الإهمال العادي، لابد من توافر الشروط التالية:

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

ب- فشل المراجع في الأداء وفقا لهذا العمل.

ج- وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر المحقق.

د- الطرف الآخر يتعرض لخسائر أو ضرر فعلى.

ولذلك نجد أن معايير المراجعة وإجراءاتها والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية للأداء المهني تعتبر الأساس في توصيف العناية المهنية المطلوبة والتي يتعين على المراجع مراعاتها عند الممارسة المهنية، فإذا لم يستطع المراجع الالتزام بمعايير

المـــراجعة المـــتعارف علـــيها ومـــا تصـــدره الهيئات المهنية في هذا الصدد، وأدى ذلك إلى عدم اكتشاف التلاعب أو الاختلاس فهنا يعتبر المراجع مسئولا.

1-3 اكتشـــاف الـــتلاعب وعـــدم الإدلاء بأيـــة معلـــومات وأراء يعلـــم أنها غير حقيقية أو بـــدون الاعـــتماد علـــى أســـس مقـــبولة، أو الإهمـــال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر علـــى الإفصـــاح عـــن الحقـــيقة. ولقـــد تم تعريف التلاعب بأنه التضليل بهدف الغش أو إخفـــاء حقائـــق بغـــية إلحـــاق الضـــرر بآخـــرين. ويشترط في هذه الحالة لوجود التلاعب توافر عدة شروط هي:

ه- توافـــر النـــية أو القصـــد لإخفـــاء بعض الحقائق أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية أو تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية .

و- وجـــود فرصـــة وإمكانـــية لـــدى القـــائم بالـــتلاعب بإخفاء ما يريد إخفائه، وتزيد هذه الفرصة في حالة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة .

ز- وجـــود شـــخص يعـــتمد علـــى المعلـــومات المحاســـبية غيـــر الصحيحة، أو التي لا تظهر الحقائق الجوهرية والضرورية.

ح- تحقـــق الضـــرر بالشـــخص الـــذي قـــام بالاعتماد فعلا على تلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة .

وبهـــذا نتضـــح أن الـــتلاعب يخـــتلف عـــن الإهمال، حيث يمثل الثاني(الإهمال) عـــدم بـــذل العـــناية المهنـــية الكافـــية أو إصـــدار حكم مهني غير صحيح وذلك بدون قصد، وينتج ذلك من عدم الدراية أو قلة الخبرة لدى المراجع .

1-4 المســـئولية عـــن الإهمـــال الجســـيم والذي قد يصل إلى حد التلاعب. وفي هذه الحالة يـــزاول المـــراجع واجـــباته دون بـــذل العـــناية المهنـــية الكافية، ومن أمثلة الإهمال الجســـيم، عـــدم تمكـــن المـــراجع مـــن أداء خطـــوات المـــراجعة المطلوبة في ظل الظـــروف الســـائدة، وهـــنا نـــود القـــول بـــأن المـــراجع يعتبر مسئولا عن الإهمال الجسيم تماما كمسئوليته عن الإهمال العادي، أو التلاعب .

كمـــا نـــود أن نشـــير إلـــى الوســـائل التي يعتمد عليها المراجع في الدفاع عن إدانته فـــي أي إهمـــال أو تلاعـــب تجـــاه عمـــيله. واهم هذه الوسائل هو أوراق العمل التي يحـــتفظ بهـــا للـــدفاع عـــن ادعـــاء الإهمال عندما يوجه إليه، فهذه الأوراق ستوضح أن عملـــية المـــراجعة قـــد خطـــط لهـــا بطـــريقة ملائمة بعد الأخذ في الحسبان نتائج دراســـة وتقيـــيم أنظمـــة الـــرقابة الداخلـــية للعمـــيل، ، أن العمل قد تم الإشراف عليه بدقـــة وبطـــريقة مناســـبة. ومـــن هـــذه الوسائل كذلك فإنه يتم تحديد مسئولية المراجع ونطـــاق تطبـــيقها مـــن خـــلال اســـتخدام كـــل من خطاب الارتباط Engagement Letter، وخطاب التمثيل Representation Letter.

2- المسئولية المدنية للمراجع تجاه الغير(الطرف الثالث):Liability To Third Parties

1.2 في ظل قواعد القانون العام:

تتمـــثل قـــواعد القانـــون العـــام فـــي مجمـــوع الأحكام القضائية التي صدرت على مر الأيـــام فـــي مجـــال المســـاءلة القانونـــية لمراقبـــي الحســـابات مـــن جانب الأطراف المتضـــررة مـــن الاعـــتماد علـــى رأى المـــراجع عـــن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية.

وتنشـــأ مســـئولية المـــراجع تجـــاه الغيـــر (الطـــرف الثالث) مع أن هؤلاء الغير ليسوا أطـــرافا فـــي العقـــد المبـــرم بـــين المـــراجع والعمـــيل، نتـــيجة لاعتمادهم على رأى المـــراجع الـــذي يـــذيل بـــه القـــوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدي الاعتماد على تلك القـــوائم ومـــدى صـــدق تمثـــيلها لنـــتائج النشـــاط والمركز المالي للمنشأة، ومن ثم فإنه إذا لحـــق بهـــم أي خســـارة أو ضـــرر ناتجـــة مـــن الاعتماد على قوائم مالية مضللة، فيجب مساءلة المراجع عن ذلك.

ومـــثال ذلـــك قـــيام أحـــد البـــنوك بـــرفع دعوى نتيجة عدم قدرته على تحصيل قرض مـــن أحـــد عملائـــه نتـــيجة إفلاســـه، وقـــد أوضح البنك أنه أتخذ قراره بالموافقة على مـــنح القـــرض لهـــذا العمـــيل استنادا إلى قوائم مالية مضللة تم مراجعتها بواسطة أحد المـــراجعين وتـــم توقـــيعه علـــيها بما يفيد ذلك .وأن البنك لم يكن ليوافق على منح هذا

العميل القرض إذا عرضت القوائم المالية لهذا العميل بصورة صحيحة. ولا شك سيكون إدانة هذا المراجع واعتباره مسئولا عما حدث .

ونلاحظ في مثالنا هذا أن الثلاثة أجزاء الهامة للمسئولية تتمثل في:

- وجود قوائم مالية مضللة.
- وقوع خسائر مالية على الطرف الثالث .
- إن السبب في 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 في تزايد مسئولية المراجع تجاه الغير بحيث تغطى كذلك الإهمال العادي وسوف يكون لهذا الاتجاه عظيم الأثر على المسئولية القانونية للمراجع في المستقبل القريب.

2.2 في ظل التشريعات القائمة:

لقد تحول المستخدم الأخير للقوائم المالية التي يتم مراجعتها خلال الأعوام الأخيرة من مالك المنشأة، إلى مستخدمي القوائم المالية الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالتها ثم أخيرا جمهور المستثمرين .مع العلم بأنه بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطى احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا. وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال ،فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية. حيث ان القوائم المالية تهدف كما هو معلوم إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

ولحماية هذه المجموعة العريضة من المستثمرين- الذين يعانون الكثير من الخسائر في سوق الأوراق المالية - فلقد حاولت بورصة الأوراق المالية في الولايات

المتحدة الأمريكية منذ عام 1929م إصدار العديد من اللوائح والقواعد في هذا الصدد وعلى الأخص قانون الأوراق المالية الصادر في عام 1933م

(Securities Act of 1933) ويختص هذا القانون بشأن تسجيل القوائم والنشرات. ويتعلق هذا القانون فقط بمتطلبات التقرير في الشركات التي تصدر أوراق مالية جديدة. ويتمثل الطرف الوحيد الذي يمكنه أن يحصل على تعويض من المراجع في ظل هذا القانون في المشترى الأصلي للأوراق المالية. وقد فرض هذا القانون عبئا غير عادى على المراجع .

