

قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين

(نافذ المفعول اعتباراً من ٣٠ يونيو ٢٠٠٦)

المحتويات

تمهيد	.....
الجزء (أ): التطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي	.....
١٠٠ المقدمة والمبادئ الأساسية	.....
١١٠ النزاهة	.....
١٢٠ الموضوعية	.....
١٣٠ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	.....
١٤٠ السرية	.....
١٥٠ السلوك المهني	.....
الجزء (ب) المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة	.....
٢٠٠ المقدمة	.....
٢١٠ التعيين المهني	.....
٢٢٠ تضارب المصالح	.....
٢٣٠ الآراء المتضاربة	.....
٢٤٠ الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجور	.....
٢٥٠ تسويق الخدمات المهنية	.....
٢٦٠ الهدايا والضيافة	.....
٢٧٠ الوصاية على أصول العملاء	.....
٢٨٠ الموضوعية – كافة الخدمات	.....
٢٩٠ الإستقلالية – عمليات التأكيد	.....
الجزء (ج) المحاسبون المهنيون في القطاع العام	.....
٣٠٠ المقدمة	.....
٣١٠ التضاربات المحتملة	.....
٣٢٠ تحضير المعلومات وإعداد تقارير بها	.....
٣٣٠ العمل وفق خبرة كافية	.....
٣٤٠ المصالح المالية	.....
٣٥٠ المغريات	.....
التعريفات	.....
تاريخ النفاذ	.....

تمهيد

تتلخص مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما هي مبيّنة في نظامه الداخلي، في "تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي وفق معايير موحدة، قادرة على توفير خدمات ذات جودة عالية بما يصب في المصلحة العامة". وسعيًا لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين ليعمل تحت سلطته بوضع وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة وإصدارات أخرى للمحاسبين المهنيين لإستخدامها في مختلف أرجاء العالم .

وتحدد قواعد السلوك الأخلاقي هذه المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين. ولا يجوز أن تطبق أي هيئة عضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين ولا أي شركة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في هذه القواعد. لكن إذا منعت هيئة عضو أو شركة من الإلتزام بأجزاء معينة من هذه القواعد بقوة قانون أو نظام ما، فإنه ينبغي أن تلتزم بكافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد .

ربما يكون لدى بعض المناطق متطلبات وإرشادات تختلف عما يرد في هذه القواعد. وينبغي أن يعي المحاسبون المهنيون تلك الاختلافات وأن يلتزموا بمتطلبات وإرشادات أكثر صرامة ما لم يحظر عليهم ذلك بقوة القانون أو النظام .

لمزيد من المعلومات حول لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين والتطورات وللحصول على مسودات العرض المتعلقة ، الرجاء زيارة الصفحة المتعلقة باللجنة على الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين وهو [http/ www.ifac.org](http://www.ifac.org)
الجزء (أ) : التطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي

القسم ١٠٠	المقدمة والمبادئ الأساسية
القسم ١١٠	النزاهة
القسم ١٢٠	الموضوعية
القسم ١٣٠	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
القسم ١٤٠	السرية
القسم ١٥٠	السلوك المهني

القسم ١٠٠ المقدمة والمبادئ الأساسية

١.١٠٠ إن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة. لذلك فإن مسؤولية المحاسب المهني* لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل يجب على المحاسب المهني أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي ويمتثل للمتطلبات الأخلاقية لهذه القواعد .

٢.١٠٠ تنقسم قواعد السلوك الأخلاقي هذه إلى ثلاثة أجزاء. إذ يحدد الجزء (أ) منها المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية للمحاسبين المهنيين ويوفر إطار مفاهيم لتطبيق تلك المبادئ ويقدم إطار المفاهيم إرشادات حول المبادئ الأخلاقية الأساسية ويطلب من المحاسبين المهنيين تطبيق إطار المفاهيم هذا لتحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية، وتقييم أهميتها وفي حال لم يتضح أن تلك التهديدات غير هامة، تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول بحيث لا يتم تفويض الإلتزام بالمبادئ الأساسية .

