

## المراجع ومسؤوليته اتجاه قواعد السلوك المهني (دراسة مقارنة)

د. مصطفى ساسي فتوحة  
قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد - الزاوية  
جامعة الزاوية

### مقدمة:

لقد تطورت مسؤولية المراجع في دول العالم المتقدمة تطورا سريعا في السنوات الأخيرة وتعددت المسؤولية من دولة إلى أخرى إلى عدة أنواع من المسؤوليات. إن مسؤولية المراجع أمام الإدارة من خلال دوره الاستشاري وقيامه بوظيفة المراجعة الإدارية ومسؤوليته أمام الأطراف الخارجية التي تعتمد على تقريره، ففي الدول التي تتبع النظام الاقتصادي المقيد فإن المراجعة فيها تقوم على حماية موارد المجتمع بالكامل والتي تقوم بتسييرها مجموعة من الموظفين التابعين للدولة، إذ في هذه الحالة تعمل المراجعة للصالح العام وليس للقطاع الخاص، أما في الدول التي تعتمد على النظام الاقتصادي الحر فإن المراجعة فيها

تقوم على حماية حقوق المساهمين والمستثمرين وأصحاب المشروع أي حماية الموارد الاقتصادية والتي في أيدي اللجنة الإدارية للوحدة الاقتصادية والذين هم مسؤولين أمام الجمعية العمومية، إلا أن هناك بعض الدول تتبع النظام المختلط (المتنوع) الحر والمقيد، ففي هذه الحالة تقوم المراجعة على حماية موارد المجتمع بصورة كاملة سواء للمساهمين في الشركات المساهمة والشركات العامة.

وبوجه عام فأيما كان نوع النظام الاقتصادي فإن المراجعة تقوم على حماية الموارد المتاحة وحمايتها من الأضرار وذلك للاستفادة منها بصورة كاملة سواء للمساهمين بوجه خاص أو المجتمع بوجه عام، وتعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة في الاقتصاد، وذلك بحمايتها للموارد الاقتصادية المتاحة وفي العمليات المتعلقة بالمحافظة عليها وحمايتها للأصول المستخدمة والاستفادة قدر المستطاع ويتمثل ذلك في الآتي:

- 1- وجود القواعد القانونية المختلفة التي تلزم من سير نظم وإجراءات المراجعة، بإتباعها ومراعاة تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة للوحدات الاقتصادية.
- 2- وجود قوانين تتعلق بإنشاء الشركات المساهمة ومن بين نصوص هذه القوانين ضرورة وجود مراجع خارجي يتم تعيينه خلال السنة المالية أو عند الانتهاء من إعداد القوائم المالية المختلفة وذلك لمراجعتها والتأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات وإصدار تقرير نهائي عن الوضع المالي ونتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية وطبقا للقانون التجاري.
- 3- وجود القوانين المتعلقة بالتشريع الضريبي والذي يتم من خلاله تحديد قيمة الضريبة المفروضة على الوحدة الاقتصادية عند انتهاء السنة المالية، حيث يبين القانون كيفية احتساب قيمة ضريبة الدخل وتحديد مواعيد استحقاقها، ومعاقبة من يتخلى عن دفعها.

من هنا نجد إن مراجع الحسابات يكون مسؤولاً إذ ما قدم معلومات غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة (مضللة) أو إخفاء بعض المعلومات فإن المراجع في هذه الحالة يعرض نفسه للمعاقبة والمسؤولية.

إذ تناولت بعض التشريعات مسؤولية المراجعة الخارجية اتجاه غيره من مستخدمي التقارير المالية المنشورة التي يقوم المراجع الخارجي بفحصها وإصدار تقرير نهائي عنها. ولذا يتطلب من المراجع الخارجي تطبيق كافة الإجراءات والقواعد اللازمة التي تجعله يصدر تقريره بكل ثقة واطمئنان ولكي يتم ذلك لابد من تطبيق ما يجعل هذا التقرير يعتمد عليه في الحكم علي أوضاع الوحدة الاقتصادية محل المراجعة والمتمثلة في النقاط التالية:.

- التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.  
- تطبيق كافة معايير المراجعة (معايير شخصية- العمل الميداني- إعداد التقرير).  
- الأخذ بعين الاعتبار القواعد الأساسية اللازمة عند إعداد برامج المراجعة وإجراءاتها الضرورية عند التحقيق من كفاية البنود الظاهرة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل مع ضرورة الحصول على معلومات مناسبة والتي تمكن المراجع من إعداد تقريره حول ما قام بمراجعته.

إذ أن إعداد مثل هذه التقارير يقدم خدمة هامة إلى مستخدمي القوائم المالية المنشورة سواء كان داخل الوحدة الاقتصادية متمثلة في الإدارة ونقابات العمال أو خارج الوحدة الاقتصادية وتمثلة في كل من المساهمين والمستثمرين والمصارف ومصحة الضرائب والتأمين ومحلي البيانات والجهات العامة الأخرى الاقتصادية وغيرها.

مما سبق نلاحظ أن للمراجعة دوراً كبيراً جداً في حماية الموارد المتاحة أولاً وخدمة مستخدمي القوائم المالية ثانياً وهذا بدوره يؤدي إلى خدمة الاقتصاد بوجه عام.

## أهمية المراجعة:

ينبغي أن يكون لمهنة المحاسبة والمراجعة دور في عملية التحقق بأن الموارد الاقتصادية المتاحة قد تم استغلالها بصورة كاملة وجيدة وحتى تستطيع حماية موارد المجتمع والتحقق أو التأكيد من استغلالها الاستغلال الأمثل وترشيد القرارات الاقتصادية بصفة عامة، وذلك لابد من وجود أساس وأساليب لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للوحدات الاقتصادية. ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تقوم بالتحقق من مدى كفاءة واستغلال الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال محاسبة ومراجعة الكيفية التي يتم بها استغلال الموارد والظاهرة في كل من قائمة المدخل ( نتيجة الأعمال في نهاية السنة المالية أو ما يعرف بالحسابات الختامية) وقائمة المركز والتي تبين الموضع المالي عند نقطة معينة وهي التي تمثل الأصول والخصوم لدى الوحدة الاقتصادية. أن قلة الموارد المتاحة تفرض ضرورة استغلالها بشكل يتصف بالمثالية وذلك من وجهة نظر الاقتصاد القومي وليس من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية<sup>(1)</sup>.

