الفصل الخامس

المسئولية القانونية للمراجع

أساس المسئولية هو العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل ويظهر ذلك بصورة خاصة في حالة المشروعات الفردية وشركات الأشخاص حيث المراجعة اختيارية وتتحدد مسئولية المراجع على أساس العقد المبرم بينه وبين العميل، فعند تعاقد المراجع مع العميل لتأدية خدمات مهنية فإنه في الحقيقة يدعي امتلاك مهارات معينه تؤهله للقيام بهذا العمل بكفاية ولذلك فإن المراجع يجب أن يؤدي عمله بدرجة من العناية والمهارة المعقولة طبقاً للأصول المهنية المرعية فإذا أهمل المراجع في القيام بواجباته المهنية فإنه يكون مسئولاً عن تعويض الضرر نتيجة إهماله.

إن المراجع القانوني يأخذ على عاتقه مسؤولية كبيرة تجاه المجتمع خصوصاً عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، واعترافاً بتلك المسؤوليات فان الجمعيات المحاسبية المختلفة أصدرت قواعد تحدد السلوك المقبول في تأدية الواجبات والمهام وتؤكد هذه القواعد على ضرورة خدمة المحاسبين والمراجعين للصالح العام وبالتالي يجب أن لا يخضع المحاسب أو المراجع لضغوط الإدارة بإظهار نتائج الأعمال على عكس حقيقتها.

إن قواعد السلوك المهني تتطلب قيام المراجعين بتأدية واجباتهم بموضوعية واستقلالية وبعناية فائقة، فيجب أن لا يقوموا بمراجعة القوائم المالية لشركات يملكونها حتى وإن كانت الملكية جزئية أو القيام بأعمال جوهرية مع أحد الزبائن، وإذا قاموا بمثل تلك الأعمال فإنهم يخلقون تضارب المصالح والتي قد تؤثر على موضوعية المراجع أو تقلل من مصداقيته، والتجاوز على تلك المعايير أو معايير مماثلة قد يؤدي إلى سحب إجازة الممارسة من المراجع.

وقد يكون المراجع القانوني عرضة لدعوى قانونية نتيجة إلحاقه ضرراً ما بأحد الأشخاص الذي اعتمد على تقارير مالية غير صحيحة حتى وإن قام المراجع بتأدية واجباته بحسن النية واتبع إجراءات مراجعة أو معايير متفق عليها فإنه قد يقاضى لأضرار ناتجة عن الاحتيال أو سوء الإدارة من قبل أفراد آخرين في منشأة الأعمال.

وبناءً على تفسيرات المحاكم في السنوات الأخيرة فإنه قد تم تغريم شركات محاسبية محترمة وكبيرة لهذه الأضرار وقد يشير بعضهم بأن هذه الحلول والتي تجاوز بعضها إلى حد وضع شركات محاسبية محترمة خارج ممارسة المهنة بأنها لا تتناسب مع المسؤوليات التي تلقى على المحاسبين والمراجعين عند تدقيق القوائم المالية وخير مثال على ذلك مكتب آرثر أندرسون Arthur Andersen & Co. والذي انهار عام ٢٠٠٢ على إثر فضيحة إنرون.

المسئوليات القانونية للمراجع الخارجي:

إن عدم وضوح الرؤيا حول مدى مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية بالقوائم المالية قد أثار الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف ومنها قيام إدارات ومُلاك بعض المنشآت بإلقاء اللوم على المراجعين عند اكتشاف خطأ أو غش أو ارتباطات غير قانونية أسهم إلى حد كبير في زيادة عدد المطالبات والقضايا غير المبررة المرفوعة ضد المراجعين حتى وصلت مبالغ هذه المطالبات إلى بلايين الدولارات، وهذا الأمر أصبح بالفعل مشكلة عالمية ذات تأثير سلبي على ممارسة وتطور مهنة المراجعة.

كما يثير اكتشاف الخطأ أو الغش أو الارتباطات غير القانونية في القوائم المالية الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف ومنها، من هو المسئول عن منع واكتشاف الخطأ والغش والارتباطات غير القانونية، هل هو المراجع الخارجي للمنشأة التي يراجع حساباتها، أم هي إدارة المنشأة التي عليها وضع الأنظمة والإجراءات اللازمة لمنع واكتشاف الخطأ والغش

والارتباطات غير القانونية، وهل يعني الاكتشاف اللاحق للخطأ والغش والارتباطات غير القانونية بأن المراجع قد قصر في أداء[١].

