

الفصل الثالث

أخلاقيات المحاسبين المهنيين

الأهداف التعليمية: 1/3

بعد دراسة ذلك الفصل، يجب أن تكون قادراً على:

1. شرح الأبعاد الثلاثة العامة للأخلاقيات.
2. شرح ماذا تعني الأخلاقيات للمحاسب.
3. توضيح الهدف من وجود قواعد السلوك المهني.
4. توضيح الأجزاء الثلاثة لقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code) وتحديد ما يغطيه كل جزء.
5. شرح هدف ومحتوى قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code).
6. تحديد ومناقشة المبادئ الأساسية للأخلاقيات كما وصفتها قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code).
7. مناقشة ماهية التهديدات للمبادئ الأساسية.
8. تحديد وتعريف أربعة أنواع من التهديدات للمبادئ الأساسية.
9. تعريف وسائل الحماية من التهديدات مع إعطاء بعض الأمثلة.
10. الجوانب المختلفة للأمور السلوكية والتي تمثل عناوين رئيسية في قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code).
11. شرح مفهوم الاستقلال والتعرف على المدخل القائم على المبادئ لحل المشاكل القائمة.



١٢. التفرقة بين الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري.
١٣. وصف الخدمات بخلاف المراجعة المحظورة بواسطة قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code).
١٤. مناقشة المسئوليات العملية للمحاسب عند تعامله مع التعارضات الأخلاقية فيما يتعلق بالعميل أو زملاء العمل.
١٥. توضيح أهم موضوعات الإرشادات ذات الأهمية الخاصة للمحاسبين المهنيين العاملين في مجال الصناعة، التجارة، القطاع العام، أو التعليم.
١٦. تلخيص الإجراءات التنظيمية التي تطبق عند مخالفة قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code).

٢/٣ ماهي الأخلاقيات؟

تمثل الأخلاقيات مجموعة من المبادئ التي تحكم السلوك، أو قواعد للتصرفات أو مجموعة من القيم. كما أنها تمثل نظاماً يتعلق بالقيم المرتبطة بالتصرفات الإنسانية والتي تحكم صحة أو خطأ تلك التصرفات ومدى جودة أو سوء بواعث ونهايات تلك الأفعال^(١). وتطبق الأخلاقيات عندما يتعين على الفرد إتخاذ قرار بالاختيار بين بدائل مبادئ السلوك، ويتم إتخاذ ذلك القرار بناءً على ما لدى الأفراد أو المجتمعات من اتفاق على إدراك ماهو صواب وماهو خطأ، ولاشك أن ذلك الاتفاق يتأثر بالاختلافات الحضارية بين الدول المختلفة. وتتمثل أهم الأسئلة الأخلاقية التي يمكن أن تفكر فيها ما يلي: هل يجب أن أحافظ على الوعد دائماً؟ وهل يجب أن أتأسى مصلحتي الشخصية في سبيل مصلحة الآخرين؟ ويبين الإيضاح (١/٣) الخصائص الملزمة - من وجهة نظر أغلب الأفراد - مع السلوك الأخلاقي^(٢).

إيضاح ١/٣

المبادئ الأخلاقية





ويعتبر السلوك الأخلاقي مهماً للمجتمع كي يتمكن من أداء وظائفه بصورة منظمة. ولعل أبرز دليل على أهمية الأخلاق للمجتمع هو أن العديد من القيم الأخلاقية الشائعة يتم تضمينها في الأنظمة، إلا أن بعضاً من تلك القيم الأخلاقية مثل الأمانة، الولاء، والسعي وراء التميز لا يمكن تضمينها في الأنظمة، وبدلاً من ذلك يتم تضمين تلك القيم في ميثاق للأخلاق تلتزم به أي مهنة ترغب في التنظيم الذاتي بالإضافة إلى ما يتطلبه النظام.

■ الأخلاقيات من منظور تاريخي:

عادةً ما يقسم الفلاسفة نظريات الأخلاق إلى ثلاثة رؤوس موضوعات عامة: ما وراء جذور الأخلاق، الأخلاق المعيارية، والأخلاق العملية.

تبحث جذور الأخلاق في عدة قضايا مثل: من أين اشتقت مبادئ الأخلاق؟، وماذا تعني؟ هل هي من وحي المجتمع؟ هل هي أكثر من مجرد تعبير عن رغبات الأفراد؟ وتقوم جذور الأخلاق بالإجابة عن تلك التساؤلات مع التركيز على الحقائق الكونية مثل إرادة الله سبحانه وتعالى، دور الأسباب (المبررات) في الأحكام الأخلاقية، ومعنى المصطلحات الأخلاقية.

وتقترب الأخلاق المعيارية إلى حد ما من الواقع العملي، وذلك بمحاولة التوصل إلى معايير أخلاقية تنظم كل من السلوك الصحيح والخاطئ، وما قد يستلزمه ذلك من تحديد للعادات الحسنة الواجب اكتسابها، والواجبات التي يجب الالتزام بها، وتبعات سلوكنا على الآخرين.

أخيراً ترتبط الأخلاق العملية بالبحث في مشاكل جدلية محددة مثل الإجهاض، قتل الأطفال، الشؤون البيئية، الحرب النووية وغيرها. ويتم البحث في تلك القضايا باستخدام الأدوات المفاهيمية لجذور الأخلاق والأخلاق المعيارية. وغالباً ما لا تكون هناك خطوط واضحة بين جذور الأخلاق، الأخلاق المعيارية، والأخلاق العملية. فعلى سبيل المثال تعتبر قضية الإجهاض موضوعاً أخلاقياً عملياً لأنها تعتمد على مبادئ معيارية عامة مثل حق الحياة، حق الاختيار، والتي يتم الاعتماد عليها في تحديد مدى أخلاقية التصرف. وتستند تلك القضية كذلك إلى جوانب ترتبط بجذور الأخلاق مثل من أين تأتي حقوق الكائنات؟ وأي أنواع الكائنات يجب أن يكون لها حقوق؟⁽³⁾.

ويتربط على الأخلاق المعيارية الوصول إلى معايير أخلاقية تنظم (تضبط) السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، أي أن القضية هي محاولة البحث عن اختيار مثالي للسلوك الملائم. وتعتبر القاعدة الأساسية للأخلاق المعيارية هي «تعامل مع الآخرين كما تحب أن يتعاملون معك»، فإذا لم ترد أن يسرق جارك سيارتك فلا تسرق سيارته إلخ. وباستخدام المنطق السابق يمكن نظرياً الحكم على صواب أو خطأ أي تصرف محتمل، مثل الحكم على بعض التصرفات أنها خطأ مثل الكذب، القتل. لذلك تعتبر تلك القاعدة مثالاً للنظرية المعيارية التي تضع مبدأً ما يتم على أساسه قياس كل التصرفات. كما تركز بعض النظريات المعيارية على مجموعة من المبادئ الأساسية أو مجموعة من الخصائص المميزة⁽⁴⁾.



■ الأخلاقيات في مهنة المحاسبة:

تؤثر نزعات وسلوكيات مجتمع المحاسبين المهنيين عند تقديم خدمات مراجعة وخدمات تأكيد^(٥) بصورة كبيرة على بقاء مجتمع أولئك المهنيين وعلى بقاء الدولة التي يمارسون فيها المهنة. ويمكن للمحاسبين أن يظلوا في تلك المكانة المميزة طالما استمروا في تقديم تلك الخدمات المتميزة بمستوى يحظى بثقة المجتمع.

يترتب على ما سبق أنه إذا كان المحك الأساسي للمهنة هو قبول الجمهور لما يقوم به أعضاؤها من مسؤوليات، لذلك يجب أن تتحدد مسؤوليات وواجبات أعضاء المهنة بصورة أساسية في ضوء مصلحة المجتمع. لذلك يمكن القول أن العملاء في مهنة المحاسبة والمراجعة هم الجمهور والشركات محل المراجعة، وأن المنتج الأساسي لتلك المهنة هو إضفاء الثقة.

■ أهداف المحاسبة:

توضح قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code)^(٦) أن من مسؤوليات المراجع أن يعمل على تحقيق مصالح المجتمع، مما يعد من السمات المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة. أي أنه يمكن القول بأن المسؤولية المهنية للمراجع ليست فقط تحقيق مصالح عميله، بل يجب أن يأخذ أيضاً في الاعتبار المصلحة العامة. وقد أفرزت تلك القواعد عدداً من المبادئ الأساسية - لتحقيق تلك الأهداف - يجب أن يلتزم بها المحاسبون المهنيون والذين يقومون بمراجعة التقارير المالية.

قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code):

٣/٣

تم وضع قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code) بواسطة مجلس المعايير الدولية لأخلاق المحاسبين، والذي يرسل توصياته إلى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بعد تنقيح هذه التوصيات. وقد تم وضع تلك القواعد في دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين، حيث تعتبر تلك القواعد نموذجاً يُبنى عليه أي دليل أخلاقي محلي. وتوضح تلك القواعد معايير السلوك للمحاسبين المهنيين، والتي تمثل المبادئ الأساسية للأخلاق التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون المهنيون حتى يحققوا أهدافهم.

وتم تقسيم القواعد إلى ثلاثة أجزاء:

الجزء (أ):

يضع أساسيات مبادئ الأخلاق المهنية للمحاسبين المهنيين ويقدم الإطار المفاهيمي الذي يُطبق فيما يلي:

- تحديد التهديدات التي تعوق الالتزام بالمبادئ الأساسية.
- تقويم أهمية التهديدات التي تم تحديدها.
- استخدام وسائل حماية - إذا كان ذلك ضرورياً - للقضاء على التهديدات أو تدنيها للمستوى المقبول.

الجزئين (ب) و(ج):

يصفان كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في مواقف محددة^(٧)، كما يقدمان أمثلة لوسائل الحماية التي قد تكون ملائمة لمقاومة التهديدات التي تعوق الالتزام بالمبادئ الأساسية، وكذلك وصف المواقف التي لا تتوافر فيها وسائل حماية لمقاومة التهديدات. ويطبق الجزء (ب) على المحاسبين المهنيين الذين يمارسون المهنة ممارسة عامة.

الجزء (ج):

يُطبق على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، كما قد يجد المحاسبون المهنيون الممارسون للمهنة ممارسة عامة ذلك الجزء ملائماً لهم في مواقف خاصة، وسوف تتم مناقشة ذلك الجزء بالتفصيل في أجزاء أخرى من ذلك المرجع.

ويعتبر وضع المبادئ الأخلاقية عملية معقدة. ففي فرنسا واليابان يعتبر وضع القواعد الأخلاقية أمراً يختص به النظام. أما في الولايات المتحدة، سنجاور، المملكة المتحدة، والمكسيك فإنه يتم وضع المعايير بواسطة المنظمات المهنية. ويمكن أن تكون قواعد المجلس ذو نفع للمنظمات المهنية وهي تضع دليل الأخلاقيات المحلي الخاص بها، ذلك لأنها تقدم المبادئ الأساسية بصورة عامة والتهديدات التي قد تتعرض لها ووسائل الحماية من التهديدات الممكن استخدامها.

■ مدخل الإطار المفاهيمي:

بدلاً من وضع قائمة بالقواعد التي يجب إتباعها عن طريق المحاسبين (وهو ما يطلق عليه المدخل القائم على القواعد والذي تستخدمه عدة دول)، اختار المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين والاتحاد الدولي للمحاسبين استخدام مدخل الإطار المفاهيمي. ويتطلب الإطار المفاهيمي من المحاسب المهني أن يحدد ويُقيم ويتعامل مع التهديدات التي تعوق التزامه بالمبادئ الأساسية، بدلاً من مجرد الالتزام بقواعد محددة قد تكون غير منطقية.



ويجب أن يحدد المحاسب - بعد أن يتعرف على التهديدات التي تعوق الالتزام بالمبادئ الأساسية- مدى توافر وسائل حماية مناسبة لمواجهة التهديدات - والتخلص منها- أو تخفيضها إلى المستوى المقبول^(٨). ويعتمد تحديد ما يعتبر تهديداً على إدراك المراجع. ويجب على المراجع تقويم الموقف بتحفظ، واستخدام وسيلة الحماية الملائمة ضد التهديدات - إن وجدت - وتخفيضها إلى المستوى المقبول (٩) أو التخلص منها، مما يؤدي إلى الحفاظ على المبادئ الأساسية. من ناحية أخرى، إذا ترتب على تهديد معين إضعاف لأحد المبادئ الأساسية، يجب أن يدرك المراجع أنه لن تجدي أن وسيلة حماية في هذه الحالة لإصلاح الضعف الذي طرأ على المبدأ الأساسي.

