نحو تضييق فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة
دراسة تحليلية نقدية مقارنة

TOWARDS NARROWING EXPECTATIONS GAP IN AUDITING PROFESSION
ANALYTICAL COMPARATIVE AND CRITICAL STUDY

د. صادق حامد مصطفى
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة القاهرة

أكتوبر ١٩٩٣

نحو تضييق فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة
دراسة تحليلية نقدية مقارنة

TOWARDS NARROWING EXPECTATIONS GAP IN AUDITING PROFESSION
ANALYTICAL COMPARATIVE AND CRITICAL STUDY

ABSTRACT

The Audit expectations gap is, unfortunately, a current fact of life. Its existence is responsible for the liability and credibility crises which characterize auditing today .If auditors are to retain the public's perception of them as providing a valuable service in society, the gap between the public's expectations of auditors and auditors' performance must be narrowed .

The purpose of this paper is to consider the nature and manifestations of this gap and to examine in some detail, five issues where the gap in expectations is particularly evident . The conclusion is reached that in order to close the gap the duties appropriate to auditors must be defined. However, this can only be achieved when both auditors and those whom they serve have a clear understanding of the role of external auditors in society.

Once the auditor's role in society has been defined, it will provide a conceptual framework for identifying the duties which are appropriate to auditors . Once this is achieved, logical and consistent steps can be taken to narrow the audit expectations gap, and to

maintain the quality of services rendered by auditors . Once the audit expectations gap has been narrowed, the criticism and litigation which characterises auditing today should decline and Society's confidence in, and respect for auditors should be restored.

ا . مقدمة

تزايدت فى السنوات الأخيرة الأزمات المالية والمصرفية على المسرح العالمى والعربى ، بالشكل الذى أدى الى زيادة قلق المستثمرين والمساهمين والرأى العام وعدم ثقتهم فى قدرة منشآت المحاسبة والمراجعة على حماية حقوقهم عند حدوث هذه الأزمات . وفى هذا الخصوص أكد رئيس منشأة Price Waterhouse وهى احدى المنشآت الثمانية الكبرى العالمية للمراجعة ، بقوله أن مهنة المراجعة تعانى من أزمة المسئولية والمصداقية . ويؤيد هذا الرأى ماتضمنته مصادر عديدة فى أدب المراجعة منذ بداية السبعينات من دعاوى قضائية مرفوعة ضد المراجعين ، علاوة على الانتقادات الموجهة بواسطة المحاكم والصحافة المالية والسياسيين والرأى العام . وعلى سبيل المثال ذكر Russell أنه بعد حدوث سلسلة مذهلة من فشل الشركات والفضائح المالية فى السنوات الأخيرة ، تواجه منشآت المراجعة – التى من المفترض قيامها بمراجعة سجلات وحسابات الشركات واكتشاف الغش والتلاعب – الضغوط من جميع الاتجاهات ، فطالبت الدعاوى القضائية المرفوعة – بشأن انتهاك حقوق المساهمين والدائنين فى الشركات المفلسة والتى جرت المراجعين للمحاكم

- معرفة لماذا لم يعط المراجعون انذاراً أو تحذيراً بشوقع انهيار وفشل تلك الشركات ؟ . هذا ، وتواجه مهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة بما يقدر بـ ٢٠٠٠ دعوى قضائية حول مسئولية المراجع ، والتى تطالب بتعويضات قدرت بمبلغ عشرة بليون دولار عن أضرار فى كل بلدان العالم(Russell,G.,1986, p.58).

وبناء على ماسبق ، يفترض فى هذا البحث أن مهنة المراجعة تمارس اليوم فى بيئة تتسم بالدعاوى القضائية المرفوعة والمخاطر ذات العلاقة ، ويمكن إرجاع جذور هذه البيئة الى فجوة التوقعات Expectations Gap وهى عبارة عن التباين وعدم التطابق بين توقعات المجتمع من المراجع وبين أدائه . هذا، وأوضح الأستاذ Woolf وهو مراجع انجليزى مشهور ، أن الأسبوع الذى ينقضى دون رفع دعاوى قضائية هامة ضد منشآت المحاسبة والمراجعة ، يعتبر استثناء ، فالمراجعين المسئولين فى تلك القضايا ليسوا أكثر اهمالا من ذى قبل ، ولكن تتركز المشكلة الحقيقية فى الفجوة البارزة والملموسة بين إدراكات المراجعين لخدمات المراجعة وبين إدراكات الرأى العام الذى يستفيد من تلك الخدمات .(Woolf, E, 1985, P. 18).

ويهدف هذا البحث الى تقديم دراسة تحليلية نقدية لظاهرة فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة ، وتجارب بعض الدول فيما يتعلق بتضييق هذه الفجوة ، بالاضافة الى اقتراح نظام لتضييق هذه الفجوة .

وتحقيقاً للهدف الرئيسى أعلاه ، فان هذا البحث سيتناول طبيعة ومظاهر فجوة التوقعات بالاضافة الى طرح بعض القضايا موضع الجدل والخلاف ، والتى تبرز فيها فجوة التوقعات بشكل واضح . ومن أهم الاقتراحات التى أسفرت عنها نتائج هذا البحث ، أنه لكى نعالج فجوة التوقعات ، يستلزم الأمر تحديد الواجبات المناسبة للمراجع ، وبطبيعة الحال يمكن تحقيق ذلك فقط عندما يكون لدى كل من المراجع والمستفيدين من خدماته فهما واضحا لدور مهنة المراجعة الخارجية فى المجتمع .

كما يعرض البحث فى الملحق (١) ملخصا للملامح الرئيسية المتعلقة بالقضايا المطروحة كأمثلة لفجوة التوقعات ، وفى الملحق (٢) النظام المقترح لتضييق تلك الفجوة .

تنظيم خطة البحث

فى ضوء موضوع البحث وفروضه وأهدافه ، فقد أعتمد الباحث الخطة الآتية : -

١ - مقدمة

٢ - ماهية فجوة التوقعات

٣ - أدلة وقرائن اثبات الفجوة

٣-١ المراجع كضامن لدقة قوائم الشركة المالية ، وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها .

٣-٢ الانذار المبكر بفشل وانهيار الشركة .

٣-٣ اكتشاف الغش والتقرير عنه .

٣-٤ اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها.

٣-٥ واجب المراجع تجاه إبلاغ السلطات التشريعية .

٤ - مظاهر فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة .

٥ - خلاصة البحث وتوصياته وملاحقه .

٦ - المراجع

٢ . ماهية فجوة التوقعات

من المعروف أن هناك ثلاثة أطراف أساسية معنية بخدمات المراجعة هى : المراجع الخارجى والمنشأة موضع المراجعة ، ومستخدمى تقرير المراجع . وفى هذا الصدد قد يكون لدى هؤلاء المستخدمون توقعات معينة من وراء وظيفة المراجعة الخارجية بشكل يفوق كثيرا ماتهدف اليه هذه الوظيفة - والذى من وجهة نظر جمهور الرأى العام والمستخدمين - لم تتمكن من تلبية ومواجهة هذه التوقعات مما يؤدى الى اللبس وسوء الفهم والاضطراب ويحدث مايطلق عليه فجوة التوقعات . وربما كان الأستاذ (Liggio, 1974) أول من استخدم عبارة فجوة التوقع فى الدراسات الأدبية فى المراجعة ، وذلك فى مقالة بعنوان : فجوة التوقع : هزيمة قانونية للمراجع" ، حيث أوضح أن :

"فجوة التوقع عبارة عن عامل لمستويات الأداء المتوقع كما يتصورها كل من المراجع الخارجي ومستخدم القوائم المالية . ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقع" .

(Liggio, 1974, P. 27)

هذا ، ولقد أجريت العديد من البحوث لتحديد مايتوقعه المجتمع أو الأطراف المهتمة ، من المراجع الخارجي وكيف يفسرون وظيفة المراجعة . وتوصلت الى أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع التفلغل فى شئون الشركة ومباشرة الاشراف على الإدارة ، والقيام بدور فعال فى تحسين جودة ومدى الافصاح المالى . وواضح أن المستخدمين يتوقعون أكثر مما يتلقونه من المراجع فى جميع هذه المجالات (Beck, G.W. 1972, PP. 12-21 & Lee, T.A., 1971, PP. 292-296)

ومما هو جدير بالذكر ، أن عبارة فجوة التوقعات أصبحت شائعة الاستخدام فى التعبير كنتيجة لتقرير لجنة مسئوليات المراجع Commission on Auditor's Responsibilities التى شكلها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين كهيئة مستقلة فى عام ١٩٧٤ ، وذلك بعد شيوع الانتقادات الضخمة للمراجعين . وتم تكليف اللجنة المشار اليها ، بدراسة ما اذا كان هناك فجوة بين مايتوقعه الرأى العام (احتياجاته) وبين مايمكن توقعه من المراجع فى حدود مايستطيع انجازه بدرجة معقولة (AICPA, 1978, P. XI).

ولقد خلصت هذه اللجنة بعد دراسة مستفيضة وتفصيلية للأدلة والقرائن المتاحة والبحوث ذات العلاقة الى وجود تلك الفجوة ، بمعنى ضخامة التوقعات لدى الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة بشكل يعجز المراجع عن الوفاء بها ، مما يحتم ضرورة العمل على تضييق ومعالجة هذه الفجوة . وكما سيتضح من القضايا موضع الفحص والتحليل فى القسم الثالث من هذا البحث ، أنه مازال هناك فجوة توقع فى مهنة المراجعة حتى اليوم وبشكل واضح . كما سنلاحظ أيضا من تلك القضايا أن الفجوة تتكون من جزئين أساسيين هما :

١ - التباين بين توقعات الرأى العام (المستخدمين) لأداء المراجع ، وبين مايستطيع أن يقوم المراجع بأدائه بصورة معقولة ، ويطلق على هذا الجزء فجوة المعقولية Reasonableness Gap

٢ - التباين بين الواجبات التى يتوقعها الرأى العام بشكل معقول من المراجع وبين أداء المراجع ، ويطلق على هذا الجزء فجوة الأداء Performance Gap والتى يمكن تقسيمها الى جزئين فرعيين :

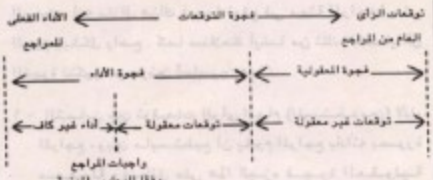
- الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير مهنة المراجعة .

- الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير مهنة المراجعة وبين الأداء الفعلى للمراجع .

هذا ويوضح الشكل (١) مكونات فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة فى صورة بيانية :

الشكل (١)

مكونات فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة



٣ - أدلة وقرائن اثبات الفجوة

أبرزت الدراسات والبحوث فى أدب المراجعة بما لايدع مجالا للشك ، وجود فجوة التوقعات وبصفة خاصة فيما يتعلق بخمس قضايا رئيسية هى :

٣-١ المراجع كضامن لدقة القوائم المالية ، وقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها .

٣-٢ الانذار المبكر بفشل وانهيار الشركة .

٣-٣ اكتشاف الغش والتقرير عنه .

٤-٢ اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها .

٥-٢ واجب المراجع تجاه ابلاغ السلطات التشريعية .

وقد تناول أدب المراجعة هذه القضايا بالذكر فى أوقات متفرقة ، وذلك تمثيلا وتجسيدا لفجوة التوقع . فشاعت وجهة النظر التى ترى أن المراجع ضامن Guarantor لدقة القوائم المالية للشركة أو لقدرتها على الوفاء بالالتزامات ، وبصفة خاصة فى أوائل السبعينيات . فعلى سبيل المثال أكد أحد الكتاب على فجوة التوقع فى عام ١٩٧٤ بقوله :

"A prime example of the expectation gap is found in the belief of the consuming public, many regulators, courts and lawers that the auditor is a guarantor or isurer of the company's financial solvency" (Liggio, 1974, p.28).

وفحوى القول السابق أن فجوة التوقع موجودة فى اعتقاد الرأى العام والمشرعين والمحاكم والمحامين بأن المراجع ضامن أو مؤمن لمقدرة الشركة المالية على الوفاء بجميع التزاماتها .

كما تشير الدراسات فى الآونة الأخيرة ، الى تركز الاهتمام حول واجبات المراجع فيما يتعلق بجرائم وافلاس الشركات ، فضلا عن إعداد التقارير بشأن ذلك الى السلطات التشريعية ، فعلى سبيل المثال ذكر تقرير فريق العمل الذى شكله معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز ، عن مستقبل مهنة المراجعة أن هناك أدلة للفجوة بين ادراك الرأى العام لدور

المراجعة وبين ادراك المراجع لهذا الدور ، وأمثلة هذه الفجوة مجالات الغش ، وفشل الشركات والتقرير عن هذه المعلومات للسلطات التشريعية (ICAEW, 1986, p. 10).

هذا ، وقد أوضح أحد الكتاب (Tweedie, D. 1987, p. 19) أن الرأى العام يريد الحماية ضد الغش ، والانذار المبكر بافلاس الشركة ، وضمان صلاحية ورفاهة الشركة . ونتناول فيما يلى بالتحليل كل من هذه القضايا المطروحة فى أدب المراجعة كتجسيد وتمثيل لفجوة التوقعات .

