

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة (دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة)

عبد الرحمن محمد سليمان رشوان^{a*}

^a. abdrashwan@yahoo.com، استاذ مساعد بقسم العلوم الإدارية والمالية، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا- قطاع غزة- فلسطين

Received date: 06/ 12/2018, Accepted date: 16/ 02/2019, online publication date: 30/ 08/2019

الملخص

تهدف الدراسة أساساً للتأصيل العلمي من خلال التعرف على أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة، وللإجابة على التساؤلات واختبار فرضيات البحث، أعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في تبين وتوضيح الجانب النظري من خلال الدراسات السابقة والدوريات والرسائل العلمية، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

كما تم استخدام الاستبانة كأداة للبحث، ووزعت بعد تقييمها وتحكيمها من عدد من المتخصصين على عينة البحث المكونة من مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة والبالغ عددهم (80) مراجع.

كما أثبتت نتائج الدراسة الميدانية أن مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة تسعى إلى القيام بعملية المراجعة بمستوى مرتفع من الدقة والمصدقية، بهدف المحافظة على سمعتها المهنية في سوق خدمات مهنة المراجعة، وزيادة الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة، وتقليل احتمالات فشل عملية المراجعة والتعرض للدعاوى القضائية بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

كما أوصت الدراسة بضرورة عدم قبول المراجعين الخارجيين لعملية مراجعة لا تتوافر الوقت اللازم لأدائها بشكل كاف وفعال أو الخضوع لضغوط العملاء أو الإدارة لسرعة الانتهاء من عملية المراجعة، مما يؤثر سلباً على أداء المراجع في اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب في القوائم المالية، مما يعرضه للدعاوى القضائية بحجة إهماله وتقصيره.

الكلمات الدالة: الدعاوى القضائية، مراجعي الحسابات، مهنة المراجعة.

تصنيفات (JEL): *

1. المقدمة

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات وظيفية اجتماعية تركز على تأدية خدمة مراجعة الحسابات، وتستند على الثقة المتبادلة بين مراجع الحسابات والأطراف ذات العلاقة، ولقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة، وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية مراجع الحسابات أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات لضمان دقة ومصداقية عملية المراجعة، خاصة بعد تأثير سلسلة فضائح الأعمال بدءاً من شركة إنرون وما تبعها من شركات أخرى في الأزمة العالمية الأخيرة، وما تخللها من رفع دعاوى قضائية ضد مكاتب المراجعة الخارجية من قبل العملاء وأطراف أخرى معنية بعملية المراجعة واتهامهم بالتقصير في أداء واجباتهم المهنية أثناء عملية المراجعة، حيث أصبح مصدر قلق مستمر لأعضاء مهنة المراجعة تستحق الدراسة لأنها خطر محتمل يهدد الممارسين للمهنة بتحملهم خسائر مادية ومعنوية كبيرة، والتي كانت السبب في انخفاض ثقة المجتمع في مهنة المراجعة، وكثرة الدعاوى والمنازعات القضائية نتيجة فقد المصداقية وانعدام الثقة في الدور الذي يقوم به المراجعون، وبالتالي أصبحت مهنة المراجعة في موقف صعب وتحدي لكيفية مواجهة الأنواع المختلفة لكل من الغش والاحتيال والفساد المالي الذي تعاني منه منظمات الأعمال المختلفة.

كما أن للدعاوى القضائية آثار خطيرة وضارة على المسؤولية المهنية للمراجعة ومراجعي الحسابات، حيث أصبح من الواضح احتياج المجتمع للتأكيد المستمر على أن يكونوا مراجعي الحسابات خاضعين لرقابة أكثر فعالية، بالإضافة إلى أن المسؤولية القانونية والمهنية تحفز مراجعي الحسابات للعمل بشكل أفضل، وهذا يعد برهان واضح وكافي للاحتياج لتفعيل مهنة المراجعة والعمل على تخفيض احتمالات الدعاوى القضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات، وتوفير القناة المعقولة للأطراف المعنية والمهتمة بمهنة المراجعة بأن أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والأمانة، مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع.

مشكلة البحث

تتلخص مشكلة الدراسة في مخاطر وأسباب الدعاوى القضائية التي يتعرض لها مراجعي الحسابات وأثرها على سمعته ومهنة المراجعة، والآليات التي يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم، والتي يمكن توضيحها من خلال طرح مجموعة من التساؤلات الآتية:

- 1- ما هي الأسباب التي تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات؟
- 2- ما هي الآليات التي يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم؟
- 3- هل تؤثر مخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات؟

أهداف البحث

يهدف البحث أساساً للتأصيل العلمي من خلال التعرف على أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف الرئيس لا بد من تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- مسؤوليات خطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة ومراجعي الحسابات.

- 2- مسببات فشل عملية المراجعة ودور الدعاوى القضائية في ذلك.
- 3- الأسباب التي تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مراجعي الحسابات.
- 4- الآليات التي يستخدمها مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية .
- 7- تأثير مخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مراجعي الحسابات.
- 8- الحالات التي تهدد استقلال مراجعي الحسابات وتؤدي إلى الدعاوى القضائية.

أهمية البحث

يبرز أهمية هذا البحث في دراسة الظروف والأسباب التي أدت إلى الدعاوى القضائية التي يكون العميل سبباً فيها أو مراجع الحسابات الخارجي نتيجة تباطؤ مع العميل، أو أن يقوم المراجع بتجنب وتفاديه الدعاوى القضائية من خلال تحديد العلاقة بينه وبين العميل والقيام ببذل العناية المهنية اللازمة والفاقة أثناء قيامه بعملية المراجعة ، وذلك لتجنب الكثير من مشاكل الدعاوى القضائية.

فرضيات البحث

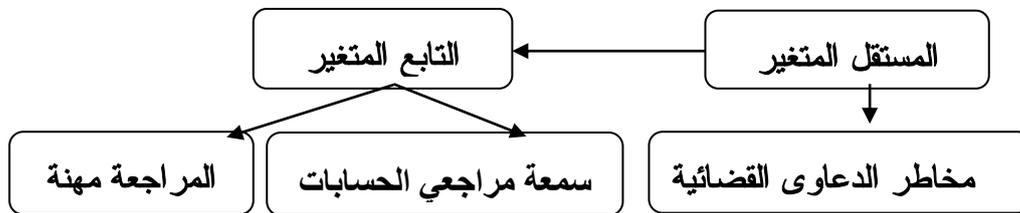
استناداً إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف البحث والإجابة عن تساؤلات البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات.

الفرضية الثانية: يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم.

الفرضية الثالثة: يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات.

متغيرات البحث



حدود البحث

- **حدود زمانية:** الفترة التي يستغرقها إعداد هذا البحث خلال عام 2018.
- **حدود مكانية:** اشتملت على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة.
- **حدود بشرية:** اقتصر على مراجعي الحسابات.
- **حدود علمية:** يحاول هذا البحث وضع إضافة علمية متواضعة من خلال معرفة أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة.

تقسيمات البحث

يقسم هذا البحث إلى أربعة محاور وهي:

- **المحور الأول:** المسؤوليات التي يترتب عليها مخاطر الدعاوى القضائية على مراجعي الحسابات.
- **المحور الثاني:** الأسباب التي تؤدي إلى الدعاوى القضائية.
- **المحور الثالث:** الآليات التي يستخدمها مراجعي الحسابات للتخفيض من مخاطر الدعاوى القضائية.

- **المبحث الرابع:** الآثار المترتبة على الدعاوى القضائية.

- **المبحث الخامس:** دور المحاسبة القضائية لتأييد الدعاوى القضائية.

الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

1- دراسة (حامد، 2017)

هذه الدراسة إلى التحقق من تطبيق المراجعة القضائية في البيئة السودانية وأوجه الاختلاف بينها والمراجعة الخارجية، والتحقق أيضاً من مدى استعانة المحاكم السودانية بالمراجعين في فصل الدعاوى والمنازعات المالية، وفيما إذا كانت تلك المحاكم تميز بين خدمات المراجع القضائي وخدمات غيره من المراجعين. هذا بجانب التحقق من وجود كيان مستقل للمراجعين القضائيين، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن عدم تفريق المحاكم السودانية عند استعانتها بالمراجعين لفصل الدعاوى والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية بين المراجع القانوني المالي والمراجع القضائي، مما يؤثر على جودة فصل النزاعات والمخالفات المالية.

2- دراسة (صالح، 2016)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مخاطر المراجعة ودورها في مسؤولية المراجع الخارجي، والمخاطر المحيطة بعمل المراجع الخارجي عند قيامه بتنفيذ المراجعة، وبيان مسؤوليات المراجع القانونية والمهنية، وتوضيح أثر تلك المخاطر على نمطية أداء عملية المراجعة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن عملية المراجعة تبدأ بتقدير المخاطر الرقابية، تقويم المخاطر الرقابية بواسطة المراجع الخارجي تحدد مسار المراجعة، وإن الدعاوى المرفوعة ضد المراجع الخارجي أغلبها نتاج إبداء المراجع رأيه غير المتحفظ بالتحريفات الجوهرية، وتوقع المراجع بوجود المخاطر المتلازمة يعتمد على عنصر الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.

