

# حقوق الإنسان

## سلوك وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

إعداد

دكتور / محمد رمضان شعبان

قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

2021

# سلوك وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

## ١ مقدمة

يهدف هذا الفصل إلي إيضاح قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، وذلك من خلال إستعراض الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

وتهدف مهنة المحاسبة الي القياس المحاسبي والتقرير عن المعلومات المالية والتي تستخدم في إتخاذ القرارات الإقتصادية وتقييم الأداء المالي للشركات والتنبؤ بالعائد المتوقع، بينما تهدف مهنة المراجعة إلي إضفاء الثقة والمصدقية علي المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، مما يزيد من درجة الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرارات المختلفة.

إن إلتزام المحاسبين و مراجعي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني بجانب إلتزامهم بالمعايير المهنية والقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تؤدي بدرجة كبيرة إلي زيادة جودة الأداء المهني وزيادة ثقة المجتمع في ما تقدمه مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

ويمكن إيضاح أهمية الحاجة إلي وجود ميثاق أخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة فيما يلي:

- هناك العديد من اصحاب المصالح تربطهم بالشركات مجموعة من العلاقات التعاقدية مثل العاملين والعملاء والموردين ومانحي الائتمان والجهات الحكومية والمستثمرين الذين يعتمدون على موضوعية المحاسبين في إعداد ومراجعة المعلومات المحاسبي.
- هناك ضرورة لوجود ميثاق أخلاقي لترشيد السلوك المحاسبي حيث يقوم المحاسبون والمراجعون بمجموعة من الإجراءات والممارسات والتي تعد أفعال تعبر عن سلوك إنساني يجب ضبطه وتقويمه ليحقق الهدف منه دون الإضرار بمصالح وحقوق الغير.
- في المجال الإقتصادي يسعى كل فرد إلي تعظيم منفعته، ووفقاً لذلك فإن المحاسب والمراجع عند أدائه لعمله يسعى إلي تعظيم منفعته الخاص، و توجد اختيارات عديدة

يسلكها كل منهم لتحقيق هذه المنفعة منها ما يمكن أن يوصف بأنه أخلاقي إذا روعى فيه العمل على التوازن بين المصالح، ومنها ما هو غير أخلاقي إذا لم يراعى حقوق الغير، وحيث أن الجميع يعتمد على المعلومات المحاسبية في التعرف على حقوقه والتزاماته لذا يجب أن يكون المحاسب الذى يحدد ذلك أميناً وعادلاً، كما أنه في أدائه لمهمته يجب أن لا يسلك سلوكاً غير أخلاقي يضر بالغير.

- علي الرغم من وجود معايير محاسبية وكذلك قوانين وتشريعات تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة، إلا أن دقة وسلامة تطبيقها مرهون بسلوكيات المحاسبين والمراجعين، ومثال ذلك المحاسب الذى يعلم أن هناك رشوى دفعتها الشركة، ومع ذلك يسجلها في الدفاتر على أنها عمولات أو اكراميات وكذلك المبيعات الصورية التى تتم في آخر العام من أجل زيادة الربح ثم تسجل في بداية العام التالى مردودات مبيعات، وغير ذلك من الأمثلة الواقعية كثير ولا سبيل إلى تلافيتها إلا بالتزام المحاسب الذاتى بالأخلاق الحميدة.

- إن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم سواء كانت متضمنة في معايير المحاسبة والمراجعة أو في قواعد السلوك المهني من شأنها أن تحد من تدخل بعض الجهات والأفراد في العمل المحاسبى بما يخدم مصالحهم مثل تدخل إدارة الشركة لدى المحاسب أو المراجع لإثبات عمليات غير حقيقية لتظهر أنهم أكفاء على خلاف الحقيقة، أو طلب إخفاء معلومات تظهر إنحرافهم، وبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لطلباتهم مما يضر بمصالح أطراف أخرى ويؤدى بالتالى إلى فقد الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية.

يتضح من خلال النقاط السابقة ومن أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة والمراجعة أنه يجب على أعضائها أن يتقيدوا بعدد من المبادئ الأساسية التى تتمثل فى الاستقامة والأمانة وأن تتسم معاملاتهم بالعدل والإنصاف والمصادقية مع التزامهم عند أداء عملهم بالموضوعية والكفاءة المهنية.

وقد تم إصدار الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة وقام بأعتمادة المستشار جودت الملط رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات في عام 2009 (قرار الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 2102 لسنة 2009 — بتاريخ 7 / 10 / 2009) .

ويتضمن الميثاق احترام القوانين واللوائح القائمة والمحافظة على سرية المعلومات، كما يتضمن كذلك كيفية تطبيق المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة وأمثلة عملية للتهديدات التي قد يتعرض لها المحاسب وبيان أدوات الحماية اللازمة للتخلص من هذه التهديدات.

من السمات المميزة لمهنة المحاسبة هي قبول هذه المهنة مسئولية العمل لتحقيق الصالح العام، ومن ثم لم تكن مسئولية المحاسب المهني هي مجرد تلبية رغبات العميل و لكنها تتجاوز كل هذا من أجل تحقيق الصالح العام التزاماً بالميثاق الأخلاقي لهذه المهنة.

### **الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة**

ينقسم الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة إلى جزئين :

**الجزء الأول :** يحدد المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة التي يجب أن يتمتع بها المحاسب المهني. و يقدم هذا الجزء إطاراً لتطبيق هذه المبادئ، حيث يقدم هذا الإطار إرشادات بشأن المبادئ الأخلاقية الأساسية. و يتعين على المحاسب المهني تطبيق هذا الإطار بغية تحديد عناصر التهديد التي تشكل خطراً على نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية وكذلك لتقييم مدى أهمية هذه التهديدات. فإذا كانت هذه التهديدات هامة و جوهرية لدرجة تستدعي تطبيق أدوات حماية للتخلص منها أو التقليل من آثارها إلى حد مقبول عندئذ يجب عدم التهاون في تطبيق هذه المبادئ الأساسية .

**الجزء الثاني :** يبين كيفية تطبيق الإطار في مواقف محددة حيث يقدم أمثلة عن أدوات الحماية المناسبة لمواجهة التهديدات التي تواجه نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية، و يقدم هذا الجزء أيضاً أمثلة عن حالات لا تتوفر فيها أدوات حماية لمواجهة هذه التهديدات، و بالتالي يتعين تجنب الأنشطة و العلاقات التي تؤدي إلى ظهور هذه التهديدات .

## ٢ - الجزء الأول : التطبيق العام للميثاق

### 1-2 المبادئ الأساسية

من أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة، يجب على أعضائها أن يتقيدوا بعدد من المبادئ الأساسية وهي:

(أ) الأمانة والنزاهة

يتعين على المحاسب المهني أن يكون مستقيماً وأميناً في كافة علاقاته المهنية أو العملية.

(ب) الموضوعية

يجب أن يتصف المحاسب المهني بالعدل وألا يسمح بالتحامل أو التحيز أو التأثير على الآخرين أو تعارض المصالح أو أي أمر آخر أن يطغى على موضوعيته أو أحكامه الشخصية المهنية أو العملية.

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة

يتعين على المحاسب المهني أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات و أساليب الممارسة المهنية . ويتعين على المحاسب التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية .

(د) السرية

يجب على المحاسب المهني أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني ، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يعطيه الحق

بالكشف عنها. ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمحاسب المهني أو الغير.

(هـ) السلوك المهني

يتعين على المحاسب المهني الالتزام باللوائح والقوانين السائدة و الابتعاد عن كل ما يخل بالمهنة.

## 2-2 إطار تطبيق المبادئ الأساسية

قد ينتج عن الظروف التي يعمل في ظلها المحاسب المهني تهديدات محددة لنهج الالتزام بالمبادئ الأساسية. ومن الصعب تحديد كل هذه المواقف التي تمثل تهديدات، كذلك يصعب تحديد أى إجراء أو عمل من شأنه التخفيف من هذه التهديدات. فضلاً عن هذا تختلف طبيعة العمليات و المهام من عملية إلى أخرى و بالتالى تختلف التهديدات تبعاً لذلك الأمر الذى يستلزم تطبيق أدوات حماية مختلفة. وبناء على ذلك فإن هذا الإطار يتطلب من المحاسب المهني تحديد و تقييم ومواجهة التهديدات التي تؤثر على نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية بدلاً من مجرد الالتزام بمجموعة من القواعد المحددة التي قد تكون إلزامية من أجل تحقيق الصالح العام. ويقدم هذا الميثاق إطاراً لمساعدة المحاسب المهني على تحديد و تقييم التهديدات التي تؤثر على مبدأ الالتزام بالمبادئ الأساسية وكذلك ليساعد على مواجهة هذه التهديدات. وعندما تكون هذه التهديدات على درجة واضحة من الأهمية والجوهرية عندئذ يتعين على المحاسب المهني تطبيق أدوات حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى معقول عندما يكون هذا الأمر مناسباً، وفي هذه الحالة لا يجوز التخلي عن نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية.

يتعين على المحاسب المهني تقييم أية تهديدات تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية عندما يدرك أو يتوقع أى ظروف أو علاقات من شأنها أن تثنيه عن الالتزام بالمبادئ الأساسية .

يتعين على المحاسب المهني أن يدرس العوامل النوعية و الكمية عند تقدير مدى أهمية أى تهديد. و فى حالة عدم استطاعة المحاسب المهني تطبيق أدوات الحماية المناسبة ، عندئذ عليه عدم الاستمرار و الاعتذار عن تقديم الخدمة.

