

مسؤوليات المراجع والتطورات المهنية الحديثة

د. محمد آل عباس
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية و المالية
جامعة الملك خالد

مقدمة

كلما تعرض الأسواق المالية الى انتكاسات خطيرة وكلما انكشفت الشركات على مخاطر الاقلاص تظهر الاسئلة حول مسؤوليات المراجع وتتجدد الاستفهامات عن فجوة التوقعات. هذه الورقة تهدف الى تقديم التطورات الحديثه في مسؤوليات المراجع من خلال تتبع التغيرات التي فرضتها المعايير الامريكية والدولية وماذا تحمله تلك التغييرات من معاني لمسؤوليات على المراجع.

حددت معايير المراجعة الامريكية مسؤوليات المراجع في تخطيط واداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن الخطأ او الغش. بينما حملت مسؤولية اعداد القوائم المالية على ادارة الشركة.

"The auditor has a responsibility to plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement, whether caused by error or fraud"(Section 110, Paragraph 2) (AICPA, 2006)

ثم فصلت المعايير الامريكية في الاجراءات الواجب على المراجع القيام بها للإفاء بهذه المسؤولية. ومن اهم هذه الواجبات هي العناية المهنية اللازمة والتي تقضي بان يتحفظ المراجع بشك مهني professional skepticism. والشك المهني نزعة لدى المراجع للاسئلة الذهنية المستمرة و التقييم الدقيق لادلة المراجعة ولذلك يجب على المراجع تنفيذ عملية المراجعة مع مع الأخذ في الاعتبار احتمالية وجود الاتحريفات الجوهرية بغض النظر عن اية خبرات سابقة مع المنشأة محل المراجعة او سمعة ادارة الشركة.

لكن مسؤولية المراجع تعرضت للعديد من التطورات منذ الكساد العالمي 1929 وحتى صدور قانون اوكلسي 2002.

في هذه الورقة سيتم مناقشة مسؤوليات المراجع في ضوء فجوة التوقعات وظل فترتين هامتين في اقتصاديات المراجعة وهما مرحلة ما قبل صدر قانون اوكلسي ومرحلة مابعد القانون.

فجوة التوقعات

منذ صدور قانون عام 1933 وقانون 1934 وظهر أهمية المراجعة اقتصاديا لدعم الثقة في القوائم المالية و الأسواق المالية ظهرت قضية فلسفية معقدة جدا لم تجد حسمًا حتى الآن وهي فجوة التوقعات (انظر الشكل رقم 1) بل انه يمكن القول أن التطورات المتلاحقة لتحديد مسؤولية المراجع ومن ثم معايير المراجعة إنما جاءت نتيجة للارغبة الجادة للتغلب على هذه الفجوة.

من الشكل (1) تتضح مشكلة فجوة التوقعات فهي عبارة عن الاختلاف جوهرى في تحديد مسؤولية المراجع بين المجتمع من جهة وبين المراجعين من جهة أخرى حيث يرى المجتمع أن على المراجع الآتي:

- 1- مسؤولية أساسية عن إعداد القوائم المالية
- 2- يقدم شهادة عن القوائم المالية وليس مجرد تقرير
- 3- التقرير النظيف الخالي من التحفظات يعني ضمان 100% للقوائم المالية
- 4- يجل على المراجع إعطاء تنبيهات مسبقة وصريحة عن احتمال فشل المشروعات
- 5- يجب على المراجع اكتشاف كافة أنواع الغش

بالمقابل فان المراجعة كمهنة ترى

- 1- أن الإدارة كمعد للقوائم المالية مسئوله بشكل أساسي عن محتويات القوائم المالية حتى وان طلبت من المراجع إعدادها
- 2- المراجع يقدم تأكيد معقول Reasonable assurance أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية
- 3- المراجع لا يضمن سلامة الأداء المالي لمشروعات
- 4- بسبب قيود التكلفة والوقت فان المراجع يلتزم بمعايير المراجعة التي تقتضي اختبار عينة من أعمال المشروعات
- 5- برغم أن المراجع يؤدي عملية المراجعة مع محافظته على الشك المهني Professional Skepticism إلا أن الغش يمكن أن يحدث وان تكون القوائم المالية قد حرفت بشكل جوهرى ولم يتمكن المراجع من اكتشاف ذلك.

ادخل الشكل رقم (1) هنا

- وبشكل أكثر تحديدا فانه يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى عناصر عدة كما يوضحها الشكل رقم (2) وهي:
- مسؤولية المراجع كما يطلبها المجتمع و يمكن تقسيمها إلى قسمين
- 1- فجوة أداء Performance Gap وهي الفجوة بين أداء المراجعين الحقيقي وما تتطلبه المعايير المهنية
 - 2- فجوة معايير Standards Gap وهي بين المعايير المعتمدة مهنيا كما يراها المراجعون وبين المعايير المهنية كما تقتضيها المحاكم
 - 3- فجوة الجدوى Feasibility gap وهي الفجوة بين المسؤوليات المهنية وفقا لتفسيرات المحاكم وبين المسؤوليات المفترضة من المجتمع

ادخل الشكل رقم (2) هنا

مسؤوليات المراجع قبل اوكسلي 2002

يمكن قبل الكساد العالمي الذي ضرب العالم عام 1929 واستمر نحو ست سنوات عملت المكاتب الاقتصادية الأمريكية على تحسين أداء الاقتصاد الأمريكي وإعادة الثقة إليه بالتركيز على سوق الأوراق المالية وتعزيز الثقة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات. قبل هذا التاريخ ظهر الطلب على خدمات المراجعين ولكن بشكل اختياري حيث لم تظهر قوانين تلزم الشركات على تقديم قوائم مالية مدققة. لكن مع صدور قانون 1933 وقانون الأوراق المالية عام 1943 تغيرت الحال فموجب هذه القوانين تم تشكيل هيئة الأوراق المالية الأمريكية وأصبح لزاما على الشركات المدرجة في السوق أن تقدم بيانات مالية مدققة. وبما أن الطلب على خدمات المراجعة أصبح إجباريا فقد بدأت الأسئلة تثار حول مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية وعن مسؤولياته عن اكتشاف الغش و الأخطاء.