3- دراسة (البر، و أحمد، 2016)

هدفت الدراسة إلى التعرف على اختبار مجموعة من المؤشرات المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات ودراسة وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من هذا المؤشرات وبيان أهميته ودرجة تأثيره على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة، من قبل المكاتب، ويؤدي إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب.

4- دراسة (الكبيسي، 2016)

هذه الدراسة إلى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة في الأردن، وذلك بالاعتماد على وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي، وتوصلت الدراسة أن تقييم واقع المحاسبة القضائية اجمالاً ومن وجهة نظر المحاسبين القضائيين يكون أكثر قرباً للحقيقة، ويمكن أن يترجم هذا بعدم استعانة المحاكم بالمحاسب القضائي أو بعدم تحقق العدالة بنسبة كبيرة من الدعاوى أو من المجتمع وسواءً لصالح الفرد أو المؤسسات العامة أو الخاصة أو ضدها.

5- دراسة (العازمي، 2011)

هذه الدراسة إلى التعرف على تقييم مدققي الحسابات الخارجيين الكويتيين لمخاطر قبول التعاقد مع العميل على قرارهم في قبول أو رفض مهمة التدقيق، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لمخاطر التكليف والتعاقد المتعلقة بالعملاء وبأنشطة التدقيق وبمكاتب التدقيق وإدارة العميل على قرار قبول أو رفض مهمة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

6- دراسة (الناغية، 2003)

هذه الدراسة إلى التعرف دراسة تحليلية انتقادية لمخاطر المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات لتخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين وذلك في ظل التغيرات الاقتصادية المعاصرة وانعكاساتها على القوانين والتشريعات المصرية المختلفة، وتقديم منهج مقترح لتخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين، وتوصلت الدراسة إلى أن ارتفاع الدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة أدت إلى تغيرات جوهرية على مهنة المراجعة لمنع هذا الخطر أو التقليل منه، بالإضافة الخسائر مادية وأدبية ومعنوية فادحة لحقت بالمراجعين ، والتأثير المباشر على مهنة المراجعة وفقد ثقة الجمهور فيها بشكل مؤثر، ونتيجة إلى زيادة معدلات الدعاوى القضائية قامت المنظمات المهنية والتشريعية بصياغة مجموعة من اللوائح والقوانين لتوضع للمراجعين محددات واجباتهم ومسئولياتهم تجاه المهنة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية**1- دراسة (Pearson, 2011)**

هدفت الدراسة إلى التعرف على التقاضي المحتمل ضد المراجعين بسبب الإهمال، وتوصلت الدراسة أن تقارير التفتيش الخاصة بـ PCAOB أن هناك افتقار غير مقبول للجودة في عمل مهنة المراجعة ، كما أن هناك حاجة إلى خطوات حقيقية من قبل مهنة المراجعة في المقام الأول لرفع الجودة داخل المهنة للمساعدة في الحد من الدعاوى القضائية المستقبلية المحتملة ضد المراجعين..

2- دراسة (Habib and et al, 2014)

هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات وعواقب الدعاوى القضائية وإجراءات الأوراق المالية ضد شركات مراجعي الحسابات من منظور جودة التقارير المالية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الدعاوى القضائية ضد المراجعين تؤثر على أتعاب عملية المراجعة وقرارات التخطيط لعملية المراجعة، وسمعة مكاتب المراجعة، وعلى الرغم من التقدم الكبير الذي تم إحرازه من حيث زيادة فهم أسباب وعواقب التقاضي ضد المراجعين، إلا أن التحديات الرئيسية لا تزال قائمة في مجال القياس الصحيح لمخاطر التقاضي، كما أن لإصدار التقارير المالية غير الدقيقة في عمليات إعادة تقييم الأرباح كانت سابقة أولية للدعاوى القضائية ضد إدارة الشركة ومدققي الحسابات.

3- دراسة (Abbott and et al, 2006)

هدفت الدراسة إلى دراسة اختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة وإدارة الأرباح و خطر التعرض للدعاوى القضائية من خلال الاعتماد على البيانات المتاحة عن الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية، وخلصت الدراسة إلى أن جمع البيانات وأدلة الحسابات من قبل مراجعي الحسابات تتوقف على

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

عنصرين هما المكون الأساسي لمصدر التكلفة يتمثل في جهد مراقب الحسابات، والخسائر المستقبلية المتوقعة من عملية المراجعة، والتي تنتج من احتمالية التعرض لدعاوى قضائية أو القيمة الحالية المتوقعة للخسائر المستقبلية المحتملة التي قد تنشأ من مراجعة القوائم المالية لهذه الفترة.

4- دراسة (Lam and Mensah, 2006)

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة اتخاذ قرار مراجعي الحسابات تحت ظروف عدم تأكد استمرار منشأة العميل في بيئة تتسم بانخفاض مخاطر تعرض مراجعي الحسابات لدعاوى قضائية، وذلك للوقوف على ما إذا كان سلوك مراجعي الحسابات في بيئة ممارسة مهنة المراجعة في هونج كونج يتم توجيهه بنفس العوامل التي حددت في الدراسات المحاسبية السابقة، في ظل بيئة تتسم بارتفاع مخاطر تعرضهم لدعاوى قضائية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير في اتخاذ قرار مراجعي الحسابات تحت ظروف عدم تأكد استمرار منشأة العميل في بيئة تتسم بانخفاض مخاطر تعرض مراجعي الحسابات لدعاوى قضائية الممارسين لمهنة التدقيق في هونج كونج.

5- دراسة (LaSalle, 2006)

هدفت الدراسة إلى التعرف على وجهات نظر اختيار مراجعي الحسابات لبدائل تقارير المراجعة المتعلقة باستمرار منشأة العميل، خاصة في بيئة تتسم بالعدالة المدنية وعدم التأكد على استمرارية منشأة العميل في بيئة تتسم بانخفاض مخاطر تعرض مراجعي الحسابات لدعاوى قضائية، حيث أكدت نتائج الدراسة على أن درجة الفشل المالي لمنشأة عميل المراجعة ترتبط باحتمالية إصدار مراجع الحسابات تقرير الامتناع عن أبداء الرأي سواء في بيئة منخفضة أو مرتفعة في ضوء خطر التعرض للدعاوى القضائية، كما أن الاحتفاظ ببيئة مرتفعة خطر الدعاوى لم تبدو موجودة ولكن لابد من الطلب قبل البدء بعملية المراجعة بضرورة الحفاظ على جودة المراجعة العالية.

6- دراسة (Geiger and et al, 2006)

هدفت الدراسة التحقق من تأثير التغيير في بيئة التقاضي المتواكبة مع صدور تشريع للجنة معالجة التقاضي في البورصة، وخلصت الدراسة للعديد من النتائج أهمها احتمالية صدور رأي مراجعة معدل عن استمرار منشأة العميل ربما يوفر تخفيف هام في خطر التقاضي لشركات المراجعة بشكل عام. وهذا التغيير كان واضحاً بصفة خاصة في شركات المراجعة الستة الكبار، كان لقانون معالجة التقاضي تأثير هام على اتخاذ قرار مراقب الحسابات. وهذا التأثير اتضح بشكل كبير في شركات المراجعة الستة الكبار مقارنة بمنشآت المراجعة الأخرى.

التعليق على الدراسات السابقة

- **أوجه الاتفاق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:** تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في جوانب متعددة، أهمها أنها تتناول مفهوم الدعاوى القضائية، والمخاطر المتعلقة بها، واستخدام آليات لتخفيض تلك المخاطر التي قد يتعرض مراجعي الحسابات أثناء قيامه بعملية المراجعة.

- **أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:** تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في جوانب متعددة أهمها أنها تربط مخاطر الدعاوى القضائية وبين تأثيرها على مراجعي الحسابات ومهنة

المراجعة، وهو ما يميزها عن الدراسات السابقة حيث لم تتناول أي من الدراسات السابقة العلاقة بين هذه المتغيرات مكتملة، وكذلك تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في عينة الدراسة، حيث طبقت على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة في دولة فلسطين.

- **أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:** استفاد الباحث من الدراسات السابقة في مجال إثراء الدراسة الحالية ببعض المفاهيم والتعريفات، والنتائج والتوصيات، كذلك تم إعداد الاستبانة ومجالاتها في ضوء الدراسات السابقة.

2. الإطار النظري للبحث

المحور الأول: المسؤوليات التي يترتب عليها مخاطر الدعاوى القضائية على مراجعي الحسابات

مما لا شك فيه إخلال المراجع الخارجي بواجباته ومسئوليته المهنية يترتب عليه مخاطر الدعاوى القضائية وتعرضه إلى عدة أنواع من المسؤوليات التي يمكن تلخيصها في الآتي (17, 2010, PCAOB):

1- المسؤولية الأدبية

أن الدور المهم الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي يجعله الحارس الواقعي من الرشوة والفساد والاختيال، وبالتالي فإن سكوتة عن هذه المخالفات وعدم الإشارة إليها في تقريره تلبية لأغراض الإدارة، إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به مراجع الخارجي، ولهذه الأمر يترك آثار سلبية على مهنة المراجعة وسمعتها نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة مراجعة الحسابات.