قد يخالف المحاسب المهني أحد أحكام هذا الميثاق ولكن دون قصد، إلا أن هذه المخالفة وفقاً لطبيعة و أهمية الموضوع يجب ألا تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية. و بمجرد اكتشافها يتعين تصحيحها على الفور وتطبيق أدوات الحماية الضرورية .

يتضمن الجزء الثاني من هذا الميثاق أمثلة الهدف منها توضيح كيفية تطبيق الإطار. و يجب أن ينظر على هذه الأمثلة على أنها مجرد حالات على سبيل المثال و ليس الحصر قابلها أو يقابلها المحاسب المهني و من شأنها تهديد نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية. و بناء عليه لا يكفي المحاسب بالالتزام بالأمثلة المقدمة فقط بل ينبغي تطبيق الإطار على الحالات المحددة التي قد يقابلها المحاسب بنفسه.

## 2-3 التهديدات وأدوات الحماية

هناك نهج عام للالتزام بالمبادئ الأساسية، هذا النهج قد يواجه تهديدات في ظروف متعددة و يمكن تصنيف هذه التهديدات على النحو التالي :

(أ) وجود مصلحة شخصية للمراجع : نتيجة لوجود مصالح مالية أو غيرها من المصالح للمحاسب المهني أو لأحد أفراد عائلته المقربين .

(ب) القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع : وقد يحدث هذا في حالة الحاجة إلى إعادة تقييم أحكام سابقة صدرت عن المحاسب المهني المسئول عن هذه الأحكام .

(ج) الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير: و يحدث هذا عندما يساند العميل في موقفه أو رأيه إلى الدرجة التي تؤثر على موضوعيته .

(د) التآلف غير المهني مع العميل : و يحدث هذا في حالة وجود علاقة وثيقة مع العميل بحيث يتعاطف المحاسب بشدة مع مصالح العميل.

(هـ) الضغوط التي يفرضها العميل : والتي تحدث عندما يُمنع المحاسب المهني من التصرف بموضوعية عن طريق التهديدات الفعلية أو المتوقعة .

ويقدم الجزء الثاني من الميثاق أمثلة عن الظروف التي قد تنشأ فيها هذه الأنواع من التهديدات للمحاسب المهني .

من شأن أدوات الحماية التخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى معقول. و تصنف أدوات الحماية على النحو التالي :

(أ) أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح .

(ب) أدوات حماية موجودة في بيئة العمل .

تتضمن أدوات الحماية الناشئة عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح ما يلي على سبيل المثال وليس الحصر :

\* متطلبات الخبرة والتدريب و الدراسة المطلوب توافرها لممارسة المهنة.

\* متطلبات التطوير المهني المستمر.

\* لوائح حوكمة الشركات.

\* المعايير المهنية.

\* الرقابة المهنية أو التنظيمية و الإجراءات التأديبية.

\* الفحص الخارجي من جانب أطراف خارجية لها حيثية قانونية وذلك للتقارير أو الإقرارات

أو المكاتبات أو المعلومات التي يدلى بها المحاسب المهني .

هناك بعض أدوات الحماية التي قد تزيد من إجراءات تحديد و/أو ردع السلوكيات غير الأخلاقية. وتتضمن أدوات الحماية المشار إليها الناشئة عن مهنة المحاسبة أو التشريعات أو اللوائح ما يلي على سبيل المثال و ليس الحصر :

\* وجود نظام فعال و معروف للكافة بشأن رفع الشكاوى صادر من المنظمات المهنية أو

الجهات الرقابية مما يمكن الزملاء و العملاء و الجمهور من الانتباه للسلوكيات غير المهنية أو غير الأخلاقية.



\* وجود نص صريح يلزم بالإبلاغ عن أى مخالفات للمتطلبات الأخلاقية .

تختلف طبيعة أدوات الحماية المطلوب تطبيقها تبعاً للظروف المختلفة. و عند ممارسة الأحكام الشخصية المهنية ، يتعين على المحاسب المهني النظر بعين الاعتبار إلى ما قد يستخلصه طرف ثالث معقول و على دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فى ذلك أهمية التهديدات وأدوات الحماية المطبقة بأن ما أصدره المحاسب من أحكام يعد غير مقبول .

## 2-4 حسم التعارض الأخلاقى و السلوكى

عند تقييم مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية قد يطلب من المحاسب المهني حسم أى تعارض تطبيقاً للمبادئ الأساسية .

عند الشروع فى أى إجراءات لحسم أى تعارض سواء كان ذلك بصورة رسمية أو غير رسمية، يتعين على المحاسب المهني دراسة ما يلى سواء بصورة منفردة أو مع الغير فى إطار عملية حسم التعارض :

(أ) الحقائق ذات الصلة.

(ب) القضايا الأخلاقية المطروحة.

(ج) المبادئ الأساسية ذات الصلة بالموضوع المطروح.

(د) الإجراءات الداخلية الراسخة.

(هـ) الإجراءات البديلة .

و بعد تناول البنود الواردة أعلاه يتعين على المحاسب المهني تحديد مسار العمل الذى يتفق مع المبادئ الأساسية المحددة. و يتعين على المحاسب ترجيح نتائج جميع المسارات الممكنة. وفى حالة بقاء الأمر دون حسم يتعين على المحاسب التشاور مع الأشخاص المختصين داخل الشركة لمساعدته فى حسم هذا الأمر .

فى حالة عدم استطاعة حسم أى تعارض هام، قد يرغب المحاسب المهنى فى الحصول على المشورة من الجهة المهنية المختصة أو من مستشارين قانونيين و بالتالى يحصل على الإرشادات المطلوبة دون مخالفة مبدأ السرية. على سبيل المثال قد يواجه المحاسب حالة احتيال أو تدليس و يكون الإبلاغ عنها أمراً مخالفاً لمبدأ السرية عندئذ يتعين على المحاسب المهنى النظر فى الحصول على مشورة قانونية بشأن ما إذا كان من المتعين الإبلاغ عن هذه الحالة أم لا .

إذا ظل التعارض قائماً دون حسم بعد نفاذ كافة الحلول الممكنة يتعين على المحاسب المهنى رفض الاستمرار فى العملية التى ينتج عنها هذا التعارض وقد يقرر الإنسحاب من فريق العمل.

### -النزاهة

يفرض مبدأ النزاهة على جميع المحاسبين المهنيين التزاماً بالاستقامة و الأمانة فى كافة العلاقات المهنية . و تتضمن النزاهة المعاملة على أساس يتسم بالعدل و الإنصاف والمصداقية. يتعين على المحاسب المهنى عدم الاشتراك فى أى تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات إذا كانت هذه المعلومات :

(أ) تتضمن بيانات كاذبة أو مضللة بصورة جوهرية 0

أو (ب) تتضمن بيانات تم تقديمها بصورة تتسم بالإهمال و عدماللامبالاة.

أو (ج) محذوف منها معلومات يتعين إدراجها إذا كان هذا الحذف يؤدى إلى التضليل.

لا يعتبر المحاسب المهنى مخالفاً لما جاء فى الهند أعلاه إذا قدم تقريراً معدلاً بشأن أى موضوع ورد فى البند

### -الموضوعية

يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بعدمالتخلى عن الحكم المهنى السليم بسبب أى تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لامبرر له .

قد يتعرض المحاسب المهني لمواقف تؤثر سلباً على مبدأ الموضوعية. ويتعذر تحديد جميع هذه المواقف، إلا أنه يتعين تجنب العلاقات التي تؤدي إلى تحيز الأحكام الشخصية المهنية أو التأثير عليها بصورة غير مبررة .

### -الكفاءة المهنية و العناية الواجبة

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية و العناية الواجبة الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين :

(أ) المحافظة على المعرفة و المهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العميل على الخدمة المهنية المطلوبة .

و(ب) العمل بمتابعة وفقاً للمعايير الفنية و المهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية .

تتطلب الخدمات المهنية التي تتسم بالكفاءة إصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة و المهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات. و يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين مستقلتين :

(أ) اكتساب الكفاءة المهنية.

و(ب) المحافظة على الكفاءة المهنية .

تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعى ودراية مستمرة بالتطورات فى مجال المحاسبة وأنشطة الأعمال حيث أن التطور المهني المستمر يساعد على تطوير القرارات و الحفاظ عليها مما يمكن المحاسب المهني من الأداء بكفاءة فى إطار البيئة المهنية .

العناية هى تحمل مسؤولية العمل وفقاً لشروط العملية وكذلك العمل بعناية ودقة مع الالتزام بالإطار الزمنى المحدد.

يتعين على المحاسب المهني اتخاذ خطوات لضمان أن من يعملون تحت إشرافه بصفة مهنية لديهم التدريب المناسب و الإشراف المناسب.

إذا كان مناسباً يتعين على المحاسب المهني إحاطة العملاء أو غيرهم من مستخدمي الخدمات المهنية بالقيود اللازمة للمهنة لتجنب سوء تفسير أى رأى أو تأكيد لأى حقيقة.

## - السرية

يفرض مبدأ السرية التزاماً على المحاسبين المهنيين للابتعاد عن :

(أ) الإفصاح عن أى معلومات سرية خارج المؤسسة و التى يكون قد تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية وذلك دون تفويض محدد للقيام بذلك أو دون وجود حق قانونى أو مهنى أو التزام قانونى أو مهنى للقيام بالإفصاح .

