مسؤوليات المراجع الخارجي بخصوص البيانات المالية

Responsibilities of the external auditor regarding the financial statements

أ. مداني عصمان

طالب دكتوراه

جامعة الأغواط

Osman@yahoo.fr

ملخص

يهدف هذا المقال إلى بيان مسؤولية المراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة الدولية، ولذلك تم الاعتماد على الاتجاهات الحديثة في منهجية المراجعة الخارجية وامتداد تدخل المراجع الخارجي، مع تبيان مسؤولية المراجع بالتركيز خاصة على: 1- الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وجودة أداء أعماله،وهذا ما أكده Mautz بأن الكفاءة المهنية مفترضة في المراجعين دائما فهي ليست محل شك من وجهة نظره، ولكن العديد من الانتقادات الموجهة للمراجعين بأنهم يعملون في مجالات لا تتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي. 2- استقلاليته وموضوعيته؛ ومثال ذلك أن تقديم المراجع الخارجي لأعمال أخرى بخلاف مهنة المراجعة يؤثر سلبا على استقلاليته لأنها تخلق تعارض في المصالح، وهذا ما أكدته الدراسة التفصيلية لـ MetacalfLee".وكذا دراسة Mautzet Sharaf والتي ترى أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائما على استقلالهم عند اتخاذ القرارات في عملية المراجعة. وعلى ضوء ذلك، يجب التأكيد على ضرورة تحديث معايير المراجعة المعتمدة وخاصة في التشريع الجزائري من طرف الجهات المهتمة بالمهنة.وكذا تفعيل العمل الرقابي على جودة أداء مكاتب المراجعة من طرف الجمعيات والمعاهد المهنية لان ذلك من شأنه رفع كفاءة عمل المراجع الخارجي. أيضا وجوب تدعيم استقلال المراجع الخارجي في الجزائر خاصة وأنه وإذا أخذنا الجزائر مثالا فنجد أنه لا يزال يعمل تحت وصاية وزارة المالية

الكلمات المفتاحية: مراجع خارجي؛ بيانات مالية؛ مراجعة دولية

Abstract

This study aims to indicate the responsibility of the External Auditor on the expectations gapin the light of international auditing standards and to achieve this goal we relied on secondary data from books and references and the theoretical framework studies about external audit, as well as recent trends in the methodology of the external audit and an extension into the external auditor, with the monitoring features of the expectations gapanditsreasos, after we suggest some solutions to narrow with explaining the responsibility of the External Auditor to This study has concluded a set of results: that there are many factors associated with the responsibility of the External Auditor: 1- Professionalism of the External Auditor and the quality of the performance of his works, and this was confirmed by (Mautz) that professional competence assumed in the reviewers always, it is not in doubt from the point of view, but many of the criticisms of the reviewers that they are working in the areas without access to the rehabilitation of scientific or adequate training. 2-Independence and objectivity; as an example the provision of the external auditor for the other work in addition of the audit profession adversely affect the independence they create a conflict of interest, and this was confirmed by the detailed study of (Metacalf Lee). As well as the study (Mautz & Sharaf), which believes that the intense competition among audit firms make it difficult for auditors to maintain their independence always when making decisions in the review process. This study recommendeda set of recommendations including :the need to update the audit criteria adopted in the Algerian legislation by the parties interested in the profession .As well as the activation of audit work on the quality of the performance of audit firms by the associations and professional institutes because it would raise the efficiency of the work of the external auditor .Also The necessity to strengthen the independence of the external auditor in Algeria . Especially when it still works under the tutelage of the Ministry of Finance

***Keywords*:** external auditor; financial statements; international audit

تمهيد:

نحاول عرض مسؤوليات المراجع عند مراجعة البيانات المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، حيث نتناول رقابة الجودة على عمليات مراجعة البيانات المالية، ومسؤولية المراجع بشأن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية، ومسؤولية المراجع بشأن مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية ومسؤوليته عن التصرفات غير القانونية ومسؤوليته مع المكلفين بشأن الاتصالات بخصوص أمور المراجعة.

I- الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية:

لقد أصدر مجلس معايير المراجعة الدولي المعيار (200) الموسوم: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية كما يلي:

إن الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.

لذلك فإن عملية مراجعة البيانات المالية تعد "عملية تأكيد" كما هي معرفة في الإطار الدولي لعمليات التأكيد، ولذلك تطبق معايير المراجعة الدولية في سياق عملية مراجعة البيانات المالية، والتي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية مع الإرشادات ذات العلاقة التي سيتم تطبيقها في عملية المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المراجع:

- الامتثال للمتطلبات الأخلاقية المناسبة المتعلقة بعمليات المراجعة.
- إجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

وكذلك عند إجراء عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية على المراجع:

- أن يكون على علم ويأخذ في الاعتبار بيانات ممارسة المراجعة الدولية التي تنطبق على عملية المراجعة.
- يمكن للمراجع إجراء عملية المراجعة حسب كل من معايير المراجعة الدولية ومعايير مراجعة خاصة باختصاص محدد أو بلد معين.[1]

وبالإضافة إلى ما تقدم يجب على المراجع عند قيامه بإجراء عملية المراجعة مراعاة الآتي:[2]

1- نطاق مراجعة البيانات المالية:

يشير مصطلح "**نطاق المراجعة**" الى إجراءات المراجعة التي هي في تقرير المراجع وبناء على معايير المراجعة الدولية التي تعتبر مناسبة في ظل الظروف لتحقيق هدف عملية المراجعة، وعند تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم أداؤها حسب معايير المراجعة الدولية على المراجع الامتثال لكل معيار من معايير المراجعة الدولية المناسبة لعملية المراجعة.

بالإضافة إلى أنه عند أداء عملية المراجعة قد يطلب من المراجعين الامتثال لمتطلبات مهنية وقانونية وتنظيمية أخرى بالإضافة إلى معايير المراجعة الدولية، وهذه الاخيرة لا تتجاوز القوانين والأنظمة المحلية التي تحكم مراجعة البيانات المالية، وفي حالة اختلاف هذه القوانين والأنظمة عن معايير المراجعة الدولية فإن عملية المراجعة التي تمت حسب القوانين والأنظمة المحلية لن تمتثل بشكل تلقائي لمعايير المراجعة الدولية.

لذلك عندما يقوم المراجع بإجراء عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة لاختصاص أو بلد معين بالإضافة إلى الامتثال لكل معيار من معايير المراجعة الدولية المناسب لعملية المراجعة فإنه يتوجب على المراجع كذلك أداء أية إجراءات مراجعة إضافية لازمة للامتثال للمعايير المناسبة لذلك الاختصاص أو البلد، كما يجب على المراجع عدم الإدعاء بالامتثال لمعايير المراجعة الدولية ما لم يكن المراجع قد امتثل بشكل كامل لجميع معايير المراجعة الدولية الخاصة بعملية المراجعة.

