

مسئولية مراقب الحسابات في دولة الإمارات دراسة نظرية وميدانية

د. كوش عبد الفتاح الأبجي *

مقدمة :

تطورت مسؤولية مراقب الحسابات في دول العالم المتقدمة تطورا سريعا متلاحقا خلال السنوات الاخيرة حتى اتسعت مسؤوليته التقليدية — المحصورة في المراجعة المالية التقليدية — لتشمل مسؤوليات أخرى متعددة أهمها :

— مسؤوليته أمام الادارة من خلال دورة الاستشارى وقيامه بوظيفة المراجعة الادارية .
— مسؤوليته أمام المجتمع من خلال تقريره الاجتماعي عن قياس التكلفة والعائد الاجتماعي .

وحين النظر لمسئولية مراقب الحسابات في دولة الامارات ، هذه الدولة الفتية النامية التي تسعى بكل طاقتها للحاق بركب الحضارة بخطى وثابة عن طريق استيراد الطاقات الاقتصادية المنتجة يتبين لنا أن هذه المسؤولية تحتل مكانة متواضعة للغاية ، كما أن دور المراقب نفسه في حياة الوحدات الاقتصادية محدود ويقل كثيرا عن الدور الذي كان متوقعا له .

وعلى ذلك لا يتواءم الدور الحالي للمراقب ومسؤولياته مع الاحتياجات الفعلية للمجتمع الاقتصادي فضلا عن الدور المأمول لمسئولية المراقب المنتظرة ، ومن ثم يحتاج الامر لتطوير هذه المسؤولية وهذا الدور ، حتى يمكن الوفاء باحتياجات المجتمع .

هـ . استاذ مساعد بكلية تجارة بني سويف — جامعة القاهرة والمعارة لجامعة الامارات العربية المتحدة

ويهدف هذا البحث لتوضيح الجوانب العلمية لتطوير مسؤولية المراقب بشكل عام ومسؤولية المراقب في دولة الامارات بشكل خاص ، مع اجراء دراسة ميدانية لمجتمع احدى الامارات السبع لاستطلاع رأي مراقب الحسابات بخصوص تطوير هذه المسؤولية .

وأبواب البحث الرئيسية ثلاثة : أولها مسؤولية المراقب تجاه المشروع ، وثانيها التقرير عن مستويات المراقب ، وثالثها الدراسة الميدانية ، التي تأتي في خاتمتها نتائج البحث .

مسؤولية المراقب تجاه المشروع

بدأت وظيفة مراجعة الحسابات بحصر مسؤولية مراقب الحسابات في علاقته بأصحاب المشروع على أساس أنهم العملاء الذين يتم التعاقد معهم على القيام بمسؤولية مراجعة وتدقيق الحسابات ، وأن أحقية التعيين والعزل وتحديد الأتعاب ترجع لهم بشكل أساسي ، ثم ظهرت اتجاهات متطورة تنادي بشمول مسؤولية مراقب الحسابات الى عناصر المشروع ، ومن ثم تمتد المسؤولية الى الادارة العليا والتنفيذية .

١ — مسؤولية مراقب الحسابات عن العملاء — أصحاب المشروع :

تطورت علاقة مراقب الحسابات ومسؤوليته تجاه عملائه أصحاب المشروع تطورات متلاحقة ، إذ بدأت باعتباره موظفا بالشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها إلى أن ظهرت الآراء التي تنادي بضرورة استقلال وظيفة المراقب عن المشروع ، مع ظهور الشركات المساهمة التي تنفصل فيها الملكية عن الادارة ، ومع رغبة الملاك في الحصول على معلومات مؤكدة عن صحة ودقة تعبير الأرقام المالية المنشورة عن النشاط الفعلي .

وببدء استقلال وظيفة المراقب عن المشروع بدأ التطور الحقيقي للمهنة ، وبدأت المجتمعات الاقتصادية في صياغة قالب قانوني جديد يصلح لدور مراقب الحسابات في المشروع . وقد أثرت التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في الشكل القانوني لمسؤولية ووضع مراقب الحسابات . واستقر هذا الوضع على ما يلي :

— في الدول التي تنحو تجاه الاقتصاد الحر ، اعتبر مراقب الحسابات بمثابة وكيل عن

المساهمين أو عن اصحاب المشروع ، يقوم بالمراقبة وأعمال التدقيق لحسابهم ، ويعين ويعزل وتحدد أتعابه من قبلهم .

وفي ذلك يتناول القانون الاردني رقم (١٢) لسنة ١٩٦٤ المادة (٥٩) ، (١٦٨) ، (٢١٤) وضع المراقب من حيث التعيين والعزل والشروط الخاصة بذلك باعتباره « وكيلًا عن الهيئة العامة للمساهمين للتدقيق والمراقبة على أعمال مجلس الادارة »^(١) . كما تنص المادة (٢٢٨) من القانون على أن « مدققي الحسابات الذين يخالفون أحكام القانون بقصد الاضرار بالشركة الموكل إليهم تدقيق حساباتها أو بتقديمهم تقارير أو بيانات لا تتفق وواقع الحسابات التي قاموا بتدقيقها يعتبرون انهم ارتكبوا جرماً يعاقبون عليه بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز مائة دينار » .

والمفهوم العام لقصد « الاضرار بالشركة الموكل إليهم تدقيق حساباتها » هو الاضرار بمصلحة أصحاب الشركة الذين قاموا بتوكيله عنهم ، ولذلك فقد اعطت المادة (١٣٠) الحق للمساهم في رفع دعوى شخصية على مدقق الحسابات للتعويض عن ضرر خاص لحق به من جراء أخطائهم ، كما لو كان اشترى أسهما للشركة اعتمادا على تقرير المدقق الذي اكد متانة المركز المالي للشركة خلافا للحقيقة .

كما تناول قانون التجارة في لبنان لسنة ٤٢ المادة (٩٣) حق الجمعية التأسيسية (المساهمين) في « تعيين أعضاء مجلس الادارة الأول .. وتعيين مفوضي المراقبة الأولين (مراقبو الحسابات) .. ويجب على أولئك الأعضاء والمفوضين أن يتحققوا أن الشركة أسست على الوجه القانوني ، وهم مسئولون بالتضامن عن أولئك » .

كذلك أجازت المادة (١٦٧) من القانون لمحكمة التجارة ان تقرر أن يكون مفوضو المراقبة مسئولين تضامنيا مع مجلس الادارة في حالة إفلاس الشركة وتصفيتها إذا ثبت خطأهم في المراقبة .

كذلك اعتبر نظام المحاسبين القانونيين بالملكة العربية السعودية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤٣ سنة ١٣٩٤ هـ مراقب الحسابات وكيلًا عن المساهمين يعمل لحسابهم ويعين ويعزل ويتم تحديد أتعابه من قبلهم .^(٢)

— اما الدول التي تنحو تجاه الاقتصاد المقيد حيث تتواجد قطاعات اقتصادية تابعة للدول فيعتبر مراقب الحسابات فيها موظفا عاما عليه واجبات وله حقوق يحددها القانون على وجه القطع ، وهو يعمل للصالح العام ويأخذ تعليماته وبرامج مراجعته والطرق التي يتبعها من الجهة العليا التي تقوم بتعيينه ولها حق عزله وتحديد راتبه .

— وفي الدول التي تأخذ بالاقتصاد المختلط ، حيث تسمح الدولة للقطاع الخاص بممارسة أنشطته وتقوم في نفس الوقت بالانشطة الاقتصادية الحيوية ممثلة في قطاعات عامة تابعة لها تزودج المسؤولية الخاص بالمراقب .

فهو وكيل عن المساهمين في المنشآت الخاصة ، وهو موظف عام يقوم بالمراقبة لحساب الدولة في المؤسسات العامة التابعة لها . ففي مصر يتناول القانون ١٥٩ لسنة ٨١ المادة ١٠٦ دور المراقب باعتباره وكيلا عن مجموع المساهمين وهم الذين يقومون بتعيينه وعزله وتحديد مكافأته ، أما القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ فقد تناول تنظيم دور المراقب بالنسبة للوحدات الاقتصادية التابعة للدولة ، فقضى بأن تنشأ بكل هيئة أو مؤسسة عامة إدارة تختص بمراقبة حساباتها وما يتبعها من شركات ومنشآت وجمعيات تعاونية وأن يعين مديرو الإدارات ونوابهم ومراقبو الحسابات بقرار جمهوري بناء على اقتراح رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات .

مسئولية المراقب تجاه العملاء من أصحاب المشروع في دولة الامارات :

تعتبر دولة الإمارات من الاقتصاديات النامية التي تشابه طبيعة الاقتصاد المختلط ، فهي وان كانت تتبع النظام الحرفي معاملة القطاع الخاص إلا أنه نظرا لطبيعتها المتميزة من حيث تواجد قطاعات اقتصادية ذات حجم ملموس وذات جنسيات مختلفة سواء كانت عربية أو أجنبية فإن هذه الطبيعة فرضت على الدولة التدخل بإنشاء كثير من المشروعات الاقتصادية أو الاشتراك فيها حتى يمكن السيطرة والهيمنة على الأدوات الاقتصادية المؤثرة بما يحقق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية .

وقد ادت هذه الطبيعة المتميزة خلق قطاعين للمراقبة والمراجعة المالية هما :

— قطاع المراقبين والمدققين الخارجيين : وهم الذين يقومون بوظيفة المراجعة الخارجية

بصفتهم وكلاء عن اصحاب المشروع ، كما نظم ذلك القانون رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ ، فتذكر المادة (١٤٦) ما يلي : « يتولى مراجع الحسابات مراجعة حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وملاحظة تطبيق القانون ونظام الشركة ، وعليه تقديم تقرير بنتيجة هذا الفحص إلى الجمعية العمومية » كما ذكرت المادة (١٤٤) أنه « يجب ان يكون لكل شركة مساهمة مراجع حسابات أو أكثر تعينه الجمعية العمومية لمدة سنة قابلة للتجديد وتتولى تقدير أتعابه ، ولا يجوز تفويض مجلس الادارة في هذا الشأن » — وبذلك تكون مسئولية المراقب مباشرة امام الجمعية العمومية باعتباره موكلا عنهم .

— ديوان المحاسبة : الذي أنشئ سنة ١٩٧٦ بالقانون رقم (٧) وينظم دور الديوان في مراقبة ومراجعة أموال الوحدات الإدارية إلى جانب الرقابة على الهيئات والمؤسسات والشركات التي للحكومة حصة في رأسمالها ٢٥٪ .

٢ — مسئولية مراقب الحسابات تجاه الادارة :

تطورت مسئولية مراقب الحسابات في ضوء التطور العلمي لوظيفة المراجعة ، وأوصت البحوث والدراسات المستمرة بضرورة الامتداد الأفقي لمسئولية المراقب بحيث تشمل — الى جانب المراجعة والتدقيق المالي ، وهما اساس نشاط المراقب — القيام بالمراجعة أو المراقبة الادارية .

وقد ادركت لجنة معايير المراجعة رقم (٢٢) التي أعدها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أهمية توصيل المعلومات الضرورية والملائمة للادارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات ، فقررت « أن المراجع الذي يتحمل المسئولية النهائية عن الفحص ينبغي أن يقوم بتوجيه مساعديه ليوصلوا انتباههم نحو قضايا المحاسبة والمراجعة المهمة التي تظهر لهم أثناء وخلال الفحص ليقوم هو بعد ذلك بدراستها وتقييم مغزاها وتحديد دلالاتها » .^(٣)

كما رأى البعض أن على المراجع الخارجي أن يقوم رسميا بفحص وظيفة الرقابة الداخلية حيث يؤدون مسئولياتهم على أكمل وجه طبقا لمبادئ ومعايير المراجعة المألوفة والمتعارف عليها .^(٤) وباعتبار المراقبة كذلك اداة أساسية لتوفير الاطمئنان والتأكد من

جودة نظام الرقابة الداخلية وكفاءة وفاعلية ادارة المنشأة ، بحيث يكون فحص نشاط المراجع الداخلي اتجاها اداريا بما يعنى توفير الضمانات والتأكيدات عن نظام الرقابة الى جانب ضرورة أن يوفر تقرير المراجع الخارجي مقترحات ناقصة لتحسين وتطوير وظيفة المراجعة الداخلية .^(٥)

وتشتمل المراجعة الادارية على ناحيتين ، هما^(٦) مراجعة التشغيل ومراجعة السياسات ، وتختص الأولى بدراسة وفحص مدى كفاءة المنشأة في تشغيل عملياتها المختلفة ومدى نجاح الادارة في استخدام ما هو متاح لها من امكانيات مادية أو بشرية ، وتفيد هذه المراجعة ادارة المنشأة بصفة اساسية . أما مراجعة السياسات فتختص باظهار مدى كفاءة الادارة ذاتها وتحديد نتائج قراراتها السابقة وتقييم نتائجها بالاضافة الى تقييم القرارات الحالية ومدى تأثيراتها على المستقبل .

ويعتبر المراقب في الواقع من اقدر الاشخاص الذين يمكنهم تقديم افضل واحدث الاتجاهات المفيدة لنشاط الادارة ، وذلك لتمتع وظيفة المراقب بالمقومات الاتية :

— الاستقلال المهني :

يتمتع مراقب الحسابات بالاستقلال الذاتي في تأدية وظيفته ، وبذلك فهو لا يخضع لكثير من الضغوط التي ربما تؤثر على الآراء والمقترحات التي يقدمها سواء من العاملين بأجهزة الرقابة داخل المشروع الذين يقعون تحت سلطة الادارة أو ملاك المشروع .

— المستوى العلمي للمراقب :

تحافظ التشريعات القانونية في المجتمعات على ضرورة الوصول بمراقب الحسابات الى حد أدنى من العلوم المحاسبية والمراجعة بما يكفل له مستوى ملائما من العلوم يساعده على تغطية احتياجات كافة مسؤولياته . وقد ساهمت البرامج التدريسية في الجامعات والمعاهد العليا لكليات التجارة أو العلوم الادارية في المحافظة على مستوى ملائم للخريج ، اذ شملت العلوم والموضوعات المحاسبية التي يدرسها الطالب ما يلي :

— اصول المحاسبة والمراجعة

— المحاسبة الادارية

— التحليل المالي والادارة المالية

- نظم المعلومات المحاسبية
- مقدمات نظم المراجعة في ظل استخدام الحاسب الآلي .
- المستوى المهني للمراقب :

تحافظ التشريعات المنظمة لوظيفة المراقب في معظم أنحاء العالم على ضرورة توافر مستوى مهني مقبول للمراقب حتى يمكنه أداء وظيفته على وجه مقبول ، ولذلك فقد تناول دستور مهنة المحاسبة في معظم المجتمعات الحد الأدنى للملائم الذي ينبغي أن يتوافر حتى يمكن للمراقب ان يكون في المستوى الفني والمهني المناسب لطبيعة مسؤولياته .

مسئولية المراقب تجاه الادارة في دولة الامارات :

لم تقنن حتى الآن مسؤولية أو وظيفة المراقب تجاه المراجعة الادارية حيث تعتبر من الوظائف الاستشارية في دولة الامارات أو في غيرها . كما انها لم تنم نموا ملموسا في معظم الدول العربية .

٣ — مسؤولية المراقب تجاه الغير :

اذا كانت النظرة القانونية قد حددت بدأ مسؤولية المراقب بقواعد التعاقد القانونية فقصرتها على علاقة المراقب بالعملاء من اصحاب المشروع ، فقد اثرت التطورات العلمية والاجتماعية المتلاحقة على مسؤولية المراقب تجاه الغير .

فمن ناحية اثر التطور العلمي والمهني على ضرورة تحديد مستويات معينة تعتبر حدا ادنى لما ينبغي على المراقب أن يقوم به حتى يقتنع ذاتيا بصحة ودقة ما تعبر عنه الارقام المنشورة .

كما اثرت النظرة الاجتماعية لمتطورة لوضع الفرد في الجماعة على مسؤولية المراقب باعتباره عضوا في مجتمع تتسع ابعاده من مجرد مجتمع المشروع المحدود الى مجتمع الاعمال في الوطن الواحد الى المجتمع الانساني كله .

وكان لهذا التطور اثره العميق في امتداد وشمول مسؤولية المراقب تجاه الغير ، وبالفعل تناولت بعض القوانين والمنظمات المهنية والبحوث والدراسات مسؤولية المراقب تجاه فئات متعددة ، كما اثيرت على مستوى القضاء بعض القضايا التي تناولت مسؤولية

المراقب تجاه جهات مختلفة .

ولكن من الغير الذي يعتبر المراقب مسئولا أمامه ؟ وما حدود هذه المسؤولية ؟ وكيف يمكن تحديد ضوابط هذه المسؤولية والمعايير المقبولة لنشاط المراقب بحيث تراعى هذه الضوابط والقدر الملائم منها بدون مغالاة أو تقصير ؟

للإجابة عن هذا السؤال يتم تناول الموضوع بداية بمسؤولية المراقب تجاه الدولة ثم تجاه مستخدمي التقارير المالية وأخيرا تجاه فئات المجتمع الأخرى .

أ — مسؤولية المراقب تجاه الدولة :

تتناول القواعد القانونية في كل مجتمع الحدود المنظمة للأنشطة الاقتصادية التي يجب أن تراعيها كافة الوحدات الاقتصادية سواء كان خاصة أو عامة أو مشتركة ، ومن هذه القواعد ما يلي :

- القواعد القانونية العامة التي تلزم مرتكب الخطأ بتعويض الغير .
- قوانين الشركات المنظمة لإنشاء الشركات على اختلاف أشكالها القانونية .
- القوانين الضريبية التي تخضع دخول الوحدات الاقتصادية للضرائب المختلفة .

