

# دراسة لطبيعة التهديدات المؤثرة على استقلال المراجع في البيئة المصرية

دكتور

محمد اسماعيل عبد الله

مدير فرع الجامعة العمالية برأس البر

محل اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية  
في معظم اصداواتها.

وفي هذا المجال يوضح البعض (١)

As Concern a bout  
independence has increased, The  
profession has come under  
increasing pressure to take  
positive steps to minimize any  
potential for nonindependence.

والمستعرض لمستويات أداء المراجعة  
الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين  
القانونيين في اصداره الأول عام ١٩٤٩م  
لتسعة مستويات. وصداره الثاني في عام  
١٩٥٤ لعشرة مستويات. يجد الحرص على  
تبيان أهمية توافر مستوى أداء خاص  
بالاستقلالية لدى المراجع.

وقد تتابعت الدراسات بعد ذلك حول مقومات

تطبيق الاستقلالية في مجال المراجعة. وأوضح (٢)

R.K. Mautz & H. A. Shara

(1) Randolph A. Shockly, Perception of  
Auditors' Independence. An Emperical  
Analysis. The Accounting Review,  
October 1981, P. 185.

(2) Robert K. Mautz and Hussein A.  
Sharaf. Philosophy of Auditing,  
American Accounting Association,  
1961, pp. 230-231.

## طبيعة المشكلة :

المراجعة عملية منظمة تستهدف  
تجميع اكبر قدر ممكن من أدلة الاثبات  
المرتبطة بالعمليات محل الفحص.  
وتقييمها من جانب المراجع وفق المعايير  
المطبقة. وتوصيل النتائج إلى المهتمين بها  
ومستخدميها.

بمعنى أن عملية المراجعة تتضمن  
ثلاث عمليات فرعية متتابعة هي :

أ - عملية تجميع لأدلة الاثبات.

ب - عملية تقييم لأدلة الاثبات في  
ضوء المعايير المطبقة.

ج - عملية توصيل النتائج إلى  
المستخدمين عن طريق التقارير.

وعند تطبيق المراحل الثلاث السابقة  
يجب أن تتوافر لدى المراجع  
الاستقلالية، الكاملة حتى يستطيع أن  
يحقق الهدف من المراجعة. وإذا ما حدث  
نقص أو ضعف للمستوي المفترض  
للإستقلالية سيكون لذلك أثره المباشر  
على نتائج المراجعة. ومن هنا يقال دائماً  
بأن الاستقلالية هي بمثابة القلب  
The heart لعملية المراجعة.

ونظراً للأهمية الخاصة للاستقلالية  
في مجال المراجعة فقد كانت ومازالت

وأيضاً أوضح البعض الآخر في هذا المجال ما يلي،<sup>(٢)</sup>

“No other Standard in the Code of Professional Conduct is more important than independence”.

وما زالت الدراسات والاصدارات مهمة حتى الآن بهذا الجانب في محاولة لرفع مستوى الاستقلالية ومن ثم نتائج الأداء الكلى للمراجعة. وآخر هذه الاصدارات المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٤) الصادر فى أبريل عام ٢٠٠٤م تحت عنوان « معيار السلوك المهني (الاستقلالية) ».

وقد أورد هذا المعيار تحت عنوان التهديدات التى تواجه الاستقلالية خمسة تهديدات هي؛<sup>(٤)</sup>

(أ) وجود مصلحة شخصية للمراجع  
"Self-Interest"

(ب) القيام بمراجعة ما تم إعداده  
بمعرفة نفس المراجع "Self-Review".

(ج) الدفاع عن مصالح العميل أمام  
الغير "Advocacy"

(د) التآلف غير المهني مع العميل  
"Familiarity"

فى عام ١٩٦١ فى دراسة عن فلسفة المراجعة صادرة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة حول هذا الجانب ما يلى :

يجب النظر إلى الحياد على أن له ثلاثة وجوه هامة. الأول يتمثل فى الحياد فى المدخل والاتجاهات، والوجه الثانى الخلو من التحيز سلباً أو ايجاباً. والوجه الثالث هو حتمية الفصل بين المراجعة وبين الأعمال الأخرى التى يقدمها المراجع فى صورة خدمات خاصة..

كما يرى أحد الكتاب<sup>(١)</sup> « أن فرض حياد مراقب الحسابات يقوم على ثلاثة مبادئ رئيسية متداخلة ومتكاملة تتمثل فى الحرية فى العمل، وعدم التحيز فى الفحص، وصدق الإفصاح فى التقرير..»

كما أوضح البعض أهمية الاستقلالية فى مجال المهنة كما يلى،<sup>(٢)</sup>

“The Value of Auditing depends heavily on the public’s perception of the independence of auditors. it is not surprising that Independence is the first subject addressed in the rules of Conduct”.

(١) دكتور محمود السيد الناغى، حياد مراقب الحسابات بين النظرية والممارسة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٨٢، ص ٦١٢.

(2) Alvin A. Arens & James K. Lobbecke, Auditing: An integrated Approach, Prentice Hall Inc: 2000 P-86.

(3) Donald. H. Taylor & G. William Glezen, Auditing : An Assertions Approach, John Wiley &

Sons: 1997 . p. 57.

(٤) معايير المحاسبة المصرية، وزارة التجارة الخارجية، ابريل ٢٠٠٤، ص ٢٩٢.

الباحث في هذا الاتجاه كان هذا البحث.  
تحليل لبعض الدراسات  
والممارسات المهنية في هذا  
المجال.

كانت وما زالت الدراسات والممارسات في  
هذا المجال متعددة يعرض الباحث منها ما  
يلي :

#### أ - الدراسات السابقة،

من بين الدراسات التي تمت في هذا  
المجال ما يلي :

① دراسة المعهد الأمريكي للمحاسبين  
الاعتماديين AICPA في عامي ١٩٤٩ و  
١٩٥٤ ضمن المستويات الشخصية للمراجع  
حيث ورد في نص المستوى الثاني من  
مستويات التكوين الشخصي للمراقب ما  
يلي، (١)

"In all matters relating to the  
assignment an independence in  
mental attitude is to be maintained"

وهو ما أكده آخرون (٢) بقولهم أنه يجب  
أن يكون لمراقب الحسابات وجهة نظر  
مستقلة ومحايدة في كل الأمور المتعلقة  
بعملية المراجعة.

ويوضح أحد الكتاب (٣) أن المعهد ظل  
يرى أن وجود فرض حياد المراجع يعتمد  
أساساً على المقومات الذاتية أو الشخصية  
للمراجع وهي التي تتعلق بشخص المراجع

(هـ) الضغوط التي قد يفرضها  
العميل على فريق خدمة التأكيد  
"Intimidation"

والتساؤلات التي تظهر في هذا المجال  
- في رأى الباحث - والتي تتطلب اجابات  
عنها ما يلي،

١ - ما هي طبيعة التأثير لكل تهديد  
مما سبق على الاستقلالية؟

٢ - هل هذه التهديدات الخمسة هي  
كل التهديدات القائمة في البيئة  
المصرية؟

٣ - هل تأثير كل تهديد متساومع  
غيره؟ وهل هذه التهديدات لها ترتيب  
خاص من حيث الأهمية النسبية في  
البيئة المصرية؟

٤ - كيف يتم تقدير أثر هذه  
التهديدات على الاستقلالية؟

٥ - ما هي الجهة المسؤولة عن تقدير  
أثر هذه التهديدات؟

٦ - هل يمكن للمراجع اظهار هذه  
التهديدات في حالة وجودها ضمن  
تقرير المطول المقدم للإدارة أو في  
تقرير المختصر المنشور؟

٧ - ما هي أساليب الحماية الممكنة من  
هذه التهديدات؟

التساؤلات السابقة وغيرها تحتاج  
إلى تحديد اجابات عنها، وفي محاولة من

(1) Generally Accepted Auditing Standards, American Institute of Certified Public Accountants, New York 1954;

(٢) د. عبد المنعم محمود ود. عيسى أبو طبل. المراجعة، أصولها العلمية والعملية. دار النهضة العربية، ١٩٦٦، ص ٣٩٢.

(٣) د. محمود السيد الناضى. المراجعة إطار النظرية والممارسة. مكتبة الجلاء الجديدة بالمتصورة. الطبعة الثانية، ١٩٩٢، ص ٥١.

وتكوينه العلمى والخلقى وخبرته العملية إلى أن تخلى عن موقفه هذا فى عام ١٩٦٤ وأخذ بالمقومات الموضوعية إلى جانب المقومات الشخصية والمقومات الموضوعية تتمثل فيما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

٢) دراسة الدكتور محمود السيد الناعى بعنوان «حياد مراقب الحسابات بين النظرية والممارسة» فى عام ١٩٨٢ (١).  
تضمنت النتائج التالية :

أ - أن الحياد يمثل فرضاً رئيسياً من الفروض التى يمكن أن تشملها نظرية للرقابة على الحسابات، وأنه ذو مضمون متسع وشامل يبدأ منذ اختيار المراقب وينتهى بعد فترة من تقديمه لتقريره.

ب - أن فرض حياد مراقب الحسابات يقوم على ثلاثة مبادئ رئيسية متداخلة ومتكاملة تتمثل فى الحرية فى العمل. وعدم التحيز فى الفحص. وصدق الإفصاح فى التقرير. ولتحقيق كل مبدأ منها على الصورة المطلوبة عرض الباحث لمجموعة من القواعد الفرعية المشتقة من هذه المبادئ والواجب مراعاتها خاصة من جانب المنظمات المهنية، إذا ما كانت جادة فى تطوير المهنة وكانت القواعد المشتقة من مبدأ الحرية فى العمل هي :

- الاختيار أو التعيين.

- التقيير والعزل  
- تحديد الأتعاب.  
القواعد المشتقة من مبدأ عدم التحيز فى الفحص هي :  
- عدم وجود مصلحة شخصية.  
- استقلال المراجع الداخلى وتوفير أدلة الاثبات.

- التخصص فى العمل.  
القواعد المشتقة من صدق الإفصاح فى التقرير هي :  
- فترة الضمان.  
- إمكانية المساءلة.  
- عدم وجود قيود تشريعية.

ج - كما أوضح طبيعة علاقة هذد القواعد بالمبادئ المشتقة منها فى علاقتها بتوفير الحياد لمراقب الحسابات. وأكد على أن الحياد موقف يتطلب توافر وتعامل ثلاثة جوانب أساسية تبدأ مع اختيار المراقب وتستمر باستمرار عمله وتنتهى بعد تقديم تقريره. وتختلف درجة الحياد وفقاً لمدى توافر كل جانب منها تبعاً لدرجة توافر كل قاعدة متفرعة عنها فى علاقتها بتحقيق حياد المراقب.

