

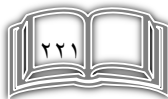
المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية

إعداد

محمد محمد سليمان الفار

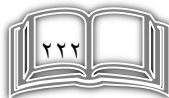
الملخص:

استهدف البحث دراسة المسئولية القانونية لمراقب الحسابات بشأن التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، حيث تناول المسئولية القانونية لمراقب الحسابات تجاه التقرير عن الحوكمة البيئية، وقد انتهت الدراسة إلى مراقب الحسابات يتعرض للمسئولية التأديبية من قبل الجهة المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة (وهي نقابة التجاريين في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ الخاص بإنشاء نقابة التجاريين المصرية)، إذا خالف الواجب المهني وارتكب خطأً مهنيًا يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليده المهنية عند إعداده لتقرير الحوكمة البيئية، كما يتعرض للمسئولية المدنية في حالة إهماله أو تقصيره في أداء الواجبات المطلوبة منه، وإخلاله بالتزاماته المقررة في ذمته على نحو يعرض عميله أو الغير للضرر أو الخسارة نتيجة فشله في عملية التأكيد، كما يتعرض مراقب الحسابات للمسئولية الجنائية في حالة إضرار بمصالح المجتمع ككل، كما أن تخفيض تعرض مراقب الحسابات للمسئولية القانونية يتطلب ضرورة تطوير التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، والحفاظ على استقلاله، وبذل العناية المهنية الواجبة، توافر لمعرفة والخبرة في خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.



Abstract:

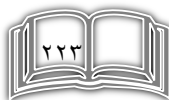
The research aimed to study the legal responsibility of the auditor regarding the emphasis on management's report on the extent of its commitment to applying environmental governance. It dealt with the auditor's legal responsibility towards the report on environmental governance. The study concluded that the auditor is subject to disciplinary responsibility by the professional body supervising the profession of accounting and auditing The Trade Syndicate in Egypt in light of the provisions of Law No. 40 of 1972 on the establishment of the Trade Union of Egypt), if he violates the professional duty and committed a professional error that is contrary to the ethics, behavior and traditions of the profession when preparing the report on environmental governance It is also liable to civil liability in the case of negligence or failure to perform the duties required of it, and to breach its obligations stipulated in its charge in such a way as to expose its client or third parties to damage or loss as a result of its failure in the confirmation process. The auditor is also liable for criminal liability in case of harm to the interests of society as a whole. Reducing the auditor's exposure to legal responsibility requires the development of the auditor's scientific and practical qualifications, maintaining independence, due diligence, knowledge and experience in the service of emphasizing the management's report on its commitment to environmental governance



أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة:

قد أدى تزايد القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات كنتيجة لاستغلال بعض الشركات الثقة القوية بمراقب الحسابات في تمرير حالات التلاعب والتزوير والغش في النواحي البيئية بالشركة بالتواطؤ مع مراقب الحسابات نفسه، وبالتالي إرتفاع عدد حالات إفلاس وانهيار منشآت المراجعة، حيث يقوم مستخدمو المعلومات البيئية بمقاضاة مراقب الحسابات نتيجة إصداره لتقارير تأكيد مضللة، مطالبين بتعويض عن الأضرار التي لحقت بهم نتيجة الإعتماد على ما جاء بتقريره، وفي ضوء المنازعات القانونية والدعاوى القضائية خاصة في ظل مواجه المحاكم لصعوبات كبيرة في فهم وتفسير الجوانب البيئية وخاصة الفنية منها في المحاسبة والمراجعة، أصبح من الضروري تحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن أداءه لخدمات التأكيد، وإعداد تقرير عنها.

وفي ضوء معايير التأكيد فإن مسؤولية مراقب الحسابات تكمن في مدى بذل العناية المهنية الواجبة، وذلك في نطاق عملية التأكيد المسندة إليه، من خلال الفهم الجيد لنظام الرقابة البيئية الداخلية على الأداء البيئي وتقارير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، وتطبيق الإجراءات المناسبة وفقاً لمعايير التأكيد ذات الصلة، وأعمال التقدير الشخصي والحكم المهني عند جمع الأدلة، والقيام بعملية التأكيد على مزاعم الإدارة الواردة بتقريرها بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، ويمكن تصنيف مسؤولية مراقب الحسابات إلى نوعين من المسؤولية هما المسؤولية المهنية والمسؤولية القانونية، معتمداً في ذلك على نوعين من الإعتبارات هما توقيت الحدوث وعلاقة السببية أو التبعية، فلا يقع مراقب الحسابات تحت طائلة المسؤولية القانونية إلا إذا كان هناك إخلال من جانبه بالمسؤولية المهنية، وهو ما يجعل المسؤولية القانونية تأتي في مرحلة لاحقة للمسؤولية المهنية، وترتبط معها بعلاقة تبعية أو سببية، وتكمن مشكله البحث في الإجابة عن بعض التساؤلات الآتية:



- ما هي طبيعة وأركان المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية؟
- ما هي المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية؟
- ما هي محاور تخفيض احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية في ضوء مسئوليته القانونية؟

ثانياً- أهداف البحث:

يمكن تحديد أهداف البحث في ضوء النقاط التالية:

- ١- تحديد طبيعة وأركان المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.
- ٢- تحديد المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.
- ٣- تحديد محاور تخفيض احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية في ضوء مسئوليته المهنية والقانونية.

ثالثاً- أهمية البحث:

- ١- الأهمية العلمية: يستمد البحث أهميته العلمية من خلال حداثة موضوع الحوكمة البيئية حيث يعتبر من الموضوعات الحديثة التي تأتي على قائمة أولويات البحث العلمي على المستوى الدولي والمحلى نظراً لتزايد حجم المخاطر البيئية لأنشطة الشركات ذات الأثار الضارة على البيئة، وعدم تحديد المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

٢- الأهمية العملية: ويستمد البحث أهميته العملية من خلال ما يلي:

- إتاحة مجالات جديدة لمنشآت المراجعة للدخول فيها، وتحقيق موارد إضافية عن طريق دخول مراقبي الحسابات لمجالات جديدة في ظل



المنافسة الشديدة بين ممارسي مهنة المراجعة، وغيرهم لتقديم خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية. إن تحديد المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل أدائه لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية يساهم في تخفيض إمكانية تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية

رابعاً-فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته، وأهدافه، فقد تم اقتراح الفروض التالية:

- 1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء مراقب الحسابات لخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية والمسئولية القانونية لمراقب الحسابات.
- 2- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول محاور تخفيض احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية في ضوء مسئوليته القانونية.

خامساً: منهج البحث:

تعتمد الباحث في إعداد هذا البحث على المنهجين (المنهج الاستقرائي – المنهج الاستنباطي) كالتالي:

1- المنهج الاستقرائي:

حيث يتم الاعتماد بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي الذي يبدأ من الجزئيات للوصول إلى الكليات ويمر بأربعة مراحل رئيسية وهي الملاحظة ووضع الفروض ومن ثم اختبار هذه الفروض للوصول إلى النتائج والتعميمات فمن خلال هذه الدراسة يتم اختيار فروض سببيه حيث يتم تحديد أبعاده الظاهرة ثم تحديد متغيراتها ووصف العلاقة بين هذه المتغيرات ثم القيام باختيار الفروض لتحديد العلاقات السببية بين هذه المتغيرات.