٣-١ المراجع كضامن Auditor as Guarantor

هناك اعتقاد خاطىء لدى بعض قطاعات الجمهور بشأن دور المراجع فى المجتمع ، فالعديد من التوقعات ليس من الممكن تلبيتها ، فضلا عن استحالة ذلك عمليا بسبب فعالية التكلفة (١) . وفى هذا الصدد أسفرت نتائج الاستقصاءات عن أن كثيراً من مستخدمى القوائم المالية التى خضعت للمراجعة ، يعتقدون بأن التقرير النظيف يدل على أن المراجع يضمن دقة القوائم المالية محل المراجعة بالاضافة الى قدرة الشركة على الوفاء بكافة التزاماتها ، فعلى سبيل المثال توصلت احدى الدراسات فى عام ١٩٧٠ الى أن : ٦٥٪ من مستخدمى خدمات المراجعة ،

(١) يقصد باصطلاح فعالية التكلفة Cost - Effective قيام المراجع بتحليل التكلفة والعائد عند دراسة امكانية قبول عمليات مراجعة ذات مخاطر عالية ، قد يترتب على قيامه بها مواجهة مشكلات ونزاعات قضائية تجاه مختلف الأطراف ، وقد يصل الأمر الى حد فقدان العملاء بسبب ما ينشر فى حق المراجع ، مما ينال من سمعته ومكانته المهنية فى سوق خدمات المراجعة.

٤١٪ من المراجعين المؤهلين ، بالاضافة الى ٣٨٪ من مديرى الشركات ، يعتقدون أن هدف المراجعة هو ضمان دقة القوائم المالية (Lee T., 1971, p. 296).

كما توصلت دراسة أخرى فى عام ١٩٧٣ ، الى أن من بين ٧١١ مساهم تم استطلاعهم يعتقد ٨١٪ أن دور المراجع يتمثل فى توفير ضمان وتأكيد عن سلامة وصحة المركز المالى للشركة محل المراجعة (Beck, G. 1973, pp. 117 - 122).

هذا ، وأظهرت نتائج استقصاء آخر ، تم بتكليف من لجنة دراسة توقعات الرأى العام حول مهنة المراجعة (المنبثقة عن المعهد الكندى للمحاسبين القانونيين) أن ٣٩٪ من الرأى العام يعتقد أن تقرير المراجعة النظيف يعنى عدم وجود مشكلات مالية خطيرة فى الشركة (CICA, June 1988, para. 2. 20).

ومما تقدم يتضح تناقض توقع الرأى العام - ضمان المراجع لدقة القوائم المالية والاستقرار المالى للشركة - بشكل صارخ مع معايير الأداء المهنى وموقف المنظمات المهنية بصفة عامة . وفى هذا الصدد أكدت ارشادات المراجعة الصادرة عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، على أن رأى المراجع يساعد فى إثبات وبناء الثقة والمصداقية فى المعلومات المالية (ارشادات المراجعة ، ارشاد رقم (١) ، هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية ، ص ١) . ويختلف ذلك الى حد كبير عن ضمان دقة المعلومات المالية . وذكرت النشرات المهنية أيضا بشكل أكثر تحديداً أنه يجب ألا يتصور مستخدمى القوائم التى تمت مراجعتها أن رأى

المراجع يمثل ضمانا وتاكيدا بشان قدرة المنشاة على الاستمرارية والنمو فى المستقبل .

ومن الواضح أن هناك فجوة توقعات على الأقل بين نسبة هامة من الرأى العام فى المجتمعات المختلفة - وذلك كما أظهرت نتائج الدراسات الميدانية - حول دور مهنة المراجعة . هذا ، ويبدو بالنسبة لهذه القضية أن توقعات المجتمع تتجاوز مايستطيع المراجع أدائه ، وربما يرجع هذا جزئيا الى حقيقة أن اتجاهات وآراء من شملتهم الاستقصاءات، تتشكل عادة فى بيئة تتسم بالخدمة دون مقابل Cost - Free Environment حيث لايدفع المستخدمون فى سبيل الحصول على خدمات المراجعة ، وفى الممارسة العملية لمهنة المراجع ، لابد أن تكون خدمات المراجعة ذات فاعلية فى تكلفتها ، ويقودنا الاعتراف بعناصر تكلفة خدمات المراجعة ، علاوة على المتطلبات القانونية فيما يتعلق بابداء المراجع للرأى عن عدالة القوائم المالية وليس دقتها ، الى نتيجة مؤداها أن توقعات الرأى العام بأن المراجع ضامن للقوائم المالية أو لقدرة الشركة على الوفاء بكافة التزاماتها ليست واقعية نظرا لاستحالة ذلك عمليا بسبب فعالية التكلفة. ويؤكد ذلك تبنى المنظمات المهنية قيام المراجع باجراء المراجعات على أساس العينات الاحصائية كمحاولة لتقديم أعلى ضمان ممكن بأقل تكلفة ممكنة (William, E.P., 1984, p. 67).

ونخلص من التحليل السابق الى أن قضية اعتبار المراجع ضامن ، تساهم فى وجود فجوة المعقولية المعروضة فى الشكل السابق (١) . نظرا لأن توقعات الرأى العام من المراجع فى هذه القضية تتسم بعدم المعقولية كما سلفت الاشارة .

٣-٢ الإنذار المبكر بفشل وانهيار الشركة

يتوقع الرأى العام من المراجع اعطاء اشارت للانذار المبكر بفشل منشآت الاعمال (راجع : Tweedie, D. 1987, p. 19 ICAEW, 1986, p. 10) ولكن بصفة عامة لايقى بهذا التوقع . فعلى الرغم من تأكيد معايير المراجعة بأن تقرير المراجع النظيف لايضمن قدرة المنشأة على الاستمرارية والنمو فى نشاطها مستقبلياً ، كما سبق أن أشرنا ، الا أنه يجب على المراجع الحذر واليقظة خلال اداء عمليات المراجعة بشأن مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها Going Concern، حيث تقوم العديد من التطبيقات المحاسبية على افتراض أن المنشأة سوف تستمر فى نشاطها لفترة زمنية غير محددة .(١)

وفى هذا الصدد وصف ارشاد المراجعة رقم (٣٣) بعنوان "الاستمرارية" الصادر عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين المتطلبات المهنية من المراجع فيما يتعلق بافتراض الاستمرار . فعند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتقييم نتائجها ، يجب أن يكون المراجع حذراً لاحتمال الشك فى فرض الاستمرارية الذى

(١) يعنى فرض الاستمرار أنه اذا لم يوجد أدلة عكسية ، فتعد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة فى حالة استمرار ولن يتم تصفيتها وانهاء نشاطها فى المستقبل القريب . ويساعد هذا الفرض على تبرير العديد من التطبيقات المحاسبية الهامة مثل تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية لقياس الأصول وتعريف الأصول بانها منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا للمنشأة . وانا كان الافتراض عدم استمرارية المنشأة أى أنها سوف تصفى أعمالها فى القريب العاجل ، فأن من الأكثر ملائمة الاعتماد على صافى القيمة البيعية Net Realizable Value كاساس لتقييم الأصول بدلا من التكلفة التاريخية كما يؤيد فرض الاستمرار توزيع العديد من البنود بين الفترات المختلفة كالاهلاك وكذلك اثبات المصروفات والايرادات المؤجلة لفترة أو فترات محاسبية تالية بدفاتر المنشأة .

أعدت على أساسه القوائم المالية . وعندما يثار هذا الاحتمال ، يجب على المراجع أن يجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة لتأكيد أولنفى شكوكه . وبعد جمع الأدلة الكافية ، فانه اذا توافر لدى المراجع القناعة بأن فرض الاستمرار يمكن تبريره وقبوله ، فان من المناسب اصدار تقرير غير مقيد (نظيف) . أما اذا لم يستطع ازالة شكوكه حول استمرارية المنشأة ، فان من الواجب عليه اصدار تقرير مقيد بالتحفظات أو الامتناع عن ابداء الرأى . وينبغى ألا يسبب هذين النقيضين صعوبة للمراجع ، نظرا لأن المشكلات قد تثار فى الوضع الوسيط بينهما . والمثال على ذلك عندما يرى المراجع امكانية قبول فرض الاستمرار ، ولكن يتوقف ذلك فقط على عوامل معينة مثل اعداد الادارة خطط مستقبلية من أجل تنمية وتنشيط أعمال الشركة . وفى هذه الظروف يجب على المراجع دراسة ما اذا كانت تلك الخطط أو أية عوامل أخرى مماثلة ، ينبغى الافصاح عنها بالقوائم المالية أم لا . واذا ما رأى المراجع ضرورة الافصاح ، ولكنه لم يحدث من جانب الادارة ، فان الأمر يحتم عليه اصدار تقرير مقيد بالتحفظات . وينبغى على المراجع التحقق أيضا من أن هناك افصاح كاف فى القوائم المالية للظروف الرئيسية التى تثير الشك بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار فى المستقبل القريب ، فضلا عن لفت الانتباه صراحة فى تقريره نحو امكانية عدم قدرة المنشأة على الاستمرار (ارشاد المراجعة (٣٦) ، الفقرة (١٤) ، ص ١٣٨).

وعلى الرغم من أن الموقف المهنى واضح فى هذا الخصوص ، الا أنه ليس كافيا القول بأن تقرير المراجعة النظيف يعطى تأكيداً وضمانا لسلامة المنشأة المالية ، حيث يستلزم الأمر من المراجع تقييم ظروف المنشأة ، واذا كان لديه شك حول قدرة المنشأة على الاستمرارية فى نشاطها ، فعليه أن يذكر المقائق بوضوح . ولا يبدو هذا بعيدا كلية عن توقع الرأى العام بتلقى الانذار المبكر بفشل الشركة ، فمن طريق الامداد بهذه الحقائق ، تستطيع الأطراف المعنية تقييم وتقدير الموقف بنفسها .

وفى الواقع العملى ، نجد أن المراجع يواجه معضلة Dilemma، ففى حالة عدم ازالة شكوكه بشأن استمرارية المنشأة، يجب عليه ذكر المقائق بأمانة ووضوح . غير أنه قد يكون لدى المراجع شكوك حول مقدرة المنشأة على الاستمرارية فى نشاطها، ولكن اذا أنجزت الادارة الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية ، فان المنشأة قد تستطيع الخروج من الأزمات التى ألمت بها . وفى هذه الحالة اذا أفصح المراجع عن شكوكه بشأن مستقبل الشركة فان ذلك يضعف من ثقة المساهمين والمقرضين والدائنين ، وتنشيجة لذلك قد لايتم انجاز خطط الادارة ، مما يؤدى الى انقضاء حياة المنشأة قبل الأوان .

وعلى الرغم مما سبق ، فان الواجب المهنى للمراجع واضح فى هذا الصدد ، بمعنى اذا كانت المقائق والظروف التى توصل اليها تثير شكوكه حول مقدرة المنشأة على الاستمرار ، فانه

يجب عليه أن يبدد هذه الشكوك أو يفصح عنها . غير أنه فى كثير من الأحيان لاينفذ المراجع هذا الواجب . ويؤكد ذلك مانكره أحد رجال الكونجرس الأمريكى فى عام ١٩٨٥ - وهو من أبرز النقاد للمراجعين فى أمريكا - أنه من الصعوبه بمكان فهم كيف تستطيع الشركة الحصول على تقرير نظيف فى يوم ما ، ثم تنهار فى اليوم التالى مباشرة . (Dingell, j., 1985, p. 22)

هذا ، ويتساءل الكثير من المساهمين وغيرهم - الذين أصابهم الضرر نتيجة انهيار الشركات والبنوك فى الدول المختلفة ، مثال ذلك شركات توظيف الأموال ، وبنك الاعتماد والتجارة فى مصر - عن سبب عدم اعطاء المراجع اشارات انذار بخصوص الشركات الفاشلة ، أو لماذا لم تسمع تلك الاشارات بواسطة مراجعى الشركات المنهارة ؟ وكان المراجعون فى بعض الحالات فى حالة تساؤل وذهول ، مثلهما هو حال المساهمين ، ولكن فى البعض الآخر من الحالات ، فمن المؤكد أن المراجعين لم يفوا بواجبهم فيما يتعلق بالافصاح عن شكوكهم حول مقدرة الشركات محل المراجعة على الاستمرار فى نشاطها. وفى الحقيقة ربما لم يكن المراجعون على درجة كافية من اليقظة والحرص ، بشأن امكانية فشل الشركات عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ، ونتيجة ذلك لم تتوافر لديهم الشكوك التى يفصحون عنها ، وكان من المحتم أن تكون لديهم هذه الشكوك اذا مابذلوا العناية المهنية الواجبة .

وفى هذا الصدد تبنى المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين فى السنوات الأخيرة نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) بعنوان "دراسة المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها" فقد حددت واجبات المراجع فى هذا الخصوص بشكل أكثر تحديداً ووضوحاً عما سبق ، وذلك فى محاولة لتضييق فجوة التوقعات (AICPA,1988, sec. 317) فقبل صدور هذه النشرة ، كان مطلوبا من المراجع فى الولايات المتحدة أن يكون على وعى ودراية بأن إجراءات المراجعة قد تكشف معلومات تفيد عكس فرض الاستمرار ، فى حين تتطلب هذه النشرة الآن من المراجع التقييم الفعال للنتائج الاجمالية التى توصل اليها من أداء عملية المراجعة ، وذلك فيما يتعلق بأية مؤشرات للشك فى مقدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها من عدمه ، بمعنى مراعاة ما اذا كان هناك شك جوهرى بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار لفترة من الوقت لاتتجاوز سنة واحدة بعد تاريخ القوائم المالية التى خضعت للمراجعة . فاذا ماتوافر هذا الشك، وجب عليه اضافة فقرة ايضاحية بعد فقرة الرأى فى تقرير المراجعة .