واجباته المهنية وهل يجب على المراجع إبلاغ السلطات القضائية والتشريعية بوقوع غش أو ارتباطات غير القانونية في حسابات المنشأة التي يراجع حساباتها، وما هو تأثير ذلك على علاقة[٢] السرية بينه وبين عملائه، وما هي الإجراءات أو أساليب الرقابة التي يمكن أن تحد من احتمالات وقوع الخطأ أو الغش أو الارتباطات غير القانونية[٣].

١) مسئولية المراجع القانونية تجاه عملائه:

إن مراجع الحسابات يعتبر مسئولاً من الناحية القانونية[٤] تجاه عميله أي المنشأة التي يراجع حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما، أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية، ويتحمل المراجع مسئولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها، وتسمى المسئولية (مسئولية عقدية).

٢) المسئولية القانونية تجاه الطرف الثالث :

كما أن المراجع الخارجي يعتبر مسئولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم[٥] من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو

---

(١) جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٣، مسئولية المراجع الخارجي تجاه مستخدمي القوائم المالية، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، أغسطس٢٠٠٣، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، ص٢٢٢.

(٢) الصبان، محمد سمير، ١٩٩٧، المسئوليات تجاه العملاء، المراجعة مدخل عملي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، ص١٤٠.

(3) Read, W.J., Brown, J.E., and Barnett, A.H., (1996), "Changing the way of Auditor's Detect Fraud", the Practical Accountant, (June 1996), PP: 28-34.

(4) Boynton, W.C., Kell, W.G. and Ziegler, R.(1989), "Due professional care", Modern Auditing", 1989, Fourth Edition, PP: 14-15.

(5) Slavin, N.S. (1977), "the Elimination of Scanter in Determining the Auditor's Statutrory liability" The Accounting Review, April 1977, PP: 360-368.

الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام[1] بالعملية الموكولة إليه، وتسمى هذه المسئولية (بالمسئولية التقصيرية).

ولكن لكي تنعقد المسئولية القانونية[2] بنوعيها العقدية والتقصيرية ضد المراجع يجب توافر ثلاثة أركان هي:

- حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

٣) المسئولية المهنية للمراجع :

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسئولية، وكلما كان المراجع قادراً على تحمل مسئولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له.

إن المراجع الخارجي يعرض على الشركات والمنشآت (عملائه) وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسئولية، بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسئولية عنصراً هاماً بالنسبة للمراجع الخارجي نظراً لأن قيامه بمسئولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله.

كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المراجع من مسئولية، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد.

٤) المسئولية الجنائية للمراجع:

---

(1) American Institute of Certified Public Accountants, 1978, "Committee on Auditor's Responsibilities", the Journal of Accountancy, (April 1978), PP: 92-162.

(2) Mautz, R.K. and Sharaf, H.A., (1961), "The Philosophy of Auditing", "Sarasota: American Accounting Association,", 1961.

لقد سبق أن أوضحنا أن مسئولية المراجع الخارجي تجاه عميله الذي يراجع حساباته وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية تمثل المسئولية القانونية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع 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 للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسئولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية، وأية خدمات إدارية واستشارات أخرى.

مسئولية إدارة المنشأة عن وجود خطأ أو غش أو تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية :

لقد أيدت سائر التشريعات المعمول بها في دول العالم سواء المحلية والإقليمية والدولية أن إدارة المنشأة هي المسئولة عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية الموجودة بالقوائم المالية، كما أنها تضمن خلوها من الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، كما تضمن دقتها وعدالتها وصحة الحسابات التي تحويها القوائم المالية[1].

مسؤولية مدقق الحسابات:

إن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشاة وعلى نتيجة أعمالها. فالمدقق يفترض به أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة ولذلك فإن رأيه في القوائم

(١) غالي، جورج دانيال، ٢٠٢- ٢٠٠٣، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، ٢٠٠٢- ٢٠٠٣، الطبعة الأولى، ص ٢٦-٢٧، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على أساس علمي وعملي سليم. ونستنتج مما سبق أن المدقق يجب عليه أن يبذل الجهد والعناية المهنية المعقولة في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه المهني في البيانات المالية. ولكي يتحقق المدقق من كل بيان من هذه البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية يجب عليه القيام بالخطوات التالية :

١- تحديد ما هي البيانات المطلوب فحصها.