2- المسؤولية المهنية (التأديبية)

إن كثير من المنظمات المهنية وضعت دليلاً للسلوك المهني للمراجع الذي يتوجب على جميع المراجعين الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة، وإلا تعرضوا إلى المساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة.

3- المسؤولية القانونية: وتنقسم إلى:-

أ- مسؤولية المراجع تجاه عملائه

تعتبر مراجع الحسابات مسئولاً من الناحية القانونية تجاه عمليه، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميلة العقد المبرم بينهما، ويتحمل المراجع الإخلال بأحكام ذلك العقد نتيجة الإهمال أو التقصير في تنفيذ شروطه، بحيث يقوم العميل برفع دعاوى قضائية ضد المراجع نتيجة للإهمال والتقصير وعلى العميل أن يثبت ما يلي:

- إن المراجع كان مهملاً إهمالاً جسيماً.
 - إنه سلك طريقة عمليه المواجهة وكانت غير واضحة ومخادعة له.
 - إن المراجع حقق له خسائر نتيجة لاعتماده تقرير المراجع.
- ويوجد عدة قضايا في القضاء البريطاني حول مسؤولية المراجع اتجاه العميل ونذكر منها ما يلي:

* **قضية شركة (Kingston Cattonmill CO.)** والخاصة بمسؤولية المراجع عن جرد المخزون السلعي حيث اعتبر المراجع غير مسئول عن إجراء الجرد الفعلي للمخزون من البضاعة التامة الصنع والبضاعة تحت للتشغيل، حيث أن لاتجاه الغالب يقضى أن يقوم المراجع وأحد مساعديه بحضور الجرد الفعلي

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

للمخزون وإذا قبل شهادة من الإدارة بصحة الجرد، كان على المراجع إجراء الاختبارات التي تطمئنه إلى صحة هذه الشهادة، أي بذل العناية المهنية اللازمة والواجبة.

كما يوجد بعض القضايا التي عرضت على القضاء الأمريكي ونذكر فيها:

* **قضية شركة (Escotl v. Barchris Construction)** والخاصة بمسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف تلاعب بالقوائم المالية لأنه لم يكتشف مغالاة في صافي الربح أو رأس المال العامل نتيجة تسجيل فرض على انه في مبيعات، ومغالاة في نسبة إتمام بعض العمليات، حيث أن نشاط الشركة هو بيع المباني واشتمال حساب المدينين على دين مستحق على شركة تابعه، وتقدير قيمه الالتزامات المحتملة بأقل من الحقيقة.

ب- مسؤولية المراجع تجاه الغير

يكون مراجع الحسابات مسئولاً تجاه الغير من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد، وفي معظم الحالات يتعرض فيها المراجعين للدعاوى القضائية نتيجة لعدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عمليه المراجعة، والسبب قد يعود لعدم بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجعين أثناء قيامهم عمليه المراجعة الموكلة إليهم.

ولكي تتحقق المسؤولية القضائية على المراجع فلا بد أن تتوافر عده أركان من أهمها:

- حصول إهمال وتقصير واضح من قبل مراجع الحسابات في أداء واجبة المهني.
 - وقوع ضرر اتجاه الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع بأداء مهامه وواجباته.
 - وجود رابطة سببية بين الضرر الذي يلحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.
- ويوجد عدة قضايا التي عرضت على القضاء الأمريكي حول مسؤولية المراجع اتجاه الغير ونذكر منها ما يلي:

* **قضية شركة (Rhode Island Hospital Trust National Back V. Swaattz)** في أمريكا أن امتنع المراجع عن إبداء رأيه في القوائم المالية لأنه أهمل ولم يبين في تقريره سبب امتناعه عن إبداء الرأي واثّر ذلك على القوائم المالية، وهذا الحكم يحمل المسؤولية للمراجع أمام عدد غير كبير من الأشخاص عن إخفاء الحقيقة.

ج- مسؤولية المراجع عن أعمال مساعديه

يعاون المراجع في أداء عمله مجموعه من المساعدين وفقاً لبرنامج المراجعة تحت إشرافه وتوجيهاته فإذا وقع المساعدين في أخطاء أو إهمال يكون المراجع مسئولاً عن أخطاء مساعديه التي ألحقت الضرر بالغير لأنه المسئول بصفه نهائية عن عمليه المراجعة، وهو يتحمل مخاطر الدعاوى القضائية والمحاكم، وبالتالي يمكن للمراجع أن يرجع على أي احد مساعديه الذي أخطأ فيطالبه بالتعويض في حدود التعويض المحكوم عليه من قبل المحكمة.

د- مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش

المراجع غير مسئول عن وضع الخطأ والغش والتلاعب، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وضع الشركة ونظام الرقابة الداخلية بها، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها

وعمل برنامج شامل يتضمن إجراءات إضافية، إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية. (PCAOB, 2010, 20)

ويوجد عدة قضايا في القضاء البريطاني حول مسؤولية المراجع اكتشاف الغش والتلاعب ونذكر منها

ما يلي:

* قضية الشركة البريطانية (S.P. Catterson and Sons Ltd) والخاصة بمسئولية المراجع عن اكتشافات الاختلاسات إذ انتهت القضية إلى أن المراجع غير مسئول عن اكتشاف الاختلاسات والتلاعب، حيث كان المسئول الأول عن ذلك إدارة الشركة طالما اخطر المراجع إدارة الشركة باحتمال وجود اختلاسات وتلاعب بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة.

4- المسؤولية الجنائية:

تتعقد المسؤولية الجنائية في حالة ارتكاب المراجع الخارجي لإحدى الجرائم المنصوص عليها في قوانين الشركات لأي دولة من دول العالم، حيث نصت هذه القوانين على الحالات التي يعتبر فيها المراجع مسئولاً من الناحية الجنائية فيما يتعلق بأداء عمله المراجعة.

وتعرض القضاء الأمريكي إلى عدة قضايا حول المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات نذكر منها:

* قضية الشركة الأمريكية: (The Continental Vending Machine Corporation) في هذه القضية اعتبر المراجع مسئولاً مدنياً وجنائياً، حيث شهد بصحة القوائم المالية رغم علمه بوجود تلاعب هام بالقوائم المالية بهدف حماية المصلحة الشركة، وقد أثبتت الحكومة الأمريكية التي رفضت الدعوى القضائية أن المراجع لم يبحث عن نفع مادي، ولكنه حرص على سمعة الشركة لدى الجهات الحكومية، وتسوية بعض حوادث التلاعب التي تمت في العام الماضي من قبل الشركة.

المحور الثاني: الأسباب التي تؤدي إلى الدعاوى القضائية

تتمثل الأسباب التي تؤدي إلى الدعاوى القضائية في الآتي:

أولاً- أسباب تتعلق بالمراجع الحسابات: ومن هذه الأسباب ما يلي (الناغية، 2003، 108):

- 1- الإهمال الفادح من جانب مراجع الحسابات بسبب عدم التأهيل العلمي والعملية له، مما يلحق الضرر لمستخدمي القوائم المالية.
- 2- قيام المراجعين بخدمات إضافية غير تقليدية مثل التنبؤ بالإرباح والحكم على استمرارية المشروع وغيرها التي تؤدي لتضليل مستخدمي القوائم المالية.
- 3- الغش والتلاعب والتستر على مخالفات الإدارة مقابل تحقيق مصالح شخصية على حساب مصالح المساهمين.
- 4- فشل المراجعين في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي تؤثر على عدالة القوائم المالية وتضليل مستخدميها.

ثانياً- أسباب تتعلق بالعملاء: ومن هذه الأسباب ما يلي:

- 1- انهيار القيمة السوقية لأسهم الشركة محل المراجعة التي تم التصديق عليها بصحة قوائمها المالية من قبل المراجع.

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

2- تعرض الشركات ذات تقرير المراجع النظيف إلى التعسر المالي، مما يدفع المساهمين إلى رفع دعاوى قضائية ضد المراجع الذي قام بمراجعة قوائمها المالية.

ثالثاً- أسباب تتعلق بالمساهمين: ومن هذه الأسباب ما يلي:

1- تحقيق خسائر كبيرة للمساهمين نتيجة لاعتمادهم على القوائم المالية التي قام مراجع الحسابات بتدقيقها، مما يدفع المساهمين برفع دعاوى قضائية ضد المراجع بحجة الغش والإهمال.

2- اتخاذ قرارات استثمارية خاطئة مما سبب الضرر للمساهمين نتيجة اعتمادهم التقارير المالية المعدة من قبل مراجع الحسابات.

3- الإهمال الفادح في ظل القانون العام بادعاء المساهمين على المراجع بالغش والخداع والاحتيال.

4- عدم مراعاة المراجع مستوى العناية المهنية المطلوبة بسبب الإهمال العادي.

رابعاً- أسباب تتعلق بالجهات الخارجية ومستخدمي القوائم المالية

1- الفهم الخاطئ لمهام وواجبات مراجع الحسابات مما ينشئ فجوة التوقعات بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع لمراجع الحسابات من قبل مستخدمي القوائم المالية.

