

مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره

يوسف محمد - ود محمد - جريد جوع *

ملخص البحث :

إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعرض خدماته وخبرته على عملائه الذين يراجع حساباتهم ، والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين ، والدائنين ، والبنوك ، ومؤسسات الإقراض ، والدوائر الحكومية المعنية ، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة .
لذلك يتوجب على المراجع بذل العناية المهنية الملائمة لإنجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة الأطراف المذكورة أعلاه من خلال :

١- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية^(١) للمنشأة الذي يراجع حساباتها لتحديد درجة الدقة ودرجة الاعتماد على البيانات المالية المقدمة له ،

* رئيس قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية والمالية ، جامعة فيلادلفيا - وعضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"

(١) William C.Boynton and Walter G.Kell, "Studying And Evaluating The Internal Control system", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, P.P. 249 - 253

وكذلك تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجرها في الدفاتر والسجلات ووقت القيام بها .

٢- تخطيط عملية المراجعة تخطيطاً سليماً والإشراف على المساعدين^(٢) ، وهذا يوجب عليه ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة ، كما يتطلب أيضاً التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية المتاحة بالمكتب على الأعمال الموكولة إليهم .

٣- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة^(٣) ، من خلال عملية الفحص والاختبارات والإجراءات وذلك لتوفير أساس ملائم لإبداء الرأي على القوائم المالية ، ومن الضروري أن تكون أدلة المراجعة كافية من حيث الكمية والتنوع ، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة .

• إن إدارة المنشأة تعتبر مسئولة عن إعداد وتجهيز القوائم المالية وعليها بيان أنها قد مارست أعمالها بدقة واكتمال وأنها تضمن صحة البيانات الموجودة في تلك القوائم .

• إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسئولاً مسئولية قانونية تجاه عملية الذي يراجع حساباته والناجمة عن عمل عقد معه يحدد فيه نطاق

(2) William C.Boynton and Walter G.Kell, "Planning An Audit", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, P. 202

(3) Y. Toba, "General Theory of Evidence As A Conceptual Foundation In Audit Theory, "The Accounting Review, July 1977, P.P 756-758

العمل المرغوب القيام به وفي هذه الحالة يعتبر مسؤولاً عن أي إهمال أو تقصير يسبب ضرراً لعميله ويطلب بالتعويض (مسئولية عقدية) .

- كما أن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم إذا حصل منه إهمال أو تقصير أدى إلى وقوع ضرر مادي (مسئولية تقصيرية) .
- كما أن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً تجاه زملائه في المهنة إذا أخل بمعايير السلوك المهني المحلية والإقليمية والدولية والتي تفرض عليه التحلي بالأخلاق الحميدة والقيام بالواجبات المهنية على أفضل وجه لرفع شأن المهنة والمحافظة على كرامتها وكرامة العاملين فيها .
- إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقريره ، لذلك يجب أن تمتد إجراءات المراجعة لهذه الفترة لأن من هذه الأحداث ما لها تأثير مباشر على الحسابات ويجب تسويته وتعديله ، ومنها ما ليس له تأثير على حسابات العام موضوع المراجعة ولكن الإفصاح عن تلك الأحداث يعتبر ملائماً وضرورياً لمستخدمي القوائم المالية ، ومنها ما ليس له طبيعة محاسبية ويتوقف الإفصاح أو عدم الإفصاح عن تلك الأحداث على تقدير المراجع .
- إن مشكلة وجود أخطاء جوهرية وغش وتزوير بالقوائم المالية ، وعدم قدرة المراجع الخارجي على اكتشافها تتركز على اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية لتقليل خطر وجود هذه الأخطاء الجوهرية بتلك القوائم ، وعلى

اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة لتقليل الأخطار الناجمة عن عدم قدرته على اكتشاف تلك الأخطاء .