و(ب) استخدام المعلومات السرية التى تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة للغير .

يتعين على المحاسب المهنى الحفاظ على السرية حتى فى أى بيئة اجتماعية وعليها الانتباه إلى إمكانية الإفصاح غير المتعمد و خاصة فى الأحوال التى تتطوى على ارتباط لمدة طويلة مع زميل عمل أو أحد الأقارب أو أحد أفراد الأسرة .

يتعين على المحاسب المهنى أيضاً الحفاظ على سرية المعلومات التى أفصح عنها عميل مرتقب.

يتعين على المحاسب المهنى أيضاً دراسة الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات داخل المؤسسة.

يتعين على المحاسب المهنى اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان أن فريق العمل التابع له و الأشخاص الذين يحصل منهم على المشورة والمساعدة يحترمون الواجب المنوط بالمحاسب المهنى بشأن الحفاظ على السرية .

يجب على المحاسب المهنى أن يراعى باستمرار المحافظة على مبدأ السرية حتى بعد انتهاء علاقته بالعميل. و عندما يحصل على عميل جديد فله الحق فى استخدام الخبرة السابقة إلا إنه لا يجب استخدام أو الإفصاح عن المعلومات السرية التى تم الحصول عليها نتيجة لعلاقة مهنية سابقة .

قد يطلب من المحاسب الإفصاح عن معلومات سرية فى الأحوال التالية :

(أ) أنيسمح القانون أو العميل بالإفصاح.

(ب) أنيكون الإفصاح مطلباً قانونياً ، على سبيل المثال :

(1)تقديم مستندات أو أدلة فى سياق دعاوى قانونية .

أو (2)الإفصاح لجهات عامة مختصة عن انتهاكات للقوانين أصبحت معلنه .

(ج) وجود واجب أو حق مهنى للإفصاح مع عدم حظر القانون لذلك فى الأحوال التالية :

(1)الالتزام بفحص الجودة الخاصة بأى جهة مهنية.

أو (2)الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجريه جهه زميلة أو جهة رقابية.

أو (3)لحماية المصالح المهنية للمحاسب فى الدعاوى القانونية.

أو (4)أو بغرض الالتزام بالمعايير الفنية و المتطلبات الأخلاقية.

عندما يقرر المحاسب المهنى الإفصاح عن معلومات سرية عليه دراسة ما يلى :

(أ) هل سيتم الإضرار بمصالح أى من الأطراف بما فيهم الغير الذى قد تتأثر مصالحه إذا

وافق العميل على قيام المحاسب المهنى بالإفصاح .

و(ب) هل المعلومات المتعلقة بهذا الإفصاح معروفة و مؤيده بمستندات إلى المدى الذى

يمكن المحاسب المهنى من الإفصاح عنها. و عندما يكون الإفصاح غير مؤيد بحقائق و

مستندات، يتعين على المحاسب المهنى استخدام الحكم الشخصى لتحديد نوعية الإفصاح

الذى سيقوم به إن وجد.

و(ج) نوعية الاتصالات المتوقعة و الجهة المتلقية خاصة و إنه يجب على المحاسب

المهنى أن يكون لديه قناعه تامة أن الأطراف المتلقية هم الأطراف المناسبة .

## -السلوك المهني

يفرض مبدأ السلوك المهني واجباً على المحاسب المهني للالتزام بالقوانين و اللوائح ذات الصلة و تجنب أى عمل يسئ للمهنة بما فى ذلك ما قد يستخلصه طرف ثالث معقول و على دراية بكل المعلومات ذات العلاقة إن هذا العمل يؤثر بالسلب على السمعة الطيبة للمهنة .

عند قيام المحاسب المهني بالتسويق و الترويج لأعماله عليه ألا يسئ لسمعة المهنة ، وعليه أن يتحلى بالأمانة و الصدق، مع تجنب ما يلى :

(أ)المبالغة فى الخدمات التى يمكن أن يقدمها و المبالغة فى مؤهلاته أو خبراته.

(ب)التقليل من شأن أعمال الغير أو عمل مقارنات غير مؤيدة مستندياً .

### ٣ - الجزء الثاني : المحاسب المهني المزاول

يوضح هذا الجزء من الميثاق كيفية تطبيق الإطار الوارد في الجزء الأول من قبل المحاسب المهني المزاول و لا يقصد من الأمثلة الواردة في الأقسام التالية - و لا ينبغي أن تفسر - على إنها بيان كامل بكافة الظروف التي يواجهها المحاسب و التي قد ينشأ عنها تهديدات لنهج الالتزام بالمبادئ الأساسية ، و بالتالي لا يكفي التزام المحاسب المهني المزاول بالأمثلة المطروحة و لكن ينبغي تطبيق هذا الإطار على أى حالة يتعرض لها المحاسب المهني.

يجب على المحاسب المهني المزاول عدم الارتباط بأى نشاط أو عمل أو مهنة تؤثر بالسلب على مبدأ النزاهة أو الموضوعية أو السمعة الطيبة للمهنة مما ينتج عنه عدم أهليته لتقديم الخدمات المهنية .

#### 3-1 التهديدات و أدوات الحماية

قد يتعرض نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية للتهديد في ظروف متعددة. و يمكن تصنيف هذه التهديدات على النحو التالي :

(أ) وجود مصلحة شخصية للمراجع "Self – Interest".

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

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

و(د) التآلف غير المهني مع العميل "Familiarity".

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

وقد تمت مناقشة هذه التهديدات بصورة مستفيضة في الجزء الأول من هذا الميثاق .

و تختلف طبيعة وأهمية التهديدات حسب ما إذا كانت قد ظهرت في إطار تقديم خدمات لعميل مراجعة لقوائم مالية، أو لعميل تأكد بشأن مراجعة بيانات غير مالية، أو لعميل بخلاف عملاء التأكيد.

من أمثلة الحالات التي قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمراجع ما يلي على سبيل المثال و ليس الحصر :

\* وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل.

\* القلق الناتج عن إمكانية فقدان العميل .

\* احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل.

\* ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة .

\* وجود قرض أو ضمان مقدم من أو ممنوح إلى العميل أو أى مدير أو مسئول لديه .

من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن مراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي :

\* اكتشاف خطأ هام أثناء إعادة تقييم أعمال المحاسب المهني المزاول.

\* إعداد تقارير عن تشغيل النظم المالية بعد المشاركة فى تصميمها أو تنفيذها .

\* إعداد البيانات الأساسية التي تستخدم فى إعداد القوائم المالية أو إعداد سجلات أخرى تكون هى نفسها موضوع عملية الخدمة المهنية المؤداة.

\* أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكد قد التحق حالياً كمدير أو مسئول لدى عميل خدمة التأكد أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة .

\* أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكد قد التحق حالياً كموظف لدى عميل خدمة التأكد فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهري على موضوع عملية خدمة التأكد، أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة .

\* القيام بخدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.

من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير ما يلي على سبيل المثال و ليس الحصر :



\* الترويج للأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة عندما تكون هذه الشركة عميل  
مراجعة للقوائم المالية .

\* القيام بدور المحامي نيابة عن عميل التأكد فى القضايا و حل المنازعات مع الغير .

من أمثلة الحالات التى تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن التآلف غير المهنى مع العميل مايلى على  
سبيل المثال و ليس الحصر :

\* عندما يكون لأحد أعضاء فريق خدمة التأكد واحداً من أفراد عائلته المقربين يعمل كمديراً أو  
مسئولاً لدى العميل.

\* عندما يكون لأحد أعضاء فريق العمل قريباً من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين  
يعمل كموظفاً لدى العميل فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهري بشأن موضوع  
المهمة.

\* وجود شريك سابق بالمؤسسة يعمل مديراً أو مسئولاً لدى العميل أو يعمل موظفاً لديه فى  
موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر و جوهري على موضوع المهمة .

\* قبول هدايا أو محاباة من عميل ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية .

\*ارتباط المسئولين عن فريق العمل لفترة طويلة بالعميل

من الأمثلة عن الحالات التى تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الضغوط التى يفرضها العميل  
على المحاسب المهنى المزاوول ما يلى على سبيل المثال و ليس الحصر :

\* التهديد باستبداله أو الاستغناء عنه.

\* التهديد بمقاضاته.

\* ممارسة ضغوط عليه لتقليل نطاق العمل بغرض خفض الأتعاب .

قد يجد المحاسب المهنى المزاوول أن هناك حالات تنشأ عنها تهديدات فريدة من نوعها بشأن  
الالتزام بواحد أو أكثر من المبادئ الأساسية. وهذه التهديدات لا يمكن تصنيفها إلى أنه يتعين

على المحاسب المهني المزاوّل توخى الحذر بشأن هذه الحالات و التهديدات فى علاقاته المهنية والعملية .

تنقسم أدوات الحماية التى من الممكن باستخدامها التخلص من التهديدات أو تخفيضه إلى مستوى معقول إلى فئتين رئيسيتين :

(أ) أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح .

(ب) أدوات حماية موجودة فى بيئة العمل .

و هناك أمثلة عن أدوات الحماية التى تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح موضحة فى الجزء الأول من هذا الميثاق .

تختلف أدوات الحماية فى بيئة العمل حسب الظروف والأحوال. فأدوات الحماية المتاحة فى بيئة العمل تتضمن أدوات حماية عامة على مستوى المؤسسة و أدوات حماية خاصة بالعملية. و يتعين على المحاسب المهني المزاوّل اللجوء إلى الحكم المهني لتحديد كيفية التعامل بأفضل صورة مع كل تهديد على حده.