2- الفهم الخاطئ من قبل مستخدمي القوائم المالية لمعنى التقرير النظيف أنه بمثابة ضمان للاستقرار المالي للمنشأة، والتأكيد على قدرتها على الاستمرار.

خامساً - أسباب تتعلق بالبيئة القانونية لعملية المراجعة

ومن هذه الأسباب ما يلي:

1- تعتبر البيئة القانونية لعملية المراجعة من العوامل المهمة التي تؤدي إلى رفع دعاوى قضائية ضد مراجع الحسابات لأنها توفر التشريعات والإجراءات القانونية اللازمة.

2- في ظل البيئة القانونية اللازمة لعملية المراجعة يشجع المساهمين برفع دعاوى قضائية ضد مراجع الحسابات، مما يؤدي إلى دفع تعويضات مالية كبيرة من قبل مراجع الحسابات لأنه يوجد اتجاه عام نحو الحكم لصالح المساهمين.

سادساً: الأسباب التي تؤدي إلى زيادة الدعاوى القضائية ضد المراجعين الخارجيين

يوجد عدة أسباب تؤدي إلى زيادة الدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة الخارجية ومنها (زين، 1991):

1- **الإهمال:** وهو عدم قيام مراجع الحسابات بالالتزامات والواجبات المهنية اللازمة أو قيام المراجع بالمهام الموكلة إليه، ولكن بطريقة تخالف معيار العناية المهنية الواجبة والتي وضعتها المهنة لمن يزاولها وقد يكون إهمال عادي أو إهمال فادح.

2- **الغش:** وهو قيام مراجع الحسابات بتقديم معلومات زائفة مع علمه على تزييفها واعتماد أطراف داخلية وخارجية عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة.

3- **انتهاك القوانين واللوائح:** وهو قيام مراجع الحسابات بانتهاك القوانين أو المساعدة أو التحريض على انتهاكها كنتيجة للمراجعات والآراء التي قدمها للعملاء والأطراف الأخرى، حيث اعتمد عليها في اتخاذ قراراتهم مما يلحق بهم الضرر.

4- **إفشاء أسرار العميل:** عند قيام مراجع الحسابات بإفشاء أسرار العميل بتقديم قدر كبير من المعلومات لأطراف منافسة للعميل، مما يؤدي إلى إضرار فادحة وكبيرة تؤثر سلباً على العميل.

5- **عدم تسليم تقرير المراجعة في موعده المحدد:** وهو قيام المراجع بعدم تسليم تقرير عملية المراجعة في موعدها المحدد للعميل والذي حدد في عقد التعاقد بينهما، مما يسبب تأخير اتخاذ قرارات هامة قد تؤثر على عمل المشروع. (طلبه، 2002)

سابعاً: العوامل التي تؤثر في وقوع دعاوى قضائية بين مراجعي الحسابات والعملاء
ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

1- **حجم منشأة العميل:** كلما كبر حجم منشأة العميل كلما كبر حجم التعقيد في الأنظمة المتبعة في المنشأة، وبالتالي تترادى الصعوبات عند قيام المراجع بعملية المراجعة والمتعاقد عليها مع العميل، مما يؤدي إلى مخاطر المساءلة القانونية والدعاوى القضائية للمراجع الخارجي.

2- **حجم مكتب المراجعة:** كلما زاد عدد العاملين في مكتب المراجع كلما زادت به المشاكل وتعرض المكتب للمخاطرة وذلك بسبب مشكلة الرقابة على كفاءة هؤلاء الأفراد العاملين به، وجودة الأعمال المؤداة وحج به، وكذلك إمكانية تعرض مكتب المراجعة الكبير إلى خسائر كبيرة بعكس مكاتب المراجعة الصغيرة، وهذا يؤدي إلى إمكانية وقوع المساءلات والدعاوى القضائية ضده.

3- **نوع نشاط العميل:** يؤدي نوع نشاط العميل في بعض الأحيان إلى مشاكل كبيرة للعميل، فكلما كان نشاط العميل معقد أو كبير يؤدي ذلك إلى تعقيد عملية المراجعة ووجود أخطاء في عملية المراجعة، مما يؤدي ذلك إلى تعقيد عملية المراجعة ومن ثم المساءلة القانونية ضد المراجع.

4- **علاقة المراجع بالعميل:** فعدد السنوات التي تعامل فيها العميل مع المراجع قد تشكل عاملاً هاماً في وقوع الدعاوى القضائية، فكلما زادت سنوات التعامل بين العميل والمراجع ربما يحدث صداقة فيما بينهما مما يؤثر على عملية المراجعة ومصداقية المراجع، وهذا قد يسبب في إخفاء بعض الحقائق أثناء قيامه بعملية المراجعة، مما يلحق الضرر بمستخدمي القوائم المالية وهذا يعرض المراجع للدعاوى القضائية. (طلبة ، 2002)

5- **خبرة المراجع بالعميل:** كلما زادت سنوات التعامل بين العميل والمراجع يؤدي ذلك إلى كفاءة في جمع وتقييم الأدلة يؤدي إلى تقليل خطر الوقوع في أخطاء، لأن المراجع قد يقع في الأخطاء في السنوات الأولى في عملية المراجعة لأنه لا يتوافر عنده الخبرة الكافية لعمليات العميل مما يؤدي ذلك إلى وقوع دعاوى قضائية ضده.

6- **ملكية العميل:** فقد اتسعت رفع الدعاوى القضائية في المؤسسات الحكومية لاتساع عدد أجهزتها والأطراف المعنية داخل تلك المؤسسات مما يؤدي إلى تزايد إمكانية اتخاذ إجراءات المساءلة القانونية لهؤلاء الأطراف.

ثامناً: مسببات فشل عملية المراجعة كأساس للدعاوى القضائية

يرتبط فشل عملية المراجعة غالباً إلى إصدار قوائم مالية خاطئة إلا أن مجرد وجود خطأ في القوائم المالية لا يعد شرطاً كافياً لفشل عملية المراجعة، ولكن هناك مسببات تؤدي إلى فشل عملية المراجعة وهي كما يلي:

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

1- **مسببات تعود إلى العملاء:** أن البنود التي تتطلب حكماً شخصياً في تحديد قيمتها تحمل مخاطر متزايدة للخطأ، كما تحمل البنود التي تمثل نسبة مئوية كبيرة من إجمالي الأصول خطراً أكبر لرفع دعاوى قضائية محتملة، لأن نسبة الخطأ المئوية الصغيرة في حساب رصيد كبير نسبياً قد تؤدي إلى تلاعب مادي ملموس. (زين، 1991)

ومثال ذلك ما تمثله حسابات المدينين والمخزون في معظم المنشآت حيث تمثل نسبة كبيرة من إجمالي الأصول في تلك المنشآت وتتطلب معرفة القيمة المستقبلية بمعرفة مراجع الحسابات.

فالأخطاء في القوائم المالية، بالإضافة للظروف السيئة للشركة قد يؤديان إلى رفع دعاوى قضائية ضد المراجعين الخارجيين، فهذه العوامل تشجع المدعين الذين وقعت لهم خسائر إلى الاتجاه نحو التقاضي كمحاولة لاسترداد خسائرهم فيمكن دفعها لهم من قبل المراجعين الخارجيين.

2- **مسببات تعود إلى مراجع الحسابات:** تتنوع مستويات الجودة التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية وتؤثر الموارد المتاحة للمراجع في الدعاوى القضائية، فكلما زادت الموارد قلت احتمالات وقوع أي حالات للدعاوى القضائية ضد المراجع، وتؤثر قدرة المراجع على إجراء تقدير سليم لطبيعة وخصائص العميل وأداء إجراءات مراجعة كافية على احتمالات الأخطاء المكتشفة.

وأن مكاتب المراجعة ذات الحجم الكبير معدلات وقوع حالات الدعاوى القضائية ضدها أقل بكثير من مكاتب المراجعة ذات الحجم الأصغر، ويعود ذلك للموارد المتاحة للمكاتب الكبيرة، ونجد أيضاً أن مخاطر الدعاوى القضائية ضد المراجع في السنوات الأولى تكون أعلى بكثير من السنوات التالية لعلاقة المراجع بالعميل وفهم العميل لطبيعة حسابات شركة العميل.

المبحث الثالث: الآليات التي يستخدمها مراجعي الحسابات للتخفيف من مخاطر الدعاوى القضائية

أولاً: آليات تخفيض مخاطر الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركات ومكاتب المراجعة

لقد وضع المراجعين الخارجيين عدة آليات يستخدمونها للتخفيف من مخاطر الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتبهم وهي النحو التالي:

- 1- الالتزام بمعايير المراجعة المهنية المتعارف عليها وقواعد سلوك المهنة.
- 2- تعيين مستشار قانوني دائم بمكتب المراجعة للحصول على المشورة القانونية السليمة في جميع الأمور والمواقف القانونية التي تحمل أخطار محتملة.
- 3- القيام بإجراء فحص دقيق للعملاء المرتقبين وإدارتهم قبل إبرام التعاقد النهائي معهم، وذلك تجنباً للوقوع في تعاقدات ذات مخاطر قد تسبب مشاكل للمراجع.
- 4- الحصول على معلومات دقيقة عن نشاط العميل والإعمال التي يقوم بها، والمخاطر التي يخشى من خلالها تعرض المراجع إليها الموجودة في نشاط العميل.
- 5- ممارسة العناية الفائقة عند التعاقد مع العملاء الذين يعانون من عسر مالي، وعلى المراجع أن يحرص على كل الحرص مع هؤلاء، لأن الدائنين والمستثمرين والمساهمين وغيرهم في الشركات المتعسرة يبحثون على أي أحد يحملونه خسائرهم.