- ولكن عندما ترد إلى مراجع الحسابات الخارجي المستقل تأكيدات بأن القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية تؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالية بعد صدور تقريره ، فيجب عليه أن يتخذ موقفين :

الموقف الأول :

(في حالة موافقة إدارة المنشأة على الإجراءات التي سيقوم

بها مراجع الحسابات) :

١- يطلب من إدارة المنشأة الاتصال بكل شخص عادي أو معنوي له علاقة بالقوائم المالية والمنشورة والذي غطاها تقريره لإبلاغه عن وجود أخطاء جوهرية وتأثيرها على نتيجة الأعمال والمركز المالي .

٢- إذا كانت آثار المعلومات الجديدة المكتشفة على القوائم المالية يمكن تحديدها فوراً ، يجب على المراجع أن يصدر بأسرع ما يمكن قوائم مالية معدلة ومعها تقرير جديد من جانبه على أن يتم شرح أسباب التعديل في ملحوظة على القوائم المالية وأن يشار إلى هذه الأسباب في تقرير مراجع الحسابات .

٣- إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المرجح في وقت قريب ، فيحوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة في البند (٢) أعلاه .

٤- وأخيراً يجب على المراجع اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة .

الموقف الثاني:

- (في حالة رفض إدارة المنشأة الإجراءات التي سيقوم بها مراجع الحسابات):
- إذا رفض العميل 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 العميل بالإفصاح المطلوب ، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي :
 - ١- إخطار العميل بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير المراجع والقوائم المالية .
 - ٢- إخطار الجهات الرقابية التي يخضع العميل لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً .
 - ٣- إخطار كل شخص يعلم بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجود عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً .

فرضيات البحث :

- ١- يفترض هذا البحث بأن على مراجع الحسابات الخارجي المستقل بذل العناية المهنية الملائمة لإنجاز عملية المراجع بطريقة ترضي عنه كافة الأطراف التي لها علاقة بالقوائم المالية المنشورة .

٢- يفترض هذا البحث بأن على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يقوم بدراسة مسؤولياته القانونية تجاه عملية (الشركة أو المؤسسة الذي يراجع حساباتها) ، وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية .

٣- يفترض هذا البحث بأن على مراجع الحسابات مراعاة أن تمتد إجراءات المراجعة للفترة من تاريخ إعداد القوائم المالية إلى فترة ما قبل كتابة التقرير ، إذ ربما تحدث خلال الفترتين أحداث منها ما يؤثر على الحسابات ويجب تسويته وتعديله ، ومنها ما لا يؤثر على حسابات العام موضوع المراجعة ولكن الإفصاح عن تلك الأحداث يعتبر ملائماً وضرورياً ، ومنها ما ليس له طبيعة محاسبية ويترك موضوع الإفصاح عنه أو عدم الإفصاح حسب تقدير المراجع .

٤- يفترض هذا البحث بأن على المراجع تعديل القوائم المالية في حالة اكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي وعمل تقرير جديد بدلاً من التقرير الأول الذي اعتمده قبل اكتشاف تلك الأخطاء الجوهرية .

أهداف البحث :

١- يهدف هذا البحث إلى التأكيد من أن مراجع الحسابات الخارجي المستقل قد قام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الذي يراجع حساباتها وذلك من أجل تحديد الاختبارات والفحوص الذي سوف يجريها في الدفتر والسجلات ووقت القيام بها .

- ٢- كما يهدف هذا البحث إلى قيام مراجع الحسابات الخارجي المستقل بتخطيط عملية المراجعة تخطيطاً كافياً والإشراف التام على المساعدين^(٤) ، وتصميم برنامج المراجعة الذي توضع فيه الاختبارات والإجراءات الذي سيقوم المراجع بتنفيذها .
- ٣- كما يهدف هذا البحث إلى ضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة من حيث الكمية والتنوع وذلك لتبرير رأيه على القوائم المالية .
- ٤- كما يهدف هذا البحث إلى ضرورة دراسة المراجع لمسئوليته القانونية تجاه عميله الذي يراجع حساباته وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ، كذلك دراسة مسئولياته المهنية تجاه زملائه في المهنة .
- ٥- كما يهدف هذا البحث إلى ضرورة التأكد أن تمتد إجراءات المراجعة^(٥) ما بين الفترة لإعداد القوائم والفترة ما قبل صدور تقرير المراجع .
- ٦- كما يهدف هذا البحث إلى ضرورة تعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد في حالة اكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي بعد إصدار تقريره الأول .