٢- تقديم هذه البيانات من حيث أهميتها.

٣- جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عنها.

٤- تقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدمها وكذلك من حيث مدى ملاءمتها وارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه وتدقيقه وأيضا من حيث موثوقيتها.

٥- إصدار المدقق لرأيه المهني حول صحة وعدالة هذه البيانات المالية وإيضاحاتها.

لا شك إن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال بترتيب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها بما يلي :

١- المسؤولية الأدبية:

إن الدور المهم الملقى على عاتق المدقق الخارجي، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال، وبالتالي فان سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة، إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المدقق الخارجي،بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب، ولا يخفى على الجميع ما لهذا الأمر من آثار سلبية

حالية ومستقبلية على الاقتصاد نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة تدقيق الحسابات.

٢- المسؤولية المهنية:

إن القبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم، وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة، إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونهم أعضاء في تلك المنظمة المهنية.

٣- المسؤولية القانونية (المدنية):

وتصنف إلى نوعين أحدهما هو المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله، ويترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين، التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق[١]..

إلا أن تحقيق المسؤولية المدنية، عقدية أكانت أو تقصيرية تشترط توافر أركان هي :

الضرر:

يعد الضرر ركنا أساسيا في المسؤولية المدنية بشقيها العقدية أو التقصيرية، سواء أكان هذا الضرر ماديا أو أدبيا علما أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في تقرير المدقق ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية عانى منها احد مستخدمي القوائم

(١) الهواري، محمد نصر وآخرون، ١٩٩٩-٢٠٠٠، دراسات متقدمة في المراجعة – المشكلات المعاصرة في المراجعة الإطار العلمي – المشكلات العملية، الطبعة الأولى، ص ٥٧٤-٥٧٥، مكتبة دعم الطالب الجامعي، العباسية، القاهرة، جمهورية مصر العربية .

المالية، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية المهنية اللازمة.

وهنا يجب على المدعي أن يثبت أن البيانات المالية كانت مضللة بشكل جوهري أو أن نصيحة المدقق لم تكن صحيحة، إذا كانت العلاقة التعاقدية لا تتضمن تدقيق إلزامي، بل تتضمن تقديم النصح حول خدمة استشارية قدمت للإدارة مثلا.

كذلك على المدعي أن يثبت انه اعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراته بالإضافة إلى ذلك عليه أن يثبت ما يلي :

١- إن هذا الاعتماد هو سبب خسارته.

٢- إن المدقق كان مهملا إهمالا جسيما أو أنه سلك مسلكا غير نظامي أو مخادع.

٣- إن المدقق قد توقع الضرر أثناء تقريره، ويفيد هذا المعيار في تحديد المسؤولية التقصيرية تجاه تلك الأطراف التي يتوقع المدقق أن تعتمد على تقريره. وبخاصة إزاء التقارير ذات الأغراض الخاصة غير المنشورة والتي يستعملها العميل لأغراض قد تختلف عن الهدف الأساسي من إعدادها.

أما بالنسبة للتقرير العام المنشور مع البيانات المالية، فان المدقق يعلم سلفا ما هي الأضرار التي يتوقع أن تصيب أيا من الأطراف التي تعتمد عليه إذا كان تقريره مضللا أو بمعنى آخر يتستر على البيانات المالية المضللة.

الخطأ:

والقاعدة العامة ألا يسال المدقق مدنيا، إلا في حدود ما ارتكبه من خطا، أما حيث ينتفي الخطأ فلا مجال لمساءلته وهنا يمكن وضع معيارين للخطأ :

١- المعيار الأول هو معيار مادي : يتعلق بمستوى الخطأ أو نسبته الذي يستوجب مسؤولية المدقق وهو الخطأ الجسيم، ويذهب بعضهم إلى محاولة تصنيف الأخطاء بحسب علاقتها بالمركز المالي، أو بالرقابة الداخلية، أو أهميتها النسبية، بحيث تستوجب مسائلة مدقق الحسابات عنها. أما الأخطاء

غير المثبتة بالدفاتر أو العمليات النادرة أو تلك المحبوكة جيدا فان المدقق غير مسئول عنها.