وفى هذا يتعين على المحاسب المهني المزاوّل أن يأخذ فى الاعتبار ما يراه الغير مقبولاً. ويقصد بالغير أى طرف ثالث معقول وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فى ذلك أهمية التهديدات وأدوات الحماية .

و تتأثر اعتبارات المحاسب المهني المزاوّل بأمر منها، أهمية التهديد وطبيعة العملية وهيكل المؤسسة التنظيمى .

تتضمن أدوات الحماية العامة فى بيئة العمل على مستوى المؤسسة ما يلى :

\* تركيز قادة المؤسسة على أهمية الاستقلالية وأنه من المنتظر أن يقوم أعضاء فريق خدمات التأكد بالعمل بما يحقق الصالح العام .

\* قيام قادة المؤسسة بغرز روح التصرف وفقاً للصالح العام فى فريق العمل.

\* وجود سياسات و إجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على المهمة والإشراف عليها

\* وجود سياسات موثقة خاصة بتحديد التهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية و تقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، و تطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات - بخلاف غيرالمؤثرة - إلى مستوى مقبول .

\* بالنسبة للمؤسسات التي تؤدي خدمات تأكد وجود سياسات موثقة خاصة بالاستقلالية وذلك فيما يتعلق بتحديد طبيعة التهديدات التي تواجهها، وتقييم مدى جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو تخفيض أثر التهديدات- بخلاف غير المؤثرة - إلى مستوى مقبول .

\* وجود سياسات و إجراءات داخلية موثقة للتحقق من الالتزام بسياسات وإجراءات المؤسسة.

\* وجود سياسات و إجراءات فعالة تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين المؤسسة أو أعضاء فريق العمل و العملاء.

\* وجود سياسات وإجراءات لرقابة مدى اعتماد المؤسسة في إيراداتها على عميل واحد وكيفية مواجهة ذلك.

\* استخدام شركاء مختلفين و فرق عمل مختلفة لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكد لعميل خدمة التأكد.

\* وجود سياسات وإجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة المهمة .

\* إخطار جميع الشركاء و الموظفين المهنيين بالمؤسسة بأية تغييرات تطرأ على سياسات وإجراءات المؤسسة أولاً بأول ، بما في ذلك تقديم التدريب اللازم و التعليم المناسب.

\* تحديد عضواً من الإدارة العليا بالمؤسسة ليكون مسئولاً عن مراقبة فعالية و كفاءة أدوات الحماية .

\* وجود وسائل فعالة لإخطار الشركاء و العاملين المهنيين بأسماء عملاء خدمات التأكد والمنشآت ذات العلاقة بها و التي ينبغي أن يكونوا مستقلين عنها .

\* وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الالتزام بالسياسات و الإجراءات .

\* وجود سياسات و إجراءات من شأنها منح العاملين صلاحية الاتصال بالرؤساء والمستويات العليا داخل المؤسسة بشأن أى موضوع يثير اهتمامهم فيما يتعلق بالاستقلالية والموضوعية، بما فى ذلك إحاطة العاملين علماً بالإجراءات المتاحة لهم .

من أمثلة أدوات الحماية فى بيئة العمل الخاصة بمهمة معينة ما يلى :

\* إشراك محاسب مهنى آخر لفحص الأعمال التى تمت أو تقديم المشورة عند الضرورة.

\*التشاور مع الغير، مثل لجنة من المديرين المستقلين أو جهة تنظيمية مهنية أو محاسب آخر.

\* مناقشة القضايا الأخلاقية مع المسؤولين عن الحوكمة لدى العميل .

\*الإفصاح للمسؤولين عن الحوكمة لدى العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ونطاق الأتعاب المطلوبة.

\* إشراك مؤسسة أخرى لأداء أو إعادة أداء جزء من المهمة .

\* تغيير كبار المسؤولين عن فريق التأكد .

بناء على طبيعة العمل يستطيع المحاسب المهنى المزالو الاعتماد على أدوات الحماية المنفذة لدى العميل إلا إنه من غير الممكن الاعتماد على هذه الأدوات فقط لتقليل التهديدات إلى حد مقبول .

\* وجود موظفين ذوى خبرة و أقدميه لدى العميل لاتخاذ القرارات الإدارية .

\* قيام العميل بتنفيذ إجراءات داخلية تضمن الخيارات الموضوعية عند التكليف بمهام خلاف مهام التأكد

## 3-2 التعمين المهني

### قبول العميل

قبل قبول علاقة جديدة مع عميل يتعين على المحاسب المهني المزاول أن يتدبر ما إذا كان قبول العميل سينتج عنه تهديدات لنهج الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتنشأ التهديدات المستقبلية التي تواجه النزاهة والسلوك المهني على سبيل المثال من القضايا الشائكة المرتبطة بالعمل (أو أصحاب حقوق ملكيته أو إدارته أو أنشطته).

من الموضوعات المرتبطة بالعمل التي إذا ما عرفت قد تهدد نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية تورط العميل في أعمال غير قانونية مثل غسل الأموال أو عدم الأمانة أو إعداد تقارير مالية مشبوهة.

يتعين تقييم مدى أهمية أية تهديدات ، فإذا كانت هذه التهديدات ذات أهمية كبيرة يتعين التدبر في أدوات الحماية وتطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول.

من الممكن أن تتضمن أدوات الحماية المناسبة الحصول على معلومات عن العميل وتفهم طبيعته و أصحاب حقوق ملكيته و مديره و المسؤولين عن الحوكمة لديه و أنشطة أعماله كما أنها قد تتضمن السعي نحو التزام العميل بتحسين ممارسات الحوكمة و الرقابة الداخلية لديه .

في حالة عدم إمكانية تخفيض التهديدات إلى حد مقبول يتعين على المحاسب المهني المزاول التراجع عن الدخول في علاقة مع هذا العميل .

يتعين مراجعة قرارات قبول العميل بصفة دورية بالنسبة للأعمال و المهام المتكررة التي تقدم للعميل.

### قبول العملية

يجب ألا يقبل المحاسب المهني المزاول سوى الخدمات التي يستطيع تنفيذها بكفاءة . وقبل قبول أى عملية محددة يتعين على المحاسب المهني المزاول أن يتدبر ما إذا كانت هذه العملية سينشأ

عنها ما يهدد التزامه بالمبادئ الأساسية . فعلى سبيل المثال ينشأ التهديد الخاص بالمصلحة الشخصية و الذى يؤثر على الكفاءة المهنية و العناية الواجبة إذا كان فريق العمل ليس لديه - ولن يستطيع اكتساب- الكفاءات الضرورية لتنفيذ العملية على نحو سليم .

يتعين على المحاسب المهنى المزاوول تقييم مدى أهمية المخاطر المحددة، فإذا كانت المخاطر هامة يتعين تطبيق أدوات الحماية الضرورية للتخلص منها أو تخفيضها إلى حد مقبول، وتتضمن أدوات الحماية المشار إليها ما يلى :

\* الفهم السليم لطبيعة نشاط العميل و تعقد عملياته و المتطلبات المحددة للعملية و غرض وطبيعة و نطاق الأعمال التى سيتم أداؤها.

\* الحصول على معلومات عن الأنشطة المماثلة أو الموضوعات ذات الصلة .

\* الحصول على أو اكتساب خبرات تتعلق بالمتطلبات التنظيمية أو شروط إعداد التقارير .

\* تعيين عدد كاف من الأفراد و الذين لديهم الكفاءات المطلوبة.

\* اللجوء إلى الخبراء عند الضرورة.

\* الاتفاق على إطار زمنى واقعى لأداء العملية.

\* الالتزام بسياسات و إجراءات رقابة الجودة المصممة لتقديم تأكيد معقول بعدم قبول عمليات محددة إلا إذا كانت هناك القدرة على تنفيذها بكفاءة .

عندما ينوى المحاسب المهنى المزاوول الاعتماد على مشورة أو أعمال خبير، عندئذ يتعين عليه أن يقيم مدى ضمان ذلك، و يتعين عليه أن ينظر بعين الاعتبار إلى عوامل مختلفة مثل السمعة والخبرة العملية والموارد المتاحة والمعايير المهنية والأخلاقية المعمول بها. ويمكن الحصول على هذه المعلومات من خلال الرجوع إلى خبير أو استشارة الغير قبل البدء فى العملية .

**التغييرات فى التعيين المهنى**

يتعين على المحاسب المهني المزاول الذي يطلب منه أن يحل محل محاسب مهني آخر أوالذي يقوم بتقديم عرض للقيام بعملية يتولاها محاسب مهني آخر، أن يحدد ما إذا كانت هناك أسباب مهنية أو غير مهنية لعدم قبول العملية مثل الظروف والأحوال التي تهدد نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية .

فقد يكون هناك مثلاً تهديداً يؤثر على الكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا وافق المحاسب المهني المزاول على العملية قبل العلم بكافة الحقائق المرتبطة بها .

يتعين تقييم مدى أهمية التهديدات. وبناء على طبيعة العملية فإن الأمر قد يتطلب الاتصال بالمحاسب المهني الحالي القائم بالعملية حالياً لتحديد الحقائق و الملازمات التي تقف وراء هذا التغيير المقترح، و بالتالي يتسنى للمحاسب المهني المزاول أن يقرر قبول العملية من عدمه. فقد لا تعكس مثلاً الأسباب الظاهرة لتغيير محاسب مهني مزاول واستبداله بآخر على نحو كامل كافة الحقائق وقد تبين وجود خلافات مع المحاسب المهني المزاول القائم بالعملية ( المحاسب الحالي) قد تؤثر على قرار قبول التعيين من عدمه .