2- الحذر المهني:

يجب على المراجع التخطيط لعملية المراجعة وأدائها متخذا موقف الحذر (التشكك) المهني ومدركا أنه قد توجد حالات تتسبب في أن تكون البيانات المالية غير صحيحة بشكل جوهري، ويعني موقف الحذر المهني أن يقوم المراجع بإجراء تقييم ناقد مع عقل متسائل، لصحة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وأنه متيقظ لأدلة المراجعة التي تناقض أو تدعو للتساؤل بشأن موثوقية المستندات والاستجابة للاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين على سبيل المثال يعتبر موقف الحذر المهني ضروري طيلة عملية المراجعة من أجل أن يقلل المراجع من الآتي:

- مخاطر إغفال حالات غير عادية؛
- المبالغة في التعميم عند عمل استنتاجات من ملاحظات المراجعة؛
- استخدام افتراضات خاطئة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم نتائج ذلك.

لذلك عند إجراء استفسارات وأداء إجراءات مراجعة أخرى يجب أن لا يقبل المراجع بأدلة مقنعة بناء على الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالرقابة أمناء ويتمتعون بالنزاهة، وتبعا لذلك فإن الإقرارات من الإدارة لا تعتبر بديلا عن الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حتى يستطيع المراجع عمل استنتاجات معقولة يبني عليها المراجع رأيه.[3]

3- التأكيد المعقول:

على المراجع الذي يقوم بإجراء عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية مأخوذة ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، والتأكيد المعقول هو مفهوم يتعلق بجمع أدلة المراجعة اللازمة كأن يستنتج المراجع أنه لا توجد أخطاء جوهرية في البيانات المالية المأخوذة ككل، والتأكيد المعقول يتعلق بعملية المراجعة بكاملها.

ولا يستطيع المراجع الحصول على تأكيد مطلق بسبب وجود تحديدات ذاتية في عملية المراجعة تؤثر على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، إلى جانب ذلك قد تؤثر التحديدات الأخرى على مدى إقناع أدلة المراجعة المتوفرة للتوصل إلى استنتاجات حول تأكيدات معينة- على سبيل المثال- المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة، ففي هذه الحالات تحدد معايير مراجعة دولية معينة إجراءات مراجعة محددة والتي بسبب طبيعة الإثباتات المحددة توفر أدلة مراجعة كافية ومناسبة في حالة عدم وجود مايلي:

- حالات غير عادية تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية بما يتعدى المخاطر المتوقعة عادة.
- أية أدلة على حدوث خطا جوهري.

تبعا لذلك وبسبب العوامل المبينة أعلاه فإن عملية المراجعة ليست ضمانا بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن التأكيد المطلق لا يمكن تحقيقه، إلى جانب ذلك لا يضمن رأي المراجعة قابلية نجاح المؤسسة ولا الكفاءة والفاعلية التي مارست بها الإدارة تسيير شؤون المؤسسة.[4]

4- مخاطر المراجعة والأهمية النسبية:

يجب على المؤسسات إتباع استراتيجيات لتحقيق أهدافها، واعتمادا على طبيعة عملياتها وقطاعها والبيئة التنظيمية التي تعمل بها وحجمها وتعقيدها فإنها تواجه مخاطر عمل متنوعة والإدارة مسؤولة عن تحديد هذه المخاطر والاستجابة لها، غير أنه لا تتعلق كافة المخاطر بإعداد البيانات المالية والمراجع في النهاية معني فقط بالمخاطر التي قد تؤثر على البيانات المالية.

لذلك يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول يتفق مع عملية المراجعة، ويقلل المراجع مخاطر المراجعة.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن مخاطر المراجعة لها علاقة بالأخطاء الجوهرية في البيانات المالية أو ببساطة "مخاطر الأخطاء الجوهرية" كما تمت الاشارة اليه في المطلب الاول.

كما يجب أن يكون المراجع معنيا بالأخطاء الجوهرية، وهو ليس مسؤولا عن الأخطاء غير الجوهرية بالنسبة للبيانات المالية المأخوذة ككل، وعلى المراجع اعتبار ما إذا كان أثر الأخطاء المكتشفة غير المصححة بشكل فردي أو إجمالي، جوهريا نسبيا للبيانات المالية المأخوذة ككل، لذلك فإن الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة مرتبطان من أجل تصميم إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك أخطاء جوهرية في البيانات المالية المأخوذة ككل ,على المراجع اعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستويين، هما:[5]

- المستوى الكلي للبيانات المالية؛
- مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات.

سواء بسبب الغش أو الخطأ، والتأكيد المعقول هو مفهوم يتعلق بجمع أدلة المراجعة اللازمة كأن يستنتج المراجع أنه لا توجد أخطاء جوهرية في البيانات المالية المأخوذة ككل، والتأكيد المعقول يتعلق بعملية المراجعة بكاملها.

ولا يستطيع المراجع الحصول على تأكيد مطلق بسبب وجود تحديدات ذاتية في عملية المراجعة تؤثر على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، إلى جانب ذلك قد تؤثر التحديدات الأخرى على مدى إقناع أدلة المراجعة المتوفرة للتوصل إلى استنتاجات حول تأكيدات معينة- على سبيل المثال- المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة، ففي هذه الحالات تحدد معايير مراجعة دولية معينة إجراءات مراجعة محددة والتي بسبب طبيعة الإثباتات المحددة توفر أدلة مراجعة كافية ومناسبة في حالة عدم وجود ما يلي:

- حالات غير عادية تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية بما يتعدى المخاطر المتوقعة عادة؛
- أية أدلة على حدوث خطا جوهري.

تبعا لذلك وبسبب العوامل المبينة أعلاه فإن عملية المراجعة ليست ضمانا بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن التأكيد المطلق لا يمكن تحقيقه، إلى جانب ذلك لا يضمن رأي المراجعة قابلية نجاح المؤسسة ولا الكفاءة والفاعلية التي مارست بها الإدارة تسيير شؤون المؤسسة.[6]

4- مخاطر المراجعة والأهمية النسبية:

يجب على المؤسسات إتباع استراتيجيات لتحقيق أهدافها، واعتمادا على طبيعة عملياتها وقطاعها والبيئة التنظيمية التي تعمل بها وحجمها وتعقيدها فإنها تواجه مخاطر عمل متنوعة والإدارة مسؤولة عن تحديد هذه المخاطر والاستجابة لها، غير أنه لا تتعلق كافة المخاطر بإعداد البيانات المالية والمراجع في النهاية معني فقط بالمخاطر التي قد تؤثر على البيانات المالية.

لذلك يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول يتفق مع عملية المراجعة، ويقلل المراجع مخاطر المراجعة.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن مخاطر المراجعة لها علاقة بالأخطاء الجوهرية في البيانات المالية أو ببساطة "مخاطر الأخطاء الجوهرية" كما تمت الاشارة اليه في المطلب الاول.

كما يجب أن يكون المراجع معنيا بالأخطاء الجوهرية، وهو ليس مسؤولا عن الأخطاء غير الجوهرية بالنسبة للبيانات المالية المأخوذة ككل، وعلى المراجع اعتبار ما إذا كان أثر الأخطاء المكتشفة غير المصححة بشكل فردي أو إجمالي، جوهريا نسبيا للبيانات المالية المأخوذة ككل، لذلك فإن الأهمية النسبية ومخاطر

المراجعة مرتبطان من أجل تصميم إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك أخطاء جوهرية في البيانات المالية المأخوذة ككل ,على المراجع اعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستويين، هما:[7]

- المستوى الكلي للبيانات المالية؛
- مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات.