يمكن القول أن مرحلة ما قبل قانون اوكسلي تمثل مرحلة هيمنة المهنة على تحديد مسؤوليات المراجع. فالمهنة ممثلة في AICPA هي التي لها الحق في تحديد مسؤولية المراجع ولم يكن لهيئة السوق المالية SEC ولا الكونجرس الأمريكي الحق في هذا التحديد. ولذلك فقد كان من حق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الحق المطلق في إصدار المعايير المهنية أي أنها تعتبر مرحلة الاستقلال الكامل للمهنة.

ويخلص الشكلان (3) و (4) مناقشات مسؤولية المراجع في مرحلة ما قبل صدور قانون اوكسلي. ولأغراض المناقشة يمكن تقسيم هذه المرحلة إلى عدة مراحل حسب تطور مسؤوليات المراجع وذلك على النحو الآتي:
مرحلة المسؤولية عن العرض العادل فقط. يمكن القول أن هذه المرحلة امتدت من بعد صدور قانون 1933 وإنشاء هيئة السوق المالية SEC وحتى ظهر عدد من الفضائح المالية مع تقديم المراجع لتقرير نظيف. هناك بدأت التساؤلات من قبل المجتمع ممثلا في SEC وأعضاء من الكونغرس الأمريكي حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش. وموضوع اكتشاف الغش هو أكثر مواضيع فجوة التوقعات جدلا ذلك ان الكثير من المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية يرى في تقرير المراجع غير المقيد أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء سواء تلك الناتجة عن الغش ام غيرها. إذ كيف يمكن قبول تقرير نظيف بينما تبقى القوائم المالية عرضة للتحايل و التلاعب من قبل الإدارة. هل يمكن اعتبار القوائم المالية قد عرضت بشكل عادل عندما يفشل المراجع في اكتشاف الغش؟ كان رد المهنة أن المراجع مسئول عن اكتشاف الغش الذي يمكن أن يحدث من خلال تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها. هكذا فإن المهنة تعرف فشل عملية المراجعة في فشل المراجع في تطبيق معايير المراجعة وليس في عدم اكتشافه للغش. في هذه الفترة فإن المراجعون يقيمون على أساس المفاهيم التي يقررونها وليس على أساس من المسؤوليات التي تعتقدها غير المراجعين (Young, 1997).

ادخل الشكل رقم (3) هنا

ادخل الشكل رقم (4) هنا

مع كثرة الفضائح المالية في خمسينيات و ستينيات القرن الماضي مثل قضية Westec و Yale Express و Bar-Chris و كذلك قضية National Student Marketing و Equity Funding تزايدت الأسئلة و الاستفهام عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش وعن الدور الحقيقي لمهن المراجعة. كانت قضية Equity Funding أكثر القضايا إشكالية ظهرت تعليقات بأنه إذا لم يستطع المراجع اكتشاف الغش في هذه القضية فما هي القيمة التي أضافها للقوائم المالية. كما اتهم المراجعون بأنهم يعملون بطريقة حميمة مع عملائهم متناسين واجبه لحماية السوق المالية و المستثمرين. وبهذا تزايد الضغط على المهنة لقبول المسؤولية عن اكتشاف الغش.

كان رد المهنة على هذه الاتهامات بان المجتمع غير قادر على فهم دور ومسؤوليات المراجع وان الحل يكمن في زيادة وعي المجتمع وتنقيفه تجاه المهنة وان المراجع يمكنه أن يعزز الثقة في القوائم المالية دون ضمان دقة القوائم المالية. كما قرر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA تشكيل لجنة لدراسة ماذا كانت معايير

المراجعة بحاجة التغيير في ضوء انهيار Equity Funding ولقد جاءت نتائج اللجنة بان معايير المراجعة كافية للكشف عن الغش الذي تورطت فيه شركة Equity Funding وان مسؤوليات المراجع في ضوء هذه المعايير تعتبر كافية. وبذلك لم تعتبر قضية انهيار شركة Equity Funding كدليل على فشل المهنة بل فشل المراجع في إتباع لقواعد والإجراءات. وكان من نتائج هذه اللجنة أيضا الإشارة إلى أهمية إضافة مفاهيم توضح للمجتمع مسؤوليات المراجع بشكل دقيق. ومن خلال نتائج هذه اللجنة الخاصة أقر AICPA إنشاء لجنة كوهين Cohen Commission لدراسة مسؤوليات المراجع وذلك عام 1974. هدفت هذه اللجنة إلى تحديد حجم الفجوة بين المراجعين و المجتمع فيما يتعلق بمسؤوليات المراجع و الطرق المناسبة للتعامل معها. كان الهدف الرئيس من إنشاء هذه اللجنة هو إعلام المجتمع بان المهنة تأخذ بعين الاعتبار وجهات النظر المختلفة عن مسؤوليات المراجع وتدرسها بعمق. وقد ظهر من خلال تقرير هذه اللجنة الحاجة إلى تطوير التواصل مع المجتمع better communication وذلك من خلال تطوير تقرير المراجعة. وبرغم الدعوة إلى تطوير تقرير المراجعة إلا أن تلك الدعوة تضمنت ادعاء أن مسؤوليات المراجع و القواعد والإجراءات التي يجب عليها إتباعها استمر الاعتقاد بأنها كافية.

مع نهايات السبعينيات من القرن المنصرم ومع إصدار تقرير لجنة Cohen تزايدت الشكوك حول استقلال المراجعين وخاصة مع تزايد المنافسة بين المراجعين وظهور علميات المراجعة مع تقديم خدمات الاستشارات MAS. مع هذه الشكوك ارتفعت الأصوات داخل الكونغرس الأمريكي والاستجابات حول قدرة المراجعين على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية. في هذه المرحلة بالذات بدأ الحديث عن الحاجة إلى تدخل فيدرالي في تنظيم مهنة المراجعة وكان ذلك أول تهديد حقيقي لقدرات المهنة على التقنين الذاتي Self-regulation .