يُتَظَرَم المحاسب المهني المزاول الحالي بمبدأ الحفاظ على السرية. و يعتمد مدى استطاعة المحاسب المهني المزاول مناقشة أمور العميل مع المحاسب المهني المزاول المقترح على طبيعة العملية وعلى ما يلي :

(أ) هل تم الحصول على إذن من العميل أم لا.

أو (ب) المتطلبات القانونية والأخلاقية المتعلقة بالإفصاح.

في حالة عدم وجود تعليمات محددة من العميل ، يتعين على المحاسب المهني المزاول الحالي عدم التطوع بتقديم معلومات عن العميل. أما الحالات التي يجوز فيها الإفصاح عن المعلومات السرية الخاصة بالعميل فهي محددة في الجزء الأول من هذا الميثاق.

إذا كانت التهديدات المحددة هامة وجوهرية ، عندئذ يتعين النظر بعين الاعتبار إلى أدوات الحماية و تطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو التقليل منها إلى حد مقبول .

قد تتضمن أدوات الحماية المشار إليها ما يلي :

\* مناقشة أمور العميل بشكل تام وبحرية تامة مع المحاسب المهني الحالي .

\* مطالبة المحاسب المهني الحالي بتقديم معلومات عن أى حقائق أو ظروف يرى المحاسب المهني الحالي أنه يتعين على المحاسب المهني المقترح الإحاطة بها قبل أن يقرر قبول أو عدم قبول العملية.

\* عند التقدم بعرض رداً على أى طلب خاص بتقديم عرض خدمات يجب على المحاسب المهني المقترح أن يتصل بالمحاسب المهني الحالي قبل قبول العملية للتعرف منه على أى أسباب مهنية أو غير مهنية تستدعى رفض العملية .

من المعتاد أن يحتاج المحاسب المهني المزاوِل إلى الحصول على موافقة العميل، ويحبذ أن تكون هذه الموافقة كتابة للبدء فى مناقشة المحاسب المهني الحالي. و بمجرد الحصول على هذه الموافقة يتعين على المحاسب المهني الحالي الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة التى تنظم ذلك. وعند قيام المحاسب المهني الحالي بتقديم معلومات يجب أن يتم ذلك بأمانة ودون غموض، و إذا لم يستطع المحاسب المهني المقترح الاتصال بالمحاسب المهني الحالي ، عليه أن يحاول الحصول على المعلومات الخاصة بأية تهديدات من أى مصدر آخر أو بأى وسيلة أخرى. على سبيل المثال من خلال الاستفسار من الغير أو عمل الاستفسارات عن الإدارة العليا أو المسؤولين عن الحوكمة لدى العميل.

فى حالة عدم التخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول من خلال تطبيق أدوات الحماية يتعين على المحاسب الاعتراف عن العملية، ما لم يكن هناك قناعة بوجود حقائق وملابسات ضرورية يمكن الحصول عليها بوسائل أخرى.

قد يطلب من المحاسب المهني المزاوِل القيام بعمل تكميلى أو إضافى إلى عمل المحاسب المهني الحالي. مثل هذه الظروف قد تؤدى إلى تهديدات مستقبلية تؤثر على الكفاءة المهنية والعناية الواجبة تنشأ مثلاً عن عدم وجود معلومات أو عدم كفايتها. وتتضمن أدوات الحماية



المضادة لهذه التهديدات إحاطة المحاسب المهني الحالى بالعمل المقترح الأمر الذى يتيح للمحاسب المهني الحالى تقديم أى معلومات ذات صلة تكون لازمة لأداء العمل على نحو سليم.

### 3-3 تعارض المصالح

يتعين على المحاسب المهني المزاوّل اتخاذ الخطوات المعقولة لتحديد الظروف التى تفرض تعارض فى المصالح، إذ أن هذه الظروف قد ينتج عنها تهديدات تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية، فعلى سبيل المثال قد ينشأ تهديد يؤثر على مبدأ الموضوعية عند قيام المحاسب المهني المزاوّل بمنافسة العميل بشكل مباشر أو مشاركة منافس العميل فى مشروع . وقد ينشأ تهديد يؤثر على الموضوعية ومبدأ السرية عند قيام المحاسب بأداء خدمات لعملاء هناك تعارض بشأن مصالحهم أو لعملاء بينهم نزاعات بشأن الموضوع أو المعاملة المطروحة.

يتعين على المحاسب المهني المزاوّل تقييم مدى أهمية أية تهديدات. و يشمل هذا التقييم النظر بعين الاعتبار قبل قبول العلاقة مع العميل أو استمرارها أو قبل القيام بأى عملية محددة فيما إذا كان للمحاسب أية مصالح أو علاقات مع العميل أو الغير ينشأ عنها تهديدات. وإذا كانت هذه التهديدات هامة يتعين أن تؤخذ أدوات الحماية فى الاعتبار و تطبق عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو لتخفيضها إلى حد مقبول .

بناء على الظروف التى ينشأ عنها تعارض المصالح فإن أدوات الحماية يجب أن تلتزم المحاسب المهني المزاوّل بما يلى :

(أ) إحاطة العميل بكل ما من شأنه أن يؤدي إلى تعارض المصالح و الحصول على الموافقة للعمل فى ظل هذه الظروف .

أو(ب) إحاطة كافة الأطراف المعنية بأن المحاسب المهني المزاوّل يعمل لأكثر من طرف مرتبطين بمعاملات أو موضوعات بها تعارض مصالح و الحصول على الموافقة فى هذا الشأن.

أو(ج) إحاطة العميل بأن المحاسب المهني المزاول لا يقدم خدمات حصرية لعميل بعينه،  
وضرورة الحصول على موافقة في هذا الشأن.

يتعين أن تؤخذ أدوات الحماية التالية أيضاً في الاعتبار :

(أ) استخدام فرق عمل مختلفة لأداء المهام المتعارضة.

و(ب) التأكيد على عدم تداول المعلومات بين فرق العمل و خاصة ما يتعلق بالمعلومات  
السرية.

و(ج) وجود إرشادات واضحة لفرق العمل بشأن ما يتعلق بقضايا الأمن والسرية وسلامة  
المعلومات .

و(د) استخدام تعهدات الحفاظ على السرية التي يوقع عليها موظفو المؤسسة و الشركاء فيها .

و(هـ) الفحص الدوري لاستخدام أدوات الحماية ، وذلك بمعرفة أحد أفراد الإدارة العليا منغير  
المشتركين في مهام مع العميل .

إذا كان تعارض المصالح يفرض تهديداً يؤثر على مبدأ أو أكثر من المبادئ الأساسية ومنها  
الموضوعية أو الحفاظ على السرية أو السلوك المهني بحيث لا يمكن التخلص من هذا التهديد أو  
الحد منه عند مستوى مقبول من خلال تطبيق أدوات الحماية، عندئذ يتعين على المحاسب  
المهني المزاول أن يخلص إلى الاعتذار عن العملية وعدم قبولها أو الانسحاب من العمليات التي  
تنطوي على تعارض مصالح .

عند قيام المحاسب المهني المزاول بطلب موافقة العميل للعمل لطرف آخر ( الذي قد يكون أولاً  
يكون عميل حالي) وذلك فيما يتعلق بموضوع ينطوي على تعارض مصالح بين العميلين ورفض  
هذا العميل الموافقة على ذلك، عندئذ يتعين على المحاسب المهني المزاول عدم الاستمرار في  
العمل لصالح أحد الأطراف بشأن الموضوع الذي ينطوي على تعارض المصالح.

### 3-4 الحاجة إلى رأى ثان

فى المواقف التى يطلب فيها من المحاسب المهنى المزاوول إعطاء رأى ثان بشأن تطبيق معايير المحاسبة أو المراجعة أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير أو المبادئ الأخرى المطبقة على ظروف أو معاملات محددة تمت بواسطة الشركة أو نيابة عنها أو بواسطة منشأة ليست عميل حال، فإن هذه الحالات قد ينشأ عنها تهديدات تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية، فعلى سبيل المثال قد يكون هناك تهديد يؤثر على الكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كان الرأى الثانى لا يستند إلى نفس الحقائق التى توافرت للمحاسب المهنى المزاوول الحالى أو إذا كان الرأى الثانى مستنداً إلى أدلة غير كاملة. و تعتمد مدى أهمية التهديد على الظروف المحيطة بهذا الطلب والحقائق و الافتراضات المتاحة المرتبطة بإبداء الحكم الشخصى المهنى.

عندما يطلب من المحاسب المهنى المزاوول إعطاء هذا الرأى الثانى يتعين عليه تقييم أهمية التهديدات، فإذا ما كانت تمثل أهمية، يتعين عليه أن يأخذ أدوات الحماية فى الاعتبار ويطبقها عند الضرورة للتخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول. وقد تتضمن أدوات الحماية الحصول على إذن من العميل للاتصال بالمحاسب الحالى ، ووصف أى قيود تحيط بأى رأى فى المراسلات التى تتم مع العميل وتقديم صورة من هذا الرأى إلى المحاسب الحالى .

إذا لم تسمح المنشأة التى طلبت هذا الرأى الثانى للمحاسب المهنى المزاوول بالاتصال بالمحاسب المهنى الحالى عندئذ يتعين على الأول أن يدرس ما إذا كان من المناسب تقديم هذا الرأى أم لا مع أخذه فى الاعتبار كافة الظروف و الملابسات المحيطة بالموضوع.