5- المسؤولية عن البيانات المالية:

يقصد بالبيانات المالية بالرجوع إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن توفر معلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأداءها وتدفقاتها النقدية، وتشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التغير في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

لذلك يعتبر المراجع مسؤولا عن تكوين وبيان رأيه المهني حول البيانات المالية، وبالتالي فإن مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية هي مسؤولية إدارة – المكلفين بإعداد وعرض البيانات المالية- المؤسسة، كما أن مراجعة البيانات المالية لا يعفي الإدارة من مسؤولياتها هذه.

وتأسيسا على ما تقدم فإن الإدارة مسؤولة عن تحديد إطار إعداد التقارير المالية الذي سيستخدم لإعداد وعرض البيانات المالية، كما أن الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض البيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتشمل هذه المسؤولية ما يلي:

- تصميم وتنفيذ واستمرار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.
- إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

لذلك يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة لإعداد البيانات المالية مقبولا ويقوم المراجع عادة بإجراء هذا التحديد عند اعتبار ما إذا كان سيقبل عملية المراجعة.[8]

ومن أمثلة الضغوط التي قد تتعرض لها ادارة المؤسسة والتي يمكن أن تدفعها تدريجيا إلى إعداد تقارير مالية مضللة ما يلي:

- الرغبة في الاستجابة لمتطلبات السوق.
- الرغبة في تعظيم المنافع.

وبالتالي تقوم الإدارة بإعداد قوائم مالية مضللة دون أن تتعمد القيام بذلك وفيما يلي أمثلة لهذه الضغوط[9]:

جدول رقم (01) : الضغوط التي تتعرض لها المؤسسة

الضغوط التي تتعرض لها المؤسسة	الغش والتضليل
عدم استقلالية المؤسسة عن الهيئات المالية	الاتجاه نحو تعظيم الأرباح بهدف إعطاء صورة عن قدرة غير حقيقة على السداد
صعوبة المؤسسة للاستمرار في نشاطها	الاتجاه نحو تعظيم الأرباح وإلى تضخيم تقييم المخزونات والحقوق وبالمقابل تدنية الديون. سرقة الأصول من طرف المسيرين وإعداد قوائم مالية على أساس فرضية خاطئة لاستمرارية المؤسسة في نشاطها.
احساس الملاك بالعبء الضريبي للمؤسسة	محاولة تدنية النتائج من خلال عدم تسجيل الإيرادات أو من خلال سجل الديون وهمية أو سرقة الأموال.

Source: Med Hamzaoui, "Audit" ,2eme edition, pearson edtion, imprimerie vert,France,2008 , p-p:119-120.

II- مسؤولية المراجع عن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية :

1- أنواع الخطأ أو الغش :

يمكن تقسيم الأخطاء في ظل اتباع الأنظمة المحاسبية اليدوية أو الالكترونية إلى الأنواع التالية:

- أخطاء الحذف :

هي الأخطاء الناتجة عن عدم تسجيل عملية بكاملها، ومثل هذا الخطأ لايخل يتوازن ميزان المراجعة، كما ينتج عن عدم تسجيل أحد طرفي القيد وهذا يخل بتوازن ميزان المراجعة وعليه فإن أخطاء الحذف نوعان: الحذف الكلي والثاني: الحذف الجزئي.

- الأخطاء الارتكابية :

وهي الأخطاء الناتجة من العمليات الحسابية، وتتم من خلال النقل من المستندات أو تجميع القيود في الصفحات المختلفة ولاشك أن استخدام الحاسوب يقلل من هذه الأخطاء.

-الأخطاء المتكافئة :

وهي الأخطاء التي تتطلب عناية كبيرة من المراجع وذلك لعدم تأثيرها في توازن ميزان المراجعة، ويلاحظ أن الخطأ المتكافئ قد يكون في حساب واحد وهذا الخطأ ليس له تأثير كبير، أما الخطأ المتكافئ في جانبين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في صحة أرصدة الحسابين ويترتب على ذلك تأثير في الحسابات الختامية للمؤسسة.

-الأخطاء الفنية :

وهي الأخطاء الناتجة من عدم صحة التوجيه المحاسبي أو المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسة وتعد هذه الأخطاء من أخطر أنواع الأخطاء المحاسبية لأنها تؤثر تأثيرا شديدا على عدالة وصدق نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة (الخطأ في السياسية المحاسبية).[10]

2- التلاعب والاحتيال:

"يعني تعمد اخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن التزاماته أو الحصول على أصول وممتلكات المؤسسة لإستخدامها في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي المؤسسة أو طرف ثالث".

مما سبق فإن الغش أو التلاعب عادة يتم لتحقيق هدفين:

- **الأول**: إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال الأصل من أصول المؤسسة؛
- أما **الثاني**: فهو التأثير على مدى دلالة التقارير المالية (عدم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة صحيحة)[11].

وقد يتضمن الغش التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات والمستندات، أو تسجيل معاملات وهمية،أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية، وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، فإن المراجع مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية والتي تسبب تحريفات مهمة في التقارير المالية.

ويمكن أن ينظر إلى الغش على أنه تلاعب،ويشمل التلاعب مفهومين أساسين:

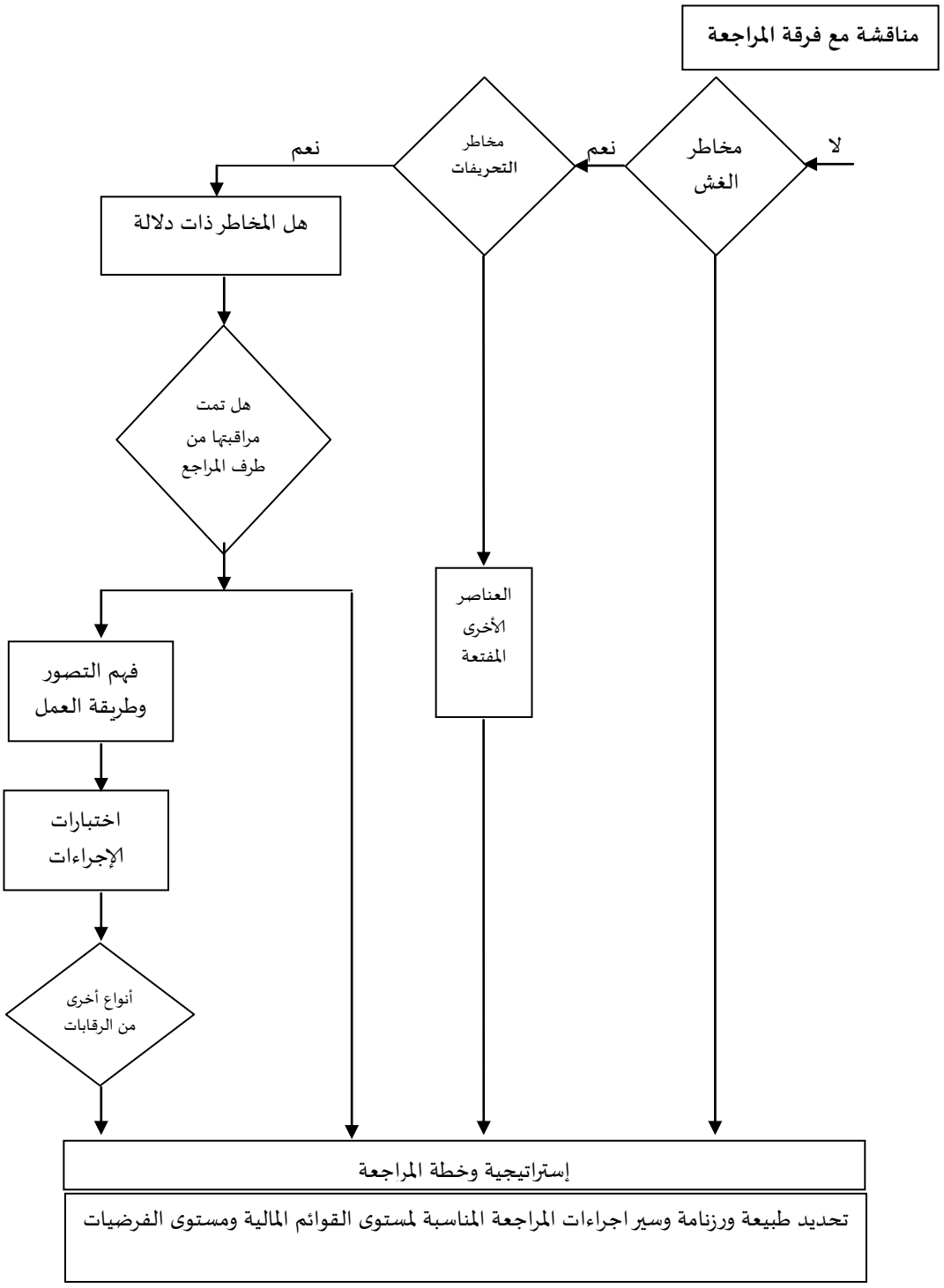
الأول: التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح ضروري وإظهار أداء المشروع بشكل جيد، وذلك لتضليل وخدع مستخدمي التقارير المالية من مساهمين ومقرضين ومستثمرين وغيرهم؛

ويتمثل **الثاني** في مجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة، ومن أمثلته تسجيل عمليات وهمية وتزوير السجلات والوثائق والإضافة والحذف وتزوير التواقيع...وغير ذلك، كما أن المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) ميز بين نوعين من التحريفات المقصودة وهما:

- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي؛
- تحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول.

وفي هذا الصدد، عرف الاحتيال بأنه: "... عمل مقصود من جانب فرد واحد أو أكثر من بين أفراد الإدارة الموظفين أو طرف ثالث، يفضي إلى تحريف في الكشوف المالية.... وقد ينطوي الاحتيال على تلاعب، تزييف أو تبديل في السجلات أو الوثائق، واختلاس الأصول، وإخفاء أو إسقاط آثار المعاملات من السجلات، وتسجيل المعاملات دون إثبات وإساءة تطبيق السياسات المحاسبية.[12]

شكل رقم (01) : الإجراءات الواجب اتخذاها في ما يخص الغش



***Source*:** Med Hamzaoui, Audit,2eme Edition, Peasoni, Imprimerie vert,France,2008,p:124

ويؤكد بعض الباحثين على أن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية تعتبر من أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل في المراجعة.

2- المعايير المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش:[13]

في بداية هذا القرن كان يوجد اتفاق على أن اكتشاف الغش يعتبر أحد الأهداف الأساسية لعملية المراجعة، وفي أواخر الثلاثينيات حدث تغير كبير في استعداد مهنة المراجعة لقبول مسؤولية اكتشاف الغش كأحد أهداف مراجعة القوائم المالية، وترتب على ذلك إصدار نشرة إجراءات المراجعة رقم 1 Extensions of Auditing Procedure التي أشارت إلى أن الفحص المتعلق بإبداء الرأي عن القوائم المالية لم يخطط لاكتشاف المخالفات والاختلاسات، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه لتحقيق ذلك، حيث انه لا يعتبر هدف أساسي للمراجعة.

وقد تعرضت مهنة المراجعة لانتقادات شديدة في أواخر الخمسينيات، بخصوص مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش وترتب على ذلك إصدار نشرة إجراءات المراجعة رقم 30عام 1960، ورغم أن النشرة قد أشارت إلى أنه يجب على المراجع أن يكون حذرا ومدركا لإمكانية وجود الغش، إلا أنها قد تضمنت أن المراجع لا يتحمل مسؤولية إيجابية لاكتشاف الغش، كما أنها لم توسع مسؤولية المراجع بخصوص ذلك، وقد أشار بعض الباحثين إلى أنه نظرا لتزايد حالات التقاضي ضد المراجعين لفشلهم في اكتشاف الغش وتجاهل المحاكم لمسؤوليات المراجعين المحدودة وفقا لتلك النشرة، فإن المراجعين كان لديهم اعتقاد أن تلك النشرة لم تحقق الهدف من إصدارها.

وفي عام 1977 صدرت نشرة معايير المراجعة رقم 16التي أشارت إلى أنه يجب على المراجع تخطيط المراجعة للبحث عن الأخطاء والمخالفات الهامة، كما أن مسؤوليته تتحدد في نطاق الحدود الملازمة لعملية المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن نشرة معايير المراجعة رقم 16قد تضمنت الطابع الدفاعي الذي تضمنته نشرة إجراءات المراجعة رقم 1ورقم 30الذي يسمح للمراجعين بتبرير عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة .ويتضح من ذلك أن نشرة معايير المراجعة رقم 16لم تحقق الهدف من إصدارها، حيث انه وفقا لما تضمنته فإنه لا يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد على المراجعة لضمان اكتشاف حالات الأخطاء والمخالفات الهامة.

ونتيجة لتزايد الانتقادات الموجهة إلى المراجعين بخصوص مسؤولياتهم عن اكتشاف الغش، فقد أصدرت في عام 1988 نشرة معايير المراجعة رقم 53وهي تختلف عن سابقتها في أنها تبنت مدخلا ايجابيا بدلا من الطابع الدفاعي السابق، فهي تتطلب من المراجع تخطيط المراجعة لتوفير تأكيد

معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة، وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك، وبالتالي فقد ترتب عليها اتساع نطاق مسؤولية المراجع بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة.

ورغم أن نشرة معايير المراجعة رقم 53قد تضمنت العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تقييم مخاطر حدوث تحريفات هامة في القوائم المالية للمؤسسة نتيجة للمخالفات التي ارتكبت، إلا أنها لم توفر إرشادا عن الأهمية النسبية لتلك العوامل أو عن كيفية استخدامها، ويرى بعض الباحثين أنه كان من الضروري أن توفر النشرة إرشادا عن كيفية استخدام الإرشادات التحذيرية التي تضمنتها,وتحديد المقصود بتخطيط المراجعة لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة.