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

ولقد سايرت العديد من الدول ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث صدر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر عام 1958م، وقد أوضح الضمانات الواجب توافرها في الأداء المهني للمراجع، بما يضيف الثقة على رأى المراجع عن القوائم المالية محل الفحص بما يساعد مستخدمي هذه القوائم وخاصة المستثمرين الخارجيين في تقييم جودة المعلومات المحاسبية المتاحة وذلك بوضع قواعد وسلوك المهنة.

وكما أوضح قانون شركات الأموال رقم 159 لسنة 1981م وتعديلاته مسئولية مراقب الحسابات منها على سبيل المثال:

نصت المادة (109) على "يكون مراقب الحسابات مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطار التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن ".

كما نصت المادة(162) على "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصياً أو بإحدى هاتين العقوبتين ". ولقد عددت المادة المخالفين ثمانية أنواع ما يهمنا في هذا الخصوص منهم مراقب الحسابات حيث نصت الفقرة السادسة منها على " كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفي عمداً وقائع جوهرية أو أغفل عمداً هذه الوقائع في التقرير الذي يقدمه للجمعية العامة وفقا لإحكام هذا القانون".

وكما أوضح القانون رقم 91 لسنة 2005م بإصدار قانون الضريبة على الدخل على مسئولية مراقب الحسابات منها على سبيل المثال:

نصت المادة (132) " يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

1- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

2- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معًا"

3- المسئولية الجنائية للمراجع: Criminal Liability

لقد سبق وان أوضحنا أن مسئولية المراجع تجاه عميله وتجاه الغير تمثل المسئولية المدنية في هذا الصدد والتي تعطى للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر. أما المسئولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل. ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة

الجنائية لمراقب الحسابات. والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات .

ويلاحظ أن المسئولية الجنائية مسئولية شخصية – بخلاف المسئولية المدنية – فكل من يقترف أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصيا العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب المراجعة أو أحد معاوني المراجع. فلقد حدد قانون الشركات في معظم البلدان الأفعال التي تستوجب مساءلة المراجع جنائيا، والعقوبات التي تقابل كل منها .

4- المسئولية المهنية للمراجع: The Profession Liability

يجدر بنا أن نوضح نقطة هامة، وهي أن المسئولية القانونية للمراجع الخارجي تمثل الحد الأدنى لمسئولية المراجع والتي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة حماية لقراء ومستخدمي القوائم المالية وما تحتوى علية من معلومات. ولذلك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وتحافظ على مستوى جودة خدماتها، إضافة عددا آخر من المسئوليات لخدمة المجتمع ككل، وتزيد الثقة في أعضاء المهنة ككل وما يؤدونه من خدمات، وعادة ما يطلق على هذه المسئولية الإضافية " المسئولية المهنية " .

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

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

ولقد منح القانون بمصر نقابة التجاريين شعبة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة سلطة تأديب الأعضاء إذا ما أخلوا بالواجبات المهنية (الأمانة المهنية) أو بأدب وسلوك المهنة.

وتندرج جزاءات المسئولية التأديبية في حالة ثبوت إخلال العضو بوجباته في مزاولة المهنة أو ارتكابه أمورا مخلة بشرفها أو بكرامتها كالآتي:

أولاً : الإنذار.

ثانياً : التوبيخ.

ثالثاً : الوقف عن العمل مدة لا تجاوز سنتين.

رابعاً : شطب الاسم من جدول النقابة.

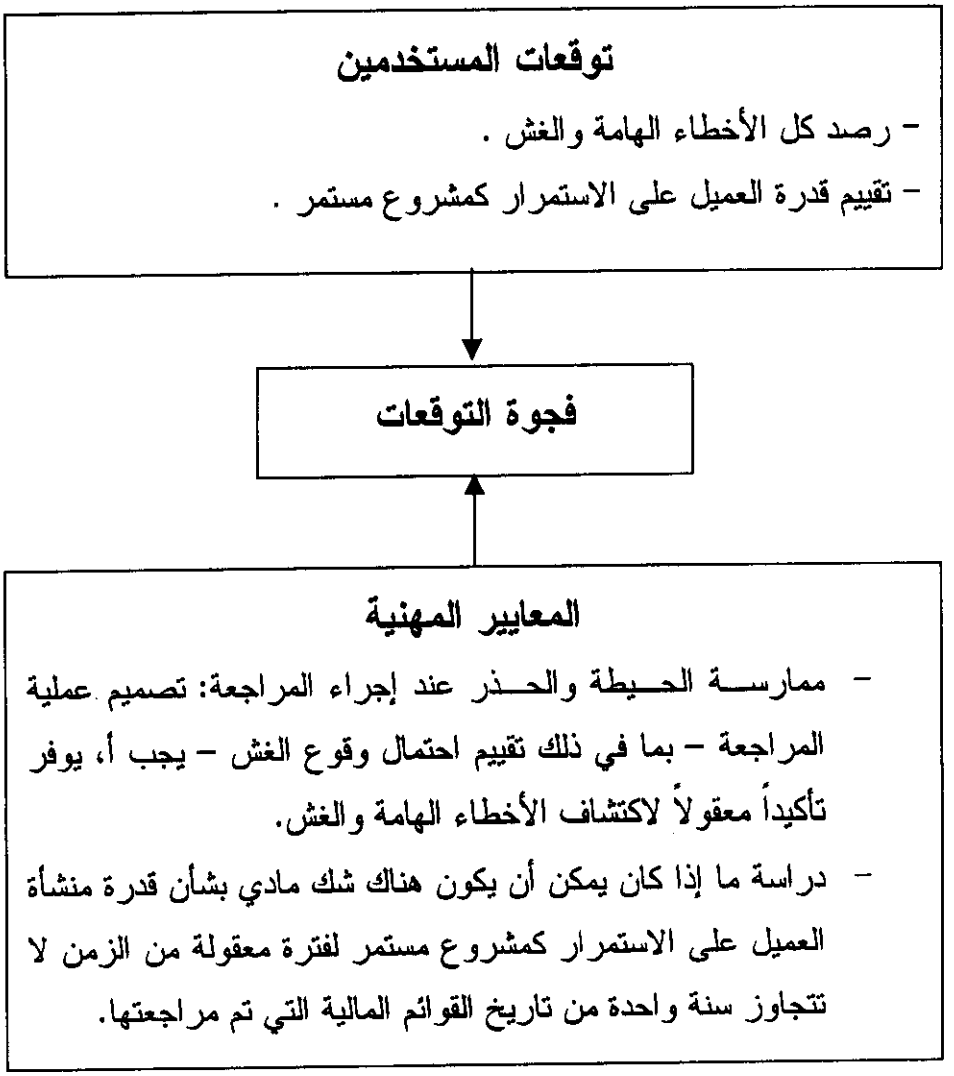
المبحث الثالث
فجوة التوقعات
ومدى تأثيرها على مسئولية مراجع الحسابات

بعد أن تناولنا بالمبحث السابق أنواع مسئوليات المراجع – التأديبية (المهنية) والمدنية والجنائية- وموقف المراجع من اكتشاف التلاعب والأخطاء والجهات التي يسأل أمامها. نحاول الآن أن نستكشف السبب الرئيسي لرفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين ثم التركيز على موضوع العناية المهنية اللازمة وما السبيل لبذل العناية المهنية اللازمة حتى يتجنب المراجعين المسئولية القانونية، مع الأخذ في الاعتبار الالتزام بقواعد أدب وسلوك المهنة التي تمثل طوق النجاة لتجنب هذه المساءلة القانونية.