٢- المنهج الاستنباطي:

يتم اختيار المنهج الاستنباطي لتحديد المسئولية المهنية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية من خلال استنباط حقائق جزئية من الحقائق العامة التي تم التوصل إليها استقرائياً، وسوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لمناهج البحث المتبعة.

سادساً: خطة البحث:

ويحتوى البحث على الفصلين التاليين:

- الفصل الأول: المسئولية القانونية المراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.
- الفصل الثاني: محاور تخفيض احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية في ضوء مسئوليته المهنية والقانونية.

الفصل الأول

المسئولية القانونية المراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية

أولاً: طبيعة وأركان المسئولية القانونية لمراقب الحسابات:
طبيعة المسئولية القانونية:

أشارت دراسة (Seminogovas, 2012) إلى أن هناك بعض المفاهيم الأساسية في نظرية وممارسات خدمات التأكيد، والتي في غاية الأهمية لفهم مسئولية مراقب الحسابات بصفة عامة، حيث تتمثل هذه المفاهيم فيما يلي: (i)

أ- المفهوم الأول: مفهوم التأكيد المعقول: حيث يعنى هذا المفهوم أن خدمات التأكيد توفر مستوى عالي من التأكيد ولكن ليس مطلقاً، وهذا يعنى أن خطر التحريف الجوهرى يمكن أن يكون قائماً، حيث يكون هذا الخطر مرتبطاً بطبيعة خدمة التأكيد، وفى هذه الحالة فإن وجود تحريف جوهرى لا يعنى بالضرورة انعقاد المسئولية على مراقب الحسابات.



ب- المفهوم الثاني: مفهوم العناية الواجبة: والذي يعنى أن خدمات التأكيد قد تمت وفقاً لمجموعة قواعد السلوك المهني، والمعايير والقواعد المحاسبية، ولكن تم إكتشاف بعض التحريفات الجوهرية، وفي هذه الحالة فإنه ليس من الضروري مساءلة مراقب الحسابات، وبالتالي فإن مسؤولية مراقب الحسابات تتواجد فقط في حالة سلوكه المتعمد، وإهماله الكلي، وخرقه الكبير لمعايير المراجعة.

أركان المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات:

إن المحدد الأساسي لمسئولية مراقب الحسابات القانونية هو نطاق عمله الذي يحدده، ومطابقته لما يجب أن يكون، ومدى بذله للعناية المهنية الواجبة في عمله، أي أنه إذا ثبت أن مراقب الحسابات قد قام بالتخطيط السليم لعملية التأكيد، وبذل العناية المهنية الواجبة في أداء عمله دون إهمال أو تقصير فلا يتحمل أي نوع من أنواع المسؤولية القانونية، وبالتالي يمكن تحديد أركان مسؤولية مراقب الحسابات القانونية في ركنين رئيسيين وهما ما يلي: (ii)

أ- نطاق العمل المؤدى، ومدى مطابقته لما يجب أدائه وبما التزم به مراقب الحسابات:

يعتمد تحديد مدى نطاق عمل مراقب الحسابات على العديد من العوامل، منها طبيعة المنشأة، وحجمها، ومدى توافر المعلومات لمراقب الحسابات، ومدى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، وغيرها من العوامل التي تجعل هناك إختلافاً في نطاق عمل مراقب الحسابات من منشأة إلى أخرى، إلا أنه يجب عليه في جميع الأحوال تحديد نطاق عمله الذي يجعله قادراً على إبداء الرأي السليم.

ب- مدى بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية الواجبة:

إن طبيعة الالتزام المهني لمراقب الحسابات تتلخص في أنه التزم ببذل العناية المهنية الواجبة، وليس التزاماً بتحقيق نتيجة، وبذلك يتطلب من مراقب الحسابات التخطيط الجيد، وبذل كافة الإجراءات المناسبة في ضوء



معايير المراجعة والتأكيد ذات الصلة، وأعمال التقدير الشخصي عند جمع أدلة الإثبات اللازمة للحكم على ما إذا كانت مزاعم إدارة الشركات صادقة وعادلة أم لا.

ثانياً: أنواع المسئولية القانونية لمراقب الحسابات:

إن المسئولية القانونية لمراقب الحسابات تشمل ثلاثة أنواع، والتي يمكن أن يتعرض لها مراقب الحسابات عند ممارسة لمهنته، وهذه الأنواع هي:

١. المسئولية التأديبية.

٢. المسئولية المدنية.

٣. المسئولية الجنائية.

وسوف يتناول الباحث المسئولية القانونية لمراقب الحسابات عن خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية كما يلي:

١. المسئولية التأديبية لمراقب الحسابات:

أشارت دراسة (صالح، ٢٠١٦) إلى أن مراقب الحسابات يتعرض للمسئولية التأديبية في حالة مخالفته للقواعد المقررة من قبل المنظمات المهنية ذات الصلة، وبالتالي تشير المسئولية التأديبية إلي مسئولية مراقب الحسابات أمام المهنة ككل، ويكون مصدرها ما تقرره المنظمات المهنية ذات الصلة من لوائح، وتشريعات تحدد طبيعة تلك المسئوليات، ولا تتحقق المسئولية التأديبية إلا إذا توافر لها ركنان وهما ما يلي: (iii)

أ- الركن المادي:

يتمثل الركن المادي في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من مراقب الحسابات أو الذنب الإداري الذي يرتكبه، فإذا لم يصدر خطأ من مراقب الحسابات أو لم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني نحو النقابة، فلا توجد جريمة يستحق عليها مراقب الحسابات التأديب، ولا



يمكن مساءلته، حيث إن المسؤولية التأديبية تنشأ عند وقوع الخطأ الوظيفي أو المهني.

ب- الركن المعنوي:

لا يكفي صدور خطأ تأديبي من مراقب الحسابات حتى يحاكم تأديبياً، وإنما لا بد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، حيث إن الخطأ التأديبي يكون دائماً متعمداً، وإذا ثبت التعمد أصبح عاملاً هاماً عند تقدير الجزاء، ويتساوى الخطأ العمد مع الخطأ غير العمد في أن كليهما يصدر عن إرادة آثمة، غير أن مراقب الحسابات في الخطأ العمد يقصد نتيجة تصرفه على حين لا يقصد في الخطأ غير العمد سوى الفعل دون النتيجة.

وقد نص قانون نقابة التجاريين في جمهورية مصر العربية رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ المادة رقم ٥٤ على أنه " يحاكم أمام الهيئات التأديبية الأعضاء الذين يرتكبون أموراً مخلة بشرفهم أو ماسة بكرامة المهنة أو يهملون في تأدية واجباتهم، أما الأعضاء من موظفي الحكومة والقطاع العام فلا يحاكمون أمام هذا المجلس إلا فيما يقع منهم بسبب مزاوله المهنة خارج أعمال ووظائفهم" (iv)

كما نصت المادة ٥٥ من القانون السابق على أنه " تكون العقوبات

التأديبية. (v)

- لفت نظر.
- الإنذار.
- الإيقاف عن العمل لمدة لا تجاوز سنة.
- إسقاط العضوية من النقابة – وفي هذه الحالة لا يكون للعضو الحق في مزاوله المهنة إلا بعد قيده بالنقابة.