كما أن ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني يعتمد على التقدير المهني للمراجعين عند تخطيط المراجعة، ولرجال القضاء عند نظر الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، مما قد يتسبب في العديد من المشكلات نتيجة لتعدد وجهات النظر بخصوص تفسير المعنى المقصود بكل من تأكيد معقول ودرجة ملائمة، ويؤكد بعض الباحثين على أنه تزايد موجة التقاضي يشير إلى استمرار وجود فجوة التوقعات بخصوص مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش.

بالتالي، لا يمكن الاعتماد على نشرة معايير المراجعة رقم 53كأداة فعالة لتحديد مسؤولية المراجع بخصوص ذلك.

وقد أصدر مجلس معايير المراجعة ASBفي ماي 1996صيغة مبدئية لنشرة Exposure DraftبعنوانConsideration of Fraud in a Financial Statement Audit :تضمنت إرشادات محددة بخصوص

ما يلي:

- تقييم مخاطر الغش في كل عملية مراجعة.
- الاستجابة لنتائج تقييم تلك المخاطر.
- التقرير عن الغش المكتشف أو المشتبه فيه.
- متطلبات توثيق إجراءات تقييم مخاطر حدوث الغش.

ويؤكد بعض الباحثين على أن بعض حالات فشل المراجعة ترجع إلى عدم فهم المراجعين للإشارات التحذيرية لمخاطر حدوث الغش، ولذلك فإنهم في حاجة إلى فهم وتطبيق أفضل لتلك الإرشادات التحذيرية والشك المهني من أجل تفادي تلك الحالات، وانه من المتوقع أن تؤدي تلك النشرة المقترحة إلى تحسين قرارات المراجعين لتحقيق ذلك.

ويعتقد بعض الباحثين أن النشرة المقترحة لا تعتبر كافية لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص مسؤوليات المراجعين المتعلقة باكتشاف الغش، حيث أنه لم يترتب عليها توسيع

مسؤولياتهم في هذا الصدد، ولكنها توفر إرشادا أكثر تحديدا عن كيفية تنفيذهم للمسؤوليات الحالية، ويؤكد ذلك رئيس فريق العمل لدراسة الغش الذي شكله مجلس معايير المراجعة ASBبقوله أن الهدف من إصدار تلك النشرة هو تقديم معايير للأداء لتحسين قدرة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم الحالية.

III- مسؤولية المراجع عن الأنظمة والقوانين والتصرفات غير القانونية عند مراجعة البيانات المالية

1/ مسؤولية المراجع عن الأنظمة والقوانين:

في ضوء المعيار الدولي للمراجعة رقم 250الصادر عن IFACوفقا للتقسيم التالي:[14]

1-1-ماهية عدم الالتزام:

تتشابه عناية المراجع بالقوانين والأنظمة عند مراجعة التقارير المالية بعنايته بالخطأ والغش، ونظرا لتنوع القوانين والأنظمة من دولة لأخرى، لذلك فإن معايير المحاسبة والمراجعة القومية ربما تكون أكثر وضوح لتحديد صحة القوانين والأنظمة عند المراجعة.

فبعض القوانين أو الأنظمة تحدد شكل أو محتوى القوائم المالية للوحدات الاقتصادية أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو يفصح عنها في القوائم المالية، وقوانين أو أنظمة أخرى تعطي الإدارة حق التصرف في ذلك. لذلك يشير مصطلح عدم الالتزام إلى عمليات الحذف أو الاصطناع بواسطة المؤسسة محل المراجعة سواء بقصد أو بدون قصد والتي تعد مخالفة للقوانين والأنظمة المتعارف عليها.

وهذه الأعمال تشمل العمليات السابقة أو باسم المؤسسة لتحقيق منفعة بواسطة الإدارة أو الموظفين ولا يعد من قبيل عدم الالتزام السلوك غير الأخلاقي غير المرتبط بأنظمة المؤسسة والذي يحدث بواسطة الإدارة أو الموظفين.

1-2-مسؤوليات المراجع بشأن عدم الالتزام:

تتمثل مسؤوليات المراجع بشأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة في القيام بما يلي:

أ- عندما يخطط المراجع ويؤدي إجراءات المراجعة ويقيم النتائج ويظهر ذلك في تقاريره يجب عليه التحقق من عدم التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة والتي ربما يكون لها أثر مادي على القوائم المالية.

ب- تمهيدا للتخطيط للمراجعة يجب على المراجع الحصول على فهم إطار التشريعات والأنظمة المطبقة في المؤسسة وكيفية إذعان المؤسسة لهذا الإطار، وللحصول على الفهم العام على المراجع القيام بما يلي:[15]

- استخدام المعلومات المتاحة عن الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة ونشاطها.
- الاستفسار من الإدارة عن النقاط التالية:
- السياسات والإجراءات بالنسبة للإذعان للقوانين والأنظمة.
- القوانين والأنظمة المتوقع أن يكون لها تأثيرا أساسي على التشغيل أو العمليات.
- مناقشة الإدارة فيما يلي:

- السياسات أو الإجراءات المتبعة لتحديد وتقييم المحاسبة عن الدعاوى القضائية وتقييمها.
- مناقشة إطار الأنظمة والتشريعات مع مراجع المؤسسات التابعة في الدول المختلفة.

ج -وبعد حصول المراجع على فهم عام يجب عليه أداء الإجراءات التي تساعده في تحديد أمثلة لعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة إن وجدت ليأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية وخصوصا:

- الاستفسار من الإدارة حول التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة.
- الإطلاع على المراسلات الخاصة بالترخيص بالنشاط أو بالسلطات التنفيذية.

د-يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية عن التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة عموما يتحقق بواسطته من الأثر المادي المحدد للمبالغ والإفصاح عنها في القوائم المالية، كما يجب أيضا الحصول على فهم كاف للقوانين والأنظمة المرتبطة والمؤيدة للتسجيل والإفصاح عنها -لأجل المراجعة- على سبيل المثال (مصروفات ضريبة الدخل- تكاليف التقاعد -المحاسبة عن العمليات المرتبطة بعقود حكومية- شكل ومحتوى القوائم المالية).

هـ- يجب على المراجع الحصول من الإدارة على اقرارات مكتوبة تفيد بأنها أفصحت له عن كل الحقائق المعروفة أو إمكانية عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير والتي سوف تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية، وفي حالة غياب أدلة تخالف ما تقدم فإن للمراجع الحق في افتراض أن المؤسسة تلتزم بالقوانين والأنظمة.

كما أن المراجع لا يختبر أو لا يؤدي إجراءات أخرى حول التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة لأن ذلك يعتبر خارج نطاق مراجعة القوائم المالية.

و-يجب على المراجع أن يكون حذرا (واعيا)لحقيقة الإجراءات المطبقة لغرض تكوين رأي عن القوائم المالية لأنها ربما تجذب انتباهه لاحتمال عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.