وهناك خمسة مبادئ أساسية للأخلاق والتي يجب أن يلتزم بها جميع المحاسبين. ويوضح الجزء (أ) تلك المبادئ وهي:

- النزاهة: يجب أن تكون أميناً وواضحاً في علاقات العمل والعلاقات المهنية.
- الموضوعية: يجب ألا تسمح للتحيز، أو تعارض المصالح، أو أي تأثير من الآخرين أن يدفعك إلى مخالفة القواعد المتعارف عليها لإصدار أحكام مهنية أو تتعلق بالعمل.
- الكفاءة المهنية وبذل العناية الواجبة: يجب أن تحتفظ بالمستوى المطلوب من المعرفة والمهارات المهنية التي تمكنك من أداء خدمات على مستوى مهني عالي وفقاً لأحدث التطورات المرتبطة بالممارسة، والأنظمة واللوائح، والأساليب، والاجتهاد في العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والفنية السائدة.
- الخصوصية: يجب أن تحترم سرية المعلومات التي حصلت عليها كنتيجة لعلاقات عمل أو مهنية ولا يُفصح عنها لطرف ثالث دون مبرر ملائم ومحدد، أو وجود حق (مبرر) قانوني أو مهني للإفصاح، كذلك من المحظور استخدام تلك المعلومات لتحقيق نفع خاص للمراجع أو لطرف ثالث.
- السلوك المهني: يجب أن تلتزم بالأنظمة واللوائح ذات الصلة وأن تتجنب أي عمل من شأنه إضعاف الثقة بالمهنة.

الجزء (أ) التطبيق العام لقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code):

٤/٣

قدمت قواعد المجلس مناقشة مستفيضة للمبادئ الأساسية الخمسة. وسوف يتم تناول كل من هذه المبادئ في جزء مستقل (الأجزاء من ١١٠ إلى ١٥٠ في الميثاق)

■ النزاهة جزء (١١.٠):

يفرض هذا المبدأ التزاماً على كل المحاسبين المهنيين بالأمانة والاحتفاظ بعلاقات واضحة على المستوى المهني وعلى مستوى العمل، كما تتضمن النزاهة أيضاً كل من العدالة والصدق.

ويجب أن يتجنب المحاسب المهني استخدام أية تقارير أو معلومات إذا اعتقد أنها مضللة أو مزيفة، أو معلومات لم يتم التحقق منها. كما يجب عليه ألا يترك أية معلومات بما يجعل التقرير مضللاً.

■ الموضوعية جزء (١٢.):

يفرض ذلك المبدأ التزاماً على المحاسبين المهنيين بعدم التحيز عند إصدار أحكام مهنية أو أحكام ترتبط بالعمل، أو بحدوث تعارض مصالح، أو بالوقوع تحت تأثير الآخرين.

وقد يتعرض المحاسب أو المراجع إلى مواقف قد تؤثر سلباً في موضوعيته. ويجب على المراجع عدم أداء أية خدمات مهنية في حالة وجود ظروف أو علاقات تؤدي إلى وجود حالة من التحيز لديه أو تؤثر على أحكامه المهنية.

يبرز التساؤل المهم هنا وهو: كيف يعرف المراجع أنه متحيز؟ يمكن استنتاج تحيز المراجع إذا كانت أحكامه المعتمدة على تقديرات تصب دائماً في مصلحة طرف معين. يزيد من صعوبة الإجابة وجود نزعة لدى أي شخص تدفعه للتحيز إلى آرائه وخبراته - مقارنة بآراء وخبرات الآخرين - بدرجة تجعل الموضوعية مفضدة^(٩). ولم تعالج قواعد سلوك وآداب المهنة تلك المشكلة، إلا أنه يمكن القول باقتران التحيز بالكسب المادي أو الشخصي. فعلى سبيل المثال إذا كانت المهمة التي يقوم بها المراجع سترتب عليها منفعة مادية كبيرة له بخلاف أتعابه، أو تكوين علاقات اجتماعية مع شخصيات مهمة، أو ترتبط بأقاربه أو أصدقائه، فسوف تتولد لديه نزعة للتحيز في أداء مهمته. بالإضافة لما سبق، توجد دوافع للتحيز ترتبط بالتحيز نحو ديانة معينة أو حضارة معينة، وقد حظيت تلك الدوافع باهتمام علماء علم الاجتماع وقاموا بإجراء عدد من البحوث عنها في عديد من الجامعات مثل هارفارد، فيرجينيا، وواشنطن. وقد أسفرت تلك البحوث عن تصميم اختبارات لاكتشاف ذلك النوع الخفي من التحيز الذي قد يكون غير متعمد وقياسه^(١٠).

■ الكفاءة المهنية وبذل العناية الواجبة جزء (١٣.):

يتطلب مبدأ الكفاءة المهنية وبذل العناية الواجبة من المحاسب المهني أن يحتفظ بمستوى متميز من المعرفة والمهارات المهنية التي تتناسب مع كونه مهني محترف. ويعني ذلك أن المحاسب المهني يفهم ويطبق المعايير المهنية والفنية عند قيامه بعمله.



ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى جزئين مستقلين هما:

(أ) - الوصول للكفاءة المهنية.

(ب) - الحفاظ على الكفاءة المهنية.

حيث يتطلب الوصول إلى الكفاءة المهنية مستوى مرتفع من التعليم العام يعقبه تعليم متخصص، تدريب، واجتياز اختبارات في بعض الموضوعات الملائمة، وخبرات عملية. من ناحية أخرى، يتطلب الحفاظ على الكفاءة المهنية الوعي المستمر وفهم التطورات التقنية، والمهنية، وفي محيط العمل وذلك من خلال التعليم المهني المستمر. يمثل الاجتهاد مسئولية ترتبط بالكفاءة المهنية وتفرض على المراجع أن يمارس المهمة بالكامل باهتمام، وفي التوقيت الملائم.

■ الخصوصية جزء (١٤.):

يلتزم المحاسبون المهنيون باحترام سرية المعلومات عن شؤون العميل (أو الموظفين) والتي حصل عليها أثناء أدائه لخدمات مهنية. ويتطلب مبدأ الخصوصية من المحاسب المهني عدم الإفصاح - بدون موافقة العميل أو الموظف أو لسبب قانوني - عن المعلومات التي حصل عليها عند أدائه لواجباته، كما يحظر عليه استخدام تلك المعلومات لتحقيق منفعة شخصية.

ويجب أن يحترم المحاسبون سرية المعلومات التي حصلوا عليها أثناء أداء خدماتهم المهنية. ويجب أن يكون المراجع حذراً من إمكانية حدوث إفصاح غير متعمد، خاصة لشركائه في العمل أو أقاربه، وتوجد مسئولية على المراجع وهي الحفاظ على سرية المعلومات التي حصل عليها أثناء أداء خدماته المهنية للعميل وأيضاً بعد انتهاء علاقته مع العميل أو شركة المراجعة الذي يعمل بها. كما يجب أن يتحقق المراجع من التزام أعضاء فريق المراجعة وأي مستشاريين خارجيين تمت الاستعانة بهم بمبدأ خصوصية المعلومات.

الإفصاح المسموح به عن المعلومات الخاصة بالعميل:

يمكن أن يتم الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعميل إذا سمح العميل بذلك، أو تطلب النظام ذلك، أو تطلبت الواجبات المهنية ذلك (كما في حالة برنامج الرقابة على جودة مراجعة الزملاء). وجدير بالذكر أنه إذا سمح العميل بالإفصاح عن تلك المعلومات يجب على المحاسب المهني أن يأخذ في الحسبان مصالح كل الأطراف بما فيها الطرف الثالث، والذي قد يتأثر بذلك الإفصاح.

أمثلة على الإفصاح:

من أكثر الأمثلة على الإفصاح شيوعاً هو أن تتطلب إحدى الدعاوي القضائية من المراجع أن يدلي بمعلومات عن العميل وهو يدلي بشهادته، أو الإفصاح للسلطات العامة (بواسطة المراجع) عن انتهاك للقانون اكتشفه أثناء أداء خدمات مهنية. يسمح القانون في الولايات المتحدة للمراجع بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعميل إذا كان ذلك سيمكنه من تقديم دليل للمحكمة وهو بصدد الإدلاء بشهادته. وفي هولندا وانجلترا قد يُطلب من المراجعة الإفصاح عن الغش للسلطات الحكومية المعنية. ومن ناحية أخرى، يتعين على المراجع الإفصاح عن معلومات - إذا كان ذلك غير ممنوع قانوناً - في ظل الظروف التالية:

- استدعاء المراجع لاستجواب من جهات تنظيمية.
 - المشاركة في مراجعة أو فحص أعمال الزملاء في مكتب مراجعة آخر وفقاً لمتطلبات رقابة الجودة.
 - الالتزام ببعض المتطلبات الأخلاقية أو معايير محاسبية.
- تعتبر سرية المعلومات جزءاً من مواد القانون العام ومن ثم فإن متطلبات سرية المعلومات سوف تعتمد على القانون المحلي المطبق في بلد كل محاسب.

■ السلوك المهني (جزء ١٥):

يعني مبدأ السلوك المهني الالتزام بالأنظمة واللوائح ذات الصلة وتجنب أي فعل من شأنه إضعاف الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة. وتمثل الأفعال التي تُضعف الثقة في المهنة تلك الأفعال التي توفر قناعة أو استنتاج للطرف الثالث في ضوء الظروف المتاحة بأن الفعل يؤثر سلباً على سمعة المهنة. على سبيل المثال، عند تسويق أنفسهم وما يقدمونه من خدمات، يجب أن يتحلى المهنيون بالأمانة والصدق وأن يتجنبوا كل من (أ): المبالغة في كل ما يقدمونه من خدمات، ومؤهلاتهم وخبراتهم أو (ب) الاستخفاف بعمل مهنيين آخرين أو عقد مقارنة مع ما يقدمونه من خدمات.

■ التهديدات للمبادئ الأساسية ووسائل الحماية من التهديدات:

قد يتعرض الالتزام بالمبادئ الأساسية إلى عدة تهديدات محتملة تنشأ نتيجة لمدى واسع من الظروف والعلاقات. وعادةً ما تختلف طبيعة وأهمية التهديدات حسب ما إذا كان العميل شركة كبيرة تحظى بالاهتمام العام من قبل الجمهور، وحسب طبيعة الخدمة التي يتم أدائها للعميل (تأكيدية أو غير تأكيدية). ويناقش الإطار المفاهيمي لقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code) طرق تحديد التهديدات للمبادئ الأساسية، وأهمية كل منها، والتعرف على وتطبيق وسائل حماية للقضاء على تلك التهديدات أو تديتها للمستوى المقبول.



وتقع التهديدات في واحدة أو أكثر من التصنيفات التالية:

- المصلحة الشخصية.
- الفحص الذاتي.
- الدفاع أو التأييد.
- الاعتياد.
- الإكراه.

وستتم مناقشة كل منها كما يلي:

تهديد المصلحة الشخصية:

يحدث تهديد المصلحة الشخصية عندما يمكن للمراجع الاستفادة من مصلحة مالية - أو أية مصلحة أخرى - نتيجة لارتباطه بخدمة تأكيدية مع العميل. ويوضح ما يلي أمثلة على الظروف التي تنشئ تهديد المصلحة الشخصية للمحاسب المهني.

- أن يكون لأحد أعضاء فريق الخدمة التأكيدية المقدمة للعميل مصلحة مالية مباشرة في شركة العميل.
- أن يعتمد مكتب المراجعة بصورة كبيرة على الإيراد المكتسب من العميل.
- اهتمام مكتب المراجعة بصورة كبيرة بعدم فقدان عميل مهم.
- تفاوض أحد أعضاء فريق الخدمة التأكيدية مع العميل للحصول على وظيفة بشركة العميل.
- الإرتباط بعملية تأكيدية بأتعاب مشروطة.
- عندما يكتشف المحاسب المهني الذي ينتمي لمكتب مراجعة معين خطأ جوهري عند تقويمه نتائج خدمة مهنية قُدمت للعميل بواسطة محاسب مهني ينتمي لنفس مكتب المراجعة.

تهديد الفحص الذاتي:

يحدث ذلك التهديد عندما (١) يكون من الضروري إعادة تقويم نتائج ارتباط سابق (الذي أنجزه نفس المحاسب المهني) بهدف الوصول لاستنتاجات تتعلق بالارتباط التأكيدي الحالي. أو (٢) عندما يكون أحد أعضاء فريق الخدمة التأكيدية يشغل سابقاً منصباً (كمدير أو موظف) ذا تأثير مهم على موضوع^(١١) الارتباط التأكيدي الحالي. وتشمل الأمثلة على ذلك التهديد للمحاسب المهني ما يلي:

- إذا أصدر مكتب المراجعة تقريراً تأكيدياً حول فاعلية تشغيل نظام مالي بعد فترة قصيرة من قيام الشركة بتصميم ذلك النظام أو متابعة تنفيذه.
- قيام مكتب المراجعة بإعداد البيانات الأصلية المستخدمة في سجلات تمثل موضوع الارتباط التأكيدي لتلك الشركة مع العميل.



- أن يكون أحد أعضاء فريق التأكيد مديراً حالياً أو سابقاً لدى العميل.
- أن يكون أحد أعضاء فريق التأكيد يعمل حالياً أو عمل سابقاً لدى العميل في منصب له تأثير مهم على موضوع الارتباط.
- أن يؤدي مكتب المراجعة خدمة أخرى للعميل وتكون ذات تأثير مباشر على معلومات الارتباط التأكيد مع العميل.