ويري الباحث أن مراقب الحسابات في حالة إخلاله بقواعد، وآداب وسلوكيات المهنة عند أدائه لعملية التأكيد عن مدى التزامات الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية، وإصدار تقرير بشأن ذلك، فإنه يتعرض للمسئولية التأديبية من



قبل الجهة المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة (وهي نقابة التجاريين في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ الخاص بإنشاء نقابة التجاريين المصرية)، أي أن مراقب الحسابات يمكن أن يتعرض للمسئولية التأديبية إذا خالف الواجب المهني، وارتكب خطأً مهنيًا يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليد المهنة، ومن أمثلة هذه المخالفات والأخطاء ما يلي:

- إذا حاول الحصول على عملية تأكيد بشأن مدى التزام منشأة ما بتطبيق الحوكمة البيئية بطريقة تتنافى مع كرامة المهنة.
- إذا وقع بيانات تتعلق بتطبيق منشأة ما للحوكمة البيئية وله مصلحة شخصية فيها دون أن يشير إلى ذلك في تقريره.
- إذا أفشى أسرار خدمة التأكيد بشأن مدى التزام منشأة ما بتطبيق الحوكمة البيئية.

٢. المسئولية المدنية لمراقب الحسابات:

قد أشارت دراسة (محمد، ٢٠١٦) إلى أن المسئولية المدنية لمراقب الحسابات تنشأ نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته التي يجب أن تؤدي بواسطة شخص مهني عادي يؤدي العناية المهنية المعقولة، ولا يعني ذلك أنه مطالب بالقيام بأعمال فوق العادة، يتوقع فيه أن يكون على درجة من المهارة المتوقعة من شخص مهني كفاء. (vi)

وقد حدد قانون الشركات في مصر – رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ – هذه المسئولية في المادة ١٠٩ عندما أورد ما يلي: (vii)

"يكون مراقب الحسابات مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحق بها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن"، كما نصت نفس المادة على ما يلي: " كما يسأل مراقب الحسابات عن الضرر الذي يلحق بالمساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه".



ويرى الباحث أنه في ضوء شروط انعقاد المسئولية المدنية لمراقب الحسابات، وما جاء بالمادة ١٠٩ من قانون الشركات في مصر رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ يمكن أن تنعقد المسئولية المدنية على مراقب الحسابات عند قيامه بمهمة التأكيد عن مدى الالتزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية إذا ما وقع خطأ أو إهمال من جانب مراقب الحسابات واللاحق ذلك الخطأ الضرر بالغير، وكان هناك رابطة سببية بين الخطأ والإهمال من مراقب الحسابات والضرر الذي وقع على الغير، وينبغي على المدعي أن يثبت حدوث الضرر أو الإهمال الذي وقع عليه، حيث يجب أن يكون هذا الضرر أو الإهمال قد حدث فعلاً، وتنقسم المسئولية المدنية لمراقب الحسابات إلى الفرعين التاليين:

أ- المسئولية التعاقدية: الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة مراقب الحسابات بمالك المنشأة، ويترتب عليه مساءلة مراقب الحسابات عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ صدر منه أدى إلى الإضرار بالمنشأة، وبالتالي فإن المسئولية التعاقدية تعني مسئولية مراقب الحسابات تجاه العميل نتيجة لمخالفة شروط العقد.^(viii)

وقد أشارت دراسة (راضى، ٢٠١٧) إلى أن الأساس في المسئولية التعاقدية يرجع إلى العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات والعميل، ولاسيما في حالة المراجعة الاختيارية، بحيث تتحدد مسئولية مراقب الحسابات على أساس العقد المبرم بينه وبين العميل، ولعل مرجعية ذلك أن مراقب الحسابات حال الدخول في تعاقدات لتأدية خدمات مهنية فإنه يجب أن يؤدي عمله بدرجة من العناية المهنية والمهارة المعقولة طبقاً للأصول المهنية، فإذا أهمل مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة فإنه يكون مسئولاً عن تعويض الضرر الذي أصاب العميل من جراء إهماله، كذلك إذا أخطأ مراقب الحسابات في تقديره وترتب على ذلك ضرر أصاب العميل فإنه لا يسأل عن تعويض هذا الضرر، وذلك بحسبان أن مراقب الحسابات حال قيامه بأداء عمله فإنه يبذل العناية المهنية بما ينطوي عليه من قيامه بالعمل بأمانه ونزاهة وموضوعية، غير أن هذا لا يعنى



تعهد به بأنه يكون معصوماً من الخطأ البشري، ولذا فهو مسئول قبل عميله عن الإهمال والتقصير، وليس مجرد الخطأ في التقدير.^(ix)

ويرى الباحث أن مراقب الحسابات يمكن أن يسأل مدنياً تجاه العملاء عما ورد بتقريره من معلومات بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية في المواقف التالية:

- عند إدلائه في تقريره لمعلومات مضللة بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية، استناداً إلى ما جاء بالمادة رقم ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، والتي تنص على الآتي "يسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين".
 - عند فشله في إكتشاف التحريفات الجوهرية في تقرير الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، وكذلك عند فشله في إكتشاف الاختلاس والتلاعب في الأمور المتعلقة بتطبيق الحوكمة البيئية.
 - عند إفشائه المعلومات السرية للعميل الخاصة بالأمور البيئية، وتطبيق الحوكمة البيئية دون الحصول على إذن أو موافقة منه.
- ب- المسئولية التقصيرية:

قد أشارت دراسة (Rehim, et al., 2015) إلى أن المسئولية التقصيرية هي مسئولية مراقب الحسابات تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين، التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات، وبالتالي فإن المسئولية التقصيرية هي مسئولية مراقب الحسابات عن الضرر الذي يلحق بالأطراف الأخرى بخلاف العميل الذي يرتبط معه بعلاقة تعاقدية، وهي ما يطلق عليها الطرف الثالث المتوقع تأثيره بتقرير مراقب الحسابات نتيجة لإهماله.^(x)

وأشارت دراسة (Lessambo, 2016; Mater, 2012) إلى أن المحاكم الأمريكية قد وضعت أكثر من منهج فيما يتعلق بتحديد الطرف الثالث الذي يقاضى مراقب الحسابات بشأن مهام العناية المهنية، حيث يكون للطرف



الأخر الحق في تقاضى مراقب الحسابات نظراً لعدم دقة البيانات الناتجة عن إهمال مراقب الحسابات، وتتمثل هذه المناهج فيما يلي: (xi)

■ المنهج الأول: منهج الخصوصية:

طبقاً لنظرية الخصوصية، أن مراقب الحسابات ليس لديه مسئولية تجاه الطرف الثالث الذي ليس ضمن العلاقة التعاقدية معه، ولسهولة هذا المنهج فقد اعتمدت المحاكم عليه في تحديد مسئولية مراقب الحسابات، حيث يقع على الأطراف المتضررة الأخرى من المساهمين إثبات الغش والانتهاكات التي تعرضوا لها في ظل غياب الخصوصية في التعاقد، وقد أشارت القرارات الأخيرة في معظم دول العالم إلى تراجع توافر شرط الخصوصية لرفع دعوة قضائية بتهمه الإهمال من قبل الطرف الثالث ضد مراقب الحسابات.