٢- المعيار الثاني هو معيار ذاتي: يتعلق ببذل المدقق للعناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بالتدقيق وإذا ما تم إثبات أن المدقق لم يعمل بإخلاص جيد عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة. وفي الوقت نفسه إذا تمكن المدقق من إثبات أن فحصا معقولا قد أنجز فإنه عندئذ لا يعتبر مسئولا عن الضرر الحاصل.

العلاقة السببية بين الخطأ والضرر:

لا يكفي لقيام مسؤولية المدقق المدنية توفر خطأ في جانبه وحدوث ضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للخطأ فإذا حصل وقام أحد المستثمرين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير المدقق، فان المدقق غير مسئول عن الخسائر التي قد يمنى بها الممول لانتفاء العلاقة السببية بين الخطأ والضرر بصورة عامة. كذلك لو اشترى احد المستثمرين أسهما من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير المدقق عنها فان العلاقة السببية غير موجودة[1]..

٤- المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل مجرما بموجب نص قانوني ساري يقوم به مدقق الحسابات أثناء ممارسة عمله، بموجب دعوى عامة تحركها النيابية العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وليست أضرارا فردية محدودة.

(١) المسئولية القانونية لمراجع الحسابات تجاه عملائه :

إن مراجع الحسابات يعتبر مسئولا من الناحية القانونية تجاه عميله أي الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما، ويتحمل المراجع مسئولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو

(1) Georgiades, G.Miller, (2001) " Illegal Acts", Auditing Procedures, 2001, First Edition, PP: 75-77.

غيره من المستندات وخاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه ويعمل ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد له الحدود التي سيعمل المراجع في إطارها (مسئولية عقدية).

(٢) المسئولية القانونية لمراجع الحسابات للطرف الثالث:

❖ كما أن مراجع الحسابات يعتبر مسئولا تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه (مسئولية تقصيرية).

❖ ولكي تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقائدية أو التقصيرية ضد مراجع الحسابات يجب أن تتوافر أركان هي :

١- حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية.

٢- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.

٣- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مراجع الحسابات.

(٣) المسئولية المهنية لمراجع الحسابات:

❖ يتوقف تقييم وتقدير كل الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة لمراجع الحسابات على قدرته على تحمل مسئوليته وكلما كان المراجع قادرا على تحمل مسؤوليته زاد احترام هذه الجهات له.

❖ إن مراجع الحسابات يعرض على الشركات والمنشآت (عملائه) وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية والبيانات المالية خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسئولية فضلا عن حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسئولية عنصرا مهما بالنسبة لمراجع الحسابات نظرا لآن قيامه بمسئولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله.

(٤) مسئولية المراجع عن الأخطاء والغش :

❖ المراجع غير مسئول عن منع الخطأ والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية.

❖ وكما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشاة حول اكتشاف أي خطا جسيم أو غش بالحسابات.

❖ وبالإضافة إلى نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعدم الالتزام بإجراءات الرقابة المحددة من قبل العاملين بالمنشأة فأن الظروف أو الأحداث التي تزيد من خطورة الخطأ أو الغش ما يلي :

١- تساؤلات حول استقامة أو كفاءة الإدارة.
٢- ضغوط غير عادية في نطاق المنشاة.
٣- عمليات غير عادية.
٤- صعوبات في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

❖ ويجب على المراجع استنادا إلى تقييم المخاطر أن يضع إجراءات مراجعة بهدف الحصول على ضمان معقول بان التحريف الناتج عن الخطأ والغش والذي يكون ماديا بالنسبة للقوائم المالية ككل سيتم اكتشافه.

❖ وبناء على ذلك يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول عدم وقوع خطأ وغش لهما تأثير مادي على القوائم المالية أو في حالة وقوعهما ، إظهار الغش بصورة مناسبة في تلك القوائم وتصحيح الخطأ.