تهديد الدفاع أو التأييد:

- يحدث تهديد الدفاع أو التأييد عندما يؤيد أو يُستنتج أن المراجع أو أحد أعضاء فريق التأكيد يدعم أو يروج رأي أو موقف العميل، بمعنى أن تخضع أحكام المراجع لرأي العميل. وتشمل الأمثلة التي يمكن أن تؤدي لذلك التهديد ما يلي:
- بيع أوراق مالية أو تقديم استشارات لبيع أوراق مالية للعميل.
 - الوقوف موقف المدافع عن العميل في المحافل القانونية.

• تهديد الاعتياد:

- يحدث تهديد الاعتياد إذا كان المراجع متعاطفاً مع مصالح العميل لوجود علاقة وثيقة معه، مثل كونه أحد المديرين، الموظفين، أو العاملين لدى العميل. وتشمل الأمثلة المساعدة على حدوث ذلك التهديد ما يلي:
- كون أحد أفراد فريق ارتباط التأكيد ذا صلة قرابة مباشرة بالعميل، أو ذا صلة قرابة بأحد مديري أو موظفي العميل.
 - كون أحد أفراد فريق ارتباط التأكيد ذا صلة قرابة وثيقة مع أحد العاملين بشركة العميل في موقع وظيفي له تأثير جوهري على موضوع الارتباط التأكيدي.
 - إذا كان أحد شركاء المراجعة المسؤولين عن الإرتباط مع العميل قد سبق له وأن شغل في شركة العميل موقع وظيفي له تأثير جوهري على موضوع الارتباط التأكيدي.
 - قبول المحاسب المهني لهدايا أو معاملة مميزة من العميل إلا إذا كانت قيمة تلك الهدايا رمزية أو غير ذات قيمة.
 - ارتباط رئيس فريق المراجعة لمدة طويلة بتقديم خدمات تأكيد للعميل.
- ويختلف معنى صلة القرابة العائلية من دولة لأخرى، حيث قد تعني في بعض الدول أن يكون عضو فريق الارتباط زوج (أو زوجة) العميل أو يعتمد عليه اقتصادياً. بينما تعني في دول أخرى ابن عضو الفريق، أو زوجته (أو زوجه)، أحد والديه أو أحد الجدود، والد أو والدة الزوجة أو الزوج (الأخ أو الأخت، الأخ أو الأخت للزوجة (أو الزوج) بالنسبة للعميل). على سبيل المثال إذا قام أحد مكاتب المراجعة التي



تعد تقرير الضريبة المستردة للعميل والذي يرتبط بصلة قرابة مع عضو فريق الارتباط (زوج أو أخ)، وقد ترتب على ذلك أن قام المكتب بتخفيض الضرائب المستحقة على العميل دون تقديم دليل يبرر ذلك، فإن مكتب المراجعة يقع تحت طائلة تهمة مخالفة قانون الاستقلالية.

■ التهديد الناشئ عن الإكراه:

يحدث ذلك التهديد إذا تمت إعاقة (منع) عضو فريق الارتباط من العمل بموضوعية وممارسة الشك المهني. وتتم تلك الإعاقة من خلال تهديدات مباشرة أو غير مباشرة من أحد مديري أو موظفي أو العاملين لدى العميل. وتشمل الأمثلة على تلك التهديدات ما يلي:

- قد يتم تهديد مكتب المراجعة باستبعاده من الارتباط.
- قد يتم تهديد مكتب المراجعة بعدم إسناد ارتباطات أخرى غير تأكيدية له، إذا استمر مكتب المراجعة في عدم الموافقة على المعالجة المحاسبية التي قام بها العميل لعملية معينة.
- تهديد مكتب المراجعة بمقاضاته بواسطة العميل.
- الضغط على مكتب المراجعة حتى يخفض - دون مبرر - من مدى وحجم أعماله في إنجاز الارتباط التأكيدي وذلك بهدف تدنية الأتعاب.
- الضغط على المحاسب المهني للموافقة على حكم العميل أو أحد موظفيه في موضوع معين بدعوى أن العميل أو أحد موظفيه أكثر خبرة في هذا الموضوع محل البحث.
- إذا قام شريك في مكتب المراجعة بإخبار المحاسب المهني بأن ترقيته لن تتم إلا إذا وافق على المعالجة المحاسبية غير السليمة التي قام بها العميل لعملية معينة.

■ وسائل الحماية:

فيما عدا التهديدات غير الجوهرية، عندما يتم تحديد التهديدات يجب تحديد الوسائل المناسبة للتخلص من تلك التهديدات أو تدنيتهما أو تدنيتهما للمستوى المقبول. أما في حالات عدم إمكانية التخلص من التهديدات أو تدنيتهما، فإنه يجب على المراجع إنهاء الارتباط. وعندما يقرر المراجع وسائل الحماية التي سيتم استخدامها، فإنه يجب أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هذه الوسائل مقبولة من الطرف الثالث والذي تكون لديه معلومات ملائمة.

ويمكن تصنيف وسائل الحماية إلى أحد مجموعتين:

١. وسائل حماية تقدمها المهنة، والأنظمة واللوائح.
٢. وسائل حماية ترتبط ببيئة العمل.



وسائل الحماية التي تقدمها المهنة، والأنظمة واللوائح:

تتمثل تلك الوسائل في متطلبات تعليم وتدريب وخبرة للإنخراط في عضوية المهنة كمراجع معتمد، بالإضافة إلى متطلبات التعليم المستمر، والمهارة المحاسبية وفي مجالات المراجعة ومعايير الأخلاق، والعمليات الرقابية والتنظيمية، كذلك مراجعة الزملاء لأغراض رقابة الجودة، وأخيراً القواعد المهنية والتنظيمية للرقابة على تحقق متطلبات استقلال مكتب المراجعة.

وسائل الحماية التي ترتبط ببيئة العمل:

تختلف وسائل الحماية التي ترتبط ببيئة العمل تبعاً للظروف. وتتضمن تلك الوسائل تلك المتعلقة بمكتب المراجعة ككل، ووسائل الحماية المتعلقة بالإرتباط المعين. وتشمل الوسائل المرتبطة بمكتب المراجعة ما يلي:

- ضرورة تركيز إدارة المكتب على أهمية الالتزام بالمبادئ الأساسية وأن يتطلب من أعضائه أنه عند ارتباطهم بمهمة تأكيدية يجب أن يقوموا بإنجازها بما يحقق المصلحة العامة.
- وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ ورقابة وتطبيق إجراءات رقابة الجودة بالنسبة لارتباطات المكتب.
- وضع سياسات موثقة تتعلق بالتعرف على التهديدات التي تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية، مع تقييم أهمية تلك التهديدات، وتطبيق وسائل الحماية الملائمة للقضاء على أو تدنية آثار تلك التهديدات إلى المستوى المقبول، مع تحديد متى يتعين الانسحاب من الارتباط.
- وضع سياسات وإجراءات تمكن إدارة مكتب المراجعة من التعرف على المصالح والعلاقات بين أعضاء فريق الارتباط والعميل.
- وضع سياسات وإجراءات لرقابة وتحديد مدى اعتماد مكتب المراجعة على الإيراد الخاص بكل عميل على حدة.
- تعاقب الشركاء وفرق المراجعة، حيث يمكن الاستعانة بشركاء وفرق مراجعة (لا ترتبط بالشركاء) من الذين يقدمون خدمات غير تأكيدية لتقديم خدمات تأكيدية لعملاء مكتب المراجعة.
- سياسات وإجراءات لمنع غير الأعضاء في فريق الارتباط من التأثير في نتيجة الارتباط.
- التعليم والتدريب لأعضاء مكتب المراجعة - في توقيت معلن عنه، المرتبط بسياسات وإجراءات الشركة.
- تخصيص أحد المديرين في شركة المرجعة ليكون مسؤولاً عن تقييم مدى ملاءمة تشغيل النظام المطبق بالشركة لرقابة الجودة.
- تقديم النصح لكل أعضاء فرق المراجعة الذين يقدمون خدمات تأكيد لعملاء مكتب المراجعة بخصوص الاستقلال المطلوب منهم.



- أن يتضمن نظام مكتب المراجعة آلية لتشجيع الالتزام بالسياسات والإجراءات.
- نشر السياسات والإجراءات لتشجيع أعضاء فرق المراجعة أن يتواصلوا مع مديري فرق المراجعة بخصوص أية مشكلة تواجههم وترتبط بالالتزام بالمبادئ الأساسية.

- بالإضافة لما سبق، تشمل وسائل الحماية ما هو مرتبط بطبيعة التكليف ومن أمثلتها:
- الاستعانة بمحاسب مهني إضافي ليس في فريق الارتباط لفحص العمل المنجز.
- استشارة طرف ثالث خارجي في أية نقاط تدعو للتساؤل (مثل لجنة من المديرين المستقلين عن الارتباط أو جهة تشريعية مهنية).
- تعاقب رؤساء فريق الارتباط.
- إبلاغ لجنة المراجعة بطبيعة الخدمات المقدمة والأتعاب.
- الاستعانة بمكتب مراجعة لإعادة أداء جزء من ارتباط التأكيد (كناحية رقابية على الأداء).

وفقاً لطبيعة الارتباط، يمكن أن يعتمد فريق الارتباط على إجراءات الحماية التي يطبقها العميل، إلا أن ذلك غير كافٍ لتدنية أو التخلص من تأثير التهديدات، حيث قد يكون العميل متحيزاً أو متشدداً فيما يتعلق بوسائل الحماية المطبقة أو التي لا يتم تطبيقها في الظروف العادية.

الجزء (ب) الأخلاقيات الواجب تطبيقها على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة:

٥/٣

بينما يُطبق الجزء (أ) من قواعد سلوك وآداب المهنة والذي تمت مناقشته على جميع المحاسبين المهنيين، فإن الجزء (ب) يقتصر تطبيقه على المحاسبين المهنيين الذين يمارسون المهنة ممارسة عامة، حيث يصف ذلك الجزء كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في الجزء (أ) في مواقف معينة على المحاسبين المهنيين في مجال الممارسة العامة. ويشير مصطلح المحاسب المهني في مجال الممارسة العامة إلى المحاسب المهني - بغض النظر عن مجاله الوظيفي (مثل المراجعة، الضرائب، الاستشارات)-الذي يعمل في شركة تقدم خدمات مهنية ويستخدم هذا المسمى أيضاً للإشارة إلى مكتب محاسبة مهني.

وهناك إرشادات أخلاقية للمحاسبين في مجال الممارسة العامة في مجالات التعيين المهني، وتعارض المصالح، والرأي الثاني، والأتعاب والمدفوعات الأخرى، وتسويق الخدمات المهنية، والهدايا والضيافة، والاحتفاظ بأصول العميل، والموضوعية، والاستقلال.

• التعيين المهني (جزء ٢١)

قبل أن يقبل المحاسب القانوني عميلاً جديداً، يجب أن يحدد ما إذا كان قبول ذلك العميل سيمثل تهديداً للالتزام بالمبادئ الأساسية للأخلاق.

يفرض المبدأ الأساسي الخاص بالكفاءة المهنية وبذل العناية التزاماً على المراجع في مجال الممارسة العامة بتقديم تلك الخدمات التي تتوفر لديه الكفاءة لتقديمها. وتعتبر الكفاءة شرطاً مهماً في اتخاذ قرار قبول التكليف وقبول العميل. بمعنى أنه قبل قبول الارتباط مع العميل يجب أن يحدد المراجع ما إذا كان قبوله لهذا العميل سيمثل تهديداً لالتزامه بالمبادئ الأساسية. ينشأ تهديد المصالح الشخصية للكفاءة المهنية وبذل العناية إذا لم تتوافر لدى الارتباط الكفاءات المهنية اللازمة لتنفيذ الارتباط. وعند تقويم مدى إمكانية قبول العميل، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أي تهديدات محتملة للنزاهة أو السلوك المهني نتيجة لأمر مثير للتعامل حول العميل (الملاك والإدارة، الأنشطة التي يقوم بها)، أو تورط العميل في أنشطة غير قانونية (مثل غسل الأموال)، أو وجود ممارسات غير آمنة أو مثيرة للتعامل في إعداد التقارير المالية.

وتتضمن وسائل الحماية الأساسية من التهديدات الناجمة عن قبول العميل وقبول الارتباط كل من الحصول على معلومات عن العميل ومدى تطبيق قواعد الحوكمة لديه وعن أنشطة العميل، والتحقق من التزام العميل بتحسين ممارسات حوكمة الشركات لديه وكذلك أدوات الرقابة الداخلية المطبقة. وتتضمن الأمثلة على وسائل الحماية ما يلي (ستتم مناقشة بعض وسائل الحماية عند تناول المعيار الدولي للمراجعة رقم ٢٢٠^(١٣) الخاص برقابة الجودة):

- الفهم الملائم لطبيعة أنشطة العميل، مدى تعقد عملياته، أية متطلبات خاصة للارتباط، وهدف، طبيعة، ونطاق العمل المطلوب إنجازه.
- الفهم الملائم لمتطلبات الصناعة التي ينتمي لها العميل، بعض الأمور ذات الأهمية المرتبطة بالعميل، والمتطلبات القانونية التي يجب أخذها في الحسبان عند الارتباط بالعميل.
- تخصيص فريق عمل تتوافر فيه الكفاءات المطلوبة للارتباط.
- الاستعانة بخبراء إذا كان ذلك ضرورياً (مع مراعاة السمعة، الخبرة، الموارد المتاحة والمعايير الأخلاقية) وذلك وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٦٢٠)^(١٣).