فما موقف المراقب من هذه القوانين والتشريعات ؟

يتناول المشروع القواعد العامة المنظمة لحقوق الفرد في الجماعة وحقوق الجماعة على الفرد في القانون المدني ، وكذلك القوانين المنظمة لأنشطة الوحدات الاقتصادية وتلك التي تتناول النظم المالية والضريبية بحيث تتلاءم هذه التشريعات ومقتضيات وطبيعة المجتمع .

ففي مصر نجد الآتي :

١ — ينص القانون المدني المصري مادة (١٦٣) على أن « كل خطأ سبب ضررا للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض » . وطبقا لهذه القاعدة العامة تمتد مسؤولية المراقب أمام الدولة حتى ترتب على خطئه أو إهماله أي ضرر أو خسارة مالية للدولة .

٢ — أشارت المادة (١٠٦) من قانون الشركات ١٥٩ لسنة ٨١ انه يجب ان يشتمل

التقرير على ما كان من رأي المراقب أن الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية ، كما يجب ان يشتمل التقرير على ما اذا كان من رأي المراقب ان حساب الارباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية . ويجب ان يتضمن ايضا ما اذا كانت قد وقعت اثناء السنة المالية مخالفات لاحكام الشركة أو لاحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو في مركزها المالي مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عن اعداد الميزانية وذلك في حدود المعلومات والايضاحات التي توافرت لديه وفقا لاحكام هذه المادة .

٣ — اشار القانون ٤٤ لسنة ١٩٦٥ المنظم للرقابة على الحسابات في القطاع العام بأن على مديري الادارات وغيرهم من الاعضاء الفنيين الكشف عن الوقائع التي يعلمون بها اثناء تأدية مهمتهم التي لا تفصح عنها الحسابات والاوراق التي يشهدون بصحتها ، وذلك اذا كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا لازما لكي تعبر هذه الحسابات والاوراق عن الواقع . وكذلك الكشف عما علموه من تحريف أو تمويه في هذه الحسابات أو الاوراق أو أية وقائع من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالي أو حقيقة الارباح والخسائر للوحدة موضوع المراجعة .

وتختص الادارة بايضاح ما يكون قد وقع اثناء السنة المالية من مخالفات لأحكام القانون أو النظم على وجه يؤثر في نشاط الوحدة محل المراجعة أو على مركزها المالي أو على أرباحها مع بيان ما يكون قد اتخذ في شأن ذلك ، وما اذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة عند اعداد الميزانية .

وتختص الادارة أيضا ببيان ما اذا كان حساب الأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصروفات عن تلك المدة يعبر عن الوجه الصحيح للارباح والخسائر والإيرادات والمصروفات وذلك كله وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها .

ويتضح من النصوص السابقة حرص المشرع على القاء مسئولية الافصاح والكشف عن أي مخالفات لقانون الشركة الخاص أولقانون الشركات أو للقوانين الضريبية أو حتى للقواعد المحاسبية المتعارف عليها بما يؤثر بشكل مباشر على حقوق الدولة في المشروع أو التزاماتها أو على مدى صدق ما تعبر عنه البيانات المنشورة .

٤ — وأخيرا يلزم قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ في المادة (١٤٨)

الموظفين العموميين المختصين بأن يبلغوا مصلحة الضرائب بكل بيان يتصل بعملهم من شأنه أن يحمل الاعتقاد بارتكاب غش في أمور الضرائب أو بارتكاب طرق احتيالية الغرض منها أو يترتب عليها التخلص من أداء الضريبة أو يكون من شأنها عدم ادائها سواء أكان العلم بمناسبة دعوى قضائية أم تحقيق جنائي ولو انتهى بالحفظ .

وبذلك يكون المشرع الضريبي قد ألزم مراقبي الحسابات بل والموظفين العموميين ، كلا في مجال عمله ، بضرورة التبليغ عن أي أعمال غير مشروعة تؤدي للتهرب طبقا للقانون والا وقعوا تحت طائلة القانون .

أما في الأردن :

فقد تناول القانون رقم ١٠ لسنة ٦١ ورقم ١٢ لسنة ٦٤ مسؤولية مراقب الحسابات عن نشاطه امام الدولة وتبلور ذلك فيما يلي :

١ — تناول القواعد القانونية العامة بالقانون رقم (١٠) مسؤولية مدقق الحسابات وانه اذا أخل بأي التزام بموجب القانون وترتب على هذا الاخلال ضرر فعندئذ يلزم مدقق الحسابات بالضرر .

ولكن لم يضع القانون حدودا واضحة وقاطعة لوظيفة المراقب التي تحدد على أساسها مسؤوليته ويتضح ذلك من نص المادة (١١) من القانون التي توضح واجبات المراقب فيما يلي « لكل من يحمل رخصة مزاوله مهنة تدقيق الحسابات ان يراجع حسابات الشركات والافراد والهيئات وفقا لما تقتضيه القواعد الحسابية الختامية واعتماد الميزانيات » .

٢ — نصت الفقرة (ب) من المادة السابقة على معاقبة كل من أقدم على « تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة فيها أو في تقرير مجلس الادارة أو تقرير مدققي الحسابات أو الإدلاء بمعلومات غير صحيحة إلى الهيئة العامة أو الى كتم معلومات أو ايضاحات اوجب القانون ذكرها . وذلك بقصد اخفاء حالة الشركة الحقيقية على المساهمين أو اصحاب العلاقة » .

وبذلك يعاقب المراقب على الإدلاء بمعلومات غير صحيحة في التقارير المنشورة وموافقة عليها ، وتشكل لذلك لجنة تأديبية مكونة من وكيل الوزارة رئيسا وعضوية

كل من وكيل وزارة الاقتصاد وديوان المحاسبة ورئيس قسم التجارة بوزارة الاقتصاد ومحاسب قانوني معروف يعينه رئيس ديوان المحاسبة .

مسئولية المراقب امام الدولة في الامارات :

تناولت المادة (١٤٦) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ مسئولية المراقب امام الدولة في النص « يتولى مراجع الحسابات مراجعة حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الارباح والخسائر وملاحظة تطبيق القانون ونظام الشركة ، وعليه تقديم تقرير بنتيجة هذا الفحص الى الجمعية العمومية ويرسل صورة منه الى الوزارة » .

وبذلك تكون المادة قد تناولت مسئولية المراقب عن مدى تطبيق الشركة القوانين والتشريعات العامة والتجارية أولا ، ثم نظام الشركة بعد ذلك ، كما انها ألزمت المراقب بضرورة تقديم صورة من تقريره للوزارة ، فكان مسئوليته في الواقع مباشرة امام الدولة .

كما تناولت المادة (٣٢٢) العقوبات الخاصة بالمراجع الذي يتعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو عند إخفائه عمدا وقائع جوهرية في هذا التقرير .

ب — مسئولية المراقب تجاه الغير من مستخدمي التقارير المالية المنشورة :

تناول علماء المحاسبة والضرائب بعض التشريعات المالية التي تعالج مسئولية مراقب الحسابات تجاه الغير من مستخدمي التقارير المالية المنشورة التي يقوم المراجع بفحصها واقرارها .

ففي مصر :

رأى معظم المحاسبين ان مراقبي الحسابات مسئولون امام الغير عن الاخطار التي يرتكبونها أثناء مباشرة نشاطهم . ، وهم في ذلك يستندون الى القواعد العامة التي تلزم مرتكب الخطأ بالتعويض^(٧) .

ولذا يعتبر مراقب الحسابات مسئولا امام الغير اذا ثبت أنه لم يلتزم بالمستويات والمعايير المقبولة للمهنة مما ترتب عليه انحرافات أو أخطاء أصابت الغير من مستخدمي القوائم المالية

المنشورة التي صادق عليها ومن تقريره المرافق الذي اعده بهذا الخصوص على ان يثبت من ضره ذلك علاقة السببية بين ما أصابه من ضرر وخسارة وبين خطأ المراقب أو اهماله أو تدليس^(٨) .

وفي القانون الاردني :

نصت المادة (٢٢٥) من القانون رقم (١٠) لسنة ٦١ على أن « تطبيق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات من أجل جريمة الاحتيال على كل من أقدم على ارتكاب الافعال الآتية : نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالاسهم أو بإسناد القرض .. »

وكذلك تناولت الفقرة (ز) من المادة السابعة « معاقبة كل من أقدم على تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة أو أغفل فيها بيان الحقيقة عن سوء نية بقصد إيهام ذوي العلاقة » .

كما نصت المادة (١٧٣) فقرة (١) على أن مدققي الحسابات مسئولون عن الاخطاء التي يرتكبونها في عملهم ، وترفع دعوى المسؤولية من قبل الغير الذين أصابهم الضرر عملاً بالمادة (١٣٠) من القانون وتسقط دعوى المسؤولية بالتقادم بمرور خمس سنوات على تاريخ انعقاد الهيئة العامة (الجمعية العامة) ومناقشة تقرير المراقبين ولكن يبدأ سريان التقادم بالنسبة للغير من تاريخ حصول الفعل الضار أو عند اكتشافه اذا تم اخفاؤه .

أما القانون اللبناني :

فقد تناول قانون التجارة لسنة ١٩٤٢ مسؤولية المدقق تجاه الغير عن بعض الافعال وهي :

— ضرر الغير اذا كان تأسيس الشركة غير قانوني ، ويحق للشركات وللغير اقامة دعوى على المدققين وأعضاء مجلس الادارة بالتضامن .

— نصت المادة ١٧٨ على « أن يكون مدققو الحسابات مسئولين اما بصفة فردية أو بالتضامن حتى لدى الغير كلما ارتكبوا خطأ في المراقبة مع الاحتفاظ بحكم مرور الزمن بعد خمس سنوات . »

نصت المادة (٢٤) من نظام الشركات على أن « يسأل المحاسب القانوني والمحاسب العمومي عن تعويض الضرر الذي يصيب .. أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في اداء عمله ، واذا تعدد المحاسبون المشتركون في الخطأ فانهم مسؤولون بالتضامن » .

ولكن لم يحمل الينا القضاء قضايا تطالب مراقب الحسابات بالتعويض عن الاضرار التي لحقت الغير من جراء أخطائه أو إهماله ، وذلك لغياب الوعي الاجتماعي بقضايا حقوق الأفراد تجاه أي فئة مهنية .

بعكس المجتمعات المتقدمة في الاقتصاد الرأسمالي التي خطت خطوات واسعة في هذا المضمار فعلى سبيل المثال :

في انجلترا^(٩) :

اصدر مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا فتوى بشأن الدعوى القضائية الشهيرة « هيدلى بيرن » وفحواها انه من حق الغير الحصول على تعويض من المراقب اذا اثبت ضرره من استخدام القوائم المالية التي صادق عليها المراقب وتقريره المنشور أيضا بشرط أن يتكبد خسائر مالية يمكن اثبات انها نتيجة مباشرة وحتمية لاهمال المراقب في اعداد تقريره أو في مراجعة ومراقبة أنشطة الشركة .

هذا على الرغم من أن القضاء الانجليزي كان يشترط للحكم على المراقب بالتعويض ضرورة توافر العلاقة التعاقدية ، وبذلك تغيرت النظرة القانونية والقضائية لمسئولية المراقب تجاه الغير من مستخدمي التقرير المالي للمراقب .

على أن القضاء والشرح قد اشترطوا لمسئولية المراقب تجاه الغير ضرورة توافر احد شرطين :

— ان يكون المراقب على علم ، أو كان ينبغي أن يكون كذلك ، بأن هذه التقارير أو الحسابات أو القوائم قد تم اعدادها خصيصا لغرض معين في استخدامات المستفيدين من هذه التقارير أو القوائم .

— ان يكون المراقب على علم بالغرض الذي تستخدم فيه الحسابات التي يكتب تقريره عنها .

فقد استقر الرأي على مسؤولية مراقب الحسابات تجاه (الطرف الثالث أو الغير) وان اختلفت درجة تقديرهم لهذه المسؤولية مع ضرورة مراعاة ما يلي :

١ — مدى علم مراقب الحسابات بمستخدمي القوائم المالية وتقريره ، فطالما انه كان ينبغي ان يعلم ان هذه القوائم وهذا التقرير سوف يستخدم من قبل فئة أخرى اذن تقع عليه مسؤولية الأضرار بهذه الفئة .

٢ — تتأثر درجة مسؤولية المراقب بمدى الخطأ أو الإهمال الذي صدر عنه ومدى الأضرار التي لحقت بمستخدمي التقرير والقوائم المالية .

وقد ترك امر درجات اهمال المراقب وما اذا كان خطؤه يعتبر بسيطا أو جسيما للقضاء ، ولذلك نجد أن القضاء قد لعب دوراً كبيراً في تأصيل مسؤولية المراقب تجاه الغير ، لدرجة انه حمل المراقب التزامات كانت في الأصل واجبة على المدعى مثل حق رفع دعوى التعويض للغير في حالة اعتماده على قوائم مالية معتمدة من محاسب قانوني مع الزام المحاسب بإثبات عدم اهماله وغشه ، وحمله أيضا عبء إثبات أن الخسائر التي لحقت بالمدعى ناتجة عن أمور أخرى بخلاف اعتماده على القوائم المالية التي صدق عليها .

كما حرم القانون الصادر سنة ١٩٣٤ التصديق أو اعتماد قوائم مالية غير صحيحة أو مشاركة أو مساعدة أو عملية غش أو خداع في تداول الاسهم ، وذلك بنص القسم (١٥) : « أي قائمة مالية غير صحيحة لا تعبر عن واقع الحقيقة المادية التي تمثلها وتكون عرضة لاستخدام اي شخص يعتمد عليها — لا يعرف ان هذه القائمة غير صحيحة — بما يلحق به خسائر من جراء هذا الاستخدام فله حق اقامة دعوى ضد المراقب الذي صدق على هذه القائمة » .

— مسؤولية المراقب تجاه المجتمع :

ظهرت الحاجة الى تطور فكرة مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير من افراد المجتمع بظهور عاملين ، يختص أولهما بمجال النشاط المهني ، ويتبلور في اكتشاف عمليات التدليس والاختلاسات في أنشطة الوحدات الاقتصادية بما يفضي الى آثار سلبية حمة على اقتصاديات المجتمع واخلاقياته أيضا ، بما أدى الى البحث عن جهة محايدة ومتخصصة

يمكن القاء عبء مسئولية مراقبة الحسابات عليها امام المجتمع .

ويختص العامل الثاني بالجمال العلمي الاكاديمي لعلم المراجعة الذي يسعى دائما للرقى بمجال العلم وبدور المراقب ومسئوليته تجاه المهنة وتجاه المجتمع ككل ، كما اثرت التطورات العلمية الخاصة بعلم المحاسبة الاجتماعية وظهور اهتمامات رائدة ومتزايدة بالبعد الاجتماعي للمحاسبة وضرورة قياس عوائد وتكلفة المشروع الاجتماعية .

لذلك يرى كثير من المحاسبين^(١١) انه يجب ان يشعر الممتحن بأن عليه مسئولية تجاه المجتمع الذي يعمل فيه ، ويعتبر هذا الشعور من المقومات الرئيسية للعمل المهني حيث يترتب عليه توجيه الاداء المهني لخدمة المجتمع ككل وليس لخدمة العميل فقط . وأن شعور الممتحن بمسئوليته تجاه المجتمع تجعله يؤمن بأهمية وخطورة الدور الذي يقوم به ، الامر الذي يترتب عليه قيامه ببذل كل الجهد من أجل انجاز مهمته على أكمل وجه مراعيًا الصالح العام للمجتمع الذي يؤدي له خدماته .

والحق أن شعور الممتحن بمسئوليته تجاه المجتمع تكون ثمرة لامتزاج عدة عوامل في مجتمع ما وهذه العوامل هي :

— الحافضة على مستوى علمي معين يجب أن يصل إليه المراتب قبل السماح بمزاولة المهنة .

— مستوى مهني ناضج يجمع الى جانب التكوين العلمي الكفاءة والخبرة المتميزة .

— مستوى خلقي راق يحدد للمراجع نوع من الالتزام في سلوكياته المهنية تجاه زملاء المهنة وتجاه مجتمع الاعمال .

— مستوى عقيدي ثابت يوضح للمراقب ابعاد مسئولياته الحقيقية عن نشاطه امام الله أولاً وأمام ذاته ثانياً وامام المجتمع اخيراً ، بحيث يكون هذا المستوى ساجاً يحافظ عن طريقه المراقب على ذاته وعلى مهنته وعلى مجتمعه الاساسي كله .

وقد تبلور الاهتمام بمسئولية المراقب عن المجتمع وظهور المحاسبة الاجتماعية Social Accounting في ظهور ما يعرف بالمراجعة الاجتماعية Social Audit وضرورة الافصاح عن الانجاز الاجتماعي للمشروع .

ولا شك ان تطور وظيفة المحاسب ومسئوليته عن قياس العائد الاجتماعي للمشروع

وإعطاء تقرير عنه — لا بد أن يصحبه أو يتلوه تطور مواز وملاحق له تماما في مسئولية المراقب عن فحص ومراقبة الاداء الاجتماعي للمشروع والتقرير عنه ومراقبة وفحص التقارير الاجتماعية المنشورة .

وقد كان Howard Bowen أول من طالب بضرورة اجراء مراقب الحسابات الفحص الدوري لتقييم نجاح الادارة من منظور اجتماعي . ثم تزايد الاهتمام والمطالبة بضرورة اجراء المراجعة الاجتماعية والوقوف على الاداء الاجتماعي للمشروع وتحديد التكلفة التي يتكبدها المجتمع والمشروع معا والعائد الاجتماعي الناتج .