ومما سبق يمكن أن نخلص الى وجود فجوة الآن بين توقعات الرأى العام وبين أداء كثير من مزاولى مهنة المراجعة ، فيما يتعلق باعطاء المراجع انذارا بفشل وانهيار الشركات . ومع ذلك فقد حددت المنظمات المهنية فى السنوات الأخيرة واجبات المراجع فى هذا الخصوص على نحو واضح وصريح . وينبغى أن

يفضى هذا الى تضييق فجوة الأداء غير الكاف أو القصور فى الأداء Deficient Performance Gap المنوه عنها فى الشكل السابق رقم (١) ، بالاضافة الى ضمان وفاء المراجع بشكل أفضل لاحتياجات وتوقعات الأطراف المعنية بمستقبل منشآت الأعمال.

٣-٣ اكتشاف الغش والتقرير عنه

أولا : اكتشاف الغش Detecting Fraud

ان مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش تمثل أحد المجالات الجوهرية المشاركة فى فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة . فيعتقد معظم مستخدمى القوائم المالية أن التقرير النظيف ، يعنى أن المراجع قد اكتشف كل الأخطاء المادية أو المخالفات Irregularities التى تكون قد حدثت أثناء الفترة تحت المراجعة . وفى هذا الصدد ذكرت لجنة مسئوليات المراجع المنبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين :

"أن قرارات المحاكم والانتقادات من قبل الصحافة المالية والتصرفات المتخذة بواسطة السلطات التشريعية واستطلاعات آراء المستخدمين ، أشارت الى عدم الرضا بخصوص مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش . ولقد رتب جل الأطراف المعنية بوظيفة المراجع ، اكتشاف الغش ضمن الأهداف الرئيسية للمراجعة"

(Commission on Auditor's Responsibilities, AICPA, 1978, p. 31)

هذا ، ويؤيد القول السابق الأدلة المستمدة من الاستقصاءات واستطلاعات الرأى فى هذا الخصوص ، فعلى سبيل المثال توصل بحث تم بتكليف من شركة أرثر أندرسون - وهى من المنشآت الثمانية الكبرى فى مجال المحاسبة والمراجعة- الى أن ٦٨٪ من كتاب الصحافة فى ميدان المال والأعمال ، ٦٦٪ من المساهمين ، ٥٥٪ من المحللين والسماسرة ، يعتقدون بأن أهم وظيفة للمراجعة الخارجية تتمثل فى اكتشاف الغش والاحتيال.

كما توصل أحد الباحثين الى أن ٩٣٪ من المستجوبين (جملة الأسهم) يتوقعون أن يوفر عمل المراجع الضمان والتأكيد بعدم ارتكاب حالات غش بواسطة موظفى الشركة (Beck, G., p. 122) وأسفرت نتائج استقصاء آخر عن أن ١٠٠٪ من المستثمرين فى المؤسسات العامة ، ٨٦٪ من المستثمرين فى القطاع الخاص ، ٨٣٪ من المراجعين المؤهلين ، ٨٤٪ من مديرى الشركات ، قد حددوا اكتشاف حالات الغش والأخطاء المادية كهدف للمراجعة (Lee, 294)

كما توصلت احدى الدراسات غير المنشورة الى أن ٩٠٪ من مجموع المستجوبين البالغ عددهم ٢٠٠ شخصاً ، يمثلون قطاعا عريضا من المجتمع ، يعتقدون بأن المراجع مسئول عن اكتشاف الغش ، ورتب ٣٠٪ منهم اكتشاف الغش كهدف رئيسى للمراجعة متقدما على توفير الثقة والمأمونية بالقوائم المالية والتحقق من دقة السجلات المحاسبية (Porter, B.A., 1983).

ومما سبق يتضح أن لدى المجتمع توقعا عاليا بأن يكتشف المراجع الغش والأخطاء المادية بالمنشأة محل المراجعة ، وذلك كهدف أساسى وضرورى لوظيفة المراجعة . وعلى أية حال اختلفت التوصيات والنشرات بشأن معايير المراجعة مع وجهة النظر السابقة . فقد تغير موقف مهنة المراجعة فيما يتعلق باكتشاف الغش بشكل ملموس خلال الخمسين سنة الماضية . فحتى الثلاثينات والستينات من هذا القرن ، كان يعتبر منع واكتشاف الغش والأخطاء من الأهداف الرئيسية للمراجعة . ومع ذلك فقد تضاءلت أهمية اكتشاف الغش بصورة مطردة فيما بين الثلاثينات والستينات من هذا القرن . ويعكس هذا ماتضمنته الطبعات المتتابعة من الكتب الدراسية ، وكذلك التوصيات المهنية المنشورة خلال هذه الفترة . فعلى سبيل المثال ، تمت الاشارة فى الطبعات الثلاثة من كتاب المراجعة لمونتجمرى Montgomery's Auditing الى أن الهدف الأساسى للمراجعة يتمثل فى اكتشاف ومنع الغش والأخطاء ، بينما تضاءل التأكيد على اكتشافها بصورة مطردة فى الطبعات التالية ، لدرجة أنه فى الطبعة الثامنة من هذا الكتاب تم وصف اكتشاف الغش كمسئولية ليست مفترضة (CAR, AICPA, pp. 33-34)

ومما هو جدير بالذكر أن المنظمات المهنية ركزت فى البداية على حدود المراجع بشأن اكتشاف الغش فقللت من التأكيد على مسئولية المراجع فى هذا الخصوص ، وذلك بالاشارة الى أن

الادارة هى المسئولة فى المقام الأول عن غش الشركة ، ومن الأفضل منعه واكتشافه بواسطة ادارة الشركة عن طريق توفير الاجراءات المناسبة والفعالة للرقابة الداخلية . فقد أوضحت النشرات الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين عام ١٩٥١ ، الاتجاه العام للمهنة من الأربعينات حتى الستينات، فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش ، حيث ذكرت :

"أن الفحص العادى - بهدف ابداء الرأى الفنى المحايد عن دلالة وعدالة القوائم المالية - لم يصمم ولا يمكن الاعتماد عليه فى اكتشاف الغش والأمور الشاذة (المخالفات) ، على الرغم من أن اكتشافها غالبا سايحدث . وفى التنظيمات الجيدة غالبا مايكتشف مثل هذه المخالفات والغش من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية المناسبة المصحوبة بنظام فعال للرقابة الداخلية . كما أنه لو فرض أن المراجع وجه أو ركز عمله نحو اكتشاف الغش والأمور الشاذة المماثلة ، فان نطاق عمله سيتسع الى الدرجة التى تجعل من تكاليف هذا العمل عبئا ضخما على كاهل العميل ، وبالتالى تصبح تكلفة المراجعة باهظة ومتعذر تحملها"

(AICPA, 1951, pp. 12 - 13).

هذا ، وتعرض موقف المهنة خلال الستينات للانتقادات الموجهة من داخل وخارج المهنة ، فعلى سبيل المثال لفت أحد الكتاب النظر الى حقيقة عدم موافقة الرأى العام والصحافة المالية على الرأى الذى تبنته الدراسات المحاسبية ، وهو أن

الغرض من المراجعة ليس اكتشاف الغش . كما ذكر أنهم يعتقدون اذا لم تهتم المراجعة بكشف حالات الغش المادية ، فانها تكون ذات فائدة محدودة جدا ، ولاحظ أيضا أنه من غير المعقول أن يذكر المراجع أن الحسابات موثوق فيها ، ويمكن الاعتماد عليها، بمعنى أنها سليمة ، ثم بعد ذلك يضيف أنها عرضة بالطبع لامكانية أن الغش غير المكتشف قد يجعلها كلها خاطئة (Morison, 1970, p. 444)

واستجابة للنقد السائد لمهنة المراجعة ، تم تعديل النشرات المهنية المتعلقة بموقف المراجع من اكتشاف الغش ، حيث أقرت أنه يجب على المراجع أن يكون حذرا ومدركا لامكانية وجود الغش عند اجراء الفحص العادى والافصاح عنه اذا كان هاما بشكل كاف للتأثير على رأيه من القوائم المالية . وعلى أية حال مازال التأكيد على أن هدف المراجعة هو ابداء الرأى الفنى المحايد عن دلالة القوائم المالية ، كما أنها لم تصمم أساسا ولايمكن الاعتماد عليها فى اكتشاف الغش والأمور الشاذة الأخرى ، على الرغم من أن اكتشافها قد يحدث فى بعض الأحيان حيث يتأتى ذلك كنتيجة طبيعية لبذل المراجع المؤهل علميا وعمليا العناية المعتادة فى أداء مهمته (AICPA, 1972, sec. 110 . 05) .

ويتفق ارشاد المراجعة رقم (١١) بعنوان "الغش والخطأ" الصادر عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، مع موقف المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، حيث يؤكد على أن

مسئولية منع واكتشاف الغش والأخطاء تقع أساساً على عاتق الادارة من خلال تصميم وتنفيذ وصيانة نظم فعالة للرقابة الداخلية ، غير أن هذا الارشاد يعتبر أكثر ايجابية من المعيار الأمريكى رقم (١) فى اقرار مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش، حيث ذكر فى الفقرة الخامسة :

"يسعى المراجع للحصول على التأكيد المناسب بعدم وقوع غش أو خطأ مادى بالقوائم المالية . أما فى حالة وقوعهما عليه التأكد من اظهار أثر الغش فى القوائم المالية بطريقة سليمة ، ومن أن الخطأ قد تم تصحيحه . وبناء عليه يجب على المراجع تخطيط عمله من أجل أن يكون هناك توقعا معقولا لاكتشاف التضليل فى المعلومات المالية والناتج عن الغش أو الخطأ" .

كما لفت الارشاد الانتباه أيضا الى أنه نظرا للقيود الكامنة والملازمة لعملية المراجعة ، فان احتمال عدم اكتشاف البيانات المضللة يظل قائما (المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، ارشاد رقم (١١) ، ص ٥٤-٥٥) .

ولقد تحركت مهنة المراجعة بشكل ملحوظ منذ الستينات نحو اقرار بعض المسئولية عن اكتشاف الغش الا أنه مازالت لم تف بتوقعات الرأى العام . ويؤكد ذلك ماذكره أحد الكتاب من أن الرأى العام لن يقبل بسهولة ومن طيب خاطر الحدود المتعمدة بشأن نطاق المراجعة ، والتى يعتمد عليها المراجع فى منهج أداء عملية المراجعة . فكلما نشرت الصحافة حالات الغش بالشركات ، ازدادت صيحات الاحتجاج العنيفة من الرأى العام.

ومن ثم يتكرر التساؤل : لماذا لم يكتشف المراجع هذا الغش فى السنوات الماضية ؟ (Carty, 1985, p. 30).

هذا ، ولم يكن الرأى العام راضيا من الموقف الرسمى بخصوص واجبات المراجع تجاه اكتشاف الغش فحسب ولكن عبر أيضا أعضاء المهنة عن اهتمامهم بهذه القضية ، والمثال على ذلك ماذكره الاستاذ Woolf فيما يتعلق بالمشكلة الملحة التى أثارها محللو الاستثمارات بأنهم يتحملون وحدهم مسئولية تعرض حقوق الملاك لحالات غش سيئة ورديئة ، حيث قال :

"اذا لم تستطع اجراءات المراجعة اكتشاف ٦٤٠٠٠ بوليصة تأمين مزيفة (أى مايعادل ثلاثى الرقم الاجمالى) ، ٢٥ مليون دولار فى سندات مزورة ، ١٠٠ مليون دولار فى أصول ضائعة ، فما الغرض اذن من أداء عمليات المراجعة" ؟ (Woolf, 1978, p. 62)

ولقد تعاظمت الضغوط فى الآونة الأخيرة - خصوصا فى انجلترا وأمريكا - على المراجع بشأن تحمل مسئولية أكبر عن اكتشاف الغش ، ففى أواسط الثمانينات ، ولمجابهة الموجة المتزايدة لغش الشركات ، أعلن كل من فليتشر وهوارد (Fleicher & Howard) وهما الوزيرين المتعاقبين لشئون الشركات والمستهلكين فى انجلترا - انهما يعتقدان أن المراجع فى الخط الأمامى لحماية الرأى العام فى مكافحة الغش ، وطالبا المراجع بتوسيع واجباته فى هذا الخصوص (أنظر : Allen, 1985, p. 17 and Smith, 1985, p. 10)

وفي رؤية مماثلة بأمريكا ، خلصت اللجنة القومية المشكلة لدراسة القوائم المالية الاحتيالية ، الى أن للمراجع دور جوهري ولكنه ثانويا بالنسبة لدور الادارة ، فى منع واكتشاف الغش والتلاعب بالقوائم والتقارير المالية . (AICPA, Treadway Commission, 1987, p. 12) .