إحلال المراجع الحالي:

يتعين على المراجع الذي سيحل محل مراجع آخر في مراجعة القوائم المالية للعميل، أو الذي سيرتبط بأداء خدمة مع عميل تتم مراجعة قوائمه المالية بواسطة مراجع آخر. أن يقوم بتقويم مدى وجود أسباب قد تكون مهنية أو غيرها لعدم قبول الارتباط. وقد يظهر أحياناً تهديد للكفاءة المهنية وبذل العناية إذا



قبل المراجع الارتباط قبل معرفة كل الحقائق والمعلومات وثيقة الصلة بالارتباط. وقد يتطلب تحديد الأسباب المحتملة لعدم الارتباط مع العميل اتصالاً مباشراً مع المراجع الحالي للوقوف على الحقائق والظروف التي أدت إلى تغيير المراجع.

وتتضمن وسائل الحماية من التهديدات المحتملة لبذل العناية المهنية ما يلي:

- قيام المراجع المحتمل للعميل بالاتصال بالمراجع الحالي^(١٤) عندما يُطلب منه مراجعة القوائم المالية للعميل خلفاً للمراجع الحالي.
- أن يطلب المراجع المحتمل من المراجع الحالي تقديم أية معلومات أو حقائق والتي من رأي المراجع الحالي. يجب أن يكون المراجع المحتمل على علم بها قبل اتخاذ قرار قبول الارتباط، أو قد يلجأ المراجع المحتمل إلى مصادر أخرى للحصول على المعلومات الضرورية.
- يُفضل أن يحصل المراجع المحتمل في مجال الممارسة العامة على موافقة كتابية من العميل بالاتصال بالمراجع الحالي. ويجب أن يقدم المراجع الحالي المعلومات المطلوبة للمراجع المحتمل بأمانة ووضوح. وإذا لم يستطع المراجع المحتمل - لأي سبب - الاتصال بالمراجع الحالي، يمكن أن يحصل على المعلومات المطلوبة من أطراف أخرى بما فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة لدى العميل.

■ تعارض المصالح (جزء ٢٢):

يجب على المراجع وضع إجراءات لتحديد الظروف التي قد تؤدي إلى تعارض مصالح مع تطبيق وسائل حماية إذا كان ذلك ضرورياً للتخلص من التهديدات. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ تهديد لموضوعية المحاسب القانوني إذا كان أحد منافسي العميل مباشرة أو يرتبط بعلاقات مالية مع أحد أهم منافسي العميل. وفي حالة حدوث تعارض في المصالح يجب تطبيق إحدى وسائل الحماية التالية:

- إخبار العميل بأنشطة مكتب المراجعة التي يمكن أن تسبب تعارض مصالح مع العميل.
- إخبار كل الأطراف المعروفة أو التي يمكن تحديدها أن المحاسب القانوني أنه يمثل جهات تتعارض مصالحهم معهم وأن يوافقوا على تلك العلاقة.
- إخبار العميل أن المحاسب القانوني لا يرتبط بعميل آخر أو بتقديم خدمات معينة قد تؤدي إلى خلق حالة من تعارض المصالح.

يجب كذلك على المراجع أن يحدد ما إذا كان سيطبق واحدة (أو أكثر) من وسائل الحماية الإضافية التالية:

- الاعتماد على فريق مستقل لأداء الارتباط.
- إجراءات منع حق الاطلاع على المعلومات المتعلقة بالارتباط.



- إبرام اتفاقات للمحافظة على سرية المعلومات وأن تكون تلك الاتفاقات موقعه من أعضاء فريق الارتباط وشريك الارتباط.
- الفحص الدوري لمدى تطبيق وسائل الحماية بواسطة رئيس فريق مراجعة ليس له علاقة بموضوع الارتباط.

▪ الرأي الثاني (جزء ٢٣):

قد يُطلب من المحاسب القانوني إبداء رأي ثاني في تطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة، أو المراجعة، أو التقرير، أو ابداء اراء أخرى في حالات معينة نيابة عن شركة ليست أحد العملاء الحاليين للمراجع مما قد يؤدي إلى تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، قد يكون هناك تهديد للكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا تم إبداء الرأي الثاني وفقاً لمعلومات وحقائق تختلف عن تلك التي تم إبداء الرأي الأول بناءً عليها، أو إذا تم إبداء الرأي الثاني وفقاً لأدلة غير ملائمة. وعندما يُطلب من المراجع إبداء مثل ذلك الرأي، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان أية تهديدات يمكن أن تنشأ وأن يقوم تطبيق وسائل الحماية الملائمة. تتضمن وسائل الحماية المحتملة في الحصول على موافقة العميل على الاتصال بالمراجع الحالي، وتوضيح الحدود التي تحيط بأي رأي يبديه المراجع، وإخطار المراجع الحالي بالرأي الثاني.

▪ الأتعاب الأخرى (جزء ٢٤):

عند تفاوض المراجع مع العميل لأداء خدمة تأكيد، يقوم المراجع بتحديد الأتعاب المناسبة للخدمة. ولا يعتبر تحديد مراجع لقيمة أتعاب أقل مما يحددها مراجع آخر في حد ذاته عملاً أخلاقياً مع ذلك، قد تظهر تهديدات تتعلق بعدم الالتزام بالمبادئ الأساسية نتيجة لمستوى الأتعاب الذي يتم تحديده. فعلى سبيل المثال قد ينشأ تهديد للمصلحة الشخصية فيما يتعلق بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة، وذلك في حالة الاتفاق على أتعاب منخفضة للغاية بدرجة لا تسمح بأداء الارتباط وفقاً للمعايير الفنية والمهنية للأداء. وتشمل وسائل الحماية ضد التهديد السابق توضيح شروط الارتباط للعميل وأساس تحديد الأتعاب.

يتم استخدام الأتعاب المشروطة على نطاق واسع في بعض الارتباطات غير التأكيدية. إلا أن ذلك النوع من الأتعاب قد يؤدي إلى تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية في ظروف معينة، حيث يمكن أن يترتب على ذلك النوع من الأتعاب تهديد للمصلحة الشخصية من زاوية الموضوعية. ويعتمد وجود وأهمية تلك التهديدات على عدد من العوامل مثل طبيعة الارتباط، مدى الأتعاب المشروطة، وأساس تحديد الأتعاب.



ويؤدي قبول وجود أتعاب إحالة أو عمولة تتعلق بعميل إلى تهديد مصلحة شخصية للموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. فعلى سبيل المثال يجب وضع وسائل حماية لعدد من المواقف ذات الصلة مثل حصول المراجع على أتعاب نظير إرشاد العميل إلى مراجع آخر أو خبير لأداء خدمة لا يستطيع المراجع الأول تقديمها، وكذلك قبول عمولة من المراجع الذي تم تحويل العميل إليه. كذلك يجب توفير وسائل حماية لمدفوعات المحاسب القانوني للغير والمشروطة بحصول المراجع على عميل (عمولة يدفعها المراجع للغير لجلب عملاء له).

وتتضمن الأمثلة على وسائل الحماية من سوء استخدام الأتعاب والعمولات المستلمة أو المدفوعة ما يلي: الإفصاح مقدماً للعميل عما يجب دفعه من أتعاب لمراجع آخر أو استلام عمولة من العميل نظير إحالته إلى مراجع أو خبير آخر ليقدم له خدمة لا يستطيع المراجع الأول تقديمها، كما يمكن استخدام وسيلة حماية أخرى وهي الاتفاق المسبق مع العميل على القواعد المنظمة لأية عمولات سيحصل عليها المراجع.

ويمكن المحاسب القانوني شراء كل أو جزء من شركة مراجعة أخرى على أساس سداد المبلغ للملاك السابقين للشركة أو ورثتهم، ولا يعتبر ذلك عمولة أو أتعاب لإحالة العميل لمحاسب قانوني آخر.

■ تسويق الخدمات المهنية (جزء ٢٥):

عندما يحصل المحاسب القانوني على عمل من أعمال المهنة من خلال الإعلان أو من خلال أية وسيلة أخرى للتسويق، قد يؤدي ذلك إلى تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، قد تؤدي المصلحة الشخصية إلى تهديد للالتزام بمبدأ السلوك المهني وذلك إذا تم التسويق للخدمات أو إنجازات مكتب المراجعة بطريقة لا تتماشى مع مبدأ السلوك المهني. وينص ذلك المبدأ على ضرورة أن يتصف المحاسب القانوني بالأمانة والصدق وعدم المبالغة أو الإدعاء فيما يتعلق بجودة الخدمات المقدمة، أو مؤهلات مراجعي مكتب المراجعة، أو الخبرات المكتسبة، أو عقد مقارنة مع أعمال الآخرين.

■ الهدايا والضيافة (جزء ٢٦):

يؤدي عرض العميل لهدايا أو ضيافة مجانية للمحاسب القانوني أو أحد أقاربه إلى حدوث تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية. فعلى سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية أو الاعتقاد من زاوية الموضوعية إذا قبل المراجع هدية من العميل، وبخاصة عند الإعلان عن ذلك، ومع ذلك قد يعتبر الطرف الثالث - بعد الأخذ في الحسبان كل الظروف - الهدايا أو الضيافة المجانية ذات القيمة الرمزية بمثابة أمر طبيعي وليس بغرض التأثير على قرارات المراجع.

■ الاحتفاظ بأصول العميل (جزء ٢٧):

ما لم يكن ذلك مسموحاً به من الناحية القانونية، يجب على المحاسب القانوني ألا يحتفظ بأصول أو أموال العميل لديه، وإذا كان ذلك مسموح به قانوناً فإنه يمكن للمحاسب القانوني الإلتزام بالواجبات القانونية التي تحددها الأنظمة واللوائح. ويؤدي احتفاظ المراجع ببعض أصول العميل إلى وجود تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، يؤدي احتفاظ المراجع ببعض أصول العميل إلى وجود تهديد مصلحة شخصية على السلوك المهني كما قد تؤدي إلى تهديد للموضوعية. لذلك يجب على المراجع المؤمن على أموال أو أصول تخص الآخرين القيام بالآتي:

- الاحتفاظ بأصول الآخرين بصورة مستقلة عن الأصول الشخصية أو أصول مكتب المراجعة.
- استخدام تلك الأصول فقط في الغرض المخصصة له.
- الاستعداد في جميع الأوقات للمحاسبة عن تلك الأصول، وأي دخل أو توزيعات أو مكاسب تولدت لأي شخص له الحق في المحاسبة عن تلك الأصول.
- الإلتزام بكل الأنظمة واللوائح التي تنظم عملية الاحتفاظ والمحاسبة عن تلك الأصول.
- الاستفسار عن مصدر تلك الأصول مع الأخذ في الحسبان أية التزامات نظامية أو تنظيمية على تلك الأصول.

■ الموضوعية – جميع الخدمات (جزء ٢٨):

يتمثل السؤال الرئيسي المرتبط بالموضوعية في الآتي: هل هناك تهديدات للالتزام بالمبدأ الأساسي المتعلق بالموضوعية نتيجة وجود مصالح أو علاقات مع العميل أو أحد مديريه أو موظفيه أو العاملين لديه؟ على سبيل المثال قد ينشأ تهديد الاعتقاد للموضوعية من جراء علاقات عمل أو علاقات عائلية أو علاقات قرابة. ويجب أن يحدد المحاسب القانوني عند تقديم أية خدمة مهنية مدى توافر مثل تلك التهديدات، وبناءً على ذلك يحدد وسائل الحماية المناسبة. تشمل الأمثلة على وسائل الحماية ما يلي:

- الانسحاب من فريق الارتباط.
 - اتخاذ إجراءات رقابية (إشرافية).
 - إنهاء علاقات العمل أو العلاقات المالية التي تسببت في ظهور التهديد.
 - مناقشة الأمر مع المستويات الإدارية الأعلى داخل مكتب المراجعة.
 - مناقشة الأمر مع المكلفون بالحوكمة لدى العميل.
- جدير بالذكر أن المحاسب القانوني. والذي يقدم خدمات تأكيدية يجب أن يكون مستقلاً عن العميل. ويجب أن يكون هذا الاستقلال ذهنياً وظاهرياً إذا كان للمراجع أن يبدي رأياً غير متحيز دون تعارض مصالح أو تأثير غير مرغوب فيه.