مرحلة إصدار معايير خاصة بالغش

من الشكل رقم (3) يمكن ملاحظة أن التغييرات الأساسية في مسؤوليات المراجعة تأتي نتيجة لاستجابة المهنة لضغوط المجتمع نتيجة الفضائح المالية وانهيار الشركات برغم أن المراجع قد أصدر تقريرا نظيفاً. ففي عام 1982 انهار بنك Penn Square وذلك بعد ثلاثة اشهر من إصدار القوائم المالية مرفق بها تقرير غير متحفظ للمراجع كما أعلن البنك المركزي تصفية بنك United American وأيضا يعد أن منحه المراجع تقريرا غير متحفظ. وفيما بين عامي 1980 و عام 1985 دفعت كبريات منشآت المراجعة أكثر من 175 مليون دولارا كتعويضات. وهكذا عادت إلى السطح إشكالية فشل مهنة المراجعة والأسئلة الشائكة حول مسؤوليات المراجع. شكل الكونغرس لجنة دنجل Dingell لدراسة وضع مهنة المراجعة ودور المراجع الخارجي. وقد أشارت اللجنة إلى الأثر الذي تتسبب فيه الضغوط التنافسية و تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع. وقد توصلت اللجنة إلى استنتاج مفاده أن المراجعين لم يلتزموا بالمسؤوليات التي حددها. وخلال جلسات الاستماع لهذه اللجنة فقد حدد فشل المراجعة بإصدار تقرير نظيف بينما تعلن الشركة الإفلاس بعد ذلك بوقت قصير هذا التعريف كان يتعارض مع ما حددته المهنة فشلا وذلك بعدم إتباع معايير المراجعة وبذلك عادت فجوة التوقعات اكبر مما كان سابقا (Young, 1997) .

بعد نتائج لجنة دنجل ظهرت مطالبات بتقريب وجهات النظر و والاهتمام أكثر بمسألة فجوة التوقعات ومقابلة وجهة نظر المجتمع من خلال بحث المراجع و تركيزه على الحالات التي يمكن أن تقود إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية و أن يأخذ في الاعتبار مخاطر الغش والتحرير. وبصدر قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة 1977 [Foreign Corrupt Practices Act \(FCPA\)](#) والذي أشار فيه إلى أهمية تبني الشركات نظم متطورة للرقابة الداخلية تم تشكيل لجنة وطنية للتقارير المالية المحرفة [National Commission on Fraudulent Financial Reporting](#) و التي عرفت فيما بعد باسم رئيسها بلجنة تريديواي وذلك عام 1985 والتي أصدرت تقريرها الأولي عام 1987 والذي كان من نتائج إنشاء لجنة COSO لكن أهمية توصية قدمتها هذه اللجنة في موضوع مسؤوليات المراجع أن طالبت بتعديل تقرير لمراجع ليؤكد بشكل معقول (غير مطلق) بخلو القوائم المالية من الغش. وبهذا ظهر مفهوم التأكيد المعقول Reasonable Assurance. ويقبول المهنة لهذه التوصية فقد تأثرت بمطالب المجتمع نحو تطوير مفهوم مسؤوليات المراجع كما أنها اضطرت لتطوير معايير الأداء لتلائم مع المسؤوليات الجديدة

The Treadway Report also noted that the independent public accountant plays a "crucial" role in detecting and deterring financial reporting. To improve the effectiveness of the independent public accountant, the Treadway Commission recommended changes in

auditing standards, in procedures that enhance audit quality,(THE TREADWAY COMMISSION REPORT:, 1989)

وعلى الرغم أن لجنة تريديواي قدرت عدم وجهة نظر المهنة بعدم مسؤولية المراجع عن اكتشاف كل أنواع الغش وخصوصا تلك التي تنطوي على التآمر إلا أنها شددت على ضرورة أن يحتفظ المراجع بشك مهني حول احتمالية وجود الغش واستجابة لهذه الضغوط من المجتمع وفي خطوة لقبول مسؤوليات أكثر في البحث عن واكتشاف الغش أصدر المعيار رقم 52 بعنوان " The Auditor Responsibility to Detect and Report " (Ricchiute, 1998) "Errors and Irregularities"

لكن وبرغم هذه التغييرات و المسؤوليات التي أضافتها المهنة إلى المراجع إلا أن الفضائح المالية استمرت بالظهور من ذلك حالات تضمنت معلومات مضللة في القوائم المالية برغم أن المراجع منح الشركة تقرير غير متحفظ (نظيف) يؤكد فيه وبشكل معقول خلو القوائم المالية من أية تحريفات جوهرية ومن أشهر تلك القضايا قضية Lincoln Savings and Loan حيث ظهرت عمليات إدارة للربح لتعظيم الأرباح كما تضمنت هذه الحالات قدرات الإدارة على تعطيل أنظمة الرقابة الداخلية وعدم تفعيل دور المراجع الداخلي أو لجنة المراجعة. وفي ظل التوجهات الجديدة نحو مسؤولية أوسع للمراجع اتسعت دائرة القضايا ضد المراجعين حتى وصلت إلى 4000 قضية عام 1992 ودفعت المنشآت المحاسبية الكبرى مبالغ تجاوزت 30 ملون دور كتعويضات (Young, 1997). وبهذا فقد أصبحت المهنة تواجه مشكلة التعرض لقضايا التعويض.

وقد فسر ارتفاع القضايا ضد المراجعين بان المجتمع يبحث عن تأكيد مطلق بخلو القوائم المالية من الأخطاء والغش.