وعلى أية حال ، فقد تمسكت المهنة بالموقف السابق ، على الرغم من الضغوط على المراجع من أجل توسيع مسئوليته التقليدية فيما يتعلق باكتشاف الغش . وانعكست تلك الضغوط- على سبيل المثال - فى استجابة المنظمات المهنية الانجليزية للمطالبة بتوسيع واجبات المراجع فى هذا الخصوص، حيث شكلت معاهد المحاسبين القانونيين الثلاثة ،(١) فرق عمل لدراسة هذه القضية ، والتى توصلت الى أن المراجعين يعارضون بشدة المسئولية الاضافة فيما يتعلق باكتشاف الغش . (راجع : ICAEW, Davison Report, 1985, & ICAS, 1985)

هذا ، وبعد فحص ودراسة تقارير فرق العمل ، عارضت هذه المعاهد بقوة أى توسيع لمسئوليات المراجع عن اكتشاف الغش ، نظرا لأن أى توسيع فى هذا الصدد لن يكون عمليا أو فعال التكلفة (Smith, p. 10) وجدير بالذكر أن هناك رفض مماثل فى استراليا لتوسيع مسئولية المراجع ، وذلك نتيجة استقصاء تم بتكليف من لجنة الممارسات المحاسبية فى سنة ١٩٨٥ (Carty, p. 30).

(١) معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز ، ومعهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا ، ومعهد المحاسبين القانونيين بأيرلندا .

ولقد عكس التقرير الذى أعده رئيس احدى فرق العمل سالفة الذكر ، شدة المعارضة من جانب المراجعين تجاه توسيع واجباتهم بشأن اكتشاف الغش ، حيث ذكر بالحرف مايلى : -

"It would be quite impossible for auditors to accept responsibility for detecting fraud - the cost would be astronomical. The government has no idea how an audit is conducted, what it can achieve and what it is there for ... I don't believe the profession should roll over and play dead and accept an increase in its responsibilities. Any attempt to foist it on auditors would be disastrous".

(Barclay, 1985, p. 1)

وفى الحقيقة ، يتضح مما تقدم أن واجب المراجع فيما يتعلق باكتشاف الغش ، يتسم بوجود فجوة توقعات واسعة جدا . غير أن هناك اشارات للتحرك نحو تضييقها ، حيث تشير تغييرات حديثة - خاصة فى بريطانيا والولايات المتحدة - الى أن مهنة المراجعة أذعنت لتوقعات الرأى العام ، وأقرت المسئولية المتزايدة فى هذا الصدد . فقد تبنت معايير المراجعة رقم (٥٣) الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين فى سنة ١٩٨٨ ، مدخلا ايجابيا الى حد بعيد ، فى تحديد واجبات المراجع فيما يتعلق بالغش ، فبدلا من الطابع الدفاعى السابق والاصرار على عدم امكانية الاعتماد على المراجعة فى اكتشاف الغش والامور الشائة ، فانها الآن تذكر :

"أنه بسبب خصائص الأمور الشاذة ، خصوصا تلك التى تتضمن تزويرا أو تزييفا أو غشا ، فربما لاتكشف المراجعة المصممة والمؤداة بشكل سليم غشا ماديا وهاما ، وعلى أية حال يجب على المراجع:

أ) بذل العناية المعقولة والواجبة فى تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج اجراءات المراجعة .

ب) ممارسة درجة معقولة من الشك المهنى لتحقيق الضمان المناسب بأن الأخطاء المادية أو الأمور الشاذة سوف تكتشف" .(AICPA, 1988, Para. 7-8)

ويبدو أن هذا التغيير فى موقف المنظمات المهنية ، أعاد وأجبات المراجع فيما يتعلق باكتشاف الغش ، بدرجة أكبر تجاه توقعات الرأى العام .

هذا ، ولقد انعكس تغيرا مماثلا فى موقف مهنة المراجعة - خصوصا من قبل معهد المحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز - وذلك باقرار أنه من المرجح أن يؤثر غش الشركة فى تقرير المراجع للمساهمين . وسنتناول ذلك تفصيلا فى الجزء التالى .

ثانيا : التقرير عن الغش Reporting Fraud

لقد أصبح من المحتم قانونا منذ قضية (Kingston Cotton Mills Case)[1] فى سنة ١٨٩٦ ، أنه اذا ماواجه المراجع ظروف تثير الشك أثناء أداء عملية المراجعة ، فيجب عليه أن يتحقق ويفحص الأمر بعناية من بدايته الى نهايته ، بالاضافة الى التقرير فورا عن شكوكه الى المديرين وتلى ذلك التاكيد على واجب المراجع نحو ضرورة الالتزام بتقديم تقرير عن حالات الغش المكتشفة .

ويرى أحد الكتاب أنه اذا اكتشف المراجع غشا أو ظروفا مريبة وأخفق فى ابلاغها الى المستوى الادارى المناسب أو للادارة العليا ، فانه حينئذ يكون قد فشل فى أداء واجبه . وكذلك اذا ظهر أثناء أداء عملية المراجعة أمرا أو مشكلة ينبغى التقرير عنها للمساهمين ، فانه لايمكن للمراجع التنصل من هذا الواجب مبررا ذلك بأن الافصاح قد يضر بسمعة الشركة . وعلى أية حال ، فمن الملاحظ أن المراجع يفتقر الى الكفاية فى أداء واجبه فيما يتعلق بالتقرير الى المساهمين .

(Woolf, 1985, p. 30)

وفى هذا الصدد شكل معهد المحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز لجنة برئاسة (Benson Lord) فى سنة ١٩٨٥ ،

---

(١) هى احدى القضايا المشهورة فى انجلترا ، وفيها شبه القاضى المراجع بكلب الحراسة Watch dog وبانه ليس كلب صيد Bloodhound مملوء بالشك ومستعد لاقتناص الفريسة والهجوم عليها .

وذلك لفحص ودراسة مسئوليات المراجع المتعلقة بالتقرير عن الغش المشكوك فى حدوثه ، وذلك على ضوء التوقعات الجارية للرأى العام . وأكدت هذه اللجنة فى تقريرها على الموقف العام الذى ذكره الأستاذ (Woolf) ، وتوصلت الى مايلى :

(ICAEW, 1985, para. 3-13).

(١) اذا اكتشف المراجع غشا أو غشا مشكوك فيه بواسطة الادارة أو موظفى الشركة ، فان الأمر يحتم عليه ابلاغ المديرين بهذا الخصوص .

(٢) اذا كان الغش على وشك الافشاء أو الحدوث ، فانه يجب على المراجع مواجهة المديرين بالأدلة القاطعة ثم ابلاغهم أن واجبه المهنى يحتم عليه التحفظ فى تقرير المراجعة بشكل مناسب .

كما ذكرت اللجنة (لتدعيم موقفها) ، أنها تتفق بشأن الواجبات المفروضة على المراجع وفقا لأحكام القانون وقرارات المحاكم والمعايير المهنية ، فى أن يتضمن تقرير المراجعة تحفظا اذا ظهرت حالة غش بواسطة المديرين وترى اللجنة أن تلك الحالات ستؤثر بلا شك فى صدق وعدالة القوائم المالية المقدمة للمساهمين أو أنها ستخلق الشك فى نزاهة وأمانة الحسابات والسجلات المحاسبية . وأكدت اللجنة على أن الغبن سوف يلحق بالرأى العام اذا لم يتم الافصاح عن المعلومات ذات العلاقة ، فى

شكل تحفظ بالتقرير ، خصوصا أنها فى نطاق معرفة المراجع (ICAEW,1985, para. 3-18)

وبعد ذلك ، تم تضمين توصيات اللجنة سالفة الذكر ، فى مسودة عرض ارشاد المراجعة الانجليزى بعنوان "مسئولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن الغش والتصرفات غير القانونية الأخرى" ، والتى نشرت فى فبراير ١٩٨٨ . وتضمنت هذه المسودة أنه ينبغى على المراجع تخطيط عملية المراجعة ، بالشكل الذى يكون لديه توقعا معقولا لاكتشاف الأخطاء المادية والمترتبة على الغش . وأقرت أيضا أن للغش اثر واضح اما فى السجلات المحاسبية أو فى القوائم المالية . وانطلاقا من ذلك يتطلب الارشاد المقترح من المراجع ضرورة الالتزام بالواجبات الآتية : (ICAEW, 1988a, p. 166)

(١) تقديم تقرير للادارة عن أية أمور شاذة (متضمنة الغش) تم اكتشافها أثناء أداء عملية المراجعة ، وكلما زادت أهمية الأمر ، فانه ينبغى ابلاغ الادارة فورا ، وحيثما كان الأمر مناسبا ، فيجب اعداد تقرير لمجلس الادارة أو لجنة المراجعة.

(٢) تقديم تقرير للمساهمين متضمنا تحفظا ، وذلك عندما يتوصل الى نتيجة مفادها أن هناك خطأ لم يتم الافصاح عنه بصورة مناسبة فى القوائم المالية .

وأشارت أيضا مسودة العرض الى أنه اذا لم يكن للخطأ أثرا ماديا على القوائم المالية ، فانه مازال الأمر يستدعى من

المراجع ضرورة تقديم تقريرا عنه ، حيث ذكرت : "أنه ينبغى على المراجع أن يتحفظ فى تقريره ، كلما كان حدوث الغطأ راجعا الى عدم صيانة سجلات محاسبية مناسبة وكافية" .(ICAEW, 1988a, p. 167)

وفى الواقع أن للمراجع حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المنشأة محل المراجعة ، كما له حق طلب جميع البيانات والمعلومات والتفسيرات من الادارة ، والتى يرى ضروريتها لتنفيذ عملية المراجعة . لذلك فمن الضرورى حصول المراجع على المعلومات والتفسيرات الكافية والمقنعة ، وبصفة خاصة اذا كان لديه شك فى احتمال ارتكاب الادارة العليا لغش أو تزوير أو ما شابه ذلك . واذا لم يستطع المراجع لأى سبب جمع كل المعلومات والتفسيرات اللازمة ، فعليه أن يتحفظ فى تقريره بشكل مناسب .

ومن الواضح أنه اذا اكتشف المراجع الغش أثناء عملية المراجعة أو فى بعض الحالات اذا كان هناك مجرد شك حول ارتكاب الادارة العليا لحالة غش ، فان الارشاد الانجليزى (وان كان فى شكل مسودة عرض) يتوقع من المراجع الافصاح عنه للمساهمين (ومن ثم للرأى العام) بواسطة تقرير المراجعة المقيد بتحفظات . وحتى اذا كان من رأى المراجع أن وجود الغش لن يضعف من صدق وعدالة القوائم المالية ، فهذا قد يجعله يستخلص عدم وجود سجلات محاسبية دقيقة ، أو أنه لم يتمكن من الحصول على كل المعلومات والايضاحات الضرورية لأداء مهمته .

ولقد أغفلت التوصيات المهنية - فيما يتعلق بواجبات المراجع بشأن تقديم تقرير عن حالات الغش فى الماضى - الجانبين السابقين للغش المؤثر على تقرير المراجع . فالموقف التقليدى فى هذا الصدد ، هو اذا ماشك المراجع فى احتمال ارتكاب غش ، فان الأمر يتطلب القيام باجراءات مراجعة اضافية لتأكيد أو لازالة شكوكه واذا ماتأكدت شكوكه ، فيجب أن يكون على قناعة بأن أثر الغش ينعكس فى القوائم المالية بشكل مناسب ، وحينما يتضمن الغش عضو من الادارة ، فان المعايير المهنية قد نصت على أنه ينبغى على المراجع اعادة النظر فى صلاحية ومصداقية المعلومات والبيانات المعدة بواسطة ذلك الشخص

وبالاضافة الى ارشاد المراجعة الانجليزى سالف الذكر، وضعت النشرات المهنية بشكل تقليدى ، واجبا محددا على المراجع فيما يتعلق بالتقرير عن الغش (أو الغش المشكوك فيه) المكتشف أثناء أداء عملية المراجعة وذلك لادارة الشركة فقط . واذا ما رأى المراجع أن صدق وعدالة القوائم المالية لن يتأثر نتيجة لهذا الغش ، فليس هناك مطلبا صريحا لاعداد تقرير عن الحالات المكتشفة أو الغش المشكوك فيه ، الى المساهمين بواسطة تقرير المراجعة المقيد بتحفظات .

وبناء على التحليل السابق ، فانه من الواضح أن واجبات المراجع بشأن اكتشاف والتقرير عن الغش ليست كافية لتلبية

توقعات الرأى العام . ونتيجة لذلك فانه مازالت هناك فجوة بين توقعات الرأى العام لدور المراجع وبين ادراك المراجع لواجباته . وعلى أية حال فمن الواضح أيضا أنه استجابة للضغوط من عدة اتجاهات فان المهنة فى مرحلة اعادة تقييم لموقفها فى هذا الصدد ، وتخطو خطوات فعالة نحو تضييق الفجوة . ويتضح هذا بصفة خاصة فى بريطانيا والولايات المتحدة ، حيث قد وصل غش الشركات الى نسبة خطيرة فى السنوات الأخيرة . ومن الملاحظ فى هذه الدول أن هناك تغير فى اتجاه المنظمات المهنية نحو تحديد وتعريف واجبات المراجع. فقد تغير الموقف الدفاعى الذى أشرنا اليه فى البداية ، ومعارضة قبول مسئولية محدودة عن اكتشاف الغش والتقرير عنه ، الى الاعتراف بواجبات المراجع فى هذا الخصوص على نحو أكثر ايجابية . كما أن التغير فى موقف مهنة المراجعة فى بريطانيا أصبح واضحا ، وذلك فى قبولها مؤخرا بواجب التقرير عن حالات الغش أو الشك فى وجوده ، الى السلطات التشريعية ، وهذا ماسنتناوله فى الجزء التالى .