ر-يجب على المراجع إذا توفرت مؤشرات احتمال اكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمةالقيام بالإجراء التالي:

- الحصول على فهم لطبيعة العمل والظروف التي حدثت، وطلب معلومات أخرى تكون كافية لتقييم احتمال تأثيرها على القوائم المالية.وإذا تم التقييم باحتمال التأثر. يجب عليه أن يفكر جديا فيما يلي:

-1- الآثار المالية المحتملة – على سبيل المثال -ما يلي:

الغرامات- الجزاءات-التلفيات- التهديدات بنزع ملكية الأصول- التوقف الإجباري للإنتاج –الدعاوى القضائية.

2-الإفصاح المطلوب عن الآثار المالية المحتملة.

ح-يجب على المراجع عندما يشك في عدم وجود التزام بالقوانين والأنظمة أن يوثق هذه النتيجة ويناقش ذلك مع الإدارة ويعني التوثيق الحصول على نسخ من السجلات والمستندات وعمل محاضر الاجتماعات إذا كان ذلك مناسبا- مع مراعاة مناقشة محامي المؤسسة- وفي حالة عدم اقتناع المراجع برأي المحامي عليه استشارة محاميه حول عدم الالتزام والآثار القانونية المحتملة والخطوات الأخرى التي سوف يتخذها.

ط- يجب على المراجع مراعاة تأثير عدم الالتزام على العلاقة بالجوانب المختلفة للمراجعة وخصوصا صدق إقرارات الإدارة وفي هذه الحالة يجب على المراجع إعادة النظر في تقييم المخاطر، وفي حالة عدم الالتزام الذي لا يكتشف بواسطة الرقابات الداخلية أو لا تشمله إقرارات الإدارة يجب أن يعيد النظر في سلامة هذه الإقرارات، كما يجب عليه دراسة تأثير عدم الالتزام المكتشف بمعرفته اعتمادا على العلاقة بين العمل المترتب وأخطاءه، ومن خلال أيضا إجراءات الرقابة المحددة، والمستوى الإداري أو الموظفين المتورطين.

ي-يجب على المراجع إعلام جهة المراجعة أو مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بأسرع ما يمكن أو الحصول على دليل مناسب لتفسير عدم الالتزام الذي جذب انتباهه، وإذا كان حكم المراجع واعتقاده بأن عدم الالتزام متعمد ومادي يجب عليه إعلام الإدارة بالنتيجة بدون مماطلة، كما يجب على المراجع إذا اشتبه في أحد أعضاء الإدارة العليا متورط في عدم الالتزام إعلام المستوى الأعلى في السلطة داخل المؤسسة على سبيل المثال: لجنة المراجعة، المجلس الأعلى.

وفي حالة عدم وجود سلطة أعلى أو إذا اعتقد المراجع أن تقريره سيهمل أو إذا كان غير متأكد من الشخص الذي سيقدم إليه التقرير، يجب عليه طلب الاستشارة القانونية، كما يمكن له تقديم تقريره إلى السلطات التنفيذية والتشريعية وفقا للقانون السائد ومراعاة مسؤولياته اتجاه الصالح العام، كما يجوز للمراجع الانسحاب من المهمة في حال ما إذا كان علاج المؤسسة لعدم الالتزام المادي الناتج عن تورط أحد المسؤولين غير الصريح أو فقدان الثقة في الإدارة وذلك بعد الاستشارة القانونية حول ذلك، وإذا عين مراجع جديد خلفا له وفقا لدستور أخلاقيات مهنة المراجعة إعلام المراجع الجديد بذلك.[16]

3-1-آثار عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة على تقرير المراجع:

يجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار أثر نقص أدلة المراجعة الناتجة عن عدم حصوله على المعلومات الكافية حول اشتباهه في عدم الالتزام عند إصداره لتقريره، وذلك كما يلي:

-إذا توصل المراجع أن عدم الالتزام له تأثير مادي على القوائم المالية، ولا يتم معالجته بصورة صحيحة في القوائم المالية يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو عكسي.

-إذا منع المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عن عدم الالتزام سواء له تأثير مادي أو من المحتمل أن يكون ذلك على القوائم المالية بواسطة الإدارة، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو الامتناع على أساس أن هناك قيد على المراجعة.

-إذا لم يتمكن المراجع من تحديد عدم الالتزام الذي حدث بسبب القيود المفروضة بواسطة الظروف وليس المؤسسة عليه الأخذ بعين الاعتبار أثر ما تقدم على تقريره.

2/ مسؤولية المراجع عن التصرفات غير القانونية:

أصدر المجمع الأمريكي المحاسبي القانوني عام 1977 نشرة معايير المراجعة رقم (17)، والتي أشارت إلى أن الفحص الذي يتم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة عموما، لايوفر ضمانا لا كتشاف التصرفات غير القانونية، كما أن تحديد ما إذا كان تصرف معين يعتبر قانونيا هو عادة خارج نطاق الكفاءة المهنية للمراجع.

وبالتالي فإن النشرة لم تضع مسؤولية إيجابية على المراجع بخصوص اكتشاف تلك المخالفات.

وفي عام 1988 أصدر نفس المجمع نشرة معايير المراجعة رقم (54) لتحل محل نشرة معايير المراجعة رقم(17)، التي تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير عام على القوائم المالية، مماثلة لنفس المسؤولية المتعلقة باكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقا نشر معايير المراجعة رقم (53).

IV- الرقابة على جودة عمليات مراجعة المعلومات التاريخية:

يشير مصطلح الجودة إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في المؤسسة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ مهمة (عملية) مراجعة البيانات المالية التاريخية وتوثيقها، ولذلك فقد عدل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي معيار المراجعة الدولي(220) الموسوم: رقابة الجودة لعمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية،ولقد أكد

المجلس على أنه يجب على فريق العملية تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات المراجعة الفردية والمتمثلة في الآتي[17]:

1- تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات المراجعة.

2- تزويد المؤسسة بالمعلومات المناسبة لتمكين ذلك الجزء من نظام رقابة الجودة للمؤسسة الخاصة بالاستقلالية في العمل.

3- أن يكون أعضاء الفريق مؤهلون للإعتماد على أنظمة المؤسسة،كما أكد المجلس على أن رقابة الجودة لعمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية تشمل العناصر الخمسة التالية:

جدول رقم(02) : العناصر الخمس لرقابة الجودة

العنصر	ملخص المتطلبات	مثال للأجراء
الحياد،الأمانة،الموضوعية	يجب أن يتوافرفي جميع الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر،ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي	يجب أن يجيب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة عن قائمة استقصاء سنويا وتشمل هذه القائمة عناصر مثل إمتلاك الأسهم وعضوية مجالس الإدارة
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيدا مناسبا عن: - توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد. - اقتصارالعمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب. - يجب إشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم. - يجب أن يتوافر في الأفراد الذين ستتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.	يجب تقويم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقويم الخاص بكل عملية مراجعة
القبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة	يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى القبول أو الإستمرار في التعامل مع عميل معين،ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم الأمانة،ويجب أن تباشر المؤسسة العمل في حالات المراجعة التي يمكن آداؤها مما يتفق مع الكفاءة المهنية	تصميم إطار لتقويم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقويم الإدارة، ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل أن يتم التعامل معه.