٢) دراسة دكتور مصطفى على الباز بعنوان «البعد السياسى فى المحاسبة والمراجعة وأثره على استقلال مراجع الحسابات الخارجى» فى عام ١٩٨٨ (٢)

(١) المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. كلية التجارة. جامعة عين شمس. ١٩٨٢. ص ٥٨٥.  
(٢) مجلة الدراسات والبحوث التجارية. كلية التجارة - بنها. العدد الثانى. ١٩٨٨. ص ٢٨١.

للمراجع عن طريق تحقيق الاستقلال  
الدستورى والقانونى والمالى والتنظيمى  
لمهنة المراجعة الخارجية كجهاز للرقابة  
على سياسة الأفراد والجماعات والدولة  
فى ادارة الموارد المالية والاقتصادية  
للمجتمع وذلك لضمان تحقيق  
الاستخدام الأفضل أو الأمثل لهذه الموارد  
فى تحقيق الرفاهية الاقتصادية  
والاجتماعية العامة. الأمر الذى يعكس  
الأستقلال السياسى لمهنة المراجعة  
الخارجية لخدمة المجتمع.

ج - زيادة سيطرة الجهاز المركزى  
للمحاسبات كجهاز حكومى على مهنة  
المراجعة الخارجية فى مصر مما أدى إلى  
إنخفاض مساهمة مكاتب المحاسبة  
والمراجعة الوطنية الخاصة فى تحقيق  
الرقابة على موارد المجتمع. بالإضافة الى  
إنخفاض المستوى المهنى للمراجعة  
الخارجية. وبالتالي ضعف الاستقلال  
المهنى والسياسى الحقيقى المطلوب  
للمراجع الخارجى لابداء الرأى الفنى  
المحايد بحرية مهنية وسياسية تامة.

د - كما يرى صاحب الدراسة أن علم  
ومهنة المحاسبة والمراجعة فى حاجة  
اليوم الى تخصص عال فى مجال العمل  
السياسى وذلك للمشاركة النشطة فى  
تنظيم وتقييم ورقابة الجانب المالى  
والمحاسبى للعمل السياسى فى المنظمات  
والنوادى والاحزاب والانتخابات  
السياسية والمؤسسات الصحفية  
والاعلامية ووحدات السلك الدبلوماسى.

اشتملت على النتائج التالية:

أ - أن السياسة والمحاسبة والمراجعة  
هى علوم اجتماعية. توجد بينها الآن  
علاقة تأثيرية غير متوازنة. حيث  
تسيطر السياسة بدرجة كبيرة على مهنة  
المحاسبة والمراجعة. بحجة انها هى  
السياسة هى صاحبة السيادة والسلطان  
والسلوك القيادى الأول على جميع  
الأفراد والجماعات والتنظيمات المهنية  
وغير المهنية فى المجتمع الديمقراطى  
وغير الديمقراطى. ولذلك يوصى  
صاحب الدراسة بضرورة اقامة علاقة  
توفيقية متوازنة ومتنامية بين السياسة  
ومهنة المحاسبة والمراجعة. وذلك لتوفير  
ودعم القبول العام للمبادئ الفنية  
للمحاسبة والمعايير المهنية للمراجعة  
وأهمها معيار استقلال وحياد المراجع  
الخارجى وذلك بهدف تخفيض الصراع  
السياسى بين جماعات الضغط والمصالح  
وزيادة الثقة فى البيانات والمعلومات  
المحاسبية ونتائج المراجعة الخارجية أمام  
الرأى العام مما يكسب مهنة المحاسبة  
والمراجعة مركزاً سياسياً قوياً ومؤثراً فى  
المجتمع.

ب - وجود علاقة ايجابية قوية بين  
استقلال وحياد المراجع الخارجى وبين  
الحرية السياسية السائدة فى المجتمع.  
مما جعل مهنة المراجعة الخارجية تمثل  
سلطة رقابية مستقلة. ولذلك يوصى  
الباحث بضرورة دعم الحرية السياسية

رقم ٢٤ معيار السلوك المهني،  
«الاستقلالية». ويهدف هذا المعيار إلى  
مساعدة المؤسسات المهنية وأعضاء فريق  
العمل في خدمات التأكد للقيام بما يلي :

أ - تحديد التهديدات التي تواجه  
الاستقلالية.

ب - تقييم ما اذا كانت هذه التهديدات  
غير جوهرية.

ج - في حالة جوهرية هذه  
التهديدات، تحديد وتطبيق أدوات  
الحماية المناسبة لازالة هذه التهديدات  
أو تخفيضها إلى مستوى مقبول والا إنهاء  
العلاقة أو المصلحة التي تؤدي إلى هذا  
التهديد أو الاعتذار عن قبول أو  
الاستمرار في تقديم خدمة التأكد.

كما أشار المعيار إلى المفهوم المنهجي  
للالستقلالية خاصة من ناحية الجوهر  
والشكل. فالاستقلالية من حيث الجوهر  
يقصد بها حالة من صفاء الذهن تسمح  
بإبداء رأى بدون أى ضغوط قد تؤثر على  
الحكم الشخصى المهني للفرد وتسمح له  
بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة  
الشك المهني اما الاستقلالية من حيث  
الشكل يقصد بها الابتعاد عن الوقائع  
والظروف التي قد يستخلص منها طرف  
خارجي (موضوعي وعلى دراية بكل  
المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات  
الحماية المطبقة) أنه قد تم التأثير على  
نزاهة وموضوعية والشك المهني لمؤسسة  
المراجعة أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ  
خدمة التأكد.

## ب - نتائج الممارسات المهنية:

من أهم الممارسات ما يلي :

### ١) في مصر:

ورد في قانون الشركات المساهمة رقم  
٢٦ لسنة ١٩٥٤ أحكام خاصة بالتعيين  
والعزل لمراقب الحسابات وامتدت هذه  
الأحكام وموادها إلى القانون ١٥٩ لسنة  
١٩٨١ كما اصدر وزير الاقتصاد القرار  
الخاص باصدار المجموعة الأولى من  
معايير المراجعة فى سبتمبر ٢٠٠٠ وجاء  
فى مقدمتها انه تمشيا مع التطورات  
الدولية المعاصرة وارتقاء بمهنة المحاسبة  
والمراجعة وتدقيق الحسابات وتدعيما  
لسوق الأوراق المالية وتطوير أداء  
قطاعات الاستثمار وتدعيم الشفافية  
والافصاح وما يتطلبه ذلك من ضرورة  
توافر درجة عالية من الدقة والموضوعية  
فى البيانات التي تحتويها القوائم المالية  
وضرورة التأكد من الاجراءات المتبعة فى  
اعداد وعرض هذه التقارير من خلال  
الأساليب المختلفة لمراجعة وفحص  
الحسابات كان لا بد من اصدار مجموعة  
من معايير المراجعة وتدقيق الحسابات  
التي يتعين ان يلزم بها كافة المتعاملين فى  
هذا الحقل.

وشملت المجموعة الأولى ستة معايير  
الا انها حلت من معيار الاستقلالية. وفى  
ابريل عام ٢٠٠٤ ورد ضمن معايير  
المحاسبة المصرية المعيار المحاسبى المصرى

تربطه بها علاقة عمل ويكون مستقل  
عن ادارتها الداخلية.

٦/٥ لا يجوز التعاقد مع مراقب  
حسابات الشركة لأداء أية أعمال اضافية  
للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة  
على ألا يكون هذا العمل الاضافى من  
الأعمال التى تخضع لمراجعة أو تقييم أو  
إبداء رأى ذات مراقب الحسابات عند  
مراجعته لحسابات الشركة وقوائمها  
المالية. كما يجب أن تتناسب أتعاب أداء  
الأعمال الاضافية مع طبيعة العمل  
المطلوب وألا تصل قيمتها بالنسبة  
لأتعاب مراقب الحسابات عن أعمال  
المراجعة إلى الحد الذى يهدد استقلاله  
فى أداء عمله وفى جميع الأحوال يجب  
أن تعرض تلك التكاليفات فى أول اجتماع  
تال للجمعية العامة للشركة.

٧/٥ يكون مراقب الحسابات مستقلا  
ومحايداً فيما يبدية من آراء. ويجب أن  
يكون عمله محصناً ضد تدخل مجلس  
الادارة وألا يكون تقرير استمراره فى  
عمله وتقدير أتعابه مما يمكن أن يتحكم  
مجلس الادارة فيه.

ويتضح من ذلك مدى أهمية الدور  
المعلق على مراقب الحسابات لتحقيق  
مبادئ حوكمة الشركات فى مصر على  
ضوء المتغيرات العالمية. وأهمية توافر  
عنصر الاستقلال لمراقب الحسابات  
بعيداً عن من يمكن أن يواجهه من  
تهديدات فى البيئة المصرية.

وعلى ما تقدم فإن المشرع المصرى لا  
يجيز للمراجع أو لأحد أعضاء فريق  
خدمة التأكيد أن يكون مؤسساً أو عضواً  
فى مجلس ادارة الشركة الخاضعة  
لخدمة التأكيد، أو يكون مشتغلاً بها بصفة  
دائمة بأى عمل فنى أو ادارى أو استشارى  
كما لا يجوز له ان يكون شريكاً أو موظفاً  
لد أحد مؤسسى الشركة أو لدى عضو فى  
مجلس ادارتها او لدى شخص يشتغل بأى  
عمل فنى أو ادارى أو استشارى لحساب  
هذه الشركة أو من ذوى قرياه حتى  
الدرجة الرابعة. كما ان المادة ١٠٧ من  
القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ منعت مراقب  
الحسابات من ان يعمل مديراً للشركة  
التى كان عضواً بمجلس ادارتها أو كان  
يراجع حساباتها، أو أن يشتغل بصفة  
دائمة أو مؤقتة بأى عمل فنى أو ادارى أو  
استشارى لديها قبل انقضاء ثلاث سنوات  
على الأقل من تركه لمراجعتها حتى لا  
يكون قبوله لمثل هذا العمل مكافأة له  
على ما قد اكتشفه وأخفاه اثناء  
مراجعته لها من قبل.

وقد أفرد دليل قواعد ومعايير  
حوكمة الشركات بجمهورية مصر  
العربية (١) والذى يمثل تنظيمًا وبيانًا  
للسلوك الجيد فى إدارة الشركات وفقاً  
للمعايير والأساليب العالمية التى تحقق  
توازناً بين مصالح الأطراف المختلفة.  
العنصر الخامس لمراقب الحسابات وقد  
ورد به ما يلى :

١/٥ يكون للشركة مراقب حسابات لا

(١) دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية. مركز المديرين بوزارة الاستثمار. اكتوبر  
٢٠٠٥. ص ٢٢. ٢٢.