■ المنهج الثاني: المنهج الأقرب للخصوصية:

طبقاً لهذا المنهج فإن مراقب الحسابات يعد مسئولاً عن الإهمال العادي تجاه الطرف الثالث بخلاف العميل إذا كان على علم به مقدماً، وأنه يعتمد على عمل مراقب الحسابات في اتخاذ قرارات معينة، وبالتالي فإن هذا الطرف سوف يستفيد من عمل مراقب الحسابات، ومن ثم يجب أن يستفيد بدرجة متساوية مع العمل، وذلك على الرغم من عدم وجود علاقة تعاقدية مباشرة تربطه بمراقب الحسابات، حيث ينبغي إستيفاء مجموعة من الشروط لتطبيق هذا المنهج، وهى ما يلي:

- يجب أن يكون مراقب الحسابات على علم بأن التقارير المالية كان من المقرر أن تستخدم لغرض أو لأغراض معينة.
- إن الطرف أو الأطراف المعلومة مقدماً لمراقب الحسابات يعتمدون بشكل مباشر على تلك التقارير المالية عند اتخاذ قراراته.
- يجب أن يكون هناك إجراء أو سلوك من جانب مراقب الحسابات يثبت ارتباطه مع تلك الطرف أو الأطراف.



■ **المنهج الثالث: منهج الأضرار المحددة:**

طبقاً لهذا المنهج يجب أن يكون المستخدم المتوقع عضواً في مجموعة المستخدمين القابلة للتحديد على نحو مناسب، وتعتمد على عمل مراقب الحسابات، على سبيل المثال الدائنين، وذلك على الرغم من أن مراقب الحسابات قد لا يعلم بالتحديد هؤلاء الأشخاص المحددين في المجموعة أثناء القيام بعمله.

■ **المنهج الرابع: منهج إمكانية التوقع:**

يعد هذا المفهوم أوسع التفسيرات لحقوق الطرف الثالث المستفيد، وقي ظل هذا المفهوم يكون لكل مستخدم يعتقد المراجع أنه يمكن إعتبره مستخدماً متوقعاً للقوائم المالية نفس الحقوق التي تتعلق بالطرف الذي تكون له خصوصية التعاقد، ويشار إلى هؤلاء المستخدمين على أنهم الفئة غير المحددة، وللمدعى توضيح سبب الدعوى استناداً إلى نظرية تحريف الإهمال، حيث على المدعى في حالة إن تحريف الإهمال قد وقع بالفعل، وأنه من قبل مقدم خدمة التأكيد، وأنه أدى إلى خسائر اقتصادية، وأنه لشخص ليس لديه خصوصية في التعاقد مع مراقب الحسابات مقدم الخدمة.

وقد أكد (راضى، ٢٠١٧) على أنه من الضروري إصدار تشريع يحدد مسئولية مراقب الحسابات نحو الطرف الثالث، ومن ضمن الاقتراحات المقدمة في هذا الشأن قصر مسئولية المراقب على الظروف التالي: (xii)

- عندما يقع ضرر مادي ناتج من عمل مراقب الحسابات.
- عندما يمكن إثبات الإهمال الفادح.
- عندما يكون تقرير مراقب الحسابات موجهاً بصفة أساسية إلى الطرف الثالث.
- عندما يكون مراقب الحسابات لديه علم بمجموعة المستخدمين لتقرير الإدارة الذي قام بالتأكيد عليه، واحتمال اعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.



٣. المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات:

قد يرتكب مراقب الحسابات جرائم مختلفة أثناء أدائه لمهمة التأكيد، حيث يكون مراقب الحسابات مسئولاً جنائياً في الحالات التالية: (xiii)

- دراية مراقب الحسابات المسبقة بالفعل، وأجاز أو وجه آخر لإجراء تسويات غير صحيحة جوهرية في تقرير الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.
- فشل مراقب الحسابات في تصحيح البيانات الكاذبة أو المضللة عندما يكون له الصلاحية لذلك.
- اعتماد مراقب الحسابات أو توجهه لأخر لاعتماد وثائق تحتوى على معلومات كاذبة أو مضللة جوهرية.

وفى ظل المسئولية الجنائية، تتجاوز الأضرار نطاق الطرف الذي يعتمد على المعلومات البيئية لتشمل المجتمع ككل، حيث يمكن أن تتعدد المسئولية الجنائية على مراقب الحسابات إذا كانت خسارة الضرر لا تؤثر على شخص واحد فقط بل تؤثر على المجتمع ككل. وتتميز المسئولية الجنائية بأنها مسئولية شخصية وليست مثل المسئولية الجنائية، والتي يسأل عنها مراقب الحسابات عن متبوعه حيث يسأل مساعده كل منهم شخصياً عن ما اقترفه جنائياً. (xiv)

وقد اهتم القانون المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة بتحديد بعض المتطلبات الواجب توافرها في مراقب الحسابات، حيث تناولت كل من: (xv)

أ- المادة رقم (١٠٣) تحديد مواصفات مراقب الحسابات واستندت في تحديد تلك المواصفات إلى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، كما اهتمت بتحديد مسئولية مراقب الحسابات في حالة تعدد المراقبين، وأشارت إلي أنهم متضامنون في المسئولية، كما حددت المادة الجهة المسئولة عن تعيين مراقب حسابات أو أكثر حيث نصت على أن "يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط



المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعيينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول.

ب- المادة رقم (١٠٤) من قانون الشركات نصت على أنه "لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، ولا يجوز كذلك أن يكون المراقب شريكاً لأي شخص يباشر نشاطاً مما نص عليه في الفقرة السابقة أو يكون موظفاً لديه أو من ذوي أقرباؤه حتى الدرجة الرابعة، ويقع باطلاً كل تعيين على خلاف الأحكام المنصوص عليها في هذه المادة".

ت- المادة رقم (١٦٣) فقرة رقم (٢) من قانون الشركات أشارت إلى العقوبات التي توقع علي من يخالف أحكام الحظر المقررة في القانون بخصوص تعيين المراقب، حيث نصت على أنه "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى، يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه، ولا تزيد على عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصياً كل من يعين عضواً بمجلس إدارة شركة مساهمة، أو عضواً منتدباً لإدارتها أو يظل متمتعاً بعضويتها أو يعين مراقباً فيها على خلاف أحكام الحظر المقررة في القانون".

ويتعرض مراقب الحسابات للمسئولية الجنائية في ظل قانون الشركات نظراً لعلاقته بمجال الدراسة في الحالات التالية: (xvi)

أ- جريمة إثبات بيانات كاذبة بشأن التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية بتقرير نشرة الاكتاب:

حيث نصت الفقرة رقم (١) من المادة رقم (١٦٢) لقانون الشركات على أنه "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى، يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تزيد عن



عشرة آلاف جنيه – يتحملها المخالف شخصياً – أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل من اثبت عمداً وليس مجرد إهمال أو تقصير في نشرات إصدار الأسهم أو السندات بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية، وكل من يوقع على تلك النشرات تنفيذاً لهذه الأحكام".

ويرى الباحث أن مراقب الحسابات يتعرض للمسئولية الجنائية إذا ثبت تعمده، وليس مجرد إهماله، أو تقصيره، أو وقع في نشرات إصدار الأسهم أو السندات بيانات كاذبة تخص مدى التزام إحدى المنشآت بتطبيق الحوكمة البيئية، على سبيل المثال إذا ثبت تعمده أو وقع على أن الشركة محل التأكيد ملتزمة بتطبيق الحوكمة البيئية على الرغم من معرفته بعدم التزامها في الواقع الفعلي.