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

ولكي يسود التنظيم الذاتي ، يجب أن يكون مستوى جودة الخدمات المقدمة للمستفيدين بواسطة المحاسبين القانونيين مساوية لتوقعاتهم ، ويشار للتباين بين المستخدمين وإدراكاتهم لجودة خدمات المحاسبين القانونيين والمتطلبات المهنية المطلوبة منهم ، وخاصة فيما يتعلق بوظيفة التصديق – باسم فجوة التوقعات (انظر الشكل التالي):

فجوة التوقعات: The Expectation Gap



وتعد مسئولية المراجع المستقل عن رصد واكتشاف الغش أثناء المراجعة واحدة من المجالات الرئيسية التي تسهم في فجوة التوقعات. ويعتقد كثير من المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية أن رأي المراجع غير المقيد يعنى أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء المادية أو الغش الذي ربما يكون قد حدث أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، ومع ذلك فالبيانات الخاصة بمعايير المراجعة تختلف مع وجهة النظر هذه. وتحمل المراجع مسئولية ممارسة الحذر والحيطة فقط أثناء إرجاء الفحص وقيام الإدارة بإبطال ضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية وغير ذلك من أشكال الغش يمكن أن يحدث وان يتم إخفاؤه ببراعة لدرجة تفشل معها ممارسة الحذر والحيطة الواجبة أثناء

المـــراجعة فـــي رصـــد واكتشـــاف البـــيانات الكاذبة في القوائم المالية الناتجة عن اللجوء لهذه الأساليب.

وتعـــد Phar – Mor وكومبتـــرنكس , Crazy Eddie , Mini Scribe Lincoln Savings and Loan , JWP حـــالات تتضـــمن تلفـــيات كاذبـــة كبيـــرة في القوائم المالـــية لـــم يكتشـــفها المـــراجعون المســـتقلون ، وهـــي حـــالات أدت إلـــى توســـيع فجوة الـــتوقعات: ورغـــم وجـــود عنصـــر قـــيام الإدارة بإبطـــال ضوابط الرقابة الداخلية في جميع هـــذه الحـــالات، ألا أن كبـــر حجـــم الخســـائر الناجمة عن ذلك دفعت المستثمرين إلى طرح تساؤل: أين كان المراجعون ؟.

وفـــي كلمـــته عـــام 1994 أمـــا المؤتمـــر القومـــى الســـنوى لـــ AICPA حول تطـــورات SEC الجاريـــة، وصـــف وولتـــر شـــوتز كبيـــر المحاســـبين بـــ SEC هذه الحـــالات وغيـــرها بأنهـــا حـــالات بـــدا فـــيها أن المـــراجعين ((وضعوا حكمهم بشأن قضايا المحاســـبة والإثـــبات فـــي مـــرتبة تالـــية لعملائهـــم)) وتســـاءل ((كـــيف يمكـــن للمراجعين والشـــركات أن تـــتجاهل مجمـــوع مـــا كـــتب فـــي موضـــوع الغـــش ، ثـــم يـــتوقعون من المســـتثمرين والجهـــات التنظيمـــية والكونجـــرس والجمهـــور عموماً أن يصدقوا ما يقولونه؟ وقـــد اختـــتم شـــوتز كلمـــته بمناشـــدة المهـــنة ((ألا تـــدع شيئاً يقف في طريق قول المراجع الحقيقة كما يراها)).

واســـتجابة لهـــذه الاهـــتمامات والمخـــاوف إصـــدار مجلـــس معاييـــر المراجعة بياناً جديـــداً لرصـــد الغـــش وإبـــلاغ الإدارة ومجلـــس الإدارة بالنـــتائج. وبـــيان SAS هـــذا – بالإضـــافة إلـــى رصـــد الغـــش وتحلـــيل المخاطـــر وقـــد قادت هذه الاهتمامات – إلى جانب توســـيع نطـــاق خـــدمات التأكـــيد – أيضـــاً إلى تشكيل مجلس معايير الاستقلال كما ذكرنا من قبل.

وهـــناك مجـــال لاخـــتلاف الـــتوقعات بـــين المـــراجعين المســـتخدمين فـــيما يتصل بمســـئولية المـــراجع، وهـــو قـــدرة شـــركة ما على الاستمرار كمشروع مستمر. ويعتقد كثير مـــن المســـتثمرين أن رأي المـــراجع غيـــر المـــتحفظ ((شهادة على قوة وسلامة وضع شركة مـــا))، وإذا تقـــدمت شـــركة بطلـــب لإشـــهار إفلاســـها أو تعرضـــت لمـــتاعب مالية ، فان

المستخدمين كثيراً ما يتساءلون عن سبب عدم اكتشاف المراجعين للأوضاع وتغطيتها في تقرير المراجعة ، وفي محاولة لتضييق فجوة التوقعات في هذه الناحية، إصدار مجلس معايير المراجعة في 1989 (SAS 59) الخاص بقدرة العميل على الاستمرار كمشروع مستمر وتحديداً ينص المعيار على ضرورة أن يدرس المراجع ما إذا كانت نتائج المراجعة تشير إلى وجود شكوك كبيرة فيما يتصل بقدرة الكيان على الاستمرار كمشروع لفترة من الوقت لا تتجاوز عاماً واحداً من تاريخ الميزانية. فإذا وجد شك، يجب في هذه الحالة إضافة فقرة تفسيرية عقب فقرة الرأي في تقرير المراجعة.

وقد ساعد أيضاً تعيين لجان مراجعه بواسطة معظم الشركات العامه في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تزويد المراجع بوسيلة لتسوية المنازعات مع الإدارة، ولجنة المراجعة هي لجنة تابعة لمجلس الإدارة تتكون من مديرين خارجيين بدرجة رئيسية – ولا يشغلون وظائف إدارية في الشركة، ومن بين واجباتها الأخرى، فإن لجنة المراجعة مسئولة عن مراقبة والإشراف على نظام الرقابة الداخلية والتحكيم في الخلافات التي تنشأ بين المراجعين والإدارة، وتتعلق الخلافات عادة بالقياس المحاسبي أو قضايا الإفصاح التي يمكن أن ينتج عنها رأي مراجعة متحفظ أو تغيير المراجعين إذا لم تتم تسويتها.

وقد تم إدخال تغييرات أيضاً في لوائح AICPA في محاولة لخفض عدد ما يسمى بإخفاقات المراجعة، ومن اجل تضييق فجوة التوقعات، ويجب أن يشترك أعضاء AICPA في برنامج لمراقبة الممارسة معتمداً على أن يكمل الأعضاء متطلبات التعليم المهني المتواصل حسبما قررها المجلس، واشتراط أن يكون الأشخاص المتقدمون لعضوية AICPA بعد عام 2000 قد أكملوا 150 ساعة من الدراسة الجامعية (قبل التخرج) نتيجة أيضاً للائحة من لوائح AICPA. وبالنسبة لمعظم الطلاب يترجم ذلك إلى برنامج محاسبة مدته 5 سنوات.