وتعتبر المراجعة الاجتماعية منهجا جيدا لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الاداء الاجتماعي للمشروع^(١٢) . ويحتاج ذلك بطبيعة الحال إلى إعداد مجموعة من القوائم المحاسبية الاجتماعية قبلا ، حيث انه لا يمكن تنفيذ المراجعة الاجتماعية الا اذا أمكن اعداد مجموعة من القوائم الاجتماعية طالما أن القوائم المالية لا تنتج بيانات ذات صفة اجتماعية .^(١٣) .

المسئولية الاجتماعية للمراقب في دولة الامارات :

بالرغم من أن المحاسبة والمراجعة عن الاداء الاجتماعي تعتبر خطوة متقدمة لم يستطع اتخاذها وتطبيقها حتى الآن سوى المجتمعات الاقتصادية المتقدمة مثل دول غرب اوربا والولايات المتحدة الامريكية ، وبالرغم من أن خطوات تنظيم المهنة ووضع دستور لها في دولة الامارات مازال في طور التكوين ، الا انه يجب الاشارة الى ان هناك حاجة ماسة الى تأكيد الدور الاجتماعي للمحاسبة والمراجعة في الدولة . ويجب ان ينال هذا الموضوع أهمية ملائمة للواقع العملي وعناية من جانب الدولة والجهات التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فيها .

ويرجع ذلك بشكل اساسي للطبيعة المميزة لدولة الامارات والتي تزيد فيها الحاجة للاهتمام بالجانب الاجتماعي لاسباب ترتبط بالمشروع من الداخل تتمثل في العمالة المستخدمة واسباب ترتبط بخارج المشروع تتمثل في التلوث كالآتي :

أولا : العمالة :

يتميز مجتمع دولة الامارات بزيادة حجم العمالة الاجنبية حتى انها لتصل الى ٩٠٪

من مجموع حجم العمالة ، ويرجع هذا التكوين إلى ضعف الموارد البشرية في الدولة إلى جانب إجراءات التنمية السريعة عن طريق استيراد الطاقات البشرية المنتجة ، وتزيد هذه النسبة في القطاع الخاص زيادة كبيرة حتى أنها لتقف حجر عثرة في طريق توظيف المواطنين ، ويرجع ذلك الى ما يلي :

- انخفاض الاجور التي تقبلها العمالة الاجنبية .
 - انخفاض تكلفة المزايا النقدية والعينية التي تقبلها العمالة الاجنبية بالقياس الى ما تفرضه قوانين العمل بالنسبة للمواطنين .
 - انخفاض تكلفة الخدمات الاجتماعية التي تقدمها المشروعات للعمالة الأجنبية .
- ولا شك أن مجموع ما سبق يؤدي الى ما يلي :

- أ — اهمال الجانب الاجتماعي الملائم الذي يجب أن تقدمه المشروعات للعاملين .
- ب — اهمال توظيف الوظائف وما ينتج منه من آثار اجتماعية جمة تؤدي الى كثير من المشكلات التي تؤثر حتما على الاجيال القادمة ومستقبل المنطقة^(١٤) .

ثانيا : التلوث :

تعاين معظم دول الخليج العربي من اسباب التلوث والتي تتنوع وتزيد من جراء مسببات كثيرة أهمها :

- استخراج البترول وما يؤدي اليه من تسرب يلوث البيئة المحيطة .^(١٥)
- تكرير البترول بمراحله وما يؤدي اليه من تلوث في الماء والهواء والتربة .^(١٦)
- نقل البترول عن طريق الخليج وما يؤدي اليه من اندلاق ناتج عن الحوادث والحروب .^(١٧)
- ارتفاع معدلات التنمية الصناعية والعمرانية واقامة العديد من الصناعات الثقيلة الى جانب الاهتمام بالانشاءات الجديدة وما يؤدي اليه من مخلفات ضخمة ترفع من معدلات التلوث .^(١٧)

وهكذا تؤدي الظروف السابقة مجتمعة للتلوث والتأثير حتما على مستقبل المنطقة مما يدعو الى سرعة دراسة وتحليل الآثار الناتجة ، لاتخاذ الاجراءات المضادة وتحميل المسببات المباشرة بنتائج انشطتها من تكلفة اجتماعية .

وعلى ذلك يكون الجانب الاجتماعي لاداء المشروعات من الاهمية بحيث يجب ان يستقطب الاهتمام بدراسة المحاسبة والمراجعة الاجتماعية والتقارير عنهما .

التقرير عن مسئوليات المراقب

تتبلور مسئولية المراقب تجاه عملائه وادارة المشروع والدولة ومستخدمي تقريره والقوائم المالية ، والمجتمع عند انتهائه من نشاط المراجعة والتدقيق عن فترة مالية محددة بالتقرير عن نتائج نشاطه امام هذه الفئات جميعا . فالتقرير هو ثمرة الجهد العلمي والفني والخبرة المحايدة والدقة والعمق لتحليل واستنباط ما تعبر عنه المجموعة الدفترية والمستندية والقوائم المالية المعدة لأغراض المنشأة والمنشورة . ولذلك فقد نال التقرير اهتمام الاوساط المهنية والعلمية وخاصة عند تحديد مستويات أو معايير للجانب الشكلي والموضوعي للتقرير .

١ — مستويات اعداد التقرير :

اهتم المحاسبون في الجامع العلمية والمهنية باصدار توصيات كثيرة تضع معايير ومستويات معينة لاعداد تقرير المراقب . وقد تناول كثير من الباحثين هذا الموضوع ولكن باختصار ، فقد اتفق معظمهم على ضرورة الافصاح عن العناصر الآتية^(١٨) :

- ما اذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها .
- ما إذا كانت كل قاعدة من تلك القواعد قد طبقت بثبات من مدة لأخرى .
- ان القوائم المالية تفصح بشكل معقول عن المعلومات الضرورية مالم يتضمن التقرير خلاف ذلك .
- رأى المراقب في القوائم باعتبارها وحدة واحدة ، فاذا لم يتمكن من ذلك فعليه ان يضمن تقريره اسباب ذلك ومدى المسئولية التي يتحملها .

ونتناول كلا من هذه العناصر الأربعة بشيء من التفصيل بالتطبيق على دولة الامارات :

أولا : الافصاح عن استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة :

يتطلب ذلك ان يبدى المراقب رأيه فيما اذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في المجتمع المحاسبي ، وذلك يعنى منطقيا أن يقف هو اولا على ما يعتبره أعضاء المهنة مباديء مقبولة ولا يكفى في ذلك ان يعبر عن وجهة نظره .

وعندما تنتقل الى تطبيق ذلك في دولة الامارات تواجهنا صعوبتان :

الأولى : ان المباديء المحاسبية المقبولة كأى علم اجتماعي ، تتطور بتطور احتياجات المجتمع وتتغير تبعا لتغيره ، وبذلك فما يعتبر مقبولا في فترة ما ، لا يكون كذلك في فترة اخرى نظرا لتباين الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية في كل مجتمع .

الثانية : ان المجتمع المحاسبي في دولة الامارات يتميز بسمات خاصة ، فهو يتصف بعدم التجانس إذ تعدد الجنسيات التي تتمتع هذه المهنة وتختلف ثقافتها وقومياتها والسنتها ، ومن ثم يمكن تصور بعض أو كثير من التباين في المفاهيم والاعراف العلمية التي تؤمن بها هذه الفئة .

ويناقش بعض الباحثين هذه المشكلة فيؤكدون على « مقاومة اي محاولة تفرض على المراقب ان يقوم بنشاطه بعيدا عن المباديء المحاسبية المقبولة الى ان تتحمل المهنة صياغة تلك المباديء المقبولة لضمان مستوى معين من الكفاءة في الممارسة العملية » .^(١٩) أي ان الحل يمكن في وضع دستور لمهنة يناقش هذه المباديء ويضع اطارا مقبولا لها الى جانب ضمان مستوى من الكفاءة العملية ينبغي الا يقل مستوى المراقب عنه وهو ما يحتاجه فعلا المجتمع الاقتصادي في دولة الامارات .

ثانيا : الاشارة الى تجانس استخدام وتطبيق المباديء المحاسبية :

ينبغي على المراقب ان يشير في تقريره إلى مدى تجانس استخدام وتطبيق المباديء المحاسبية من فترة لأخرى ، ويهدف هذا المعيار الى تحقيق قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المباديء المحاسبية وأثرها على القوائم المالية ، ويتطلب التطبيق السليم لهذا المعيار فهما واضحا من المراقب للعلاقة بين التجانس والقابلية للمقارنة ، والتجانس يعنى التطبيق الدقيق والمستمر للمباديء المحاسبية ويؤدي عدم توافره الى عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة^(٢٠) .

ويجب ان يفصح المراقب في شكل ملاحظات على درجة الالتزام باستمرار استخدام المباديء المحاسبية ، فاذا كان لتغيير هذه المباديء ما يبرره فيجب عليه أن يتابع تأثير هذا التغيير ويحلله من وجهة نظر المستثمرين والاطراف الخارجية حتى يتأكد من جدوى هذا التغيير ، أما إذا لم يقنع بجدوى هذا التغيير فيجب عليه أن يحتفظ على القوائم المالية في تقريره .

وتطبيق هذا المعيار في دولة الامارات يقابله صعوبة تتصل بطبيعة الشركات المتواجدة في المجتمع ، اذ تتسم بما يلي :

- وجود الشركات المتعددة الجنسية ، والتي تحمل معها مفاهيم وقواعد علمية تختلف أصولها مع بعضها البعض .
- وجود كوادر محاسبية وفنية اجنبية مختلفة الجنسية تعمل على تطبيق مفاهيم وقواعد ونظم تتلاءم مع دراساتها المتباينة واعرافها الاجنبية ، وتتواجد هذه الكوادر على حد سواء في الشركات الوطنية والمتعددة الجنسية ، إذ لا يوجد كوادر محاسبية وطنية إلا القليل .

ثالثا : التحقق من كفاية وملاءمة الافصاح :

يشير الافصاح هنا الى ضرورة تأكد المراقب من مدى ملاءمة درجة الافصاح في القوائم المالية ويتضمن الافصاح عنصرين :

- العرض العلمي السليم للقوائم المالية ، ويتطلب الدقة في ترتيب عناصر هذه القوائم وإظهارها بالشكل الذي يمكن فهمه .
- المعلومات الضرورية التي بدونها لا تعبر القوائم المالية عن حقيقتها ، ويساعد مفهوم الاهمية النسبية في تحديد مفهوم الضرورة للمعلومة التي ينبغي اظهارها ، ويجب ألا تتوقف الاهمية النسبية للعنصر على أهميته في تقرير المراقب أو الشركة فقط ، وانما تتوقف أيضا على دورها بالنسبة لقرارات الغير ممن يستخدمون القوائم المالية .

حتى ان البعض يرى « ضرورة إعداد القوائم المالية بشكل يحقق اقصى فائدة للمستخدمين لها ، ويقع على عاتق المحاسبين ضرورة تطوير وتحسين الافصاح من سنة لآخرى ، وينبغي عدم التوسع في اخفاء بعض المعلومات بسبب الخوف من احتمالات سوء تفسيرها او الوصول الى نتائج خاطئة » . (٢١)

رابعا : الافصاح عن رأي المراقب في القوائم المالية كوحدة واحدة :

يجب على المراقب ان يفصح عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة ، وفي حالة امتناعه عن ابداء الرأي في امور معينة يجب ان يتضمن تقريره الاسباب التي أدت الى ذلك ، وفي كل الحالات يجب أن يوضح تقريره بطريقة قاطعة وواضحة نوع الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها .^(٢٢) اذ ترتبط مسؤوليته ارتباطا مباشرا بنوع الفحص الذي قام به المراقب ، فاذا كان نشاطه يقتصر على فحص عنصر معين لتناول مشكلة خاصة تعاني منها الشركة وتستعين بالمراقب لا بداء الرأي بخصوصها ، كانت مسؤوليته لا تتعدى الرأي الذي ابداه بخصوص حل مشكلة ذلك العنصر ، وكانت مراجعة جزئية فقط او استشارية في حل مشكلة ما . وعلى مستخدمي البيانات المنشورة ان يعلموا ان رأي المراقب مقصور على العنصر محل الفحص دون سائر أنشطة المشروع وان مسؤوليته تنحصر فيه فقط دون سواه وعليه ان يوضح ذلك جيدا في تقريره .

اما اذا كانت فحوص ومراجعة المراقب تشمل كافة أنشطة المشروع امتدت مسؤوليته عن رأيه الى كافة جوانب أنشطة المشروع .

والواقع ان الإفصاح سواء كان من جانب عرض ومضون القوائم المالية المنشورة او من جانب مراقبي الحسابات يعتبر أهم عنصر على الاطلاق يبلور حقيقة مسؤولية المراقب تجاه الاطراف داخل المشروع او خارجه .

فاذا كان التقرير ثمرة نشاط المراقب فإن الافصاح هو لب هذه الثمرة ، وبدون الافصاح لا يصبح لتقرير المراقب أي قيمة حقيقية ولا يصبح لجهده وعلمه جدوى تبرر الجهد المبذول ، الى جانب ان الافصاح هو المؤشر الذي يعبر عن درجة تحمل المراقب لمسئوليته تجاه كل الاطراف داخل المشروع وخارجه .

ولكن ما الافصاح ؟ وما مستوياته التي يجب مراعاتها عند اعداد تقرير المراقب ؟

يعرف المحاسبون الافصاح Disclosure بأنه « اظهار الشيء بحيث يكون معلوما وواضحا » .^(٢٣) وهو في نظر البعض « تفسير أو عرض واضح لحقيقة او رأى ما في القوائم المالية في تقرير المراجع للمساعدة في تفسير وفهم تلك القوائم ويعد هذا التقرير عن طريق مذكرات يمكن استخدامها » .^(٢٤) ويهدف الافصاح الى « اعطاء مستخدمي القوائم المالية المعلومات الصالحة ذات المغزى التي تساعد في اتخاذ القرار

بأفضل الطرق الممكنة ، ويتضمن ذلك حذف المعلومات غير الضرورية حتى تكون البيانات المعروضة ذات معنى ويمكن فهمها » . (٢٥)

وقد تعرض Hendrikson لمعايير الاستدلال عن الافصاح المحاسبي فحددها في ثلاثة مستويات كالآتي (٢٦) :

- مستوى الافصاح الكافي Adequate Disclosure ويعني ضرورة الافصاح عن حد ادنى من البيانات المالية يكفى لجعل القوائم المالية صحيحة وغير مضللة .
- مستوى الافصاح العادل Fair Disclosure ويعني ان الافصاح عن البيانات يخدم جميع الطوائف المختلفة التي تهتم بقراءة القوائم المالية فلا يكون هناك تحيز لطائفة على حساب أخرى .
- مستوى الافصاح الكامل Full Disclosure ويعني الافصاح عن جميع البيانات والمعلومات الضرورية .

ويؤيد بعض المحاسبين الافصاح الكامل (٢٧) ، ولكن يؤيد كثير من المحاسبين والباحثين مستوى الافصاح الكافي حيث يتضمن جميع المعايير الضرورية للاستدلال على الافصاح المحاسبي « وهو يتمشى مع وجهة نظرهم — مع حرية التقدير الشخصي الذي يحدد درجة كفاية الافصاح في ضوء مستويات المهنة المتعارف عليها وتقديره لظروف المنشأ وللأهمية النسبية تماما ، كما يحدد المراقب درجة كفاية كل دليل وكل اجراء من اجراءات عملية المراجعة » . (٢٨)

ويرى الباحث ان كلمة الكافي أو العادل أو الكامل كلها كلمات غير دقيقة وسوف تعبر حتما عن امور نسبية تختلف في مفهومها من مراقب لآخر تبعاً لحجم وامكانية المكتب الذي يعمل من خلال المراقب ، وتبعاً للتكوين الذاتي للمراقب من حيث مستواه العلمي والمهني والاخلاقي والديني . ولذلك فالحجم الملائم عن الافصاح --- من وجهة نظر الباحث — يتلخص في مدى استيعاب المراقب نفسه لمتطلبات ظروف المراقبة وموقفه من كل نشاط أو تدقيق مستقل لكل منشأة أو وحدة اقتصادية على حده لكل فترة على وجه الاستقلال . بمعنى أن المراقبة في احدى الوحدات قد تحتاج الى الافصاح الكامل حيث توجد المبررات الكافية من وجهة نظر المراقب التي تحتاج منه الى هذا الافصاح ، وعلى العكس قد لا يحتاج التقرير عن وحدات اخرى إلا إلى مستوى

كاف من الإفصاح حيث لا تتطلب طبيعة الموقف أكثر من ذلك .

على أنه يلاحظ ان الإفصاح في التقرير ينبغي أن يراعي المستوى الملائم لمقدرة مستخدم هذا التقرير على الوصول إلى مضمون هذا الإفصاح بدون الحاجة المعقدة الى تأويله أو توصيل درجة من الشك في المعلومة التي يرغب المراقب في الإفصاح عنها ، وإلا احتاج الإفصاح إلى إفصاح آخر يعبر عنه ، وذلك كما ورد في إحدى القضايا London and General Bank فالمعلومات التي يفصح المراقب عنها لا ينبغي ان تكون ضئيلة أو غامضة بحيث يمكن وصفها بالتلميحات أو الاشارات غير المباشرة لحقيقة الموقف المالي للشركة ، فهذا الإفصاح قد يخدم الإدارة التي تعي شؤون الشركة ، ولكنه في غالب الاحيان لن يفيد أو يخدم المستثمر أو المساهم العادي الذي لن يتوافر لديه حظ معقول من المعلومات المالية .