ب- جريمة التصديق على توزيع أرباح صورية:

حيث نصت الفقرة رقم (٥) من المادة رقم (١٦٢) لقانون الشركات على أنه "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى، يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفي جنيه، ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه – يتحملها المخالف شخصياً – أو بأحدى هاتين العقوبتين، كل عضو مجلس إدارة وزع أرباحاً أو فوائد على خلاف أحكام هذا القانون أو نظام الشركة، وكل مراقب صادق على هذا التوزيع".

وبالتالي يرى الباحث أنه يمكن أن يقع مراقب الحسابات تحت طائلة القانوني الجنائي إذا صدق عن عمد، وليس مجرد إهمال، أو تقصير على توزيع أرباح صورية ناتجة عن تقييم حصص عينية مقدمة من أحد الشركاء بأكثر من قيمتها الحقيقية، كقطعة أرض ملوثة بيئياً، وبالتالي عديمة القيمة فيتم تقييمها بأكثر من قيمتها عن عمد وقصد.



ج- جريمة إعداد تقرير كاذب:

وقد نصت الفقرة رقم (٦) من المادة رقم (١٦٢) لقانون الشركات على أنه "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى، بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه – يتحملها المخالف شخصياً – أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو أخفى عمداً وقائع جوهرية، أو أغفل عمداً هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العامة وفقاً لأحكام هذا القانون".

وبالتالي يرى الباحث أنه يمكن أن تنعقد المسئولية الجنائية على مراقب الحسابات إذا وضع تقرير كاذب عن عمد وليس مجرد إهمال أو تقصير نتيجة قيامه بمهمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية أو أخفى عن قصد وقائع أو أحداث بيئية جوهرية أو اغفل هذه الوقائع في تقريره المستقل.

حيث نصت المادة رقم (١٠٨) من قانون الشركات على أنه "مع عدم الإخلال بالتزامات المراقب الأساسية لا يجوز أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيره، وإلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض" (xvii).

وبالتالي يرى الباحث أنه طبقاً للمادة رقم (١٠٨) من قانون الشركات يجب على مراقب الحسابات مع عدم الإخلال بالتزاماته الأساسية ألا يقوم بإفشاء أسرار تتعلق بتطبيق الحوكمة البيئية بالمنشأة محل التأكيد على المساهمين في مقر الجمعية العامة، أو غيره، وإلى غيرهم كنتيجة لقيامه بمهمة التأكيد بشأن مدى التزام المنشأة محل التأكيد بتطبيق الحوكمة البيئية.



الفصل الثاني

محاور تخفيض احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية في ضوء
مسئوليته المهنية والقانونية.

قد اقترحت دراسة (Mouillon, et al., 2016) أن يكون هناك نظام لتأمين مراقب الحسابات ضد مخاطر التحريف، حيث يتيح هذا النظام لمراقب الحسابات بيع التحوط ضد مخاطر التحريف، وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيه في عقد التامين والذي يمكن بيعه للمستثمرين، وبالتالي في هذه الحالة يكون من مصلحة مراقب الحسابات بيع عقد التامين بأعلى سعر ممكن في ظل قيود تبادلية أو تجنب مخاطر التحريف المفرطة والتي تؤدي إلى فقدان أو خسارة التامين. (xviii)

وبالتالي يرى الباحث أنه ينبغي على منشآت المراجعة التي تقوم بتقديم خدمات التأكيد بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية القيام بالتامين ضد المسئولية القانونية خاصة في ظل ارتفاع المخاطر البيئية للشركات، بهدف توفير التامين الذاتي لها، وتجنب خسارة دفع مبالغ كبيرة على سبيل التعويض في حالة تعرض منشأة المراجعة لمخاطر التقاضي.

وقد اتفقت بعض الدراسات على أنه من الضروري توجه الجهود نحو تخفيض مخاطر التقاضي لمراقب الحسابات من خلال استبدال أسلوب أو معيار المسئولية المشتركة والمتعددة- حيث يتحمل مراقب الحسابات الخسائر الكلية التي تكبدها المدعى بغض النظر عن مدى اشتراك أطراف أخرى في إلحاق الضرر بالمدعى- بأسلوب أو معيار المسئولية النسبية- حيث يتحمل مراقب الحسابات حجم الخسائر بما يتناسب مع الضرر الناتج عن إهماله فقط- عند تقدير حجم المسئولية القانونية لمراقب الحسابات. (xix)

ويرى الباحث أنه في ضوء تزايد احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية المرفوعة ضده، وتحمل مكتب المراجعة تكاليف للحماية التأمينية ضد مخاطر التقاضي كنتيجة إلى المشاكل والصعوبات المتعلقة بكل من



نقص التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، وعدم توافر معايير مقبولة ومتعارف عليها سواء للتقرير عن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية أو لكيفية التحقق منه، بالإضافة إلى عدم وضوح مسئوليات مراقب الحسابات بشأن عمليات التأكيد وخاصة المرتبطة بالأمور البيئية مما قد يكون له تأثير سلبي على نتائج عملية التأكيد، وبالتالي وجود احتمالات لتعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية، مما يتطلب معه ضرورة إجراء تطوير في المحاور التالية:

١- أطراف خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية:

إن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها سواء من قبل الإدارة أو مراقب الحسابات في شكل التقارير تكون رسالة إعلامية توجه إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية والذين تتوقف ردود أفعالهم تجاههم على مدى إدراكهم وفهم المحتوى الإعلامي لهذه الرسالة، ومن ثم لتحقيق العدالة بين جميع الأطراف فإن أي مسئولية قانونية يمكن أن تثار في مواجهة مراقب الحسابات ينبغي أن ينظر إليها من خلال تلك الأطراف التالية:

أ- الطرف الأول: المسئول عن موضوع التأكيد (إدارة المنشأة): وهي المسئولة عن الالتزام بتطبيق الحوكمة البيئية ومن ثم إعداد تقرير يتضمن معلومات عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، بما في ذلك أي قصور أو نقاط ضعف جوهرية أن وجدت، وبالتالي أن إدارة المنشأة هي المسئول الأساسي عن المعلومات الواردة بخدمة التأكيد، والتي يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه فيها بعدالة وصدق، وبالتالي فإنه يتطلب من إدارة المنشأة إعداد تقريرها دون أي غش أو خداع بإعتبارها المسئول الأول عن منع وإكتشاف الأخطاء الوارد حدوثها وتؤثر على عدالة تقريرها.



ب- الطرف الثاني: مستخدمو خدمة التأكيد: حيث يعبر عن المستخدمين المرتقبين الشخص أو مجموعة الأشخاص ممن يتفهمون طبيعة الخدمة المقدمة، وقد تكون الإدارة هم نفس مستخدمي الخدمة، وقد يكون مستخدمي الخدمة من نفس الشركة أو من شركات أخرى مختلفة.^(xx)

وأكدت دراسة (أحمد، ٢٠١٧) على أنه من المناسب بالنسبة لمراقب الحسابات وفقاً للفقرة رقم (٤) من معيار المراجعة الدولي (IAS 320) أن يفترض أن المستخدمين يتوافر لديهم المعرفة المناسبة بما يلي:^(xxi)

- الأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية، وأنهم حريصين على دراسة المعلومات الواردة في القوائم بعناية مناسبة.
- إن تقرير الإدارة قد تم إعداده والتأكيد عليه استناداً إلى الأهمية النسبية.
- الأخذ في الاعتبار عدم التأكيد الوارد في القياس والذي يستند على تقديرات وحكم وإعتبارات متعلقة بالأحداث المستقبلية.
- سوف يتم اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة استناداً إلى المعلومات الواردة في تقرير إدارة.