- 6- ضرورة استخدام خطابات التعاقد في جميع الخدمات المهنية المتفق على تقديمها للعميل وليس عن مهنه المراجعة فقط، على أن يوضع خطاب التعاقد عدة أمور أهمها:
- أ- الخدمات المتعاقد على تقديمها.
- ب- الفترة المطلوبة لإنهاء عملية المراجعة وتقديم تقرير المراجع.
- ج- تحديد أتعاب عملية المراجعة.
- د- تحديد المسؤولية التي يتحملها المراجع اتجاه العميل.
- وهذه الأمور تقلل من مخاطر الدعاوى القضائية، بذلك تكون العلاقة بين المراجع والعميل محددة وفق عقد مكتوب ومحدد به جميع النقاط التي قد تكون مصدر خلاف بينهما. (زين، 1991)
- 7- التركيز على جودة أداء خدمة المراجعة، حيث أن مقدره الشركة على تعيين المراجع بشكل سليم يعتبر أمراً حيوياً لجودة عملية المراجعة.
- 8- التوافق بشكل كامل مع النشرات والمعايير المهنية ويعتبر ذلك أمراً ضرورياً، وإذا قام المراجع بالخروج عن تلك الإرشادات عليه أن يبرر ذلك.
- 9- توثيق كافة قرارات ونتائج عملية المراجعة، أي يجب أن يكون المراجع يقظاً لإجراءات الدعاوى القضائية المحتملة حدوثها، وعليه أن يقوم بالتوثيق الملائم لكافة نتائج وقرارات عملية المراجعة. (الناغيه، 2003 ، 130)

ثانياً: زيادة فعالية آليات الحوكمة لتفادي الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركات ومكاتب المراجعة

لقد أظهرت الهيئات المسؤولة عن الحوكمة أن مسؤولية ضمان تشغيل عمليات الشركة بما يتفق مع القوانين واللوائح تقع على عاتق الإدارة وبإشراف الهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلاهما معاً، وأضاف معيار المراجعة الدولية رقم 250 على أن الاتصال بين المراجع والمسؤولين على الحوكمة هو اتصال ذو اتجاهين وليس في ذو اتجاه واحد، حيث يساعد هذا الاتصال في دعم استقلاليه المراجع وحصوله على معلومات ملائمة له وفهم المراجع لأعمال الشركة وبيئتها وتحديد المصادر الملائمة لأدلة المراجعة، كما يساعد الاتصال المسؤولين عن الحوكمة في الإشراف على عملية التقرير المالي مما يؤدي إلى تحقيق التحريفات الجوهرية في القوائم المالية أو التقليل من الدعاوى القضائية التي تنشأ عن عدم مصداقية القوائم والتقارير المالية المعدة من قبل مراجع الحسابات الخارجي.

كما اصدر مجلس معايير المراجعة دستوراً في عام 2008 لحوكمة الشركات، وذلك بتفعيل دور لجان المراجعة الخارجية فأشار إلى دور لجنه المراجعة يجب أن يكون تقريرها في صورة كتابية يتضمن متابعه وسلامة القوائم المالية للشركة، وتقديم مقترحات للمجلس فيما يتعلق بتعيين أو إعادة تعيين المراجع الخارجي، وشروط وأتعاب التعاقد، ومتابعه استقلال المراجع الخارجي وموضوعيته، وفعالية عملية المراجعة التقادي القيام بالدعاوى القضائية.

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

ثالثاً: دور زيادة فعالية العصف الذهني لتفادي الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركات ومكاتب المراجعة
(Joseph, 2010)

تتطلب أي عملية مراجعة إلى جلسة عصف ذهني بحيث يمكن لأعضاء فريق المراجعة الاجتماع قبل البدء بعملية المراجعة كمناقشة احتمالات الغش أو التلاعب في حسابات العميل، وكيف يمكن للفريق الاستجابة والتعرف على مخاطر الاحتيال وتبادل الأفكار حول ذلك، وهذا يؤدي إلى جودة عملية المراجعة، حيث أصبح العصف الذهني جزءاً هاماً من برنامج عملية المراجعة.

فكلما زادت جلسات العصف الذهني زادت تقييمات مخاطر الاحتيال والغش وكان توقعاتها دقيقة، مما يؤدي إلى تفادي الدعاوى القضائية، وتقوم لجنة العصف الذهني بالمهام التالية:

- 1- دراسة جميع عوامل مخاطر عملية المراجعة من غش أو احتيال التي يتم تحديدها من قبل مراجعي الحسابات في جلسة العصف الذهني وإيداء الآراء المختلفة والمتوقعة عن عملية المراجعة.
- 2- تحديد التقييمات المختلفة لمخاطر الاحتيال والتلاعب والغش في حسابات العميل وكيفيه التغلب عليها ووضع توقيت ومدى إجراءات المراجعة وطبيعة الشركة محل المراجعة.

المبحث الرابع: الآثار المترتبة على الدعاوى القضائية

أولاً- آثار الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة

لقد أدى ارتفاع الدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة إلى تغيرات جوهرية على مهنة المراجعة لمنع هذا الخطر أو التقليل منه، بالإضافة التي تحقق خسائر مادية وأدبية ومعنوية فادحة لحقت بالمراجعين، والتأثير المباشر على مهنة المراجعة وفقد ثقة الجمهور فيها بشكل مؤثر.

ونتيجة إلى زيادة معدلات الدعاوى القضائية قامت المهنة بصياغة مجموعة من اللوائح والقوانين لتوضع للمراجعين محددات واجباتهم ومسئولياتهم تجاه المهنة، ولهذا وضعت مجامع المحاسبة القانونية بالولايات المتحدة الأمريكية حدود لتأهيل المحاسب.

ونرى أن هذه الإجراءات غير كافية للتصدي لهذه المشكلة، حيث لا بد من الاستمرار في وضع المعايير والقيود التي تهدف إلى معالجة الأسباب ومنها (الناغيه ، 2003 ، 121):

- التأهيل العلمي والعملية المستمر للمراجعين لرفع مستوى الأداء المهني للمراجعين.
 - وضع معايير للأداء المهني أكثر دقة للارتقاء بمستوى مهنة المراجعة.
 - ربط المراجعين بالطرف الثالث من جهة، والجهات الرقابية من جهة أخرى ليكون بمثابة حلقة وصل بينهما ولقطع أي طريق على العملاء للغش والخداع.
- ومن أهم آثار الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة ما يلي:

- 1- تعرض مهنة المراجعة إلى انتقادات واسعة وفقد المصداقية بها من قبل مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المحيط بمهنة المراجعة.
- 2- ظهور العديد من الجوانب السلبية فيما يتعلق بالفرض والقواعد الأساسية لمهنة المراجعة.
- 3- ظهور الحاجة إلى تطوير مهنة المراجعة بالشكل الذي يحقق لها الفاعلية والكفاءة ليحد من الآثار السلبية للدعاوى القضائية.

4- على الجهات القائمة على التشريعات المهنية بوضع آليات لفض النزاعات والدعاوى القضائية بين مستخدمي القوائم المالية والعملاء ومراجع الحسابات وذلك لتقليل الآثار السلبية لتلك الدعاوى.

ثانياً- آثار الدعاوى القضائية على مراجع الحسابات

ومن الآثار المترتبة على مراجع الحسابات نتيجة للدعاوى القضائية ما يلي:

- 1- تحمل مراجع الحسابات الضرر الأكبر من الدعاوى القضائية نتيجة تعرضه لخسائر كبيرة تمثلت في التعويضات التي يتحملها نتيجة للأحكام القضائية ضده لصالح العملاء أو مستخدمي القوائم المالية.
- 2- فقد مراجع الحسابات كثير من ثقة العملاء مما يؤثر على سمعته المهنية.