## ٢) المملكة العربية السعودية:

نصت المادة ١٢٠ من نظام الشركات على العلاقات التي يجب على المراجع الخارجى تجنبها للحفاظ على استقلاله ويعتبر تركيز نظام الشركات على ما قد يؤدي إلى الشك فى استقلال المراجع فى نظر الآخرين وعدم تعرض النظام للاستقلال الفكرى للمراجع الخارجى شئى طبيعى حيث تعتمد فعالية نظام الشركات كغيره من الأنظمة على موضوعية نصوصه (وجود ما يدل على الالتزام أو عدم الالتزام بها) ومن الواضح ان تحديد الاستقلال الفكرى للمراجع الخارجى يعتمد اساسا على المراجع نفسه ولا جدوى من استقلاله فى نظر الآخرين إذا لم يحتفظ باستقلاله الفكرى وحياده وموضوعيته فى تنفيذ عملية المراجعة، وجاء فى معيار الحياد والموضوعية والاستقلال الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين انه يجب على المراجع ان يكون مستقلا استقلالاً تاماً فى جميع ما يتعلق بالمراجعة كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن الاثبات فى المراجعة وعند الوصول الى رأى على القوائم المالية. كما يجب على المراجع أن يتجنب ما يحمل الآخرين على الشك فى استقلاله وحياده وموضوعيته ويجب على المراجع أن يتأكد من استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة ويجب على المراجع حجب الرأى

على القوائم المالية للمنشأة اذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة بما فى ذلك الاستقلال الفكرى. ويجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التى يقوم بمراجعة قوائمها المالية.

## ٣) الولايات المتحدة الأمريكية:

تبدو مساهمة كل من معهد المحاسبين القانونيين والجمعية الأمريكية للمحاسبة ويورصة الأوراق المالية ومكتب المحاسبة العام GAO فى تدعيم وتعزيز استقلال مراجع الحسابات كما ان معيار الحياد والاستقلال فى الولايات المتحدة الأمريكية يوجب استقلال المراجع استقلالاً فكرياً فى جميع ما يتعلق بالمراجعة لكي يخرج بتقرير موضوعى عن وضع المنشأة التى يراجعها فلا بد أن لا يكون له صلة وان لا يصيبه ضرر بسبب ما يتوصل اليه من رأى لا من قريب أو بعيد، ويوضح انه لا يعرف استقلال المراجع الا المراجع نفسه. ولكن مما يدل على ذلك الاستقلال انعدام أى التزام عليه أو معلق له لدى المنشأة التى يراجعها أو ادارتها أو ملاكها. وبالتالي لا يكفى أن يكون المراجع محايداً بل لا بد ان يتجنب ما يحمل العامة على الشك فى حياد.



④ فرنسا: (١)

ولو كان يعتقد في قدرته على الالتزام بالاستقلال والموضوعية.

⑥ إنجلترا:

وجود مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز منذ عام ١٨٨٠ وكذلك قانون الشركات الانجليزي الذي اشتمل على حقوق وواجبات مراقب الحسابات وتعيينه وعزله وكذلك أحكام المحاكم الانجليزية التي اصطلت لفكرة الحياد والاستقلال لدى مراقب الحسابات كل ذلك أدى إلى توفير مناخ لتعزيز استقلال وحياد مراقب الحسابات في مزاويلته لعمله.

حضرت المادة ٢١٩ من القانون الفرنسي رقم ٥٢٧ لسنة ١٩٦٦ على مراقب الحسابات مزاولة أى نشاط تجارى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كما يحظر على مراقب الحسابات أن يمارس أى عمل مأجور واستثنت من ذلك القيام بتدريس المناهج العلمية فى مجال المهنة أو العمل لدى مراقب حسابات آخر كما جاء فى المادة ٢٢٠ من نفس القانون انه لا يجوز أن يعين مراقبا لحسابات شركة أحد أقارب مؤسس أو مديرى أو أعضاء مجلس ادارتها حتى الدرجة الرابعة.

⑤ ألمانيا:

وفى عام ١٩٧٥ تم تأصيل قواعد السلوك المهنى بمعرفة مجمع المحاسبين القانونيين والتي جاء فيها « أنه يجب على الأعضاء تجنب العوامل التى قد تؤثر على درجة الموضوعية والحياد فى مزاويلتهم لعملتهم. كما انها اعتبرت ان حصول مراقب الحسابات على جزء كبير من دخله الاجمالى من عميل واحد أو من مجموعة شركات تنتمى الى مجموعة واحدة يضعف استقلاله فى مواجهة هذا العميل.

يعمل المراجع كمساعد أو ناصح للإدارة ويقدم تقريراً عن نتائج فحصه للقوائم المالية ولا يسمح له بممارسة الأعمال المرتبطة بالضرائب بجانب عمله، إذ يجب عليه أن يعمل مراجع فقط، وجاء فى المادة ١٦٤ من نظام الشركات الألمانية أنه لا يجوز أن يعين مراجعاً لمنشأة ما إذا كان عضواً فى مجلس الإدارة أو مجلس مستشارى المنشأة أو كان موظفاً بها خلال السنوات السابقة. وإذا كان ممثلاً قانونياً لها أو عضواً فى مجلس المستشارين أو شريكاً أو مالكا للمنشأة أو أن يكون له علاقة تجارية معها، أو إذا كان موظفاً فى المنشأة، ويجب على المراجع ان يمتنع عن قبول مهمة المراجعة إذا ظهر ما يوحي بعدم استقلاله وموضوعيته حتى

من العرض السابق يبدو أن مضمون الحياد فى الممارسة العملية كما يراه أحد الكتاب (٢) يختلف من دولة الى أخرى وفقاً لمكانة المهنة بها ودرجة الوعى بأهمية المعلومات التى تنتج عنها فكما زادت هذه الدرجة كلما كان لذلك أثره على النظرة الى أهمية حياد المراقب.

(١) ياسر أحمد ابراهيم، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد الخامس والعشرون، يناير - مارس ٢٠٠٥، ص ٤٠.

(٢) دكتور محمود السيد الناغى، حياد مراقب الحسابات بين النظرية والممارسة، مرجع سابق، ص ٥٩٦.

البيئة المصرية على استقلالية المراجع.

٢ - لا أثر لتهديدات الاستقلالية على أساليب عمل المراجع.

٢ - لا أثر لتهديدات الاستقلالية على مضمون تقرير المراجع.

### تنظيم البحث:

تم تناول البحث من خلال محاولة الاجابة عن التساؤلات السبعة السابقة فى إطار أهدافه وحدوده وفروضه. بعد التحليل لبعض الدراسات والممارسات المهنية فى مجال الاستقلالية والحياد.

١/١ ما هى طبيعة التأثير لكل تهديد مما سبق على استقلالية المراجع؟

اهتم المعايير المحاسبى المصرى رقم (٢٤)، معيار السلوك المهنى، الاستقلالية، فى عرضه لطبيعة التهديدات كل على حده بأسباب ظهوره أو ما أطلق عليه، النشأة، وفيما يلى تحليل لها،

١/١/١ التهديد الأول المتعلق بالمصالح الشخصية ينشأ عندما يمكن أن تستفيد مؤسسة المراجعة أو أحد أعضاء فريق خدمة التأكيد من وجود مصلحة مالية مع العميل أو من تعارض المصالح الشخصية مع العميل وفيما يلى - على سبيل المثال لا الحصر - أمثلة لبعض الحالات التى قد تشير لوجود هذا التهديد.

أ - وجود مصلحة مالية مباشرة أو

والخلاصة فى هذا المجال هى أن الاهتمام بمجال الاستقلال للمراجع قديم ومتجدد سواء فى الدراسة أو الممارسة المهنية لعملية المراجعة، وما زال الموضوع يحتاج الى المزيد فى اتجاه التعارف على الحدود المقبولة مهنيًا لاستقلال وطبيعة التهديدات التى تواجهه وكيفية تخفيض آثارها السلبية.

### الهدف من البحث:

يستهدف هذا البحث تحقيق ما يلى :

١ - تحليل لنتائج الدراسات السابقة فى مجال التهديدات المؤثرة على استقلالية المراجع.

٢ - تحليل لطبيعة التهديدات المؤثرة على الاستقلالية فى البيئة المصرية.

٢ - مدخل لتخفيض الآثار السلبية للتهديدات التى تواجه الاستقلالية فى البيئة المصرية.

### حدود البحث:

رأى الباحث أن تركيز البحث على البيئة المصرية وفى مجال مراجعة الشركات المساهمة فى قطاع الأعمال الخاص، دون شركات القطاع العام والشركات المشتركة الخاضعة لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات باعتبار أن التهديدات السابقة غير قائمة فى الجهاز المركزى للمحاسبات بنفس المستوى.

### فروض البحث:

١ - لا أثر لتهديدات الاستقلالية فى

المجال الى أنه عندما تمثل الأتعاب الدورية التي يدفعها عميل واحد أو مجموعة من العملاء المرتبطين جزءا كبيرا من مجموع إيرادات المحاسب الممارس العام للمهنة أو الهيئة المحاسبية. فإن الاعتماد على هذا العميل أو مجموعة العملاء يثير شكوكا حول الموضوعية.

ومن غير الممكن إعطاء إرشادات محددة تبين نسبة الإيزادات التي تأتي من عميل واحد أو مجموعة من العملاء المرتبطين الى مجموعة إيرادات المكتب التي تعتبر غير مقبولة ومع ذلك إذا كانت تلك الأتعاب هي كل إيرادات المكتب أو تمثل جزءا هاما نسبيا من إيرادات المكتب يجب ان يدرس المحاسب بحرص ما إذا كان الاستقلال أو الموضوعية قد شابهما شائبة وقد ينشأ موقف مشابه إذا كانت الأتعاب التي تستحق قبل العميل مقابل خدمات مهنية لم تحصل لمدة طويلة خاصة إذا كان جزء كبير منها لم يتم تحصيله قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات للعام التالي.

مصلحة مالية هامة غير مباشرة مع عميل خدمة التأكد.

ب - وجود قرض أو ضمان مقدم من أو الى عميل خدمة التأكد أو أي من المديرين أو المسئولين لدى العميل.

ج - اعتماد المؤسسة بشكل أساسي على اجمالى الأتعاب من أحد عملاء خدمات التأكد.

د - القلق بشأن امكانية فقدان العميل.

هـ - وجود علاقة عمل وثيقة مع عميل خدمة التأكد.

و - احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى عميل خدمة التأكد.

ر - ربط أتعاب خدمة التأكد بأحداث أو شروط مستقبلية ، وفي هذا المجال يوضح البعض (١) أن تحديد الأتعاب يخضع لعوامل متعددة عددها في ١٨ متغيراً. ولا تتوقف على رغبة العميل أو مساومة المراجع في ذلك.