❖ ونظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة فان هناك مخاطر لا يمكن تجنبها بأن تحتوي القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن الغش، وبدرجة أقل ناتج عن الخطأ أو غش وقع خلال الفترة التي يغطيها تقرير المراجع لا يدل على أن المراجع قد فشل في الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية في عملية المراجعة. إن السؤال عما إذا كان المراجع قد

التزم بتلك المبادئ والإجراءات أم لا، وان هذا الأمر تحدده كفاية إجراءات المراجعة المتخذة حسب مقتضيات الأحوال ومدى ملائمة تقرير المراجع استنادا إلى نتائج هذه الإجراءات.

❖ تنطوي عملية المراجعة على مخاطر لا يمكن تجنبها بعدم اكتشاف التحريف في القوائم المالية رغم القيام بالتخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

❖ إن مخاطر عدم اكتشاف التحريف المادي الناتج عن الغش أعلى من مخاطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن الخطأ لأن الغش عادة ينطوي على تصرفات مصممة لإخفائه مثل التآمر والتزوير والتعمد في عدم تسجيل العمليات أو التعمد في إعطاء المراجع معلومات غير صحيحة، وإذا لم تكتشف المراجعة دليل يثبت العكس فأن المراجع من حقه أن يقبل الإقرارات باعتبارها صادقة وأن يقبل السجلات والمستندات على أنها حقيقية، على أنه وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) " الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية " يتطلب من المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بأسلوب الشك المهني وان يدرك بأنه قد تظهر ظروف أو أحداث تشير إلى احتمال وجود خطأ أو غش.

❖ ومع أن وجود أنظمة محاسبية ورقابية داخلية فعالة تقلل من احتمال وجود تحريف في القوائم المالية يكون ناتجا عن الخطأ والغش، إلا أن هناك مخاطر مستمرة في عدم استطاعة الضوابط الداخلية المحاسبية والإدارية قد يكون عديم الفعالية تجاه الغش الذي ينطوي على تآمر بين الموظفين أو الغش الذي ترتكبه إدارة المنشاة وهي في مستوى إداري يسمح لها بتجاوز الضوابط التي قد تمنع من ارتكاب غش مشابه من قبل موظفين آخرين، وعلى سبيل المثال يمكن توجيه أمر إلى مرؤوسيهم بتسجيل عمليات بصورة غير صحيحة أو يطلبوا منهم إخفاؤها أو إخفاء معلومات متعلقة بها.

❖ وعندما يدل تطبيق إجراءات المراجعة المصممة وفقا لتقييم المخاطر على احتمال وجود خطا أو غش، على المراجع أن ينظر في تأثيرها المحتمل على

القوائم المالية، وإذا اعتقد أن هذا الخطأ أو الغش قد يكون له تأثير مادي على تلك القوائم، فعليه بتطبيق إجراءات مراجعة معدلة أو إضافية مناسبة.

❖ ويعتمد مدى هذه الإجراءات الإضافية أو المعدلة على حكم المراجع بالنسبة لما يلي[1] :

١- أنواع الخطأ أو الغش المحتملة.

٢- احتمالات وقوع الخطأ أو الغش.

٣- احتمال وجود تأثير مادي على القوائم المالية لنوع معين من الخطأ والغش.

❖ إن القيام بإجراءات معدلة أو إضافية يساعد المراجع عادة في تأكيد أو استبعاد الشك بوجود خطا أو غش، وعندما لا يتم استبعاد الشك بوجود خطأ أو كغش نتيجة للإجراءات المعدلة أو الإضافية، فعلى المراجع مناقشة هذا الأمر مع إدارة المنشأة وأن ينظر فيما إذا تم إظهاره بصورة مناسبة أو تصحيحه في القوائم المالية، كما أن على المراجع أن يأخذ في الاعتبار التأثير المحتمل على تقرير المراجعة.

❖ الإبلاغ عن الخطأ أو الغش :

(١) إبلاغ إدارة المنشاة:

❖ يجب على المراجع أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي تم توصله إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية :

أ- إذا كان يشك من احتمال وجود غش حتى ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي.

ب- إذا كان الغش والخطأ الجسيم موجود فعلا.

❖ كما يجب عليه أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد مستوى مندوب المنشأة المناسب الذي يبلغه بحالات الغش والخطأ الجسيم المحتمل أو الفعلي، وفيما يتعلق بالغش على المراجع تقدير احتمالات اشتراك الإدارة العليا

(1) Taylor, D.H. and Glezen, W. (1994), "Due Professional Care", "Auditing Integrated Concepts and Procedures", 1994, sixht Edition, P. 47.