مما سبق نلاحظ أن المراجعة تختص بالتحقق من البيانات المحاسبية وتحديد مدى الدقة فيها وإمكانية الاعتماد عليها وذلك من خلال البيانات والمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية وهذا يتطلب من المراجع إتباع إجراءات هامة وتطبيق ما يسمى بمعايير المراجعة، ومن بينها معيار متعلق بالعمل الميداني وهو تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتي تسعى إلى حماية الموارد المتاحة وإتباع السياسات الإدارية المرسومة والمحافظة على الأموال من الغش والسرقة وغيرها والتي أشار إليها احد الكتاب بان الرقابة لها نوعان هما الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وعلى وجه العموم فان الرقابة تختص بالآتي<sup>(2)</sup>:

1- الرقابة على الأموال المتاحة وتتضمن العناصر التالية:

- الرقابة على المصروفات.

- الرقابة على تكاليف الإنتاج.

- الرقابة على الأموال السائلة وتدفقاتها.

2- الرقابة على المواد والآلات وتتضمن العناصر التالية:

- درجة استخدام المواد استخداماً أمثل.

- درجة استخدام الطاقة الإنتاجية للآلات.

3- الرقابة على الجودة وتتضمن الآتي:

- جودة الإنتاج وإجراء الأبحاث اللازمة لتحسين الجودة.

4- الرقابة على الوقت وتشمل:

- عمال إنتاج وموظفين إداريين.

5- الرقابة على كفاءة أداء الإدارة والإداريين.

ولكن جرت العادة من المراجعين بأنهم يقومون بالتركيز على عناصر الرقابة المحاسبية دون التركيز على عناصر الرقابة الإدارية، ومع ذلك فإن التطور الحديث لمفهوم المراجعة يشير إلى وجود ما يسمى بالمراجعة الإدارية والتي يمكن أن تكون من مهمة المراجع (الداخلي أو الخارجي أو لجنة مشكلة) بالتركيز على عناصر الرقابة الإدارية وذلك لزيادة المساعدة في الحكم على الوضع السائد والشامل للوحدة الاقتصادية.

إلا أن معايير المراجعة تهدف إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة من حيث مقياس الأداء المهني حيث تعتبر تلك المعايير في غاية الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والبيانات المحاسبية التي تركز على أساليب الرقابة المحاسبية والمستخدمين هم:

المصارف والموردون والعملاء وأصحاب الوحدات الاقتصادية والجهات العامة ومن بينها مصلحة الضرائب وشركات التأمين والضمان الاجتماعي وغيرها من الجهات الأخرى ذات العلاقة، لأن ذلك يضمن للمستخدمين الحصول على البيانات والمعلومات المنشورة والتي تحقق منها ، حيث قام بتأكيد تلك البيانات والمعلومات شخص محايد يطلق عليه المراجع الخارجي إذ يبين لهم المراجع الخارجي الكيفية التي تم بها التحقق والفحص الذي قام به المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها وتحديد درجة الاعتماد على القوائم المالية، إذ تطور مفهوم المراجعة من مراجعة تفصيلية شاملة إلى مراجعة انتقادية اختبارية، حيث كانت المراجعة في الماضي تسعى إلى فحص كافة العمليات الموجودة بالوحدة الاقتصادية ويطلق عليها المراجعة الشاملة.

إن عملية التغيير في إجراءات المراجعة أدّى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية، حيث أصبحت بمقتضى هذا التطور من مجرد مراجعة تفصيلية للعمليات إلى مراجعة إجراءات ويجدر بنا ملاحظة أن معيار المراجعة يشير إلى الكيفية التي يتحقق بها هذا الهدف سواء على المستوى الشخصي من ناحية تدريبية وخبرة المراجع نفسه أو على مستوى التخطيط وتنفيذ العمل وبذل العناية المهنية اللازمة وعلى مستوى إعداد التقرير الذي يتضمن نتائج الفحص<sup>(3)</sup>.

إذ نلاحظ أن من أهداف المراجعة في الفترة الماضية هو محاولة اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش حيث تغيرت الأهداف وأصبحت من بين أهداف المراجعة ال خروج برأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم في الوقت الحاضر<sup>(4)</sup>.

## أهداف المراجعة:

إن توافر البيانات والمعلومات المالية الصحيحة أصبح أمراً ضرورياً لضمان وجود استمرار المجتمعات المختلفة، حيث إن وجود العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية تؤدي بالضرورة الى توافر تلك البيانات والمعلومات سواء الإدارية والمالية وغيرها لوضع خطط التنمية في الدولة والتي تؤدي إلى رسم السياسة الإستراتيجية التي تهدف لاستغلال الموارد المتاحة وإمكانية استخدامها بأفضل وسيلة متاحة.

إن عملية التخطيط الجيد والفعال وذلك من خلال الرسم الاستراتيجي الجيد والرقابة الفعالة لموارد المجتمع يؤدي ذلك إلى تحقيق ما يسمى بالرفاه الاقتصادي والاجتماعي لأفراد الدولة حماية لاستقرارها.

إن طبيعة القرارات الاقتصادية تتطلب وجود بيانات ومعلومات مالية تساعد في الأساس على اتخاذ قرارات جيدة وسليمة يعتمد عليها المستثمرون عند اتخاذ قرارات شراء وبيع الأوراق المالية بناء على البيانات والمعلومات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية والتي تقوم بإصدار تلك الأوراق المالية، أما المصارف والمتمثلة في هيئات الائتمان والتي تسعى للحصول على البيانات والمعلومات لعملائها الذين يحتاجون إلى قروض وتسهيلات تمكنها من استمرار نشاطها وذلك لا بد من الحصول على ضمانات تمكن الوحدات الاقتصادية من استرداد الديون التي يتم الحصول عليها نتيجة الائتمان ويتم معرفة ذلك من الوضع المالي الموجود لدى الوحدة الاقتصادية وهو ما يعرف بقدرة الوحدة الاقتصادية في تسديد ديونها والتزاماتها اتجاه غيرها.

كما تعتمد الجهات العامة - مثل مصلحة الضرائب - على البيانات والمعلومات في الوحدات الاقتصادية لتحديد الدخل الخاضع للضرائب ومنه تحديد قيمة الضرائب المستحقة، و

أخيراً فالدولة هي الأخرى تحتاج إلى تلك البيانات المعلومات وذلك لرسم السياسة العامة الاقتصادية الاجتماعية وغيرها لتحديد الدخل القومي والتخطيط للمستقبل من واقع تلك البيانات والمعلومات.