وبالنسبة لمبدأ الإفصاح في دولة الامارات :

فقد تناولت المادة (١٥٠) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٨٤ أهمية الإفصاح في توضيح البيانات التي يجب ان يشملها التقرير فأوجزتها فيما يلي :

أولاً : ما اذا كان المراجع قد حصل على المعلومات التي يرى سرورها لأداء عمله على وجه مرض .

ثانياً : ما اذا كانت الميزانية وحساب الارباح والخسائر متفقة مع الواقع وتتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها ، وتعتبر بأمانة ووضوح عن المركز الحقيقي للشركة .

ثالثاً : ما اذا كانت الشركة تمسك بحسابات منتظمة .

رابعاً : ما اذا كان الجرد قد اجري وفقاً للاصول المرعية .

خامساً : ما اذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد في دفاتر الشركة .

سادساً : ما اذا كانت هناك مخالفات لأحكام القانون أو لاحكام الشركة قد وقعت خلال السنة المالية على وجه يؤثر في نشاط الشركة او مركزها المالي مع بيان ما اذا كان هذه المخالفات لا تزال قائمة وذلك في حدود المعلومات التي توافرت لديه .

ولكن لم يشر القانون إلى ضرورة افصاح الشركة عن نتائج أعمالها لمستخدمي البيانات المحاسبية المنشورة ، كذلك لا يهتم المراقب بالتبعية بمدى كفاية وملاءمة الافصاح في القوائم المالية المنشورة وعلى ذلك لا يتم التحقق بكفاءة وفاعلية من كفاية الافصاح في هذه القوائم .

٢ — التقرير عن مسئولية المراجعة الادارية :

حظي التقرير المالي لمراقب الحسابات بأهمية كبيرة على مستوى الدراسة الاكاديمية والممارسة المهنية ، ولكن لم يحظ التقرير عن المراجعة الادارية بأهمية مماثلة وربما يرجع ذلك للأسباب الآتية :

أ — ان المراجعة الادارية تمتد لتشمل أنشطة متعددة مختلفة الجوانب تبعا لحاجة الادارة والمشروع لخدمات المراجع بهذا الخصوص ، ولا يقوم بها المراقب الا طبقا لتكليف المشروع بها سواء كان من الادارة العليا أو من اصحاب المشروع ، ولذلك تختلف مقومات التقرير في كل حالة عن الأخرى .

ب — تتفاوت قدرات المراقب وامكانياته عند القيام بالمراجعة الإدارية فهو قد يستخدم الاساليب التقليدية في التحليل المالي في فحص النظم المتبعة وتقييمها او قد يستخدم اساليب مستحدثة مثل الاساليب الكمية وبحوث العمليات . ولذلك تتوقف طريقة عرض المعلومات التي توصل اليها المراقب ومضمونها على الطرق والاساليب التي تم استخدامها .

ج — ان تقرير المراقب عن المراجعة الادارية يعد تقريرا خاصا للادارة العليا للمشروع او لاصحاب المشروع ، ولذلك فلا يتحمل المراقب مسئولية نشر هذا التقرير او لا يستخدمه سوى هاتين الفئتين ، فاذا شئت احدهما بعض التفصيل كان على المراقب تقديم الايضاحات المناسبة ، وبذلك يعد التقرير بحيث يتناسب مع كل حالة على حدة .

ومع ذلك فيمكن وضع مقومات عامة للتقرير عن المراجعة الادارية — فيما يلي :

أ — الافصاح عن المشكلة قيد الدراسة :

يجب ان يبدأ التقرير اولا بتوضيح طبيعة المشكلة التي يتم ابداء الرأي عنها على أن تذكر بالتفصيل ، ويفيد ذلك المحللين الماليين داخل المشروع عند القيام باستعراض

جوانب المشكلات التي صادفت المشروع وتتبع كيفية ظهورها ، وتطورها ، ثم الحلول التي اتخذت بشأنها ومدى جدواها .

ب — الافصاح عن العناصر المرتبطة بالمشكلة :

اي ضرورة الافصاح عن العوامل المرتبطة بالمشكلة داخل المشروع ، وهي قد ترتبط ببعض العناصر التالية او بها جميعا :

— الادارات أو الأقسام التي تتسبب في ظهور المشكلة أو التي تعاني من المشكلة أو التي تتبادل مواقع المسؤولية عنها .

— مراكز التكلفة التي تتحمل مسؤولية إحداث هذه المشكلة أو التي تحملها عليها أو الأشخاص الذين قد ترتبط مواقع مسؤوليتهم بإحداث هذه المشكلة أو تتداخل أنشطتهم مع مسببات هذه المشكلة .

— مراحل الانشطة الانتاجية أو التسويقية او الإدارية التي تحدث فيها هذه المشكلة أو التي تتسبب في احداثها .

وتحديد هذه العناصر ضرورة حتمية حتى يمكن توضيح مقومات هذه المشكلة كما بلورتها خبرة وتحليل المراقب . وهي خطوة هامة توضح كيفية التوصل الى الحل الأمثل الذي اقترحه المراقب .

ج — الافصاح عن الاسلوب العلمي المستخدم في حل المشكلة :

وكما سبق ، فهناك الاساليب التقليدية التي يمكن ان يستخدمها المراقب واساليب رياضية واحصائية يمكن أيضا ان تفيده . ويتوقف استخدام المراقب لأي من الاسلوبين على درجة ملاءمته لطبيعة المشكلة قيد الدراسة . ولا يعنى ذلك ضرورة استخدام الاساليب الاحصائية اذ قد لا تحتاج الدراسة إلى مثل هذه الاساليب .

وعلى المراقب ان يوضح في تقريره الاسلوب العلمي المستخدم بالتحديد على ألا يقوم بالتعرض لمقوماته تفصيلا وإنما يكفي الإشارة اليه .

د — الافصاح عن النتائج التي توصل اليها المراقب :

تأتي النقطة الاخيرة وتتعلق بضرورة الافصاح عن النتائج التي توصل اليها ولا يلزم المراقب ان يوضح اجراءات التحليل التي قام بها للتوصل إلى هذه النتائج ، ولكن يكفي

ما سبق الإشارة اليه . ومن الضروري توضيح النتائج التي توصل اليها تفصيلا والاهتمام بطريقة عرضها ، ومن المفضل أن تتخذ أكثر من شكل كالآتي :

— معلومات رقمية يتم جدولتها بشكل متناسق وبحيث تركز على المعلومات الهامة التي يرغب المراقب في اظهارها .

— الاشكال البيانية التي توضح بشكل آخر تطور المشكلة او الظاهرة ، وقد أثبتت الدراسات الاحصائية ان هذه الاشكال تعطي تأثيرا ذا فعالية في توضيح حجم المشكلة وامكانية تطورها مستقبلا أكثر من الجداول الرقمية .

— رأى المراقب الذي توصل اليه بخصوص المشكلة وتوصياته النهائية التي يقترحها .

٣ — التقرير عن المسؤولية الاجتماعية :

اذا كان على المراقب ان يقوم بالافصاح عن الاداء الاجتماعي للمشروع فينبغي ان نتناول ايضا تقرير المراقب عن هذا الاداء ولا سيما بالنسبة للاعباء الاجتماعية التي يتحملها المجتمع عن المشروع .

وفي الواقع ليس بالامكان ان نتصور ان المراقب سيقوم باعداد تقرير خاص عن الاعباء الاجتماعية للمشروع مالم يكن المشروع نفسه قد اعد معلومات معينة عن هذه الاعباء سواء كانت هذ المعلومات مذكورة في القوائم المالية المنشورة او في كشوف تفسيرية ملحقه بالقوائم او في قوائم اجتماعية مستقلة . وفي هذه الحالة ستكون مسؤوليته مباشرة عن التقرير عن هذه الاعباء .

— اما في تقرير مستقل .

— او في التقرير المالي .

اما إن لم يتم المشروع باعداد اي معلومات مفيدة عن العبء الاجتماعي او الأداء ، وقد وصل لعلم المراقب ما يفيد وجود أعباء اجتماعية لهذا المشروع — فينبغي ان يفصح عن المعلومات التي توصل إليها وان كانت محدودة في تقريره المالي للجمعية العمومية .

وهذه المعلومات ستكون مفيدة على الوجه التالي :

أولا : بالنسبة للدولة : إذ إن تنويه المراقب بوجود تكلفة اجتماعية لهذا المشروع سيؤدي الى ما يلي :

أ — القاء الضوء على مثل هذه المشروعات ، فان كانت التكلفة تقل عن العائد الاجتماعي والاقتصادي للمشروع امكن الاستمرار في الترخيص بمثل هذه المشروعات .

وان كانت تزيد عن العائد الاجتماعي والاقتصادي فيجب ان يتم دراسة نتائج عوائدها الكلية والتقرير عنها إما بالاستمرار بشروط معينة تقلل على قدر الامكان من هذه التكلفة ، وأما توقيفها او تجميدها .

ب — الزام المشروعات التي تحمل المجتمع تكلفة اجتماعية عالية بضرية او تعويض يلائم حجم الاضرار او التدمير الذي يسببه نشاطها .

ج — التركيز على أهمية إعداد معلومات وافية عن التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي لهذه المشروعات والنظر في استصدار تشريعات مستقبلية تطلبها بإعداد قوائم اجتماعية تحدد على وجه اليقين قيمة هذه التكلفة .

ثانيا : بالنسبة للمشروعات الجديدة :

يؤدي إفصاح المراقب عن التكلفة الاجتماعية لبعض المشروعات القائمة الى لفت انظار مؤسسي المشروعات الجديدة الماثلة لدراسة هذه المشكلة وتحليل جوانبها وتركيز أهمية كبيرة على دراسة الآثار الاجتماعية للمشروع ، ومن ثم الأعباء المستقبلية التي يمكن ان تتحملها هذه المشروعات إذا ما قررت الدولة تحميلها هذه الاعباء او على الاقل جزءا منها .

ثالثا : بالنسبة للمجتمع المحيط :

لا شك ان المجتمع المحيط سواء كان افرادا أو منشآت أو شركات يهتم أن يتعرف إن كان بعض المشروعات في المنطقة يؤثر تأثيرا سلبا على البيئة ، اذ تمتد الاضرار في هذه الحالة لتصيب هذا المجتمع باضرار غير مباشرة مختلفة دون تحمل اي مسئولية .

ويعتبر افصاح المراقب في هذه الحالة حدا من الحدود التي تقيد انشطة المشروعات التي تسبب اضرارا مختلفة للمجتمع ، دون ان تحاسب او تساءل عن اضرارها . وفي نفس الوقت تؤدي للاهتمام بدراسة الجدوى الحقيقية للمشروع في حالة اذا ما تحمل كافة النتائج المترتبة على الاضرار التي يسببها للمجتمع .

دراسة ميدانية لاستبيان الرأي حول مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الامارات

أهمية الدراسة :

تناولت الدراسة السابقة الاطار النظري لمسئولية مراقب الحسابات في المجتمع ، بادئه بمسئوليته تجاه العملاء اصحاب المشروع ، ثم مسئوليته تجاه الادارة ، واخيرا مسئوليته تجاه الغير ، سواء تمثل هذا الغير في مسئوليته تجاه الدولة او تجاه المجتمع ، بالتطبيق على دولة الامارات العربية ، ثم مستويات الافصاح في تقرير المراقب سواء عن مسئوليته تجاه عملائه او الادارة او الغير .

وقد رأى الباحث ضرورة استكمال الدراسة النظرية بدراسة اخرى ميدانية عن مسئولية مراقب الحسابات في دولة الامارات كما يراها مراقبوا الحسابات انفسهم ، حتى يتبين لنا مدى استيعاب مراقب الحسابات العامل في الدولة لمسئولياته الحقيقية وتصور المراقبين لمسئولية المراقب تجاه الادارة والمجتمع بصفة خاصة .

هدف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة لتوضيح اتجاه مراقبي الحسابات العاملين بدولة الامارات عن مسئوليتهم تجاه العملاء والادارة والمجتمع ومدى الافصاح في تقاريرهم عن هذه المسئولية وتصورهم عن جدواها .

فروض الدراسة :

لتحقيق ودراسة هدف البحث ميدانيا ، وضع الباحث هذه الفروض :

١ — ان النظام المتبع في الدولة يكفل حرية النشاط الاقتصادي للوحدات الاقتصادية ، وعلى ذلك يحتل مراقب الحسابات دوره الايجابي الرقابي ولذلك فهو يعتبر نفسه مسئولا مسئولية كاملة عن نشاط عملائه في شركات الاموال بشكل خاص والاشكال القانونية الاخرى للمشروعات بشكل عام .

٢ — ان الطفرة الانتاجية والانشائية السريعة الضخمة التي يعيشها مجتمع الخليج قد بعثت كثيرا من الانشطة الاقتصادية التي تحتاج الى الوظيفة الادارية والاستشارات المالية للمراقب وعلى ذلك تحتل المراجعة الادارية اهمية كبيرة في نشاط المراقبين وتمتد مسؤوليته لتشمل الادارة ايضا .

٣ — ان الدولة تلعب دورا رقابيا من خلال التشريع القائم ، اذ تلزم وزارة الاقتصاد والتجارة مراقب الحسابات بضرورة تقديم صور من تقاريرهم للوزارة ، وعلى ذلك تمتد مسؤولية المراقب لتشمل مسؤوليته امام الدولة ايضا .

٤ — ان المسؤولية الاجتماعية للمراقب طفرة علمية في نشاط المراقب في الدول المتقدمة ولذلك تحتاج لتعاون كل من المشروعات الاقتصادية ومراقبي الحسابات في اعداد قوائم الدخل الاجتماعية . ولذلك فعلى الرغم من احتياج المجتمع الخليجي للمراجعة الاجتماعية حاجة ماسة ترتبط بطبيعة انشطتها الانتاجية نظرا لارتفاع نسبة التلوث الا ان الباحث يرى ان المسؤولية الاجتماعية للمراقب لم تحتل الدور المأمول لها حتى الان .

٥ — ان الافصاح عن مسؤولية المراقب تجاه عملائه وتجاه الادارة والدولة وفئات المجتمع الاخرى يحظى بعناية محدودة من المراقبين .

مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع البحث في احدى امارات دولة الامارات العربية وهي اماره ابو ظبي ، وقد استخدم الباحث اسلوب الحصر الشامل لمكاتب مراجعي الحسابات البالغ عددهم ٣٦ مكتبا ، وقد بلغ عدد المفردات الصحيحة ٢٦ مفردة ونسبة حوالي ٧٢٪ ، وقد تم اختيار اماره ابو ظبي حيث تعتبر عاصمة الدولة كما يمثل عدد مراجعيها نسبة بلغت ٣٣٪ من اجمالي المراجعين على مستوى الدولة . (٢٩)

وقد تم تقسيم المكاتب الى ثلاثة مستويات تبعا لعدد المراجعين الذين يقومون بالعمل في المكتب كالآتي : مكتب صغير / متوسط / كبير . وتوزيعها كالآتي :

صغير ١ — ٥ مراجع	متوسط ٥ — ١٢ مراجع	كبير أكثر من ١٢ مراجع
٥٢ ٪	٢٨ ٪	٢٠ ٪

ملخص نتائج البحث الميداني

اسفرت نتائج الدراسة الميدانية عما يلي :

اسس توزيع نشاط المراقبين :

اوضحت نتائج الاستبيان ان نشاط المراقبين يوزع على الشركات وفقا لشكلها القانوني كما هو موضح بالجدول رقم (١) كالآتي :

جدول رقم (١)
اسس توزيع نشاط المراقبين

نوع المكتب نوع المشروع	صغير	متوسط	كبير
منشأة فردية	٢٠ %	٤٠ %	٢٥ %
شركة اشخاص	٧٠ %	٣٥ %	٣٥ %
شركة اموال	١٠ %	٢٥ %	٤٥ %
المجموع	١٠٠ %	١٠٠ %	١٠٠ %

ويوضح الجدول السابق مايلي :

- ١ — ان معظم انشطة المكتب الصغير تتركز في شركات الاشخاص التي يزداد عددها في الدولة إلى حد كبير .
- ٢ — يلاحظ انخفاض نسبة المنشآت الفردية في أنشطة المكاتب كلها ويرجع ذلك لغياب الوعي المحاسبي لدى هذه المنشآت .
- ٣ — يتركز نشاط المكاتب المتوسطة في المشروعات الفردية وشركات الاشخاص والاموال بأهمية متقاربة .
- ٤ — تحتل شركات الاموال نسبة كبيرة من نشاط المكاتب الكبيرة يليها شركات الاشخاص ثم المنشآت الفردية .

أولاً : مسئولية مراقب الحسابات عن العملاء :

١ — مسئولية مراقب الحسابات تجاه العملاء تجاه الاعمال غير المشروعة يوضح الجدول رقم (٢) مدى مسئولية المراقب تجاه العملاء كما يلي :

جدول رقم (٢)
مسئولية المراقب تجاه العملاء عن اعمال غير المشروعة

الاجابات	النوع	مكاتب صغيرة	مكاتب متوسطة	مكاتب كبيرة	متوسط الاجابات
		(النسبة)	(النسبة)	(النسبة)	
أ — مسئولية المراقب مسئولية كاملة	ب — مسئولية جزئية بمقدار ما توصل إليه بمجده الشخصي حتى يطمئن للحسابات	ج — مسئولية جزئية بمقدار تطبيق المستويات المتعارف عليها للمراجعة	المجموع	صفر	صفر
٨	٢٠	٤٣	٢٣	٧٧	١٠٠
٩٢	٨٠	٥٧	٧٧	١٠٠	١٠٠
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

ويتضح من الجدول السابق ما يلي :

أ — لم تحظ تحمل المسئولية الكاملة بقبول عام من كافة مكاتب المراقبة وقد بلغ نسبة الاجابة صفراً .