وفي عام 1995 صدر قانون إصلاح الدعوى الخاصة بشأن الأوراق المالية (Private Securities Litigation Reform Act) هذه القانون تضمن قيام المراجع بإجراءات تقدم تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من التحريفات و إجراءات حول تحديد العمليات مع ذوي العلاقة وتقييم قدرة الشركة على استمرار. ولمواجهة هذه المتطلبات المتطورة و المسؤوليات الجديدة تم إصدار المعيار رقم 82 SAS بعنوان " Consideration of Fraud in a Financial Statement audit" ومن خلال عنوان المعيار فقد أخذت المهنة فقد أقرت المهن بمسؤولية جزئية عن الغش في ظل مفهوم التأكيد المعقول. كما تم تطوير معايير أداء تتناسب المرحلة الجديدة لمسؤوليات المراجع و تبينت المهنة مفاهيم خطر المراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.

وفي الخلاصة فان المهنة حتى نهاية هذه المرحلة لم تزل مسيطرة على تحديد مسؤوليات المراجع ولم تزل تصدر المعايير التي تتناغم مع تلك المسؤولية اقتراب المهنة قليلا من الطلب المتزايد للمجتمع بقبول مسؤوليات لكنها لم تقبل حتى نهاية هذه المرحلة بتفسير المجتمع لمسؤوليات المراجع و أن التقرير النظيف يعنى تأكيدا مطلقا.

مرحلة ما بعد قانون اوكسلي 2002

بحلول عام 2000 ظهرت على السطح اكبر الفضائح لمالية في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية و العالم حيث أعلنت شركة انرون Enron الإفلاس و تبعتها شركات عالمية أخرى مثل ولرلدكم Worldcom وتعرضت الأسواق المالية لهزة عنيفة جدا أدخلت السوق الأمريكية ناسدك في تراجع لمدة 1000 يوم، وتراجعت الثقة في القوائم المالية للشركات وفي قدرات المراجعين على الوفاء بالتزاماتهم حيث تعرضت منشأة اثراندرسن Arthur Andersen للمراجعة إحدى اكبر شركات المراجعة انتشارا في العالم وإحدى المكاتب الخمسة الكبار وقتئذ إلى تورط بإتلاف وثائق هامة لشركة Enron وتعرضت مهنة المراجعة إلى انتقادات حادة جدا لم تستطع الصمود أمامها فحدثت تغييرات مهنية حادة جدا ألقت بظلالها على مسؤوليات المراجع وأدخلت المهنة بشكل عام في مسارات جديدة.

التحول من مدخل التشريع الذاتي إلى مدخل الشراكة مع المجتمع

From Self-regulation approach to Public-Private Partnership Approach

كان أهم الأحداث التالية لهذه الفضائح المالية صدور قانون اوكسلي 2002 **Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002** والذي عرف **Sarbanes-Oxley, Sarbox** أو **SOX** والذي يعتبر أهم قانون صدر للتنظيم أعمال الأسواق المالية منذ قانون 1933 (Giles, 2004) والذي حمل حزمة من التغييرات الجوهرية على قضايا محاسبية ورقابية وقانونية. ومن حيث مسؤوليات المراجع فان القانون يعتبر تغيرا جذريا في توجهات تفسير مسؤوليات المراجع حيث انتقلت هذه المهمة من المهنة إلى المجتمع من خلال إنشاء هيئة جديدة سميت **Public Company Accounting Oversight Board**, أو اختصارا PCAOB (بيكابو) ويعتبر القسم 404 أكثر الأقسام جدلا التنبئية إجراءات صارمة في موضوع الرقابة الداخلية.

بعد صدور قانون اوكسلي تغيرت الصورة التشريعية لمهنة المراجعة ويوضح الشكل رقم (5) هذه التغييرات الهامة. وقد منح التشريع الجديد للهيئة الجديدة صلاحيات الإشراف الكامل على مهنة المراجعة على الشركات العامة إلا انه أبقى التشريعات المتعلقة بمراجعة الشركات غير العامة تحت مسؤولية AICPA. حيث تشرف "البيكابو" على جميع القضايا المتعلقة باستقلال المراجع ومسؤولياته ولها إصدار المعايير المنظمة لذلك. هذه الخطوة اعتبرت توجها لسحب استقلال المهنة الكامل في تفسيراتها للمسؤوليات وفي تحديد المعايير الواجبة لمقابلة هذه المسؤوليات. فيظهر البكابو على الساحة التشريعية أصبحت المجتمع ممثلا في SEC و الكونغرس الأمريكي يشاركون المهنيين في تحديد هذه المسؤوليات. يشكل مجلس "البيكابو" من خمسة أعضاء مقترعين يتم تعيينهم من قبل SEC بعد مشاوره مجلس الاحتياط الفيدرالي و البنك المركزي. تقوم "البيكابو" برفع تقاريرها إلى SEC والتي تقوم بدورها بعرضه على الكونغرس الأمريكي. كما منحت "البيكابو" (PCAOB) صلاحيات واسعة على مهنة المراجعة شملت

- 1- تسجيل المراجعين الذي يراجعون الشركات العامة
- 2- إصدار المعايير الخاصة بمراجعة الشركات العامة
- 3- إصدار قواعد الاستقلال، الأخلاق المهنية، مراقبة الأداء،
- 4- تأسيس إجراءات لفحص مكاتب المراجعة المسجلة

ادخل الشكل رقم (5) هنا

من خلال الرجوع إلى قانون اوكسلي 2002 فان على المراجعين الراغبين مراجعة الشركات المساهمة العامة المدرجة لدى SEC (Issuer) التسجيل لدى "البيكابو" الخضوع لإشرافها وللمعايير التي تصدرها حال مراجعة تلك الشركات بينما يمكنهم الالتزام بمعايير AICPA حال مراجعة الشركات غير المدرجة (Non-Issuer). وبذلك فقد أصبح في الولايات المتحدة الأمريكية ونوعان من الشركات الخاضعة للمراجعة لكل نوع مسؤولياته ومعاييرها الخاصة به. وبما أن القانون أعطى للبيكابو صلاحية قبول المعايير التي تصدرها المهنة فقد ألزمت البيكابو المراجعين بالالتزام بالمعايير الصادرة عن AICPA حتى يتم لها إصدار معاييرها الخاصة. وعلى هذا فقد اصدرت "البيكابو" ستة معايير المراجعة حتى الآن وهي