إن تطور النظام الاقتصادي وتعدد أنواعه ومجالاته قد أدى إلى تغيير الشكل القانوني للوحدات الاقتصادية وتعقد المشاكل الفنية والمالية والتسويقية وقد تدخل بعض الأحيان الحكومة في تنظيم النشاط الاقتصادي وحماية الاقتصاد القومي وحماية جميع الأطراف الأخرى منها حقوق المستثمرين والدائنين والجهات العامة (مصلحة الضرائب والتخطيط) المجتمع بشكل عام.

إن وجود مثل هذه (الأطراف المختلفة) التي تستخدم البيانات والمعلومات الظاهرة في القوائم المنشورة يقتضي وجود محاسب قانوني ليحدد مدى دقة وسلامة البيانات والمعلومات الصادرة عن القوائم المالية ؛ ويعنى بالقوائم قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وان وجود مراجع خارجي أصبح أمراً ضرورياً لتحقيق الثقة وإمكانية الاعتماد على تلك القوائم المالية من قبل الأطراف المستخدمة لها وذلك لاتخاذ قرارات سليمة وهذا يتوقف على ما سيقوم به المراجع الخارجي من فحص وتدقيق في البيانات المحاسبية في السجلات والمستندات المؤيدة لها وان يتأكد من فعالية الرقابة الداخلية والتي تعتبر الحجر الأساسي للتأكد من سلامة البيانات وان يقوم المراجع بجمع الأدلة الكافية والبراهين اللازمة ليقرر ما إذا كانت القوائم المالية للوحدة الاقتصادية تعكس الوضع السليم وبشكل معقول وعادل والصورة الكاملة التي توضح المركز المالي ونتيجة نشاطها وهذا من ضمن مسؤولية من تنفيذ الإجراءات.

إن فحص وإقرار القوائم المالية يعني تأكيد عدالة بياناتها وإمكانية الاعتماد عليها بواسطة مستخدمي القوائم المالية<sup>(5)</sup>.



إن القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة محاسب قانوني تعطي مستخدمي البيانات المالية ثقة في عدالتها وصحتها وفي إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، وعدم مراجعة القوائم المالية وخاصة بالنسبة للوحدات الاقتصادية والتي تؤثر في كفاءة استخدام الموارد المتاحة تسبب خللاً في المعاملات التجارية والعلاقات الاجتماعية ذات العلاقة<sup>(6)</sup>.

تهدف عملية مراجعة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية الى تكوين رأي فني محايد من قبل المراجع للتأكدات المرتبطة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية محل المراجعة ومدى تطابق تلك التأكدات مع معايير مقرررة وهي المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها<sup>(7)</sup>.

وباختصار تهدف خدمات المراجعة إلى تقرير مدى صحة تمثيل القوائم المالية المتمثلة في نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ووضعها المالي والتغيرات في المركز المالي في نهاية الفترة المالية وذلك طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أن تقرير المراجع الخارجي الذي يظهر مدى صحة تمثيل القوائم المالية يشترط التحقق من عمليات الوحدة الاقتصادية والتأكد من سلامتها وقياسها وتسجيلها وتبويبها وعرضها بصورة تؤدي الغرض المعد من أجلها، وكذلك ضرورة دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للحصول على أدلة إثبات كافية للتحقق من صحة وتمثيل البيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية.

وعملية إصدار الرأي عن مدى صحة تمثيل القوائم المالية للوحدة الاقتصادية تقوم أساساً على مجموعة من المعايير المتعارف عليها (معايير شخصية - معايير العمل الميداني - معايير إعداد التقرير) والتي تؤكد مدى حرص المراجع الخارجي على إصدار تقريره والذي يحدد فيه مدى تمثيل وصحة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية التي قام بمراجعتها، وعليه أن تكون البيانات والمعلومات سليمة وصحيحة وغير مضللة ويجب أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً تمام

الاستقلال ومطابقا لكافة المعايير الضرورية اللازمة للوصول إلى رأي فني محايد على مدى تمثيلها للقوائم المالية وهذا ما يطلق عليه بتقرير المراجع الخارجي والذي يعتمد في إعدادة على معايير إعداد على التقارير<sup>(8)</sup>.

ويتضمن معايير إعداد التي قام بمراجعتها النقاط التالية:

- 1- ضرورة الإشارة في تقرير المراجعة الى انه عند إعداد القوائم المالية قد تم تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة.
- 2- ضرورة الإشارة إلى ثبات تطبيق واستخدام الطرق المحاسبية.
- 3- التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.
- 4- ضرورة الإفصاح عن الرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

وبصورة أخرى نجد أنه اهتم المحاسبون في المجامع العلمية والمهنية بإصدار توصيات كثيرة تختص بمعايير ومستويات معينة بإعداد تقرير المراجع الخارجي. وقد تناول كثير من الباحثين موضوع مستويات إعداد التقرير، إلا أنه اتفق معظمهم على ضرورة الإفصاح عن العناصر الآتية<sup>(9)</sup>:

- ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها أم لم تعرض.
- ما إذا كانت كل قاعدة من تلك القواعد قد طبقت بثبات من سنة لأخرى أم لم تطبق.
- إن القوائم المالية تفصح بشكل معقول عن المعلومات الضرورية اللازمة ما لم يتضمن التقرير خلاف ذلك.
- رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية باعتباره وحدة واحدة، فإذا لم يتمكن من ذلك فعليه أن يضمن تقريره أسباب ذلك ومدى المسؤولية التي يتحملها.

مما سبق يتضح أن التقرير النهائي للمراجع الخارجي يعتبر ذا أهمية قصوى بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية حيث يتم الاعتماد عليه في اتخاذ قرارات رشيدة وسليمة وهنا يؤكد الثقة الكاملة في القوائم المالية المصدرة عن الوحدة الاقتصادية وبدون مراجعة وفحص دقيق لمدى تمثيل القوائم المالية يعتبر لإظهارها لا معنى لها.

وإذ تؤكد الجهات الرسمية والمهنية والقانونية على ضرورة مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير نهائي بالخصوص وهذا يدل على مسؤولية المراجع في إعداده للتقرير بعد الانتهاء من عملية المراجعة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة حيث يوضح مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى حصوله على البيانات والمعلومات والطريقة التي تمكن بها من الحصول عليها، وهنا يجدر بنا دراسة العلاقة بين المعلومات التي يتم الحصول عليها ونوعية التقرير الذي يقوم بإصداره.