ب — ان معظم المراقبين يرون مسئولية المراقب في حدود ما توصل اليه بعد تطبيق المستويات المتعارف عليها للمراجعة عن الاعمال غير المشروعة للعملاء .

٢ — درجة اتفاق المراقبين على طبيعة وماهية المستويات المتعارف عليها :
ويسؤال المراقبين عن درجة اعتقادهم واتفاقهم على طبيعة وماهية المستويات المتعارف عليها اتضح ما هو مذكور بالجدول رقم (٣) :

جدول رقم (٣)
درجة الاعتقاد بأن المراقبين على مستوى الدولة يتفقون على
طبيعة وماهية المستويات المتعارف عليها للمراجعة

صغيرة			متوسطة			كبيرة			المتوسط	
نعم	لا	مجموع	نعم	لا	مجموع	نعم	لا	مجموع	لا	مجموع
%٥٣	%٤٧	%١٠٠	%٦٠	%٤٠	%١٠٠	%٢٨	%٧٢	%١٠٠	%٤٨	%٥٢

ويوضح الجدول السابق ما يلي :

أ — تبين الاراء بالنسبة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة اذ يبلغ التشتت بين الاجابة الاولى والاخيرة قدرا كبيرا ، مما يؤكد عدم دقة الاجابة بنعم ، وهو ما يجعل الباحث يتحفظ في النتائج المترتبة على هذه الاجابات .

ب — اما بالنسبة للمكاتب الكبيرة وهي التي تنال نسبة كبيرة من انشطة المراجعة في الدولة ، فانها ترى عدم اتفاق المراقبين على ماهية المستويات المتعارف عليها للمراجعة مع ملاحظة ان معظمها مكاتب اجنبية .

٣ — دور المراقب كوكيل عن عملائه :

وعن دور المراقب بالنسبة لعملائه وما اذا كان يعتبر نفسه وكيلا عنهم يوضح الجدول رقم (٤) مايلي :

جدول رقم (٤)
اعتبار المراقب وكيلا عن عملائه من عدمه

صغيرة		متوسطة		كبيرة		المتوسط	
اشخاص	اموال	اشخاص	اموال	اشخاص	اموال	اشخاص	اموال
نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
%٣٨	%٦٢	%٦٧	%٣٣	%٦٠	%٤٠	%٨٠	%٢٠
%٢٨	%٧٢	%٨٥	%١٥	%٤٠	%٦٠	%٧٥	%٢٥

ويوضح الجدول السابق مايلي :

أ — ان معظم الآراء تتجه الى اعتبار المراقب وكيلا عن المساهمين في شركات الاموال حيث تتراوح نسبة القبول بين ٧٠ — ٨٥٪ وان كانت النسبة قد شذت بالنسبة للمكاتب الصغيرة .

ب — ان معظم الآراء لا تعتبر المراقب وكيلا عن الشركاء في شركات الاشخاص بنسبة تتراوح من ٤٠ — ٧٢٪ وان كانت المكاتب المتوسطة قد شذت عن الغالبية .

ثانيا : مسئولية المراقب عن الادارة ونشاط المراجعة الادارية :

١ — حجم المكاتب التي تقوم بالمراجعة الادارية :

وعن مسئولية المراقب عن المراجعة الادارية للشركات وطبيعتها وشكل التعاقد عليها يوضح الجدول رقم (٥) ما يلي :

جدول رقم (٥)

حجم المكاتب التي تقوم بالمراجعة الادارية وطبيعتها ونوع التعاقد عنها :

بيان		المكاتب الصغيرة		المتوسطة		الكبيرة		التوسط	
نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
٣١٪	٦٩٪	١٠٠٪	—	٨٦٪	١٤٪	٦٤٪	٣٦٪	١٠٠٪	المجموع
٢٥٪	—	٢٥٪	—	٢٥٪	—	٢٥٪	—	—	النسبة
شاملة	جزئية	شاملة	جزئية	شاملة	جزئية	شاملة	جزئية	جزئية	نسبتها لحجم الانشطة
٤٠٪	٦٠٪	٢٠٪	٨٠٪	١٦٪	٨٤٪	—	—	—	نوع المراقبة
مستقل	معا	مستقل	معا	مستقل	معا	—	—	—	النسبة
٥٠٪	٥٠٪	٦٠٪	٤٠٪	٦٧٪	٣٣٪	—	—	—	نوع التعاقد
٥٠٪	٥٠٪	٦٠٪	٤٠٪	٦٧٪	٣٣٪	—	—	—	النسبة

ويوضح الجدول السابق ما يلي :

أ — ان المراجعة الادارية لها دور محدود في انشطة مكاتب المراقبة وخاصة بالنسبة

للمكاتب الصغيرة التي لا تزيد نسبة المكاتب التي قامت بهذا النشاط عن ٣١٪ ونسبة ٢٥٪ من نشاطها .

ب — اما في المكاتب المتوسطة والكبيرة فترتفع النسبة التي تقوم بهذا النشاط وان كان حجم هذه المراجعة لا يزيد عن ٢٥٪ من اجمالي انشطتها ، وربما يرجع لصغر حجم المشروعات الموجودة بالدولة .

ج — تتميز المراجعة الادارية — كما يراها المراقبون — بأنها جزئية اي لمقابلة او حل مشكلة معينة وليست مراجعة شاملة .

د — يتم التعاقد على المراجعة بشكل مستقل او مرتبط بالمراجعة المالية لدى المكاتب الصغيرة والمتوسطة .

هـ — تتجه صور التعاقد لدى المكاتب الكبيرة الى الشكل المستقل حيث تصل الى ٦٧٪ من اجمالي أنشطة المراجعة الادارية .

٢ — طبيعة المراجعة الادارية :

وعن طبيعة المراجعة الادارية وما اذا كانت تعتبر — من وجهة نظر المراقب — تطورا طبيعيا للمراجعة المالية اوضح الجدول رقم (٦) مايلي :

جدول رقم (٦)

اتجاه مراقبي الحسابات حول طبيعة المراجعة الادارية

نوع المكتب				
صغير	متوسط	كبير	المتوسط	درجة اهمية المراجعة الادارية
١٠٠٪	١٠٠٪	٧١٪	٩٢٪	أ — تعتبر المراجعة الادارية تطورا طبيعيا للمراجعة المالية
—	—	٢٩٪	٨٪	ب — لا تعتبر كذلك

ويتضح مما سبق ان معظم الآراء تتجه نحو اعتبار المراجعة الادارية تطورا طبيعيا للمراجعة المالية بالرغم من ان وجهات النظر العلمية ترى استقلال وجهة كل من المراجعة المالية والادارية .

٣ — أهمية المراجعة الادارية للشركات في دولة الامارات :

ويوضح الجدول رقم (٧) مدى اعتبار المراجعة الادارية ضرورة تستلزمها طبيعة الشركات في دولة الامارات كما يلي :

جدول رقم (٧)
أهمية المراجعة الادارية في الدولة

نوع المكتب	صغير	متوسط	كبير	المتوسط
درجة اهمية المراجعة الادارية				
أ — تعتبر ضرورة تستلزمها طبيعة الشركات في الدولة	٨٥%	٨٠%	٨٦%	٨٤%
	١٥%	٢٠%	١٤%	١٦%
ب — لا تعتبر ضرورة				

ويتضح مما سبق ان معظم الآراء تقدر اهمية المراجعة الادارية وتراها ضرورة تستلزمها طبيعة الانشطة في الدولة .

ثالثا : مسئولية المراقب امام الدولة :

١ — اعتقاد المراقب بمسئوليته امام الدولة :

يوضح الجدول رقم (٨) اعتقاد المراقب عن مسؤوليته امام الدولة كما يلي :

جدول رقم (٨)
مسئولية المراقب امام الدولة

الاجابات	النوع	صغيرة	متوسطة	كبيرة	المتوسط
أ — ان المراقب مسئول امام الدولة		%٢٣	%٢٠	%١٤	%٢٠
ب — لا دخل للدولة بذلك		%١٥	%٤٠	%١٤	%٢٠
ج — تنحصر مسؤولية المراقب في النواحي التشريعية للشركة ومدى التزامها بالقوانين .		%٦٢	%٤٠	%٧٢	%٦٠

ويوضح الجدول السابق مايلي :

- أ — تتجه الآراء نحو قصر مسؤولية المراقب على التأكد من تطبيق النواحي التشريعية الخاصة بالمشروعات وتبلغ نسبتها من ٤٠ — %٧٢ .
- ب — تتجه الآراء الأخرى التي لا ترى دخلا للدولة في هذه العلاقة التعاقدية من ١٤ — %٤٠ .
- ج — اما الآراء التي ترى ان المسؤولية عامة بدون تحديد فهي من ١٤ — %٢٣ .

٢ — المسؤولية التقصيرية للمراقب أمام الوزارة :

ومن مسؤولية مراقب الحسابات مسؤولية تقصيرية أمام وزارة الاقتصاد والتجارة حيث يلزم قانون الشركات في المادة ١٤٦ المراقب بضرورة تقديم نسخة من تقديره الى الوزارة .

جدول رقم (٩)

مدى اعتقاد المراقب بمسؤوليته مسئولية قصيرية امام وزارة الاقتصاد والتجارة

صغيرة		متوسطة		كبيرة		المتوسط	
نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
١٥%	٨٥%	٤٠%	٦٠%	٢٨%	٧٢%	٢٤%	٧٦%

وفيد الجدول السابق ان معظم الآراء تتجه الى عدم مسئوليتها تجاه الوزارة وان كانت ملزمة بتقديم صورة من التقرير طبقا لقانون الشركات .

٣ — وعن دور الدولة ممثلة في وزارة الاقتصاد والتجارة وما اذا كانت قد طلبت تفسيراً عن التقرير المقدم من مكاتب مراقبي الحسابات تبين ان جميع المراقبين اجابوا بالنفي بالاجماع ، وعلى ذلك يتبين لنا ان الوزارة لم يسبق لها طلب تفسيراً من قبل عن اي تقرير مقدم .

بل وتبين للباحث ايضا ان كثيرا من المراقبين لا يقدمون هذه التقارير للوزارة حيث ان الالتزام شكلي فقط ولم يتم تطبيقه فعلا^(٣٠) .

٤ — اعتقاد المراقب بمدى تقديم صورة من تقريره لوزارة الاقتصاد والتجارة :
اوضح الجدول رقم (١٠) ما يلي :

جدول رقم (١٠)

المكاتب الصغيرة		المتوسطة		الكبيرة		المتوسط	
نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
٧٧%	٢٣%	٧٥%	٢٥%	٨٥%	١٥%	٨٠%	٢٠%
مجموع							١٠٠%

وبالرغم مما يتضح من اتجاه معظم الآراء نحو الموافقة على جدوى تقديم التقرير الا ان الباحث يشك في هذه الاجابات ويحفظ على نتائجها حيث لم يتبين بعد أي جدوى سابقة منها ، بالإضافة إلى أن كثيرا من المراقبين لا يقومون بتقديم هذه التقارير للوزارة فعلا .

رابعا : المسؤولية الاجتماعية للمراقب :

١ — مدى اعتقاد المراقب بمسئوليته الاجتماعية :

يتبين من الجدول رقم (١١) نظرة المراقب لمسئوليته الاجتماعية كما يلي :

الجدول رقم (١١)

النوع	مكاتب صغيرة		متوسطة		كبيرة		المتوسط	
	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
المستثمرون	١٠٠٪	—	٤٠٪	٦٠٪	٧١٪	٢٩٪	٨٠٪	٢٠٪
المقرضون	٩٢٪	٨٪	٨٠٪	٢٠٪	٨٥٪	١٥٪	٨٨٪	١٢٪
البنوك	١٢٪	٨٪	١٠٠٪	—	١٠٠٪	—	٩٦٪	٤٪
العاملون	٥٦٪	٥٤٪	—	١٠٠٪	٥٧٪	٤٣٪	٤٠٪	٦٠٪
المجتمع	٦١٪	٣٩٪	٢٠٪	٨٠٪	٥٧٪	٤٣٪	٢٢٪	٤٨٪

ويتضح من الجدول السابق ما يلي :

- أ — ان معظم المراقبين يرون مسئوليتهم عن المستثمرين والمقرضين والبنوك .
- ب — ان معظم المراقبين يرون عدم مسئوليتهم عن العاملين ، وربما يرجع ذلك الى ان معظم العاملين من الاجانب .
- ج — انقسمت الآراء بشكل لا يوضح اتجاه محدد بالنسبة لمسئولية المراقب عن افراد وفئات المجتمع الاخرى .

٢ — التقرير عن التلوث :

ومن استقراء الآراء على مسئولية المراقب الحالية عن التقرير عن التلوث في المشروعات التي تسببه ، اجمعت الآراء إجماعا مطلقا على انه ليس من مسئوليتها الحالية التقرير عن التلوث ، اي ان نسبة الآراء التي ترى مسئوليتها عن التقرير عن التلوث تساوي صفرا في المائة .

٣ — اما عن رغبة المراقب في امتداد افق مسئوليته نحو قياس التكلفة الاجتماعية فيوضح الجدول رقم (١٢) ما يلي :

جدول رقم (١٢)
اتجاه المراقبين نحو قياس التكلفة الاجتماعية

نوع المكتب		اتجاه المراقب نحو قياس التكلفة الاجتماعية		صغير		متوسط		كبير		المتوسط	
١ — موافقة المراقب على قياس التكلفة الاجتماعية النسبة		نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
		٣٨%	٦٢%	٤٠%	٦٠%	١٤%	٨٦%	٢٨%	٧٢%		
٢ — درجة الاستعداد الدراسة الفنية للتلوث النسبة		نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
		٨٠%	٢٠%	٥٠%	٥٠%	١٠٠%	—				

ويوضح الجدول السابق ما يلي :

أ — ان اتجاه المراقبين نحو قياس التكلفة الاجتماعية منخفض بشكل عام ، ويزداد انخفاضاً في المكاتب الكبيرة ، والتي من المفروض أن تسعى لتطوير أنشطتها من ناحية ، كما أنها تقوم بمراجعة الشركات الصناعية الضخمة التي قد تسبب التلوث .

ب — ان نسبة المكاتب الصغيرة والمتوسطة التي على استعداد لقياس التكلفة الاجتماعية لن يتاح لها ذلك فعلا ، لان معظم انشطتها ينحصر في المنشآت الفردية وشركات الاشخاص والتي لا تقوم غالبا بانشطة صناعية تسبب التلوث .

ج — ان بعض المكاتب الصغيرة والمتوسطة التي وافقت على قياس التكلفة لم توافق على القيام بالدراسة الفنية الخاصة بمشكلة التلوث ، وهو ما يعتبر ضرورة ملحة لامكانية قياس هذه التكلفة ، وعلى ذلك تعتبر اجاباتها بالموافقة على قياس التكلفة غير ذات جدوى لدرجة اسقاط هذه النسبة من موافقتها الاولى ..

وعلى ذلك تكون النسبة الحقيقية للمكاتب الصغيرة التي ترغب في قياس التكلفة الاجتماعية ٣٠٪ ، وفي المكاتب المتوسطة ٢٠٪ .

٤ — وعن قياس التكلفة الاجتماعية فعلا لبعض المشروعات :

افادت نتائج الاستبيان من المكاتب التي وافقت فعلا على قياس التكلفة الاجتماعية انها لم تقم فعلا بقياسها مطلقا . وهو ما يدل اساسا على انخفاض الوعي العلمي لدى المشروعات والمجتمع الاقتصادي بشكل عام بمشكلة التلوث وآثارها وتكلفتها ، ومن ثم فمن المؤكد أنه على الرغم من أن المجتمع الخليجي يعاني من مشكلات التلوث^(٣١) ، الا ان المحاسبة عن هذه التكلفة لم تأخذ بعد الدور الايجابي المأمول ، ومن ثم فلا تزال المراجعة الاجتماعية في غياب عن الدور المنتظر لها .

٥ — اما عن اعتقاد المراقب بامكانية قياس التكلفة الاجتماعية :

فيوضح الجدول رقم (١٣) مايلي :

الجدول رقم (١٣)
اعتقاد المراقب بامكانية قياس التكلفة الاجتماعية

نوع المكتب	امكانية قياس التكلفة الاجتماعية			متوسط	كبير	المتوسط
	صغير	متوسط	كبير			
أ — امكانية قياس التكلفة الاجتماعية	٣٨٪	٤٠٪	١٧٪	٣٢٪	—	—
ب — صعوبة قياس التكلفة الاجتماعية	٦٢٪	٦٠٪	٨٣٪	٦٨٪	—	—
ج — استحالة قياس التكلفة الاجتماعية	—	—	—	—	—	—

ويشير الجدول السابق لصعوبة قياس التكلفة من وجهة نظر المراقبين وهو ما يتفق مع واقع الامر اذ لا توجد أي نظم معلومات في الدولة توضح تكلفة التلوث أو يمكن الاعتماد عليها لاستخراج هذه التكلفة حتى الآن ، كما أنه لا توجد اي مقدمات واضحة تشير الاتجاه لقياس هذه التكلفة ، كما تشير الاجابات الى تجاهل الاجابة (ج) .