٨/١ كما أوضح أيضا الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة (٢) في هذا

(١) دكتور ماهر مصطفى أحمد. العوامل المحددة لأتعاب مراقب الحسابات. مجلة المحاسب. جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. ابريل ١٩٩٨. ص ٢٢، ٢١. التغييرات الثمانية عشر هي:

- ١ - حجم منشأة العميل.
- ٢ - الشكل القانوني لمنشأة العميل.
- ٣ - المخاطر التي يواجهها المراجع.
- ٤ - طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل.
- ٥ - الصاريف التشغيلية لعملية المراجعة.
- ٦ - نوع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة.
- ٧ - عدد التقارير المطلوبة من مكتب المراجعة.
- ٨ - نوع التقارير المطلوبة من مكتب المراجعة.
- ٩ - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق لمنشأة العميل.
- ١٠ - طبيعة نشاط منشأة العميل.
- ١١ - عمر مكتب المراجعة.
- ١٢ - مدى تعقد أنشطة العميل.
- ١٣ - مدى تعقد عقلية المراجعة.
- ١٤ - كفاءة الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة.
- ١٥ - التأهيل العلمي والخبرة العملية للعاملين بمكتب المراجعة.
- ١٦ - ارتباط مكتب المراجعة ببعض مكاتب المراجعة العالمية.
- ١٧ - ارتباط مكتب المراجعة بأحد المكاتب الخمسة الكبار.
- ١٨ - ارتباط مكتب المراجعة بأحد المكاتب الخمسة الكبار.

(٢) الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة. المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين. فبراير ١٩٩٢. ص ١٢.

جهة أخرى فإن اهتمام كل من قوانين الشركات ودساتير المهنة في معظم الدول ومنها مصر بالنص على مراعاة تضادى وجود مصلحة مالية للمراقب في الوحدة محل المراجعة يؤكد النتيجة السابقة.

وفي هذا المجال حرص المشرع في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بالشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والتوصية بالأسهم واللائحة التنفيذية له على ما يلي:

مادة ١٠٤- لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس ادارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فنى أو ادارى أو استشارى فيها (١).

ولا يجوز كذلك أن يكون المراقب شريكا لأى شخص يباشر نشاطا مما نص عليه في الفقرة السابقة أو أن يكون موظفا لديه أو من ذوى قرىبه حتى الدرجة الرابعة.

ويقع باطلا كل تعيين يتم على خلاف الأحكام المنصوص عليها في هذه المادة.

مادة ١٠٧- لا يجوز لمراقب حسابات شركة المساهمة قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل بها أن يعمل مديرا أو عضوا بمجلس الادارة أو أن يشتغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فنى أو ادارى أو استشارى في الشركة التى كان يعمل بها.

ويعتبر باطلا كل عمل يخالف حكم

ويستثنى مما تقدم مكاتب المحاسبة الجديدة أو تلك التى تنوى التوقف عن العمل كما يستثنى أيضا فرع المكتب الذى يعتمد على عميل واحد فى دخله أو مجموعة من العملاء المرتبطين وقد يكون هذا هو الوضع إذا كان مكتب المحاسبة الفرعى يقوم بمراجعة القوائم المالية لعميل معين يمثل الايراد من هذا العمل جزءا رئيسيا من دخل الفرع وفى مثل هذه الأحوال يجب أن يخضع العمل الذى يقوم به مكتب المحاسبة الفرعى للفضص من قبل شريك فى مكتب المحاسبة الرئيسى.

#### الاتعاب المعلقة على شرط

٩/١ يجب أن لا تكون الاتعاب المهنية لمكتب المحاسبة معلقة على شرط أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة.

ولا تعتبر الاتعاب التى تحددها المحكمة أو السلطات العامة اتعابا معلقة على شرط.

وتعتبر الاتعاب المحددة على نسبة معينة من النتائج المالية المحققة أو على أساس آخر مشابهة لذلك اتعابا مشروطة وغير مقبولة.

وفى رأى الباحث أن هذا التهديد فى صورته التى أوردتها المعيار يمثل أكثر التهديدات لاستقلالية المراجع فى أدائه لعمله. ولعل ذلك هو ما جعل المعيار يأتى به فى أول التهديدات، هذا من جهة ومن

(١) القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١. باصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة. الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية. الطبعة الرابعة. ١٩٨٦. ص ٥١.

مظهر الاستقلال يتعرض للخطر كما لو كان المحاسب وصياً أو أميناً لاستثمار وأوصى أو وافق على الاستثمار في أسهم الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها فإنه من الظاهر أن له مصلحة بأن توصيته أو قراره كان صائباً.

وفي حالات المساهمة التي تمثل حصة هامة من رأس مال شركة عميله أو من أصول مكتب محاسبة لفرّد واحد أو من أصول شريك في مكتب محاسبة مشترك أو لزوجاتهم أو أبنائهم القصر. يكون للمحاسب عندئذ مصلحة مع العميل غير مقبولة وبالتالي يجب عدم قبول مهمة مراجعة الحسابات أو الاستمرار فيها ما لم يتم التصرف في الحصة. ويجب عدم اشتراك أي عضو في هيئة مكتب المحاسبة في مراجعة شركة يكون له فيها مصلحة مالية هامة نسبياً. (٢)

وفي حالة تولي مسئولية القيام بأية عملية استثمار للأسهم. فإنه في حالة مكتب المحاسب المملوك لفرّد واحد أو في حالة الشريك في مكتب مشترك لا يجوز للمالك الفرّد أو الشريك أو لزوجتيهما أو ابنتيهما القصر أن يكونوا أوصياء أو أمناء استثمار لا سهم تمثل جزءاً هاماً نسبياً من رأس المال المصدر أو مجمع الأصول ولا يجوز أن يقبل المحاسب مهمة مراجعة الحسابات.

هذه المادة ويلزم المخالف بأن يؤدي إلى خزانة الدولة المكافآت والمرتبات التي صرفت له من الشركة. (١)

كما نص الميثاق العام لدستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر في مصر عام ١٩٩٢ عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين على ما يلي: (٢)

تؤدي المصلحة المالية للمحاسب مع العميل الى الاعتقاد بأن الاستقلال والموضوعية قد شابهما شائبة. ويمكن أن تنشأ هذه المصلحة المالية في أحد الأحوال التالية:

أ - وجود مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة للمحاسب مع العميل.

ب - أن يكون المحاسب أميناً لاستثمار أموال العميل أو مديراً لأموال يكون للعميل مصلحة مالية فيها.

ج - اقراض المحاسب للعميل أو الاقتراض منه أو من أي مدير أو مساهم رئيسي في شركة عميله.

وتشمل المصلحة المالية غير المباشرة المصالح المالية الهامة نسبياً لزوجته المحاسب أو ابنته أو أقاربه حتى الدرجة الثانية.

وعندما يحتفظ المحاسب بأسهم مملوكة لشخص ثالث وتمثل هذه الأسهم جزءاً هاماً من رأس مال شركة عميله فإن

(١) القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٨١. مرجع سابق. ص ٥٢.

(٢) الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة. المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين. فبراير ١٩٩٢. ص ٩.

(٣) المرجع السابق. ص ١٠٩.

٢- إن المصالح المالية غير المباشرة تتوافر عندما توجد علاقة ملكية بين المراجع وعميل خدمة التأكيد. مثال ذلك وجود استثمارات للمراجع لدى منشأة العميل بأية صورة.

٢/١/١ تهديد الاستقلالية المتعلق بمراجعة ما تم اعداده بمعرفة نفس المراجع "Self-Review" ينشأ في الحالات التالية:

١- في حالة قيام المراجع باعادة تقييم رأياً أو تأكيداً أو شهادة أو حكم شخصى سبق أن أصدره عن عملية تأكد أو أي عملية أخرى سابقة وذلك للوصول إلى نتائج بشأن عملية تأكد حالية يقوم بها. أو

٢- عندما يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكيد مديراً أو مسئولاً سابقاً لدى عميل خدمة التأكيد أو كان موظفاً فى موقع من خلاله يستطيع ممارسة نفوذ مباشر أو جوهري على موضوع عملية خدمة التأكيد وتشمل أمثلة الحالات التي تنشأ فيها هذه النوعية من التهديدات - على سبيل المثال وليس الحصر - ما يلي (٢)

أ- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكيد مديراً أو مسئولاً لدى عميل خدمة التأكيد أو أنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة.

ب- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة

وقد يتم الحصول على الأسهم بصورة لا دخل للمحاسب فيها كما لو ورت المحاسب أو تزوج من مساهم عندما يكون الاستقلال مطلوباً وتمثل الأسهم قيمة هامة نسبياً فإنه يجب عليه إما التخلص من الأسهم خلال سنتين على الأكثر أو عدم الاستمرار في مهمة مراجعة حسابات الشركة.

ويحظر على المحاسب الفردي أو الشريك فى مكتب هو أو زوجته أو أبنائه القصر أن يقرض العميل أو يقترض منه أو يحصل على قرض بضمانة العميل أو أن يقترض العميل بضماناته. (١)

ولا ينطبق القيد الأخير على القروض من وإلى المؤسسات المالية أو غيرها من المؤسسات عندما تتم تحت ظروف وشروط ومتطلبات الانتماء العادية مثل الاقتراض بضمانات عقارية، والحسابات الجارية، وحسابات الأيداع مع البنوك والتعامل مع جمعيات البناء.. الخ.

وفى ميثاق السلوك المهني بالولايات المتحدة الأمريكية خصص القاعده ١٥١ لتبيان أثر المصلحة المالية على الاستقلال حيث أوضح (٢) ما يلي :

١- إن قواعد الاستقلال تطبيق عادة بحيث تتفادى العلاقات الخاصة لمراقب الحسابات مع عميل خدمة التأكيد. حيث تمثل هذه العلاقة تهديداً مباشراً لعنصر الاستقلال.

(١) الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة. مرجع سابق. ص ١٠.

(٢) Alvin A. Arens, Randal d-Elder, Mar S. Beasley, Auditing and Assurance services, Person Prentice - Mall, 2005, p. 87.

(٢) معايير المحاسبة المصرية. مرجع سابق. ص ٢٩٦.

العميل ونشاطاته، كما أن الكثير من الشركات (خاصة الشركات الصغيرة) ستضار إذا حرمت حق الحصول على خدمات أخرى من جانب المحاسبين. وكثيرا ما يقوم المحاسبون أثناء المراجعة بتقديم النصيحة لعملائهم وبصفة خاصة بالنسبة لمراجعة حسابات المنشآت الصغيرة وتقديم النصيحة لها عن الجوانب الضريبية فإن المهمتين تكونان متشابكتين بدرجة يصعب فصلهما، بالإضافة إلى ذلك فإن أحد المفاهيم الرئيسية في المراجعة تنطوي على قيام المراجع بفحص الرقابة الداخلية ويتطلب ذلك بالضرورة تقديم اقتراحات لتحسين النظام، ولكل هذه الأسباب يكون من الصعب تعريف حدود الخدمات التي يمكن لمراقبي الحسابات أن يقدموها، وتعتبر الخدمات التي يقدمها المحاسب في مجال الخدمات الإدارية والضرائب خدمات استشارية ويجب أن لا تأخذ هذه الخدمات دور وظائف الإدارة في الشركات العميلة، وأن موضوعية المحاسب لا تتأثر بتقديم خدمات استشارية بشرط أن لا تتضمن هذه الخدمات إتخاذ قرارات هي من سلطة إدارة الشركة أو تنطوي هذه الخدمات على تحمل المسؤولية عن قرارات الإدارة.