أن هذه الجهود المبذولة من جانب AICPA تسلم بمخاطرة تزايد التنظيم الخارجي للمهنة إذا ما سمح لفجوة التوقعات بالاتساع بدرجة اكبر. وتعنى زيادة التنظيم الخارجي حدوث تراجع في السلطات الحاكمة لـAICPA ويمكن أن يؤدى إلى تولى SESأو وكالة أخرى منشأة بواسطة الكونجرس سلطة تنظيمية مطلقة .

فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة وفجوة التوقعات:

بعد هذا الإيضاح لفجوة التوقعات نأتي إلي ربط هذا الموضوع بمدى تأثير ذلك على المستثمرين وأصحاب المصالح وممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة ، حيث أنه توجد مشكلة كبيرة بين المستثمرين وممارسي مهنة المحاسبة المراجعة تتبلور في مدي مسئولية المراجع عن اكتشاف التلاعب والأخطاء والغش. علاوة علي فشل الأعمال وفشل المراجعة وكذلك خطر المراجعة وفجوة التوقعات من الأمور الهامة التي تؤثر على هذه العلاقة وتؤثر بالتالي على المسئولية القانونية لمراجع الحسابات التي تصل في بعض الأحيان إلي حد رفع الدعاوى القضائية على المراجعين مما يفسد جو الاستثمار وهذا ما سنحاول توضيحه بالفقرة التالية.

فشل الأعمال: Business Failure

ويحدث ذلك عندما لا تكون الوحدة الاقتصادية قادرة على دفع الديون التي 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 متوقعه في النشاط الذي تعمل فيه وطبقا لمعظم الآراء المهنية والقانونية سيظل هناك دائما بعض الخطر لفشل الأعمال.

فشل المراجعة: Audit Failure

ويحدث ذلك عندما يصدر المراجع تقريرا خاطئا أو نتيجة لعدم تطبيق متطلبات معايير المراجعة المحلية والدولية 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 في حالة وجود مراجعين أكفاء .

خطر المراجعة: Audit Risk

وهو الخطر الناتج عن استنتاج المراجع عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف، في حين أن القوائم المالية تحتوى على تحريفات ذات أثر جوهري في ضوء

مستوى الأهمية النسبية وحسب معظم الآراء المهنية لا يمكن أن يتوقع إتمام المراجعة مع الكشف عن كافة التحريفات ذات الأثر الجوهري في ضوء مستوى الأهمية النسبية حيث أن المراجعة محدودة بحجم العينة التي تم استخدامها، كما أن التحريفات والغش اللذين يمكن إخفائهما بمهارة قد لا يمكن اكتشافهما بسهولة وبالتالي يوجد دائما بعض الخطر في أن المراجعة لن تؤدي إلى كشف كافة التحريفات الجوهرية حتى في ظل الالتزام بمعايير المراجعة المحلية والدولية.

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

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

وعلى الرغم من ذلك فان فشل المراجع في بذل العناية المعتادة سيؤدى إلى مساءلته قانونيا 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 في الوحدة الاقتصادية وتم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات بالقوائم المالية يمكن أن

يدعى المستخدمون بإهمال المراجع مع ثبوت التزامه بمعايير المراجعة المحلية والدولية.

ينشأ هذا الخلاف في الرأي بين المراجعين والمستخدمين كما سبق وأوضحنا بسبب ما يطلق عليه فجوة التوقعات، حيث يرى معظم المراجعين أن أداء المراجعين يجب أن يتم في إطار معايير المراجعة المحلية والدولية. 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 مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع والفرق بين فشل الأعمال والفشل في المراجعة وخطر المراجعة، ومن الأمور التي 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 أي مصدر بغض النظر عما إذا كان هذا المصدر ارتكب أخطاء أم لا.

ومن هنا نشأت الحاجة إلى المعايير المهنية وخصوصا ما يرتبط منها بمسئولية مراجع الحسابات وهو موضوع بذل العناية المهنية اللازمة التي تحدد نطاق الأداء المهني لعمل المراجع، وكذلك يتم من خلالها الحكم على مسئولية المراجع وتقصيره من عدمه. وتتطلب المعايير المهنية عموما ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة، ذلك أن المراجع مسئول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر.

وهذا ما سنحاول التعرض له بالمبحث التالي.

المبحث الرابع
بذل العناية المهنية اللازمة

بعد استعرضنا فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة وفجوة التوقعات بالمبحث السابق نرى انه من هنا نشأت الحاجة الى المعايير المهنية وخصوصا ما يرتبط منها بمسئولية مراجع الحسابات وخصوصا موضوع بذل العناية المهنية اللازمة التي تحدد نطاق الأداء المهني لعمل المراجع، وكذلك يتم من خلالها الحكم على مسئولية المراجع وتقصيره من عدمه. وتتطلب المعايير المهنية عموما ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة، ذلك أن المراجع مسئول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر.

بذل العناية المهنية اللازمة :

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

والعناية في هذه الظروف، هي درجة التطبيق العلمى لهذه المعرفة، ولما كانت درجة التطبيق العلمى المشار إليها مسألة موضوعية تختلف باختلاف الظروف التي يواجهها المراجع في 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 المعقولةReasonable Care) أو(العناية المناسبةAppropriate Care) أو(العناية الكافية Adequate Care). وتركوا الحكم على توافر أو عدم توافر هذه العناية للدراسة في ضوء ظروف المراجع وظروف العملية التي يؤديها، وينبني الحكم على أساس رأى جمهرة المراجعين فيما لو واجهتهم نفس الظروف.

والعناية بهذا الشكل تقتضى من المراجع الاجتهاد واليقظة، ولا يكفي لإثباتها مجرد تنفيذ أى تعليمات تنفيذا حرفيا، بل يجب أن يتعرف المراجع تماما على القصد النهائى من العملية المعروضة علية، وأن يتوفر فيه حضور الذهن في تفهم وأداء الإجراءات التي ينفذها حتى ولو كانت الإجراءات روتينية، وبذلك يكون يقظا ومقدرا للمسئولية الملقاة على عاتقة فيجرى الاستفسارات والتحريات حسبما تتطلبه الظروف التي يصادفها.

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

وتقتضى العناية المعقولة أيضا ألا يركن المراجع الى معرفتة الشخصية للعميل أو موظفية أو الى سمعتهم الطيبة في المجتمع وما عرف عنهم من نزاهة واستقامة، حيث قد تقع الاختلاسات الهامة في جميع الحالات تقريبا من جانب الموظفين القدامى الموثوق بهم، والمتمتعين بالسمعة الطيبة، وخصوصا قليلى الأجازات حرصا منهم على مصلحة العمل.

كما أن العناية تحمل المراجع مسئولية الإشراف الدقيق على أعمال المساعدين حتى لا تنقلب عملية المراجعة بين أيديهم الى عملية آلية ينعدم فيها عنصر التقدير الشخصى فكثير ما نجد أن المساعدين، في حالة غياب الإشراف الكافي على أعمالهم، إنما يقومون بتنفيذ التعليمات الصادرة إليهم تنفيذا حرفيا أو سطحيا ولايمكن أن يعد مثل هذا التنفيذ تطبيقا سليما للمستويات المهنية. وعلية فلا يجب أن يهمل المراجع أذن في انتقاد ما أنجز المساعدون من أعمال وفي مراعاة صحة تطبيق الإجراءات في الظروف المحيطة بالعملية .