٣.١٠٠ يوضح الجزءان (ب) و (ج) كيف ينبغي تطبيق إطار المفاهيم في حالات محددة. ويقدمان أمثلة على الإجراءات الوقائية التي قد تكون مناسبة لمواجهة تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية، كما يقدمان أيضاً أمثلة على الحالات التي تكون فيها الإجراءات الوقائية غير متوفرة لمواجهة التهديدات وبالتالي ينبغي تجنب النشاط أو العلاقة التي تخلق هذه التهديدات. ينطبق الجزء (ب) على المحاسبين المعنيين في القطاع العام* . في حين ينطبق الجزء (ج) على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال* . وربما يجد المحاسبون المهنيون في القطاع العام الإرشادات الواردة في الجزء (ج) ملائمة لظروفهم المحددة .

المبادئ الأساسية

٤.١٠٠ يطلب من المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية :

(أ) النزاهة :

يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية .

(ب) الموضوعية :

يجب أن لا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية .

(ج) الكفاءة المهنية والعناية اللازمة :

يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب. وينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية* .

(د) السرية :

يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها. كما يجب ألا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة .

(هـ) السلوك المهني :

يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة .

ويرد في الأقسام ١١٠-١٥٠ مناقشة أكثر تفصيلاً لكل من هذه المبادئ الأساسية .

منهج إطار المفاهيم

٥.١٠٠

يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل بها المحاسبون المهنيون في ظلها إلى نشوء تهديدات محددة للإلتزام بالمبادئ الأساسية. ومن غير الممكن تعريف كل حالة تخلق مثل تلك التهديدات وتحديد الإجراء المناسب لتخفيف الآثار المترتبة على ذلك. إضافة إلى ذلك، فقد تختلف طبيعة العمليات ومهام العمل وقد ينشأ عن ذلك بالتالي تهديدات مختلفة، مما يتطلب تطبيق إجراءات وقائية مختلفة. إن إطار المفاهيم التي يتطلب على المحاسب المهني تحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية وتقييمها ومواجهتها، بدلاً من الإلتزام فقط بمجموعة من القواعد المحددة التي يمكن أن تكون إعتباطية، لا بد أن يصب بالتالي في المصلحة العامة. هذه القواعد إطار لمساعدة المحاسب المهني على تحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية وتقييمها والاستجابة لها. وفي حال لم يتضح أن التهديدات المحددة غير هامة. فإنه يجب على المحاسب المهني أن يطبق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، بحيث لا يتم تفويض الإلتزام بالمبادئ الأساسية

٦.١٠٠

يلتزم المحاسب المهني بتقييم أي تهديدات تتعلق بالإلتزام بالمبادئ الأساسية عندما يعلم، أو من المتوقع على نحو معقول أن يعلم، بالظروف أو العلاقات التي قد تفوض من عملية الإلتزام بالمبادئ الأساسية .

٧.١٠٠

ينبغي أن يأخذ المحاسب في الاعتبار العوامل النوعية، والكمية عند بحث أهمية تهديد ما. وإذا لم يستطع المحاسب المهني تطبيق الإجراءات الوقائية المناسبة. ينبغي عليه أن يمتنع أو يتوقف عن تقديم الخدمة المهنية المعنية، أو يستقيل متى كان ضرورياً من خدمة العميل (في حال المحاسب المهني في القطاع العام) أو رب العمل (في حال المحاسب المهني في قطاع الأعمال)

٨.١٠٠

قد يقوم المحاسب المهني بشكل غير مقصود بمخالفة أحد نصوص الواردة في هذه القواعد .

وقد لا تؤدي هذه المخالفة غير المقصودة، بالاعتماد على الطبيعة وأهمية الأمر، إلى تفويض الإلتزام بالمبادئ الأساسية المقدمة. وما أن يتم اكتشاف المخالفة، يتم تصحيحها مباشرة كما يتم تطبيق أي إجراءات وقائية لازمة .

٩.١٠٠

يحتوي الجزءان (ب) و (ج) من هذه القواعد على أمثلة يقصد منها توضيح كيفية تطبيق إطار المفاهيم. ولا يقصد من الأمثلة أن تكون، كما لا ينبغي أن تفسر، بأنها قائمة شاملة للظروف التي يواجهها المحاسب المهني والتي قد تخلق تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. وتبعاً لذلك فإنه لا يكفي أن يلتزم المحاسب المهني فقط بالأمثلة المقدمة، بل ينبغي تطبيق الإطار على الظروف المحددة التي يواجهها المحاسب المهني .