٦ — طبيعة المسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر المراقبين :
ويوضح الجدول رقم (١٤) طبيعة هذه المسؤولية كما يلي :

جدول رقم (١٤)
طبيعة المسؤولية الاجتماعية لدى المراقبين

نوع المكتب	طبيعة المسؤولية الاجتماعية			
	صغير	متوسط	كبير	المتوسط
أ — المسؤولية الاجتماعية تطور طبيعي لمسؤولية مراقب الحسابات .	٣٨٪	٦٠٪	٢٨٪	٤٠٪
ب — المسؤولية الاجتماعية تصور نظري لا يمكن تحقيقه في الواقع	—	—	—	—
ج — المسؤولية الاجتماعية طفرة تحتاج لسنوات طويلة من الوعي والدراسة .	٦٢٪	٤٠٪	٧٢٪	٦٠٪

ويتضح من الجدول السابق :

أ — التحفظ على الاجابة (ب) حيث لم تلق قبولا من المراقبين .
ب — تتجه معظم الآراء الى ان المسؤولية الاجتماعية طفرة تحتاج لسنوات طويلة من الوعي والدراسة على الرغم من أن أحدا لم يبدأ حتى الآن في هذه الدراسة .

٧ — أهمية المسؤولية الاجتماعية في دولة الامارات :

واخيرا فعن اهمية المسؤولية الاجتماعية للمراقب في دولة الإمارات على وجه الخصوص يوضح الجدول رقم (١٥) ما يلي :

الجدول رقم (١٥)
أهمية المسؤولية الاجتماعية للمراقب في دولة الامارات

نوع المكتب		صغير		متوسط		كبير		المتوسط	
رأي المراقب		لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم
اعتقاد المراقب عن أهمية المسؤولية الاجتماعية للمراقب في الامارات بشكل خاص		٥٣%	٤٧%	٦٠%	٤٠%	٤٢%	٥٨%	٥٢%	٤٨%

وتوضح النتائج السابقة مدى التشتت في النتائج ، كما أن الآراء لا تعبر عن اتجاه محدد ، وهو ما يؤدي إلى تحفظ الباحث على النتائج الواردة ، والمرجح أنه لا توجد أسباب معينة يمكن أن يستند اليها المراقب في إجابته عن هذا السؤال ، حيث لا يسعى معظم المحاسبين للبحث في طبيعة الأنشطة الموجودة في الدولة ومدى تأثيرها السلبي على المنطقة ، ولا يهتمون كذلك بالاتجاهات المستحدثة في قياس التكلفة الاجتماعية على الرغم من ان البيئة المحيطة تربة خصبة للتلوث .

خامسا : الافصاح في التقرير المقدم للجمعية العمومية :

١ — وعن درجة الافصاح من وجهة نظر المراقب اللازم توافرها في التقرير المقدم للجمعية العمومية الجدول رقم (١٦) ما يلي :

جدول رقم (١٦)
درجة الافصاح الواجب توافرها في التقرير

درجة الافصاح	نوع المكتب			
	صغير	متوسط	كبير	المتوسط
أ — افصاح كامل عن كل الأمور التي صادفت المراقب	٦٢٪	٦٠٪	٤٤٪	٥٦٪
ب — تحديد موجز لاهم النقاط التي يجب أن تتعرف عليها الجمعية العمومية .	١٥٪	٤٠٪	٢٨٪	٢٤٪
ج — التلميح للأمور غير العادية التي قد تهتم بها الجمعية العمومية .	—	—	—	—
د — الافصاح بدرجة كافية عن الامور غير العادية التي يجب ان تتعرف عليها الجمعية العمومية .	٢٣٪	—	٢٨٪	٢٠٪

ويتضح من الجدول السابق ما يلي :

أ — تتجه الآراء الى الافصاح الكامل عن كل الامور التي تواجه المراقب ، وان كان ذلك لا يبدو اتجاها عمليا الا في المكاتب الصغيرة التي تقوم معظم انشطتها على مراجعة المنشآت الفردية وشركات الاشخاص .

ب — تتساوى تقريبا نسبة تأييد الاحتمال (ب) والاحتمال (د) وان كان من المقبول علميا ، كما هو متعارف عليه ، ان الافصاح يكون بدرجة كافية عن الأمور غير العادية وخاصة بالنسبة للمكاتب الكبيرة التي تقوم بمراجعة معظم شركات الاموال .

ج — لم تلق الاجابة (ج) اي قبول من جانب المراقبين بالاجماع ، بالرغم من ان المناقشات والمقابلة الشخصية مع بعضهم أوضحت امكانية حدوث ذلك ، وعلى ذلك يتحفظ الباحث بشأن النتائج المستخلصة من هذه النقطة .

٢ — التحفظ في التقرير على نشاط المشروع :

وعما اذا كان قد سبق للمراقب ان ذكر تحفظات في تقريره المقدم للجمعية العمومية على نشاط المشروع يوضح الجدول رقم (١٧) ما يلي :

الجدول رقم (١٧)
تضمن تقرير المراقب تحفظات من عدمة ونسبتها في التقارير

الاجابات	نوع المكتب			المتوسط
	صغير	متوسط	كبير	
١ — المكاتب التي تضمن تقريرها تحفظا على نشاط المشروع	%٥٣	%٨٠	%٥٧	%٦٠
٢ — نسبة التقارير التي تحتوى على تحفظات	%٢٥	%٢٥	%٢٥	%٢٥

وتعتبر النسب المذكورة آنفا مرتفعة الى حد ما وان كانت تدل على دقة المراقبين في تقريرهم عن أنشطة المشروعات .

تحليل نتائج البحث الميداني :

أولا : مسئولية المراقب تجاه عملائه :

١ — بالرغم من اتفاق معظم المحاسبين على مسئولية المراقب عن اعمال العملاء بعد تطبيق المستويات المتعارف عليها للمراجعة الا انهم اختلفوا على طبيعة وماهية المستويات المتعارف عليها ، وربما يرجع ذلك إلى أن معظم المكاتب أجنبية ترتبط بكفاءات علمية ومناهج متباينة ، وذلك ما يؤدي إلى اختلافهم مرة أخرى في تحديد مسئوليتهم عن اعمال العملاء .

٢ — تتجه معظم الآراء الى اعتبار المراقب وكيلا عن المساهمين في شركات الاموال ولا تعتبره كذلك في شركات الاشخاص ، وهي نتيجة منطقية ، اذ يعتبر المراقب نفسه وكيلا عن الملكية الغائبة المتمثلة في المساهمين مدافعا عن حقوقهم ، أما أصحاب المشروع في شركات الاشخاص فلهم وجود فعلي في النشاط ، وكذلك حاجتهم لنشاط المراقب كوكيل عنهم محدودة .

و على ذلك يكون الغرض الاول صحيحا على اطلاقه اذ يعتقد مراقب الحسابات بمسئوليته الكاملة عن اعمال العملاء في شركات الاموال فقط دون الشركات الاخرى مع اختلافهم ايضا في تحديد المستويات المتعارف عليها للمراجعة .

ثانيا : مسؤولية المراقب عن الادارة متمثلة في المراجعة الادارية :

لا تمثل المراجعة الادارية او الاستشارات المالية دورا ذا اهمية في نشاط المراقبين على الرغم من ان المراقبين يقدرّون اهميتها ويعترفون بأنها ضرورة تستلزمها طبيعة الانشطة ، وعلى الرغم ايضا من توافر الانشطة الضخمة في الدولة التي تواجه كثيرا من المشكلات المالية والادارية التي تحتاج قطعاً لهذا النشاط .

ويرجع ذلك بصفة اساسية لغياب الوعي العلمي لدى القائمين على المشروعات الحيوية بأهمية دور المراجعة وبالامكانيات الفنية للمراقب والاساليب العلمية المتقدمة التي يمكن ان تقدم حلولاً ذات فعالية لحل مشكلات الادارة^(٣٢) .

وبذلك يثبت عدم صحة الفرض الثاني نظراً لعدم تطور النظرة العلمية في المشروعات لدور وأهمية المراجعة .

ثالثا : مسؤولية المراقب تجاه الدولة :

تتجه معظم الآراء نحو قصر مسؤولية المراقب على التأكد من تطبيق النواحي التشريعية فقط ، كما أكدت ايضا عدم مسؤولية المراقب تجاه وزارة الاقتصاد والتجارة التي تلزم المراقبين بتقديمهم صورا من التقارير المالية . وقد أوضحت الدراسة ان هذا الالتزام شكلي فقط وأن نص القانون لا يطبق كاملاً ، وعلى الرغم من ذلك فقد اتجهت الآاء لجدوى تقديم التقرير للوزارة على الرغم من انه لم يثبت حدوث اي عائد إيجابي منها من قبل .

وهذا ما يؤدي الى الاعتقاد بتحيز اجابات المراقبين والتحفّظ في النتائج المستخلصة منها ، وان كانت هذه النتائج تتفق شكلاً فقط مع الغرض الثالث للباحث .

رابعا : مسؤولية المراقب تجاه المجتمع أو المراجعة الاجتماعية :

١ — تتجه معظم الآراء لمسؤولية المراقب عن العاملين والمقرضين والبنوك وعدم مسؤوليتها عن العاملين . وبالنسبة لفئات المجتمع الاخرى فلا يوجد اتجاه محدد ، بما يؤكد غياب الوعي بالدور الاجتماعي للمراقب في الدولة وتختلف وظيفة المراجعة عن دورها الاجتماعي .

٢ — ان اتجاه المراقبين نحو قياس التكلفة الاجتماعية منخفض ، كما انه ليس هناك استعداد ايجابي لديهم للدراسة الفنية التي تتطلبها قياس تكلفة التلوث ويرجع ذلك بشكل واضح الى تجاهل المشروعات لقياس هذه التكلفة ، كما لا يوجد تشريع في الدولة يلزم بقياس هذه التكلفة ولا اتجاه فكري كذلك لدى الأوساط العلمية والاقتصادية بأهمية قياس هذه التكلفة بدليل عدم قيام المشروعات بقياسها مطلقا .

ذلك على الرغم من حاجة مجتمع الخليج بصفة خاصة لقياس تكلفة التلوث ومراقبتها وحث المشروعات على العمل على خفضها وتحمل نتائجها وتعويض المجتمع المحيط عنها .

٣ — يعتقد المراقبون بصعوبة قياس التكلفة الاجتماعية والى أنها طفرة تحتاج لكثير من الوعي والدراسة من المجتمع الاقتصادى . ويتفق ذلك مع واقع الامر اذ لا يوجد اى نظام معلومات في الدولة توضح تكلفة التلوث يمكن الاعتماد عليها لاستخراج هذه التكلفة حتى الآن ، كما لا يوجد اى مقدمات واضحة تفيد الاتجاه نحو قياس هذه التكلفة .

٤ — ان المراقبين لا يستطيعون تحديد اهمية خاصة لقياس التكلفة الاجتماعية في الدولة وهو ما يؤكد أنهم لا يبحثون في طبيعة الأنشطة الموجودة في الدولة ومدى تأثيرها السلبى على المنطقة ولا يهتمون كذلك بالاتجاهات المستحدثة في قياس التكلفة الاجتماعية على الرغم من أن البيئة المحيطة تربة خصبة للتلوث .

وعلى ذلك تتفق نتيجة الدراسة مع الفرض الرابع للباحث الذي يؤكد انكماش الدور والمسئولية الاجتماعية للمراقب .

خامسا : الافصاح في التقرير :

١ — تتجه معظم الآراء لضرورة الافصاح الكامل في التقرير على الرغم من ان الافصاح الكامل ليس اتجاها علميا أو عمليا مقبولا ، كما يتنافى ذلك مع ما أدلى به كثير من المراقبين في بعض المقابلات الشخصية .

٢ — كما يؤكد النتيجة السابقة انخفاض نسبة المراقبين الذين قدموا تقارير تحوى تحفظات وانخفاض نسبة التقارير التي تحوى تحفظات . وبذلك تتفق النتيجة السابقة مع الفرض الخامس للباحث .

٣ — اطار مقترح لمسئولية مراقب الحسابات في دولة الامارات :

تقترح الدراسة مدخلين لتطوير مسئولية المراقب هما :

المدخل الأول : وهو اطار لمسئولية المراقب يتناسب مع المرحلة الانتقالية التي يمر بها المجتمع والتي تسعى الى تخرج دفعات شابة تعمل على قيادة مهنة المحاسبة بشكل عام ، بحيث تتولى زمام الاجهزة المالية والفنية في مؤسسات الدولة ، وبشكل خاص في مجال امتحان المحاسبة والتدقيق بحيث يمكنها ممارسة دورها الطبيعي المأمول في المجتمع .

المدخل الثاني : وهو اطار لمسئولية المراقب في الاجل الطويل ويتناسب مع الحاجات الاساسية لهذا المجتمع ومتطلباته الحيوية حيث يتميز بمقومات وخصائص معينة تحتاج لاطار مناسب من المسئولية .

ونتناول كل من المدخلين بشيء من التفصيل فيما يلي :

١ — مسئولية المراقب في المرحلة الانتقالية :

تقترح الدراسة ان تقتصر مسئولية المراقب في هذه المرحلة على ما يلي :

— مسئوليته تجاه المهنة ، وذلك بالالتزام بأداب وسلوك المهنة حفاظا على المستوى المهني والسلوكي وضمانا لبث الثقة في نفوس المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين لخدماتهم .

— مسئوليته تجاه الدولة ، بتطبيق كافة القواعد والأحكام التشريعية السائدة ومراعاة مدى التزام الوحدات الاقتصادية القائمة عند مراجعة وتدقيق انشطتها بهذه القواعد والاحكام ، والافصاح عما يخالف ذلك أو الابلاغ عن الحالات التي تستدعي ذلك .

— مسئوليته تجاه عملائه ، وهم أصحاب المشروعات باعتباره وكيلا عنهم وبحيث يقوم بالعباية المهنية الملائمة التي تتطلبها طبيعة وحاجة النشاط ، على الا يقدم تقريره الا اذا كان اقتناعه ذاتيا بكل ما ورده التقرير .

— مسئولية تجاه ادارة المشروع ، وقيامه بكافة أوجه المراجعة الادارية والاستشارية اذا تطلبت حاجة المشروع ذلك ، وعلى أن يراعي استخدام الاساليب العلمية الكمية والمحاسبية التي تساعد المراقب في أدائه للمراجعة بالشكل الأمثل .

— مسئوليته تجاه الغير ، وهم من يعتقد المراقب أنهم يطلعون على القوائم المالية المنشورة

ويستفيدون منها ويستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الخاصة وهم في اغلب الاحيان
المقرضون والمشاركون والمستثمرون .

٢ — مسؤولية المراقب في الاجل الطويل :

وفي مرحلة متقدمة من مزاولة المهنة وتطورها وتطور علم المحاسبة الاجتماعية
والمراجعة الاجتماعية ، سوف يكون لازماً بعد ذلك على المراقب ان يتحمل مسؤولية
التقرير الاجتماعي عن أنشطة المشروع .

ويعتبر هذا التقرير ضرورة ، لا مناص من الاعتراف بأهميته ، ولا سيما في مجتمع
الخليج الذي يتميز بوجود الصناعات البترولية والبتروكيماوية والنقل البحري ونمو
حجم التشديد والتصنيع بمعدلات ضخمة ، وكلها عوامل تؤدي لتلويث البيئة وما ينتج
عنه من آثار سلبية على الحياة الانسانية والثروة الحيوانية والنباتية .

لذلك يعتبر الباحث أن مسؤولية المراقب في هذه المرحلة يجب أن تمتد حتما لتشمل
المجتمع بأسره ، ولا يحقق هذا الشمول سوى التقرير الاجتماعي عن نشاط المشروع
الذي يجب أن يسبقه بالطبع الزام المشروعات بقياس التكلفة الاجتماعية التي يتحملها
المشروع والتكلفة الاجتماعية التي يحملها المشروع للمجتمع . وسوف يقع عبء
ومسؤولية تدقيق البيانات الواردة بتقارير المشروعات والتحقق منها والتقرير على مراقب
الحسابات . وهي مسؤولية عظيمة لا تخص آثارها فئة بذاتها ولكنها تخص كل فئات
المجتمع وربما يمتد تأثيرها للمجتمعات المجاورة حيث تمتد الآثار الكيميائية والبيولوجية —
كما يتوقع خبراء التلوث — امتدادا افقيا ورأسيا في البيئة بما يشكل أهم الاخطار التي قد
تعرض لها هذه المنطقة .

نتائج البحث

تعرض البحث الى جانبين من الدراسة :

الجانب الاول : دراسة نظرية تتناول مسؤولية مراقب الحسابات بشكل عام ومسئوليته بشكل خاص في دولة الامارات ، وقد تبين من الدراسة ما يلي :

١ — أن مسؤولية مراقب الحسابات قد بدأت تجاه المشروع قبل عمله باعتباره وكيلا عنهم وخاصة في الدول التي تنتهج الاقتصاديات الحرة كنظام لها ، اما الدول التي تأخذ بالمنهج المختلط فيعتبر فيها المراقب موظفا عاما الى جانب اعتباره وكيلا عن أصحاب المشروعات الخاصة .

ويتولى مراقبة الحسابات في دولة الامارات قطاعين : الأول قطاع المراقبين والمدققين الخارجين وقد تم تنظيم المهنة بالنسبة لهم بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٨٤ . والثاني ديوان المحاسبة الذي انشئء بالقانون رقم ٧ لسنة ٧٦ .

٢ — مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير : وتعتبر تطورا في وظيفة المراقب عن الأنشطة المالية المعتادة وتتضمن ناحيتين : مراجعة التشغيل ، ومراجعة المسؤولية في دولة الامارات محددة حيث لا تغطي بعناية الوحدات الاقتصادية ومن ثم بعناية المراجعين .