ويرى الباحث أن مسئولية الفهم الخاطئ للمستخدمين للبيانات الواردة بتقرير مراقب الحسابات بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية لا ينبغي أن يتحملها مراقب الحسابات، إلا في حالة واحده وهي إثبات تعمد مراقب الحسابات في تضليل مستخدمي خدمة التأكيد، وبالتالي ينبغي على الجهات المعنية تثقيف المستخدمين لتقرير مراقب الحسابات بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية عن دور مراقب الحسابات وطبيعة عمله عند إعداده لهذا التقرير، حتى يكونوا على دراية ومعرفة بان مراقب الحسابات لا يقوم باختبار كافة الدفاتر بنسبة ١٠٠%، بالإضافة إلى أنه لا يضمن التأكيد المطلق بشأن مزاعم الإدارة بالتزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، أي انه من غير الممكن أن تكون نتائج مراقب الحسابات ذات دقة تامة.



ج- **الطرف الثالث: مراقب الحسابات.** وهو من يقوم بتقييم المعلومات الواردة في تقرير الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صحتها، وبالتالي فغن مسؤولية مراقب الحسابات تتحدد في نطاق تقييمه، ومراجعتة، ومدى ما بذله من عناية مهنية واجبة عند أداء عمله، وتتضمن المعايير العامة للمراجعة وخدمات التأكيد والتي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن يزاول عملية المراجعة ثلاثة معايير وهي: (التأهيل العلمي والعملية الكافي لمراقب الحسابات، استقلال مراقب الحسابات، بذل العناية المهنية الواجبة).

وبالتالي يرى الباحث أن المعايير الثلاثة يمكن أن تكون أساس لتخفيض تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية، والتي ينبغي تطويرها من خلال العمل على توافرها وتكاملها، بهدف جعل مراقب الحسابات مؤهلا للقيام بخدمة التأكيد، والتقرير عنها، مع الأخذ في الاعتبار أن مجرد توافر تلك المعايير، وعدم تكاملها فيما بينها سوف يؤدي إلى تعرض مراقب الحسابات لمشاكل مهنية مرتبطة بعدم قدرة على الوفاء بمسئوليته، مما قد يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات، وتعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية في بعض الأحيان، وتتمثل أهم جوانب التطوير فيما يلي:

■ **التأهيل العلمي والعملية الكافي لمراقب الحسابات:**

ينبغي توافر الكفاءات والقدرات اللازمة لأداء خدمات التأكيد، بالاستناد إلى المعايير المهنية والأخلاقية المرتبطة بالمهنة، وإعطاء الحكم المهني المناسب لأداء الخدمة (xxii)

ويرى الباحث أنه في ظل نقص التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، وعدم توافر كوادرات ذات مستوى متميز، وذات كفاءة عالية تكون قادرة على أداء خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، وتلاحق التطورات التي تحيط بمهنة المراجعة وخدمات التأكيد،



فإن الأمر يتطلب ضرورة تطوير كل من التأهيل العلمي والعملية لمراقبي الحسابات من خلال ما يلي:

- الإهتمام بضرورة تطوير المناهج الدراسية بحيث تكون قادرة على مسايرة التطورات المتلاحقة في مجال خدمات التأكيد على الأمور البيئية وخاصة الحوكمة البيئية، مع ضرورة الإهتمام بإعداد برامج تأهيلية وبرامج تدريب إضافية في مجال خدمات التأكيد على الأمور البيئية وخاصة الحوكمة البيئية بشرط أن تكون من جهات علمية أو مهنية معترف بها وعدد ساعات محددة كحد ادني.

- التطبيق الإلزامي لبرامج التعليم والتدريب المستمر بما يضمن استمرار مقابلة التطورات الحديثة في مجال خدمات التأكيد على الأمور البيئية وخاصة الحوكمة البيئية مثل ساعات العمل المهني السنوية المطلوبة من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين.

- اهتمام مكاتب المراجعة بالبرامج والدورات مع ضرورة ربطها بالتطورات الحديثة في مجال التأكيد على الأمور البيئية وخاصة الحوكمة البيئية، والاتجاه نحو دعم فريق المراجعة بالمتخصصين في الأمور البيئية وخاصة الحوكمة البيئية.

■ استقلال مراقبي الحسابات.

إن استقلال مراقبي الحسابات يعتبر بمثابة حالة ذهنية تجعل مراقبي الحسابات مجرداً من أي مصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد، وان ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراقبي الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته، حيث يوجد بعدان للاستقلال أولهما الشق الظاهري والذي يتعلق بعدم وجود مصالح مادية لمراقبي الحسابات، وثانيهما الشق الحقيقي والذي يتعلق بعدم استجابة مراقبي الحسابات لأي ضغوط قد يتعرض لها لكي تفقده استقلاله. (xxiii)



ويرى الباحث أن تقديم مراقب الحسابات القائم بخدمة التأكيد عن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية لخدمات لخدمة المراجعة يمكن أن يؤثر على استقلاله، وبالتالي لضمان استقلال مراقب الحسابات يفضل قيام مراقب حسابات آخر للقيام بخدمة التأكيد غير القائم بالمراجعة.

١. بذل العناية المهنية الكافية:

لكي يتمكن مراقب الحسابات من أداء خدمات التأكيد والحصول على تأكيد معقول بشأن خدمات التأكيد، فإنه ينبغي عليه بذل العناية المهنية الواجبة من خلال التخطيط الجيد لخدمة التأكيد، والإشراف على المساعدين، وتطبيق الإجراءات المناسبة في ضوء المعايير ذات العلاقة^(xxiv).

ويرى الباحث أنه وفقاً للجزء (أ)، والجزء (ب) من الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المراجعة ينبغي أن بذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية عند أدائه لخدمة التأكيد بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية من خلال بعض المبادئ أهمها ما يلي:

- الأمانة والنزاهة: حيث انه في حاله إخلاله بمبدأ الأمانة قد يتعرض إلى عقوبات جنائية باعتبار أن ذلك يمثل إخلالاً بالأمانة المهنية تجاه المجتمع ككل.
- الموضوعية من خلال مراعاة توازن المصالح، حيث ينبغي على مراقب الحسابات عدم تغليب مصلحة أحد الأطراف على مصالح باقي الأطراف بما يؤدي إلى إهدار التوازن المطلوب بين هذه المصالح معاً، كما ينبغي تغليب مصلحة المجتمع بصفة عامة دون أن يستلزم ذلك بالضرورة الأضرار بالعملاء.
- العمل بالمتابعة الواجبة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم خدمات التأكيد: وذلك أن يجتهد مراقب الحسابات في بذل كل ما يمكنه من عناية في فحص ما ينبغي من دلائل وقرائن ومستندات تساعده على الاعتقاد



بأن ما يوقع عليه من معلومات إنما يخلو من الخداع أو عدم الصدق، ويؤدي إلى النتيجة التي تم التوصل إليها.