من حيث المبدأ لا يعتبر تقديم خدمات محاسبية أخرى هو المعيار في تقرير موضوعية المحاسب، ومع ذلك يجب أن يكون المحاسب حريصا ألا يتعدى الجانب الاستشاري في الخدمات الإدارية

التأكد موظفاً ليدى عميل خدمة التأكد في موقع يسمح له ممارسة تفوذ مباشر وجوهري على موضوع عملية خدمة التأكد، أو أنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة.

ج - القيام بخدمات أخرى لعميل خدمة التأكد تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد، وفي هذا المجال يرى البعض، أهمية وجود مستويات أداء أو قواعد اخلاقية تتعلق بطبيعة عمل المستشار الضريبي نظراً للاختلاف الكبير بين دور مراقب الحسابات ودور المستشار الضريبي من حيث طبيعة الخدمة التي يقدمها كل منهما، (١)

د - اعداد البيانات الأساسية التي تستخدم في اعداد القوائم المالية أو اعداد سجلات أخرى تكون بذاتها موضوع عملية خدمة التأكد.

ولم يقتل الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة (٢) التعرض لهذا النوع من التهديدات حيث أشار إلى أنه عندما يقوم المحاسب بأداء خدمات أخرى للعميل بجانب مهمة مراجعة حسابات العميل يجب توخي الحرص لعدم القيام ب مهام الإدارة أو إتخاذ قرارات هي في الأساس من مسؤوليات مجلس الإدارة أو من مسؤولية الإدارة نفسها. ويعتبر المحاسبون في مركز يمكنهم من تقديم خدمات استشارية مالية وإدارية لعملائهم نظراً لأنهم على دراية بأحوال

(١) عبدالله العادلي، الحاجة إلى وجود معايير مهنية للاستشارات الضريبية مجلة المحاسب/ العدد (١٢) يناير - مارس ٢٠٠٢، ص ١١.

(٢) الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة. مرجع سابق، ص ١١، ١٢.

وفى رأى الباحث أن هذا التهديد للاستقلالية ذو أثر أقل من التهديد الأول كما أنه من الممكن توفير أساليب الحماية القانونية والتعاقدية التى تقلل من تأثيره السلبى على استقلالية المراجع، وقد بدأت المهنة بالفعل تتجه إلى أن يتضادى المراجع القيام بأعمال أخرى لنفس الوحدة بجانب خدمة المراجعة حتى يتوافر للاستقلال الظروف الملائمة لتحقيقه

٢/١/١ نوعيئة التهديدات المتعلقة بالدفاع عن مصالح العميل أمام الغير "Advocacy" تنشأ عندما تقوم مؤسسة المراجعة أو أحد أفراد فريق خدمة التأكيد بتعزيز أو الدفاع عن موقف أو رأى عميل خدمة التأكيد او عندما يفهم ذلك، بالدرجة التى قد تشير الى تفریطه فى الالتزام بالموضوعية ويحدث هذا الوضع فى حالة أن تقوم مؤسسة المراجعة أو أحد أفراد أعضاء خدمة التأكيد بتطويع حكمهم الشخصى ليكون على اتفاق مع حكم العميل. ومن أمثلة الحالات التى تنشأ فيها هذه النوعية من التهديدات التعامل فى الأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بعميل خدمة التأكيد أو الترويج لها.

ويرى الباحث أنه على الرغم من عدم وضوح التأثير المباشر لهذا التهديد على استقلالية المراجع فى البيئة المصرية إلا أنه كان أحد التهديدات الرئيسية التى هددت استقلال مكتب المراجعة

التى يقدمها العميل ٢٥% من مجموع اتعاب هذه الخدمات.

وكثيرا ما يطلب من المحاسب خدمة إعداد السجلات المحاسبية خاصة فى المنشآت الصغيرة التى يكون نشاطها محدودا بصورة لا تمكنها من تعيين هيئة للقيام بالعمل المحاسبى الداخلى ومن غير المحتمل أن تطلب المنشآت الكبيرة مثل هذه الخدمات فيما عدا الحالات الاستثنائية، وفى جميع الحالات التى يكون فيها الاستقلال مطلوبيا ويكون المحاسب معنيا بإعداد السجلات المحاسبية لعميل يجب مراعاة المتطلبات التالية،

أ - يجب أن لا يكون للمحاسب علاقة أو مجموعة من العلاقات مع العميل أو أى تعارض فى المصالح يشوب الأمانة والموضوعية.

ب - يجب أن يقبل العميل تحمل المسئولية كاملة عن إعداد القوائم المالية.

ج - يجب أن لا يقوم المحاسب بدور الموظف أو بدور الإدارة المسئولة عن تصريف العمليات.

د - فى العادة يجب أن لا يشترك موظفو مكتب المحاسبة الذين يعهد إليهم بإعداد السجلات المحاسبية فى فحص هذه السجلات كما أن قيام المحاسب بإعداد بعض السجلات المحاسبية أو إمساك الدفاتر يستلزم إجراء اختبارات مراجعة كافية لها.



نفوذ مباشر جوهرى بشأن موضوع عملية  
خدمة التأكد.

ج - الارتباط لضئرة طويلة بين  
المسئولين عن فريق خدمة التأكد مع  
عميل خدمة التأكد.

د - قبول هدايا أو ضيافة ما لم تكن  
ذات قيمة زهيدة من عميل خدمة التأكد  
أو مديرين أو مسئولين أو موظفين لديه.

وفى هذا المجال لم يغفل الميثاق العام  
لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة (٢)  
عندما أشار إلى أن المدى المسموح به من  
العلاقات الشخصية بين المحاسب وبين  
العميل أو المديرين الذين يشغلون مناصب  
رئيسية لدى العميل (مثل رئيس مجلس  
الادارة والعضو المنتدب. والمدير امالى ومن  
يشغلون مراكز مماثلة) يعد أمراً نسبياً  
وبصفة عامة يجب أن لا يقبل المحاسب  
مهمة يكون هناك احتمال ان يتعرض  
فيها لضغوط معينة. وقد تنشأ هذه  
الضغوط عندما تكون هناك مصلحة  
متبادلة للمحاسب مع مدير أو موظف  
لدى العميل أو تكون له مصلحة هامة  
نسبياً فى شركة مشتركة مع العميل.

وبالنسبة للعلاقات الأسرية التى  
تمثل ضغوطاً على تحقيق الاستقلال  
للمحاسب والتى تشمل الحالات التى  
يكون المحاسب الفرد أو الشريك فى مكتب  
محاسبة مشترك أو موظفاً فى مكتب  
المحاسبة. منوطاً به انجاز مهمة تتعلق

فى عملية Arther Anderson  
مراجعته لشركة انرون للطاقة مما ادى  
إلى إفلاس كليهما.

وفى مصر فإن توفير أدوات الحماية  
من هذا التهديد ممكنة بالنص فى لوائح  
سوق رأس المال على منع التعامل فى  
الأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بالعميل  
محل المراجعة أو الترويج لها.

٤/١/١ نوعية التهديدات  
المتعلقة بالتآلف غير المهنى  
مع العميل "Familiarity"  
وتنشأ عندما تكون هناك علاقات  
وثيقة مع عميل خدمة التأكد أو مديرية  
أو مسئولية أو موظفية بما يجعل مؤسسة  
المراجعة أو أحد أعضاء فريق خدمة  
التأكد متعاطفاً بصورة غير عادية مع  
مصالح العميل، وتشتمل أمثلة الحالات  
التى تنشأ فيها هذه النوعية من  
التهديدات - على سبيل المثال وليس  
الحصر - ما يلى: (١)

أ - عندما يكون لأحد أعضاء فريق  
خدمة التأكد واحد من أحد أفراد عائلته  
المقربين يعمل كمدير أو مسئول لدى  
عميل خدمة التأكد.

ب - عندما يكون لأحد أعضاء فريق  
خدمة التأكد قريب من افراد أسرته أو  
أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظف  
لدى العميل فى موقع يسمح له بممارسة

(١) معايير المحاسبة المصرية. مرجع سابق. ص ٢٩٥.

(٢) الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة. مرجع سابق. ص ١٢. ١٣. ١٤.

التي يفرضها العميل على فريق خدمة التآكد "Intimidation" تنشأ عندما يتم منع أحد أفراد فريق خدمة التآكد من أداء عمله بموضوعية أو استخدام حقه في الشك المهني نتيجة لتهديد هذا الضرد سواء بصورة فعلية مباشرة أو غير مباشرة (مجرد التلويح بذلك) بواسطة مديري أو مسئولى أو موظفى عميل خدمة التآكد. وتشمل أمثلة الحالات التي تنشأ فيها هذه النوعية من التهديدات - على سبيل المثال وليس الحصر - ما يلى: (١)

أ - التهديد بتغيير مراجع الحسابات عند الخلاف بشأن تطبيق أحد المبادئ المحاسبية.

ب - ممارسة ضغوط لتخفيض حجم العمل بصورة غير مناسبة مهنيا بغرض تخفيض الأتعاب.

وفى رأى الباحث أن هذه النوعية من التهديدات كثيرة الحدوث فى البيئة المصرية . خاصة وان متخذ قرار التعيين او تجديد التعيين الضعلى هو مجلس الادارة الذى يمارس عادة مثل هذه الضغوط. ولا سبيل لتوفير أدوات الحماية - فى رأى الباحث - لمواجهة هذه النوعية من التهديدات إلا بوسيلتين هما:

أ - تنشيط دور الجمعيات العمومية ولجان المراجعة فى موضوع تعيين أو تجديد تعيين المراجع وتحديد أتعابه.

بالعميل زوجاً أو ابناً أو ولداً أو والداً للزوج أو عديلاً أو شقيقاً أو أحد الأقارب الآخرين حتى الدرجة الثانية للعميل ويقصد بالعميل هنا صاحب العمل أو المساهمين الرئيسيين أو رئيس مجلس الادارة أو العضو المنتدب.

كما أن قبول ضيافة زائدة عن الحد يمثل موقفاً مشبوهاً عندما يكون الاستقلال مطلوباً، ويجب على المحاسب وزوجته وابنائه عدم قبول سلع أو خدمات من العميل فيما عدا السلع والخدمات التي يحصلون عليها بنفس الشروط التي يحصل عليها الغير بنفس المزايا التي تتاح للآخرين كما يجب الاعتذار عن قبول الضيافة والهدايا التي تخرج عن المألوف فى الضيافة العادية وفقاً لما هو متبع بصفة عامة فى العرف الاجتماعى.