الاستقلال - ارتباطات المراجعة والفحص (جزء ٢٩)

٦/٣

يعتبر استقلال المراجع عن العميل واحداً من المتطلبات الأساسية للحفاظ على ثقة الجمهور في إمكانية الاعتماد على تقرير المراجعة، حيث يضيف الاستقلال الثقة وإمكانية الاعتماد على تقرير المراجعة والذي يعتمد عليه كل من المستثمرين، والمقرضين، والعاملين، والجهات الحكومية في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالشركة. لذلك فإن منافع حماية استقلال المراجع تصب إيجاباً في بوتقة كفاءة سوق رأس المال.

وتختلف القواعد المحلية بشأن استقلال المراجع من عدة زوايا مثل: الأشخاص الذين يجب أن تُطبق عليهم قواعد الاستقلال، ونوعية العلاقات المالية وعلاقات العمل أو أية علاقات أخرى بين المراجع والعميل، نوعية الخدمات بخلاف المراجعة التي يمكن للمراجع أداءها وتلك غير المسموح له أداءها للعميل، ووسائل حماية الاستقلال الواجب استخدامها. وكنتيجة لأهمية الحفاظ على الاستقلال أصدرت اللجنة الأوروبية معايير للاستقلال لكي تطبق في دول الاتحاد الأوروبي. كما تضمن قانون سارابينز-أوكسلي في الولايات المتحدة الأمريكية وصفاً لمتطلبات الاستقلال الواجب توافرها في مراجعي الولايات المتحدة الأمريكية.

وتعطي التعليمات رقم ٢٥٣/٨٤ لمجلس الاتحاد الأوروبي EEC الأولى والثانية لقانون للشركات بالاتحاد الأوروبي سلطة وصلاحيات كبيرة للدول الأعضاء في تحديد متطلبات الاستقلال للمحاسب القانوني. وتقضى المادة (٢٤) ^(١٥) من التعليمات بضرورة أن تنص أنظمة جميع الدول الأعضاء على منع المراجعين في الدول الأعضاء من أداء المراجعة القانونية ^(١٦) إذا لم يكونوا مستقلين وفقاً للمتطلبات القانونية لاستقلال المراجعين في الدول الأعضاء.

ولتوفير فهم مشترك للدول الأعضاء بمتطلبات الاستقلال، وضعت لجنة الاتحاد الأوروبي للمراجعة مجموعة من المبادئ الأساسية في شكل توصيات أطلق عليها «استقلال المحاسب القانوني في الاتحاد الأوروبي: مجموعة المعايير الأساسية» ^(١٧)، وتجدر الإشارة إلى أن وضع مجموعة مبادئ لتنظيم الاستقلال أفضل من وضع قواعد تفصيلية، نظراً لأن تلك المبادئ توفر للمراجعين مرونة أكبر لتبرير تصرفاتهم (١٨). ويستند إطار الاتحاد الأوروبي - والذي يسير بالتوازي مع مدخل التهديدات ووسائل الحماية والخاص بالمجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين - إلى ضرورة استقلال المراجع عن العميل ظاهرياً وذهنياً. ويجب على المراجع ألا يقوم بمراجعة القوائم المالية لعميل يرتبط معه بعلاقات مالية، أو علاقات عمل، أو علاقات وظيفية، أو علاقات أخرى تدفع الطرف الثالث إلى الشك في استقلاله.

وفيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، يجب أن يلتزم المراجعون والشركات المقيدة في البورصة بمتطلبات قانون سارابينز-أوكسلي ^(١٩)، يقدم القسم الثاني من ذلك القانون - كما تم تفسيره بواسطة مجلس الرقابة على الشركات العامة للمحاسبة ^(٢٠)، عدداً من الأجزاء المرتبطة بالاستقلال وبالخدمات التي يحظر الجمع بينها وبين خدمات المراجعة لنفس العميل، وذلك كما تظهر في الإيضاح (٢/٣).

ويجب- وفقاً لقواعد مجلس الرقابة على الشركات العامة للمحاسبة - الحصول على موافقة لجنة المراجعة على أداء تلك الخدمات بخلاف المراجعة غير المحظور أدائها مع خدمات المراجعة لنفس العميل، وأن يتم الإفصاح عن ذلك للأطراف ذات المصلحة في شركة العميل. كذلك نصت تلك القواعد على ضرورة تطبيق سياسة تعاقب شركاء المراجعة كل خمس سنوات، وعدم جواز تعيين أحد أفراد فريق المراجعة الذي اشترك في مراجعة القوائم المالية لشركة ما في نفس الشركة قبل مرور عام على آخر مراجعة اشترك فيها للشركة. أما فيما يتعلق باستقلال المراجعين الذين يراجعون القوائم المالية لشركات غير مقيدة في البورصة، فإنه يُترك أمر تحديد ضوابط الاستقلال للجهات التنظيمية بكل ولاية من الولايات الخمسين في الولايات المتحدة.

الإيضاح ٢/٣

الاستقلال في قانون ساربينز-أوكسلي (٢٠٠٢) :

القسم الثاني: استقلال المراجع:

- الجزء (٢٠١): خدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين.
- الجزء (٢٠٢): المتطلبات المعتمدة مسبقاً.
- الجزء (٢٠٣): تعاقب شركاء المراجعة.
- الجزء (٢٠٤): تقارير المراجع إلى لجنة المراجعة.
- الجزء (٢٠٥): اتباع التعديلات.
- الجزء (٢٠٦): تعارض المصالح.
- الجزء (٢٠٧): دراسة التعاقب الإيجابي للشركات المقيدة في مجال المحاسبة العامة.
- الجزء (٢٠٨): سلطة الهيئة.
- الجزء (٢٠٩): الاعتبارات بواسطة السلطات التنظيمية في الولاية.

تتضمن الخدمات بخلاف المراجعة الممنوع أدائها مع خدمات المراجعة لنفس العميل:

- (١) امسالك الدفاتر أو أية خدمات أخرى ترتبط بالسجلات المحاسبية أو القوائم المالية للعميل.
- (٢) تصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية.
- (٣) خدمات التقويم والتسعير، الآراء بشأن العدالة، أو المساهمة في إعداد التقارير.
- (٤) الخدمات الإكتوارية.
- (٥) الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية.
- (٦) وظائف الإدارة أو الموارد البشرية.
- (٧) الوساطة والاستشارات المالية والبنكية.
- (٨) الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة.
- (٩) خدمات أخرى يقرر مجلس الإدارة عدم إمكانية أدائها قانوناً.



وتقود أوروبا الآن الاتجاه العالمي لمناقشة استقلال المراجع، والذي عبر عنه ميشيل بارنير، المسئول الأوروبي عن الأسواق والخدمات الداخلية. وقد ذكر السيد بارنير أن الجودة والاستقلال مثل الجمال يتوقف تقديره على ما يراه الغير، ولذلك فإن رؤية الغير للجودة والاستقلال تعتبر أمراً بالغ الأهمية. كما طرح عدة تساؤلات في هذا الصدد منها^(٢١): لماذا تحصل الشركات ذات أوجه القصور الجوهرية على تقرير مراجعة غير معدل؟ ما هو حجم الضغوط التي تُفرض على المراجع كي لا يخسر شركة كانت عميلاً له لعدة سنوات؟ وكيف يمكن الحفاظ على الاستقلال في ظل وجود علاقات تجارية مع العميل وأن يطلب من المراجع مراجعة عمل أقسام أخرى في مكتب المراجعة؟

اقترحت الآراء رداً على تلك التساؤلات أن يتم تطبيق عدد من الإجراءات منها: التعاقب الإجباري لمكاتب المراجعة على العملاء، القيود على أداء الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لنفس العميل الذي تؤدي له خدمات مراجعة، منع شركات المراجعة الكبيرة من أداء أية خدمات أخرى بخلاف المراجعة، بالإضافة إلى عدد من الإجراءات الإصلاحية الأخرى التي تم عرضها في تقرير سُمي الورقة الخضراء الخاصة باللجنة الأوروبية^(٢٢).

الاستقلال وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code) الجزء (٢٩٠):

يوضح الجزء (٢٩٠) من قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين متطلبات الاستقلال المتعلقة بارتباطات المراجعة والفحص. كما حُصص الجزء (٢٩١) لمتطلبات الاستقلال المتعلقة بالارتباطات الأخرى. ولقد ناقشت القواعد قضية الاستقلال المرتبط بخدمات التأكيد من منظور المدخل المفاهيمي الذي يعتمد على المبادئ - وليس القواعد - ويأخذ في الحسبان التهديدات للاستقلال، وسائل الحماية، والمصلحة العامة.

المدخل القائم على المفاهيم:

يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تطبيق المفاهيم بجودة مرتفعة سيخدم بشكل كبير المصلحة العامة من خلال استشارة تفكير المراجع لتحديد الظروف الخاصة بكل ارتباط^(٢٣)، ومع ذلك، قدمت قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (IESBA Code) دليلاً إرشادياً وإيضاحات لتلك الظروف. ويناقش الجزء (٢٩٠) تطبيق المدخل القائم على المفاهيم على بعض المواقف مثل المصالح المالية، القروض، الأتعاب، وأمثلة أخرى تظهر في الإيضاح (٣/٣).

ويجب أن يكون مكتب المراجعة مستقل عن العميل إذا كان مكتب عضو في شبكة^(٢٤) تضم عدة مكاتب مراجعة. كما تطبق متطلبات الشبكة للحفاظ على الاستقلال على كل مكتب من أعضاء الشبكة مثل المتطلبات المتعلقة بالخدمات القانونية المهنية أو الخدمات الاستشارية، إذا ما توفر فيها تعريف المكتب وإذا ما توفر في شبكة المكاتب تعريف الشبكة.

■ توثيق الاستقلال (٢٩/٢٩):

يجب أن يقوم المراجع بتوثيق الاستنتاجات المرتبطة بالالتزام بمتطلبات الاستقلال بالإضافة إلى المناقشات مع فريق المراجعة التي تؤيد تلك الاستنتاجات، وترتيباً على ذلك: عندما يتطلب الأمر استخدام وسائل حماية، يجب على المراجع توثيق طبيعة التهديد ووسائل الحماية التي سيتم تطبيقها لتدنية التهديد إلى المستوى المقبول. إذا تطلب التهديد تحليلاً لتحديد مدى الحاجة إلى وسائل حماية، وإذا كان القرار هو عدم الحاجة لتلك الوسائل لأن التهديد في المستوى المقبول، يجب على المراجع توثيق طبيعة التهديد وتبرير تلك النتيجة.

■ فترة الارتباط (٣٠/٢٩٠):

يعتبر الاستقلال عن العميل مطلوباً سواء خلال فترة الارتباط أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية^(٢٥)، حيث تبدأ فترة الارتباط مع بداية أداء فريق المراجعة لخدمات مراجعة، كما تنتهي فترة الارتباط عندما يتم إصدار تقرير المراجعة، وعندما يكون الارتباط ذو طبيعة مستمرة فإن فترة المراجعة تنتهي مع إخطار كل طرف من أطراف الارتباط بانتهاء العلاقة أو بإصدار التقرير النهائي للمراجعة. وتجدر الإشارة في ذلك الصدد أنه أثناء أو بعد إنقضاء الفترة التي تغطيها القوائم المالية، يجب أن يأخذ مكتب المراجعة في الحسبان أية تهديدات للاستقلال ناشئة عن علاقات مالية أو علاقات عمل مع العميل أو كنتيجة للخدمات السابقة المقدمة للعميل.

يجب أيضاً أن يأخذ المراجعين في الحسبان التهديدات الناشئة في حالة أداء خدمات أخرى بخلاف المراجعة من التي يحظر الجمع بينها وبين خدمات المراجعة لنفس العميل، وذلك إذا كان بدأ وانتهى أداء تلك الخدمات مثل الارتباط بأداء خدمات المراجعة، وفي تلك الحالة فإن وسائل الحماية تشمل:

- ألا يعمل الأفراد الذين يؤدون خدمات غير تأكيدية في فريق المراجعة.
- قيام المراجعين بفحص ومراجعة أداء الخدمات غير التأكيدية كلما كان ذلك ملائماً.
- الاتفاق مع مكتب مراجعة آخر لتقويم نتائج أداء الخدمات غير التأكيدية أو الاستعانة بمكتب مراجعة آخر لإعادة أداء الخدمة غير التأكيدية للمدى الضروري لاعتباره مسئولاً جزئياً عن أداء الخدمة.



■ تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي على الاستقلال (١٠٠./٢٩٠):

تشير الفقرات الأخيرة في الجزء (ب) (الفقرات من ١٠٢/٢٩٠ إلى ٢٣١/١٩٠) من الميثاق إلى الظروف والعلاقات التي تؤدي أو قد تؤدي إلى تهديد الاستقلال. حيث تصف تلك الفقرات التهديدات المحتملة وأنواع وسائل الحماية التي قد تكون ملائمة للتخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى المستوى المقبول، وكذلك تحديد حلول يمكن استخدامها حينما تعجز وسائل الحماية عن تخفيض التهديدات للمستوى المقبول. ستم مناقشة أكثر وسائل الحماية شيوعاً مثل المصالح المالية، القروض، الضمانات، وعلاقات العمل، مع ملاحظة أنه عند تحديد مدى وجود مصالح جدية يجب الأخذ في الحسبان كل من ثروة الشخص وصلات القرابة.