أما الطريقة العملية التي يتوصل بها المراجع الى تحقيق الإشراف عل أعمال المساعدين، فإنها تكون باستخدام " أوراق عملية المراجعة"Audit Working Papers المستوفاة أى التي تغطى جميع بنود الحسابات وغيرها والتي تصمم بمهارة كافية

لإعطـــاء المـــراجع الفكـــرة الصـــحيحة عـــن الأمـــور التـــي تنطوى عليها عملية المراجعة، وتبـــرز فـــي نفـــس الـــوقت أى خطـــأ قـــد يقع فيه المساعدون أنفسهم أو أى خطأ في المنشأة قد يفوت عليهم اكتشافه.

وأخيرا 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 التي يحصل عليها المراجع .
- موضوعية تقرير المراجعة .

كمـــا يجـــب أن يتجـــنب المـــراجع- كمهنـــى – الإهمال، ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكـــم المثالـــى فـــي كافـــة الحـــالات، وتـــتطلب المعايير المهنية عموما ضرورة بذل العناية المهنـــية المعـــتادة فـــي كافـــة جـــوانب المـــراجعة، ذلـــك أن المراجع مسئول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر.

ومـــن هـــذا المـــنطلق ســـيتم عـــرض معـــيار بـــذل العـــناية المهنية اللازمة حسب المعاييـــر الدولـــية للمـــراجعة والمعاييـــر المهنـــية الصـــادرة في الولايات المتحدة الأمريكية وما ورد بدستور المهنة في جمهورية مصر العربية والقوانين ذات العلاقة.

1- بذل العناية المهنية اللازمة وفقا لدستور المهنة في جمهورية مصر العربية:

ســـوف لا نتعـــرض بالتفصـــيل لدســـتور المحاســـبة والمراجعة الصادر في أغسطس عـــام 1958م ولكـــن ســـيتم إعطـــاء بعـــض الـــنقاط التي تزيد من تعرف القراء على معنى وحـــدود العـــناية المعقـــولة المطلـــوبة مـــن المـــراقب وفقـــاً لدســـتور المهنة. حيث تم تقسيم دستور المهنة لأربعة أبواب كما يلى:

الباب الأول : الواجبات والحقوق المهنية .

الباب الثاني : الأمانة المهنية .

الباب الثالث : إيضاحات لبعض الأوضاع المهنية الخاصة .

الباب الربع : آداب وسلوك المهنة .

تنص المادة التاسعة من دستور المهنة على ما يلي: " يحكم مسئولية مراقب الحسابات في تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفي نطاق ظروف المنشأة بالإضافة إلى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبية الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمة ".

كما تنص المادة العاشرة على الآتي: " إن عدم إلمام أو إدراك مراقب الحسابات لواجباته المهنية لا يعفيه من المسئولية فالجمهور له الحق في أن يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عال وبعناية معقولة في كل ما يؤديه ".

وجاء في المادة السابعة عشر أن: " الأخطاء التي يقع فيها مراقب الحسابات ولا ترقى إلى درجة مسألته عنها يجب أن تكون قد وقعت بحسن نية وألا تكون مصبوغة بدافع الرغبة في مسايرة العملاء أو بأي دافع آخر غير مرتبط بالمهنة ".

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

2- بذل العناية المهنية اللازمة وفقا للمعايير الدولية المراجعة:

تشير لائحة السلوك المهني للمحاسبين القانونيين إلى " أن نقطة الفصل في أي مهنة هي قبولها للمسئولية أمام الجمهور " إذ في بيئة اليوم الحديثة هناك الكثير من الشرائح الاجتماعية التي يتزايد عددها تعتمد في اتخاذ قراراتها على بيانات ومعلومات لا سيطرة لهم عليها، ولذلك تلجأ إلى المحاسبين الممارسين لمساعدتهم في تقييم مصداقية بعض من تلك البيانات والمعلومات. وفي هذه البيئة فأن أي خلل، سواء كان فعلياً أو متصوراً، من أي محاسب في العمل بالمعايير المهنية وبالمتطلبات القانونية سيجعل من الصعب على المهنة أن تحافظ على سمعتها وحرفتها وموضوعيتها

وكفاءتها التي نالتها بعد سنوات طويلة من خدمة العملاء وأرباب العمل والجمهور، ولذلك فأن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى أنه على الهيئات الأعضاء أن تظهر أن هناك ما يكفي من برامج الرقابة الذاتية معمول به لإعطاء تأكيد مقبول أن المحاسبين الممارسين يعملون بأعلى المعايير في تأدية المراجعة والخدمات ذات العلاقة. وحيث أن تنظيم مهنة المحاسبة منفذ بمراعاة التكلفة والكفاءة من هؤلاء الأشخاص المكرسين الذين يشكلون المهنة، فأنه من مصلحة مهنة المحاسبة في العالم والجمهور الذي تقدم له الخدمة أن تتكفل الهيئات الأعضاء بالتزام من هذا النوع ببذل جهد لرقابة الذات ونشر هذا البرنامج.

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

وبيان سياسة المجلس هذا يناقش الخطوات التي يمكن اتخاذها لتحسين رقابة الجودة داخل هيئات أو جمعيات المحاسبة. وعلى حد علمي أن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية هي أحد هذه الهيئات أو الجمعيات المنوط بها في مصر القيام بهذا الخصوص بصفتها أحد أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين .

ليس في إمكان الاتحاد الدولي للمحاسبين ان يضع الخطط العريضة للخطوات التي تتخذها الهيئات الأعضاء لتأسيس معايير رقابة داخلية وبرنامج جودة فحص فعال، حيث هناك ظروف تختلف بشكل كبير في مختلف الدول، وعلى الهيئات الأعضاء أن تنشر أو تحدد المعايير التي يمكن بها قياس سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي يطبقها المحاسبون الممارسون ويجب أن تعين هذه المعايير أهداف رقابة الجودة واستنادا إلى المعيار الدولي للمراجعة رقم 220 "رقابة الجودة لأعمال المراجعة".

ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن لتلك المعايير علاقة بكافة أنواع المراجعة والخدمات ذات العلاقة التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة وهي:

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

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- التكليف بمهمة (توزيع المهام): تسند المهمة إلى الأفراد الذين لديهم درجة من التدريب والكفاءة الفنية التي تحتاجها الظروف.

د- التوجيه والإشراف: يجب أن يكون هناك إشراف وتوجيه كافيين بالعمل وعلى مختلف مستوياته وذلك لتوفير ثقة معقولة للمؤسسة بأن العمل الذي تؤديه يتماشى مع معايير الجودة الملائمة. ويجب التشاور، كلما لزم الأمر، مع ذوى الخبرة.

ه- قبول والمحافظة على العميل: على المؤسسة (المكتب) أن تقوم بتقييم العميل المتوقع قبل قبوله، وان تنظر ــ على أساس مستمر ــ بعلاقاتها مع العملاء الحاليين. وعند اتخاذ قرار تجاه قبول أو المحافظة على عميل يجب على المؤسسة (المكتب) أن تنظر في طبيعة العمل التي تتوخاه المهمة، والظروف التي تجعل المؤسسة تنظر إلى المهمة على أنها تتطلب عناية خاصة أو أنها آتية بمخاطرة خاصة، واستقلاليتها هي (متى لزم) وقدرتها على خدمة العميل بشكل ملائم، واستقامة إدارة العميل.