٣-٤ اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها

لقد أصبح دور المراجع فى اكتشاف التصرفات غير القانونية Illegal Acts والافصاح عنها كالرشاوى السياسية ، قضية جدل ونقاش فى السنوات الأخيرة . ونلاحظ ذلك بصفة خاصة فى الولايات المتحدة ، حيث شغلت هذه القضية اهتمام الرأى العام الأمريكى نتيجة لفضيحة ووترجيت Watergate

Scandal مما أدى الى صدور قانون ممارسات الفساد الأجنبى فى سنة ١٩٧٧ (قانون منع الشركات من اعطاء الرشوة للعملاء الأجانب) . وتزايد أيضا الاهتمام مؤخرا بهذه القضية فى عدد كبير من الدول العربية بعد الاعسار الذى لحق ببعض الوحدات الاقتصادية كالمصارف وغيرها ، مما زعزع ثقة المودعين والمساهمين ، كما زعزع الاستقرار والثقة فى الوقت الذى نحن بأشد الحاجة الى مثل هذه الثقة والاستقرار فى القطاعات الاقتصادية المختلفة حتى تستطيع أداء دورها فى عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

هذا ، وتطرح الأدلة المتعلقة بالقضية سالفة الذكر ، أن هناك فجوة بين توقعات الرأى العام وبين مزاولى مهنة المراجعة فيما يتعلق بواجب المراجع تجاه اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها بالتقرير .

ولفت أحد الكتاب (Davidson, 1975, pp. 47-50) النظر الى موقف المهنة ، حيث لاحظ أن البعض يعتقد بأن على المراجع اكتشاف انتهاك الادارة للقوانين والتشريعات ، بالاضافة الى أعمال الادارة غير القانونية التى تتنافى مع قيم المجتمع والسياسة العامة وغيرها . كما أكد هذا الرأى بالاستشهاد ببعض ملاحظات أعضاء هيئة البورصة والاوراق المالية الأمريكية Securities & Exchange Commission وذلك فى مقابلات مع لجنة مسئوليات المراجع المنبثقة عن المعهد الأمريكى

للمحاسبين القانونيين . ومن بين ماتضمنته هذه الملاحظات أن هذه القضية تدور حول أمانة ونزاهة الادارة ، لذلك فمن حق الرأى العام أن يعرف سلوك الادارة ، فالمراجع كوكيل عن المجتمع يعتبر مسئولا عن اكتشاف هذه الأعمال والافصاح عنها ، حيث يعتبرها المجتمع خاطئة وغير مشروعة (Davidson, 1975, pp. 48-49).

وفى سنة ١٩٧٧ أجرى بعض الكتاب (Baron et al., 1977, pp. 56-66) دراسة استقصائية فى الولايات المتحدة ، بهدف تحديد اتجاهات بعض الأفراد فى الدوائر المالية نحو مسئوليات المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها . وقد أظهرت نتائج تلك الدراسة أن معظم أفراد العينة (من مراجعين ، ومديرين ماليين بالشركات ، ومصرفيين ، ومحللين ماليين) يعتقدون بمسئولية المراجع بدرجة كبيرة للكشف عن حالات الغش المتعمدة ، مقارنة باكتشاف التصرفات غير القانونية البسيطة . وأظهرت أيضا فروقا معنوية بين اتجاهات المراجعين وغير المراجعين ، فيما يتعلق بمدى واجبات المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها . فقد رأى غير المراجعين فى العينة أن المسئولية التى يتحملها المراجع تزيد بدرجة أكبر مما رآه المراجعون الذين خضعوا للاستقصاء ، كما طالب غير المراجعين زيادة تلك المسئولية ، وذلك على عكس ماطالب به المراجعون . وتعكس نتائج تلك الدراسة الفجوة بين توقعات الغير من المراجعين ، وبين مايقوم

به المراجعون فعلا فى مجال اكتشاف حالات الغش المتعمدة . وقد أكدت هذه الدراسة على معيار الأهمية فى مجال مسئولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية ، ولكنها أظهرت فروقا معنوية بين المجموعات المختلفة بالنسبة لهذا المعيار ، كما حدث بالنسبة للأمور التى انطوت عليها الدراسة ، مما يعكس أيضا الفجوة فى التوقعات التى أشرنا اليها .

هذا ، وأقرت مهنة المراجعة ببعض المسئولية عن اكتشاف التصرفات غير القانونية ، ولكن مثلما هو الحال بالنسبة لاكتشاف الغش ، فقد تركز محور الاهتمام حول حدود وقدرات المراجع فى هذا المجال . فعلى سبيل المثال ذكرت مسودة عرض ارشاد المراجعة فى بريطانيا - سبقت الاشارة اليها - أن التصرفات غير القانونية سواء ارتكبها العميل (المنشأة محل المراجعة) أو موظفيه ، يمكن أن تكون بعيدة عن السجلات المحاسبية ، فربما لايكون لها تأثير مباشر وفورى يمكن توقعه على القوائم المالية . ولذلك ليس من الممكن توقع مسئولية المراجع عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية ، بل تنحصر مسئوليته فى تصميم خطة عمل (برنامج المراجعة) تسمح له بتوقع معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية الهامة ، والتى لها تأثير مباشر على شكل ومحتوى القوائم المالية (ICAEW, 1988a, p. 163).

وفى هذا الصدد تبنى المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين موقفا مماثلا ، وذلك فى نشرة معايير المراجعة رقم

(٥٤) التى أصدرها بشأن التصرفات غير القانونية من قبل المنشآت ، حيث أكدت هذه النشرة على (AICPA, 1988):

(١) تحديد ما اذا كان التصرف غير القانونى يقع بشكل معتاد فى نطاق كفاءة المهنى .

(٢) أنه كلما كان التصرف غير القانونى بعيدا عن الأعمال المحاسبية والسجلات ، تضاءل احتمال دراية ومعرفة المراجع به أو بمدى مشروعيته ، وبالتالى انخفض احتمال قيام المراجع باكتشافه .

(٣) أن المراجعة بصفة عامة لاتشتمل على الاجراءات المصممة خصيصا لاكتشاف التصرفات غير القانونية ، وعلى أية حال فقد يكتشف المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة تصرفات غير قانونية ممكنة .

(٤) أن عملية المراجعة المنفذة وفقا لمعايير الأداء المهنية لاتوفر تأكيدا باكتشاف التصرفات غير القانونية ، أو الافصاح عن أية مطلوبات محتملة الحدوث .

وبناء على ماسبق ، تتطلب النشرة رقم (٥٤) سالفة الذكر من المراجع واجبات أكثر ايجابية نوعا ما مقارنة بالوضع قبل صدورها ، حيث يجب على المراجع بالتحديد القيام بالآتى : -

(١) التقصى والتحرى بخصوص التزام ادارة المنشأة محل المراجعة بالقوانين والتشريعات ذات العلاقة .

(٢) استفصاء الادارة حول سياسات المنشأة فيما يتعلق بمنع التصرفات غير القانونية ، كلما كان ذلك ممكنا .

وبالاضافة لما سبق ، اذا ماأصبح المراجع على دراية بأن عملا غير قانوني قد حدث ، فان الأمر يستدعى الحصول على فهم لطبيعته والملابسات التى حدث فيها ، فاذا تأكدت شكوكه (بمساعدة المستشار القانونى اذا لزم الأمر) وخلص الى وقوع تصرف غير قانونى ، فانه يجب دراسة أثر هذا التصرف على القوائم المالية ، واذا توصل الى أن لهذا التصرف أثر مادى عليها ، ولم يتم تفسيره بشكل سليم ، فانه يجب اصدار تقريرا مقيدا أو عكسيا (يتوقف ذلك على أثر التصرف غير القانونى على القوائم المالية المتخذة فى مجملها) .

أما فى حالة عدم استطاعة المراجع جمع الأدلة الكافية للاقتناع بما اذا كان للتصرف غير القانونى أثرا ماديا على القوائم المالية ، فانه يجب اصدار تقرير بالامتناع عن ابداء الرأى .

وفيما يتعلق بالافصاح عن التصرفات غير القانونية المكتشفة فى تقرير للسلطات التشريعية بخلاف تقرير المراجعة، فان نشرة معايير المراجعة رقم (٥٤) تتطلب من المراجع التأكد من ابلاغ لجنة المراجعة (أو أى لجنة بديلة لها مسئولية الاشراف بالنسبة لعملية اعداد التقارير المالية) ،

بصورة كافية . كما أنه قد جرت العادة على أن المراجع غير مسئول عن الافصاح المتعلق بالعمل غير القانوني لأطراف أخرى بخلاف الادارة العليا أو لجنة المراجعة أو مجلس الادارة ، بسبب أن الالتزام القانوني بسرية العميل Confidentiality وآداب السلوك المهني يحولان دون ذلك الافصاح ، اذا لم يؤثر الأمر على رأيه عن القوائم المالية .

وبناء على ماتقدم ، يلاحظ أن الالتزام بسرية العميل والآداب المهنية سوف يحول دون قيول المراجع بالافصاح عن التصرفات غير القانونية للسلطات التشريعية . وبعتبر ذلك محصورا بمدى محدود ، حيث أوضحت النشرة أربعة ظروف معينة يجب على المراجع فيها تقديم تقريرا للأطراف الخارجية ، وهى : اعداد تقرير عن تغيير المراجع وفقا لقوانين هيئة الأوراق المالية ، ومساءلة المراجع قانونيا ، وفى هذه الحالة على المراجع تقديم أى معلومات أو بيانات للمحكمة دون موافقة العميل ، ومساءلة المراجع من قبل المنظمات المهنية فى حالة مجالس التحقيق والتأديب ، وتقييم عمل المراجع من قبل لجنة مراقبة الأداء للمراجعين .

وعلى الرغم من أنه يجب على المراجع استقصاء الادارة حول الالتزام بالقوانين والتشريعات ، وفحص دقيق للظروف الباعثة للشك فى وقوع تصرفات غير قانونية ، الا أنه بصفة عامة يتقيد المراجع بتلك التصرفات التى لها تأثير مباشر على

القوائم المالية . أضف الى ذلك العجز الواضح للمراجع عن ابلاغ التصرفات غير القانونية التى ارتكبها مديرو الشركة الى السلطات التشريعية . ويترتب على ذلك عدم كفاية واجبات المراجع فى هذا الصدد لتلبية توقعات الأطراف المعنية .

وكما هو الحال مع القضايا المطروحة فيما سبق ، نخلص الى أن هناك فجوة بين توقعات المجتمع باكتشاف المراجع للتصرفات غير القانونية والافصاح عنها وبين الواجبات التى يقرها المراجع فى هذا الشأن . وعلى أية حال يمكن ارجاع جزءا من المشكلة فى هذه القضية الى عدم التأكد بمدى الواجبات المتوقعة من المراجع . ويتضح من الأدلة والشواهد التى أشار اليها Davidson أن المجتمع يتوقع أن يقوم المراجع باكتشاف كافة الأعمال غير القانونية التى ارتكبها مديرو الشركة والافصاح عنها (Davidson, 1975, pp. 48-49) ويبدو أنه من المتوقع قيام المراجع باكتشاف انتهاكات ومخالفات عديدة ، ومثال ذلك الأمن الصناعى وتكافؤ فرص العمل وحماية البيئة والقوانين والتشريعات ذات العلاقة ، بالاضافة الى تصرفات غير قانونية أخرى كالرشاوى والمدفوعات السياسية Political Payoffs التى تؤثر بشكل مباشر على السجلات المحاسبية للشركة .

ومن المنطقى توقع قيام المراجع باكتشاف الأعمال غير القانونية التى تقع فى دائرة تخصصه ، أى التى تنعكس مباشرة فى حسابات الشركة . وأشارت نشرة معايير المراجعة

رقم (٥٤) الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، الى امتراف المهنة بالمسئولية فى هذا الصدد AICPA, 1988, para 10-19 ومع ذلك تبقى الفجوة نظرا لاصرار النشرة (لم تلبى توقعات الرأى العام) على أن المراجع لايستطيع قبول واجب التقرير عن التصرفات غير القانونية المكتشفة أثناء المراجعة الى من هم خارج المنشأة (الأطراف الخارجية) باستثناء مايقع داخل ظروف محددة على نحو ضيق ، أو يتم الافصاح عنها بواسطة تقرير المراجعة المقيد بتحفظات .

ومن الملاحظ أن فجوة التوقعات أكثر وضوحا فيما يتعلق بتلك التصرفات غير القانونية التى لاتنعكس مباشرة فى القوائم المالية للشركة . وأيضا ليس واضحا الحد الفاصل لواجبات المراجع فى هذا الشأن ، فمن المؤكد أن هناك امكانية لتأثير كافة التصرفات غير القانونية على القوائم المالية للشركة ، وذلك من خلال الغرامات أو الجزاءات ذات العلاقة . ومع ذلك يجب مراعاة حدود مقدرة وكفاءة المراجع فى اكتشاف مخالفات وانتهاكات القوانين والتشريعات التى تحكم تلك الأمور كالأمن والتوظيف والعوامل البيئية . وربما يرجع جزءا من فجوة التوقعات المتعلقة بالتصرفات غير القانونية الى توقعات المجتمع بتوسيع واجبات المراجع ، بينما من المتوقع عدم امكانية انجاز هذا الواجب على نحو معقول .