التهديدات والإجراءات الوقائية

١٠.١٠٠

يمكن أن يتهدد الإلتزام بالمبادئ الأساسية بسبب مجموعة واسعة من الظروف. وتدرج العديد من التهديدات ضمن الفئات التالية :

- (أ) تهديدات المصلحة الشخصية، التي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين*؛
- (ب) تهديدات المراجعة الذاتية، التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المسؤول عن ذلك الحكم ؛
- (ج) تهديدات التأييد، التي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية اللاحقة ؛
- (د) تهديدات التآلف، التي يمكن أن تحدث حينما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة ؛
- (هـ) تهديدات المضايقة، التي يمكن أن عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة .

يقدم الجزءان (ب) و (ج) من هذه القواعد، على التوالي أمثلة على الظروف التي يمكن أن تخلق هذه الفئات من التهديدات للمحاسبين المهنيين في القطاع العام وقطاع الأعمال. وقد يجد المحاسبون المهنيون في القطاع العام أيضاً الإرشادات الواردة في الجزء (ج) ملائمة لظروفهم المحددة .

١١.١٠٠

تقع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول ضمن فئتين واسعتين :

- (أ) الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة ؛
- (ب) الإجراءات الوقائية في بيئة العمل .

١٢.١٠٠ تتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة .
- متطلبات التطوير المهني المستمر .
- أنظمة حوكمة الشركات .
- المعايير المهنية .
- إجراءات المراقبة والتأديب أو التنظيمية .
- المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني .

١٣.١٠٠ يبحث الجزءان (ب)و(ج) من هذه القواعد، على التوالي، الإجراءات الوقائية في بيئة العمل بالنسبة للمحاسبين المهنيين في القطاع العام أو قطاع الأعمال .

١٤.١٠٠ قد تزيد بعض الإجراءات الوقائية من احتمالية تحديد أو منع السلوك غير الأخلاقي.وتشمل هذه الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تنشأ نتيجة مهنة المحاسبة أو تشريعاتها أو أنظمتها أو من قبل رب العمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- أنظمةشكاوي فعالة ومعلن عنها جيداً تدار من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية،الأمر الذي يمكن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي .

- واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية .

١٥.١٠٠ ستختلف طبيعة الإجراءات الوقائية التي سيتم تطبيقها اعتماداً على الظروف. وعند ممارسة الحكم المهني، ينبغي على المحاسب المهني أن يأخذ بالحسبان ما قد يعتبره طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك أهمية التهديد والإجراءات الوقائية المطبقة، بأنه أمر غير معقول .

حل النزاع الأخلاقي

١٦.١٠٠ عند تقييم الإلتزام بالمبادئ الأساسية، قد يطلب من المحاسب المهني حل النزاع في تطبيق المبادئ الأساسية .

١٧.١٠٠ عند البدء بعملية رسمية لحل النزاع، يجب أن يأخذ المحاسب المهني في الاعتبار الأمور التالية، إما بشكل فردي أو مع أمور أخرى، كجزء من عملية الحل :

(أ) الحقائق ذات الصلة؛

(ب) القضايا الأخلاقية المعنية؛

(ج) المبادئ الأساسية المتعلقة بالمسألة قيد الدراسة ؛

(د) الإجراءات الداخلية المقبولة ؛

(هـ) إجراءات العمل البديلة ؛

وبعد أخذ هذه الأمور في الاعتبار ينبغي أن يحدد المحاسب المهني إجراء العمل المناسب الذي يتفق والمبادئ الأساسية المحددة. كما يجب على المحاسب المهني أن يعمل على تقييم عواقب كل إجراء ممكن. وإذا بقيت المسألة دون حل، فعلى المحاسب المهني أن يتشاور مع أشخاص مناسبين آخرين ضمن الشركة* أو رب العمل للمساعدة في الحصول على حل .

عندما تتطوي المسألة على نزاع مع المؤسسة أو داخلها، يتعين على المحاسب المهني أن يدرس استشارة أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة المؤسسة، مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق

١٨.١٠٠

ربما يكون من مصلحة المحاسب المهني أن يقوم بتوثيق جوهر القضية وتفاصيل أي مناقشات تعقد أو قرارات تتخذ بخصوص تلك القضية .

١٩.١٠٠

إذا كان من غير الممكن حل نزاع هام، قد يرغب المحاسب المهني في الحصول على نصيحة مهنية من الجهة المهنية ذات العلاقة أو المستشارين القانونيين ويحصل بذلك على الإرشادات حول القضايا الأخلاقية دون انتهاك السرية. على سبيل المثال، قد يواجه المحاسب المهني عملية احتيال ما، والتي قد يؤدي التبليغ عنها إلى انتهاك مسؤولية المحاسب المهني في احترام السرية. ويجب على المحاسب المهني أن يدرس الحصول على استشارة قانونية لتحديد ما إذا يوجد متطلبات تقتضي التبليغ .