(٤) Howard F. Stettler, "Supervision on Audit Staff" , auditing Principles, 1982, Fifth Edition, P.P. 116-123

(٥) American Institute of Certified public Accountants", Committee on Auditing Procedures, (GAAS), New York 1954.

أهمية البحث :

تتم كثير من الجهات عندما يقوم المراجع بإصدار قوائم مالية معدلة ومعها تقرير جديد في حالة اكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات عن الفترة من عمل القوائم المالية والفترة الذي يصدر المراجع تقريره الأول ، ومن هذه الجهات ما يلي :

١- الجمعيات والمعاهد المهنية واللجان القضائية والتأديبية ذات العلاقة التي تهتم باكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل .

٢- المساهمون وهم ملاك المشروع حيث يعلقون آمالا كبيرة على المراجع أثمر اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات بعد إصدار تقريره ووقوفه أمام تصرفات إدارة المنشأة .

٣- مستخدمو القوائم المالية الذي يهتمون بمراعاة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم واكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات ورغبتهم فيلم مراجع الحسابات بالإفصاح عن تلك الحقائق المالية لهم .

وينقسم هذا البحث إلى أربعة مباحث وهي كما يلي:

المبحث الأول:

(١) مسؤولية إدارة المنشأة في إعداد القوائم المالية:

تعتبر إدارة المنشأة مسؤولة عن إعداد وتجهيز القوائم المالية وهي في

الغالب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي. وهي تضمن

صحة وصدق البيانات المالية المتواجدة بالقوائم المالية، وعليها بيان بأنها قد

لما شئت أعينها بنجاح للحصول على بياناتك دقيقة وكاملة يمكن الاعتماد

عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.

(٢) مسؤولية مراجع الحسابات تجاه عميله:

لقد تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مراجع الحسابات في النصف

الثاني من هذا القرن، ولقد استاعد على ذلك وجود عدة عوامل من أهمها

التقنيات المتزايدة لعمليات الاختبارات والفحوصات في مجال مراجعة

الحسابات والتي تعود إلى مجموعة من الاعتبارات منها: حجم المشروعات

والاستخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات، وتوظيف الشركات

معددة الجنسيات وتداخل عملياتها، وتولت المثل لتزليل لإدراك مستخدمي

القوائم المالية بأهمية ومسئوليات مراجعي الحسابات والمخاطر والشعور المتزايد من

جانبا أسواق الأوراق المالية بضرورة حماية مصالح المستثمرين، وتعدد

المبادئ المحاسبية البديلة والتي يتعين على العميل الاختيار من بينها لغرض

William G. Kell, Author & Legal Publishing Towards (١٩٩٩)
Accounting 1999 2222 Edition, P. 111

إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية^(٦) تجاه المنشأة التي يراجع حساباتها ، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد وبصفة خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه ويعمل ذلك على توضيح طبيعة العملية ويحدد له الحدود التي سيعمل بها .

- كما يجب على مراجع الحسابات بذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (المعيار الثالث من المعايير العامة أو الشخصية) ، وأن عدم بذل هذه العناية يعرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادي (Ordinary Negligence) في أداء المهام المطلوبة. إن تحديد مفهوم العناية المهنية يمكن أن يتم من خلال مضمون المراجع الحكيم العادي ، ومن الأفضل الرجوع إلى المفهوم القانوني للرجل العادي وتطبيقه في مجال المراجعة .
- 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 المراجعة المتعارف عليها وما تصدره الهيئات المهنية في هذا الصدد ، وأدى ذلك إلى عدم اكتشاف التلاعب أو الاختلاس فيعتبر مراجع الحسابات في هذه الحالة مسؤولاً .