المصالح المالية (١٠٢/٢٩٠):

ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا كان للمراجع أو مكتبه أو أحد أقاربه مصلحة مالية مباشرة أو مهمة مع العميل بدرجة لا تجدي معها وسائل الحماية في تدنية ذلك التهديد إلى المستوى المقبول. ترتيباً على ما سبق يجب ألا يكون كل من الآتي مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية مهمة غير مباشرة مع العميل: عضو في فريق المراجعة، شخص ذو صلة قرابة عائلية بالعميل. كذلك إذا كان لأحد الشركاء (بخلاف شريك المراجعة) أو أحد موظفي مكتب المراجعة الذين يؤدون خدمات بخلاف المراجعة للعميل، أو أحد أقاربهم له مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية غير مباشرة مهمة مع العميل، فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون من الأهمية بمكان بحيث لا يمكن لأي وسيلة حماية تخفيض التهديد للمستوى المقبول. بالإضافة لما سبق فإن القرض أو ضمان القرض إلى عضو في فريق المراجعة أو أحد أقاربه عائلياً، أو شركة تابعة للعميل مثل البنك، أو مؤسسة شبيهة، أو منشأة بخلاف البنك (إلا إذا كان القرض غير مهم) يمكن أن يشكل تهديداً للاستقلال. وفي الحالات الأخرى بخلاف ما سبق يجب أن يتم القرض في إطار الإجراءات الطبيعية والشروط العادية لمنح القروض، وإلا سينشأ تهديد مهم للاستقلال للدرجة التي لن تجدي معه أية وسيلة حماية. حيث أن منح القرض أو ضمان القرض وفقاً للشروط والإجراءات الطبيعية للاقتراض فإنه وسائل حماية مثل مراجعة عمل المراجع بواسطة مكتب مراجعة آخر لا يقوم بمراجعة البنك ولم يحصل على قرض منه.

■ علاقات العمل والعلاقات الشخصية والعائلية (١٢٤/٢٩٠ إلى ١٥٠./٢٩٠)

يؤدي وجود علاقة تجارية وثيقة بين مكتب المراجعة أو أحد أعضاء فريق المراجعة أو أحد أقاربه وبين العميل أو إدارته، كنتيجة لعلاقات تجارية أو مالية، فإن ذلك يؤدي إلى وجود تهديد مصلحة شخصية أو إكراه. إمتداداً لما سبق، وما لم تكن المصالح المالية غير مهمة أو كانت علاقات العمل غير مهمة فلا يجب أن تكون هناك علاقات تجارية بين المراجع والعميل لأنه في ظل وجود تلك العلاقات لن تجدي أية وسيلة حماية، مما يجعل من الضروري استبعاد طرف تلك العلاقة من فريق المراجعة.

وتتضمن الأمثلة على العلاقات التجارية الوثيقة ما يلي:

- أن يكون للمراجع مصالح مالية في استثمارات مشتركة مع العميل، أو أحد الملاك، أو المديرين، أو الموظفين.
- وجود اتفاقات شراكة بين العميل ومكتب المراجعة أو أحد أعضائه بتقديم خدمات أو منتجات يتم تسويقها من خلال الإعلان عن الطرفين معاً.
- قيام مكتب المراجعة بتوزيع أو تسويق منتجات أو خدمات العميل.

وتؤدي العلاقات العائلية والشخصية بين عضو فريق المراجعة وأحد المديرين أو الموظفين أو العاملين لدى العميل إلى نشأة تهديدات تتعلق بالمصلحة الشخصية، الاعتقاد، أو الإكراه. من ناحية أخرى، فإذا كان أحد الأقارب من الدرجة الأولى لعضو فريق المراجعة أحد مديري أو موظفي شركة العميل أو كان يعمل في منصب له تأثير مهم على عملية إعداد السجلات المحاسبية أو القوائم المالية للعميل خلال أية فترة يغطيها الارتباط، فإنه يمكن تخفيض التهديدات إلى المستوى المقبول فقط من خلال استبعاد ذلك الشخص من فريق المراجعة.

بالإضافة لما سبق، إذا كان أحد موظفي أو مديري شركة العميل يشغل منصب عضو في فريق المراجعة أو شريك في مكتب المراجعة الذي يراجع القوائم المالية للعميل فقد يمكن أن ينشأ تهديد يرتبط بالاعتقاد أو الإكراه. ويمكن أن يكون التهديد السابق جوهرياً لدرجة أن لا تجدي معه أية وسائل حماية للوصول به إلى المستوى المقبول، إلا إذا لم يكن الشخص يتقاضى أي مبالغ من مكتب المراجعة أو إذا كانت هناك مبالغ غير جوهريّة مستحقة له لدى مكتب المراجعة، وألا يكون الشخص لا يزال مشاركاً في أنشطة مكتب المراجعة. بالإضافة لما سبق، يمكن أن ينشأ تهديد مصلحة شخصية إذا كان عضو فريق المراجعة المشارك في الارتباط بالعميل يتوقع الالتحاق بالعمل لدى العميل مستقبلاً.

ويؤدي التحاق أعضاء من فرق المراجعة لدى مكتب المراجعة بالعمل لدى العميل ولو بصورة مؤقتة إلى نشأة تهديد الفحص الذاتي. ذلك فإن ذلك التعاون بين مكتب المراجعة والعميل يجب ألا يتم لفترة طويلة، كما يجب ألا يقوم عضو فريق المراجعة بتقديم خدمات غير تأكيدية والتي لا يُسمح بأدائها في ظل الجزء (ب) من قواعد سلوك وأداب المهنة.

تنشأ تهديدات الاعتقاد والمصلحة الشخصية إذا استمر عضو فريق المراجعة في أداء خدمات مراجعة للعميل لفترة طويلة، وتتضمن وسائل الحماية من تلك التهديدات ما يلي:

- تعاقب رؤساء فرق المراجعة على العميل.
 - قيام أحد المراجعين ذوي الخبرة من غير أعضاء فريق مراجعة القوائم المالية للعميل بفحص عمل رؤساء فرق المراجعة.
 - الفحص الدوري المستقل الداخلي أو الخارجي لمهام الارتباط التي قام بها مكتب المراجعة.
- وفيما يتعلق بمراجعة شركات المنفعة العامة فإن أقصى فترة لشريك المراجعة لمراجعة نفس الشركة هي (٧) سنوات ثم يبتعد على الأقل لمدة سنتين عن أي ارتباط ذي صلة بنفس العميل.



▪ أداء خدمات غير تأكيدية للعميل (٢٩٠/١٥٦ إلى ٢٩٠/٢١٦)

تقدم مكاتب المراجعة لعملائها مجموعة من الخدمات غير التأكيدية التي تتناسب مع الخبرات والمهارات التي تمتلكها تلك المكاتب. إلا أن أداء تلك الخدمات قد يترتب عليه تهديدات لاستقلال مكتب المراجعة أو أعضاء فريق المراجعة، وغالباً ما تكون تلك التهديدات في شكل الفحص الذاتي، أو المصلحة الشخصية، أو التأييد. كما أن أداء تلك الخدمات قد يهدد الإستقلال إلى الحد الذي لا يمكن لأية وسيلة حماية تخفيض ذلك التهديد إلى المستوى المقبول.

من زاوية أخرى، إذا كانت الخدمة المقدمة تتعلق بمسئولية الإدارة^(٣٦) لدى شركة العميل، فإن التهديدات قد تكون جوهرية لدرجة عدم جدوى أية وسيلة حماية لتدنية تلك التهديدات للمستوى المقبول. فعلى سبيل المثال، فإن قرار تحديد أي من توصيات مكتب المراجعة بشأن موضوع ما يجب تنفيذها سيؤدي إلى تهديدات الفحص الذاتي والمصلحة الشخصية، بالإضافة إلى ذلك فإن افتراض مسئولية الإدارة يؤدي إلى تهديد الاعتقاد لانحياز مكتب المراجعة إلى وجهات نظر ومصالح الإدارة. لذلك لا ينبغي على مكتب المراجعة افتراض مسئولية إدارة العميل.

ويؤدي تقديم المراجع للعميل خدمات محاسبية وإمساك دفاتر مثل إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية إلى تهديد الفحص الذاتي عندما يقوم مكتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية التي شارك في إعدادها، وفيما عدا حالات الضرورة^(٣٧) يجب ألا يقدم مكتب المراجعة للعميل - إذا كان شركة تتعلق بها أصحاب مصالح عامة متنوعون - خدمات محاسبية أو خدمات إمساك دفاتر أو إعداد قوائم مالية أو إعداد معلومات مالية تشكل أساساً للقوائم المالية، ورغم ذلك، يمكن لمكتب المراجعة تقديم بعض الخدمات للعميل والتي ترتبط بإعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية إذا كان العميل شركة خاصة، ومن أمثلة تلك الخدمات ما يلي:

- تقديم خدمات تتعلق بالمرتبات على أساس بيانات يقدمها العميل.
- تسجيل عمليات قام العميل بتحديد أو اعتماد التصنيف المحاسبي لها.
- ترحيل عمليات لدفتر الأستاذ العام بناءً على الكود الذي أعده العميل.
- إعداد ميزان المراجعة على أساس قيود اعتمدها العميل.
- إعداد القوائم المالية بناءً على المعلومات الواردة في ميزان المراجعة.

خدمات إعداد الإقرارات الضريبية: تتضمن تلك الخدمة مساعدة العميل في إعداد تقرير عن التزاماته الضريبية، وإعداد المعلومات المطلوبة من السلطات الضريبية بما فيها مقدار الضريبة المستحقة. وتخضع تلك المعلومات بالطبع للفحص من جانب السلطات الضريبية، ترتيباً على ذلك، فإن تقديم مثل تلك الخدمات لا يؤدي إلى تهديد لاستقلال المراجعة طالما أقرت الإدارة بمسئوليتها عن الإقرارات الضريبية وما تضمنته من تقديرات تعتمد على التقدير الشخصي.

تخطيط الضرائب والخدمات الاستشارية الضريبية الأخرى: تتضمن تلك الخدمات تقديم النصح للعميل بخصوص هيكله شؤونه بطريقة تحدد الكفاءة الضريبية. أو تقديم النصح للعميل بخصوص كيفية تطبيق نظام أو لائحة ضريبية جديدة. ويؤدي ذلك إلى تهديد الفحص الذاتي، حيث أن الأرقام محل تلك الخدمات سوف تنعكس في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فاعلية الاستشارة الضريبية تعتمد على معالجة محاسبية معينة أو طريقة عرض معينة في القوائم المالية، وكان لدى فريق المراجعة تحفظات على المعالجة المحاسبية، مما يجعل نتائج الاستشارة الضريبية ذات تأثير جوهري على القوائم المالية (متمثلاً في زيادة مقدار الضريبة المستحقة عما كان مخططاً)، في هذه الحالة ينشأ تهديد الفحص الذاتي، ويكون من الأهمية بمكان لدرجة أن وسائل الحماية لن تستطيع تدنيته إلى المستوى المقبول.

ويعتمد وجود وأهمية أي تهديد على عدد من العوامل. فعلى سبيل المثال فإن تقديم خدمات استشارية ضريبية - تؤيدها السلطات الضريبية - فإنه لا يوجد تهديد للاستقلال. وإذا تطلب الأمر وسائل حماية فإنها قد تشمل:

- الاستعانة بخبراء من غير أعضاء فريق المراجعة لأداء الخدمة.
- أن يكون لدى مكتب المراجعة خبير ضريبي - لم يشترك في تقديم الاستشارة الضريبية للشركة - يتولى تقديم النصح لفريق المراجعة بخصوص تلك الاستشارة وفحص المعالجات الضريبية لعناصر القوائم المالية.
- الحصول على استشارة ضريبية بخصوص تلك الخدمة من خبير ضريبي خارجي لا يعمل بمكتب المراجعة.
- الحصول على الاستشارة الضريبية من السلطات الضريبية المختصة.

وقد ينشأ في الحالة السابقة تهديد التأييد أو الفحص الذاتي إذا ما كان مكتب المراجعة هو الممثل القانوني للعميل في حل المنازعات الضريبية، حيث تتطلب الخدمات الضريبية من مكاتب المراجعة أن تلعب دور المدافع عن مصالح العميل ومنع التدخل القانوني ضد العميل في حالة ارتكابه مخالفات ضريبية، وفي حالة جوهريّة المبالغ محل المنازعات يكون تهديد التأييد مهماً لدرجة تؤدي إلى عدم جدوى أية وسيلة حماية للتخلص من التهديد أو تخفيضه إلى المستوى المقبول. ومن ثم يتعين على مكتب المراجعة في تلك الحالة عدم أداء ذلك النوع من الخدمات للعميل.

