

محاضرة رقم 05 :

الأهداف التعليمية للمحاضرة :

عزيزي الطالب /

بعد الإطلاع على هذه المحاضرة، ستكون مُلماً إن شاء الله بما يلي :

(1) مسؤوليات المدقق

(2) التدرج الوظيفي لمكاتب التدقيق

تمهيد المحاضرة:

تعرفنا في المحاضرة الماضية على مبادئ التدقيق والملفات الواجب مسكها من طرف المدقق في إطار تحضيره للمهمة للوصول إلى نقاط و خلاصات أساسية تسمح له بإصدار أو إعطاء رأي مُناسب عند نهاية مهمته. وفي حالة القبول الخاطئ أو الرفض الخاطئ. ففي هذه الحالة قد يتعرض المدقق لجزاءات لأنه ببساطة اعتمد على أصول مهنية غير سليمة. ولذلك وجب على المدقق معرفة حقوقه وواجباته تجاه مختلف الأطراف ذات العلاقة. هذا ما سنتطرق إليه من خلال هذه المحاضرة.

وهي المسؤولية التي تنشأ على مدقق الحسابات بموجب القانون تجاه الأطراف الذين يخدمهم بالقيام بأعماله بدرجة معقولة من العناية. ويعتبر المدقق، على العموم، مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، وهو مسؤولاً مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية.

- مسؤولية مدنية: إن المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.
- مسؤولية جنائية: قد يجد المراجع نفسه مسؤولاً جنائياً، عند مخالفته لبعض النصوص القانونية لقانون العقوبات، في الحالات التالية،

✓ حالة عدم التصريح بالأعمال الغير الشرعية لوكيل الجمهورية.

✓ تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

✓ عدم احترام سر المهنة.

- مسؤولية تأديبية: إذا أخل المراجع، باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعنى بالأمر إنذاراً، لوماً، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

وفي هذا السياق نشير بأن مهنة التدقيق تواجه منذ بداية الربع الأخير من القرن العشرين تغيرات هائلة في البيئة القانونية، ورغم أن الدول المصنعة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات، إلا أن الدول المتخلفة تجد نفسها في وضع يُحتم عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغيرات، وتتمثل التغيرات التي تشهدها مهنة التدقيق فيما يعرف بظاهرة فجوة التوقعات Expectation Gap، كما أثبتت الوقائع أن نشوء وتنامي

فجوة التوقعات يعود أساسا إلى المُدققين ومستخدمي القوائم المالية على حد سواء، فمن جهة نجد أن المُدققين يميلون أحيانا إلى تخفيض أتعابهم واستخدام أساليب تجارية لجذب زبائن جدد في ظل البيئة التنافسية الغير نزيهة Environnement concurrentiel déloyal الأمر الذي انعكس على انخفاض مستوى الأداء المهني والتقني، ونجد من جهة أخرى أن المجتمع يحاول أن يحمل المسؤولية كاملة على عاتق المُدققين.

إن الإجراءات الردعية القانونية التي تعرض لها العديد من مكاتب التدقيق وخصوصا أحد أهم وأكبر مؤسسات المراجعة والتدقيق في العالم (آرثر أندرسون Arthur Andersen) وهذا في سنة 2001 إلى الإفلاس والتسوية القضائية لثبوت مساهمتها في انهيارات بعض الشركات العالمية. « حيث أظهرت دراسة في عام 1994 أن عدد الشركاء والمديرين الذين تركوا العمل في منشآت المحاسبة في السنوات الأخيرة بسبب عدم قدرتهم على تحمل التهديد للتقاضي قد بلغ ما يمثل 29% من إجمالي عدد الشركاء والمديرين الذين لم يرغبوا في الاستمرار في العمل بمنشآت المحاسبة، كما أظهرت هذه الدراسة أيضا أن 46% قد تأثروا من أثر الارتفاع المتزايد لتكاليف التقاضي على أرباحهم المستقبلية.

إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها، بمعنى آخر القوائم المالية المعلنة هي من مسؤولية الإدارة * ، وبالتالي فإنه أثناء ممارستهم لمسؤولية الإشراف، يمكن للمكلفين بالرقابة في احتمالية تجاوز أنظمة الرقابة أو التأثير غير المناسب والسلبي على عملية إعداد التقارير المالية، مثل جهود الإدارة في إدارة الأرباح من أجل التأثير على إدراك المحللين لأداء وربحية المؤسسة، ومن هنا تبدأ مسؤولية

* حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 الفقرة الخامسة فإن مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال و الخطأ تقع على عاتق الإدارة، و ذلك من خلال تطبيقها و استمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة و لنظام الرقابة الداخلية. إن تطبيق هذه النظم يقلل، ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الاحتيال و الخطأ. في حين الفقرة السادسة تنص على ما يلي : لا يعتبر المدقق، ولا يمكن أن يعتبر مسؤولا عن منع الاحتيال و الخطأ. و إن إجراءات التدقيق السنوية مع ذلك قد تكون رادعة.