المبحث الرابع: دور المحاسبة القضائية لتأييد الدعاوى القضائية

أولاً: دور المحاسب القضائي في اتخاذ الإجراءات المؤيدة لقيام الدعاوى القضائية

تعتمد المحاسبة على توافر محاسبين قضائيين مؤهلين ذو خبرة ومعرفة ودراسة كبيرة ليتم استدعائهم حين وجود شكوك وحالات غش واحتيال أو جرائم مالية، وهم بمثابة خبراء مستشارين يدلون بأرائهم المهنية المستقلة، ويقدمون تقاريرهم لتأييد الدعاوى القضائية، ومساعدة القضاء على إقرار لحق وتحقيق العدالة، ويجب على المحاسب القضائي اتخاذ إجراءات للقيام بتأييد الدعاوى القضائية، ومن هذه الإجراءات ما يلي (سامي، 2002):

- 1- التأكد من وجود شكوك أو علامات أو إرشادات واضحة تمثل الدلائل على وجود غش في القوائم المالية.
- 2- جمع الأدلة اللازمة وتقييمها ودراسة عوامل مخاطر الغش المرتكبة بكل من التقارير المالية الاحتياطية واختلاس الأصول.
- 3- استخدام لاجتهاد المهني عند تقديم عوامل مخاطر الغش والتخطيط للمراجعة وتقديم التقرير.
- 4- عقد جلسات العصف الذهني بين أفراد فريق عملية المراجعة لتبادل الأفكار والخبرات بشأن ارتكاب الغش وإجراء اتصالات بشأن الغش مع الإدارة ولجنة المراجعين الآخرين.
- 5- الإفصاح عن الغش للجهات الخارجية مثل المستثمرين و البنوك والضرائب والمساهمين وغيرهما، ولجنة المراجعة المسؤولة عن عملية المراجعة وذلك في حالة الاستدعاء القضائي.

ثانياً: الحالات التي تهدد استقلال مراجعي الحسابات وتؤدي إلى الدعاوى القضائية

هناك عديد من الحالات التي تهدد مفهوم استقلال مراجع الحسابات وتؤدي إلى الدعاوى القضائية وهي:

- 1- الخدمات المختلفة التي يقدمها مراقب الحسابات لعملائه بخلاف الخدمة التقليدية للمراجعة.
- 2- الاستثمارات التي يحتفظ بها مراقب الحسابات أو أحد أفراد عائلته في شركات عملاء المراجعة.
- 3- الارتباطات التي ربما تنمو خلال فترات المراجعة مع المنشآت محل المراجعة والمنشآت الأخرى التي تباع منتجات للمنشآت محل المراجعة.
- 4- الطرق الملائمة لتعويض شركاء المراجعة نتيجة للدعاوى القضائية.
- 5- الاهتمامات المتعلقة بالأهمية المالية لعنصر معين لمنشأة العميل محل المراجعة، وكيفية تقدير هذه الأهمية ومستويات تقدير تلك الأهمية سواء للمنشأة أو الشريك الشخصي أو منشأة المراجعة.

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

- 6- الفترة الملائمة للعلاقة بين مراقب الحسابات وعمالته. (Allen, Siegel, 2002)
- 7- تأثير تعيين مراقب الحسابات رسمياً من المنشآت محل المراجعة.
- 8- استثمارات المنشآت محل المراجعة في منشأة المراجعة.
- 9- ملائمة تأييد أوضاع عملاء المراجعة خلال عملية وضع المعايير المحاسبية أو وفق محتوى الحالات الضريبية.

3. الإطار العملي للبحث (الدراسة الميدانية)، حيث تناول هذا الجانب الإجراءات التالية

أولاً: منهج البحث

يعتمد البحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي؛ لكونه من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وذلك بهدف التوصل إلى نتائج منطقية، و تدعم الفرضيات في البحث، وتم استخدام المصادر الثانوية، والتي تشمل الأدبيات التي تناولت الموضوع وكذلك ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ودوريات متخصصة مرتبطة بموضوع البحث، كما لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، كما تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل الاستبانة، واختبار فرضيات البحث.

ثانياً: مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب مراجعة الحسابات الخارجية العاملة في قطاع غزة والبالغ عددهم (150) مراجع، قام الباحث باختيار عينة من مجتمع البحث باستخدام طريقة العينة العشوائية وبلغ عدد العينة (80) مراجع.

❖ **القسم الأول:** يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، ويتكون من (4) فقرات.

❖ **القسم الثاني:** وتم تقسيمه إلى ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات، ويتكون من (8) فقرات.

المحور الثاني: يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم، ويتكون من (8) فقرات.

المحور الثالث: يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات، ويتكون من (8) فقرات.

وقد كانت الإجابات على فقرات المحاور وفق مقياس ليكرت الخماسي، كما هو موضح في جدول رقم

جدول 1: درجات مقياس ليكرت

التصنيف	كبيرة جدا	كبيرة	متوسط	قليلة	قليلة جدا
درجة الموافقة	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحث

ثالثاً: صدق الاستبانة

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها.

وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما:

- 1- **الصدق الظاهري:** حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين، تألفت من عدد من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والكليات الفلسطينية بقطاع غزة والمتخصصين في المحاسبة والاحصاء، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، حيث خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.
- 2- **الصدق البنائي:** تم حساب الصدق البنائي لفقرات الاستبانة على مجتمع الدراسة البالغ 53 مفردة، وذلك بحساب معامل الارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة، ويبين الجدول رقم (2) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الاستبانة عند مستوى دلالة 0.05 حيث إن القيمة الاحتمالية اقل من 0.05

جدول 2: معامل الارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة

ر.م	المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات.	0.688	0.000
2	يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم.	0.645	0.000
3	يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات.	0.617	0.000

المصدر: إعداد الباحث

رابعاً: ثبات الاستبانة

ثبات الاستبانة يعني التأكد من أن الاجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الاشخاص نفسهم في وقت آخر، وقد تم استخدام طريقة كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة، حيث يوضح الجدول رقم (3) معاملات كرونباخ ألفا لكل محور من محاور الاستبانة.

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

جدول 3: معاملات كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة

ر.م	المحور	عدد الفقرات	معامل (ألفا) كرونباخ	معامل الصدق
1	يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات.	8	0.759	0.854
2	يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم.	8	0.732	0.773
3	يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات.	8	0.717	0.725

المصدر: إعداد الباحث

تظهر النتائج المبينة في الجدول رقم (3) أن معامل الصدق (ألفا كرونباخ) قد تراوح بين 0.717 - 0.759، وهو معامل ثبات مرتفع مما يشير إلى تمتع الاستبانة بالثبات، كما تراوح معامل الصدق بين 0.725 - 0.854، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة، مما يجعلهم على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج، والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

خامساً: تحليل واختبار البيانات

1- خصائص وسمات عينة البحث:

جدول 4: يوضح توزيع عينة البحث حسب الخصائص والسمات

النسبة %	التكرار	البيان
75	58	المؤهل العلمي بكالوريوس
19	17	ماجستير
6	5	دكتورة
%100	80	الإجمالي
22	18	المسمى الوظيفي صاحب مكتب المراجعة
48	38	مراجع
26	21	مساعد مراجع
4	3	أخرى
%100	80	الإجمالي
29	23	سنوات الخبرة أقل من 5 سنوات
39	31	من 5 إلى 10 سنوات
32	26	أكثر من 10 سنوات
%100	80	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (4) أن نسبة (75%) من عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس، و نسبة (19%) يحملون درجة ماجستير، ونسبة (6%) يحملون الدكتوراه، ولعل ذلك يرجع إلى طبيعة عمل العينة المستجيبة من حملة درجة البكالوريوس وهي مؤهلات علمية مناسبة للممارسة مهنة المراجعة.

وكان نسبة (22%) من عينة الدراسة من أصحاب مكاتب المراجعة، بينما كان نسبة (48%) من مراجع، و نسبة (26%) من مساعد مراجع، وهذا يعكس طبيعة عملية المراجعين، وعملهم، وهيكل مكاتب المراجعة في قطاع غزة.

وكان نسبة (29%) لديهم خبرات أقل من 5 سنوات، ونسبة (39%) من ذوي الخبرات من 5 إلى 10 سنوات، و نسبة (32%) من ذوي الخبرات أكثر من 10 سنوات.

2- اختبار فروض البحث

1- الفرضية الأولى: يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات.

لاختبار الفرضية الأولى قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الاول والدرجة الكلية لفقراته، والجدول رقم (5) يعرض النتائج:

جدول 5: نتائج اختبار T للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته

رقم	فقرات المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	قيمة (Sig.)	الرتبة
1	يقوم العميل برفع دعاوى قضائية ضد المراجع نتيجة لإهمال وتقصير واضح في أداء واجبة المهني.	2.41	1.03	59.68	1.126	0.020	2
2	يتعرض المراجع للدعاوى القضائية إذا أثبت العميل إن المراجع حقق له خسائر نتيجة لاعتماده على تقرير المراجع.	1.52	0.57	30.40	1.610	0.000	7
3	يتعرض المراجع للدعاوى القضائية نتيجة لعدم اكتشافه التلاعب وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بعمله المراجعة.	2.81	1.11	56.01	4.001	0.000	5
4	يقوم العميل برفع دعاوى قضائية عند الإهمال الفادح من قبل المراجع بسبب عدم التأهيل العلمي والعملية له، مما يلحق	1.55	0.53	31.00	1.711	0.000	8

						الضرر بمستخدمي القوائم المالية.
3	0.000	4.203	59.05	1.01	2.86	يتعرض المراجع للدعاوى القضائية في حالة تقديم معلومات زائفة مع علمه على تزيفها واعتماد أطراف عديده عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة.
1	0.002	4.902	74.86	0.91	3.75	يتعرض المراجع للدعاوى القضائية عند إفشاء أسرار العميل بتقديم قدر كبير من المعلومات لأطراف منافسة للعميل.
6	0.000	1.790	35.60	0.55	1.78	يقوم العميل برفع دعاوى قضائية عند قيام المراجع بانتهاك القوانين والتشريعات المهنية.
4	0.000	4.540	56.70	.099	2.84	يتعرض المراجع للدعاوى القضائية عند قيامه بالتستر على مخالقات الإدارة مقابل تحقيق مصالح شخصية على حساب مصالح المساهمين.
-	0.003	2.985	50.41	0.836	2.44	يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

المصدر: إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (5) أن الفقرة رقم (6) يتعرض المراجع للدعاوى القضائية عند إفشاء أسرار العميل بتقديم قدر كبير من المعلومات لأطراف منافسة للعميل قد حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (3.75) والوزن النسبي (74.86%)، في حين أن الفقرة رقم (4) يقوم العميل برفع دعاوى قضائية عند الإهمال الفادح من قبل المراجع بسبب عدم التأهيل العلمي والعملية له، مما يلحق الضرر بمستخدمي القوائم المالية قد حصلت على أدنى متوسط حسابي بلغ (1.55) والوزن النسبي (31.00%).

وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجمع فقرات الفرضية الأولى تساوي (2.44) والوزن النسبي يساوي (50.41%) وهي أقل من الوزن النسبي المحايد (60%)، مما يدل على أنه يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات عند مستوى دلالة 0.05.

وبناءً على النتائج السابقة يتم رفض الفرضية الأولى التي تنص على أنه "يوجد أسباب تؤدي إلى قيام العملاء برفع دعاوى قضائية ضد مكاتب مراجعي الحسابات".

2- الفرضية الثانية: يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم.

لاختبار الفرضية الثانية قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته، الجدول رقم (6) يعرض النتائج:

الجدول 6: نتائج اختبار T للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

رقم	فقرات المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	قيمة (Sig.)	الرتبة
1	التزام المراجع بمعايير المراجعة المهنية المتعارف عليها وقواعد سلوك المهنة يتفادى مخاطر الدعاوى القضائية.	3.70	0.91	74.86	4.902	0.002	1
2	بذل العناية المهنية اللازمة أثناء قيام المراجع بالتعاقد مع العملاء الذين يعانون من عسر مالي تخفض من مخاطر الدعاوى القضائية.	3.00	0.85	60.22	6.720	0.000	7
3	حصول المراجع على معلومات دقيقة عن نشاط العميل والإعمال التي يقوم بها والمخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة.	3.00	1.01	60.17	5.543	0.000	8
4	استخدام خطابات التعاقد في جميع الخدمات المهنية المتفق على تقديمها للعميل.	3.45	1.04	69.08	2.530	0.017	3
5	تحديد المسؤولية التي يتحملها المراجع اتجاه العميل، والأتعاب المتفق عليها لعملية المراجعة.	3.68	0.96	73.34	4.000	0.000	2
6	تحديد الخدمات المتعاقد على تقديمها والفترة المطلوبة لإنهاء عملية المراجعة وتقديم تقرير المراجع.	3.10	1.16	62.00	5.216	0.000	4
7	على المراجع أن يكون يقظاً لإجراءات الدعاوى القضائية المحتملة حدوثها والقيام بتوثيق كافة قرارات ونتائج عملية المراجعة.	3.00	1.01	61.00	5.012	0.021	5

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

6	0.000	5.543	60.70	1.00	3.01	يعتبر التوافق بشكل كامل مع النشرات والمعايير المهنية أمراً ضرورياً لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية.	8
-	0.000	4.558	65.17	0.99	3.24	يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم.	

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

المصدر: إعداد الباحث

يتضح من الجدول (6) أن الفقرة رقم (1) التزام المراجع بمعايير المراجعة المهنية المتعارف عليها وقواعد سلوك المهنة يتقادم مخاطر الدعاوى القضائية قد حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (3.70) والوزن النسبي (74.86%)، في حين أن الفقرة رقم (3) حصول المراجع على معلومات دقيقة عن نشاط العميل والإعمال التي يقوم بها والمخاطر التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بعملية المراجعة قد حصلت على أدنى متوسط حسابي بلغ (3.00) والوزن النسبي (60.17%)، وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجمع فقرات الفرضية الثانية تساوي (3.24) والوزن النسبي يساوي (65.17) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%)، مما يدل على أنه يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم عند مستوى دلالة 0.05.

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه "يوجد آليات يستخدمها مكاتب مراجعي الحسابات لتخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد مكاتبهم".

3- الفرضية الثالثة: يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات.

لاختبار الفرضية الثالثة قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته، الجدول رقم (7) يعرض النتائج:

الجدول 7: نتائج اختبار T للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته

رقم	فقرات المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	قيمة (Sig.)	الرتبة
1	يوجد دليل للسلوك المهني يلتزم به المراجع حرصاً على سمعة المهنة.	4.46	0.58	89.20	17.836	0.000	1
2	للدعاوى القضائية آثار خطيرة وضارة على المسؤولية المهنية للمراجع ومهنة المراجعة.	4.20	0.76	84.00	11.225	0.000	2
3	الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع ناتجة عن إبداء رأي	3.80	0.92	76.00	6.112	0.000	4

						المراجع غير المتحفظ بالتحريفات الجوهرية.
8	0.024	2.331	68.00	1.21	3.40	التزام المراجع بالأمانة والكفاءة المهنية يخفض من مخاطر الدعاوى القضائية.
4						
7	0.004	3.064	68.40	0.97	3.42	أدت إجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجع إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة ورفع مهنة المراجعة والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد المراجع.
5						
6	0.000	3.832	69.60	0.89	3.48	أدت الدعاوى القضائية ضد المراجع إلى تغيرات جوهرية على مهنة المراجعة وفقد ثقة الجمهور فيها بشكل مؤثر.
6						
3	0.000	7.550	77.60	0.83	3.88	أدت الدعاوى القضائية ضد المراجع إلى حدوث خسائر مادية وأدبية ومعنوية فادحة لحقت بالمراجع ومهنة المراجعة.
7						
5	0.000	7.262	74.40	0.70	3.72	أدى قيام المنظمات المهنية والتشريعية بصياغة مجموعة من اللوائح والقوانين التي تحدد للمراجع واجباته ومسئوليته إلى تخفيض معدلات الدعاوى القضائية.
8						
-	0.000	7.402	75.90	0.79	3.76	يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات.

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$.

المصدر: إعداد الباحث

يتضح من الجدول (7) أن الفقرة رقم (1) يوجد دليل للسلوك المهني يلتزم به المراجع حرصاً على سمعة المهنة قد حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.46) والوزن النسبي (89.20%)، في حين أن الفقرة رقم (4) التزام المراجع بالأمانة والكفاءة المهنية يخفض من مخاطر الدعاوى القضائية قد حصلت على أقل متوسط حسابي بلغ (3.40) والوزن النسبي (68.00%)، وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجمع

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

فقرات الفرضية الثالثة تساوي (3.76) والوزن النسبي يساوي (75.90) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%)، مما يدل على أنه يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات عند مستوى دلالة 0.05.

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الثالثة أي أنه "يوجد تأثير لمخاطر الدعاوى القضائية على مهنة المراجعة وسمعة مكاتب مراجعي الحسابات".

4. النتائج والتوصيات

أولاً - النتائج: توصل البحث إلى النتائج التالية

1- تسعى مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة إلى القيام بعملية المراجعة بمستوى مرتفع من الدقة والمصداقية، بهدف المحافظة على سمعتها المهنية في سوق خدمات مهنة المراجعة، وزيادة الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة، وتقليل احتمالات فشل عملية المراجعة والتعرض للدعاوى القضائية بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

2- يتطلب تحسين جودة عملية المراجعة وجود رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، لدورها في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة، خاصة في ظل الاتهامات التي وجهت لمهنة المراجعة وبالخصوص مكاتب المراجعة الخارجية، نتيجة الزيادة في معدل إفلاس الشركات وارتفاع حجم الخسائر التي لحقت بالمنشآت محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة والمستخدمة للقوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير مراجعي الحسابات، والتي صاحبها ارتفاع في معدل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة.

3- تكون مكاتب المراجعة كبيرة الحجم أكثر حرصاً على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني حفاظاً على سمعتها في سوق خدمات مهنة المراجعة، مما يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للدعاوى القضائية بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يعزز من استقلاليتها ويزيد من مقدرة تلك المكاتب على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة.