و- الرقابة: على المؤسسة(المكتب) أن تتابع فاعلية سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

3- بذل العناية المهنية اللازمة وفقا للمعايير الأمريكية:

يجب أن يبذل المراجع درجة معقولة من العناية أثناء قيامه بعملية المراجعة وأثناء أعداده للتقرير .أي انه عندما يكون عمل المراجع ومن هم تحت إشرافه متمشيا مع معايير العمل الميداني للمراجعة وعندما يكون التقرير متمشيا مع معايير تقرير المراجع فانه يمكن القول بان المراجع قد بذل العناية المعقولة المشار إليها .

لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين أول من عمل جاهدا على وضع مستويات للأداء المهني لعملية الرقابة الخارجية على الحسابات وانتهت هذه المجهودات بكتيب صدر عام 1954 تحت عنوان " معايير المراجعة المتعارف عليها " هي تتضمن عشرة معايير مبوبة إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

المجموعة الأولى: معايير عامة أو شخصية: " General or personal Standards"

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون عملية الرقابة، وتتكون من ثلاثة معايير.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني" Standards of fiell Work ":

وهي مجموعة من المعايير أو المقاييس المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها، وتتكون من ثلاث معايير.

المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير" Standards of reporting "

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي، وتتكون من أربعة معايير.

ويقضي المعيار الثالث من المجموعة الأولى المستويات الشخصية للأداء المهني بما يلي: "يجب أن يبذل المراقب العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته وخلال إعداده لتقريره ".

المبحث الخامس
معايير المراجعة والممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح

تلعب مهنة المحاسبة والمراجعة دورا هاما في رفع كفاءة أسواق راس المال، والتأثير على قرارات الاستثمار وذلك من خلال القوائم المالية التي تعدها وتنشرها الشركات سواء عند إصدار أوراقها المالية وطرحها للبيع في اكتتاب عام أو خاص، أو عند تداولها - بعد ذلك- ببورصة الأوراق المالية وحيث يجب أن توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات.

وقد أثير الجدل مؤخرا في أسواق المال الكبرى- ولاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية - حول مدى فاعلية مهنة المحاسبة والمراجعة في القيام بدورها في هذا المجال، وذلك بعدما تكشفت عدد من الفضائح المالية ببعض الشركات الأمريكية الكبرى، وأشارت أصابع الاتهام فيها إلى المحاسبين والمراجعين إلى جانب المسئولين عن إدارة تلك الشركات، وشمل ذلك واحدة من كبرى الشركات العالمية لخدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات، وهو ما دفع المشرع الأمريكي لاستصدار قانون جديد في عام 2002 لتشديد الرقابة على المسئولين التنفيذيين والماليين بالشركات ومراقبي حساباتها.

وقد قامت هيئة سوق المال الأمريكية بدراسة المخالفات التي تكشفت خلال السنوات الخمس الماضية فيما يتعلق بالمحاسبة والمراجعة والإفصاح بالقوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة وذلك بغرض تحديد مواطن الضعف في القوانين والقواعد المنظمة لسوق راس المال وتحديد وسائل تطويرها لتجنب تكرار مثل هذه المخالفات.

ونظرا لان مصر بصدد إصدار قانون جديد لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، فقد رأيت تقديم هذا الدليل والذي يعرض الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة والإفصاح بناءا على تقرير الدراسة المشار إليها التي أجرتها هيئة سوق المال الأمريكية وذلك للاستفادة من التجربة الأمريكية في هذا المجال عند وضع ومناقشة مشروع القانون الجديد لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، وبحيث

نبدأ من حيث ما انتهي الآخرون حتى لا تتعرض أسواق المال في مصر لما واجهته أسواق المال العالمية مؤخرا.

ونستعرض فيما يلي الممارسات الخاطئة الشائعة في المحاسبة والمراجعة والإفصاح بالقوائم والتقارير المالية للشركات المقيدة ببورصات الأوراق المالية ويشمل ذلك القوائم والتقارير المالية التي تعدها الشركات عند طرح أوراقها المالية للاكتتاب والقوائم والتقارير المالية التي تعدها وتنشرها دوريا وهي كما يلي:

أ- الممارسات الخاطئة في المحاسبة:

1- الممارسات الخاصة بالإيرادات.

2- الممارسات الخاصة بالمصروفات.

3- الممارسات الخاصة بعمليات الدمج.

4- المعاملات غير النقدية والمعاملات بشروط خاصة.

5- الممارسات الخاصة بالمدفوعات للحصول على أعمال(الرشاوى)

6- الالتزامات الخاصة بالالتزامات العرضية.

ب- الممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح:

1- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة.

2- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع أطراف ذوي العلاقة.

3- التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية.

ج- الممارسات الخاطئة الشائعة في المراجعة:

وسنركز في هذا المبحث على الممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح والمبحث التالي عن الممارسات الخاطئة الشائعة في المراجعة كما يلي:

الممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح:

يعتبر الإفصاح متمما للقوائم المالية وحيث يعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية، وكذلك تحليلا للأرقام الإجمالية المعروضة لهذه القوائم وفضلا عن المعلومات ذات الطبيعة الخاصة وغيرها من الإحداث التي تؤثر على الشركة وقوائمها المالية ولا تكفي مجرد الأرقام المعروضة

بهـذه القـوائم لبـيانها. ولـذلك تهـتم المعايير المحاسبية بتحديد حدا أدنى لمتطلبات الإفصاح بالقوائم المالية.

ومـن ناحـية أخـرى وتحـدد قوانـين سـوق المـال وقـواعد قيد الأوراق المالية بالبورصـات حـد أدنـى لمتطلـبات الإفصـاح بخـلاف القـوائم الماليـة مثل تقرير مجلس الإدارة والإحـداث الجوهـرية الطارئـة وفضـلا عـن تحديـد متطلـبات الإفصاح بنشرات الاكتتاب في الأوراق المالية التي تصدرها الشركات.

والهـدف مـن الإفصـاح بصـفة عامـة هو مساعدة المستثمر في الأوراق المالية في تفهـم العـوائد والمخاطـر المـرتبطة بقـرار الاستثمار في ورقة مالية معينة وبالتالي يساعد الإفصاح الكافي في ترشيد قرارات الاستثمار.

ويلاحـظ أن المسـئولين عـن بعـض الشـركات لا يلتـزمون بـبعض متطلـبات الإفصـاح إمـا لنتـيجة لـنقص الوعي بمتطلبات الإفصاح أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن المستثمرين، ويشمل ذلك ما يلي :

1- عد كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة.
2- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
3- التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحيفة قبل نشر القوائم المالية.

أولا- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:

تـتطلب قوانـين وقـواعد قـيد الأوراق المالـية بالبورصـة إن تقدم الشركة علاوة علـى القـوائم المالـية المدققـة تقريـرا مـن مجلـس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشـغيلي للشـركة وسياسـتها المسـتقبلية والمخاطـر المحـيطة بأنشطتها وحيث الالتزام بمعاييـر المحاسـبة فـي إعـداد وعـرض والإفصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافيا في حد ذاته لإعطاء صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة.