- 1- المعيار رقم (1): الإرشادات لتقارير المراجعين وفقا لمعايير PCAOB

Auditing Standard No. 1 – References in Auditors' Reports to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board

2- المعيار رقم (2): مراجعة الرقابة عن عملية التقرير المالي بالتوافق مع مراجعة القوائم المالية
Auditing Standard No. 2 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements

3- المعيار رقم (3) توثيق أعمال المراجعة
Auditing Standard No. 3 – Audit Documentation

4- المعيار رقم (4) التقرير كما إذا كانت القصور الجوهرية المقرر عنه سابقا لم يزل موجودا

Auditing Standard No. 4 –Reporting on Whether a Previously Reported Material Weakness Continues To Exist

5- المعيار رقم (5) مراجعة الرقابة الداخلية عن عملية التقرير المالي الموحدة مع مراجعة القوائم المالية
Auditing Standard No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements

6- المعيار رقم (6) تقييم الثبات في القوائم المالية
Auditing Standard No. 6 – Evaluating Consistency of Financial Statements

مسؤوليات المراجع بعد PCAOB

من خلال الطرح السابق فإن المهنة تخلت عن التشريع الذاتي و أصبح للمجتمع دور اكبر في تحديد مسؤوليات المراجع بعد نشأت "البيكابو". لذلك لم يكن مستغربا أن يتم التعامل مع فجوة التوقعات من خلال وجهة النظر الجديدة حيث حاولت إصدارات "البيكابو" وكذلك إصدارات AICPA أن تقلص من فجوة التوقعات من خلال التركيز على فجوة الأداء. و الشكل رقم (6) يمثل استدعاء للشكل رقم (2) لتوضيح التوجهات الجديدة لمسؤوليات المراجع.

وقد ركزت معايير "البيكابو" على إجراءات المراجعة وتوثيق تلك الإجراءات وذلك حتى تستطيع التعامل مع فجوة التوقعات من حيث الفرق بين المعايير المقررة والأداء الفعلي للمراجعين. ويعتبر المعيار رقم (2) من أكثر المعايير إثارة للجدل وذلك للتأثير الكبير الذي أحدثه على مسؤوليات المراجع (Paul, 2005). فمن خلال هذه المعيار أصبح على المراجع إصدار تقرير عن القوائم المالية و تقرير عن نظام الرقابة الداخلية. ويقرر المعيار انه في حالة تبين له وجود نقاط ضعف جوهرية في النظام فإنه يعطي تقرير عكسا بالرغم من انه اعطى تقرير غير متحفظ على القوائم المالية. كما قدم المعيار نموذجا معيارا لتقرير المراجع عن نظام الرقابة.

وكما تمت الإشارة في مناقشة مسؤوليات المراجع قبل قانون اوكلسي 2002 حيث اتجهت مسؤوليات المراجع للتقرير عن التأكيد المعقول عن خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش الا ان "البيكابو" ومن خلال المعيار رقم (2) أقرت تفسير التأكيد المعقول بأنه أعلى حد ممكن من التأكيد قبل التأكيد المطلق. (Goldwasser, 2005)

كما ركزت معايير "البيكابو" على إجراءات المراجعة وتوثيق تلك الإجراءات وخاصة فيما يتعلق بمراجعة نظام الرقابة الداخلية. فلقد تبين من التحقيقات المتعلقة بانهيان انرون أن المراجعين لم يطبقوا اختبارات الرقابة كما ينبغي بل لم تكن تتم الاختبارات. ذلك أن المراجعة عند تطبيق معادلة الخطر كانوا يضعون خط الرقابة عند أعلى حد مما يجعلهم يستندون في تخطيط إستراتيجية المراجعة على اختبارات تفاصيل العمليات وذلك في خطوة لتجنب تكاليف اختبارات الرقابة.

لذلك جاءت معايير "البيكابو" ناقدة لمثل هذا الوضع و مجبرة المراجعين على تنفيذ اختبارات الرقابة بغض النظر التقديرات الأولية لخطر الرقابة و يجب على المراجع أن يثبت تنفيذه لهذه الإجراءات ولذلك جاء المعيار رقم (3) لتأكيد أهمية التوثيق. أن أهمية التأكيد من أن المراجع قام بهذه الإجراءات يشير إلى تلمسه لمناطق الخطر في نظام الرقابة و عليه أن يقوم بالتركيز على هذه المناطق كجزء من مسؤولياته.

وفي نشرة خاصة قدمت "البيكابو" ملاحظاتها فيما يتعلق بتطبيقات المراجعين لمعايير "البيكابو" ذات العلاقة بالغش
Observations on Auditing implementation of PCAOB Standards Relating to Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud (PCAOB Release No. 2007-001)

حيث ناقشت النشرة ستة مواضيع في هذا الخصوص وهي

- مدخل المراجع العام لاكتشاف الغش المالي
- حلقات العصف الذهني و البحث المتعلقة بالغش
- استجابة المراجع لعوامل خطر الغش Fraud Risk Factors
- القوائم المالية المحرفة
- خطر تجاوز الإدارة لنظام الرقابة

- المواضيع الأخرى المتعلقة بتحسين عملية اكتشاف الغش

ادخل الشكل رقم (6) هنا

مسؤوليات المراجع كما تبنتها AICPA

المعيار رقم 99

بعد الاتجاهات الحديثة للمهنة و اعتبار مدخل Public-Private Approach في تحديد مسؤوليات المراجع وفي لتطوير مسؤوليات المراجع وفقا لهذا التصور الجديد اصدر المعهد الأمريكي AICPA المعيار رقم 99 اعتبارات الغش في مراجعة القوائم المالية (Considerations of Fraud in Financial Statements) (Audit) والذي من خلال احتفظ المعهد بتفسيره للمسؤوليات المراجع بالتأكيد المعقول لكنه أضاف عدد من الإجراءات الضرورية منها:

- 1- المحافظة على الشك المهني
- 2- ممارسة العصف الذهني
- 3- تقييم عوامل خطر الغش Risk Factors
- 4- عرف عوامل الغش بأنها الأحداث والظروف التي تتوافر فيها ثلاثة عوامل تهيئ للغش وهي (1) الدافع، (2) الفرصة، (3) المنطقية
- 5- اعتبر مواضيع الاعتراف بالدخل وقدرة إدارة الشركة على تجاوز الرقابة الداخلية من المواضيع عالية الخطورة (By default)

كما ان المعيار رقم قد اخذ بالتوجهات نحو مدخل خطر النشاط Business Risk Approach حيث حددت أهم معالم هذا المدخل بالاتي: (Lemon, Tatum, & Turely, 2000)

- 1- الأخذ في الاعتبار كل المخاطر التي قد تنتج عن فشل الشركة في تحقيق أهدافها
- 2- التركيز على جمع المعلومات عن أنشطة العميل من خلال منهج منظم يعد لذلك
- 3- الحصول على فهم أوسع عن الهيكل التنظيمي و إطار العمل عند العميل وليس مجرد ما ينعكس على القوائم المالية

كما يتضمن هذا المنهج تجميع أدلة اكبر عن نظام الرقابة الداخلية وتوثيقها والحصول على تأكيدات معقولة عن مستويات الرقابة الإدارية العليا و نظم الحوكمة و البيئة الرقابية بشكل عام.

حزمة معايير الخطر

وفي اتجاه تطوير معايير المراجعة لتنسق مع الاتجاهات الحديثة لمسؤوليات المراجعة لتقريب وجهات النظر مع "البيكابو" اصدر المعهد الأمريكي حزمة من المعايير سميت معايير خطر المراجعة. ويرغم أن هذه المعايير لن تطبق إلا في حال مراجعة الشركات غير المسجلة لدى SEC أي Non-Issues إلا أن المعهد هدف من خلالها إلى تعزيز الثقة في المهنة وتقريب تقليل الفجوة بين المعايير المعمول بها في الولايات المتحدة الأمريكية.

في هذا الشأن اصدر المعهد ثمانية معايير جديدة (من المعيار رقم 104 وحتى المعيار رقم 111) وقد حاول المعهد الأمريكي من خلال هذه المعايير تقريب عدد من المفاهيم و المصطلحات لتقرب من المعايير التي طورتها "البيكابو" والمعايير الدولية وذلك من خلال مفهوم إزالة الاختلافات غير جوهرية

المعايير الدولية

في عام 2004 بدأ IAASB ببرنامج ضخم وشامل لتعديل و إعادة إصدار المعايير الدولية للمراجعة ISAs سمي Clarity Project من خلال هذا المشروع حاول المجلس الدولي يمكن القول أن المجلس قد تأثر بالأحداث و التعديلات التي طرأت على المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية. فالمشروع تعد محاولة جادة من المجلس الدولي لسد الفجوات بين المعايير الدولية والمعايير المحلية وخاصة معايير الولايات المتحدة. في هذا الإطار فقد أنجز المجلس 36 معيار.

في موضوع مسؤوليات المراجع عن الغش اصدر المعيار رقم 240 بعنوان مسؤوليات المراجع المتعلقة بالغش في مراجعة القوائم المالية (The Auditor's Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements)

في هذا المعيار تبنى المجلس رؤية التأكيد المعقول دون إشارة إلى أن التأكيد المعقول يعني بالضرورة أعلى حد من التأكيد قبل التأكيد المطلق. وفي نفس الاتجاه الذي تبنته المعايير الأمريكية يركز المعيار على منهج مخاطر الأعمال من عدد من الإجراءات التي تضمنت :

- 1- المحافظة على الشك المهني
- 2- المناقشات بين فريق العمل (ممارسة العصف الذهني)
- 3- إجراءات تقييم المخاطر و الأنشطة ذات العلاقة (تقييم عوامل خطر الغش Risk Factors)
- 4- اعتبار مواضع الاعتراف بالدخل وقدرة إدارة الشركة على تجاوز الرقابة الداخلية من المواضيع عالية الخطورة (By default)

وفي اتجاه تعزيز إجراءات المراجعة وخاصة فيما يتعلق بتقييم الخطر بدراسة نظام الرقابة الداخلية دراسة فعلية اصدر المجلس المعيار رقم (ISA 300) بعنوان تحديد وتقييم خطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم الوحدة وبيئتها Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatements Through Understanding the Entity and its Environment

وبذلك يمكن القول أن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد حاول الاقتراب أكثر من المعايير الأمريكية ومع ذلك فإن الفجوة تزداد اتساعاً مع ظهور "البيكابو" وما تقتضيه من مسؤوليات ومنها تعريفها للتأكد المعقول

التوجهات المحلية في مسؤوليات المراجع

في عام 1412هـ صد المرسوم الملكي بإنشاء هيئة المحاسبين القانونيين لتعمل تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة للنهوض بمهنة المحاسبة و المراجعة في المملكة ويديرها مجلس اداة مكون من ثلاثة عشر عضواً مشكل من وزير التجارة و الصناعة رئيساً و عضوية كل من:

- 1- وكيل وزارة التجارة والصناعة للتجارة الداخلية
- 2- وكيل وزارة المالية للشؤون المالية
- 3- نائب رئيس ديوان المراقبة العامة المساعد
- 4- عضوين سعوديين من هيئة التدريس بقسم المحاسبة في الجامعات السعودية
- 5- ممثل لمجلس الغرف التجارية و الصناعية
- 6- ستة أعضاء من المحاسبين القانونيين يتم انتخابهم من قبل الجمعية العمومية للهيئة.