### العلاقة بين المعلومات ونوعية التقرير:

يعتبر تقرير المحاسب القانوني بمثابة حلقة الوصل بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها، وهم الطوائف المختلفة والمتمثلة في مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية وكبار المسؤولين فيها، وحملة الأسهم والجهات العامة والمتمثلة في مصلحة الضرائب والتأمين والجهات الرقابية العامة والمصارف التي تتطلب منها قروض، وعليه من الضروري إن يكون التقرير واضحاً في جميع الأفكار المعروضة وبصورة واضحة وقاطعة تسمح للقارئ بفهمها بسرعة وسهولة والتقرير الذي يصدره المراجع يتضمن النقاط التالية:

1- تاريخ التقرير وهو تاريخ الانتهاء من عملية المراجعة (حسب ما تتطلبه فترة المراجعة)

2- توجيه التقرير أي بيان اسم الشخص أو الأشخاص أو الجهة الموجه إليها التقرير

- 3- ذكر اسم الشركة تحت المراجعة في صلب التقرير
  - 4- ذكر المدة الزمنية التي شملتها عملية المراجعة ( تاريخ إعداده والمدة التي أعدت عنها قائمة المركز المالي و قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحجوزة وقائمة التغير في المركز المالي).
  - 5- توضيح التقرير والإفصاح عن كافة البيانات الضرورية إي أن يكون التقرير واضحاً مبيناً لكافة البيانات الضرورية.
- ومن هنا نجد أنه توجد علاقة بين رأي المراجع ونوعية التقرير الذي يصدره عند الانتهاء من عملية المراجعة ويتوقف ذلك على نوعية وكيفية حصوله على أدلة كافية تحدد درجة مسؤوليته في بذل العناية المهنية اللازمة ويتوقف ذلك على حصوله على المعلومات الضرورية التي تساعده في تطبيق كافة الإجراءات والمعايير المتعلقة بالمراجعة.
- ونوعية الرأي الذي يصدره يتوقف على قدرة المراجع في جمع أدلة الإثبات التي تؤيد الرأي الذي يبديه في تقريره عند الإنتهاء. من عملية مراجعة على الوحدة الاقتصادية محل المراجعة.
- ولكل نوع من الأنواع الآراء المذكورة فيما بعد خاصة يقوم بناء عليها بإصدار المراجع تقريره المناسب.
- فمثلاً قد يتم إصدار تقرير بدون تحفظات وذلك لتوفير كافة الشروط اللازمة لصحة البيانات والمعلومات الظاهرة في القوائم المالية، أما النوع الثاني تقرير بتحفظات وهو التقرير الذي يذكر فيه المراجع الخارجي رأيه عن القوائم المالية لوحدة اقتصادية معينة بصورة تمثل الوضع المالي ونتائج الأعمال عن السنة المنتهية ( نطاق المراجعة ) مع ذكر لبعض التحفظات والتي تظهر في التقرير بكلمة ( ما عدا ) أو باستثناء وذلك في فقرة إبداء الرأي.

ومن أمثلة تلك التحفظات ما يلي:

1- عدم الثبات: وهو مخالفة لمبدأ الثبات وهو أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يجب الالتزام بهذا المبدأ وإن حدث خلاف ذلك يجب توضيح الأسباب المؤدية لهذا التغيير في شكل ملاحظات ملحقة بالقوائم المالية ويتم توضيح ذلك في بعض الحالات الآتية:

أ. تقييم المخزون

ب. طريقة احتساب الاستهلاك

ج. تحديد مخصص ديون المشكوك فيها

2- مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف: وهذا يتم عندما تستخدم شركة مبدأ محاسبي غير مقبول وغير متعارف عليه ولا يؤثر على صحته وتمثيل القوائم المالية.

3- الإفصاح غير الكامل: ومن المعروف أن القوائم المالية وملحقاتها من المفترض إن تحتوي على كافة المعلومات الضرورية اللازمة وان تكون واضحة ومفهومة وغير غامضة وذلك وفقا لمبدأ الإفصاح المناسب والذي يعنى كذلك باختصار شديد ما يلي: البيانات المالية -المعلومات المحاسبية- وأحداث اقتصادية أخرى، ولذلك يجب على المراجع الخارجي التحفظ في حالة قصور الإيضاحات في القوائم المالية بحيث لا يكون لها تأثير على عدالة وصحة القوائم المالية

4- قيود على نطاق المراجعة، إذا تبين للمراجع وجود حدود في عملية المراجعة فإن ذلك يؤثر بشكل سلبي على نوعية التقرير.

5- الأحداث المحتملة وغير المؤكدة: قد يجد المراجع نفسه أمام أحداث قد تكون ذات قيمة وأهمية نسبية لها تأثير على بنود القوائم المالية مع اعتقاد المراجع بأن هذه الأحداث محتملة الحدوث، فيجب على المراجع ذكر التحفظ ومدى تأثير ذلك على القوائم في شكل ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية، فمثلا على ذلك: وجود قضية ضد أو صالح الشركة.

6- الاعتماد على مراجعين آخرين: قد يكلف المراجع الخارجي الرئيسي (المراجع الأساسي للوحدة الاقتصادية) مراجع آخر لمراجعة فروع الشركة التي يقوم المراجع الرئيسي بمراجعتها، ففي هذه الحالة يعتمد المراجع الرئيسي على مراجع الفرع في فحص القوائم المالية، فعلى المراجع الرئيسي أن يصدر التقرير بإحدى الصور:

أ. إذا كان للفرع أهمية كبيرة عليه أن يذكر ذلك ويوضح تحفظه على ذلك.

ب. أو عدم ذكر أي تحفظ على ذلك.

أما النوع الثالث وهو التقرير السالب أو المعاكس.

فإن هذا النوع من التقارير يحتوى على رأي المراجع الخارجي وذلك بأن القوائم المالية

تحت المراجعة لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج أعمال السنة المنتهية وذلك في الحالات الآتية:

أ. مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب. الإفصاح غير الكامل ( حالة خاصة لمخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة )

أما النوع الأخير وهو تقرير عدم إبداء الرأي.

وبصورة أكثر إيضاحا فيظهر عدم إبداء الرأي بأحد الأسباب الآتية:

أ. فقدان الاستقلالية

ب. قيود نطاق الفحص

ج. وجود أحداث وحالات محتملة وغير مؤكدة ذات أهمية نسبية عالية ولها تأثير على بنود القوائم المالية.