٣-٥ واجب المراجع تجاه ابلاغ السلطات التشريعية

لاشك أن واجب المراجع تجاه ابلاغ الأمور الهامة المكتشفة

أثناء تنفيذ مهمة المراجعة للسلطات التشريعية يعطى دليلا آخر لوجود فجوة التوقعات . ولقد شغلت هذه القضية الاهتمام منذ أواسط الثمانينات ، وركزت على واجبات المراجع تجاه التقرير الى السلطات التشريعية حول حالات الشك فى وجود جرائم بالشركة ، وفى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها . وهذا أيضا مجال فرصت فيه واجبات جديدة على المراجع فى بريطانيا ونيوزيلندا واستراليا ، خاصة نتيجة للتشريع المتعلق بقطاع الخدمات المالية والمصرفية .

وفى السنوات الأخيرة ، طالب رجال السياسة والصحافة المالية ووكالات تصنيف الغش وغيرها - خاصة فى انجلترا وأمريكا - المراجع قبول واجب التقرير الى السلطات التشريعية ، وذلك فى حالات تعرض المصلحة العامة للخطر ، ومثال ذلك غش الشركات والتصرفات غير القانونية . وانعكس مدى الواجب المتوقع من المراجع فى المناداة من قبل هوارد Howard(الوزير البريطانى لشئون الشركات والمستهلكين) بابلاغ حالات الشك فى وجود غش بواسطة الادارة للسلطات التشريعية حتى بدون اخطار العميل (المنشأة محل المراجعة) ، حيث قد يعتبر ابلاغ العميل تواطوء معه فى هذا الشأن . وأكد ذلك بأنه يعتقد أن الاعتراف بذلك الواجب يتسق مع أفضل التقاليد والممارسات المهنية أو مع الواجب نحو العملاء ، فالمراجع لايعيش بمعزل عن المجتمع ، فعليه واجب نحو بقية المجتمع الذى يعتبر جزءا منه ، كما أنه يدين للمجتمع بواجب

حتمى يجب عند الضرورة أن يتصدر الواجبات الأخرى . ولذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار توقع الرأى العام نحو هذه الأمور (Barclay, 1985, p. 4). وعلى أية حال ، أكد Howard أنه اذا لم تقر المهنة طواعية هذا الواجب الالزامى ، بشأن التقرير الى السلطات التشريعية ، فانه من الممكن أن يفرض عليها من خلال التشريع . وأيده فى هذه النقطة الأستاذ Williams – وهو رئيس مجموعة تحقيق حالات الغش Group Fraud Investigation فى بريطانيا – حيث أكد أن التشريع سوف يزيل كل الشكوك المتعلقة بوجود هذا الواجب ، ويتخطى أية عقبات ذات علاقة بواجبات المراجع تجاه سرية العملاء ، واقترح مسودة للتشريع بتحديد واجب المراجع تجاه التقرير عن تصرفات العميل غير القانونية ، على النحو التالى :

"عندما يشك المراجع بناء على مبرر معقول ، أن المدير العام ، أو مديرى الادارات ، أو أى موظف بالشركة ، قد ارتكب جريمة ضارة بمصالح الشركة وموظفيها ومساهميها أو دائنيها ، فعليه ابلاغ شكوكه فى تقرير للسلطة المختصة (Barclay, 1985, p. 4).

ويتضح من ذلك ، الطبيعة الواسعة والشاملة للواجب الذى تتم مناشدة المراجع بقبوله . وفى استجابة لهذه النداءات شكلت معاهد المحاسبين القانونيين الانجليزية فرق عمل لدراسة دور المراجع فى اكتشاف غش الشركات والتقرير عنه (انظر :

(ICAS, 1985, p. 347 & ICAEW, Davison Report, 1985, pp. 16-26).

وعارضت هذه الفرق بشدة فى تقاريرها أى اقتراح يلزم المراجع بالتقرير من الشك فى غش الادارة أو الموظفين الى السلطات التشريعية . واقترح فريق العمل التابع لمعهد المحاسبين فى انجلترا وويلز ، بدلا من ذلك ، أن تلزم الحكومة أصحاب الأعمال (ادارات المنشآت محل المراجعة) بالتقرير عن حالات الغش المشكوك فيه الى السلطات المختصة . ويكون دور المراجع التحقق مما اذا كانت الادارة قد أوفت بذلك أم لا ، وما اذا كانت هناك أية مخالفات للتعليمات والقوانين الصادرة فى هذا الشأن.

وفي رفض أى توسيع لواجب المراجع بالتقرير ، أكدت معاهد المحاسبة الانجليزية ، أنه اذا ماقبل المراجع واجب التقرير الى السلطات التشريعية ، فان ذلك سوف ينجم عنه ثلاث مشكلات عويصة على الأقل (Porter, 1987, p. 46) وهى :

(١) تعارض هذا الواجب مع الالتزام بآداب المهنة فيما يتعلق بسرية العملاء ، فضلا عن صعوبة محاولة تسوية هذا التعارض .

(٢) الخطر المترتب على ابداء شكوك حول وجود غش ، بينما لم تثبت صحة ذلك ، ومن ثم فهناك احتمال تعرض المراجع لدعاوى قذف وتشويه السمعة Defamation.

(٣) تغيير غير مرغوب فى علاقات المراجع مع العميل ، فبدلا من النظر اليه كحكم محايد بين المساهمين والادارة فانه سيتم

ادراكه بدرجة كبيرة كمخبر Informer مما يؤدى الى تعديل عكسى لاحق فى اتجاهات الادارة نحوه .

كما يعارض بعض مزاولى مهنة المراجعة واجب ابلاغ المراجع للسلطات التشريعية الرسمية ، خشية أن ذلك قد يؤدى الى تدخلات سافرة لاداعى لها من جانب تلك السلطات فى أعمال المنشأة ، والاساءة الى سمعتها والدخول فى سلسلة من التحقيقات المرهقة لأعمالها (Leon, 1986, p. 17).

ويطرح التحليل أعلاه - على الأقل فى انجلترا - أن هناك فجوة بارزة بين توقعات الرأى العام - بناء على مذكرات وملاحظات السياسيين وغيرهم - بالابلاغ عن حالات جرائم الشركات للسلطات التشريعية ، وبين توقعات المراجع التى ترفض هذا الواجب . كما تبرز فجوة مماثلة فى التوقعات بالولايات المتحدة ، فهناك - على سبيل المثال - أوضحت لجنة منبثقة عن الكونجرس Congressional Dingell Committee أنها تتوقع أن يلعب المراجع دورا أكثر فعالية فى التقرير عن الغش عما تتبناه مهنة المراجعة فى الوقت الحالى (News Reporter, 1988, p. 9).

وعلى الرغم من أن مهنة المراجعة - خاصة فى انجلترا - تعارض تماما واجب ابلاغ المراجع للسلطات التشريعية ، ففى الحقيقة أن ذلك لايمثل لب المشكلة ، حيث يتضح من فحص تقريرى معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ونظيره

فى اسكتلندا (ICAEW, Nov. 1985, & ICAS, Aug. 1985) أن المراجع لايرفض هذا الواجب برمته ، ولكنه يطلب الضمانات فى حالة قبول ذلك ، بمعنى كيفية التصرف بأمانة وحسب أسس معقولة ، فهل سيتوفر له الحماية القانونية ضد مسئولية انتهاك واجب سرية العملاء ، ودعاوى القذف والتشويه الممكنة. وعلى ذلك ربما لاتكون فجوة التوقعات المتعلقة بهذه القضية واسعة كما يبدو فى البداية ، فلا شك أن الأحداث الأخيرة أوضحت أن الفجوة التى ظهرت - على الأقل فى بريطانيا ونيوزيلندا - تم تضييقها بشكل سريع ، نتيجة للواجبات الجديدة المفروضة على المراجع فى ظل التشريع المتعلق بقطاع الخدمات المالية .

هذا ، وقد شغلت قضية ازدياد حالات غش الشركات اهتمام الساسة والرأى العام فى بريطانيا ، وبصفة خاصة فى القطاع المالى ، ومن ثم ظهرت الحاجة الملحة لحماية المستثمرين ضد الغش وحالات الافلاس غير المتوقعة ، مما حث على اصدار قانون الخدمات المالية فى سنة ١٩٨٦ - بدأ سريانه فى مايو ١٩٨٨ - (ICAEW, Feb. 1988 b, pp. 168-180) حيث يقتضى أن تحصل كافة مشروعات الاستثمار فى المملكة المتحدة على الترخيص المناسب - سواء كانت شركة أم غير ذلك - وأن تلتزم بالقواعد الصارمة التى وضعتها هيئة الاستثمارات والأوراق المالية (Securities and Investment Board) حيث يجب على مراجعى المشروعات الاستثمارية المصرح بها ضرورة ابلاغ الأمور ذات الاهتمام والناجمة عن واجباتهم كمراجعين ، للسلطة التشريعية

المختصة . كما أن هناك قواعد مماثلة نص عليها قانون جمعيات المباني في سنة ١٩٨٦ وقانون المصارف في سنة ١٩٨٧ .

ومما هو جدير بالاشارة ، أن التشريع قد وفر الحماية للمراجع ضد الاجراءات القانونية من قبل العملاء وذلك في حالة اعطاء المراجع معلومات للسلطات التشريعية بحسن نية ودون قصد التشهير بعملائه . ففي مناقشة واجبات المراجع من التقرير للسلطات التشريعية ، أكدت مسودة العرض على أنه من الأهمية بمكان بالنسبة للمراجع ضرورة المحافظة وصيانة علاقاته المهنية مع العملاء . وبناء على ذلك نص الارشاد المقترح بانه ينبغي على المراجع مطالبة المنشآت محل المراجعة بابلاغ الأمور ذات الاهتمام للسلطات التشريعية ، ومن أمثلة ذلك ابلاغ أوجه الضعف الهامة المكتشفة ، كعدم كفاية النظام المحاسبي وضعف نظم الرقابة الداخلية وامداد الجهات الحكومية بمعلومات مضللة ، ومدى نزاهة الادارة .

هذا ، وقد أشارت مسودة العرض أيضاً ، الى أنه في الظروف الاستثنائية ينبغي على المراجع ابلاغ السلطة المختصة مباشرة ، دون اخطار ادارة المنشأة أولا - حيث لايعقل ابلاغ غش الادارة للجناة أنفسهم - وهي الظروف التي يرى المراجع أن هناك مصلحة عامة في هذا الافصاح - فالضرورات تبيح المحظورات - من أجل حماية المصالح الجماعية للمستثمرين . ومن أمثلة تلك الظروف مايلي :

(١) وقوع حدث يجعل المراجع يفقد الثقة فى أمانة ونزاهة الادارة العليا والمديرين ، ومثال ذلك ارتكاب المديرين أو الادارة غش أو اختلاس أو سوء استخدام أو ماشابه ذلك .

(٢) وقوع حدث يجعل المراجع يفقد الثقة فى كفاءة المديرين أو الادارة العليا فى إدارة أعمال المنشأة بشكل فعال ورشيد .

وأشار أيضا ارشاد المراجعة المقترح الى أن قدرة المراجع على توصيل المعلومات للسلطات التشريعية ليست مقصورة فقط على المعلومات بشأن العميل ، ولكن فى ظل قانون الخدمات المالية لسنة ١٩٨٦ فى المملكة المتحدة قد يبلغ المراجع أية أمور مناسبة - بشأن أى فرد - تصل الى علمه وكفاءته كمراجع للمشروعات الاستثمارية المرخص بها . ولذلك فعند اتصاله بالسلطات قد يناقش ليس فقط شئون المنشأة ولكن أيضا - على سبيل المثال - معلومات عن عملاء المنشأة يكون قد تحصل عليها أثناء تنفيذ عملية المراجعة .(ICAEW, 1988 b, p. 180)

ولقد امتدت واجبات المراجع بشأن اعداد التقارير - والتى نشأت فى ظل قانون الخدمات المالية لسنة ١٩٨٦ - الى مراجعة جميع الوحدات الاقتصادية ، حيث أدخلت فى مسودة عرض ارشاد المراجعة الانجليزى "مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية والتقرير عنها" ، وتؤكد هذه المسودة على أن واجب المراجع نحو السرية يحول دون التقرير

عن الأمور الشاذة للطرف الثالث الا بعد أخذ موافقة العميل . ومع ذلك فان الأمر يقتضى فى الظروف التى تبررها المصلحة العامة ، تقاضى المراجع عن هذا الواجب ، والافصاح مباشرة للسلطات التشريعية (ICAEW, 1988a).

ومن الجدير بالذكر ، أن مهنة المراجعة قد أدعت طواعية لواجب التقرير للسلطات التشريعية فى بريطانيا وربما يرجع السبب الى استجابة المنظمات المهنية لتحذير الوزير البريطانى Howard بانه اذا فشلت المهنة فى ادخال ذلك الواجب فى ارشاداتها ، فانه سيفرض عليها من خلال التشريع . ومع ذلك يبدو أن أرجح الاحتمالات أن معهد المحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز قد قبل هذا الواجب ، نظرا لأنه سوف تتوفر الحماية القانونية للمراجع - مثلما هو الحال فى ظل قانون الخدمات المالية لسنة ١٩٨٦ - اذا ماأبلغ فى ظروف استثنائية ، السلطات التشريعية بالأمور الشاذة المكتشفة أثناء مراجعة الوحدات الاقتصادية خارج قطاع الخدمات المالية (Porter, 1988).