ويرى الباحث أن تأثير هذا التهديد على استقلالية المراجع فى البيئة المصرية أكثر وضوحاً ووقوعاً، والمشكلة فى هذا التهديد تكمن فى صعوبة اكتشافه إلا من خلال التبليغ من الغير. أو وقوع أحداث تظهر هذا التهديد.

وعلى الرغم من تعدد صور هذه النوعية من التهديدات إلا أن الدستور الصادر فى مصر عام ١٩٩٢ أشار فقط إلى احدى الصور وهى، ألا يقبل المراجع أية ضيافة زائدة من جانب مؤسسة المراجعة.

٥/١/١ نوعية التهديدات التي تواجه الاستقلالية بسبب الضغوط

(١) معايير المحاسبة المصرية . مرجع سابق. ص ٢٦٦

ب - قيام المنظمات المهنية بدورها في حماية المراجع عندما يواجه هذه النوعية من التهديدات.

.. ويوضح ما سبق خطأ الفرض الأول الخاص بـ، لا أثر للتهديدات في البيئة المصرية على استقلالية المراجع..

١/٢ هل التهديدات السابقة هي كل التهديدات القائمة في البيئة المصرية؟

على الرغم من أن المعيار المحاسبي المصرى قد صدر فى البريل عام ٢٠٠٤ إلا أنه لم يشر إلى واقع هذه التهديدات فى البيئة المصرية.

وفى هذا المجال وعلى الرغم من أن هذه النوعيات للتهديدات قد جاءت نتيجة دراسات وممارسات فى الدول المتقدمة فى هذا المجال مما يشير إلى أنها تمثل القاسم المشترك للتهديدات التى تواجه استقلالية المراجع الا انه فى البيئة المصرية - وفى رأى الباحث - توجد نوعية تهديدات أخرى بخلاف ما سبق منها:

١ تعيين المراجع لمدة متصلة ٤ سنوات كما يحدث فى الأندية الرياضية حالياً حيث أن الأصل فى التعيين ان يكون سنويا مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع. وقد أكد على ذلك دراسة البعض (١) حيث أورد المتغير الخامس أن طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل لها تأثير مباشر على تحديد الأتعاب ومن

ثم على الاستقلالية للمراجع.

٢ عدم تغيير المراجع لمدة طويلة تصل فى بعض الحالات إلى أكثر من عشر سنوات.

٢ قبول المراجع لأتعاب ضعيفة لا تغطى التكاليف الفعلية لأداء العمل على الوجه المقبول.

٤ عدم استخدام رخصة اعداد التقرير السلبى أو الامتناع عن ابداء الرأى فى الحالات التى تتطلب ذلك.

وفى هذا المجال أوضح المعيار رقم ٢ الخاص بالحياد والموضوعية والاستقلال الصادر عن لجنة معايير المراجعة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على ما يلى: (٢)

يجب على المراجع حجب الرأى على القوائم المالية للمنشأة إذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم الاستقلال أو عدم استقلاله فريق المراجعة عن المنشأة بما فى ذلك الاستقلال الفكرى..

١/٢ هل تأشير كل تهديد مما سبق متساو مع غيره؟ وهل هذه التهديدات لها ترتيب خاص من حيث الأهمية النسبية فى البيئة المصرية؟

للإجابة عن هذا التساؤل تم استطلاع رأى عدد من المراجعين فى ٢٥ مكتباً للمراجعة تم الحصول على ردود من ٢٢

(١) د. ماهر مصطفى أحمد. مرجع سابق. ص ٢١.

(٢) معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى. لجنة معايير المراجعة. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ابريل ٢٠٠١. ص ١٢٢ بند ٤.

يمكن ترتيب أهميتها من حيث التأثير على الاستقلالية كما يلي :

الترتيب	نوع التهديد
١	وجود مصلحة مالية للمراجع
٢	التألف غير المهني مع العميل
٣	الضغوط التي قد يفرضها العميل على فريق خدمة التأكيد
٤	الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير
٥	القيام بمراجعة ما تم اعداده بمعرفة نفس المراجع
٦	عدم تغيير المراجع لمدة طويلة
٧	قبول المراجع لأتعاب ضعيفة
٨	تعيين المراجع لمدة متصلة أكثر من عام
٩ -	عدم استخدام نماذج التقرير السليبي أو الامتناع عن ابداء الرأي في الحالات التي تتطلب ذلك.

مكتبا حول طبيعة الترددات السابقة (١) وكانت ردودهم غير متطابقة، واختلفت الأهمية النسبية لنوعية التهديدات السابقة بينهم.

ويتضح ذلك من الجدول التالي:

العدد	الترتيب للتهديدات التسعة
١٢	أخذ بالترتيب الوارد في الاستبيان كما هو
١٠	التألف غير المهني جاء في مقدمة التهديدات
٥	الضغوط التي قد يفرضها العميل تأتي في المقدمة
٥	قبول المراجع لأتعاب ضعيفة تأتي في المقدمة
٢٢	المجموع

١/٤ كيف يمكن تقدير أثر هذه التهديدات على الاستقلالية؟

على الرغم من وجود محاولات مبذولة في هذا المجال إلا أن الباحث يرى أن تقدير أثر هذه التهديدات على الاستقلالية يمكن في مرحلة أولى أن يتم وفق المنهج التالي:

١ - اعطاء أهمية نسبية معكوسة بالنقاط لكل تهديد مما سبق يبدأ من (٩) نقاط للتهديد الأول وينتهي بـ (١) نقطة واحدة للتهديد الأخير وبذلك يكون إجمالي عدد النقاط ٤٥ نقطة.

٢ - يتم أخذ رأي المراجع في استبيان مكتوب عن مدى تعرضه للتهديدات السابقة.

٣ - يتم أخذ رأي الإدارة عن مدى وجود تهديدات على استقلالية المراجع فرضتها المنشأة.

وعن مدى تأثير التهديدات على الاستقلالية كانت الاجابة كما يلي:

٢٧	أجابوا « بنعم »
٢	أجابوا « لا أدري »
٣	أجابوا « لا »
٣٢	

وقد وجد الباحث أن التهديدات السابقة في حال حدوثها معاً ليس لها تأثير متساو على الاستقلالية، ويتوقف التأثير لكل تهديد على مدى رد فعل المراجع لكل تهديد مما سبق. وحجم المنشأة محل المراجعة ومدى حرص المراجع على عدم الخضوع أو الوقوع في هذه التهديدات.

ويمكن في البيئة المصرية القول بأن التهديدات الخمسة الواردة بالمعيار والأربعة التكميلية المقترحة من الباحث

(١) الملحق في آخر البحث.

تنشئ لجنة، خاصة بها لهذا الغرض.  
١/٦ هل يمكن للمراجع اظهار هذه  
التهديدات فى حالة وجودها ضمن  
تقريره المطول للإدارة أو فى  
التقرير المختصر المنشور؟

يمكن للباحت القول بأن الصور  
الأربعة المتعارف عليها للتقرير المختصر  
المنشور ترتبط بطريق غير مباشر  
بالافصاح عن هذه التهديدات. وتفسير  
ذلك أن:

١/١/٦ التقرير النظيف يعنى عدم  
وجود تهديدات للاستقلالية

٢/١/٦ التقرير المتضمن تحفظات  
يمكن أن يشير الى وجود بعض صور  
التهديدات للاستقلالية.

٣/١/٦ التقرير السلبي يشير الى  
وجود تهديدات للاستقلالية.

٤/١/٦ عدم ابداء الراى يشير فى  
الغالب الى وجود تهديدات للاستقلالية.

ومع ذلك فإن الباحت يرى ضرورة  
وجود فقرة فى التقرير المختصر يشير  
فيها الى أن المراجع تعرض أو لم يتعرض  
أثناء المراجعة لتهديدات تؤثر على  
استقلاله ، لما لذلك من اثر ايجابى لدى  
المستخدمين للتقرير وزيادة الثقة فى  
المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجع.

وهذه النتيجة توضح خطأ الفرض  
الثالث الخاص بـ ، لا أثر لتهديدات  
الاستقلالية على مضمون تقرير  
المراجع .

٤ - يتم تجميع النقاط فى البندين  
السابقين (٢)، (٣) للحصول على المجموع  
الضلى ويمثل بسط النسبة.

٥ - تقدير مستوى التهديدات بقسمة  
ناتج (٤) على (١) كما يلي:

#### مجموع النقاط الفعلية

٤٥ نقطة

٦ - يمكن تبويب مستوى التهديدات  
الى ثلاثة مستويات كما يلي .....

تهديدات مرتفعة الأثر اذا كان  
مجموع النقاط ٢٠ نقطة فأكثر.

تهديدات متوسطة الأثر اذا كان  
مجموع النقاط ١٥ نقطة حتى ٢٩ نقطة.

تهديدات منخفضة الأثر اذا كان  
مجموع النقاط أقل من ١٥ نقطة .

ومثل هذا التقدير والتبويب يفيد  
كثيرا فى الحكم على جودة أداء عملية  
المراجعة ، ويساهم فى تحديد مستوى  
الثقة فى المعلومات الواردة بتقرير  
المراجع.

١/٥ ما هى الجهة المسئولة عن  
التقدير السابق لأثر التهديدات؟

على الرغم من عدم وجود اجابة  
واضحة حول هذا التساؤل إلا أن هذا  
التقدير يمكن ان يناط بلجنة المراجعة  
فى الشركة وفى حالة عدم وجود لجنة  
للمراجعة تقع مسئولية التقدير  
للتهديدات والحماية منها على عاتق  
المنظمة المهنية المختصة، والتي يمكن أن

ومعنى ذلك أن التهديدات للاستقلالية تترك أثرها على أساليب عمل وبرنامج المراجعة مما يتضح معه خطأ الفرض الثانى الخاص بـ ، لا أثر لتهديدات الاستقلالية على أساليب عمل المراجع»

(ب) أدوات حماية داخل اطار نظم العمل، وتتضمن هذه المجموعة ما يلي،

١ - ان تقوم جهة مستقلة بخلاف الادارة التنفيذية بترشيح أو اعتماد تعيين المراجع او مؤسسة المراجعة

٢ - وجود موظفين ذوى كفاءة متخصصين لدى عميل خدمة التأكد لاتخاذ القرارات الادارية.

٢ - وجود سياسات واجراءات داخلية تؤكد على ضرورة التزام عميل خدمات التأكد باعداد التقارير المالية بصورة صادقة وعادلة.

٤ - وجود اجراءات داخلية تضمن اختيارات موضوعية بالنسبة للتكليف بعمليات خلاف عمليات التأكد.