ولذلك نجد أن الأنواع الثلاثة توجد بينها علاقة في نوعية التقرير ( رأي المراجع ) ويمكن

توضيح ذلك في الجدول الآتي:

## الجدول رقم -1-

العلاقة بين نوعية الرأي في التقرير والأسباب المؤدية لذلك<sup>(10)</sup>

ت	الاسباب	تقرير تحفظي	تقرير معاكس (سالب)	تقرير عدم ابداء الرأي
1	عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	√		
2	مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة	√	√	
3	الإفصاح غير كامل	√	√	
4	قيود نطاق الفحص	√		√
5	الأحداث المحتملة غير مؤكدة	√	√	
6	فقدان الاستقلالية			√
7	الاعتماد على مراجعين آخرين	√		

إن تحديد العلاقة بين نوعية التقرير والأهمية النسبية لتوفير البيانات والمعلومات تجعلنا نحدد المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي ومدى اهتمامه وبذله العناية اللازمة في تقديم وتحقيق عملية فحصه وتطبيقه لكافة إجراءات ومعايير المراجعة اتجاه الأطراف الأخرى أو ما يسمى بمستخدمي التقرير ( الأطراف الخارجية ) من بينها المساهمون والمستثمرون والجهات العامة والخاصة.

### مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه غيره من مستخدمي القوائم المالية المنشورة:

يتناول علماء المحاسبة والضرائب بعض التشريعات المالية التي تعالج مسؤولية المراجع

الخارجي اتجاه غيره من مستخدمي القوائم المالية والتي يقوم المراجع بفحصها وتقديم التقرير النهائي عليها<sup>(11)</sup>، فإن مسؤولية المراجع الخارجي أمام مستخدمي القوائم المالية تعتبر من الموضوعات المعقدة و لذلك سأقوم بدراسة القوانين المختلفة لعدة دول ومدى تعرضها لمثل هذا الموضوع وأختتمها بقواعد السلوك المهني التي يفترض أن يتحلّى بها وان يكون مسؤولاً وبشكل واضح أمام الجهات التي تقوم بتعيينه كمراجع خارجي تعتمد عليه في رأيه الذي يديه على القوائم المالية (محل المراجعة). ففي بعض الدول تبين القوانين والتشريعات درجة المسؤولية التي يتعرض لها المراجع اتجاه غيره والتي يمكن توضيحها على النحو التالي:

### 1: جمهورية مصر العربية

رأى معظم المحاسبين إن المراجع الخارجي مسؤول أمام غيره عن الأضرار التي يرتكبوها أثناء مباشرة نشاطهم، وهم في ذلك يستندون إلى القواعد العامة التي تلزم مرتكب الخطأ بالتعويض<sup>(12)</sup>.

ولذا يعتبر المراجع القانوني مسؤولاً أمام غيره إذا ثبت أنه لم يلتزم بالمستويات والمعايير المقبولة للمهنة، مما ترتب عليه انحرافات أو أخطاء أصابت غيره من مستخدمي القوائم المالية المنشورة التي صادق عليها ومن تقريره المرفق الذي أعده بهذا الخصوص على إن يثبت من ضرره ذلك علاقة سببية بين ما أصابه من ضرر أو خسارة وبين خطأ المراجع الخارجي أو إهماله أو تدليس<sup>(13)</sup>.

كما حظيت مسؤولية مراقب الحسابات باهتمام خاص في القوانين المرتبطة بالمهنة بالإضافة إلى قانون تنظيم المهنة مما نتج عنه مسؤوليات متشعبة على المراجع جنائية وتاديبية عن إخلاله بواجباته<sup>(14)</sup>.



## 2: الأردن:

لاشك إن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم قيامه بمهمته على أكمل وجه<sup>(15)</sup> (بذل العناية المهنية اللازمة) الأمر الذي يترتب عنه عدة مسؤوليات (المسؤولية الأدبية-المسؤولية المهنية-المسؤولية القانونية).

لقد تم تنظيم المسؤولية المهنية بالقانون رقم 32 حيث نصت المادة رقم 24-أ منه على مايلي<sup>(16)</sup>:

- إذا ارتكب المراجع او المحاسب القانوني أي مخالفة لهذا القانون أو إقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد وأسس وآداب ممارسة المهنة أو ارتكب أي تصرف يسئ إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها، يحال الى اللجنة التأديبية المشكلة بمقتضى هذه المادة لمحاكمته وتوقيع احدى العقوبات التأديبية التالية عليه فى حالة إدانته:

أ- التنبيه الخطي

ب- الانذار الخطي.

ج- توقيف العمل برخصته ولمدة لاتزيد عن ثلاث سنوات ومنعه من ممارسة المهنة خلالها.

د- الغاء رخصته وشطب اسمه نهائيا من سجل المدققين او المراجعين الخارجيين.

## 3- لبنان:

يشير القانون التجاري الصادر في سنة 1942 م،مسؤولية المراجع اتجاه غيره عن بعض الأفعال وهي<sup>(17)</sup>:

- ضرر غيره إذا كان تأسيس الشركة بشكل غير قانوني ويحق للشركات ولغيرها إقامة دعوى على المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة بالتضامن.
- أن يكون مراجعو الحسابات مسؤولين اما مسؤولية فردية أو تضامنيه بحيث اذا ارتكبوا أي خطأ في المراقبة مع الاحتفاظ بفترة الحكم تصل إلى خمس سنوات.

#### 4- المملكة السعودية:

نصت المادة (24) من نظام الشركات على أن يسأل المحاسب القانوني والمحاسب العمومي عن تعويض الضرر الذي يصيب الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله، وإذا تعدد المحاسبون المشتركون في الخطأ فإنهم مسؤولون بالتضامن<sup>(18)</sup>.

#### 5- دولة فلسطين:

مسؤولية مراجع الحسابات

بعد توكيل أو تكليف المراجع وتحديد طبيعة ونوعية ومجال العمل المطلوب تنفيذه منه يتوجب عليه القيام بالأمر التالي:

- أ- التأكد من أن جميع العمليات المالية نظمت وسجلت وأعدت حساباتها بشكل سليم وصحيح وبما ينسجم مع الفروض والمبادئ المحاسبية.
- ب- التأكد من صحة إعدادات الحسابات الختامية والأعمال الجردية.
- ج- التأكد من الالتزام في إتباع الفروض والمبادئ المحاسبية في معالجة جميع الأعمال المحاسبية.
- د- إعداد خلاصة نتيجة أعماله ( تقرير المراجع).