قبل إنشاء الهيئة تفتت وزارة التجارة والصناعة (وزارة التجارة آنذاك) تطوير معايير المراجعة وأصدرت سبعة معايير أساسية ومن ضمنها معيار التقرير كما أصدرت الهيئة منذ إنشائها ومن خلال لجانها لمختلفة عدد من المعايير. ومن خلال هذه المعايير فإنه يمكن ملاحظة أن المهنة في المملكة لم تشر إلى مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الغش و الأخطاء بل أن معيار التقرير يشير إلى مسؤولية المراجع عن العرض العادل (مرحلة السبعينات من القرن الماضي). وقد أصدرت الهيئة معياراً مهماً حول مراجعة الرقابة الداخلية (معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية) الذي صدر علم 2000م كما أنها بصدد انجاز مشروع عن مسؤوليات المراجع عن الغش ومع ذلك فقد بقيت المهنة عند تفسيرها لمسؤوليات المراجع بالمسؤولية عن العرض العادل فقط دون تحمل مسؤولية التأكيد المعقول بخلو القوائم المالية من الغش والأخطاء الجوهرية. وقد يعزى هذا الأمر إلى غياب دور المجتمع في عملية إعداد المعايير وإلى غياب نقاشات هامة حول فجوة التوقعات في المملكة.

التوصيات

يتضح من التحليل و النقاش السابق وجود فجوات كبيرة في التوافق بين مسؤوليات المراجع بين المعايير الدولية والأمريكية و السعودية ولحاجة إلى مزيد من التقارب.

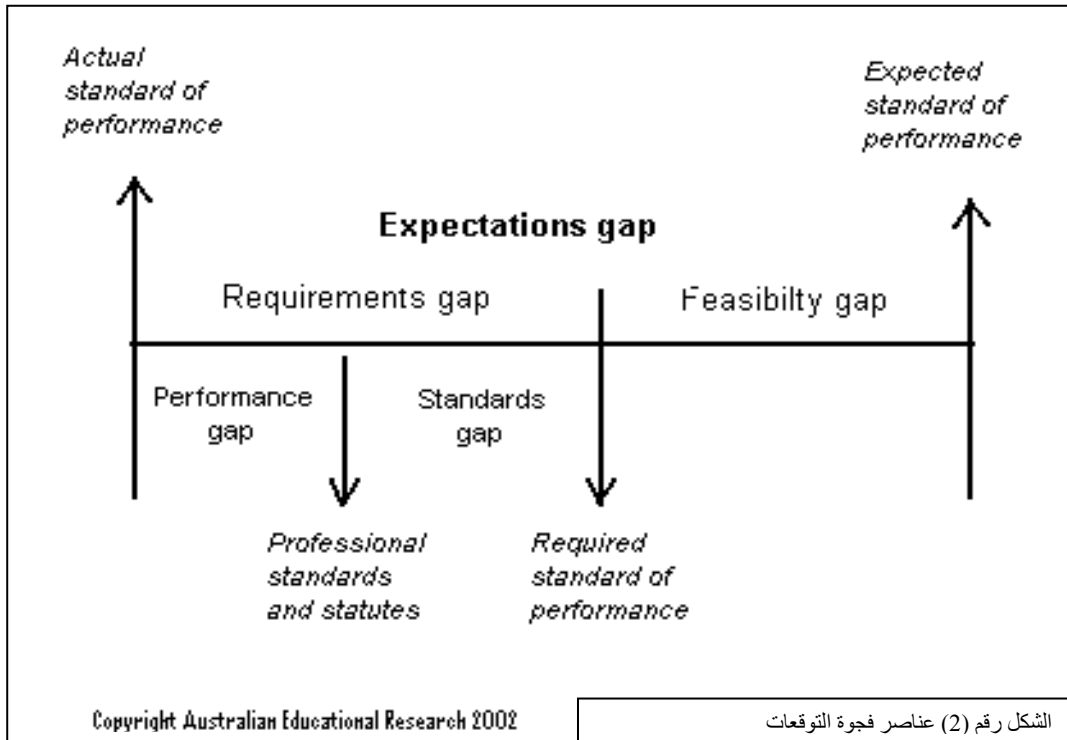
تحتاج المهنة في المملكة إلى تطوير وتحديث في كامل معايير المراجع بدء من المعايير السبعة الصادرة عام 1406 هـ (1986م) وذلك لمزيد من التقارب مع المعايير الدولية بل أن القيام بمشروع مثل مشروع الدولية (Clarity Project) يعتبر ضرورة ملحة.

تحتاج المهنة إلى تتبع التوجهات العالمية من خلال إشراك المجتمع في إدارة المهنة من خلال إشراك هيئة السوق المالية وكذلك تشكيل لجان داخل مجلس الشورى للإشراف على تطورات المهنة

المراجع

- 1- معايير المراجعة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2006)
- 2- Dan L Goldwasser .(2005) “The Past and Future of Reasonable Assurance” .
The CPA journal.
- 3- David N Ricchiute .(1998) .*Auditing & Assurance services* . Oiho: South-Western.
- 4- International Ferderation of Accoutnitng. (2008) *Hand Book of International Standards on Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement*.
- 5- Jack W Paul .(2005) “Exploring PCAOB Auditing Standard 2: Audit of Internal Control” .*The CPA Journal*.
- 6- Jill P Giles. (2004) “The PCAOB and Covergence of the Global Auditing and Accounting Profession” . *CPA journal*.
- 7- Joni J Young (1997) “Defining auditors' responsibilities” .*The Journal of Accounting Historians*.
- 8- *The Treadway Commission Report*.(1989) .
- 9- W Lemon ،K Tatum و ،S Turely.(2000) . *Developments in the Audit Methodology of Large Accounting Firms* .ABG.