ولعل مايدعو للتساؤل والدهشة ، أنه لم يتم ادخال تغييرات مماثلة فى معايير المراجعة الصادرة فى الولايات المتحدة فى ابريل ١٩٨٨ ، حيث واصل المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين - فى نشرتى معايير المراجعة رقم (٥٣) ، ورقم (٥٤) - التاكيد بأن واجب المراجع تجاه السرية يحول دون اعداد التقارير لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة - باستثناء أربعة ظروف فقط ، كما سبقت الاشارة فى قسم (٣-٤) . غير أن

رفض مهنة المراجعة فى الولايات المتحدة لواجب التقرير للسلطات التشريعية ، قد يرجع الى غياب الحماية القانونية للمراجع اذا ماافعل ذلك (AICPA, SAS No. 53 and No. 54).

ولقد فرض أيضا واجب التقرير للسلطات التشريعية على المراجع فى نيوزيلندا واستراليا فى سنة ١٩٨٨ ، حيث ظهرت فى كل منهما واجبات جديدة على المراجع من قبل بنك الاحتياطى Reserve Bank بشأن اجراءات الاشراف والحذر (Newzealand Society of Accountants, 1988 & Austr-alian Accounting Research Foundation, 1987). فقد شغلت قضيا استقرار النظام المصرفى اهتمام السياسيين والرأى العام فى نيوزيلندا ، وبعكس ذلك قانون بنك الاحتياطى سنة ١٩٦٤ ، والمعدل فى سنة ١٩٨٦ ، حيث يقتضى من مراجعى مؤسسات معينة ، الافصاح الى بنك الاحتياطى عن أية معلومات متعلقة بشئون المؤسسة تم الحصول عليها أثناء تنفيذ عمليات المراجعة ، ومثال ذلك فشل المؤسسة أو من المرجح افلاسها أو أنها تواجه أزمات مالية خطيرة . ويقوم المراجع بالافصاح من هذه المعلومات بعد ابلاغه المؤسسة بعزمه على ذلك. وتتضمن المؤسسات التى حددها القانون ، البنوك المسجلة ، وشركات الصرافة أو التجار المرخص لهم بمبادلة العملة ، والمؤسسات المالية الأخرى المحددة من قبل بنك الاحتياطى .

وكما هو حال التشريع الانجليزى ، يوفر التشريع فى نيوزيلندا الحماية للمراجع ضد التصرف القانونى بواسطة العميل ، عندما يد السلطة التشريعية بالمعلومات بحسن نية .

وفى استراليا ، استهدفت اجراءات الاشراف بواسطة بنك الاحتياطى ، بصفة أساسية حماية مصالح المستثمرين والمودعين ، ومساعدة المراجع فى القيام بالاشاف الحريص - فيما يتعلق بالبنوك - لابداء الرأى فيما اذا كانت توجد أمور من الممكن أن تضر ماديا بمصالح المودعين ، واعداد تقرير عن ذلك مع المعرفة الكاملة للبنك ثم يقوم بارساله للبنك ، وبالتالى يقتضى الأمر من البنك ارسال نسخة من هذا التقرير الى بنك الاحتياطى .

وتعتبر الواجبات الجديدة - بشأن اعداد التقارير والمفروضة على المراجع فى بريطانيا واستراليا - حاسمة فى تضييق فجوة التوقعات ، وعلى أية حال فانها بصفة عامة محدودة فى التطبيق ، وبصرف النظر عن مسودة عرض ارشاد المراجعة الانجليزى المتعلق باعداد التقارير عن غش الشركات للسلطات التشريعية طالما يكون من الصالح العام اجراء ذلك (ICAEW, 1988a, pp. 163-166) يقتصر توسيع واجبات المراجع فى هذا الصدد على قطاع الخدمات المالية ، حيث يمتد ذلك لجميع المنشآت المرخصة فى القطاع المالى ، فى حين يقتصر على مؤسسات محددة فى نيوزيلندا ، وعلى البنوك فى استراليا .

وفى مصر الزم قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، المراجع بضرورة ابلاغ السلطات المختصة ، بالتلاعب المتعلق بالتهرب الضريبى ، فعدم ابلاغ المراجع هذه الأمور للسلطات المختصة بالتهرب الضريبى يعرضه للوقوع تحت طائلة المسئولية الجنائية ، والاتهام بالتواطؤ والمشاركة فى مساعدة المنشأة على هذا التهرب ، والذى وصل الأمر أن أعتبره المشرع المصرى جريمة مخلة بالشرف (المادة ١٧٩ و ١٨٠) .

ويتضح مماسبق ، أن الرأى العام يتوقع من المراجع قبول واجب التقرير عن الأمور الهامة التى تمت لعلمه بشأن جرائم الشركات وفشلها ، للسلطات المناسبة ، وذلك بالنسبة لكل المنشآت محل المراجعة ، وليس فقط المؤسسات المالية . فعلى الرغم من أنه قد تم تضييق الفجوة ، الا أنه مازال هناك اختلاف بين وجهات نظر كل من الرأى العام والمراجعين نحو واجبات اعداد التقارير المناسبة .

وعلى أية حال ، فقد حدثت تحركات على المستوى الرسمى - كما يعكس ذلك النشرات المهنية التى أشرنا اليها فى القسمين (٣-٢) ، (٣-٣) - من أجل قيام المراجع بالتقرير للمساهمين بصراحة شديدة عما عليه الحال الآن ، وذلك فيما يتعلق بالأمور المتعلقة بالشكوك حول مقدرة الشركة على الاستمرار وفش الشركات . ومع ذلك فان تلك التحركات مازالت تحت التنفيذ فى الوقت الحالى ، ومن ثم يبقى السؤال الى أى مدى سيتم

تطبيقها فى الممارسة العملية من قبل مزاولى المهنة ، وما أثرها على فجوة التوقعات .

(٤) مظاهر فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة

من التحليل السابق ، يتضح وجود فجوة بين توقعات المجتمع من المراجع وأداء المراجع ، ففى بعض القضايا يرى الباحث أن الفجوة ناشئة بسبب توقعات غير معقولة لدى الرأى العام بشأن دور المراجع فى المجتمع . والمثال على ذلك أن المجتمع يتوقع من المراجع ضمان دقة القوائم المالية ، وأبداء الرأى حول مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية فى أعمالها ، كما سبق أن أشرنا فى القسم (٣-١) . هذا ، ويطلق على تلك الفجوة "فجوة المعقولية" .

أما بالنسبة للبعض الآخر من القضايا ، فيرى الباحث أن الفجوة تعكس فشل المراجع فى الاعتراف أو أداء الواجبات المتوقعة بشكل معقول ، من قبل المجتمع . والمثال على ذلك فشل المراجع فى الافصاح عن شكوكه فيما يتعلق بقدرة الوحدة على الاستمرار فى أعمالها ، كما سبق أن أوضحنا فى القسم (٣-٢) ويطلق على تلك الفجوة "فجوة الأداء" [١] .

---

(١) انظر الشكل السابق (١) ، والذى يعرض عنصرى فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة ، وهما : فجوة المعقولية وفجوة الأداء ، وذلك على التوالى .

ومهما كانت أسباب تلك الفجوة ، فان المقابلة غير السليمة بين التوقعات ينجم عنها حدوث نتائج خطيرة للمراجع ، من أهمها تعرضه للانتقادات الضارة من قبل جمهور الرأى العام ، علاوة على تكبده نفقات باهظة نتيجة للدعاوى القضائية المرفوعة ضده . ويؤيد ذلك ماذكره أحد الكتاب : "أن فجوة التوقعات تمثل جوهر الانتقادات الموجهة للمهنة ، والحل الوحيد هو تضييق هذه الفجوة ، ووضع مستويات معقولة للتوقعات كارشادات للسلوك المهنى ، وبالتالى سوف يتم تقليل الخلافات والمنازعات القضائية فى المجتمع بصورة واضحة (Liggio, 1974, p. 28).

وخلاصة القول ، أنه اذا لم تتخذ المهنة اجراءات لتصحيح التوقعات غير الواقعية لدى الرأى العام واذا فشلت فى تلبية التوقعات المعقولة ، فانها ستواجه ، بلاشك ، مخاطر جسيمة . وفى هذا الصدد أثبتت الأدلة والقرائن - خاصة من خلال تقارير اللجان المهنية بالولايات المتحدة [٦] - أنه اذا تركت المهنة نفسها فريسة للنقد من قبل الرأى العام ، فانه عاجلا أو آجلا ستحدث مخاطر التدخل الخارجى (الحكومة) فى شئون المهنة . فربما يكون هذا التدخل فى شكل فرض التشريعات واللوائح والواجبات من خارج المهنة . ويحذر البعض (Pound, et al., 1980, p. 305) من أنه اذا فرضت المعايير المهنية على المراجعين

---

(٦) مثل Metcalf Committee, Moss Committee Cohen Committee الخ.

من خارج المنظمات والمعاهد المهنية ، فربما قد تتأسس على ادراكات غير واقعية لوظيفة المراجعة ، وقد تتجاوز الى حد بعيد ، مايستطيع المراجع القيام بأدائه بشكل معقول .

وعلى أية حال ، فمن أهم الأمور أيضا ، فقدان وزعزعة ثقة الرأى العام فى المراجعين ، مما يترتب عليه عدم الاستقرار فى الأسواق المالية ، ومن ثم ازدياد احتمال وقوع أزمات فيها . وفى هذا الصدد ، لاحظ رئيس مجلس الاشراف العام Public Oversight Board فى الولايات المتحدة فقدان المستثمرين والمودعين ثقتهم فى مهنة المراجعة على أداء وظيفتها ، التى كانت فى الماضى الوظيفة الفريدة فى المجتمع ، لضمان أمانة ونزاهة المعلومات المالية ، التى يعتمد المجتمع الرأسمالى اعتمادا كبيرا عليها (Flint, 1988, p. 11) وبالمثل أكد (Woolf) على أن وظيفة المراجعة أساس ، لاغنى عنه للحياة التجارية ، وان غيابها سيترتب عليه نتائج وخيمة (Woolf, Feb. 1978, p. 59).

ولكى تتمكن مهنة المراجعة من الوفاء بوظيفتها فى المجتمع، فمن الأهمية بمكان ضرورة أن يحافظ المراجع على ثقة المستفيدين من خدماته . ويؤكد هذا القول ، ماورد بتقرير لجنة مسئوليات المراجع ، بأن تلك الثقة تعتمد أساسا على الفهم المتبادل بشأن المسئوليات المناسبة للمراجع ، واعتقاد المستفيدين بأن تلك المسئوليات قد تم الوفاء بها (CAR, AICPA, Cohen Commission, p. 39)

وعلى ذلك ، نخلص الى أنه من الواضح أن المحافظة على ثقة الرأى العام وصيانتها فيما يتصل بوظيفة المراجعة ، يعتمد فى المقام الأول على تضييق فجوة التوقعات .

(٥) خلاصة البحث وتوصياته

قدمنا فى هذا البحث دراسة تحليلية انتقادية لفجوة التوقعات فى مهنة المراجعة ، حيث تعتبر هذه الفجوة حقيقة جارية فى الحياة بشكل يؤسف له ، إذ أن وجودها السبب الرئيسى لحدوث أزمات الثقة والمصداقية والمسئولية ، التى تتسم بها مهنة المراجعة فى الوقت الحاضر . ويمكن تلخيص فجوة التوقعات التى تعانى منها مهنة المراجعة فى جدول بالملحق (١) . وعلى أية حال ، اذا كان على المراجع الحفاظ على ادراك الرأى العام له كمقدم خدمة ثمينة ومفيدة للمجتمع ، فانه لابد من تضييق الفجوة بين توقعات الرأى العام من المراجع وأدائه المهنى . ولقد أوضحنا فى القسم الثالث والملخص بالملحق (١) ، أن المنظمات المهنية قد اتخذت بعض الخطوات الايجابية نحو تضييق الفجوة ، نتيجة لتحفيزها من خلال التشريع المتعلق بالقطاع المالى فى بريطانيا واستراليا وبواسطة النقد الحاد فى الولايات المتحدة . غير أن المجهودات المهنية كانت أشبه بمكافحة النيران فى الغابات استهدفت تهدئة الانتقادات الحادة والصاخبة للمهنة . ويمكن تلخيص توصيات هذا البحث فى الآتى :

أولا : أن الأمر يستدعى تضييق فجوة التوقعات بشكل مرض ، وهذا يتطلب التحقق من الأسلوب المنهجى والمسئوليات والواجبات الخاصة بالمراجع بشكل سلائم وعادل ، وبالتالى يجب على المراجع انجازها وفقا للمستوى المتوقع .

ثانيا : أنه يمكن فقط تحديد الواجبات المناسبة للمراجع على أساس فهم واضح للدور الرئيسى للمراجع فى المجتمع حيث سبقت الاشارة فى متن هذا البحث الى عدم وجود هذا الفهم ، سواء لدى المراجعين أو مستخدمى خدماتهم .