٥ - وجود هيكل لحوكمة الشركات مثل وجود لجنة المراجعة التى تقوم بالاشراف العام والاتصالات اللازمة بشأن الخدمات المتعلقة بالمنشأة.

كما يمكن أن يكون لدى لجان المراجعة دوراً تقوم به بشأن حوكمة الشركات عندما تكون مستقلة عن الادارة التنفيذية للعميل ومن الممكن أيضاً أن تساعد مجلس الادارة على اقناعه بان

١/٧ ما هى أساليب الحماية الممكنة من هذه التهديدات؟

أوضح المعيار المصرى أنه فى حالة وجود تهديدات - بخلاف تلك التى تبدو بوضوح أنها غير مؤثرة - يتعين تحديد أدوات الحماية اللازمة واستخدام هذه الأدوات للتخلص من هذه التهديدات او تقليلها الى مستوى مقبول. (١)

كما يتعين توثيق هذا القرار فى أوراق العمل.

وبالطبع فان طبيعة أدوات الحماية تتنوع بتنوع حالات التهديد للاستقلالية ويجب أن يؤخذ فى الاعتبار دائماً ما قد يراه أي طرف ثالث أنه غير مقبول.

وقد قسم المعيار أدوات الحماية الى ثلاثة فئات رئيسية: (٢)

(أ) أدوات حماية نشأت عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح وتتضمن هذه المجموعة ما يلي،

١ - شروط الخبرة والتدريب والدراسة المطلوب توافرها لممارسة المهنة.

٢ - شروط ومتطلبات التعليم المستمر.

٢ - المعايير المهنية والأنشطة الرقابية والجزاءات.

٤ - الفحص الخارجى لنظام رقابة الجودة الذى تطبقه مؤسسة المراجعة.

٥ - التشريعات التى تحكم متطلبات وشروط استقلالية مؤسسة المراجعة.

(١) معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى. مرجع سابق. ص ١٢٢ عمود ٢.

(٢) معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى. مرجع سابق. ص ١٢٢ عمود ٢.

وحدات المؤسسة خارجيا - وعميل  
المراجعة التي قد ترى مؤسسة المراجعة  
انها قد تؤثر على استقلاليتها.

وتتنوع الأمور التي تستوجب عمل  
اتصالات بشأنها حسب الاحوال وتقوم  
مؤسسة المراجعة بتحديد تلك الامور مع  
الأخذ في الاعتبار الامور التي تم  
مناقشتها في هذا المعيار.

(ج) أدوات حماية داخل اطار نظم  
واجراءات مؤسسة المراجعة ذاتها  
وتتضمن هذه المجموعة ما يلي:

١ - تركيز مؤسسة المراجعة على  
أهمية الاستقلالية وانه من المنتظر ان  
يقوم أعضاء فريق خدمات التأكيد بالعمل  
بما يحقق الصالح العام.

٢ - وجود سياسات واجراءات لتنفيذ  
رقابة الجودة على خدمات التأكيد  
والاشراف عليها.

٣ - وجود سياسات موثقة خاصة  
بالاستقلالية وذلك فيما يتعلق بتحديد  
طبيعة التهديدات التي تواجه  
الاستقلالية وتقييم مدى جوهرية الآثار  
الترتبة على هذه التهديدات وتطبيق  
ادوات الحماية لازالة او تخفيض اثر  
التهديدات الجوهرية - بخلاف غير  
المؤثرة - الى مستوى مقبول.

٤ - وجود سياسات واجراءات داخلية  
للتحقق من الالتزام بسياسات واجراءات  
مؤسسة المراجعة المتعلقة بالاستقلالية.

٥ - وجود سياسات واجراءات فعالة

مؤسسة المراجعة تتمتع بالاستقلالية في  
تنفيذ الدور المنوط بها بشأن تدقيق ومر  
اجعة الحسابات وينبغي ان يكون هناك  
اتصالات دورية ومستمرة بين مؤسسة  
المراجعة ولجنة المراجعة بالشركات  
المسجلة بالبورصة بشأن العلاقات والامور  
الاخرى التي قد ترى مؤسسة المراجعة  
انها تؤثر على الاستقلالية.

وفي هذا المجال يرى البعض (١) أن  
المراجعون الخارجيون يستفيدون  
المراجعة الداخلية كأداة مكملة لعملهم.  
وذلك في حالة التأكيد من حياد المراجع  
الداخلي وكفاءته في أداء عمله من هنا  
يظهر دور لجنة المراجعة للتأكد من  
مستوى جودة أداء هذه الادارة. وأن  
عملهم يتم وفقا لمعايير الأداء المهني التي  
وضعها مجمع المراجعين الداخليين  
بأمريكا وأهمها الأمانة في العمل والصدق  
في عرض التقارير. والموضوعية  
والكفاءة..

كما ينبغي أن تضع مؤسسات المراجعة  
السياسات والاجراءات المتعلقة بالتواصل  
مع لجان المراجعة او غيرها من الجهات  
المنوط بها تولى عملية الحوكمة فيما  
يتعلق بالاستقلالية.

وفي حالة القيام بمراجعة شركة  
مسجلة بالبورصة ينبغي على مؤسسة  
المراجعة عمل اتصالات شفوية وكتابية -  
على الاقل مرة واحدة سنويا - عن كافة  
العلاقات والامور الاخرى بين مؤسسة  
المراجعة - سواء على المستوى المحلي أو

(١) د.فايزة محمود حلمي يونس. لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات  
المساهمة في مصر. دراسة ميدانية استطلاعية. المجلة المصرية للدراسات التجارية. كلية التجارة  
جامعة المنصورة، المجلد العشرون، العدد الأول، ١٩٩٦، ص ٢٨٧.

١٢ - وجود سياسات واجراءات من شأنها منح العاملين صلاحية الاتصال بالرؤساء والمستويات الأعلى داخل مؤسسة المراجعة بشأن أى موضوع يثير اهتمامهم فيما يتعلق بالاستقلالية والموضوعية ويشمل هذا إحاطة العاملين علما بالاجراءات المتاحة لهم.

وفى هذا المجال توضح المادة ١٦٤ من نظام الشركات الألماني ما يلي: (١)

، يجب على المراجع أن يمتنع عن قبول مهمة المراجعة إذا ظهر ما يوحي بعدم استقلاله وموضوعيته حتي ولو كان يعتقد في قدرته على الالتزام بالاستقلال والموضوعية . .

كما أن المعيار الثانى من معايير المراجعة الأمريكية قد أوضح: (٢)

، أنه يجب أن يكون المراجع مستقلا استقلالاً فكرياً فى جميع ما يتعلق بالمراجعة لكي يخرج بتقرير موضوعى عن وضع المنشأة التى يراجعها فلا بد أن لا يكون له صلة وأن لا يصيبه ضرر بسبب ما يتوصل إليه من رأى لا من قريب أو بعيد وبطبيعة الحال لا يعرف استقلال المراجع إلا المراجع نفسه ولكن مما يدل على ذلك الاستقلال انعدام أى التزام عليه أو معلق له لدى المنشأة التى يراجعها أو إدارتها أو ملاكها وبالتالي لا يكفى أن يكون المراجع محايداً بل لا بد أن يتجنب ما يحمل العامة على الشك فى حياده . .

تمكن من تحديد المصالح او العلاقات بين المؤسسة او احد اعضاء فريق خدمات التأكد وعملاء خدمات التأكد.

٦ - وجود سياسات واجراءات لرقابة وادارة (اذا لزم الامر) مدى اعتماد المؤسسة على الايراد الذى يتم تلقيه من عميل خدمات تأكد واحد .

٧ - استخدام شركاء مختلطين و فرق عمل مختلفة لتقديم الخدمات الاخرى بخلاف خدمات التأكد لعميل خدمات التأكد .

٨ - وجود سياسات واجراءات لمنع الافراد بخلاف اعضاء فريق التأكد من التأثير على نتيجة عملية التأكد .

٩ - اخطار جميع الشركاء والموظفين المهنيين بمؤسسة المراجعة بأية تغييرات تطرأ على سياسات واجراءات المؤسسة أولا بأول.. بما فى ذلك تقديم التدريب اللازم عليها والتعليم المناسب لها.

١٠ - تحديد عضو من الادارة العليا بالمؤسسة ليكون مسئولاً عن مراقبة فاعلية وكفاءة ادوات الحماية.

١١ - وجود وسائل فعالة لاخطار الشركاء والعاملين المهنيين باسماء عملاء خدمات التأكد والمؤسسات ذات العلاقة بهم والتي ينبغى ان يكونوا مستقلين عنها.

١٢. - وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الالتزام بالسياسات والاجراءات.

(١) معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، مرجع سابق، ص ١٢٢ عمود ٢.

(٢) معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، مرجع سابق، ص ١٢٢ عمود ٢.



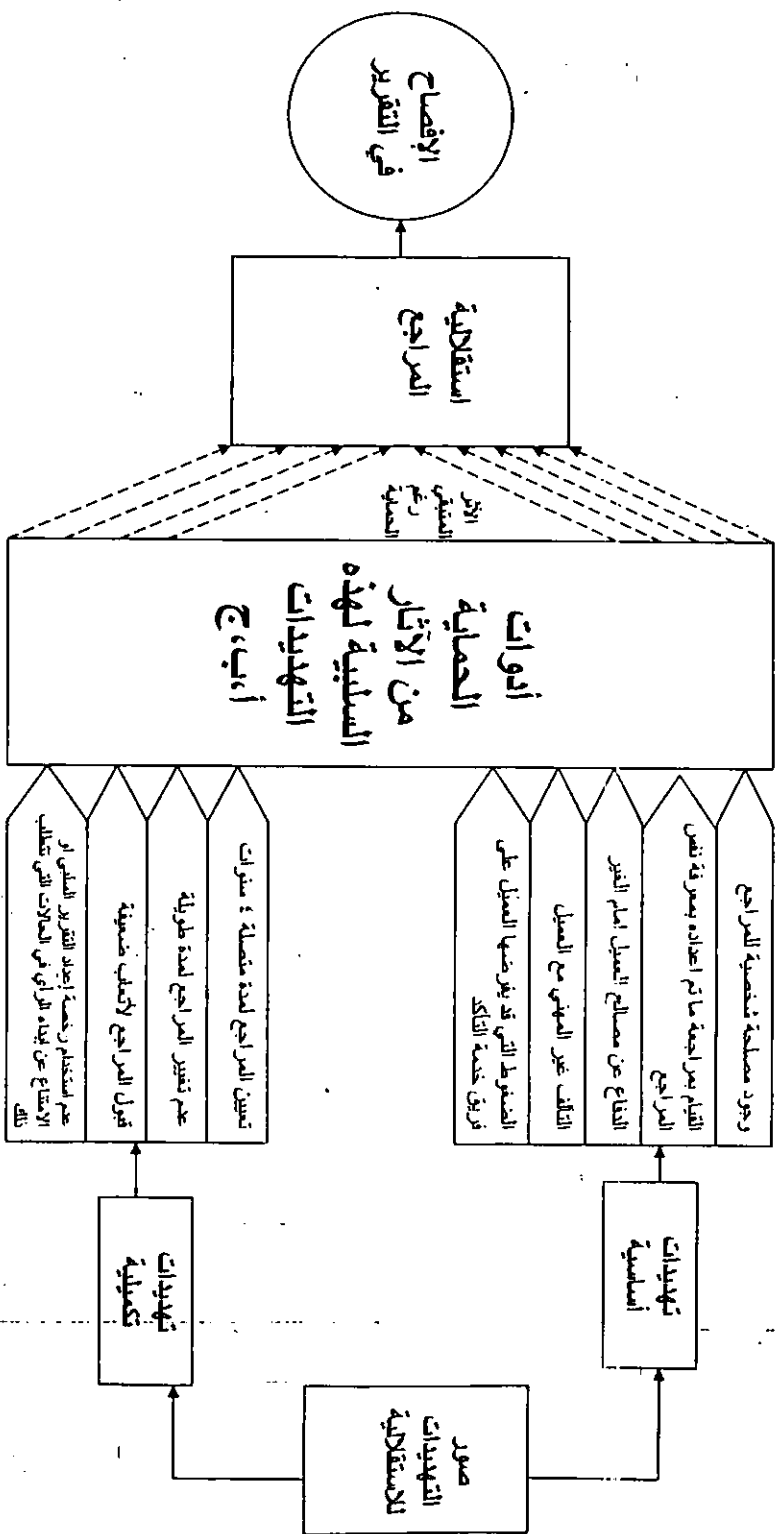
ويتعين على مؤسسة المراجعة وافراد فريق خدمات التآكد اختيار أدوات الحماية المناسبة للتخلص من أو تقليل التهديدات التي تواجه الاستقلالية خلاف تلك التي تبدو بوضوح غير مؤثرة وذلك الى مستوى مقبول.