### 3-5 الأتعاب والأنواع الأخرى لمقابل الخدمات

عند التفاوض بشأن الخدمات المهنية ، يجوز للمحاسب المهنى المزاوول أن يطلب الأتعاب التى يراها مناسبة، ولا يعد قيام محاسب مهنى مزاوول آخر بعرض أتعاب أقل من نظيره عملاً لا أخلاقياً فى حد ذاته، وعلى الرغم من ذلك هناك تهديد يمكن أن يؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية بسبب عرض الأتعاب ، على سبيل المثال قد يظهر تهديد متعلق بالمصلحة الشخصية يؤثر على الكفاءة المهنية و العناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية مما يجعل

من الصعب القيام بالعملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها في ظل هذه الأتعاب المتدنية.

تعتمد أهمية هذه التهديدات على بعض العوامل منها مستوى الأتعاب المعروضة والخدمات الخاصة بها، وبناءً على هذه التهديدات المحتملة، يتعين النظر بعين الاعتبار إلى أدوات الحماية وتطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول. ومن أدوات الحماية التي يمكن استخدامها :

\* إحاطة العميل بشروط العملية، وخاصة، أسس تحديد الأتعاب والخدمات التي تغطيها الأتعاب.

\* تخصيص الوقت المناسب و فريق العمل المؤهل للعملية .

تستخدم الأتعاب المشروطة مقابل عمليات محددة خلاف عمليات التأكد، وهذه الأتعاب المشروطة قد ينتج عنها تهديد يؤثر على مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية، وقد ينشأ عنها تهديد يرتبط بالمصلحة الشخصية يؤثر على مبدأ الموضوعية، وتعتمد أهمية هذه التهديدات على عدة عوامل تتضمن:

\* طبيعة المهمة.

\* نطاق قيم الأتعاب الممكنة.

\* أسس تحديد الأتعاب.

\* هل ستتم مراجعة نتائج المهمة من قبل طرف آخر مستقل.

يتعين تقييم أهمية هذه التهديدات، فإذا كانت هامة، يتعين النظر بعين الاعتبار لأدوات الحماية وتطبيقها عند الضرورة للتخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول. وتتضمن أدوات الحماية المشار إليها :

\* اتفاق كتابي مسبق مع العميل بشأن أسس تحديد الأتعاب .

\*الإفصاح للمستخدمين المعنيين عن العمل الذي يقوم به المحاسب المهني المزاول و  
أستحديد الأتعاب.

\* سياسات و إجراءات مراقبة الجودة.

\* قيام طرف آخر يتحلى بالموضوعية بمراجعة الأعمال التي قام بها المحاسب المهني  
المزاول.

فى بعض الأحوال قد يحصل المحاسب المهني المزاول على أتعاب أو عمولة جلب عملاء،  
فعلى سبيل المثال عندما لا يقوم المحاسب المهني المزاول بتقديم الخدمة المطلوبة، فإنه قد  
يحصل على عمولة نظير إحالة العميل الحالى لمحاسب مهني مزاول آخر أو لخبير آخر، وقد  
يحصل المحاسب المهني المزاول على أتعاب أو عمولة من الغير ( على سبيل المثال شركة  
برامج كمبيوتر) نظير بيع سلع أو خدمات للعميل. فى هذه الحالة فإن قبول مثل هذه الأتعاب  
والعمولات من شأنه إحداث تهديد ناتج عن المصلحة الشخصية يؤثر على مبدأ الموضوعية  
والكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

قد يقوم المحاسب المهني المزاول بدفع عمولة جلب عملاء للحصول على عميل، على سبيل  
المثال عند استمرار العميل مع محاسب مهني مزاول آخر ولكنه يحتاج إلى خدمات متخصصة  
لا يقدمها المحاسب الحالى، فى هذه الحالة فإن دفع هذه الأتعاب والعمولات قد يخلق تهديدات  
تتعلق بالمصلحة الشخصية تؤثر على مبدأ الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

يجب على المحاسب المهني المزاول عدم تقديم عمولة أو أتعاب خاصة بجلب عملاء أو  
الحصول على هذه النوعية من الأتعاب أو العمولات ما لم يكن هذا المحاسب قد استخدم أدوات  
حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول. وتتضمن أدوات الحماية المشار  
إليها على سبيل المثال و ليس الحصر :

\*الإفصاح للعميل عن أى ترتيبات خاصة بدفع عمولة جلب عملاء لمحاسب مهني مزاول  
آخر نظير الأعمال المحالة منه .

\*الإفصاح للعميل عن أى ترتيبات خاصة بالحصول على عمولة جلب عملاء نظير إحالة العميل لمحاسب آخر.

\* الحصول على أئفاق مسبق من العميل بشأن الترتيبات الخاصة بالعمولات نظير قيام الغير ببيع سلع أو خدمات للعميل .

يجوز للمحاسب المهني المزاول شراء مؤسسة أخرى أو جزء منها على أساس أن المدفوعات ستتم لأفراد يمتلكون المؤسسة أو لورثتهم أو لمن يخلفهم.

### 3-6 تسويق الخدمات المهنية

عند قيام المحاسب المهني المزاول بالبحث عن أعمال جديدة عن طريق الإعلان أو غيره من أشكال التسويق الأخرى فإن هذا يخلق تهديداً. يؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية. فعلى سبيل المثال ينشأ تهديداً ناتجاً عن المصلحة الشخصية يؤثر على التزام المحاسب بمبدأ السلوك المهني إذا تم التسويق و الترويج للخدمات أو الأعمال أو المنجزات بطريقة لا تتفق مع هذا المبدأ .

يتعين على المحاسب عدم الإضرار بسمعة المهنة عند الترويج للخدمات المهنية، وعليه أن يتحلى بالاستقامة و الأمانة، وعليه تجنب:

\*المبالغة فى قيمة الخدمات المقدمة أو فى مؤهلاته أو خبراته.

\*الإشارة بصورة مخلة أو عقد مقارنات غير حقيقية مع أعمال الغير

### 3-7 الهدايا والضيافة

قد يتم تقديم هدايا إلى المحاسب المهني المزاول أو أفراد عائلته المقربين، وكذلك قد يقدم لهم بعض أشكال الضيافة، مثل هذه الأمور تخلق عادة تهديدات تؤثر على التزام المحاسب المهني المزاول بالمبادئ الأساسية وكذلك تهديدات خاصة بالمصلحة الشخصية تؤثر على مبدأ الموضوعية وذلك فى حالة قبول الهدية من العميل، و أيضاً قد تنشأ تهديدات تتعلق بقيام العميل بممارسة ضغوط على المحاسب، الأمر الذى ينشأ عنه التأثير على مبدأ الموضوعية خاصة فى حالة الإعلان للعامة عن هذه الهدايا .

تعتمد أهمية هذه التهديدات على طبيعة وقيمة العرض المقدم والقصد من ورائه. وإذا رأى المحاسب المهني المزاول أن الهدايا المقدمة هي في السياق المعتاد للعمل دون أى قصد للتأثير عليه أو للحصول على معلومات منه إذا استخلص الغير الذى على دراية بكل المعلومات ذات العلاقة وعلى قدر من الموضوعية أن هذه الهدايا و الضيافة تكاد تكون ضئيلة القيمة، عندئذ قد يقرر المحاسب المهني المزاول عدم وجود تهديد هام يؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية .

إذا قيمت التهديدات على أنها هامة بشكل واضح يتعين أن يتم أخذ أدوات الحماية فى الاعتبار وتطبيقها للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول. و فى حالة عدم إمكانية التخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول من خلال أدوات الحماية يتعين على المحاسب المهني المزاول رفض الهدايا أو الضيافة المقدمة.

### 3-8 حيازة أصول العملاء

لا يتعين على المحاسب المهني المزاول تحمل مسئولية أموال أو أصول العميل ما لم يقرر القانون ذلك و فى هذه الحالة فإن الالتزام يكون قانونى على المحاسب المهني المزاول الحائز للأصول .  
تخلق حيازة أصول العميل تهديدات تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال، يكون هناك تهديداً ناتجاً عن المصلحة الشخصية يؤثر على السلوك المهني والموضوعية و ينشأ عن حيازة أصول العميل. وحتى يتسنى توفير الحماية مقابل هذه التهديدات يتعين على المحاسب المهني المزاول المعهود إليه بأموال أو أصول الغير مايلى :

(أ) حفظ هذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية أو أموال المؤسسة .

و(ب) استخدام هذه الأموال فقط فى الأغراض التى حصل عليها من أجلها .

و(ج) الاستعداد فى جميع الأوقات لتقديم حساب لأى أشخاص مخول لهم الإطلاع على هذه الحسابات.

و(د) الالتزام بكافة القوانين و اللوائح الخاصة بحيازة هذه الأصول و المحاسبة عنها .