وعلـى سـبيل المـثال لـم تفصـح إحـدى الشركات الخاصة (تتولى إدارة المدارس نـيابة عـن الجهـات المالكـة لهـا) عن أنها لم تقم بتحصيل جزءا كبيرا من إيراداتها وإنما قامـت بإنفاقـه لسـداد أجـور المدرسـين والتكالـيف التشغيلية الأخرى للمدارس التي تتولى

الشـــركة أدارتهـــا طـــبقا للعقـــود المبـــرمة بينهما، وعلى الرغم من انه الاعتراف بالإيرادات والمصـــروفات بقائمـــة الـــدخل لشـــركة الإدارة طـــبقا لمعاييـــر المحاسبة، إلا أن ذلك لم يكن كافـــيا لبـــيان الاتفـــاق بـــين الشـــركة والجهـــة المالكـــة للمدارس على كيفية إدارة الإيرادات والمصروفات على النحو السابق.

ثانيا-عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

تـــتطلب معاييـــر المحاســـبة، وكـــذلك القوانـــين والقـــواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالـــية أن تفصـــح الشـــركة عـــن معاملاتهـــا مـــع الأطـــراف ذوى العلاقـــة، فضـــلا عن المعـــاملات مـــع أعضـــاء مجلـــس الإدارة والمدريـــين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك 5 % فأكثر من الأسهم العادية لراس مال الشركة.

وعـــدم كفايـــة الإفصـــاح عـــن تلـــك المعـــاملات قد يكون مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

وفـــي بعـــض الحـــالات قـــام المســـئولون بالشركات بتنفيذ معاملات تقييم غير عادلة (مغالـــي فـــيها) بـــين الشـــركة وشـــركاتهم الخاصـــة أو شركات أقاربهم واستولوا من خلال تلـــك المعـــاملات علـــى أمـــوال الشـــركة أو حققـــوا مـــنافع خاصـــة علـــى حساب الشركة والمساهمين بها، ولم يتم الإفصاح عن هذه المعاملات.

(Adelphia communication Corporation "Adelphia" and Rite Aid Corporation)

ثالثا-التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحيفة قبل نشر القوائم المالية :

تقـــوم بعـــض الشـــركات بإصـــدارات بـــيانات صـــحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعـــلان نـــتائج أعمالهـــا وذلـــك قـــبل نشـــر القـــوائم المالية، وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعـــلان عـــن مســـميات للـــربح مخـــتلفة عـــن المسميات المحددة بمعايير المحاسبة (صافي الـــربح) مـــثل : صـــافي الـــربح قـــبل المصـــروفات غيـــر العادية وصافي الربح قبل خصم مصـــروف الإهـــلاك (الأصـــول الثابـــتة والأصـــول غيـــر الملموسة)، وقد يترتب على ذلك

التباس في سوق المال نظرا لان الفرق بين قيمة الأرباح المعلنة بهذه المسميات وصافي الربح طبقا لقائمة الدخل قد يكون جوهريا، ومن أمثلة ذلك ما يلي :

أعلنت إحدى الشركات – في بيان صحفي لها – عن صافي الربح قبل المصروفات غير العادية عن الفترة المنتهية، ولم تعلن أن الربح المعلن عنه يتضمن بند الإيرادات غير العادية بمبلغ كبير، وقد أوحى هذا الإعلان إلى أن الشركة قد حققت أرباحا تفوق المحللين وذلك على الرغم من أن صافي أرباح الفترة القائمة الدخل كان اقل من الفترة المقارنة من العام السابق، وذلك نظرا لوجود بند مصروفات غير عادية بمبلغ كبير تم خصمه بقائمة الدخل ولم يعلن عنه بالبيان الصحفي.

قامت إحدى الشركات بإعادة تبويب جزءا كبيرا من مصروفاتها التسويقية وسجلتها على إنها مصروف إهلاك، ثم قامت بالإعلان عن صافي الربح قبل خصم مصروف الإهلاك (الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة) في بيان صحفي لها، مما أوحى بتحسن نتائج إعمالها على غير الحقيقة.

(Trump Hotel and Casino Resorts. Inc. and Ashford. Com, Inc.)

المبحث السادس
معايير المراجعة والممارسات الخاطئة الشائعة في المراجعة

الممارسات الخاطئة الشائعة في المراجعة:

المراجعة هي إبداء رأي مهني محايد حول عدالة عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المطبقة، ويتطلب ذلك تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير فنية محددة(معايير المراجعة)، ويشمل ذلك تنفيذ اختبارات المراجعة – على أساس العينة- للحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد القيم المعروضة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ولتقييم السياسات المحاسبية المطبقة والتقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، وبحيث توفر هذه الاختبارات الأساس الكاف لتكوين رأي المراجع حول القوائم المالية، ويقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة مراجعون يتمتعون بحد أدنى من التأهيل العلمي والمهني ويتمتعون بالاستقلالية عن الشركة محل المراجعة.

وهناك عدد من الممارسات الخاطئة التي قام بها بعض المراجعون، إما لخطا في تطبيق معايير المراجعة أو لتواطئهم مع المسئولين بالشركات في إخفاء ممارسات محاسبية خاطئة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للشركة، ومن أمثلة تلك الممارسات ما يلي :

1- إبداء رأى غير متحفظ عن القوائم المالية على الرغم من علم المراجع بممارسات الإدارة الخاطئة في المحاسبة والإفصاح .

2- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر وإعداد برنامج المراجعة.

3- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتأييد رأي المرجع حول القوائم المالية، بما في ذلك عدم الحصول على أو التحقق من إقرارات الإدارة الكتابية أو الشفهية.

4- عـدم بـذل العـناية المهنـية الواجـبة في مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

5- عـدم تعـديل نطـاق المـراجعة للاسـتجابة للمؤشرات التي تشير إلى وجود مخالفات أو ممارسات محاسبية خاطئة.

6- عدم الحفاظ على استقلالية المراجع وتعامله على أسهم الشركة محل المراجعة.

7- عدم كفاية إجراءات المراجعة المتعلقة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

8- عدم كفاية إجراءات الإشراف على الجرد.

9- عدم كفاية إجراءات مصادقة حسابات المدينين

10- عدم كفاية الاتصال مع المراجع السابق وفقا لمعايير المراجعة.

11- عدم كفاية الإشراف على مساعدي المراجع.

وطـبقا لمـا حددتـه الدراسـة التـي أعـدتها هيئة سوق المال الأمريكية هناك ثلاثة مجـالات تحـتاج إلـى التطويـر لمـواجهة الممارسـات الخاطـئة في المحاسبة والمراجعة والإفصاح وهي:

أولا : تطويـر الـرقابة علـى مهـنة المحاسـبة والمـراجعة من خلال إنشاء مجلس مستقل لهـذا الغـرض ، يتولـى الـرقابة علـى أداء مراجعـي الحسابات وتوقيع الجزاءات المناسـبة علـى المخالفـين مـنهم للمعاييـر المهنية والقوانين والقواعد السارية. وهو ما نظمه القانون الذي أصدره الرئيس الأمريكي في يونيو 2..2م.

ثانيا : تطويـر معاييـر المحاسـبة للـتواكب مـع التطورات والأدوات المستحدثة في أنشطة مـنظمات الأعمـال ، مـثل العقـود التـي ينشـأ عنها التزامات عرضية والشركات ذات الغرض الخاص.

ثالثا : دعـم قـدرة الهيـئة علـى فـرض الالتـزام وتوقـيع الجزاءات الرادعة في حالات الغش بالقوائم والتقارير المالية.