مدقق الحسابات والذي يتحمل مسؤولية كبرى لا يحسد عليها في إبداء الرأي من خلال إصدار الحكم النهائي المعد في تقريره، وهذا الأخير يتكون من فقرتين رئيسيتين :

- فقرة النطاق : وفيها يتم وصف ما قام به المدقق أثناء فحصه للقوائم المالية.
- فقرة الرأي : وفيها يتم تبيان نتائج عمل المدقق.

كما يعتبر حضور المدقق للجمعية العامة ضروريا لتلاوة تقريره والإدلاء برأيه في كل ما يتعلق بحسابات الوضعية والتسيير والأخطار الناجمة عن سوء استخدام المعلوماتية، كما يجب أن يكون التقرير مُعدا وفقا لمعايير التدقيق الدولية إذا كان هناك نصا قانونيا يسمح بذلك. وتجدر الإشارة بأن أدوار ومسؤوليات المدقق تعززت في الإفصاح عن المعلومات المالية الحالية والمستقبلية لسببين رئيسيين :

1- نتيجة الحاجة إلى دراسة وفهم التوقعات المستقبلية من قبل الإدارة معتمدا في ذلك على كافة الإثباتات والأدلة والقرائن التي تساعد في الوصول إلى قناعة حول مدى عدالة وصحة البيانات المنشورة.

2- نتيجة تزايد حالات الغش والتضليل في القوائم المالية المعلنة.

كما أن المعيار الدولي رقم 600 وفي الفقرة 18 أشار إلى توزيع المسؤولية من خلال وجوب الإشارة في التقرير عن حجم البيانات المالية التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر غير المدقق الرئيسي.

وبالتالي فإن معايير التدقيق الدولية خصت معيارا خاصا بالمسؤولية عند التخطيط الأولي لعملية لتدقيق وهو ISA 240مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية ومفاد هذا المعيار هو عند قيام المدقق بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقرير لنتائج التدقيق، فإن عليه النظر إلى مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ وتقدير هذه المخاطر، كما

عليه الاستفسار من الإدارة عن أي احتيال أو خطأ تم اكتشافه وإبلاغها بالسرعة الممكنة،
بالنتائج الحقيقية للحالات التالية :

- وجود شكوك لدى المدقق باحتمال وجود احتيال، حتى لو كان تأثيره على البيانات المالية غير جوهري.

- التأكد من وجود الاحتيال والخطأ الجسيم.

أيضا نجد معيار دولي آخر يتضمن المسؤولية وهو المعيار رقم 700 تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام والذي سبق الإشارة إليه في المحاضرة والذي تطرق إلى ثلاث أنواع من المسؤوليات نوجزها فيما يلي :

(1) مسؤولية الإدارة عن البيانات أو القوائم المالية : بمعنى وجوب إظهار في التقرير بأن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية في ظل ما يمليه التشريع والمبادئ المحاسبية، فوظيفة الإعداد هي وظيفة إنشائية تقع على عاتق المحاسب.

(2) مسؤولية المدقق : على المدقق تبيان بأنه مسؤول عن إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على التدقيق، كما يجب أن يبين في تقريره أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية. لأن وظيفة الفحص والتقرير هي وظيفة إنتقادية تقع على عاتق المدقق.

(3) المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير: يجب تناول مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في جزء منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي.

وفي الحقيقة للمدقق مسؤولية محدودة في ظل المعايير المؤطرة لعملية التدقيق ، فتواطؤ الإدارة مع طرف خارج المؤسسة سوف لن يكون له أثر على مستوى وثائق المؤسسة، وكذا الشأن بالنسبة لتعاطي الرشوة من قبل أطراف في المؤسسة أو خارجها لعدم ظهورها على مستوى الوثائق والإثباتات المحاسبية في المؤسسة، لهذا عمدت بعض الدراسات إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وأساليب التسيير الأخرى والرقابية، باعتبارها الضامن الوحيد في منع أشكال التصرفات غير القانونية من خلال سن أسلوب إجرائي كفيلا بذلك،» كما

أوضحت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت في عام 1997 أن 74,1% من مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن المراجع الخارجي يجب أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف كل التصرفات غير القانونية، كما يعتقد 80,7% منهم أنه يجب على المراجع أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات العلاقة بالنواحي المالية والمحاسبية، ويعتقد 84,4% منهم أنه يجب على المراجع أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية. ومع ذلك فإنه دوماً توجد تباين أو ما يُعرف بفجوة المسؤولية وترتبط أساساً بحجم المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق المدقق وتفسر على أنها الاختلاف في إدراك المجتمع والمستخدمين لواجبات ومسؤوليات المدقق الكافية والمعقولة مع إدراك و أداء المدقق لتلك الواجبات والمسؤوليات، يظهر هذا التباين أكثر في:

- مدى الالتزام بالمعايير المؤطرة للتدقيق.