بالإضافة إلى ما تقدم يتعين على المحاسب المهني المزاول التنبه إلى التهديدات التي تؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية و الناشئة عن هذه الأصول خاصة إذا ما وجد أن هذه الأصول ناشئة عن أنشطة غير مشروعة مثل غسل الأموال. وفي إطار إجراءات قبول المهمة بشأن هذه الخدمات، يتعين على المحاسب المهني المزاول الاستفسار بصورة مناسبة عن مصدر هذه الأصول وكذلك دراسة ما عليها من التزامات قانونية و تنظيمية مع جواز الحصول على استشارة قانونية في هذا الشأن

### 3-9 الموضوعية - كافة الخدمات

عند قيام المحاسب المهني المزاول بتقديم الخدمات المهنية، عليه أن يأخذ في الاعتبار التهديدات التي تؤثر على الموضوعية نتيجة وجود مصالح أو علاقات مع العميل أو مديريه أو مسؤوليه أو موظفيه. على سبيل المثال قد تنشأ تهديدات بسبب التآلف غير المهني مع العميل تؤثر على الموضوعية بسبب علاقات أسرية أو شخصية أو علاقات عمل مع العميل.

يشترط على المحاسب المهني المزاول الذي يقدم خدمة التأكد أن يتمتع بالاستقلالية عن عميل التأكد حيث أن الاستقلالية شكلاً و موضوعاً أمراً ضرورياً لتمكين المحاسب المهني المزاول من التوصل لنتائج أو التعبير عن نتائج دون تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير غير مبرر من الغير.

يعتمد وجود تهديدات تؤثر على الموضوعية عند قيام المحاسب المهني المزاول بتقديم خدمات مهنية على ظروف محددة خاصة بالمهمة وعلى طبيعة العمل الذي يقوم به المحاسب المهني المزاول.

يتعين على المحاسب المهني المزاول تقييم أهمية التهديدات المحددة، فإذا كانت هامة بشكل واضح يتعين دراسة أدوات الحماية اللازمة و استخدامها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول، وتتضمن أدوات الحماية على سبيل المثال وليس الحصر:

\* الانسحاب من فريق العمل .

\* تطبيق إجراءات إشرافية و رقابية.



\* إنهاء العلاقة المالية أو علاقة العمل التي ينشأ منها التهديد.

\* مناقشة الأمر مع المستويات الإدارية العليا داخل المؤسسة .

\* مناقشة الأمر مع المسؤولين عن الحوكمة لدى العميل

### 3-10 الإستقلالية - عمليات خدمة التأكد

فى حالة أى عملية تأكد يكون من الصالح العام أن يتمتع أفراد فريق عمل التأكد والمؤسسة وكذلك وحدات المؤسسة الخارجية إن أمكن بالاستقلالية عن عميل التأكد وهذا ما يتطلبه هذا الميثاق.

الهدف من عمليات التأكد هو تعزيز الثقة لدى المستخدم بشأن نتائج التقييم أو القياس الخاصة بموضوع ما مقابل معايير محددة. ويصف إطار عمليات المراجعة عناصر وأهداف عملية المراجعة ويحدد العمليات التي تنطبق عليها معايير المراجعة و الفحص و التأكد. ولبيان عناصر و أهداف عملية التأكد يمكن الرجوع لإطار التأكد .

كما تم توضيحه بالتفصيل فى الإطار المذكور يقوم المحاسب المهني المزاول فى أى عملية تأكد بالتعبير عن نتيجة الهدف منها تعزيز ثقة المستخدم المرتقب خلاف الطرف المسئول بشأن نتيجة التقييم أو القياس الخاص بموضوع ما مقابل معايير محددة.

ينتج عن التقييم أو القياس المشار إليه معلومات تتأتى من تطبيق المعايير والمقاييس المحددة على الموضوع و يشير مصطلح " المعلومات موضوع المهمة "إلى نتيجة تقييم أو قياس الموضوع . على سبيل المثال :

\* ينشأ الاعتراف و القياس و العرض و الإفصاح فى القوائم المالية ( المعلومات موضوع المهمة) من تطبيق إطار إعداد القوائم المالية بشأن الاعتراف و القياس و العرض والإفصاح. وقد يكون هذا الإطار هو معايير المحاسبة المصرية حيث يتم تطبيق هذه المعايير على الموقف المالى و الأداء المالى و التدفقات النقدية ( موضوع المهمة) للمنشأة .

\* ينشأ التأكيد بشأن فعالية الرقابة الداخلية ( المعلومات موضوع المهمة) من تطبيق إطار لتقييم فعالية الرقابة الداخلية على أدوات الرقابة الداخلية أو الإجراءات المتخذة.

قد تكون عمليات التأكد قائمة على إصدار تأكيدات ، أو عن إعداد تقارير مباشرة ، وفي كلتا الحالتين فإن عملية التأكد تتضمن ثلاثة أطراف منفصلة هما : المحاسب المهني المزاول والطرف المسئول و المستخدم المرتقب .

في أى عملية تأكد قائمة على إصدار تأكيدات والتي تتضمن عملية مراجعة خاصة بالقوائم المالية فإنه يتم القيام بالتقييم أو القياس لموضوع المهمة بواسطة الطرف المسئول وتكون المعلومات الخاصة بموضوع المهمة فى صورة تأكيد من الطرف المسئول يقدم للمستخدم المرتقب.

فى أى عملية تأكد تكون عبارة عن إعداد تقرير مباشر يقوم المحاسب المهني المزاول بعمل تقييم أو قياس لموضوع المهمة بشكل مباشر أو الحصول على تأكيد من الطرف المسئول الذى قام بعملية التقييم أو القياس التى ليست متاحة للمستخدم المرتقب ويتم تقديم المعلومات الخاصة بموضوع المهمة إلى المستخدم المرتقب ضمن التقرير الخاص بعملية التأكد.

### تتطلب الاستقلالية :

- الاستقلالية من حيث الجوهر

يقصد بها حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأى بدون أية ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصى المهني للفرد و تسمح له بالعمل بنزاهة و موضوعية و ممارسة الشك المهني .

- الاستقلالية من حيث الشكل

يقصد بها الابتعاد عن الوقائع و الظروف الجوهرية التى قد يستخلص منها طرف خارجي - موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة - أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية و الشك المهني للمؤسسة أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمة التأكد.

قد يفهم من مصطلح " الاستقلالية" فى حد ذاته أن يتنزه الفرد المزاول للحكم الشخصى عن كل المنافع الاقتصادية و المالية و أية علاقات أخرى . وبالطبع فإن هذا غير واقعى حيث إن كل فرد فى المجتمع له علاقات ترتبط بالأطراف الأخرى . ولذلك يجب تقييم مدى جوهرية هذه المنافع الاقتصادية أو المالية أو العلاقات الأخرى وذلك فى ضوء ما قد يعتقد طرف خارجى - موضوعى و على دراية بكل المعلومات ذات العلاقة - بأنه غير مقبول .

هناك عديد من الظروف و الحالات المختلفة - مجتمعة أو منفصلة - التى قد يكون لها تأثير عند دراسة مدى الاستقلالية ، لذلك فإنه لا يمكن حصر و تحديد جميع الحالات والظروف التى يمكن أن تشكل تهديداً للاستقلالية و تحديد الأسلوب المناسب لمواجهتها والحد من أثرها .

علاوة على ذلك فقد تختلف طبيعة عمليات التأكد من عملية لأخرى، و عليه تختلف التهديدات المصاحبة لكل منها مما يتطلب استخدام أدوات حماية مختلفة لكل حالة على حدة. وحيث إن المفهوم المنهجى للاستقلالية يهدف لتحقيق الصالح العام فإنه يتطلب أن تقوم المؤسسة وأعضاء فريق التأكد بتحديد و تقييم دراسة تهديدات الاستقلالية أفضل من مجرد الالتزام بعدد من القواعد التى قد تبنى على أساس حكمى.

### **المفهوم المنهجى للاستقلالية**

شترط على أفراد فريق التأكد أو المؤسسة أو وحدات المؤسسة الخارجية تطبيق الإطار الوارد فى الجزء الأول فى ظل ظروف محددة و بالإضافة إلى تحديد العلاقات بين المؤسسة ووحداتها الخارجية وأعضاء فريق التأكد و عميل التأكد يتعين الأخذ فى الاعتبار ما إذا كانت العلاقات بين أفراد خارج فريق التأكد و عميل التأكد تؤدي إلى تهديدات تؤثر على الاستقلالية<sup>0</sup>

الغرض من الأمثلة المقدمة فى هذا القسم هو شرح تطبيق الإطار . و لا يجب أن تفسر أو يقصد منها بيان حصر شامل لكافة الظروف و الأحوال التى قد تؤدي إلى تهديدات تؤثر على الاستقلالية ، وبالتالي لا يكفى بالنسبة لعضو فريق التأكد أو المؤسسة أو إحدى وحدات المؤسسة الخارجية أن تلتزم فقط بالأمثلة المقدمة، بل يتعين عليها تطبيق هذا الإطار على الظروف الخاصة التى قد يواجهونها.

تختلف طبيعة التهديدات التي تؤثر على الاستقلالية و أدوات الحماية المطبقة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول بناء على خصائص عملية التأكد سواء كانت مراجعة أو غيرها من عمليات التأكد. و في الحالة الأخيرة فإن طبيعة التهديدات تختلف بناء على الغرض والمستخدم المعنى الذى يتم إعداد التقرير له وبالتالي يتعين على المؤسسة تقييم الظروف ذات الصلة و طبيعة عملية التأكد والتهديدات التي تؤثر على الاستقلالية عند تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العملية أو الاستمرار فيها وكذلك طبيعة أدوات الحماية المطلوبة وتحديد أفراد فريق عملية التأكد .