٣ — مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير : تطورت مسؤولية المراقب اتجاه الغير حتى شملت ثلاث فئات هي :

أ — مسؤولية المراقب تجاه الدولة : وهي مقننة بالتشريعات المختلفة للجوانب الاقتصادية في حياة الدولة ، فقد تناولت المادة ١٤٠ من القانون ٨ لسنة ١٩٨٢ مسؤولية المراقب أمام الدولة ، كما وضعت العقوبات الخاصة بالمراجع الذي يعتمد وضع تقرير كاذب . الخ .

ب — مسؤولية المراقب تجاه مستخدمي التقارير المالية : وقد تطورت هذه المسؤولية تطورات سريعة في الدول المتقدمة ، اما الدول النامية فلا تزال مسؤوليته محدودة ومتواضعة وان كانت الاعراف المحاسبية تعترف بمسئوليته تجاههم .

جـ — مسؤولية المراقب تجاه المجتمع : ظهر البعد الاجتماعي لمسئولية المراقب بتطور النشاط المهني والعلمي وحدوث الآثار السلبية لانشطة المشروعات الاقتصادية من ناحية ، واكتشاف الاختلاسات والتدليس في بعض المشروعات من ناحية أخرى .

وهي خطوات متقدمة توصلت اليها المجتمعات الغربية المتقدمة فقط ، ولكن هناك حاجة ماسة لتطوير مسؤولية المراقب لتشمل المسؤولية الاجتماعية في دولة الامارات حيث يتميز هذا المجتمع بطبيعة متميزة تتطلب الاهتمام بالجانب الاجتماعي في نشاط المراقب وتمثل فيما يلي :

— العمالة : ترتفع نسبة العمالة الاجنية الى العمالة الوطنية إرتفاعا ملحوظا ، بما يؤدي الى اهمال الجانب الاجتماعي الملازم الواجب تقديمه للعاملين ، بالاضافة الى آثاره السلبية على النواحي الاجتماعية .

— التلوث : تعاني معظم دول الخليج من اسباب التلوث ، وعلى ذلك يتحمل المجتمع تكلفة عالية في سبيل انجاز بعض المشروعات ربما تفوق العوائد الناتجة منها .
التقرير عن مسئوليات المراقب :

اهتم البحث بتوضيح مستويات اعداد التقرير كما ينبغي ان تكون في دولة الامارات ، وقد تبين ما يلي :

١ — ان هناك صعوبات كثيرة بالنسبة لمبدأ الافصاح عند استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة حيث إن هذه المبادئ غير متفق عليها من قبل المحاسبين نظرا لتباين ثقافتهم وجنسياتهم ومن ثم تكوينهم العلمي والعملية .

٢ — وبالنسبة لضرورة الاشارة الى تجانس استخدام المبادئ المحاسبية فتوجد صعوبة اخرى متمثلة في وجود شركات متعددة الجنسية تستخدم المفاهيم والقواعد التي تطبقها ، كما تتباين الكوادر المحاسبية والفنية العاملة بهذه الشركات بما يؤدي في النهاية الى عدم تجانس النظم المحاسبية والفنية العاملة بهذه الشركات بما يؤدي في النهاية الى عدم تجانس النظم المحاسبية والقواعد المعمول بها من فترة لآخرى .

٣ — أما بالنسبة للتحقق من كفاية الافصاح وملاءمته فنجد القانون المعمول به لا يلزم الشركات بتوافر حد أدنى من البيانات الواجب نشرها ، كما لا توجد منظمات مهنية

تضع حدودا ملائمة لدرجة الافصاح الواجب توافرها في القوائم المنشورة ، لذلك جرى العرف على نشر بيانات اجمالية لا توضح الا القليل ، ولا يساهم المراقب برأيه في التحقق من كفاية وملاءمة الافصاح .

التقرير عن مسئولية المراجعة الادارية :

وقد وضعت الدراسة اطارا لمقومات التقرير عن مسئولية المراجعة الادارية ينحصر في مراعاة العناصر التالية :

- الافصاح عن المشكلة قيد الدراسة .
- الافصاح عن العناصر المرتبطة بالمشكلة .
- الافصاح عن الاسلوب العلمي المستخدم في حل المشكلة .
- الافصاح عن النتائج التي توصل اليها المراقب .

التقرير عن المسئولية الاجتماعية :

ويرتبط مسئولية المراقب الاجتماعي في المشروع بمدى تقدم المشروع نفسه في اعداد قوائم الدخل والاعباء الاجتماعية ، والمسئولية الاجتماعية بالرغم من تطورها واحتلالها لدور حيوى في نشاط المراقب في العالم المتقدم الا انها ما تزال وليدة الفكر الاكاديمي النظري في العالم النامي . وعلى ذلك لا نجدتها تحتل اهمية تذكر في فكر ومنهج المحاسبين في القطاعات الاقتصادية المنتجة في دولة الامارات . وبالتبعة في فكر ومنهج مراقبي الحسابات .

هذا على الرقم من أن التقرير عن الأعباء الاجتماعية للمشروعات سيفيد المجتمع على مستوى الدولة والمشروعات الاقتصادية العامة والخاصة على السواء . بالاضافة الى تأثيره الايجابي في العمل على خفض التكلفة التي يتحملها المجتمع المحيط .

الجانب الثاني : دراسة ميدانية لاستبيان رأي مراقبي الحسابات في دولة الامارات :

قام الباحث باستبيان الرأي حول القضايا المطروحة لمسئولية المراقب في الدولة والذي أكد الدراسة النظرية السابقة ، اذا وقف الباحث من هذه الدراسة على النتائج الآتية :

١ — أن ٤٧٪ من المكاتب الموجودة في الدولة أجنبية ، ٤٤٪ لوافدين عرب ٩٪

٢ — قسم الباحث المكاتب الى ثلاثة أحجام تبعا لعدد المراجعين الذين يعملون بها — وقد تبين ما يلي : ان المكاتب الصغيرة ويعمل بها من ١ — ٥ مراجعين تمثل ٥٢٪ من حجم المكاتب كلها ، والمتوسطه ويعمل بها من ٥ — ١٢ مراجع تمثل ٢٨٪ ، والكبيرة ويعمل بها أكثر من ١٢ مراجع وتمثل ٢٠٪ من حجم المكاتب .

٣ — ان المكاتب الصغيرة تتركز معظم انشطتها في شركات الاشخاص ان تبلغ ٧٠٪ من حجم النشاط ، المنشآت الفردية وشركات الاموال فتحوز الباقي . أما المكاتب المتوسطة فتوزع أنشطتها على المنشآت الفردية وشركات الأشخاص والأموال بنسب متقاربة ، وكذلك المكاتب الكبيرة وإن كانت نسبة شركات الاموال تزيد عن سابقتها .

٤ — تبين من استطلاع رأي المراقبين عن مسئولية المراقب تجاه عملائه ان معظمهم يرى مسئوليته في حدود ما توصل اليه بعد تطبيق المستويات المتعارف عليها للمراجعة ، وفي نفس الوقت لا يتفق أكثر منهم على ماهية المستويات المتعارف عليها وخاصة المكاتب الكبيرة ، ويرجع ذلك — كما سبق — لاختلاف جنسياتهم وثقافتهم ومصادر علومهم المحاسبية ... الخ .

كما اتجهت معظم آرائهم الى اعتبار المراقب وكيلا عن المساهمين في الشركات المساهمة مع عدم اعتباره كذلك في شركات الاشخاص ، ما عدا المكاتب الصغيرة التي عكست هذا الرأي .

٥ — تبين من استطلاع الرأي حول مسئولية المراقب أمام الدولة ان معظم المراقبين يرون قصر المسئولية على التأكد من النواحي التشريعية الخاصة بالشركات ، اما الاقلية فقد رأيت عدم مسئوليتها امام الدولة .

كما اتجهت معظم الآراء لعدم مسئوليتها تجاه وزارة الاقتصاد والتجارة التي تطلب نسخا من تقرير المراقب . كما تبين للباحث أن الوزارة لم يسبق لها طلب اي تفسير عن هذا التقرير ، بل إنها لا تلزم المراقبين اصلا بتقديمه وان كان نص القانون يلزمهم بذلك .

٦ — تبين أن معظم المراقبين يرون مسئوليتهم تجاه فئات المستثمرين والمقرضين والبنوك المتعاملة مع المشروع ، ولكنهم لا يرون مسئوليتهم تجاه العاملين داخل المشروع ، وأخيرا

بالنسبة لفئات المجتمع الأخرى فقد انقسم الرأي بشأنهم بحيث لا يوضح اتجاهها محددًا بذاته .

٧ — بالنسبة لمسئولية المراقب عند اعداد التقرير فيرى معظم المراقبين جدوى تقديم صورة من التقرير لوزارة الاقتصاد والتجارة ، هذا على الرغم من أنهم لم يروا فعلا اي جدوى سابقة من ذلك ، كما أن الكثير منهم فعلا يقدم صورة من التقرير للوزارة ، وعلى ذلك يتحفظ الباحث في هذه النتيجة ، كما يتم تفسيرها بأحد احتمالين :

أ — اما انهم مقنعون فعلا بجدوى رقابة الوزارة على المشروعات عن طريق هذه التقارير على ان هذا الاقتناع ليس له اساس يسنده من الواقع .
ب — واما أن اجاباتهم كانت متحيزة خوفا من شيء ما .

كما اتجهت معظم الآراء الى ضرورة الافصاح الكامل في التقرير عن كافة الامور التي صادفت المراقب ، وان كان ذلك لا يعد اتجاها علميا وعمليا مقبولا .

كما أوضحت معظم المكاتب المتوسطة أنهم يقدمون تقاريرهم بتحفظات ، وبالنسبة للمكاتب الكبيرة والصغيرة فتنخفض نسبة اعدادهم لتقارير متحفظة الى ٥٥٪ من اجمالي المراقبين ، على ان نسبة التحفظات كانت في حدود ٢٥٪ من اجمالي التقارير في كل المكاتب .

٨ — بالنسبة لمسئولية المراقب عن المراجعة الادارية فهي محددة ومتواضعة وخاصة في المكاتب الصغيرة . كما انها لا تزيد في المكاتب المتوسطة والكبيرة عن ٢٥٪ من اجمالي النشاط ، وغالبا ما تكون جزئية لحل مشكلة معينة .

وتعتبر كل المكاتب الصغيرة والمتوسطة ، المراجعة الادارية تطورا طبيعيا للمراجعة المالية ، كما ترى كذلك معظم المكاتب الكبيرة . كما ترى معظم المكاتب على السواء ان المراجعة الادارية ضرورة تستلزمها طبيعة الانظمة في الدولة ، وان كانت لم تحدد اسباب هذه الضرورة .

٩ — أجمعت آراء المراقبين على أنه ليس من مسئوليتها الحالية التقرير عن التلوث الذي تسببه بعض المشروعات ، كما أثبت الاستبيان انخفاض الاتجاه لدى المراقبين نحو قياس التكلفة الاجتماعية ، وخاصة في المكاتب الكبيرة .

كما لم يوافق الا القليل على أهمية قياس هذه التكلفة ، وهم من وافق بعد ذلك على دراسة النواحي الفنية التي يتطلبها اعداد تكلفة التلوث البيئي ، وان كان بعضهم قد رفض احتمال اجراء هذه الدراسة .

كما أثبت الاستبيان عدم قيام كل المكاتب بدون استثناء بأي دراسة سابقة لقياس تكلفة التلوث ، واعتقادهم بصعوبة هذه الدراسة ، وبأنها طفرة تحتاج لسنوات طويلة من الوعي والدراسة .

وغالبيتهم لا يرى أهمية معينة للمسئولية الاجتماعية للمراقب عن المشروعات التي يدققون حساباتها ، وتوضح اجاباتهم عدم وجود رأي أو اتجاه واضح لديهم عن هذه المشكلة وهو ما يرجع اساسا لعدم وجود دراسة متعمقة لتكلفة التلوث توضح خطورتها وأهميتها عند قياس عوائد الوحدات الاقتصادية .

وأخيرا انتهت الدراسة باطار مقترح لمسئولية مراقب الحسابات في دولة الامارات يتكون من مدخلين :

المدخل الأول : وهو اطار يصلح للمرحلة الانتقالية ويحدد مسئوليات المراقب تجاه المهنة وتجاه الدولة وتجاه عملائه وتجاه الادارة واخيرا تجاه المجتمع .

المدخل الثاني : وهو اطار يصلح لمسئولية المراقب في الاجل الطويل ، ويتناسب مع التطور المأمول في دور المراقب والمسئولية الاجتماعية التي يجب ان تحملها .

- (١) د. خالد أمين — د. نعيم حسني « مهنة تدقيق الحسابات في الاردن ولبنان دراسة تحليلية مقارنة » ، دار فيلادلفيا ، عمان — الاردن سنة ٧٥ ص ٤٨ — ٥٠ .
- (٢) انظر نظام المحاسبين القانونيين رقم م/ ٤٣ سنة ١٣٩٤ هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار من مدير التجارة رقم ٥٩٥ في ١٣/١١/١٣ هـ — مطبعة مكة سنة ١٣٩٥ .
- (٣) Statement on Auditing Standards, AICPA, no: 22 Planning and Supervision, AICPA, N.Y. 1978, part 10.
- (٤) - AICPA, Sas No: 9, The Effect of Internal audit function on the scope of the Independent auditor's Corine T. Norgaard
- (٥) - Alan S. Glazer & Henry R. Paenieke, "A Frame work for evaluation an Internal audit function", Institute of Internal auditors, Inc. Saraseota 1980. p. 18.
- (٦) - Corine T. Norgaard, The professional Accountant view of operational auditing" Journal of Accountants.
- نقلا عن د. حسن ابو زيد « دراسات في مراجعة الحسابات » دار الثقافة العربية سنة ٨١ ص ١٢٠ .
- (٧) المادة ١٦٣ من القانون المدني المصري .
- (٨) — د. عيسى ابو طبل ، المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات ، دراسة تحليلية مقارنة مجلة المحاسبة والادارة والتأمين — العدد ١٨ سنة ٧٤ ص ٣٨ وما بعدها .
- د. شوقي عطا الله ، دراسات وبحوث في المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٨ ص ١٥٩ .
- د. عبد الرزاق السنهوري « الوجيز في شرح القانون المدني » القاهرة ، مطبعة لجنة التأليف والترجمة ، ١٩٦٦ — ص ٣١٣ .
- (٩) Emile Wolf, "Auditing Today". Prentic-Hall International, Inc. London. 1979, pp. 290-292.
- F.C. De Paule & Others "Auditing principles and Practice" 15 ed. London 1977, p. 252.
- (١٠) - Alvin A. Arnes & Others, "Auditing, An Integrated Approach", Prentice-Hall, Inc., 1980, p. 84.
- Johnson & Brassaux, "Reading in Auditing, Legal Responsibility and the future", nd.ed. 1965, pp. 262-268.
- (١١) محمد عطية البدوي « مهنة الرقابة الخارجية على الحسابات في المملكة العربية السعودية » المجلة العلمية لتجارة الأزهر العدد ٦ سنة ١٩٨٣ ص ١٦٩ .
- (١٢) د. محمد نصر هوارى « دراسات في المراجعة » مكتبة غريب ، بدون تاريخ ص ٢٧٨ .
- (١٣) - David F. Linowes "Social economic Accounting" the Journal of Accountancy, Nov. 1968.
- (١٤) ندوة « العمالة الاجنبية واثارها السلبية على مجتمع الخليج العربي » ندوة علمية في جامعة الامارات — كلية العلوم الادارية والسياسية في ١٩/١١/١٩٨٥ .
- (١٥) د. فتحي الديب ، د. بشير الرشدي « اتجاه طلبة جامعة الكويت نحو تلوث مياه الخليج ببقعة الزيت » مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية » ، العدد ٣٨ السنة العاشرة سنة ١٩٨٤ ص ٩٤ .
- (١٦) د. عبد الباري احمد الباري « ناقلات البترول بين الالتزام بصيانة مياه البحر من التلوث وحرية التردد على الموانئ الاجنبية » مجلة الاقتصاد والادارة — جامعة عبد العزيز العدد ١٨ سنة ١٩٨٣ ص ١٤ — ١٥ .
- (١٧) L.D. Neuman, "The Protection and development of the marine environment of the U.N. System coastal areas of the Kuwaiti Conference Region" the program of the U.N. System. Ocean economic and Technology office Dep. of Internatioanal economic and social affairs, U.N., N.Y. P. 6.
- (١٨) انظر الى المراجع الآتية :
— د. حسن ابو زيد مرجع سابق ص ٧١

- Statement on auditing Standards No. 5

- Arthur W.B. "Auditing Principles and Procedures", 6th Ed., Illionis 1964, pp. 800-830.

- R.J. Rosenfeld & L. Lorenson, "Auditor's Responsibility and audit report", the Journal of (١٩) Accountancy, Sept. 1974, p. 76.

(٢٠) د. احمد نور « معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية وما جرى بشأنها من دراسات نظرية وما يفرضه تطبيقها من مشاكل عملية » مجلة التجارة . جامعة الاسكندرية المجلد ١٧ سنة ١٩٨٠ ص ١٤٨ .

(٢١) المرجع السابق ص ١٥٣ .

' D.R. Carmichael "Auditor's Reports A Search for criteries" Journal of Accountancy Sept. 1972, p. (٢٢) 51.

- Michael N. Chetkovich, "Standard of Disclosure and their Development, Reading in auditing", (٢٣) South-western book Co., 1960, P. 86.

- Eric L. Kohler, "A Dictionary for Accountants for Accountants" 5th ed., N.J. Englewood Cliffs (٢٤) Prentice-Hall Inc., 1976, P.180.

- Eldon S. Hendrickson, "Accounting Theory" 3rd ed. Illinois Richard D. Irwin Inc., Englewood (٢٥) Cliffs 1977, P. 546.