أما المسؤولية التي يتعرض لها مراجع الحسابات في حال ارتكابه مخالفات يحاسب عليها في تحديد نوع المخالفة التي ارتكبتها وكذلك حسب ماتناولته أنظمة وقوانين كل دولة على حده ونذكر منها:

• مسؤولية مدنية: تنحصر هذه المسؤولية في إخلال المراجع بالشروط المنصوص عليها بالعقد بينه وبين موكله والأخطاء التي تسبب ضرراً لغيره والأخطاء التي يترتب عليها دفع غرامة مالية للمتضرر وهناك نوعان من الأخطاء هما ( الأخطاء التافهة وهي لا توجب مسؤولية والأخطاء الجسيمة ويترتب عليها مسؤولية )، مثل التوقيع على تقرير معد بشكل مسبق أو إغفال ذكر أن المنشأة مرهونة وهذه المسؤولية ناجمة عن العلاقة التعاقدية بين المراجع و العميل.

• مسؤولية جزائية ( جنائية ): تنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب المراجع مخالفات كالاختيال على أنظمة الدولة والغش ويترتب عليها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معاً كان يساعد الشركة على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح في حال الأرباح الصناعية والتجارية مما يضيع حقوق الدولة أو نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم.

• مسؤولية تأديبية: تنحصر هذه المسؤولية بإخلال المراجع بواجباته لمهنة المراجعة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة لجمعية المحاسبين مثل مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة أو التصرفات الشائنة التي تحط من مكانة المهنة وتكون هذه العقوبات كما يلي:

ا – التنبيه.

ب – الإنذار.

ج – التوقيف عن العمل لمدة زمنية محددة.

د – شطب اسمه نهائياً من جدول المحاسبين القانونيين

ومن الأمور التي يعاقب عليها تاديبياً:

- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على أتعاب زملائه.
- أن يبدي رأياً مخالفاً لما تتضمنه الدفاتر والسجلات.
- وضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يتم بمرجعته.
- إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها.
- أن يعرض خدماته على غيره بدلاً من أن يطلبها غيره.
- أن يقوم بأعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانوني

#### 5: الإمارات العربية المتحدة:

تناولت المادة (146) من القانون رقم (8) لسنة 1984 م مسؤولية المراجع الخارجي (المحاسب القانوني) بحيث يتولى المحاسب القانوني مراجعة حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وملاحظة تطبيق القانون ونظام الشركة، وعليه تقديم تقرير بنتيجة الفحص إلى الجمعية العمومية ومستخدمي القوائم المالية، حيث تناولت المادة (322) العقوبات الخاصة بالمراجع الذي يتعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو عند إخفائه عمداً وقائع جوهرية في التقرير ومن مسؤوليته الأساسية فحص ومراجعة الحسابات الختامية والميزانية وتقديم التقرير النهائي عند الانتهاء من عملية المراجعة<sup>(19)</sup>.

#### 6: الولايات المتحدة الأمريكية.

فقد استقر الرأي على مسؤولية المحاسب القانوني اتجاه مستخدمي القوائم المالية المنشورة وان اختلفت درجة تقديرهم لهذه المسؤولية مع ضرورة مراعاة ما يلي<sup>(20)</sup>:

أ. مدى علم المراجع الخارجي بمستخدمي القوائم المالية وتقريره ، فطالما أنه كان ينبغي أن يعلم أن هذه القوائم المالية، وان هذا التقرير سوف يستخدم من قبل فئة أخرى، إذن تقع عليه مسؤولية الأضرار بهذه الفئة.

ب. تتأثر درجة مسؤولية المراجع بمدى الخطأ أو الإهمال الذي صدر عنه ومدى الأضرار التي لحقت بمستخدمي التقرير والقوائم المالية.

وقد ترك أمر درجات إهمال المراجع وما إذا كان خطؤه ( الخطأ ) يعتبر بسيطاً أو جسيماً لدى القضاء، ولذلك نجد أن القضاء قد لعب دوراً كبيراً في تأصيل مسؤولية المراجع اتجاه غيره لدرجة انه حمل بالمراجع التزامات كانت في الأصل، واجبة على المدعي مثل حق رفع دعوى والتعويض للغير في حالة اعتماده على قوائم مالية معتمدة من محاسب قانوني، إلزام المحاسب بإثبات عدم إهماله وغشه وحمله أيضاً عبء الإثبات، وإن الخسائر التي لحقت بالمدعي ناتجة عن أمور أخرى بخلاف اعتماده على القوائم المالية التي صدق عليها.

كما حرم القانون الصادر سنة 1934 التصديق أو اعتماد قوائم مالية غير صحيحة أو مشاركة أو مساعدة أو عملية غش أو خداع في تداول الأسهم وذلك بنص القانون وهي.أي قائمة مالية غير صحيحة لا تغير من واقع الحقيقة المادية التي تمثلها وتكون عرضة لاستخدام أي شخص يعتمد عليها لا يعرف إن هذه القائمة غير صحيحة بما يلحق به خسائر من جراء هذا الاستخدام فله حق إقامة دعوى ضد المراجع الذي صدق على هذه القائمة.

إن مشكلة شركة انرون للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية خبر دليل لإظهار مسؤولية المراجع الخارجي وذلك نتيجة عدم قيام شركة المحاسبة والمراجعة (Rather Anderson) لمسئوليتها في مراجعة القوائم المالية بل واتهامها بالتواطؤ مع ادارة شركة انرون للطاقة كان نتيجة تصفية شركة المحاسبة الكبرى لإعمالها وخروجها من سوق

العمل (المحاسبة والمراجعة) كأحد خمس شركات كبرى في العالم وكان نتيجة ذلك أن اصدر الرئيس الامريكى في شهر يوليو سنة 2003 قانونا يتعلق بتشديد المسألة للمحاسبين عن أعمالهم. مما تقدم يتضح جليا بان مستخدمي القوائم المالية قد يطمئنون على حقيقة البيانات والمعلومات والاعتماد عليها مع وجود المسؤولية التي سوف يتحملها المراجع عن أي تقصير أو إهمال أو تضلل في القوائم المالية وما يصدر عنها في تقريرها النهائي.

#### 7: انجلترا:

أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا عدة تشريعات بشأن الدعوى القضائية والتي لها تأثير مادي ومعنوي كبير<sup>(21)</sup>، فإن فحواها أنه من حق غيره الحصول على تعويض من المراجع الخارجي إذا ثبت ضرره من استخدام القوائم المالية التي صادق عليها المراجع الخارجي وتقريره المنشور أيضا بشرط إن يتكبد خسائر مالية يمكن إثبات أنها نتيجة مباشرة وحتمية لإهمال المراجع الخارجي في إعداد تقريره.