## عمليات التأكد التي تستند على تقديم تأكيدات

### عمليات مراجعة القوائم المالية

تعطى عملية التأكد تأكيداً لعدد كبير من المستخدمين المتوقعين، وعليه فإن الاستقلالية من حيث الشكل لها أهمية خاصة علاوة على أهميتها من حيث المضمون. وعلى ذلك فإنه بالنسبة لعميل المراجعة، يتعين أن يكون أعضاء فريق التأكد و المؤسسة ذاتها مستقلين عن عميل المراجعة سواء على المستوى المحلى أو وحدات المؤسسة الخارجية. وهناك مجموعة من الاعتبارات المشابهة لتلك الواجب أخذها فى الاعتبار عند تقديم خدمة التأكد يجب دراستها و مراعاتها عند تقديم خدمات التأكد الأخرى لعملاء بخلاف عملاء المراجعة. وتتطلب هذه الاعتبارات أن يتحلى أعضاء فريق التأكد والمؤسسة ذاتها بالاستقلالية عن العميل المعنى بهذه الخدمة سواء على المستوى المحلى أو وحدات المؤسسة الخارجية. وفى هذه الحالات، يجب الأخذ فى الاعتبار أية تهديدات تعتقد المؤسسة أنها قد تنشأ بسبب وجود مصالح أو علاقات لوحدة المؤسسة الخارجية تتعلق بالعميل المعنى.

### عمليات التأكد الأخرى

فى أى عملية تأكد لغير عملاء المراجعة يتعين على فريق عملية التأكد والمؤسسة التحلب الاستقلالية عن العميل ( الطرف المسئول عن المعلومات ) وتتضمن اشتراطات هذه الاستقلالية حظر عمل علاقات محددة بين فريق المهمة ومديرى و مسئولى و موظفى العميل الذين يشغلون

موقعاً يستطيعون من خلاله ممارسة نفوذ على موضوع المهمة. ويتعين الأخذ في الاعتبار التهديدات الناشئة عن هذه العلاقات وكذلك التهديدات التي تراها المؤسسة ناشئة عن مصالح وعلاقات وحدات المؤسسة الخارجية.

فمعظم عمليات التأكد التي ليست عمليات مراجعة يتحمل الطرف المسئول المسؤولية عن المعلومات و موضوع المهمة إلا أنه في بعض العمليات لا يتحمل المسؤولية عن موضوع المهمة. على سبيل المثال عند اشتراك المحاسب في عملية تأكد بشأن تقرير أعده استشاري بيئي عن ممارسات لتحقيق الاستمرارية بغرض توزيعه على المستخدمين المعنيين، عندئذ يكون الاستشاري البيئي، هو الطرف المسئول عن المعلومات وتكون الشركة هي المسئولة عن الموضوع ( الممارسات المطلوبة لتحقيق الاستمرارية) .

بالنسبة لعمليات التأكد بخلاف المراجعة عندما يكون الطرف المسئول مسئولاً عن المعلومات الخاصة بالموضوع و ليس الموضوع، في هذه الحالة يتعين على فريق عملية التأكد والمؤسسة التحلي بالاستقلالية عن الطرف المسئول عن المعلومات الخاصة بالموضوع ( عميل التأكد ) ، فضلاً عن هذا ينبغي الأخذ في الاعتبار التهديدات التي تعتقد المؤسسة أن السبب فيها هي العلاقات بين فريق عملية التأكد والمؤسسة أو إحدى وحدات المؤسسة الخارجية مع الطرف المسئول عن الموضوع .

#### **عمليات التأكد المتمثلة في رفع تقارير مباشرة**

في هذه العمليات يشترط على فريق العملية والمؤسسة التحلي بالاستقلالية عن عميل التأكد (الطرف المسئول عن الموضوع).

#### **التقارير التي توجد قيود على استخدامها**

في حالة إصدار تقرير بتأكيد معين - لعميل بخلاف عملاء المراجعة - و يتضمن هذا التقرير صراحة قيوداً على استخدامه بمعرفة جهات محددة فقط، يفترض أن هذه الجهات المحددة على دراية وعلم كاف بطبيعة وموضوع المهمة وأن القيد على استخدام التقرير كان نتيجة طبيعية لمشاركتهم في تحديد طبيعة ونطاق المهمة التي تم إسنادها للمؤسسة المهنية بما في ذلك

المعايير المستخدمة لتقييم موضوع المهمة. و تزيد هذه المعرفة والقدرة العالية للمؤسسة المهنية على توضيح أدوات الحماية اللازمة لكل مستخدمى التقرير من فعالية هذه الأدوات فيما يتعلق بالاستقلالية من حيث الشكل.

ويجب أن تقوم المؤسسة المهنية بمراعاة مثل تلك الظروف السابق الإشارة إليها عند قيامها بتقييم تهديدات الاستقلالية وتحديد أدوات الحماية اللازمة لإزالة هذه التهديدات أو تخفيضها للمستوى المقبول.

و كحد أدنى فإنه من الضروري إتباع القواعد و المبادئ الواردة فى هذا القسم لتقييم مدى استقلالية أعضاء فريق خدمة التأكد وكذلك أفراد أسرهم و عائلاتهم المقربين .

وتتأثر الاستقلالية عندما يكون للمحاسب المهنى المزاوول مصلحة أو ارتبط بالحصول على مصلحة مالية هامة ومؤثرة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فى المنشأة التى يقدم لها المحاس بخدمات مهنية والتى تتطلب أن يكون مستقلاً. وتشمل المصالح المالية المباشرة أية مصلحة تخص الزوجة أو الزوج أو الأطفال الذين يعولهم المحاسب المزاوول وقد تمتد هذه الحالة لتشمل بعض الأقارب طبقاً لأحكام القوانين. وعلاوة على ما سبق ، فإنه إذا كان للمؤسسة المهنية مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل خدمة التأكد فإن ذلك يؤدى إلى وجود تهديد “ المصلحة الشخصية “ يؤثر على الاستقلالية و إن هذا التهديد يكون جوهرياً بصورة لا يمكن معها لأدوات الحماية أن تخفضه إلى مستوى مقبول .

### الأطراف المسئولة المتعددة

فى بعض عمليات التأكد سواء كانت تستند إلى تقديم تأكيدات أو تتمثل فى رفع تقارير مباشرة خلاف عمليات المراجعة ، قد يكون هناك العديد من الأطراف المسئولة ، وفى هذه العمليات عند تحديد ما إذا كان من الضرورى تطبيق الأحكام الواردة فى هذه الفقرة على كل طرف مسئول، تدرس المؤسسة ما إذا كان وجود علاقة أو مصلحة بين المؤسسة أو أحد أفراد فريق التأكد وطرف مسئول قد يؤدى إلى خلق تهديد هام و جوهري يؤثر على الاستقلالية فى سياق المعلومات الخاصة بالموضوع. و فى هذا الشأن لايد من أخذ عوامل محددة كالآتى فى الحسابان:

\*الأهمية النسبية للمعلومات الخاصة بالموضوع المسئول عنها طرف ما مسئول .

\* درجة ومقدار المصلحة العامة المرتبطة بالعملية .

و إذا ماقررت المؤسسة أن التهديد الذى يؤثر على الاستقلالية الناشئة عن مثل هذه المصلحة أو العلاقة قد يكون غير هام و غير جوهرى على نحو واضح ، عندئذ قد يكون من غير الضرورى تطبيق جميع أحكام هذا القسم على هذا الطرف المسئول .

## اعتبارات أخرى

يتم مناقشة التهديدات و أدوات الحماية المذكورة بشكل عام فى هذا القسم فيما يتعلق بالمصالح أو العلاقات بين العميل من ناحية وبين المؤسسة سواء على المستوى المحلى أو وحدات المؤسسة الخارجية و أعضاء فريق العمل من الناحية الأخرى . وفى حالة عمليات المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة ، فيجب على المؤسسة أن تأخذ فى الاعتبار المصالح و العلاقات القائمة مع الوحدات و المنشآت ذات العلاقة بهذا العميل سواء على المستوى المحلى أو وحدات المؤسسة الخارجية. و يستوجب الوضع الأمثل تحديد تلك المنشآت و الوحدات ذات العلاقة بالعميل و المصالح و العلاقات معها مسبقاً قبل قبول المهمة .

بالنسبة لجميع العملاء الآخرين الذين يتم تقديم خدمات تأكد لهم ، فإنه عندما يكون لدى فريقا عمل ما يدعو للاعتقاد بأن منشأة ذات علاقة بهذا العميل تؤثر على مدى استقلالية مؤسسة المراجعة تجاه هذا العميل ، ففى هذه الحالة يجب أن يأخذ فريق العمل هذه المنشأة فى الاعتبار عند تقييم مدى استقلالية مؤسسة المراجعة ، وبالتالي تطبيق وسائل الحماية والوقاية المناسبة .

يجب أن يتم تدعيم تقييم التهديدات التى قد تؤثر على الاستقلالية و أسلوب مواجهتها بأدلة يتم الحصول عليها قبل قبول المهمة و أثناء القيام بها . وينشأ هذا الالتزام بضرورة إجراء التقييم اللازم للتهديدات و اتخاذ الإجراءات اللازمة لها عندما يتبادر إلى علم - أو يفترض أنه يجب أن تعلم - المؤسسة أو أحد أعضاء فريق خدمة التأكد بأن هناك حالات أو ظروفأ أو علاقات قد تؤدي إلى تهديدات للاستقلالية .

قد تحدث حالات تخالف فيها المؤسسة أو أحد أعضاء فريق خدمة التأكد مبدأ من مبادئ الاستقلالية ولكن دون نية أو قصد. فى هذه الحالات يتم تصحيح المخالفة على وجه السرعة بمجرد اكتشافها و تطبيق إجراءات الرقابة اللازمة