في ذلك في معظم الحالات المتعلقة بالغش،ويكون من المناسب إبلاغ المسألة إلى مستوى وظيفي في الهيكل التنظيمي للمنشأة يكون أعلى من المسئول عن الأشخاص الذين يعتقد بأنهم متورطين به، وعندما يكون الشك محيطا بأو لئك الأشخاص الذين يتحملون مسئولية كاملة من الإدارة الشاملة فإن المراجع يسعى عادة إلى الحصول على استشارة قانونية تساعده في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها.

(٢) إبلاغ مستخدمي القوائم المالية :

❖ إذا تبين لمراجع الحسابات أن الخطأ والغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم، فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا (معاكسا).

❖ كما أنه في حالة منع المراجع من قبل إدارة المنشاة من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم فيما إذا وقع أو من المحتمل وقوع خطأ أو غش له تأثير مادي على القوائم المالية، فعلى المراجع أن يصدر رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم نتيجة لوجود قيود على عملية المراجعة.

❖ وإذا لم يتمكن المراجع من تحديد ما إذا كان هناك غش أو خطا بسبب قيود مفروضة عليه من قبل الظروف وليس من قبل المنشأة فعلى المراجع النظر في تأثير ذلك في تقرير المراجعة.

(٣) إبلاغ السلطات الإشرافية العليا :

إن التزام المراجع بمبدأ " السرية" يمنعه عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ لأطراف ثالثة، على انه في حالات معينة تتجأو ز القوانين أو المحاكم مبدأ السرية (على سبيل المثال تطلب بعض الدول من المراجع الإبلاغ عن الخطأ والغش في المنشآت المالية إلى السلطات الإشرافية العليا التي يخضع المشروع لسلطتها) وقد يحتاج المراجع في مثل هذه الحالات الحصول على استشارة قانونية أخذا في الاعتبار مسئولية تجاه المصلحة العامة.

(٤) الانسحاب من عملية المراجعة :

قد يرى المراجع انه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المنشأة إجراءات تجاه الخطأ والغش والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن للخطأ أو الغش تأثير مادي على القوائم المالية. ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في المنشاة والذي من شانه أن يؤثر على مصداقية إقرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية علاقة المراجع بالمنشأة الذي يسعى المراجع عادة للحصول على استشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار.

كما تقضيه قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنه عندما يستلم المراجع الحالي استفسارا من المراجع المقترح فعلى المراجع الحالي إعلام المراجع المقترح فيما إذا كان هناك أسباب مهنية تمنعه من قبول المهمة.

رابعا : مدى مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش بعد صدور تقريره :

• لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بأخطاء وغش جوهرية ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم وفي هذه الحالة يجب على المراجع القيام بما يلي :

١- أن يطلب من إدارة المنشاة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي للخطأ والغش على القوائم المالية.

٢- القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش التي تم اكتشافها.

٣- إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب فيجوز للمراجع أن يفصح عن

المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلا من إصدار قوائم مالية معدلة كما ورد في البند[1].

٤- وأخيرا يجب على مراجع الحسابات اتخاذ الإجراءات التي يرى ضرورتها للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة.

ولكن في حالة رفض إدارة المنشاة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام المنشاة بالإفصاح المطلوب، فان المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلا وهي :

١- إخطار إدارة المنشاة بأنه لا يجب من الآن فصاعدا الربط بين تقرير المراجع والقوائم المالية.

٢- إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشاة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلا.

٣- إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلا.

خامسا : مسئولية إدارة المنشاة عن وجود خطا وغش بالقوائم المالية :

لقد أبدت سائر التشريعات المعمول بها في دول العالم سواء المحلية والإقليمية والدولية أن إدارة المنشأة هي المسئولة عن الأخطاء والغش والتلاعب الموجودة بالقوائم المالية، كما أنها تضمن خلوها من الأخطاء والغش المادية وغير المادية، كما تضمن دقتها وعدالتها وصحة الحسابات التي تحتويها القوائم المالية.

(1) Jancura, E.G. and Lilly , F.L. (1977), "The Evaluation of Internal Control System, " The Journal of Accountancy (April 1977), PP: 69-74.