المبحث السابع
خلاصة البحث والتوصيات

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

يجب على المراجع عند تنفيذه لمهنته الفنية أن يعمل طبقا للوائح والمعايير المهنية، وان يتصرف بوعي، ويجب أن يكون دائم الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريرا موضوعيا وفي سبيل ذلك ينبغي على المراجع:

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

2- الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة عن الهيئات المسئولة عن المهنة وان يعمل على اختيار ما ينطبق منها على كل حالة مراجعه يقوم بمراجعتها.

3- أن يبين أن ما حصل عليه من معلومات حصل عليه بنفسه أو انه اعتمد على جهة أخرى في سبيل ذلك.

4- أن يبلغ عن أي تصرف تقوم به الإدارة يضر بمصلحة المنشأة التي يراجعها، ويتم الإبلاغ لأصحاب الشأن حالا إذا كان الأمر يستدعي العجلة أو يشير في تقريره في حالة الاقتناع بعدم الاستعجال

5- أن يبني تقريره ورأيه على حقائق فنية فعمله فني يعتمد على الدليل ولا يجب أن يكون للعاطفة فيه اثر.

6- أن يعتني بأوراق عمله وينظمها ويحفظها بشكل جيد.

7- أن يشرف على مساعديه إشرافا يمكنه من أداء أعمالهم حسب ما خطط لها.

8- أن يتعاون مع كل ذو علاقة لإصلاح أي أخطاء فنية يتسبب في وقوعها.

9- أن لا يتساهل في تأدية عمله والإشراف على مساعديه وألا اعتبر مخلا بوجباته الفنية.

10- أن لا يجعل الوقت حائلا دون أداء عمله كما ينبغي، فعندما يرى أن الوقت لا يمكنه من إنجاز المهمة فعليه أن يبلغ عميله بذلك.

11- عندما يكون تحت يده أصولا للغير(للعميل) فعليه الاحتفاظ بها بمعزل عن أمواله، وإذا كان الاتفاق يقضي باستغلالها لصالح العميل فعليه ان ينفذ ذلك.

12- التعليم المهني المستمر وعلى المراجع ان يستمر في الإطلاع ومتابعة كل ما يصدر عن الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة والجهات ذات العلاقة، إذا لم يقم بذلك فيعتبر قد أخل بالتزاماته.

13- تدريب العاملين الفنيين بالمكتب وهو استثمار فيما يدر عائد كبير يساعد على بذل العناية المهنية المطلوبة.

14- توفير المراجع العملية لأعضاء المكتب حتى يرتقي بالمستوى المهني لمساعديه حتى يتمكنوا من النهوض بمسئوليتهم وبالتالي بذل العناية المهنية الواجبة بالشكل المطلوب لأداء المهنة.

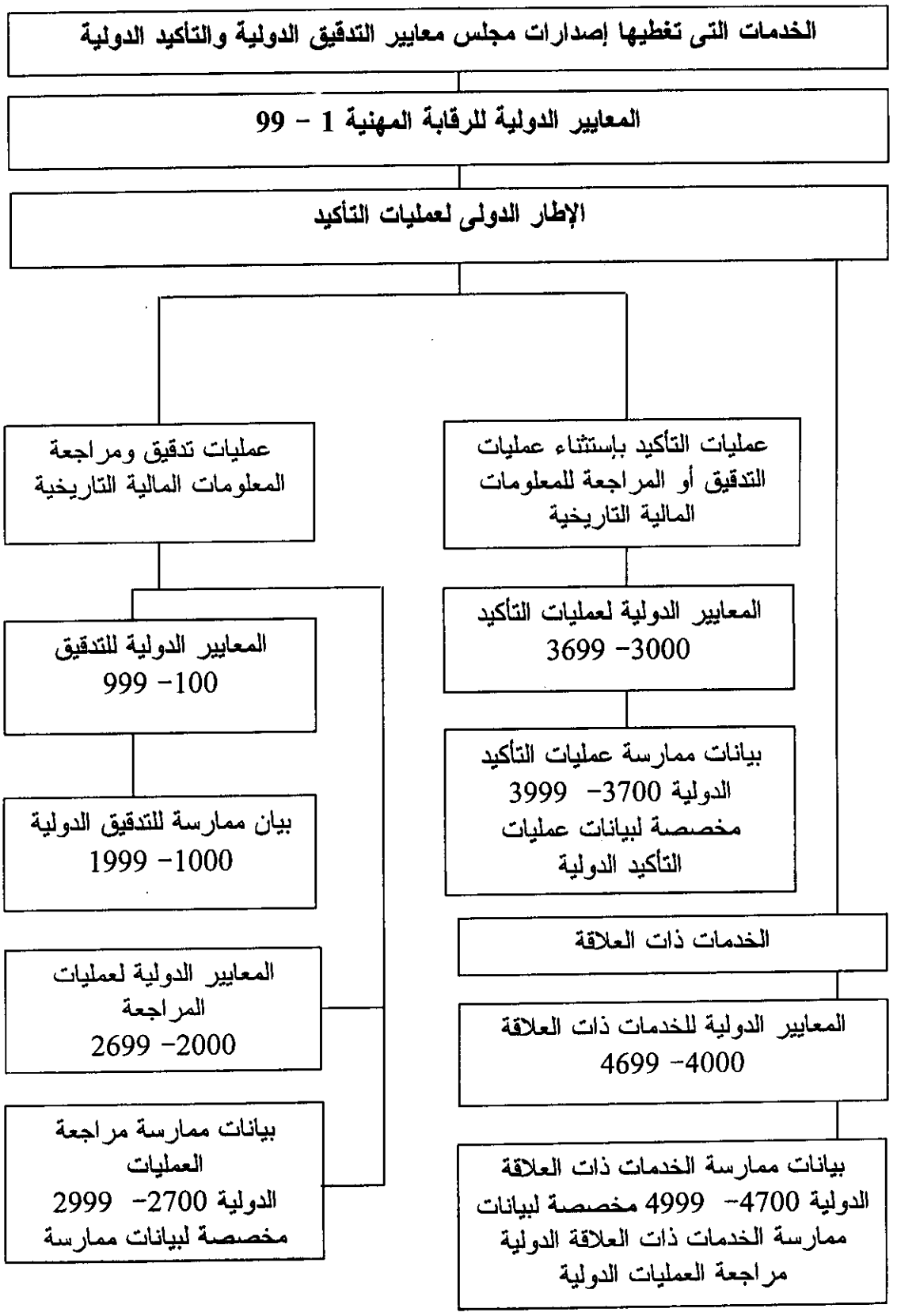
وختاما أرجو أن أكون قد وفقت في إلقاء الضوء على المسئولية القانونية للمراجع القانوني وسبل بذل العناية المهنية لتجنب مخاطر فشل المراجعة والتعرض للمساءلة القانونية.

والله ولى التوفيق .

ملحق

هيكل البيانات الرسمية الصادرة

عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية



المراجع

- ألفين أر ينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الديسطى

- د. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق

- د. متولى محمد الجمل ود.عبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة الإطار النظرى والمجال التطبيقى

- نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية (نقابة التجاريين حاليا)، دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصدر في 4 أغسطس 1958م

- من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيدات وقواعد أخلاقيات المهنة- طبعة 2004- الاتحاد الدولي للمحاسبين.

- من منشورات جمعية المحاسبة الأمريكية، معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى.

- الباحث: مصطفي حسن بسيونى السعدنى، بحث عن مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بمعايير المحاسبة والمراجعة وتأثيرهما على الاستثمار، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي الدولي، لجمعية الضرائب العربية بالاشتراك مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين هيلتون القاهرة 4-5 فبراير 2006.