(٦) William C.Boynton and Walter G.Kell, "Auditor's legal Liability Towards Clients", Modern Auditing 1996, Sixth Edition, P. 110.

• اكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات وآراء يعلم أنها غير حقيقية أو بدون الاعتماد على أسس مقبولة ، أو الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة ، ولقد تم تعريف التلاعب بأنه التضليل بهدف الغش أو إخفاء حقائق بقصد إلحاق الضرر بآخرين .

• المسؤولية عن الإهمال الجسيم (Material Negligence) والذي قد يصل إلى حد التلاعب وفي هذه الحالة يزاول المراجع واجباته بدون بذل العناية المهنية الكافية ، ومن أمثلة الإهمال الجسيم ، عدم تمكن المراجع من أداء خطوات المراجعة المطلوبة في ظل الظروف السائدة ، مثال ذلك: إبداء الرأي أن أرصدة حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء تتطابق مع رصيد حسابات إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام ومع الرصيد الظاهر بقائمة المركز المالي ، وذلك دون إجراء أي مطابقة بين الأرصدة فعلاً ، وفي مثل هذه الحالة يعتبر المراجع مسئولاً عن الإهمال الجسيم تماماً كمسؤوليته عن الإهمال العادي ، أو التلاعب .

(٣) مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الطرف الثالث :

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي المستقل مسئولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث^(٧) من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم ، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب

(٧) William C. Boynton and Walter G. Kell, "Auditor's Legal Liability Towards The Users of Financial Staements", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, P. 111.

و نلاحظ حسب مثالنا السابق أن الثلاثة الأركان للمساءلة قد انطبقت على مراجع الحسابات وطالبت المحكمة بالتعويض ودفع قيمة القرض للبنك .

١٤٤٤هـ

١٤٤٤هـ (٤) المسؤولية المهنية للمراجع الحسابات

المراجع الحسابات يتوقف تقييمه وتقديره بكافة الجهات التي تستخدم التقرير المنشورة للمراجع الحسابات الخارجي المستقل على قدرته على تحمل مسؤوليته^(٩) وكلمة كان المراجع قادراً على تحمل مسؤوليته كلما زاد احترام هذه الجهات له .

لذلك فإن مراجع الحسابات يعرض على الشركات والمؤسسات والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية خدماته ويحترمه وما يتمتع به من كفاءة عالية وأوقدرة على تحمل المسؤولية بالإضافة إلى استقلاله ونمو حياومه في ممارسة مهنته .

١٤٤٤هـ

وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة لمراجع الحسابات نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله .

١٤٤٤هـ

كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة^(١٠) تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها ، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحملة المراجع من مسؤولية

(٩) J.L. Carey, "Ethical Responsibility", A paper In Independent Auditing Standards",

J.C. Ray ed., Hart Rinehart Winston, New York, 1964.

(١٠) American Institute of Certified Public accountants", Commission on Auditor's Responsibilities", The Journal of Accountancy, April 1978, P.P. 92-162

ولاشك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينحج عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد .

٥) المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات :

لقد أوضحنا أن مسؤولية المراجع تجاه عميله وتجاه الغير من مستخدمي القوائم المالية تمثل المسؤولية المدنية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر .

أما المسؤولية 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 لمراجع الحسابات والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات .

ولاشك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولة المهنة في الآراء التي يبديها مزاوي المهنة عن مدى صدق وسلامة مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) وأي خدمات إدارية واستشارية أخرى مثل الخدمات الضريبية والتكليفية .

ويلاحظ أن المسؤولية الجنائية مسئولية شخصية بخلاف المسئولية المدنية فكل من يرتكب أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو

شخصياً العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب المراجعة أو أحد مساعدي المراجع .