٢. قبول العملاء الذين يتوافر فيهم الاستقامة في الأمور البيئية.

أكدت دراسة (Onatuyeh, et al., 2016; Galea, 2012) على أن الشركات يمكنها درأ مخاطر التقاضي من خلال القيام بغربة العملاء، واستبعاد العملاء المحوفين بالمخاطر من محافظهم الاستثمارية، حيث يجب أن تحتل عملية غربة العملاء مكاناً في سياسات منشآت المراجعة لقبول العملاء وأن يوقع مراقب الحسابات على خطاب الارتباط.^(xxv)

وبالتالي يرى الباحث أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يرفض القيام بخدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية في الحالات الآتية:

- إن العميل يعاني من مخاطر بيئية مرتفعة، مثال ذلك أن الشركة محل التأكيد غير ملتزمة بالقوانين والتشريعات البيئية المعمول بها.
- إن العميل يعاني من صعوبات مالية أو تنظيمية مثال ذلك أن الشركة محل التأكيد لديها قصور كبير في أنظمة الرقابة الداخلية البيئية.
- إن العميل رفض التوقيع على خطاب الارتباط،
- إن العميل رفض الإقرار بتحمل مسؤولية بشأن ما ورد بتقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

٢- معايير خدمات التأكيد:

تهدف المعايير إلى وضع مرجع أو دليل لمساعدته مراقب الحسابات عند أداء خدمة التأكيد، وتتضمن المعايير الخاصة بخدمة التأكيد خمسة معايير عامة، وتم تناول منها التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، واستقلاليته، بذل العناية المهنية الواجبة ويضاف إلى ذلك ما يلي:

أ- المعرفة والخبرة في خدمة التأكيد على تأكيدات الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية:



وفقاً للمعيار الدولي لخدمات التأكيد رقم (٣٠٠٠) وتعديلاته ينبغي على مراقب الحسابات لا يقبل خدمة التأكيد إلا إذا كانت لديه معرفة وخبرة في خدمة التأكيد بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية، ويتطلب من مراقب الحسابات تفهم طبيعة الخدمة والغرض منها، وأنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية، وأن تكون المقاييس المحددة المستخدمة مناسبة ومتاحة للمستخدمين المرتقبين، مع إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة الكافية لدعم النتيجة التي توصل إليها، وأن النتيجة التي توصل إليها مراقب الحسابات ستكون في صورة مكتوبة.^(xxvi)

ب- التأكيد على ملائمة موضوع التأكيد على تأكيدات الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية:

وفقاً للفقرة رقم (٢٤) من المعيار الدولي لخدمة التأكيد رقم (٣٠٠٠) وتعديلاته إلى ضرورة توافر مجموعة من الصفات في موضوع التأكيد على مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية الملائم لقبول مراقب الحسابات العملية، حيث يتمثل موضوع خدمة التأكيد المناسب في كونه قابلاً للتحديد، قابلاً للتقييم أو القياس المتسق وفقاً لمعايير القياس المناسبة، وأيضاً إمكانية إخضاع المعلومات بخدمة التأكيد الخاصة لإجراءات جمع الأدلة لتدعيم عملية التقييم أو القياس.^(xxvii)

٣- الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات (العمل الميداني):

إن دور مراقب الحسابات يشمل التخطيط لخدمة التأكيد، وضع برنامج يحدد فيه الخطوات التفصيلية والأعمال التي يقوم بها فريق العمل، والإشراف عليه، الإجراءات والأساليب المناسبة لجمع أدلة الإثبات الكافية كأساس لإبداء الرأي عن تلك الخدمة، بالإضافة إلى فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية البيئية.

ويرى الباحث انه ينبغي على مراقب الحسابات أن يتأكد من حصوله على الأدلة الكافية والمناسبة لدعم الرأي الذي توصل إليه في تقريره عن خدمة التأكيد بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية، وذلك من خلال قيامه



بدراسة جميع الأدلة ذات الصلة والتي تم الحصول عليها بغض النظر عن ما إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تناقض المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد.

٤- تقرير مراقب الحسابات عن خدمة التأكيد:

ينبغي على مراقب الحسابات أن يحرص على أن يكون تقرير ذات جودة عالية وذلك للوفاء باحتياجات المصالح المصالح، بالإضافة إلى تجنب تعرضه للمسئولية، حيث يمكن حصر الخصائص الأساسية لجودة تقرير مراقب الحسابات في الخصائص التالية:

أ- الأهمية: يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات معلومات تتصف بدرجة كبيرة من الأهمية، والتي ينبغي توصيلها إلى مستخدمي التقرير، بحيث يتجنب مراقب الحسابات وضع المعلومات الأقل في الأهمية حتى لا تقلل من فائدة عملية التأكيد بشأن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية.

ب- الفائدة والتوقيت المناسب: يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات معلومات مفيدة تلبى احتياجات المستخدمين من المعلومات، كما يجب مراعاة التوقيت المناسب لإعداد تقرير مراقب الحسابات أي أن تتخذ عملية التأكيد الوقت الكامل والكافي للتحقق من كافة الأنشطة والعمليات بشكل يمكن مراقب الحسابات من إبداء رأيه عن مدى صحة وعدالة تأكيدات الإدارة بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

ج- الإقناع والدقة: يجب عرض نتائج عملية التأكيد بطريقة مقنعة، بحيث أن تكون المعلومات مقدمة بطريقة كافية لإقناع مستخدمي التقرير بأن النتائج مهمة، والإستنتاجات معقولة وتطبيق التوصيات ضروري، كما يجب أن تكون البيانات مقنعة بدرجة كافية تدفع الإدارة للعمل بها، كما يجب أن يكون التقرير دقيقاً، حيث إن الدقة تساهم في إعطاء القارئ موقفاً ايجابياً تجاه سلامة التقرير وأمانة مراقب الحسابات.

د- الموضوعية: يجب أن يعرض تقرير مراقب الحسابات نتائج عملية التأكيد بكل موضوعية وألا يكون هناك أي تحيز في أي جانب من جوانب التقرير.



- هـ- **الوضوح والبساطة:** يجب على مراقب الحسابات إعداد تقريره ببساطة ووضوح، وبطريقة تسهل على مستخدمي التقرير فهم كل محتوياته.
- و- **الأسلوب البناء والإيجاز:** يجب على مراقب الحسابات عند إعداد التقرير مراعاة إلا يكون التقرير مفصلاً أكثر من اللازم لتبليغ المعلومات المطلوبة، أي أن يكون التقرير موجزاً حتى لا يفقد القارئ التركيز في ما يريد معرفته من التقرير نتيجة التفاصيل الكثيرة.

النتائج والتوصيات:

أولاً- النتائج:

١. إن مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التقرير على تأكيدات الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية تتمثل في كلا من؛ تعرضه للمسئولية التأديبية من قبل الجهة المهنية المشرفة على مهنة المراجعة، وذلك في حالة في حالة إخلاله بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، وتعرضه للمسئولية المدنية، وذلك في حالة إضراره بمصالح العميل ومصالح الطرف الثالث، وتعرضه للمسئولية الجنائية، وذلك في حالة إضراره بالمجتمع ككل.
٢. إن احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية المرفوعة ضده وتحمل مكتب المراجعة تكاليف للحماية التأمينية ضد مخاطر التقاضي قد تزايدت كنتيجة لعدم وضوح مسؤوليات مراقب الحسابات بشأن عمليات التأكيد وخاصة المرتبطة بالأمر البيئية.