أداء عملية المراجعة	يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعون يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مؤسسة المحاسبة.	يجب أن يوجد بالمؤسسة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.
المتابعة أو المراقبة	يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنويا على الأقل للتحقق من مدى التزام مؤسسة المحاسبة بها.

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي"مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية"، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

V- مسؤولية المراجع الخارجي عن توصيل نتائج المراجعة :

إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو تكوين الرأي أو التعبير عن الرأي (في تقرير المراجعة) عن حقيقة وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وقد شرحflint أهمية تقارير المراجعين على النحو التالي:"أن تقارير المراجعة لها نتائج هامة لكافة الأطراف ذات الصلة ولاشك أن عدم كفاية التقرير والفشل في توصيل ذلك بنجاح يمكن أن يؤدي إلى نتائج لن يتم تبريرها بالحقائق كما يترتب عليها تحقيق أضرار لمصالح الأطراف المرتبطة" يشير ايضاحflintأيضا إلى أنه حتى تكون تقارير المراجعين فعالة، فإن الأمر يتطلب الوفاء بمعيارين هما أن تكون كافية في محتواها فضلا عن توصيلها بنجاح لمستخدمي القوائم المالية محل المراجعة.

من أجل توصيل رسالة لمستخدمي القوائم المالية فإن تقارير المراجعة يتعين أن تكون صريحة ودقيقة وشاملة، ومع ذلك فإن الوفاء بتلك المتطلبات ليس أمرا يسيرا.

إن الأمور التي تمثل موضوع المراجعة غالبا ما تكون معقدة ومتخصصة بشكل مرتفع، والمراجعة في حد ذاتها تعتبر ذات طبيعة مجالية مهنية معقدة.

وعادة ما يواجه المراجعون تلك المشكلة الخاصة بأنهم يتعين عليهم الإتصال بفعالية مع الأشخاص ذو الفهم الفني المحدود أو الذين ليس لديهم ذلك الفهم وفي نفس الوقت يجب أن يعبرون بأنفسهم بدقة فنية كافية لتحديد شروط وقيود المسؤولية التي يتحملونها بدقة وبالتالي يكون تقرير المراجعة في صورة تمكن مستخدمي القوائم المالية من العلم بما إذا كانت الحسابات أو التقارير أو الإيضاحات الأخرى توفر المعلومات التي يتعين تقديمها أم لا.[18]

- مسؤوليات المراجع بشأن الاتصالات :

في إطار قيام المراجع بالمسؤوليات السابقة،فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي،معيار المراجعة الدولي(260) الموسوم:"الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالتحكم المؤسسي".

ولقد أكد هذا المعيار على أن واجبات المراجع بشأن الاتصالات تشمل الآتي:[19]

1- يجب على المراجع الاتصال بشأن أمور المراجعة الهامة بالنسبة للرقابة والناجمة عن مراجعة البيانات مع أولئك المكلفين بالرقابة على المؤسسة.

2- يجب على المراجع تحديد الأشخاص المناسبين المكلفين بالرقابة والذي يجري الاتصال معهم بشأن أمور المراجعة الهامة بالنسبة للرقابة وذلك ضمن كتاب التعيين.

3- يجب على المراجع النظر في أمور المراجعة الهامة بالنسبة للرقابة التي تنشأ من مراجعة البيانات المالية والاتصال بشأنها مع أولئك المكلفين بالرقابة.

4- يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالرقابة بالأخطاء التي لم يتم تصحيحها والتي جمعها المراجع أثناء المراجعة والتي حددت الإدارة أنها غير جوهرية فرديا وبمجملها بالنسبة للبيانات المالية مأخوذة ككل.

5- يجب على المراجع الإتصال بشأن أمور المراجعة الهامة بالنسبة للرقابة في حينه لاتخاذ الإجراءات المناسبة ومن الممكن أن تتم اتصالات المراجع مع أولئك المكلفين بالرقابة شفويا أو كتابيا،ويتأثر قرار المراجع بشأن ما إذا كان الإتصال شفويا أو كتابيا بعدة عوامل مثل:(الحجم، الهيكل التشغيلي، الهيكل القانوني وعمليات الإتصالات للمؤسسة التي يتم مراجعتها، وطبيعة وحساسية وأهمية أمور المراجعة التي هي هامة بالنسبة للرقابة التي سيتم الإتصال بشأنها،والترتيبات التي تمت فيما يتعلق بالإجتماعات الدورية أو تقديم التقارير حول أمور المراجعة الهامة بالنسبة للرقابة،ومقدار الإتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراجع مع أولئك المكلفين.

بالإضافة إلى ما تقدم يجب على المراجع عند القيام بالإتصالات مراعاة مايلي:[20]

أ- إذا رأى المراجع أنه يجب إجراء تعديل على تقريره الخاص بالبيانات المالية،فإن الإتصالات بين المراجع وأولئك المكلفين بالرقابة لا يمكن اعتبارها بديلة.

ب- إذا كان لأمور المراجعة الهامة للرقابة التي يتم الاتصال بشأنها في السابق تأثير على البيانات المالية للسنة الحالية،على المراجع النظر فيما إذا كان الأمر سيستمر، وما إذا كان يجب إبلاغه مرة أخرى للمكلفين بالرقابة على امور المؤسسة.

ج- مراعاة السرية عند إجراء الاتصالات،وكذلك الأنظمة والقوانين خاصة في بعض الحالات التي قد يكون التعارض المحتمل مع التزامات المراجع الأخلاقية والقانونية الخاصة بالسرية وتقديم التقارير المعقدة، وفي هذه الحالة قد يرغب المراجع في استشارة مستشار قانوني.

VI- مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص نظام الرقابة الداخلية واستمرارية المؤسسة :

1- مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص نظام الرقابة الداخلية :

لقد كانت المراجعة الخارجية في السابق تتم بشكل تفصيلي للدفاتر والسجلات، وبعد التطور الاقتصادي واتساع أعمال المؤسسات وحدوث أعداد كبيرة من العمليات في المؤسسة تحولت عملية المراجعة من تفصيلية إلى اختبارية، لكي يقوم المراجع الخارجي باستخدام نظام مراجعة اختباري لابد من وجود نظام رقابة داخلي فعال حيث أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مراجع الخارجي.

وكذلك يجب على المراجع الخارجي أن يتحقق من أمرين:

- **الأول**: أن يكون نظام الضبط الداخلي المخطط ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها؛
- **والثاني**: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.

لقد أوجبت المعايير الدولية على المراجع ضرورة الإبلاغ عن نقاط الضعف بأنظمة الضبط الداخلي وقد نصت الفقرة الأخيرة من المعيار السادس على أنه: "قد يصبح المراجع نتيجة لدراسته لنظام الضبط الداخلي ولإجراءات المراجعة الأخرى على معرفة بنقاط الضعف الموجودة ونظام الضبط الداخلي وينبغي على المراجع أن يطلع الإدارة على نقاط الضعف المهمة حال معرفته بها نظرا لما لها من فائدة للعميل ويجب أن يتم ذلك خطيا ومن الأهمية بمكان أن يشير في خطابه إلى أنه ينافس فقط نقاط الضعف التي تنبه لها نتيجة قيامه بالمراجعة وأن فحصه لم يكن مصمما لتحديد ملائمة الضبط الداخلي لأغراض الإدارة[21].