• ولقد حدد قانون الشركات الأردني رقم [٢٢] لسنة ١٩٩٧م الأفعال التي تستوجب مسائلة المراجع جنائياً^(١١) حسب المادة (٢٧٨) :

((يكون المراجع مسئولاً تجاه الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها عن تعويض الضرر الذي يلحق بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله ، وإذا كان للشركة أكثر من مراجع حساباته ، واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين تجاه الشركة بالتضامن ، وإذا كان الفعل المنسوب لمراجع الحسابات يكون جريمة فلا يسقط دعوى المسؤولية إلا بسقوط دعوى الحق العام ، كما يسأل المراجع عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه)) :

أ) نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم أو بإسناد القرض .

ب) تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة عنها ، أو تقرير مجلس الإدارة أو تقرير مراجع الحسابات ، أو إلى كتم معلومات وإيضاحات أو جب القانون ذكرها وذلك بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن المساهمين أو أصحاب العلاقة .

(١١) Jordanian Companies Law no. (22) for the year 1997 Article Nö. (278) "The Auditor's Criminal Responsibility", P.P. 212180-2181.

ج) تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة ، أو أغفل فيها بيان الحقيقة عن سوء نية بقصد إيهام ذوي العلاقة وتطبيق العقوبات نفسها على الشريك والمتدخل .

المبحث الثاني :

ويشتمل على ما يلي:

(١) مسئولية مراجع الحسابات في تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين :

مقدمة :

تهدف معايير المراجعة بصفة عامة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة ، وتعتبر بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل ويمكن القول بأن المعايير تعتبر بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع ، وتحديد معايير المسئولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص .

وعلى هذا فإن للمعيار وظيفتين أساسيتين فهو يعتبر من ناحية أداة اتصال وتوضيح وشرح متطلبات عملية المراجعة لمختلف الجهات ، ومن ناحية أخرى يعتبر وسيلة للحكم على الأداء والتقييم المهني للمراجع بعد قيامه بعملية المراجعة .

ولهذا فإن معايير المراجعة تتصل بطبيعة وأهداف المراجعة وتعبر عن مدى التزام المراجع بالجوهر وحسن الأداء المطلوبة منه أثناء تنفيذ مهامه الموكولة إليه .

• ويتطلب معيار تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين ضرورة تنفيذ هذه العملية وفقاً لخطة ملائمة^(١٢) ، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب القادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم المهام الموكولة إليهم حسب الخطة الموضوعية .

• ولكي يتم تخطيط عملية المراجعة تخطيطاً كافياً يجب على المراجع الخارجي المستقل القيام بالخطوات التالية^(١٣) :

الخطوة الأولى :

يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يفهم طبيعة نشاط العميل فهماً كافياً ، وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط ، كما يجب عليه الحصول على معلومات كافية عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياساته وإجراءاته المحاسبية ، بعد فهم طبيعة نشاط العميل ودراسة نظامه يقوم المراجع بتصميم برنامج مراجعة تفصيلي ليلتزم العملية ويحدد البرنامج الخطوات أو الأعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنياً إجراءات المراجعة .

(١٢) E.L. Summer, "The audit staff Assignment problem, A linear Programming Analysis", The Accounting Review, July 1972, P.P. 443-453

(١٣) William C. Boynton and Walter G. Kell, "Steps In Planning The Audit", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, P. 202

الخطوة الثانية :

وهي التي تتعلق بتنفيذ برنامج المراجعة وقد يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقييم أدلة الإثبات ، ويبدأ تنفيذ برنامج المراجعة عادة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتعامل وتنتهي بفحص الأرصدة النهائية التي تظهر بالقوائم المالية .

الخطوة الثالثة :

وهي مرحلة التوصيل إلى النتائج وكتابة التقرير وإصداره بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال وفقاً للمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .

٢) مسؤولية مراجع الحسابات لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

- تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية^(١٤) نقطة البداية الذي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعداد برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها ، والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيقه إجراءات المراجعة ، إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة ، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة ، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها ، ويجب أن يستمر مراجع الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

(١٤) William C. Boynton and Walter G. Kell, "Studying And Evaluating The Internal Control system", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, P.p 249-253.

حتى يمكنه الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنشأة ، والى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام .

- ويجب على مراجع الحسابات قبل القيام بعملية المراجعة الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة الداخلية والذي يتحقق عن طريق الملاحظة والمتابعة والاطلاع أو عن طريق استخدام قائمة الاستقصاء (Questionnaire) ، وكذلك تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات ومع أخذ الظروف الواقعية في الاعتبار ، وكذلك تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلياً لأنه قد يكون النظام سليماً من الناحية النظرية ، ولكنه غير مطبق بالواقع نتيجة عدم إلمام الموظفين بالإجراءات المطلوبة ، ويمكن استخدام أسلوب العينة الإحصائية^(١٥) للكشف عن الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية في الواقع العملي .

- عند قيام مراجع الحسابات الخارجي المستقل بإبداء رأيه على عدالة القوائم المالية فإنه يعتبر مسؤولاً عن تقرير مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج تلك القوائم ، كما أنه مسئول عن تحقيق اختبارات العمليات والأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية .

(15) Donald H. Taylor and G. William Glezen, "The Use of Statistical Sampling To perform Tests", Auditing Integrated concepts and Procedures", 1994, Sixth Edition, P. 388.

• إن المشكلة الأولى في عملية مراجعة الحسابات هي وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية ، والثانية هي خطر عدم اكتشاف المراجع هذه الأخطاء ، ويستطيع المراجع الخارجي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول ، وعلى اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة لتقليل الخطر الثاني .

٣) مسئولية مراجع الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات :

• لقد حدد بيان معايير المراجعة رقم [٣١] الصادر عن الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عن موضوع أدلة الإثبات^(١٦) "معظم العمل الذي يبذله المراجع لتكوين رأيه في القوائم المالية يتكون من الجهود التي يقوم بها للحصول على أدلة الإثبات وعلى تقويم تلك الأدلة ، ويتعلق هذا العمل بجميع التأكيدات الواردة بالقوائم المالية وقياس صحة هذه الأدلة لأغراض المراجعة يتوقف على حكم المراجع الشخصي " .

• وفي هذا الخصوص تختلف أدلة الإثبات لأغراض المراجعة عن أدلة الإثبات القانونية التي تحمها قواعد جامدة ، وتختلف أدلة الإثبات في تأثيرها على المراجع في مرحلة تكوينه لرأيه في القوائم المالية اختلافاً كبيراً . فمناسبة الدليل ، وموضوعيته ، وتوقيت الحصول عليه ، ووجود أدلة أخرى تعزز النتائج التي تم التوصل إليها ، كلها عوامل تؤثر على حجية الدليل ودرجة الإقناع التي يتمتع بها .

(¹⁶) D.R. Carmichael and Martin Benis, "Auditing Standards and Competence of Evidential Matters", Auditing Standards and Procedures Manual, 1992, P.P. 326-333.

- كما أن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسئولاً عن جميع الأدلة الكافية والملائمة من ناحية الكمية والتنوع وذلك لتأييد الأرقام الواردة بالقوائم المالية . كما يجب عليه مراعاة العوامل التي تؤثر على كمية الأدلة المطلوبة والتي يجمعها المراجع وهي :
 - أ (درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المحاسبية .
 - ب) الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص .
 - ج) درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل الفحص .
 - د (مدى كفاية الدليل لتحقيق أهداف فحص المراجع .
 - هـ) مدى ملائمة الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص .
 - و (تكلفة الحصول على الدليل .
 - ز (مدة الحصول على الدليل .