ثالثا : ينبغى أن تلعب المنظمات المهنية الدور الأساسى فى هذا الصدد ، من خلال اصدار الارشادات والمعايير ذات العلاقة ، فضلا عن عقد اللقاءات والمؤتمرات العلمية لذوى المهنة والأطراف المعنية ، من أجل ايضاح المستجدات فى وظيفة المراجعة وأهدافها .

رابعا : يعتقد الباحث أن هناك حاجة ملحة للبحث فى هذا المجال ، نظرا لندرة البحوث فيما يتعلق بفجوة التوقعات ، خاصة وأنها تمثل أم المشكلات فى مهنة المراجعة اليوم . فمن المفترض أن تتجه الآن البحوث والدراسات نحو تحديد وتعريف دور المراجع فى المجتمع ، وهذا مطلب نحن فى أشد الحاجة اليه .

خامسا : يرى الباحث أنه حالما يتم تحديد وتعريف دور المراجع

في المجتمع ، فان ذلك سيوفر اطار فكرى لتحديد الواجبات المناسبة للمراجع ، وحتى يتحقق هذا ، يمكن أن تتخذ خطوات منطقية متسقة نحو تضييق فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة . وكما يتضح من الملحق (٢) أن الفجوة سوف تقتضى المعالجة من ثلاثة جوانب كما يلى:

الأول : مدى مايتوقعه الرأى العام من المراجع ، أكثر مما يستطيع القيام بأدائه بصورة معقولة ، ولذلك سوف تحتاج مهنة المراجعة الى تعديل وتكييف توقعات المجتمع عن طريق سبل الاتصال الفعال وزيادة وعى وثقافة الرأى العام ، فيما يتصل بوظيفة المراجعة وأهدافها .

الثانى : نظرا لفشل المراجع فى أداء الواجبات التى يتوقعها المجتمع بشكل معقول وواقعى ، فان مهنة المراجعة سوف تحتاج الى تعديل معاييرها غير الكافية ، بالاضافة الى تصحيح وتقويم الأداء دون المستوى المعيارى .

الثالث : ضرورة صياغة قواعد قانونية خاصة منظمة من قبل المنظمات المهنية ، تحكم مسئوليات وواجبات المراجع مستوحاة من طبيعة المهنة ومستجداتها مع الموازنة بين مصلحة المجتمع .

ونخلص الى القول ، أنه بمجرد أن يتم تضييق فجوة التوقعات ، فلا شك أن الانتقادات والدعاوى القضائية - التى تتسم بها مهنة المراجعة فى عالمنا اليوم - سوف تنخفض الى حد كبير ، فضلا عن اصلاح واسترداد ثقة المجتمع وتقديره لوظيفة ودور مهنة المراجعة .

الملحق (١)
ملخص فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

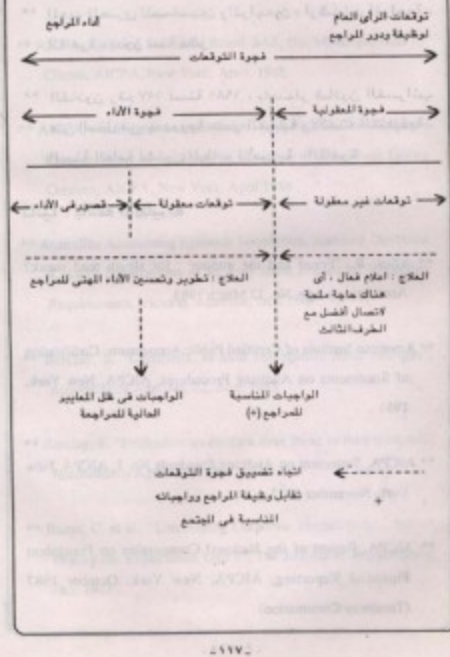
القضايا مرفوع البحث	توقعـــــات		الفجـــوة
	المجتمع(١)	المراجع	
المراجع كضامن	يمثل دور المراجع في ضمان دقة القوائم المالية ، وأن قدرتها على الوفاء بجميع التزاماتها .	توفير الثقة والصداقية بشأن القوائم المالية ، وأنه حريص وبقدر الإمكان لجماعة الشركة ، افلاس الشركة ، ولكن ليس مضمون أي جانب منها .	تعتبر توقعات المجتمع بالنسبة لهذه القضية وبصفة خاصة في عام ١٩٧٠ ، غير واقعية (أقل وضوحا في السنوات الأخيرة)
الانهيار المبكر يفشل وانهيار الشركة	اعطاء تحذيرا لو اشار لاخطر لفشل وانهيار الشركة	الموقف الرسمي ، يتطلب من المراجع التقرير بوضوح عن شكوكه بشأن وجود الشركة كوحدة مستمرة الممارسة العملية ، يواجه المراجع معضلة ذات جانبين كلاهما في غير صالحه .	يعتبر الموقف الرسمي قريبا من توقعات المجتمع ، ولكن بصفة عامة لم يتحقق في الممارسة العملية .
اكتشاف الغش والتقرير عنه	اكتشاف الغش والافصاح عنه بالتقرير ، خاصة غش الادارة (تلاعب ، اختلاس ، سوء استخدام ..)	يقر المراجع ببعض المسئولية عن اكتشاف الغش المادي الذي يؤثر في القوائم المالية ويؤكد	ان أداء المراجع غير كاف بدرجة كبيرة لتلبية توقعات المجتمع ، وبحركت معايير المراجعة الجديدة في

(١) يشير لفظ "المجتمع" الى الطرف الثالث المستفيد من خدمات المراجعة ، كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرا ، ومحللي الاستثمار ، والدائنون والمصارف ، وجهات التخطيط والرقابة على المستوى القومي ، والجهات الضريبية ، العاملون ونقاباتهم ، والمجتمع ككل .

القضايا موضوع البحث	توقعات		القيمة
	المجتمع	المراجع	
		على حدود المراجعة لاكتشاف الغش . ونادرا ما يتم التقرير عن الغش	أمريكا ، وارشادات المراجعة في بريطانيا . واجتهاد المراجع بدرجة أقرب من توقعات المجتمع.
اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها	اكتشاف التصرفات التي تتنافى مع القوانين والتشريعات وتوقيع المجتمع ، فضلا عن الافصاح عنها .	التأكيد على حدود قدرته بشأن التعرف على التصرفات غير القانونية واكتشافها اثناء تنفيذ عملية المراجعة .	أن أداء المراجع غير كاف بدرجة كبيرة لتلبية توقعات المجتمع . غير أن حدود توقعات المجتمع غير واضحة فقد توسع دور المراجع بدرجة أكبر من الواجبات التي يستطيع انجازها بشكل معقول .
		اقرار بعض المسئولية عن اكتشاف التصرفات التي تؤثر بشكل مباشر على الحسابات والقوائم المالية .	
واجب ابلاغ السلطات التشريعية	تقديم تقرير عن الأمور الهامة لادارة الشركة ومساهميها ، واذا ما كانت الصفة العامة في خطر . فيتم ابلاغ السلطات التشريعية	الميل نحو معارضة تقديم تقرير عن الأمور الهامة صراحة للمساهمين بالاضافة الى التأكيد على مشكلة التهاب السرية العميل ، وقضايا القذف	في الحقيقة ، يختبر أداء المراجع غير كاف لتحقيق توقعات المجتمع . ولقد فرض التشريع واجبات على المراجع فيما يتعلق بابلاغ السلطات التشريعية .

القضايا موضوع البحث	توقعات		القهوة
	المجتمع	المراجع	
		وتتمثل السمعة الممكنة - اذا ماتم قبول واجب التقرير (ابلاغ) للسلطات التشريعية المختصة	بالنسبة للمؤسسات المالية في نيوزيلندا ، واليونان في استراليا ، والتهرب الضريبي في مصر ، وقطاع الخدمات المالية بالملكة المتحدة . وحركة أيضا ارشادات المراجعة في المملكة المتحدة . واجبات المراجع فيما يتعلق بالتقرير بصورة تقترب من توقعات المجتمع

الملحق (٢)
مكونات فجوة التوقعات في مهنة المراجعة والنظام المقترح لتضييقها



المراجع

أولا : باللغة العربية

** المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، ارشادات المراجعة ، القاهرة ، بدون سنة نشر .

** القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، باصدار قانون الضرائب على الدخل فى جمهورية مصر العربية ولائحته التنفيذية ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، القاهرة .

ثانيا : باللغة الإنجليزية

** Allen, R. "Fraud and the auditor : for sleuth read sneak? Accountancy Age, No. 12 March 1985.

** American Institute of Certified Public Accountants, Codification of Statements on Auditing Procedures, AICPA, New York, 1951 .

** AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1, AICPA, New York, November 1972 .

** AICPA, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, AICPA, New York, October 1987 (Treadway Commission) .

** AICPA, Auditing Standards Board, SAS, No 53, The Auditor'sResponsibility to Detect and Report Errors and Irregularities, AICPA, New York, April 1988 .

** AICPA, Auditing Standards Board, SAS, No. 54, Illegal Acts by Clients, AICPA, New York, April, 1988 .

** AICPA, Auditing Standards Board, SAS No. 59, The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as Going Concern, AICPA, New York, April 1988 .

** Australian Accounting Research Foundation, Auditing Guideline 4, Audit Implications of Reserve Bank Prudential Reporting Requirements, Victoria, Australia, Dec. 1987.

** Barclay, S. "Certifieds, to hold out against fraud changes", Accountancy Age, No. 22, Aug. 1985.

** Barclay, S. "Profession on the rack over fraud as time runs out", Accountancy Age No. 12 Dec . 1985 .

** Baron, C. et al., "Uncovering Corporate Irregularities : Are we closing the Expectation Gap ?", The Journal of Accountancy, Oct. 1977 .

** Beck, G. "Accountants : As Others See Us", The Australian Accountant, No. 12, Feb. 1972 .

** Beck, G. "The role of the Auditor in Modern Society :An Empirical Appraisal", Accounting and Business Research, Spring, 1973 .

** Canadian Institute of Chartered Accountants "Report of the Commission to study the public's Expectations of Audits", CICA Toronto, June 1988 .

** Carty, J. "Fraud and Other Irregularities", Certified Accountant, Sept. 1985 .

** Commission on Auditors' Responsibilities, Report Conclusions and Recommendations, AICPA, New York, 1978 (Cohen Commission).

** Davidson, L. "The Role and Responsibilities of the Auditor : Perspectives, Expectations and Analysis", Unpublished Paper for the Commission on Auditors' Responsibilities, 1975 .

** Dingell, J. "Accountants must clean up their act", Management Accounting, May 1985.

** Flint, D. Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan Education Limited, Hampshire, England, 1988.

** Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Report of the Working Party on Fraud", (Davison Report) ICAEW, London, July 1985 .

** ICAEW, "The Auditor and Fraud : Report of Lord Benson's Committee", ICAEW, London, November 1985 .

** ICAEW, "Report of the Working Party on the Future of the Audit", ICAEW, London, April 1986 .

** ICAEW, Auditing Practices Committee, Exposure Draft of an Auditing Guideline, "The Auditor's Responsibility for Detecting and Reporting Fraud and Other Illegal Acts", Accountancy, Feb. 1988 a .

** ICAEW, Auditing Practices Committee, Exposure Draft of an Auditing Guideline, "The Implications for Auditors of the Financial Services Act 1986" Accountancy, Feb. 1988 b.

** Institute of Chartered Accountants of Scotland, "Fraud and the Financial Services Industry", The Accountant's Magazine, August 1985 .

** Lee, T. "The Nature of Auditing and its objectives", Accountancy, No. 81, April 1971.

** Leon, H. "Serving The Client or Informing The Public", Certified Accountant, Feb. 1986.

** Liggio, C. "The Expectation Gap : The Accountant's Legal Waterloo", Journal of Contemporary Business, Summer 1974.

** Morison, A. "The Role of the Reportig Accountant Today", The Accountant's Magazine, Sept. 1970.

** News Reporter, "Dingell Committee", Accountancy, March 1988.

** New Zealand Society of Accountants, Auditing Guideline 17, "Auditing Implications of Prudential Supervision", Wellington, June, 1988.

** Porter, B. "Report on the Auditor's Responsibility to Detect Fraud, Unpublished Research Report, Accountancy Dept., Massey University, New Zealand, 1983.

** Porter, B., et al. "Company Fraud - What Place the Auditor", Accountants' Journal, Dec. 1987.

** Porter, B. "New Duties for Auditors - Narrowing the Expectation Gap Part 1 : Changes for Auditors in Britain Accepted for Publication", Accountants' Journal, Oct. 1988 .

** Pound, G., et al. "The Auditor's Liability : A Myth?", Accounting and Business Research, Summer 1980 .

** Russell, G. "All Eyes on Accountants", Time 21 April 1986 .

** Smith, T. "Expectation gap trips up fraud fight's Frontline", Accountancy Age, No. 22 August 1985 .

** Tweedie, D. "Getting together on Research", Accountant's Magazine, Feb. 1987.

** William, E. Improving Audit Productivity, John Wiley & Sons, New York, 1984.

** Woolf, E. "Professional in Peril - Time Running out For Auditors", Accountancy, Feb. 1978.

** Woolf, E. "Negligence and liability : the ever creeping threat" ,Accountancy, Feb. 1985 .

** Woolf, E. "We must Stem the tide of litigation", The Accountant, April, 1985 .