2-مسؤولية المراجع اتجاه استمرارية المؤسسة :

إن المراجعين يتعرضون عادة للانتقادات عندما تفشل المؤسسة، ولا يكون في تقريرها السنوي أي إشارة سواء عن طريق مديرها أو مراجعيها بأن المؤسسة لديها أي مشاكل في الاستمرار.

كما أنه يوجد اعتقاد لدى معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة وقدرتها على الاستمرار في النشاط، ونتيجة لذلك فإنه ينظر لفشل المؤسسة مباشرة بعد الحصول على تقرير المراجع النظيف على أنه فشل للمراجعة.

أما فيما يتعلق بالمعايير الخاصة بمسؤولية المراجع الخارجي اتجاه ذلك فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1988، نشرة معايير المراجع رقم (59) التي تطلب من المراجع أن يقيم في كل عملية مراجعة قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة، ومع ذلك فقد تضمنت النشرة أن المراجع لا يعتبر مسؤولا عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، كما أن عدم الاشارة إلى الشك الجوهري في تقرير المراجعة لا يجب تفسيره على أنه يوفر تأكيدا بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.[22]

الخلاصة:

يمر تأسيس الاطار النظري للمراجعة الخارجية عبر تحديد معالمها النظرية وفي هذا الاطار يمكننا أن نستنتج أن تطور الحياة الاقتصادية والمالية في بيئة المؤسسة قابله تطور موازي للمراجعة الخارجية من خلال الضخ المتواني للمعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية والمرتبطة بمعالجة بعض القضايا التي تظهر نتيجة هذا التطور،و أن تحديد الفرضيات والمبادئ النظرية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين الخارجيين،وأن تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي من شأنه ضبط ممارسته المهنية وفقا لإطار المرجعية النظرية.

قائمة الهوامش:

[1] أحمد حلمي جمعة:"مسؤولية المدقق بشأن التقديرات المحاسبية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، نشرة ص:131

[2] نفس المرجع، ص 132

[3] خالد أمين عبد الله،"علم تدقيق الحسابات"،دار النشر، عمان- الأردن، 2000.ص:134.

[4] أحمد حلمي جمعة،"مسؤولية المدقق بشأن الخطأ والغش عند تطبيق معايير التدقيق الدولية "، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،العدد120، ص-ص: 134-135.

[5] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،"الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، دار النشر، عمان، 2001، ص-ص: 136-137.

6 حيدر محمد علي،"مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة"،ط1، دار الراية للنشر والتوزيع،دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان-الأردن، 2007ص-ص: 134-135.

[7] محمد الفيومي محمد،وآخرون،"دراسات متقدمة في المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2006: 136-137.

[8] نفس المرجع،ص-ص: 144-145.

[9] Med Hamzaoui, "**Audit**" ,2eme adition, pearsonedition,imprimerie vert,France,2008,p-p:119

[10] أحمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق والتأكد**"، مرجع سبق ذكره، ص ص 150-160.

[11] المرجع السابق، ص- ص: 160.

[12] حسين أحمد حدوح، "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22،العدد1، 2006، ص 179.

[13]جورج دانيال غالي:"**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديد الألفية الثالثة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2003/2002،ص: 21.

[14] أحمد حلمي جمعة:"مسؤولية المدقق بشأن التقديرات المحاسبية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أوت، 2002، ص:7.

[15]عبد الفتاح الصحن وآخرون،"أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية-مصر 2005/2004،ص-ص:6-7

[16]المرجع السابق، ص-ص: 8-9.

[17]حسين أحمد دحدوح،د حسين يوسف القاضي"**مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية**"، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

[18] أمين السيد أحمد لطفي،"**فلسفة المراجعة**"،مرجع سبق ذكره،ص-ص:174-177،بتصرف.

[19] أحمد حلمي جمعة،"**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق)**"، مرجع سبق ذكره، ص-ص:179-180.

[20]المرجع السابق،ص-ص: 180-181.

[21]عيد حامد الشمري، " معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"، معهد الادارة العامة، إدارة البحوث، الرياض- السعودية، ص: 87

[22] جورج دانيال غالي، "**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**"، الدار الجامعية، كلية التجارة عين شمس- مصر، 2003/2002، ص:19.

قائمة المراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية

أولا :الكتب

1-أمين السيد احمد لطفي،"**فلسفة المراجعة**"،ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2009.

2-جورج دانيال غالي:"**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديد الألفية الثالثة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2003./2002

3-حسين أحمد دحدوح،حسين يوسف القاضي،" **مراجعة الحسابات المتقدمة**"،الاطار النظري والاجراءات العلمية"،ج1،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان-الاردن،2009.

4-حيدر محمد علي،"**مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**"،ط1، دار الراية للنشر والتوزيع،دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان-الأردن،2007.

5-خالد أمين عبد الله،"**علم تدقيق الحسابات**"،دار النشر، عمان- الأردن، 2000.

6-خالد أمين وآخرون،"**مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والارتباطات غير القانونية** "، ط1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان،المملكة الأردنية الهاشمية ، 2000.

7-خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،"**الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، دار النشر، عمان، 2001.

8-سيد عطاء الله السيد، "**المفاهيم المحاسبية الحديثة** "، ط1،دار الراية للنشر والتوزيع،الأردن،.2009

9-عبد الفتاح الصحن وآخرون ومحمود ناجي درويش،**"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر،1998.

10-عبد الفتاح الصحن وآخرون،**"أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية"**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية-مصر 2005/2004.

11-فتحي رزق السوافري وأحمد عبد المالك محمد،**"دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

12-كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا،**"دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2006.

13-محمد الفيومي محمد،وآخرون،**"دراسات متقدمة في المراجعة"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2006.

14-محمد بوتين،**"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

15- محمد متولي الحمل ومحمد محمد الجزار،**"أصول المراجعة"**، مكتبة عين الشمس، دار وائل للنشر، عمان، 1999 .

16-محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، "**دراسات متقدمة في المراجعة –الأسس العملية والتطبيق العملي** "، دار البيان للطباعة والنشر،مصر،2003.

ثانيا : القوانين والتشريعات(المصادر)

17-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،قانون رقم10-01 المؤرخ في 2010/06/29،العدد 42،المادة 22.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

أولا :الكتب

18-Lionel Collins et Gerard Valine;**" audit et Controle Interne**", 3eme Edition, Paris, 1986.

19-Med Hamzaoui, **"Audit"** ,2eme Edition, Pearson édition, Imprimerie vert, France,2008.

قائمة المواقع الالكترونية :

20-AICPA , what are web trust service and why should i get involved, https://aicpa.org/assurance//web trust/what.htm.

21-Treadway commission (COSO) (1987-1997),commission fraudulent financial reporting, http://www.coso.org/FraudReport.htm