البحث الثالث :

ويشتمل على ما يلي :

- مسئولية مراجع الحسابات عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية :
- إن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المنشأة لمراجع الحسابات الخارجي المستقل تغطي مدة معينة هي حتى نهاية العام المالي موضوع المراجعة ، ولكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد أسابيع من انتهاء السنة المالية. إن المدة من تاريخ عمل القوائم المالية إلى تاريخ صدورها ونشرها تسمى فترة

الأحداث اللاحقة^(١٧)، ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الأحداث إلى ثلاثة أنواع:

١) مسئولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي لها تأثير مباشر على الحسابات:

يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبول صدور تقريره والتي لها تأثير مباشر على الحسابات، لذلك يجب عليه أن يطلب من إدارة المنشأة تسوية وتعديل هذه الحسابات، مثل تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نتيجة تحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض هذا المخصص.

٢) مسئولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات العام موضوع المراجعة:

كما يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات العام موضوع المراجعة، ولكن يجب الإفصاح عن تلك الأحداث لمستخدمي القوائم المالية، مثل شراء شركة جديدة، الاندماج مع شركة أخرى، أو شراء أسهم وسندات بكميات كبيرة، أو حصول فيضانات أو حرائق أو كوارث طبيعية أخرى.

(17) "International Accounting Standards", (IAC - 10), "Subsequent Events Occurring After The Balance Sheet date", P.P. 182-184.

٣) مسؤولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها طبيعة محاسبية :

على مراجع الحسابات الخارجي المستقل تقدير مدى الإفصاح أو عدم الإفصاح بالنسبة للأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليست لها طبيعة محاسبية ومن الأمثلة على ذلك تغيير شكل المنتجات ، أو القيام بحملة دعائية لترويج المنتجات ، أو تغييرات هامة في إدارة المنشأة .

المبحث الرابع :

ويشتمل على :

١) مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش :

• لقد كان في السابق تتمثل أهداف عملية المراجعة هي التأكد من دقة وصحة البيانات والقوائم المالية وإعداد الحسابات المتمثلة بالدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش وتزوير والتقليل من ارتكابها ومن ثم الخروج برأي في محايد يعبر عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية ، إلا أن للمراجعة أهداف حديثة في الوقت الحاضر كانت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهد وما زال يشهده عالمنا المعاصر ، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المشروعات تحت المراجعة .

• كما أن معايير المراجعة تتطلب فقط من مراجع الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية ، وأن يبذل المراجع في عمله العناية والمهارة اللازمة والملائمة .

• ولهذا فإنه في الفقرة الخاصة بالنطاق (Scope Paragraph)

في تقرير المراجع^(١٨) يجب أن يذكر المراجع ما يلي :

لقد كان تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، أن تلك المعايير تتطلب منا تخطيط وإنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية .

٢) اكتشاف حقائق وأخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور التقرير :

لا يوجد التزام على مراجع الحسابات الخارجي المستقل بعد إصدار تقريره بالقيام بإجراءات جديدة أخرى على القوائم المالية التي سبق له مراجعتها والتي غطاها تقريره إلا إذا وصل إلى علمه معلومات جديدة قد تؤثر على تقريره .

فإذا وصل إلى علم المراجع معلومات تتعلق بالقوائم المالية التي سبق أن أصدر تقريراً عنها ولم تكن هذه المعلومات من الأهمية بحيث لو علم بها في حينه لأثرت على تقريره ، فيجب عليه في هذه الحالة اتخاذ الإجراءات التالية :

أ) أن ينصح المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات الجديدة وأثرها على القوائم المالية فوراً إلى جميع الأشخاص الذين يعتمدون على القوائم المالية .

(18) R.L. Grinaker, "The Auditor's Responsibility In Expressing An Opinion", The Journal of Accountancy 1980, P.P. 63-69.