ويؤدي تقديم المراجع خدمات مراجعة داخلية للعميل إلى نشأة تهديد للاستقلال بسبب الفحص الذاتي، وذلك في حالة اعتماد مكتب المراجعة على عمل المراجع الداخلي عند أداءه للمراجعة الخارجية. ويترتب على أداء المراجع لجزء مهم من أنشطة المراجعة الداخلية للعميل زيادة إمكانية أن من يؤدي خدمات المراجعة الداخلية سيفترض مسؤولية إدارته، مما يؤدي إلى نشأة تهديد جوهري لدرجة تؤدي إلى عدم جدوى أية وسيلة حماية لتخفيض التهديد إلى المستوى المقبول.



لكي يتم تجنب افتراض المسؤولية الإدارية، يجب أن يؤدي مكتب المراجعة خدمات مراجعة داخلية للعميل إذا تم استيفاء الشروط التالية:

- إذا تولى رئيس فريق المراجعة طوال الوقت أنشطة المراجعة الداخلية وتحديدًا المسؤولية عن كل من تصميم وتشغيل والحفاظ على وظيفة المراجعة الداخلية.
- قيام رئيس فريق المراجعة بتحديد واعتماد مجال، وخطة، ومدى انتظام خدمات المراجعة الداخلية.
- قيام إدارة العميل بتقويم وتحديد ما هي التوصيات الخاصة بخدمات المراجعة الداخلية الواجب تنفيذها والرقابة على التنفيذ.
- قيام إدارة العميل بالتقرير إلى المكلفين بالحوكمة في الشركة عن النتائج والتوصيات المهمة الناتجة عن خدمات المراجعة الداخلية.

وفي حالة كون العميل شركة عامة، يجب على مكتب المراجعة عدم أداء خدمات مراجعة داخلية ترتبط بالآتي:

- جزء مهم من أنشطة الرقابة الداخلية على التقرير المالي.
 - نظم المحاسبة المالية التي تولد معلومات مهمة على مستوى السجلات المحاسبية للعميل والقوائم المالية.
 - المبالغ أو الإفصاحات المهمة في القوائم المالية والتي سيدي المراجع رأيه فيها.
- وقد يترتب على أداء خدمات تقنية المعلومات تهديد الفحص الذاتي، ويعتمد حدوث ذلك التهديد على طبيعة كل من الخدمات المقدمة ونظم المعلومات. فعلى سبيل المثال، ينشأ تهديد الفحص الذاتي في حالة تقديم خدمات للعميل ترتبط بتصميم أو تطبيق نظم تقنية المعلومات، والتي تشكل جزءاً مهماً من الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية وإنشاء السجلات المحاسبية أو القوائم المالية. وفيما يتعلق بالشركات ذات الطبيعة الخاصة (مثل الشركات العائلية)، فإن خدمات نظم تقنية المعلومات قد لا تؤدي إلى تهديد الاستقلال إذا لم يفترض المراجع مسؤولية الإدارة في هذا الصدد، واستخدم وسائل الحماية المناسبة.

وقد يؤدي غالباً أداء المراجع لخدمات تقويم أو خدمات دعم قانونية للعميل إلى نشأة تهديد الفحص الذاتي. ويعتمد وجود وأهمية التهديد على عدة عوامل مثل ما إذا كانت الخدمات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية، ومدى مشاركة العميل في تحديد تلك الخدمات والموافقة على طريقة أدائها، وغيرها من الأمور المرتبطة بالخدمة والتي تتطلب حكم شخصي. وكذلك مستوى التقرير الشخصي المتعلق بالخدمة، وحجم ووضوح الإفصاح في القوائم المالية.

ويؤدي أداء المراجع لخدمات قانونية للعميل (استشارات قانونية، الصياغة القانونية للعقود وغيرها...) إلى نشأة تهديد الفحص الذاتي. كذلك يؤدي قيام المراجع بدور المدافع عن مصالح العميل في أية منازعات أو دعاوي قانونية - وبخاصة إذا كانت المبالغ محل المنازعات جوهرية بالنسبة للقوائم المالية التي سيتم إبداء الرأي فيها- إلى نشأة تهديد التأييد والفحص الذاتي بشكل جوهري، لدرجة تؤدي إلى عدم جدوى أية وسيلة حماية في تدنية تأثير ذلك التهديد إلى المستوى المقبول، ومن ثم لا يجب على مكتب المراجعة أداء هذا النوع من الخدمات للعميل. ورغم أن ذلك فإذا كانت المبالغ المتعلقة بتلك الخدمات غير جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، فإنه يمكن لمكتب المراجعة أداء هذه الخدمات مع الاستعانة بوسائل الحماية المناسبة.

وقد يؤدي أداء خدمات التوظيف لصالح العميل إلى نشأة تهديدات المصلحة الشخصية، الاعتقاد، والإكراه. وبصفة عامة يمكن لمكتب المراجعة أداء بعض تلك الخدمات مثل فحص المؤهلات المهنية للمتقدمين لوظيفة معينة، وإبداء النصح في مدى ملاءمتها للمنصب الذي قد يشغلونه. بالإضافة لما سبق، قد يشكل مكتب المراجعة لجنة لمقابلة المتقدمين لشغل وظيفة معينة، وتقديم النصح عن مدى كفاءة المتقدم في بعض المجالات مثل المحاسبة المالية ومدى مناسبة مؤهلاته للمناصب الرقابية. إلا أنه لا يمكن لمكتب المراجعة تقديم تلك الخدمات فيما يتعلق بالمتقدمين لشغل مناصب ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للشركة أو السجلات المالية.

وتنشأ تهديدات التأييد والمصلحة الشخصية إذا قام المراجع بأداء بعض الخدمات المالية لعميل المراجعة. مثل تحديد إستراتيجيات الشركة، تحديد الأهداف الممكن تحقيقها، وتقديم النصح بشأن عمليات استبعاد الأصول و/أو خطوط الإنتاج، تقديم إستشارات بخصوص إعادة الهيكلة المالية. وإذا كانت فاعلية تلك الخدمات تعتمد على معالجة محاسبية معينة أو طريقة إفصاح معينة في القوائم المالية، وكان لدى فريق المراجعة شكاً معقولاً عن مدى ملاءمة نتائج تلك الخدمات، وكان للمعالجة المحاسبية تأثير جوهري على القوائم المالية، فإن تهديد الفحص الذاتي قد يكون جوهرياً في تلك الحالة لدرجة تؤدي إلى عدم جدوى أية وسائل حماية لتخفيض التهديد إلى المستوى المقبول. ويترتب على ما سبق أن تقديم خدمات مالية ترتبط بالمضاربة على أو التعامل على أو تغطية اكتتاب أسهم لعميل من شأنها أن تؤدي إلى تهديدات التأييد والمصلحة الشخصية بشكل جوهري لدرجة لن تجدي معها أية وسائل حماية لتخفيض تلك التهديدات للمستوى المقبول.

■ الأتعاب (٢٢٠./٢٩) إلى (٢٢٤./٢٩)

يجب أن تمثل الأتعاب إنعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات المهنية المؤداة للعميل، وذلك مع الأخذ في الحسبان لكل من المهارات والمعرفة المطلوبتين، مستوى تدريب وخبرة من يؤدي الخدمة، والوقت المطلوب لإنجاز الخدمة، والمسئولية التي تقع على عاتق مؤدى الخدمة. ولقد اهتم المجلس الدولي لمعايير سلوك



وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين بمناقشة التهديدات المحتملة للاستقلال الناتجة عن تسعير خدمات المراجعة من زاوية نسبة الأتعاب ومن حيث كون الأتعاب مستحقة أو مشروطة. وقد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية والإكراه إذا كانت نسبة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من عميل ما تمثل نسبة مرتفعة من إجمالي أتعاب المكتب، مما يجعل هناك اعتماداً من مكتب المراجعة على العميل بشكل جوهري، وإلى حرص المكتب على عدم فقدان العميل. كما تنشأ التهديدات السابقة إذا كانت الأتعاب من عميل ما تمثل نسبة مهمة من إجمالي الأتعاب التي يحققها أحد الشركاء أو أحد فروع مكتب المراجعة. وفي تلك الحالة يجب تطبيق وسائل الحماية المناسبة للتخلص من تلك التهديدات أو تدنيها للمستوى المقبول. وتشمل أمثلة تلك الوسائل: تخفيض درجة الاعتماد على العميل، فحص ورقابة جودة خدمات مكتب المراجعة داخلياً وخارجياً، أو استشارة طرف خارجي لمراجعة أحكام المراجع التي تم إصدارها أثناء تأديته للخدمات المهنية.

ولقد أوضحت قواعد سلوك وآداب المهنة - السابق الإشارة إليها - حالات محددة تمثل فيها الأتعاب من عميل معين نسبة عالية من إجمالي أتعاب مكتب المراجعة، وذلك في حالة ما إذا كانت نسبة إجمالي أتعاب مكتب المراجعة من عميل (شركة عامة) ولعامين متتاليين تتجاوز ١٥٪ فإنه يجب على مكتب المراجعة الإفصاح عن ذلك للعميل مع مناقشته بشأن وسائل الحماية التي ينوي تطبيقها.

وتحذر قواعد سلوك وآداب المهنة من أن تهديد المصلحة الشخصية قد ينشأ إذا كانت الأتعاب المستحقة عن الخدمات المهنية لم تسدد لفترة طويلة. وبخاصة إذا كان الجزء غير المسدد يمثل جزءاً جوهرياً من الأتعاب وظل غير مسدداً قبل إصدار التقرير وحتى السنة التالية لأداء الخدمة، وبصفة عامة يجب أن يتم سداد كل الأتعاب قبل إصدار التقرير، وإلا فإن تلك الأتعاب قد ينظر إليها البعض كقرض منحه مكتب المراجعة إلى العميل ويجب أن يحدد أجل سداده.

الأتعاب المشروطة هي أتعاب (بخلاف تلك التي تقررها المحكمة) تتوقف على شروط مسبقة وترتبط بنتائج عمليات معينة ستحدث في المستقبل أو تتوقف على نتيجة الخدمة التي تم أدائها بواسطة مكتب المراجعة. وتعتبر تلك الأتعاب والمحددة بصورة مباشرة أو غير مباشرة من قبل مكتب المراجعة مقابل ارتباطات مراجعة أو ارتباطات غير تأكيدية مصدراً لحدوث تهديد المصلحة الشخصية بشكل جوهري بحيث لا تجدي معها أية وسائل حماية لتدنيها للمستوى المقبول، إلا أن بعض الارتباطات غير التأكيدية قد تكون مقبولة شريطة استخدام وسائل حماية (٢٨) معينة.

أخيراً يجب أن يتم تمييز الأتعاب عن المصروفات الأخرى المرتبطة بالخدمة المهنية مثل مصروفات السفر والانتقال والتي تخص خدمة معينة مؤداه لعميل معين.

■ سياسات التقييم والمكافآت (٢٢٨/٢٩):

ينشأ غالباً تهديد المصلحة الشخصية إذا كان يتم تقييم أو مكافأة عضو فريق (أو شريك) المراجعة على أساس تسويق خدمات غير تأكيدية للعميل الذي يؤدي له خدمات مراجعة في هذه الحالة، يجب أن يتم تقييم أهمية التهديد، بحيث إذا تجاوز التهديد المستوى المقبول يجب أن يتم تعديل أسس احتساب المكافآت أو أسس التقييم لذلك الشخص، أو تطبيق بعض وسائل الحماية للتخلص من التهديد أو تدنيته للمستوى المقبول. وتمثل أهم تلك الوسائل في الاستبعاد من فريق المراجعة أو فحص عمل عضو فريق المراجعة بواسطة مراجع آخر.

مفهوم وشركة (٣/٣)

استقلال المراجع الخارجي - شركة رينتوكيل وكى.بي.إم. جي

المفهوم: استقلال المراجع - ينبغي أن يكون المراجع على وعي بالتهديدات المهمة للاستقلال الممكن حدوثها ووسائل الحماية الملائمة للتخلص من تلك التهديدات

القصة:

في يوليو ٢٠٠٩ تولت شركة كى.بي.إم. جي دورها كمراجع خارجي لشركة رينتوكيل بالملكة المتحدة وذلك خلفاً لشركة برايس ووترهاوس، كما تولت تقديم خدمات مراجعة داخلية لتلك الشركة خلفاً لشركة ديلويت، وقد أثار ذلك تساؤل العديد من مكاتب المراجعة حول إمكانية أداء مكتب المراجعة لكل من خدمات مراجعة داخلية وخارجية للعميل دون أن ينشأ تعارض مصالح وتهديد للاستقلال.

ويعتبر الجمع بين خدمات المراجعة الداخلية والخارجية لنفس العميل أمراً جدلياً بصورة كبيرة، وبخاصة بعدما أفرزت الأزمات المحاسبية في شركة أنرون وورلدكوم وغيرهما قواعد جديدة تقضي بالفصل بين خدمات المراجعة الداخلية والخارجية وذلك لتجنب زيادة ارتباط مصالح المراجع بالعمل.