هذا وقد أوضح المعيار في الفقرة ٣٦ منه نتيجة هامة مؤداها (١) ، عندما تكون أدوات الحماية والوقاية المتاحة لدى مؤسسة المراجعة غير كافية للتخلص من تهديدات الاستقلالية أو تخفيضها للمستوى المقبول، أو إذا ما قررت مؤسسة المراجعة عدم التخلص من الأنشطة أو المصالح التي نشأ عنها تهديدات الاستقلالية ففى هذه الحالة يكون الاجراء الوحيد المتاح لمؤسسة المراجعة هو عدم قبول تنفيذ خدمات التآكد أو الانسحاب من العملية إذا كان قد تم قبولها.

ومن النتيجة السابقة يتضح - فى رأى الباحث - العلاقة بين التهديدات التي تواجه الاستقلالية وأدوات الحماية منها من جانب وبين مضمون تقرير مراقبى الحسابات.

وبناء على ذلك يمكن للباحث عرض الاطار العام لهذه العلاقة فى الشكل التالى:

(١) معايير المحاسبة المصرية، مرجع سابق، ص ٤٠١.



( الإطار العام لطبيعة التهديدات الاستقلالية وأدوات الحماية منها )

## النتائج والتوصيات

### أولاً : النتائج :

تناول الباحث تحليلاً للتهديدات الخمسة التي أوردتها المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٤) معيار السلوك المهنى ، الاستقلالية ، وقد تبين من الدراسة التحليلية والميدانية النتائج التالية

① خطأ الفرض الأول المتعلق بـ ، لا أثر لتهديدات الاستقلالية فى البيئة المصرية على استقلالية المراجع .

② خطأ الفرض الثانى المتعلق بـ ، لا أثر لتهديدات الاستقلالية على أساليب عمل المراجع .

③ خطأ الفرض الثالث المتعلق بـ ، لا أثر لتهديدات الاستقلالية على مضمون تقرير المراجع .

④ توجد تهديدات أخرى غير الواردة بالمعيار تعتبر مكملة لها وهى المقترحة من جانب الباحث فى أربع صور هى :

١ - تعيين المراجع لمدة متصلة ٤ سنوات.

٢ - عدم تغيير المراجع لمدة طويلة.

٣ - قبول المراجع لأتعاب ضعيفة.

٤ - عدم استخدام رخصة اعداد التقرير السلبى أو الامتناع عن ابداء رأى فى الحالات التى تتطلب ذلك.

⑤ التعرف على أثر التهديدات للاستقلالية مسألة موضوعية تخضع للتقدير فى كل حالة وتتأثر بمجموعة من المحددات أهمها ،

رد فعل المراجع تجاه كل تهديد .

- حجم المنشأة محل المراجعة

- مدى حرص المراجع على الخضوع من عدمه لهذه التهديدات.

① مراعاة أن أثر التهديدات لا يقتصر فقط على برنامج عمل المراجع بل يمتد الى تكوين رأيه واعداد تقريره عن عملية المراجعة.

### ثانياً : التوصيات

١ - يجب ترتيب التهديدات التى تواجه استقلالية المراجع حسب الأهمية النسبية لتأثيرها واعداد أساليب الحماية الملائمة لمواجهةها فى الوقت المناسب.

٢ - يمكن تقدير مستوى أثر التهديدات السابقة عن طريق وضع ثلاث مستويات مرتفعة ومتوسطة وضعيفة على ضوء استبيان للمراجعين من جهة والقيمة المضافة فى مجتوى تقريره من جهة أخرى.

٣ - يقع على كل من المنظمات المهنية ومكاتب المراجعة مسئولية خاصة فى توفير أساليب الحماية التى تقلل من أثر التهديدات التى تقع على المراجع ويجب اصدار دليل عمل للمراجعين فى هذا الشأن.

٤ - ضرورة افصاح المراجع فى تقريره عن طبيعة التهديدات التى تعرض لها أثناء عملية المراجعة من عدمه وفى حالة وقوعها عرض أساليب الحماية التى قام بها.

## المراجع

### مراجع باللغة العربية:

كتب ودوريات ومعايير وارشادات  
وقوانين:

(١) د. عبد المنعم محمود ود. عيسى أبو  
طبل. المراجعة: أصولها العلمية والعملية.  
دار النهضة العربية. ١٩٦٦.

(٢) د. محمود السيد الناغى. المراجعة  
إطار النظرية والممارسة. مكتبة الجلاء  
الجديدة بالمنصورة. الطبعة الثانية.  
١٩٩٢.

(٣) عبد الله العادلى. الحاجة إلى وجود  
معايير مهنية للاستشارات الضريبية  
مجلة المحاسب/ عدد (١٢) يناير - مارس  
٢٠٠٢.

(٤) د. فايزة محمود حلمى يونس. لجان  
المراجعة ودورها فى تدعيم استقلال  
المراجع الداخلى بالشركات المساهمة فى  
مصر. دراسة ميدانية استطلاعية. المجلة  
المصرية للدراسات التجارية. كلية التجارة  
جامعة المنصورة. المجلد العشرون. العدد  
الأول. ١٩٩٦.

(٥) دكتور ماهر مصطفى أحمد. العوامل  
المحددة لآتعب مراقب الحسابات. مجلة  
المحاسب. جمعية المحاسبين والمراجعين  
المصرية. ابريل ١٩٩٨.

(٦) دكتور محمود السيد الناغى. حياد  
مراقب الحسابات بين النظرية والممارسة.  
المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. كلية

٥ - ضرورة اصدار ميثاق للسلوك

المهنى فى مصر تشارك فيه جميع  
الاطراف المهتمة يتضمن باباً مستقلاً عن  
طبيعة التهديدات لاستقلالية المراجع  
فى البيئة المصرية وأساليب الحماية  
منها.

٦ - تفعيل دور لجان المراجعة داخل  
الشركات لما يمكن تحقيقه من توفير  
مستوى أفضل لاستقلالية المراجع  
الخارجى وحمايته من الأثر السلبى  
للهديدات القائمة فى الوحدة محل  
المراجعة.

integrated Approach, Prentice Hall Inc. 2000 .

(2) Alvin A. Arens, Randal d-Elder, Mar S. Beasley, Auditing and Assurance services, Person Prentice - Mall, 2005.

(3) Donald, H. Taylor & G. William Glezen, Auditing : An Assertions Approach, John Wiley & Sons, 1997.

(4) Randolph A. Shockly, Perception of Auditors' Independence, An Emperical Analysis. The Accounting Review, October 1981.

(5) Robert K. Mautz and Hussein A. Sharaf, Philosophy of Auditing, American Accounting Association, 1961.

(6) Generally Accepted Auditing Standards, American Institute of Certified Public Accountants, New York 1954.

التجارة جامعة عين شمس، ١٩٨٢.

(٧) دكتور مصطفى الباز، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - بنها. العدد الثاني، ١٩٨٨.

(٨) ياسر أحمد ابراهيم، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين. العدد الخامس والعشرون، يناير - مارس ٢٠٠٥.

(٩) الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، فبراير ١٩٩٢.

(١٠) القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١. باصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة، ١٩٨٦.

(١١) دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، مركز المديرين بوزارة الاستثمار، أكتوبر ٢٠٠٥.

(١٢) معايير المحاسبة المصرية، وزارة التجارة الخارجية، ابريل ٢٠٠٤.

(١٣) معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ابريل ٢٠٠١.

مراجع أجنبية:

(1) ALvin A. Arens & James K. Lobbecke, Auditing: An

ملحق

الزميل الأستاذ/

المحاسب القانوني

تحية طيبة . وبعد

في إطار الاتجاهات الحديثة لتطوير المهنة اهتمت المنظمات المهنية الأجنبية والجهات الرسمية في مصر بإصدار قائمة بالتهديدات التي تواجه الاستقلالية، وفي سبيل اعداد بحث عن أثر هذه التهديدات أمل من سيادتكم شاكر الرد على السؤالين التاليين:

(١) ما هو ترتيبك لأثر التهديدات التالية على الاستقلالية؟

الترتيب	التهديد
	- وجود مصلحة شخصية للمراجع - القيام بمراجعة ما تم اعداده بمعرفة نفس المراجع - الدفاع عن مصالح العميل امام الغير - التألف غير المهني مع العميل. - الضغوط التي قد يفرضها العميل على فريق خدمة التأكد. - تعيين المراجع لمدة متصلة ٤ سنوات. - عدم تغيير المراجع لمدة طويلة. - قبول المراجع لأتعاب ضعيفة. - عدم استخدام رخصة اعداد التقرير السلبي أو الامتناع - عن ابداء الرأي في الحالات التي تتطلب ذلك

(٢) هل تأثير التهديدات السابقة متساوى الأثر على استقلالية المراجع

لا أدري  لا  نعم

مع تحياتي..

الباحث