4- تساهم محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة في التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مما يزيد من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية، والذي يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للدعاوى القضائية بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

5- تزداد احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للدعاوى القضائية أثناء تنفيذ عملية المراجعة نتيجة الانخفاض في مستوى تنفيذ عملية المراجعة، والذي يتحقق من خلال تنفيذ عملية المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، أو بسبب مساهمة المراجع لرغبات إدارة المنشأة، والتي تزيد من مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع والتدخل في أدائه عمله، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة، كما تساهم محدودية معرفة المراجع بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والتقييم غير الدقيق لمخاطر المراجعة إلى زيادة احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية،

مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

- 6- إن مراجع الحسابات الخارجي لا يعتبر مسئولاً عن منع الأخطاء والغش في القوائم المالية، ولن يجب عليه أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لانجاز عملية المراجعة بطريقة صحيحة، وكتابة تقرير بمهنية عالية.
- 7- يعقد جلسات للعصف الذهني بين أفراد فريق عملية المراجعة لتبادل الأفكار والآراء والخبرات بشأن عملية المراجعة، والتي قد يحدث بها ارتكاب أخطاء غش وتلاعب للتنبؤ بها لوضع الحلول المناسبة لذلك.
- 8- يوجد اتصال مستمر بين مراجع الحسابات الخارجي والمسؤولين عن الحوكمة في إدارة الشركة محل المراجعة، حيث يساعد هذا الاتصال في دعم استقلالية المراجع وحصوله على معلومات ملائمة وفهم المراجع لأعمال الشركة وبيئتها، كما يساعد المسؤولين عن الحوكمة في الإشراف على التقرير المالي، مما يؤدي إلى تخفيض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقليل من الدعاوى القضائية التي قد تنشأ عن عدم مصداقية القوائم والتقارير المالية المعدة من قبل المراجع الخارجي.

ثانياً- التوصيات: بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بالاتي

- 1- ضرورة قيام المراجعين ببذل العناية اللازمة عند إبرام التعاقدات مع عملاءهم.
- 2- عدم قبول المراجعين الخارجيين لعملية مراجعة لا تتوفر الوقت اللازم لأدائها بشكل كاف وفعال، أو الخضوع لضغوط العملاء أو الإدارة لسرعة الانتهاء من عملية المراجعة، مما يؤثر سلباً على أداء المراجع في اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب في القوائم المالية، مما يعرضه للدعاوى القضائية بحجة إهماله وتقصيره.
- 3- على مكاتب المراجعة الخارجية القيام بتعيين أو الاستعانة بمستشار قانوني لأخذ رأيه حول المسائل القانونية التي تتعرض لها تلك المكاتب عند ممارستها المهنية لعملية المراجعة، وذلك لتجنبه الوقوع في أمور قانونية لا علم له بها تكون حجة عليه، يسأل عنها قانونياً برفع دعاوى قضائية ضده.
- 4- ضرورة تحقيق التعاون والتكامل بين المحاسب القضائي ومراجع الحسابات الخارجي لتسهيل دور المحاسبة القضائية لتأييد الدعاوى القضائية.
- 5- تفعيل نظام المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات من خلال إصدار التشريعات القانونية التي توضح الأسس المتبعة في تحديد مسؤولية مراجع الحسابات عند ثبوت إهمال المراجع وإلحاق الضرر بالمنشأة محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات.
- 6- على نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينيين إصدار إرشادات مهنية نقابية للمراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة لحثهم على تفادي الدعاوى القضائية مع عملاءهم أو أطراف أخرى.
- 7- يجب الارتقاء بمهنة المراجعة من خلال تطوير الكادر الممارس للمهنة من خلال التأهيل المهني والخبرة اللازمة الواجب توافرها بشتى البرامج التأهيلية لممارسة مهنة المراجعة.
- 8- ضرورة توجه الباحثين إلى الكتابة والبحث في موضوع الدعاوى القضائية والمفاهيم المتعلقة بها.

أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة

9- يجب على أساتذة مراجعة الحسابات في الجامعات والكليات على الاهتمام بإضافة موضوع الدعاوى القضائية في منهج مراجعة الحسابات لما له من تأثير وأهمية قصوى على استقلال المراجع وسمعة مهنة المراجعة.

المراجع

أولا- المراجع العربية

- البر، مصباح محمد يوسف، و أحمد، موسى محمد، (2016)، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم- 2014، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، 158- 175.
- حامد، محجوب عبدالله، (2017)، مدى تطبيق المراجعة القضائية في فصل الدعاوى والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية - دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد 21، العدد 2، 374 - 416.
- زين، على احمد، (1991)، دراسة تحليلية المشاكل التقاضي في مجال الممارسة المهنية للمراجعين الخارجيين، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 15، العدد 5، 385 - 403.
- سامي، مجدي محمد، (2002)، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخذاع المالي، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعه الزقازيق ، المجلد 24، العدد 1، 133 - 171.
- السيسي، نجوى احمد، (2006)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، المجلة العملية للاقتصاد والتجارية، كلية التجارة، جامعه عين شمس، العدد الأول، 33-84.
- 6- صالح، خالد عبد العزيز حافظ، (2016)، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة- بالتطبيق علي ديوان المراجعة القومي، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 4، العدد 1، 1-17.
- طلبه، على إبراهيم، (2002)، نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة، مجلة الدراسات التجارية، كلية التجارة بني سويف - جامعه القاهرة ، العدد 3، 97-130.
- العازمي، خالد مناحي فهد، (2011)، أثر تقييم مدققي الحسابات الخارجيين الكويتيين لمخاطر قبول التعاقد مع العميل على قرارهم في قبول أو رفض مهمة التدقيق أو رفضها، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- الكبيسي، (2016)، عبدالستار عبدالجبار عيدان، دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12 ، العدد 1، 1-29.

الناغية، مختار محمد سليمان، (2003)، دراسة تحليلية لمخاطر المسؤولية المهنية بهدف تخفيض احتمالات التقاضي ضد المراجعين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعه قناه السويس، مصر.

ثانيا- المراجع الأجنبية

Allen, William T. and Siegel, Arthur, (2002), Threats and Safeguards in the Determination of Auditor Independence, Washington University Law Review, Vol.80, No.2, 519- 543.

Geiger, Marshall A., Raghunandan, K. and Dasaratha V., Rama, (2006), Auditor decision-making in different litigation environments: The Private Securities Litigation Reform Act, audit reports and audit firm size, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.25, No.3, 332-353.

Habiba, Ahsan, Haiyan, Jiang. Borhan, Uddin Bhuiyan and Ainul, Islam,(2014), Litigation risk, financial reporting and auditing: A survey of the literature, Research in Accounting Regulation, Vol.26, No.2, 145-163.

Joseph F., Brazel, Tina D., Carpenter and Gregory J., Jenkins, (2010), Auditors' use of brainstorming in the consideration of fraud: Reports from the field, Journal The Accounting Review, Vol.85, No.4, 1273-1301.

Lam, Kevin C.K. and Yaw M., Mensah, (2006), Auditors' decision-making under going-concern uncertainties in low litigation-risk environments: Evidence from Hong Kong, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.25, No.6, 706-739.

LaSalle, Randall E., (2006), The civil justice system and going concern **audit** reports: Comments on "Auditors' decision-making under going concern uncertainties in low litigation risk environments: Evidence from Hong Kong, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.25, No.6, 740-745.

Lawrence J., Abbott, Susan Parker, and Gary F., Peters, (2006), Earnings Management, Litigation risk, and Asymmetric Audit Fee Responses, Journal of Practice & Theory, Vol.25, No.1, 85-98.

PCAOB, 2010, Auditing Standards Related To The Auditor's Assessment Of and Response To Risk and Related Amendments To PCAOB Standards, Rulemaking Docket Matter No. 026.

Pearson, Thomas C., (2011), Potential Litigation Against Auditors for Negligence, Brooklyn Journal of Corporate, Financial & Commercial Law, Vol.5, No.2, 406 - 425.

**THE IMPACT OF LITIGATION RISKS ON THE REPUTATION OF AUDITORS AND AUDIT
PROFESSION
(AN EMPIRICAL STUDY ON EXTERNAL AUDIT OFFICES IN THE GAZA STRIP)**

Abd El Rahman Mohmmmed Sulaiman Rashwan ^a★

a. abdrashwan@yahoo.com, University College of Science and Technology, Palestine

Received date: 06/ 12/2018, Accepted date: 16/ 02/2019, online publication date: 30/ 08/2019

ABSTRACT

The study aims to rationalize the scientific study by identifying the impact of litigation on the auditors' reputation and auditing profession. To answer the questions and test the hypotheses of the research, the researcher relied on descriptive analytical method in clarifying and clarifying the theoretical aspect through previous studies, And the testing of hypotheses using the statistical program (SPSS).

The questionnaire was used as a research tool, and was distributed after evaluation and arbitration by a number of specialists on the sample of the sample of the auditors working in the offices of the external audit operating in the Gaza Strip (80) auditor.

The results of the field study also showed that the audit offices operating in the Gaza Strip are seeking to conduct the audit process with a high level of accuracy and credibility, in order to maintain their professional reputation in the services market of the auditing profession, increase confidence in the performance of the auditors and the results of the audit process, To the lawsuits for negligence and negligence during the implementation of the review process.

The study also recommended that external auditors should not accept a review process that does not have the time required to perform it adequately and effectively or undergo customer or management pressure to expedite the completion of the audit process, which negatively affects the auditor's performance in detecting errors, fraud or manipulation of financial statements. Judicial grounds on grounds of negligence and negligence.

Keywords: lawsuits, auditors, auditing profession.

JEL Code: *.

★ **Corresponding Author:** Abd El Rahman Mohmmmed Sulaiman Rashwan, abdrashwan@yahoo.com.