هذا على الرغم من أن القضاء الانجليزي كان يشترط للحكم على المراجع بالتعويض ضرورة توافر العلاقة التعاقدية وبذلك تغيرت النظرة القانونية والقضائية لمسؤولية المراجع اتجاه الغير من مستخدمي التقرير المالي للمراجع الخارجي. على إن القضاء والمشرع قد اشترطوا لمسؤولية المراجع اتجاه الغير ضرورة توافر أحد الشرطين التاليين:

- أن يكون المراجع علي علم، أو كان ينبغي أن يكون كذلك، بأن هذه التقارير أو الحسابات أو القوائم قد تم إعدادها خصيصا لغرض معين في استخدامات المستفيدين من هذه التقارير أو القوائم.
- أن يكون المراجع علي علم بالغرض الذي تستخدم فيه الحسابات التي يكتب تقريره عنها.

## 8: ليبيا:

سيتم التركيز على طبيعة المسؤولية في العلاقة بين المراجع الخارجي واتجاه غيره، وهي مسؤولية المراجع اتجاه العميل حيث يتم التعاقد بين المراجع والعميل وفق اتفاق مبرم فيما بينهما، كما تنص المادة رقم 557 من القانون التجاري<sup>(22)</sup>:  
"يجب على المراقبين أن يحسنوا القيام بواجباتهم وعلي الوجه الذي يتطلبه القانون بشأن الوكالة".

أما المسؤولية اتجاه الغير إذ يقوم المراجع بإصدار تقريره النهائي بعد الانتهاء من عملية المراجعة حيث توجد عدة طوائف تعتمد على ذلك التقرير الأمر الذي يؤدي إلى الاستفادة منه في الحكم على صحة وعدالة القوائم المالية أو العكس عندما يقوم المراجع بإبداء رأي مخالف للواقع الأمر الذي يسبب ضرر لتلك الطوائف حيث يكون نطاق المسؤولية يتسع بقدر عدد الذين يستخدمون تلك التقارير التي يصدرها المراجع الخارجي.

وتقوم المسؤولية اتجاه الغير علي أساس الخطأ واجب الإثبات طبقاً لإحكام المادة رقم 166 من القانون المدني حيث تحدد عملية إثبات الخطأ والضرر الناتج عن الرأي الصادر في التقرير والعلاقة المسببة لذلك الضرر.

ومن أهم أنواع الأضرار التي قد تصدر عن المراجع وهي<sup>(23)</sup>:

1- التوقيع على تقرير معد سلفاً.

2- إغفال ذكر أن المحل التجاري محل برهن في تقرير المراجع.

3- إذا لم يرقم بأي تحقيقات أو إذا أعطي معلومات غير صحيحة أو مغلوطة.

وبناءً عليه فإن من واجبات المحاسب القانوني والتحقق من مسؤولية اتجاه الأطراف

الأخرى، ويمكن تحديد النقاط الآتية:

- 1- ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
  - 2- ضرورة إقرار ما إذا كانت القوائم المالية تمثل المركز المالي للوحدة الاقتصادية تمثيلاً عادلاً أو طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - 3- ضرورة إبداء رأيه علي القوائم المالية في شكل تقرير وموقع عليه شخصياً.
  - 4- ضرورة الالتزام بقواعد شرف المهنة وآداب سلوكها.
- ومن خلال تحديد المسؤولية للمحاسب القانوني فإنه يتبين ما إذا كان المحاسب اهمل او قصر في عمله بقصدا او سهوا وعليه فان القانون لم يمهل ذلك وبصورة عامة يبين الإجراءات التي تلحق بالمراجع الخارجي ذلك حسب أهميتها اتجاه الآخرين ومن بين تلك الإجراءات ما يلي:

- 1- الإنذار.
  - 2- الغرامة.
  - 3- الوقف عن الممارسة المهنية لمدة معينة.
  - 4- الشطب من سجلات (جداول) المراجعين و المحاسبين.
- وأود أن أشير إلي أن مسؤولية المحاسب القانوني عن المخالفات التي يرتكبها عند أداء مهامه المهنية تختلف من دولة إلي أخرى تبعا لاختلاف نصوص القانون المتعلقة بذلك والتي تحكم هذه المخالفات وكذلك تبعا لنظرة المجتمع المعين لخطورة هذه المخالفات، إذ نلاحظ أيضا أن الإجراءات تختلف من دولة إلي أخرى<sup>(24)</sup>.

وبالنظر إلي تقارير المراجعة التي يقوم المراجع بإصدارها عند نهايته من عملية المراجعة والتي يعتمد عليها عدد كبير من المتعاملين في الدائرة الاقتصادية ومن بينها المصارف



المانحة للقروض وشركات التأمين والدائنون و المستثمرون الحاليون والمتوقعون والجهات العامة مثل مصلحة الضرائب وغيرها، فان مسؤوليته يتسع بقدر عدد الذين يستخدمون تقاريره. وتقوم المسؤولية اتجاه الغير على أساس الخطأ الواجب الإثبات طبقاً لأحكام القوانين المطبقة في كل دولة، فيجب إثبات الخطأ والضرر والعلاقة السببية فيما بينها. مما سبق تبين انه على المراجع ان يقوم بواجبه على أكمل وجه من حيث تطبيق كافة المعايير اللازمة الأساسية بالمراجعة وكذلك الإجراءات اللازمة لتحقيق الهدف الذي يقوم من اجله وهو إعطاء تقرير يعتمد عليه الأطراف الداخلية والخارجية المتعددة، وعليه ان يتحرى كل ما أمكن في حصوله على معلومات دقيقة وغير مضللة ولا تجعله مسئولاً أمام الأطراف الأخرى، ولا يعرض نفسه إلى مشاكل لا تحمد عقباها. ومن ذلك يتضح جلياً ان للمراجعة دوراً كبيراً في خدمة الطوائف المختلفة التي تعتمد على القوائم المالية والتي من المفترض ان تكون محتوية لكافة البيانات والمعلومات الضرورية والمناسبة لاتخاذ قرارات رشيدة ومناسبة ويمكن تحديد ذلك في النقاط الآتية:

- 1- حماية الموارد الاقتصادية من الغش والإفلاس.
- 2- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.
- 3- مدى تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.
- 4- المحافظة على رأس مال الوحدة الاقتصادية.
- 5- إظهار البيانات والمعلومات المناسبة في القوائم المالية.
- 6- تحديد نوعية التقرير الصادر وهو يتأثر بالأهمية النسبية للمعلومات وتحديد نطاق المراجعة واستقلالية المراجع.