- نجاعة المعايير في تحسين أداء المدقق.

- قدرة المدقق على فهم وتطبيق المسؤوليات والواجبات.

إن فشل المدققين في أداء مهامهم وعدم عقلنة احتياجات الجمهور أو المستخدمين، تلك هي أهم الآثار التي دفعت الهيئات المختصة حكومية كانت أو مهنية للعمل معاً لمعالجة هذه الفجوة وتضييق هذه الفجوة قدر الإمكان من خلال تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية.

من الضروري تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح توقعاتهم غير المعقولة، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق كل من تقرير الإدارة وتقرير المراجعة.

تقرير الإدارة: أوصت مختلف اللجان* بخصوص دور تقرير الإدارة في تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، وأشاروا إلى ضرورة أن يتضمن التقرير ما يلي:

* لجنة Cohen ، لجنة Treadway ، لجنة Macdonald ، لجنة Gadbury ، لجنة Ryan

- الاعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة.
 - الإشارة إلى التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
 - الإشارة إلى مدى كفاية النظام المحاسبي بالمؤسسة، وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بها.
 - مدى ملائمة فرض الاستمرار كأساس لإعداد القوائم المالية.
- تقرير التدقيق : إن تقرير التدقيق النمطي ينبغي أن يتضمن ما يلي :
- إضافة فقرة افتتاحية Introductory paragraph ، تتضمن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة، ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على تلك القوائم.
 - الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة تُوفر تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات هامة.
 - إضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية المراجعة.
 - عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الاتساق Consistency في تطبيق المبادئ المحاسبية من عام لآخر، وفي حالة عدم الإتساق في التطبيق فإنه من الضروري الإشارة لذلك.
- إضافة فقرة توضيحية Explanatory paragraph بعد فقرة الرأي، في بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

2) التدرج الوظيفي لمكاتب التدقيق

فيما يلي الشكل الآتي يُوضح التدرج الوظيفي للمدقق المتعارف عليه عموماً في مكاتب المحاسبة والتدقيق:

التدرج الوظيفي للمراجع في مكاتب المحاسبة والمراجعة

المهام الموكلة إليه	سنوات الخبرة المطلوبة	التدرج الوظيفي للمراجع
- أداء الأعمال الموكلة إليه ومعظمها أعمال مراجعة تفصيلية. - إعداد أوراق المراجع. - إختبارات الدقة الحسابية. - يخبر المراجع المسئول بأي مشاكل تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة قد تقابله.	0 - 2 سنة	مساعد مراجع Staff assistant
- المساعدة في تخطيط عملية المراجعة. - توزيع المهام على فريق المراجعة. - الإشراف على عمل مساعدي المراجع.	2 - 5 سنوات	المراجع المسئول Senior-or in charge auditor
- التأكد من وضع خطة للمراجعة. - الإشراف على إعداد ومراجعة برنامج المراجعة. - مراجعة تقرير المراجعة. - قد يكون المدير مسؤولاً عن أكثر من عملية مراجعة في ذات الوقت.	5 - 10 سنوات	المدير Manager

<p>-التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة.</p> <p>-التأكد من التخطيط الجيد لعملية المراجعة.</p> <p>-التأكد من توافر الخبرات والمهارات الكافية لدى فريق المراجعة.</p> <p>-الإشراف على فريق المراجعة.</p> <p>-التوقيع على التقرير النهائي للمراجعة.</p> <p>-اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بعملية المراجعة.</p>	<p>أكثر من 10 سنوات</p>	<p>الشريك Partner</p>
--	-------------------------	---------------------------

نلاحظ أن عامل الزمن في الممارسة المهنية يسمح للمراجع بتحمل مسؤوليات أعلى وفي المقابل يتلقى امتيازات إضافية نتيجة التكليف الجديد وفق التدرج الوظيفي.

وإن شاء الله في حصة الأعمال الموجهة، سنحاول ربط وتوضيح الحقوق والمسؤوليات التي جاء بها القانون رقم 10-01 والمؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 والمؤرخة في 11 جوان 2010).