أوضح أوليفر تانت مدير المراجعة في كى.بي.إم. جي أن الجمع بين الخدمتين أمر لا يتناهي مع أخلاقيات المهنة وأنه لا يتسبب في أي تأثير ضار باستقلال المراجع الخارجي، كما أنه يؤدي إلى تحسين فهم المراجع للعميل وإجراءاته الرقابية مما يجعل المراجع ذو رؤية أفضل للعميل ولما يمكن أن يقدمه إليه، كما وأن هذا الاتفاق لم يترتب عليه دمج كل من المراجعة الداخلية والخارجية وفقاً لما قاله تانت.

يُمنع المراجعون في الولايات المتحدة - وفقاً لقانون أوكسلي- من الجمع بين تقديم خدمات المراجعة الداخلية والخارجية لنفس العميل، ورغمما عن ذلك فقد كان ذلك الاتفاق مريحاً لشركة رينتوكيل حيث أنه أدى إلى وفر بمقدار مليون يورو سنوياً في أتعاب أداء خدمتي المراجعة الداخلية والخارجية.

أسئلة للمناقشة:

١. لأي مدى يمكن أن يؤدي الجمع بين خدمات المراجعة الداخلية والخارجية لنفس العميل إلى تهديد الاستقلال؟
١. ما هي وسائل الحماية الممكن أن تستخدمها كى.بي.إم. جي لمواجهة ذلك التهديد؟

المراجع:

<http://www.ft.com/cms/s/0/ae47504a-7fc4-11de-85dc-00144feabdc0.html#axzz2Ms9NDegv>.
<http://www.accountancyage.com/aa/news/1749104/kpmg-audit-head-defends-controversial-rentokil-role>.



▪ الهدايا والضيافة (٢٣٠، ٢٩):

يؤدي قبول المراجع هدايا من العميل أو أن يدفع له العميل نفقات إقامته في أحد الفنادق إلى نشأة تهديدات المصلحة الشخصية والاعتياد. وإذا قبل أي من فريق المراجعة هدايا أو ضيافة من العميل -مالم تكن قيمة هذه الهدايا أو الضيافة ضئيلة جداً - فإنه لا توجد وسائل حماية تجدي في تخفيض تأثير تلك التهديدات إلى المستوى المقبول.

▪ الدعاوى القضائية الفعلية أو المحتملة (٢٣١/٢٩):

يؤدي رفع دعوى قضائية (أو ارتفاع احتمال رفع دعوى قضائية) من العميل ضد مكتب المراجعة أو أحد أعضاء فريق المراجعة إلى نشأة تهديدات المصلحة الشخصية والإكراه. ويجب أن تتصف العلاقة بين إدارة العميل وأعضاء فريق المراجعة بالصرحة التامة والإفصاح عن كل جوانب عمليات وأنشطة العميل. وحينما تسوء العلاقة إلى درجة رفع (أو ارتفاع احتمال رفع) دعوى قضائية بواسطة العميل ضد مكتب المراجعة أو أحد أعضاء فريق المراجعة، فإن ذلك يؤدي إلى التأثير سلباً على اتجاهات الإدارة بالصرحة التامة وشفافية الإفصاح مع فريق المراجعة ويؤدي إلى نشأة تهديدات المصلحة الشخصية والإكراه. ويجب تقويم أهمية تلك التهديدات واستخدام وسائل الحماية الملائمة للتخلص من تلك التهديدات أو تخفيضها للمستوى المقبول. وتوجد العديد من الأمثلة على تلك الوسائل منها: استبعاد عضو فريق المراجعة (والذي يمثل الطرف الثاني للدعوى القضائية المرفوعة من العميل)، أو الفحص المستقل لعمل ذلك العضو أو عمل فريق المراجعة ككل، وإذا لم تجدي تلك الوسائل في تدنية التهديدات إلى المستوى المقبول، فإنه يجب الانسحاب من الارتباط.

▪ متطلبات الإفصاح في ارتباطات التأكيد بخلاف ارتباطات المراجعة والفحص (جزء ٢٩١)

توضح قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (جزء ٢٩١)، أنظر إيضاح (٤/٣)، متطلبات الإفصاح لارتباط التأكيد بخلاف ارتباطات المراجعة والفحص. أما إذا كانت العلاقة مع العميل هي ارتباط مراجعة أو فحص فإنه يتم تطبيق متطلبات الجزء الذي تمت مناقشته سابقاً في ذلك الفصل (جزء ٢٩٠) على أعضاء فريق المراجعة وعلى مكاتب الشبكة، علماً بأنه يخرج عن إطار ذلك المرجع أخلاقيات ارتباطات التأكيد المرتبطة بخدمات خلاف مراجعة وفحص القوائم المالية.



الجزء (ج) المحاسبون في الشركات الخاصة:

٧/٣

يصف ذلك الجزء من قواعد سلوك وآداب المهنة السابقة كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي السابق تناوله في الجزء (أ) على المحاسبين العاملين في الشركات الخاصة. كما يتناول ذلك الجزء أيضاً الظروف التي تبرز التخفيف من الالتزام بالمبادئ الأساسية مثل التعارضات المحتملة، إعداد المعلومات والتقرير عنها، توافر الخبرة اللازمة لإنجاز العمل، المصالح المالية، والمبررات. ولا يتضمن ذلك الجزء مناقشة الاستقلال، لأن المحاسبين في الشركات الخاصة لا يقدمون أي نوع من التأكيد وليس لهم دور مجتمعي، كما أنهم يعتبرون موظفين. لذلك من الصعب أن نطلب منهم الاستقلال عن التنظيم الذي يمثل مصدر الدخل لهم. قد يكون المحاسب في الشركات الخاصة موظفاً بأجر، أو شريك، أو مدير، أو شريك ومدير، أو متطوع. وقد يكون مسؤولاً عن إعداد والتقرير عن معلومات مالية وغير مالية، أو قد يقدم استشارات في مجال تحسين كفاءة الإدارة المالية أو أمور أخرى، كما قد يكون مسؤولاً عن مدى شرعية أهداف التنظيم، كما يتوقع منه تشجيع الالتزام بالأخلاقيات المهنية داخل الشركة، وألا يشترك - بعلم - في أي عمل أو يشغل منصب أو يمارس نشاطاً من شأنه إضعاف نزاهة وموضوعية وسمعة المهنة، وبما لا يتسق مع المبادئ الأساسية^(٢٩).

وفقاً لما تمت مناقشته في الجزء (أ)، فإن الالتزام بالمبادئ الأساسية قد يتهدد بعدد من الظروف والملابسات. ولكن تصنف تلك التهديدات وفقاً لأحد التصنيفات التالية: المصلحة الشخصية، الفحص الذاتي، التأييد، الاعتياد، والإكراه.

ويعتبر تهديد المصلحة الشخصية من أكثر صور التهديدات شيوعاً للمحاسبين في الشركات الخاصة، ومن أهم صور ذلك التهديد ما يلي:

- وجود مصلحة مالية أو الحصول على قرض أو ضمان من الشركة.
- الاشتراك في وضع خطط الحوافز التي تضعها الشركة.
- إساءة استخدام أصول الشركة.
- القلق بشأن الأمان الوظيفي.
- الضغوط التجارية من خارج الشركة التي يعمل فيها.

وهناك أمثلة لحالات أو لظروف قد تؤدي إلى نشأة تهديدات الفحص الذاتي والتأييد للمحاسب في الشركات الخاصة. ومن أمثلة مسببات تلك التهديدات: تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة لعملية الاندماج وذلك بعد القيام بدراسة جدوى تدعم قرار الاندماج، أو قد يؤدي ذلك إلى تهديد الفحص الذاتي. بالإضافة إلى ما سبق، فإن أية بيانات مضللة أو مزيفة تم الاعتماد عليها عند تحديد أهداف الشركة ومشاركة المحاسب في تلك الأهداف قد تؤدي إلى نشأة تهديد التأييد.

- وتشمل أمثلة الظروف التي قد تؤدي إلى نشأة تهديد الاعتیاد للمحاسبين في الشركات الخاصة ما يلي:
- كونه مسئولاً عن سياسات التقرير المالي بالشركة في حالة اشتراك أحد أقاربه - والذي تم تعيينه بالشركة - في اتخاذ قرارات مؤثرة على وظيفة التقرير المالي بالشركة.
 - وجود ارتباط لفترة طويلة مع المصادر المؤثرة في قرارات الشركة.
 - قبول هدايا أو معاملة مميزة ما لم تكن القيمة رمزية.

- وتشمل الأمثلة التي قد يترتب عليها تهديد الإكراه للمحاسب في الشركات الخاصة ما يلي:
- التهديد بالفصل للمحاسب أو أحد أقاربه بسبب عدم الاتفاق حول تطبيق مبدأ محاسبي أو على طريقة التقرير عن معلومات مالية.
 - محاولات الأشخاص ذوي النفوذ في التأثير على عملية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بتطبيق بنود عقود معينة أو مبادئ محاسبية معينة.

وكما سبق ذكره عند مناقشة الجزء (أ) من قواعد سلوك وآداب المهنة، تنقسم وسائل الحماية من التهديدات والتي تؤدي إلى التخلص من التهديدات أو تدنيها إلى المستوى المقبول إلى: (١) وسائل حماية تضعها المهنة، الأنظمة واللوائح، (٢) وسائل حماية توجد في بيئة العمل، وهي تشمل بالنسبة للمحاسبين ما يلي:

- الأنظمة والهيكل الرقابية للشركة.
- برامج السلوك والأخلاقيات بالشركة.
- التأكيد في إجراءات التعيين على اختيار طاقم من الأكفاء.
- أدوات الرقابة الداخلية القوية.
- العمليات الملائمة لغرض الالتزام بالنظم.
- تركيز قيادات الشركة على أهمية الالتزام بالسلوك الأخلاقي وتوقع تصرف العاملين بطريقة أخلاقية.
- السياسات والإجراءات المطبقة لرقابة جودة أداء العاملين.
- التوصيل المستمر في الوقت المناسب للسياسات والإجراءات - وأية تغيرات تطرأ عليها - إلى جميع العاملين في الشركة مع تعليم وتدريب أولئك العاملين على الالتزام بالسياسات وتطبيق الإجراءات.
- السياسات والإجراءات المطبقة لتشجيع العاملين على إبلاغ المستويات الأعلى في التنظيم عن أية مشاكل أخلاقية تواجههم دون خوف من العقاب.
- إستشارة محاسبين آخرين.



وفي أحيان متطرفة، عندما تفشل كل وسائل الحماية المتاحة وإذا كان من غير الممكن تدنية التهديد للمستوى المقبول، قد يجد المحاسب في الشركات الخاصة أنه من الأفضل أن يستقيل من المنظمة.

▪ التعارضات المحتملة (جزء ٣١):

بالرغم من أن ذلك الجزء قد تمت كتابته للمحاسبين في الشركات الخاصة، إلا أنه قد يحظى باهتمام المحاسبين في الشركات العامة أيضاً، حيث أن فهم التعارضات التي تحدث في بيئة العمل قد تعطي المحاسب انطباعاً عن جودة الأرقام المحاسبية. كما أنه في عديد من المواقف قد تتعارض مسؤوليات المحاسب تجاه الشركة والالتزامات المهنية المفروضة عليه بالالتزام بالمبادئ الأساسية.

في بعض الأحيان قد تفرض الشركة ضغوطاً على المحاسب لكي يتصرف بطريقة لا تجيزها الأنظمة واللوائح والمعايير المهنية. كما قد يكون محور التهديد هو تسهيل (أو التفاوض عن) تطبيق أساليب غير أخلاقية أو غير قانونية لإدارة الأرباح، أو تضليل أو خداع الآخرين (مثل المراجعين) وذلك بإقناعهم بالاعتماد على تقارير مضللة تتضمن تحريفات والتي أعدتها الشركة التي يعمل بها (مثل القوائم المالية، الإقرارات الضريبية، تقارير الأوراق المالية وغيرها).

وتشمل وسائل الحماية التي يمكن تطبيقها للتخلص من تلك التهديدات أو تدنيتهما للمستوى المقبول ما يلي:

- الحصول على نصيحة - كلما كان ذلك ملائماً - من داخل المنظمة عن طريق أحد مستشاري الشركة، أو جهة مهنية.
- استخدام إحدى وسائل حل الخلافات والتي يحددها نظام ولوائح الشركة.
- البحث عن استشارة قانونية.

▪ الأجزاء الفرعية الأخرى للجزء ج (٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥)

توجد أجزاء أخرى فرعية في الجزء (ج) والتي تتناول جوانب معينة لعمل المحاسبين في الشركات الخاصة. وتتضمن تلك الأجزاء الفرعية مناقشة لإعداد والتقرير عن المعلومات (جزء ٣٢٠)، إنجاز العمل بالخبرة الكافية (جزء ٣٣٠)، المصالح المالية (جزء ٣٤٠)، والمبررات (جزء ٣٥٠). وتخرج تلك الأجزاء الفرعية عن نطاق اهتمام ذلك الفصل.