ثانياً: التوصيات:

١. ضرورة طرح معايير علمية لحوكمة جودة عملية التأكيد المهني في مجال الحوكمة البيئية، وذلك كأساس للتقييم، والحكم على دور مراقب الحسابات في هذا المجال.



٢. ضرورة تطوير التأهيل العلمي لمراقب الحسابات، وذلك من خلال قيام كليات التجارة بالجامعات المصرية بتدريس مقررات دراسية تتعلق المحاسبة والمراجعة، والحوكمة البيئية، وبصفة خاصة خدمة تأكيد مراقب الحسابات على مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية على أن يتم تحديد عدد ساعات معينة لتدريس تلك المقررات كحد أدنى.
٣. ضرورة تخفيض احتمالات تعرض مراقب الحسابات للدعاوى القضائية في ضوء مسؤليته عن إعداد تقرير التأكيد المستقل عن مدى التزام الشركات بتطبيق الحوكمة البيئية.
٤. ضرورة قيام المنظمات والهيئات المهنية بوضع معايير وإرشادات تحدد مسؤوليات مراقب الحسابات بشأن عمليات التأكيد، وخاصة المرتبطة بالأمر البيئية.



المراجع :-

- 1- Seminogovas, B. "Liability of External Auditor: A Systemic Approach", **Economic and Management**, Vol. 17, Iss. 2, 2012, pp. 449-450.
- ٢- العابدى، مصطفى راشد، "صور مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح- دراسة اختباريه"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٨، ص ص ١١٠-١١٥.
- ٣- صالح، خالد عبد العزيز حافظ، "مسئولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي"، **مجلة الدراسات العليا**، جامعة النيلين، السودان، المجلد الرابع، العدد الخامس عشر، ٢٠١٦، ص ٨٠. (بتصرف من الباحث)
- ٤- القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ بإنشاء نقابة التجاريين، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة السادسة، ٢٠١١.
- ٥- محمد، كريمة حسن محمد، "تفعيل دور مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر نحو تأكيد الثقة في تقارير الاستدامة"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد السابع والعشرون، الجزء الثالث، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٣، ص ١١٢.
- ٦- محمد، كريمة حسن محمد، المرجع السابق، ص ١٢٠.
- ٧- القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠٥.
- 8- Bin Haron, M. S., Idiab, A. I. M., and Bin Hj, A. S., "The Civil and Legal and Criminal Liabilities of Auditor", **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**, Vol. 7, Iss. 4, 2013, p. 518, Available at: <http://ajbasweb.com/old/ajbas/2013/March/515-525.pdf>.



- ⁹⁻ راضى، محمد سامي، "مبادئ وأسس المراجعة: الإطار الفكري للمراجعة- تخطيط عملية المراجعة- الرقابة الداخلية- الإثبات في المراجعة- تقرير مراقب الحسابات- المسئولية القانونية للمراجع"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٧، ص. ٢١١-٢١٢.
- 10- Rahim, M. M., & Idowu, S. O., "Social Audit Regulation", Springer International Publishing: Imprint: Springer, 2015, p. 293, Available at: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-319-15838-9.pdf>.
- 11- **For More Details:**
- Lessambo, F., **Op.cit**, pp. 268-275.
 - Mater, S., "The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level", PhD Thesis, Brunel University London, 2012, pp. 22-35, Available at: <http://bura.brunel.ac.uk/handle/2438/11988>, (Retrieved at: 20.11.2016)
- ¹²⁻ راضى، محمد سامي، "مبادئ وأسس المراجعة: الإطار الفكري للمراجعة- تخطيط عملية المراجعة- الرقابة الداخلية- الإثبات في المراجعة- تقرير مراقب الحسابات- المسئولية القانونية للمراجع"، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧، ص. ٢٢٧.
- 13- Lessambo, F., **Ibid.**, p. 288.
- ¹⁴⁻ راضى، محمد سامي، "مبادئ وأسس المراجعة: الإطار الفكري للمراجعة- تخطيط عملية المراجعة- الرقابة الداخلية- الإثبات في المراجعة- تقرير مراقب الحسابات- المسئولية القانونية للمراجع"، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧، ص. ٢٢٦. (بتصرف من الباحث)
- ¹⁵⁻ القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠٥.



- ١٦- لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:-
- القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠٥.
 - عمران، محمد محمد، "المسئولية الجنائية لمراقبي الحسابات الناشئة عن وضع تقارير كاذبة أو ناقصة"، مجلة التجارة والمال، مصر، عدد ٥٦٧، يولييه ٢٠١٦، ص ٣٨-٤٠.
 - ^{١٧} القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠٥.
- 18- Mouillon, C., & Lherm, F. R., "From Assurance to Insurance: Making Audit Relevant Again", Excellency Laboratory for Financial Regulation (LabEx RéFi), **Working Paper**, 2016, p. 2, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2846928>, (Retrieved at: 2/1/ 2017)
- 19- **For More Details:**
- Lindgren, L., & Lundgren, C., "A Study on Auditor Liability in Sweden: In the Light of the BDO-Case", Master Thesis in Business Administration, Jönköping University, Sweden, International Business School, 2016, p. 12. Available at: <http://www.diva-portal.org/smash/record>. (Retrieved at: 2/2/2017)
 - Hall, C., Judd, J. S., & Sunder, J., "The Role of Auditor Portfolios: Evidence from the Financial Crisis", **Working Paper**, 2016, p. 8. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2766448>. (Retrieved at: 2/2/2017)
- 20- Timothy F Gearty, et al., Auditing", 2014 Edition, **CPA Exam Review**, Becker Education Development Corp, 2014, p. A2-27.



- ²¹⁻ أحمد، وفاء يوسف، "اثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني، السنة الحادية والعشرون، ابريل ٢٠١٧، ص. ٤٦٥.**
- 22- Timothy F Gearty, et al., **Op.cit**, p. A1-4.
- ²³⁻ على، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته السيد، "دراسات في معايير المراجعة والتأكيد المهني الدولية: مراجعة حسابات شركات الرهن العقاري وتوريق الأصول – دور المراجعة البيئية في تفعيل حوكمة الشركات من منظور مهني- تقرير مراقب الحسابات وفقا للمعايير الدولية- شروط التكليف لعمليات المراجعة وفقا للمعايير الدولية"، **دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٦، ص ص ٣٩٤-٣٩٥.**
- 24- Timothy F Gearty, et al., **Ibid.**, p. A1-4.
- 25- **For More Details:**
- Onatuyeh, A. E., & Nwabuko, O. B., "Audit Firm Characteristics and Litigation Risk in Nigeria", **International Journal of Finance and Management in Practice**, Vol .4, Iss. 1, 2016, p. 27.
 - Galea, C., "Corporate Client Screening by Auditors Prior to Acceptance", Dissertation, Faculty of Economic, Management and Accountancy, Department of Accounting, University of Malta, 2012, p. 1-3, Available at: <https://www.um.edu.mt/library/oar//handle/123456789/5360> (Retrieved at:20/11/2016)
- 26- International Federation of Accountants (IFAC), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2015 Edition, Volume I, IFAC, New York, USA , p. 276.
- 27- International Federation of Accountants (IFAC), **Ibid**, p. 169.