مسؤولية المراجع كما تحددها المهنة

مسؤولية المراجع كما يحددها المجتمع

المراجع مسنول عن التأكيد المعقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الأخطاء و الغش الجوهرى (التأكيد المعقول يعني أعلى تأكيد)

المراجع مسنول عن لتأكيد المعقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الأخطاء و الغش الجوهرى (دون تحديد واضح لمعنى التأكيد المعقول)

المراجع مسنول عن تأكيد المعقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية irregularities (تهرب من استخدام عبارة

المراجعة إجبارية و المراجع مسنول عن تأكيد العرض العادل وغير مسنول عن اكتشاف الغش إلا في حدود ما تكشفه إجراءات المراجعة العادية

المراجعة اختيارية و المراجع مسنول عن تأكيد العرض العادل

قانون اوكسلي ٢٠٠٠

1929 1933 1934

1970s

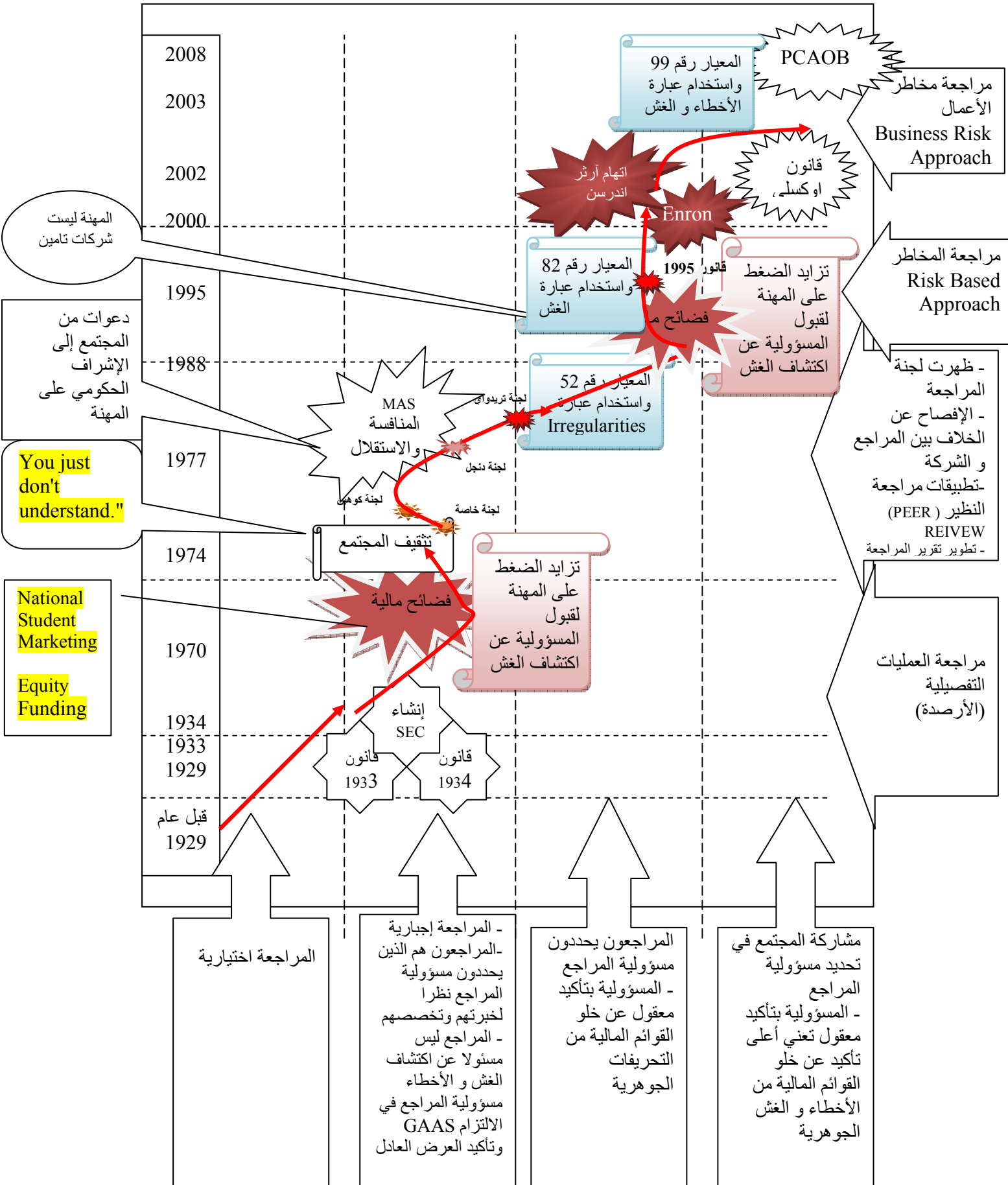
1980s

1990s

2000s

شكل رقم (3) تتبع مراحل التغيير في مسؤولية المراجع

الشكل رقم (4) مسؤوليات المراجع قبل قانون اوكسلي 2002



COMPARISON OF U.S. REGULATORY STRUCTURE BEFORE AND AFTER SARBANES-OXLEY

Description	Before Sarbanes-Oxley	After Sarbanes-Oxley
Regulatory oversight	Securities and Exchange Commission (SEC)	Securities and Exchange Commission (SEC)
Public interest oversight	Public Oversight Board (POB)	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), a quasi-governmental organization that will be responsible for establishing and/or monitoring groups that establish:
Professional organization and its associated regulatory role — <ul style="list-style-type: none"> ■ Auditing standards ■ Professional ethics ■ Audit quality-control standards ■ Peer review of auditing firms 	American Institute of CPAs (AICPA), a professional organization with regulatory responsibilities through its— <ul style="list-style-type: none"> ■ Auditing Standards Board (ASB) ■ Ethics Committee ■ SEC Practice Section (SECPS) 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Auditing standards ■ Auditor ethics and independence standards ■ Auditing firm quality-control standards ■ Auditing firm peer reviews ■ Investigations of rule violations ■ Sanctions of violators
Accounting standards	Financial Accounting Standards Board (FASB)	Financial Accounting Standards Board (FASB)

Source (Giles, 2004)