- Ibid, p. 582. (٢٦)

(٢٧) زكريا الصادق اسماعيل « مبدأ الافصاح الكامل واثره على القوائم المالية » ماجستير تجارة القاهرة سنة ١٩٧٣ .

(٢٨) د. حسن ابو زيد مرجع سابق ص ٧٣ — ٧٥ .

— نجوى احمد اسماعيل « الافصاح المحاسبي للبيانات المالية واثره على القوائم المالية » رسالة ماجستير تجارة عين شمس سنة ١٩٨١ ص ٦٩ .

(٢٩) تم تزويد الباحث ببيان كامل عن مكاتب مراقبي الحسابات — جمعية المحاسبين ابو ظبي وكذلك من الغرفة التجارية لابيوظبي — الشارقة .

(٣٠) هذه المعلومة وردت عن بعض المسؤولين خلال لقاءات معهم في وزارة الاقتصاد والتجارة .

(٣١) انظر د. كوثر الابجي « تكلفة التلوث في مواني الخليج العربي » مجلة التكاليف العربية القاهرة ١٩٨٦ .

(٣٢) انظر المشكلات الفنية والمالية والادارية التي يعاني منها القطاع الانتاجي في الامارات د. نظيمة عبد العظيم خالد « المتغيرات المؤثرة على القطاع في امارة ابو ظبي دراسة تحليلية »

مجلة العلوم الادارية والسياسية ، جامعة الامارات العربية العدد الثاني ١٩٨٦ .

- د. أبو زيد ، حسن « دراسات في مراجعة الحسابات » دار الثقافة العربية ، ١٩٨١ .
- د. السنهوري ، عبد الرزاق « الوجيز في شرح القانون المدني » مطبعة لجنة التأليف والترجمة ، ١٩٦٦ .
- د. أمين ، خالد ود. نعيم حسني « مهنة تدقيق الحسابات في الاردن ولبنان ، دراسة تحليلية مقارنة » دار فيلادلفيا ، ١٩٧٥ .
- د. عطا الله ، محمود شوقي « دراسات وبحوث في المراجعة » دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ .
- د. هوارى ، محمد نصر « دراسات في المراجعة » مكتبة غريب ، بدون تاريخ .

دوريات وبحوث :

- د. ابوطيل ، عيسى « المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات ، دراسة تحليلية مقارنة » « مجلة المحاسبة والادارة والتأمين » العدد ١٨ ، ١٩٧٤ .
- اسماعيل ، زكريا الصادق « مبدأ الإفصاح الكامل واثره على القوائم المالية » رسالة ماجستير تجارة القاهرة ، ١٩٧٣ .
- د. الابجي ، كوثر عبد الفتاح « تكلفة التلوث في موانئ دول الخليج العربي » « مجلة التكاليف العربية » ١٩٨٦ .
- د. البارى ، عبد البارى أحمد « ناقلات البترول بين الالتزام بصيانة مياه البحر من التلوث وحرية التردد على الموانئ الاجنبية » « مجلة الاقتصاد والادارة — جامعة الملك عبد العزيز العدد ١٨ ، ١٩٨٣ .
- د. البدوي ، محمد عطية « مهنة الرقابة الخارجية على الحسابات في المملكة العربية السعودية » « المجلة العلمية لتجارة الازهر » العدد ٦ ، ١٩٨٣ .
- د. الديب ، فتحى وبشير الرشيدى « اتجاه طلبة الكويت نحو تلوث مياه الخليج ببقعة الزيت » « مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية » العدد ٣٨ ، السنة الاولى ، ١٩٨٤ .
- د. نور ، أحمد « معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية وما جرى بشأنها من دراسات نظرية وما يفرض تطبيقها من مشاكل عملية » « مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية — المجلد ١٧ ، ١٩٨٠ .

مصادر أخرى :

- « ندوة العمالة الاجنبية واثارها السلبية على مجتمع الخليج العربي » ندوة علمية — كلية العلوم الادارية والسياسية — جامعة الامارات العربية .

- نظام المحاسبين والقانونيين رقم م / ٤٣ سنة ١٣٩٤هـ — مطبعة الحكومة — مكة ، المملكة العربية السعودية .
- قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ — جمهورية مصر العربية .
- احصائيات بلدية ابو ظبي — دبي — الشارقة — عجمان — العين — الفجيرة — رأس الخيمة عن مراقب الحسابات — دولة الامارات العربية المتحدة — جمعية التجار والاقتصاديين .

Books & Periodicals :

- AICPA, Sas no. 9, the effect of internal audit function on the Scope of the independent auditor's corine T. Norgaard.
- Arnes, Alvin A & Others «Auditing, an integrated approach» Prentice -Hall, 1980.
- Arthus, W.B. «Auditing principles and procedures» 6th ed. illinois, 1964.
- Chetkovich, Michael N. «Standard of disclosure and their development, Reading in Auditing» South - Western book Co., 1960.
- Carmichael, D.R. «Auditors Report. A search for Criteries» Journal of Accouting, Sept. 1972.
- De Paule, F.C. & Others «Auditing Principles and practice» 15th ed. London, 1977.
- Glazer, Alan S. & Henry R. Paenieke «A Frame work for evaluation on internal audit function», Institute of Internal auditors, Inc. Saraseota 1980.
- Hendrickson, Eldon S., «Accounting Theory» 3rd ed. Illinois Richard D. Irwin Inc., Englewood Cliffs 1977.
- Johnson & Brassaux. «Reading in auditing, legal Reasonsibility and the Future» 2nd ed. 1965.
- Kohler, Eric L., «A dictionary for Accountants» 5th ed. N.J. Englewood Cliffs. Prentice-Hall Inc. 1976.
- Linowes, David F. «Social economic Accounting» the Journal of Accouting, 1968.
- Neumann L.D. «The Protection and Developments of the marine environment of the U.N. system Coastal areas of the Kuwaiti Conference Region» the program of the U.N. System Ocean economic and Technology Office, Dep. of International economic and Social affairs, N.Y.
- Rosenfeld, R.J. & L. Lorensong, «Auditor's Responsibility and audit repcrt» the Journal of Accountancy, Sept. 1974.
- Statement of Auditing Standards, No.5.
- Statement of auditing standards, AICPA, no. 22 Planning and Supervision, AICPA part 10, 1978.
- Woolf, Emile, «Auditing Today», Prentice-Hall International Inc., London 1979.

استبيان عن «مراجعة وتدقيق الحسابات»

ضع علامة / على الاجابة التي توافق عليها وعلامة x على الاجابة التي لا توافق عليها .

- ١ — ماهو عدد المحاسبين الذين يقومون بالمراجعة في المكتب ؟
١ الى ٥
٥ الى ١٢
اكثر من ١٢
- ٢ — هل قمت بمراجعة حسابات شركات اشخاص ؟
— نعم
— لا
- ٣ — اذا كانت الاجابة بنعم فما هي نسبتها الى حجم اعمال المراجعة ككل ؟
— من صفر — ٢٠ %
— ٦٠ — ٨٠ %
— ٢٠ — ٤٠ %
— ٤٠ — ٦٠ %
— ٨٠ — ١٠٠ %
- ٤ — هل تقوم بمراجعة شركات مساهمة ؟
— نعم
— لا
- ٥ — اذا كانت الاجابة بنعم فما هي نسبتها الى حجم اعمال المراجعة ككل ؟
— من صفر — ٢٠ %
— ٦٠ — ٨٠ %
— ٢٠ — ٤٠ %
— ٤٠ — ٦٠ %
— ٨٠ — ١٠٠ %
- ٦ — هل تقوم بمراجعة شركات ذات مسئولية محدودة ؟
— نعم
— لا
- ٧ — ينص قانون الشركات مادة ١٤٦ على ضرورة تقديم نسخة من تقرير مراقب الحسابات الى وزارة الاقتصاد والتجارة — فهل تعتبر نفسك مسئولاً مسئولية تفصيلية امام الوزارة ؟
— نعم
— لا
- ٨ — لماذا تطلب وزارة الاقتصاد والتجارة — في نظركم — هذه التقارير ؟
— لتقوم بمراقبة اعمال المراقب
— لتقوم بمراقبة أنشطة شركات الاشخاص
— لتقوم بمراقبة ادارة شركات الاموال

- ٩ — هل سبق لوزارة الاقتصاد والتجارة ان طلبت منكم تفسيراً لاي تقرير مقدم للجمعية العمومية لاي شركة ؟
 — نعم
 — لا
- ١٠ — هل ترى ان هناك جدوى من تقديم صورة من تقريركم لوزارة الاقتصاد ؟
 — نعم
 — لا
- ١١ — هل سبق ان تضمن تقريركم للجمعية العمومية تحفظات على نشاط المشروع ؟
 — نعم
 — لا
- ١٢ — اذا كانت الاجابة بنعم فما هي النسبة التقريبية للتقارير التي تشمل تحفظات ؟
 — صفر — ٢٥٪ — ٥٠ — ٧٥٪
 — ٢٥٪ — ٥٠٪ — ٧٥ — ١٠٠٪
- ١٣ — هل تعتقد بمسئولية المراقب عن الاعمال غير المشروعة للعملاء أمام الدولة ؟
 — اعتقد انه مسئول مسئولية تامة .
 — اعتقد انه مسئول مسئولية جزئية بمقدار ما استطاع ان يتوصل اليه بمجهده الشخصي حتى يطمئن للحسابات .
 — اعتقد انه مسئول مسئولية جزئية بمقدار ما توصل اليه بتطبيق المستويات المتعارف عليها للمراجعة .
- ١٤ — هل تعتقد ان مراقبي الحسابات في دولة الامارات يتفقون على طبيعة وما هية المستويات المتعارف عليها في المراجعة ؟
 — نعم
 — لا
- ١٥ — هل تعتقد ان المراقب مسئول امام الدولة عن قيامه بوظيفته في حدود المستويات المهنية المقبولة ؟
 — اعتقد انه مسئول أمام الدولة .
 — اعتقد أن العلاقة التعاقدية قائمة بين المراقب والشركة ، ولا دخل للدولة بذلك .
 — اعتقد انه مسئول فقط امام الدولة من الناحية التشريعية الخاصة بالشركة ومدى التزامها بالقوانين والتشريعات .
- ١٦ — في علاقتك بأصحاب المشروع في شركات الاشخاص — هل تعتبر نفسك وكيلا عنهم أمام الغير ؟
 — نعم
 — لا
- ١٧ — في علاقتك بالمساهمين في شركات الاموال — هل تعتبر نفسك وكيلا عنهم امام الادارة ؟
 — نعم
 — لا

١٨ — عند اعداد التقرير للجمعية العمومية — فما هي درجة الافصاح ، من وجهة نظركم ، الواجب توافرها في

التقرير ؟

— افصاح كامل عن كل الامور التي صادفت المراقب

— تحديد موجز لأهم النقاط التي يجب أن تتعرف عليها الجمعية العمومية

— التلميح للامور غير العادية التي قد تهم الجمعية العمومية

— الافصاح بدرجة كافية عن الامور غير العادية التي يجب ان تتعرف عليها الجمعية العمومية

١٩ — اذا واجهت المراقب تصرفات غير مشروعة من ادارة الشركة — فما هو التصرف المقبول من وجهة نظركم ؟

— ينتظر حتى نهاية السنة المالية ويقوم بالافصاح عنها في تقديره وللجمعية العمومية

— يقوم بتبليغ الادارة بضرورة تصليح مسارها

— يقوم بتبليغ المساهمين بضرورة انعقاد جمعية عمومية غير عادية

— يقوم بتبليغ الجهات المسؤولة بهذه التصرفات

— يعتذر عن الاستمرار في المراجعة .

— لا يفعل شيئا .

٢٠ — هل قمتم بعمل مراجعة ادارية لبعض الشركات ؟

— نعم .

— لا .

٢١ — اذا كانت الاجابة بنعم فهل هي :

— شركة الاشخاص

— شركة الاموال

— كل منهما

٢٢ — اذا كانت الاجابة بنعم فما هي نسبتها الى اجمالي انشطة المراجعة بالمكتب ؟

— صفر — ٢٥ %

— ٥٠ — ٧٥ %

— ٢٥ — ٥٠ %

— ٧٥ — ١٠٠ %

٢٣ — هل كانت مراجعة شاملة أم جزئية لبعض الوظائف أو المشكلات معينة ؟

— مراجعة شاملة

— مراجعة جزئية

٢٤ — هل تعتبر المراجعة الادارية تطورا طبيعيا — من وجهة نظركم — للمراجعة المالية ؟

— نعم

— لا

٢٥ — هل يتم التعاقد على المراجعة الادارية بشكل مستقل ام ترتبط بالمراجعة المالية ؟

— يتم التعاقد عليها بشكل مستقل عن المراجعة المالية

— يتضمن التعاقد كلاهما معا .

٢٦ — هل تعتبر المراجعة الادارية ضرورة تستلزمها طبيعة الشركات في دولة الامارات ؟

— نعم
— لا

٢٧ — لمن تقدم تقارير المراجعة الادارية ؟

— الادارة العليا .
— الجمعية العمومية .
— كل منهما معا .

٢٨ — هل تقبل الشركات على طلب مشورة المراقب بصدد اعداد نظم المراقبة الداخلية ؟

— نعم
— لا

٢٩ — هل تعتقد أن هناك مسئولية تقع على المراقب تجاه الفئات التالية :

أ — المستثمرون خارج المشروع : — نعم — لا
ب — المقة — رضون : — نعم — لا
ج — البنوك المتعاملة مع المشروع : — نعم — لا
د — البنوك غير المتعاملة مع المشروع : — نعم — لا
هـ — العاملون داخل المشروع : — نعم — لا
و — سائر أفراد المجتمع : — نعم — لا

٣٠ — اذا كان المشروع الذي تقوم بالتقرير عن انشطته يخص بصناعة قد تسبب تلوث مثل البتروكيماويات ، أو الصناعات الكيماوية والاسمدة الخ .

فهل تود ان تشتمل مراجعتك قياس التكلفة الاجتماعية التي يتحملها المجتمع لمثل هذا المشروعات ؟

— نعم
— لا

٣١ — اذا كانت الاجابة بنعم — فهل لديك الاستعداد لدراسة بعض النواحي الفنية الخاصة بمشكلة التلوث : مثل دراسة بعض النواحي الكيماوية — الطبية ٠٠٠ الخ .

— نعم
— لا

— اعتقد انني لست بحاجة الى مثل هذه الدراسة

٣٢ — هل تعتقد انه يمكن حقا قياس التكلفة الاجتماعية التي يتكبدها المجتمع في مثل هذه الحالات ؟

— اعتقد انه يمكن ذلك .
— اعتقد انه يصعب ذلك .
— اعتقد انه من المستحيل .

٣٣ — هل تعتقد ان مسؤوليتك الحالية التقرير عن المشروعات التي تسبب التلوث ؟

— نعم

— لا

٣٤ — اذا كانت الاجابة بنعم — فهل قمت فعلا بالتقرير عنها في حالات سابقة ؟

— حدث ذلك فعلا .

— لم يحدث ذلك من قبل .

— لم أقم بمراجعة مشروعات تسبب اضرار التلوث من قبل .

٣٥ — هل تعتقد ان المسؤولية الاجتماعية .

— تطور طبيعي لمسئولية مراقب الحسابات .

— تصور نظري لا يمكن تحقيقه في الواقع .

— طفرة تحتاج لسنوات طويلة من الوعي والدراسة .

٣٦ — هل تعتقد أن هناك أهمية معينة للمسؤولية الاجتماعية للمراقب عن المشروعات التي يراجع حساباتها في

دولة الامارات ؟

— نعم

— لا

مع قبول شكري وتقديري ،،

د. كوثر عبد الفتاح الابهي

جامعة الامارات العربية المتحدة

كلية العلوم الادارية والسياسية

العين ص . ب : ١٥٥٥١



دورية متخصصة في مجال الادارة العامة ربيع سنوية تصدر عن معهد الادارة العامة

- الأهداف • إبراز أنشطة المعهد في المجالات الادارية المختلفة وتجسيد منجزاته .
- نشر الثقافة والوعي الاداريين بين العاملين في مجالات الخدمة المدنية ودعم سبل الاتصال والتفاهم الادارى .
- عرض المشاكل الادارية المعاصرة وتحليلها وبيان أنجح الحلول واستظهار تجارب الدول الاخرى واجراء ما يلزم في ذلك من دراسات مقارنة .
- تعميق الاتصال والتبادل الثقافي في مجال الادارة بين المعهد ومعاهد الادارة المختلفة والمؤسسات المماثلة في الدول العربية والاجنبية .
- شروط النشر • ان يكون المقال ذا علاقة وثيقة بمقول الادارة والتنمية مع الالتزام بالموضوعية والمنهج العلمي .
- اثبات مصادر المعلومات وتوثيق الاقتباس .
- ان تكون مادة البحث اصلية ولم يسبق نشرها من قبل او انها معروضة للنشر في المجالات أو الكتب .
- تحتفظ المجلة في ادخال التعديلات المناسبة على المواد عند اللزوم في ضوء شروط النشر المعلنة .
- المواد التي لا تنشر لا تعاد لاصحابها .
- تخصيص مكافأة مالية لكل بحث يتم قبوله للنشر في المجلة .

قسمة اشتراك



الاسم :
العنوان بالكامل :
عدد النسخ المطلوبة :
البلغ :
تاريخ الاشتراك : من / / لغاية / / من العدد حتى العدد

قيمة الاشتراك السنوى ٢٠ ريالاً عمانياً للمؤسسات والجهات الحكومية ٨ ريالاً عمانياً للأفراد

الاشتراكات تعنون باسم سكرتيرة التحرير