ب) إذا كانت آثار المعلومات الجديدة المكتشفة على القوائم المالية أو على تقدير المراجع يمكن تحديدها فوراً على المراجع أن يصدر بأسرع ما يمكن قوائم مالية معدلة ومعها تقرير جديد من جانبه على أن يتم شرح أسباب التعديل في ملحوظة على القوائم المالية وأن يشار إلى هذه الأسباب في تقرير مراجع الحسابات .

ج) إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب ، فيحوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلا من إصدار قوائم مالية معدلة كما ورد في البند (ب) .

د) وأخيرا يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة .

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

أ) إخطار إدارة المنشأة بأنه لا يجب من الآن فصاعدا الربط بين تقرير المراجع والقوائم المالية .

ب) إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشأة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلا .

ج) إخطار كل شخص يعلم بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلا .

• ويجب أن يحتوي الإخطار على المعلومات التالية :

أ) وصف لآثار المعلومات الجديدة المكتشفة على تقرير المراجع والقوائم المالية .

ب) البيانات التي تم الإفصاح عنها يجب أن تكون موجزة وحقيقية ما أمكن ويجب أن لا يذهب إلى أكثر من تحقيق الغرض المطلوب ، كما يجب تجنب التعليق على سلوك أو دوافع أي شخص .

الاقتراحات والتوصيات :

- ١- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية الملائمة لإنجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة الأطراف التي لها علاقة بالقوائم المالية المنشورة ، عن طريق دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتخطيط عملية المراجعة تخطيطاً سليماً والإشراف التام على المساعدين ، وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق وعدالة تعبير القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال في نهاية السنة المالية .
- ٢- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يقوم بدراسة مسؤولياته القانونية تجاه عميله (المنشأة التي يراجع حساباتها) والمرتبطة معه بعقد مكتوب يحدد العمل المرغوب القيام به (مسئولية عقدية) .
- ٣- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يقوم بدراسة مسؤولياته تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم (مسئولية تقصيرية) والذي يتوجب عليه في هذه الحالة ضرورة الإفصاح عن الحقائق المالية التي تم استخدامها تلك القوائم المالية من أجل عمل دراساتهم واستنتاجاتهم بخصوص استثماراتهم لدى المنشأة موضوع المراجعة .
- ٤- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل القيام بدراسة مسؤولياته المهنية تجاه زملائه في المهنة ، وتقديم أفضل الخدمات التدقيقية لعملائه لرفع شأن المهنة والحفاظة على تقدمها وكسب ثقة الجمهور بها .

٥- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل مراعاة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقريره ، واستخدام إجراءات المراجعة لهذه الفترة ، لأن تلك الأحداث منها ما يؤثر على الحسابات ويجب تسويته وتعديله بالقوائم المالية ، ومنها ما ليس له تأثير على حسابات العام موضوع المراجعة ولكن الإفصاح عنها ، يعتبر ضروريا وملائما ، ومنها ما ليس له طبيعة محاسبية ويترك لمراجع الحسابات تقدير الإفصاح أو عدم الإفصاح عنها .

٦- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي ، وفي حالة اكتشاف الأخطاء الجوهرية بعد صدور تقريره ، فيجب عليه في هذه الحالة تعديل القوائم المالية وعمل تقرير جديد .

The Responsibility Of The External Independent Auditor About The Subsequent Events After Preparing The Financial Statements And The Detection Of Material Errors That Affect The Accounts After The Issuance Of His Report

Yousif Mahmood Mohamed Jarboa *

Abstract :

The independent auditor Present his services and experience to his clients whome he audit their accounts and the third party , the users of financial statements , Like inverters , Creditors , Banks , Loans institutions , and concerned governmental departments , and other concernees interested in published financial statements . that is why the auditor must do his best and his sufable professional care to complete auditing process in sufable way , in that lerele that satisfies all parties mentioned a bore through :

- 1 - Study and evaluate internal control system .
- 2 - Plannes the audifing process in correct way .
- 3 - Receives suitable and enough evidences .

*Tading Collage , Islamic University of Gaza , Palestine .