7- من خلال تطبيقه لكافة المعايير الأساسية للمراجعة فإن المراجع يعتبر مسؤولاً عما يحدث منه من إعطاء معلومات غير صحيحة ومضللة.

8- عند تقديم بيانات ومعلومات سلبية على مستوى الوحدة الاقتصادية ويتم تجميعها على المستوى الاقتصادي الكلي ( يعنى اقتصاد الدولة ) معنى ذلك اتخاذ إجراءات اقتصادية سلبية لمستقبل الدولة وتوفير الأشياء الضرورية للمجتمع ككل.

### المسؤولية وقواعد السلوك المهني:

وهنا يتم الإشارة إلى النصوص الواردة بهذا الخصوص (قواعد السلوك المهني) وينحصر ذلك في خدمة المصلحة العامة التي ينظر إليها المراجع الخارجي وبالتالي لا بد أن يتحري درجة المسؤولية التي يفترض أن يتحملها (المراجع الخارجي). وهناك من يري لمسؤولية المراجع مفاهيم عدة إذ يوضح الكاتب بأنها تنقسم إلى:

1- مفهوم المسؤولية المدنية.

2- مفهوم المسؤولية الجنائية.

3- مفهوم المسؤولية المهنية.

أن ما يميز مهنة ما هو أن يقبل الناس مسؤوليتها وجمهور مهنة المحاسبة والمراجعة هم الزبائن ومانحو الائتمان والجهات العامة وأصحاب العمل والمستخدمون والمستثمرون ومجتمع المال والإعمال وآخرون يعتمدون على الموضوعية والأمانة عند المحاسبين المهنيين للمحافظة على العمل المنتظم في مجال التجارة. ويفرض هذا الاعتماد مسؤولية المصلحة العامة بأنها النجاح الجماعي للناس والمؤسسات التي يخدمها المحاسب المهني.

- لأنحصر مسؤولية المحاسب المهني في تلبية حاجات العميل الفرد أو صاحب العمل ومعايير المحاسبة المهنية تحددها المصلحة العامة ويتمثل ذلك في بعض النقاط التالية:
- يساعد مراجعوها الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المتعددة إلى المؤسسات المالية.
  - يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستغلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
  - يؤكد المراجعون الداخليون على نظام الضبط الداخلي السليم الذي يزيد من الثقة بالمعلومات المالية الخارجية لدى أصحاب العمل.
  - يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
  - يتحمل المستشارون الإداريون المسؤولية تجاه المصلحة العامة في تأييد وضع القرارات الإدارية السليمة.
  - للمحاسبين المهنيين دور في المجتمع ويعتمد المستثمرون وأصحاب الودائع وأصحاب العمل وقطاعات العمل الأخرى في المجتمع ، وكذلك الجهات العامة والجمهور العام على المحاسبين المهنيين في المحاسبة المالية السليمة وعلى تقارير الإدارة المالية الفعالة والاستشارة الكفؤة في كثير من الأمور وخاصة الضرائب والسلوك المهني وتوجيهات المحاسبين المهنيين عند تقديم تلك الخدمات واثار ذلك على الاقتصاد بشكل عام.
  - يحافظ المحاسبون المهنيون على مراكزهم حتى يتمكنوا من الاستمرار في عملهم وبمستوى يحظى بثقة للجمهور وبمستوى يحظى بثقة الجمهور بهم وأفضل ما يفيد مهنة المحاسبة على النطاق العالمي وهو أن يعرف مستعملو تلك الخدمات التي يقدمها

المحاسبون المهنيون بأنهم يقومون بعملهم على أحسن مستوى من الأداء طبقاً للمتطلبات القانونية الأخلاقية التي تسعى لضمان هذا المستوى من الأداء.

- يجب على أعضاء هيئات عند وضع قواعدها الوطنية للسلوك الأخلاقي أن تهتم بالخدمة العامة وتوقعات المستخدمين للمعايير الأخلاقية للمحاسبين المهنيين وتأخذ آراءهم في الاعتبار ، وبذلك من الممكن معالجة وتفسير أية فجوة توقعات بين المعايير المتوقعة والمعايير الموضوعية.

### هوامش البحث:

(1) احمد نور " مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية " الدار الجامعية، بيروت 1984.

(2) Roger H. Herman son, James don Edwards, R.F. Salmons on accounting principle ),Homewood, Boston, 1989

(3) احمد نور " مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية "، مرجع سابق.

(4) R.G. Brown, Changing audit objective and the chniques, the accounting review, oct 1962

(5) وجدي شركسي ( الإطار والأساسيات في المراجعة ) ذات السلاسل، الكويت 1987 ط31.

(6) وجدي شركسي ( الإطار والأساسيات في المراجعة ) ذات السلاسل، المرجع السابق.

(7) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

(8) وجدي شركسي ( الإطار والأساسيات في المراجعة ) ذات السلاسل، المرجع السابق.

- (9) حسن أبو زيد، دراسات في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة 1989، ص71.
- (10) إدريس عبد السلام الشتيوي " المراجعة- معايير وإجراءات " دار الجماهيرية للنشر  
مصراته.
- (11) كوثر عبد الفتاح الأبجي، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الإمارات "دراسات الخليج  
والجزيرة العربية العدد 51 ، 1987 ، الكويت.
- (12) أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات  
الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- (13) كوثر عبد الفتاح الأبجي، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الإمارات، المرجع السابق.
- (14) محمد إسماعيل عبد الله، مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة الايضاحات  
والمعلومات المرافقة للقوائم المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس،  
القاهر، سنة 2004.
- (15) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية،  
مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- (16) المملكة الاردنية الهاشمية ، قانون رقم 32 لسنة 1985 (بشأن مهنة تدقيق الحسابات).
- (17) لبنان ، قانون التجارة لسنة 1942،المادة رقم 178
- (18) المملكة العربية السعودية قانون نظام الشركات، المادة رقم 24.
- (19) الامارات العربية المتحدة ،قانون نظام الشركات بالإمارات العربية المتحدة، المادة رقم  
(322).

- (20) كوثر عبد الفتاح الأبجي، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الإمارات، المرجع السابق. ص228-229.
- (21) كوثر عبد الفتاح الأبجي، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الإمارات، المرجع السابق.
- (22) القانون التجاري الليبي لسنة1953 المادة رقم 557.
- (23) أحمد بورقية، المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات، دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والرقابة المالية، ندوة عليها مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، 1990.
- (24) وجدي شركسي (الإطار والأساسيات في المراجعة) ذات السلاسل، المرجع السابق.