٢٠.١٠٠

إذا بقي الصراع دون حل بعد استنفاد جميع الإمكانيات ذات الصلة، ينبغي أن يرفض المحاسب المهني، حيث أمكن، بقاءه مرتبطاً بالمسألة التي تخلق النزاع، وقد يحدد المحاسب المهني، في مثل هذه الظروف أنه من المناسب أن ينسحب من فريق العملية* أو مهمة محددة، أو أن يستقيل من العملية أو الشركة أو المؤسسة التي يعمل بها .

٢١.١٠٠

القسم ١١٠

النزاهة

١.١١٠ يفرض مبدأ النزاهة التزاماً على كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في

علاقاتهم المهنية والتجارية. وتعني النزاهة ضمناً التعامل العادل والصادق .

٢.١١٠ يجب ألا يكون للمحاسب المهني علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات

الأخرى حيث يعتقد أن هذه المعلومات :

(أ) تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير؛

(ب) تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة ؛

(ج) تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً

٣.١١٠ لا يعتبر المحاسب المهني مخالفاً للفقرة ٢.١١٠ إذا قدم تقريراً معدلاً فيما يخص مسألة واردة

في الفقرة ٢.١١٠ .

القسم ١٢٠

الموضوعية

١.١٢٠ يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم

المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين .

٢.١٢٠ يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته. ومن غير الممكن

تحديد ووصف تلك الحالات. لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم

المهني للمحاسب المهني .

القسم ١٣٠

الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

- ١.١٣٠ يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين :
- (أ) المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة ؛
- (ب) تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم تقديم الخدمات المهنية .
- ٢.١٣٠ تتطلب الخدمات المهنية الكفؤة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين :
- (أ) الحصول على الكفاءة المهنية؛
- (ب) المحافظة على الكفاءة المهنية ؛
- ٣.١٣٠ تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراًً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية الصلة. ويؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن المحاسب المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها .
- ٤.١٣٠ يشمل الكد والاجتهاد مسؤولية التصرف وفقاً لمتطلبات مهمة ما بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب .
- ٥.١٣٠ ينبغي أن يتخذ المحاسب المهني خطوات لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية التدريب والإشراف المناسب.
- ٦.١٣٠ وحيثما يكون مناسباً. يجب أن يطلع المحاسب المهني العملاء أو أصحاب العمل أو

المستخدمين الآخرين للخدمات المهنية على القيود المتأصلة في الخدمات من أجل تفادي سوء تفسير إبداء الرأي على أنه لحقيقة ما .

القسم ١٤٠ السرية

١.١٤٠

يفرض مبدأ السرية التزاماً على المحاسبين المهنيين للامتناع عن :

(أ) الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة للعلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها ؛

(ب) استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة .

٢.١٤٠

ينبغي أن يحافظ المحاسب المهني على السرية حتى في بيئة اجتماعية. كما يجب أن يكون يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود، وتحديدًا في ظروف الشركة الطويلة مع شريك تجاري أو أحد أفراد العائلة المباشرين* أو المقربين .

٣.١٤٠

يجب أن يحافظ المحاسب المهني أيضاً على سرية المعلومات التي يفصح عنها عميل أو صاحب عمل محتمل.

٤.١٤٠

ينبغي أن يدرس المحاسب المهني أيضاً الحاجة للمحافظة على سرية المعلومات ضمن الشركة أو رب العمل .

٥.١٤٠

ينبغي أن يتخذ المحاسب المهني جميع الخطوات المعقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته والأشخاص الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة واجب المحاسب المهني في المحافظة على السرية .

٦.١٤٠

تستمر الحاجة للإلتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل. وعندما يغير المحاسب المهني وظيفته أو يحصل على عميل جديد، يكون المحاسب المهني مخولاً لاستخدام الخبرة السابقة. لكنه ينبغي على المحاسب المهني أن لا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية .

٧.١٤٠

فيما يلي الظروف التي يطلب فيها أو قد يطلب فيها المحاسبين المهنيين الإفصاح عن المعلومات السرية أو عندما يكون ذلك الإفصاح مناسباً :

- (أ) يسمح بالإفصاح بقوة القانون ويكون مفوضاً به من قبل العميل أو صاحب العمل ؛
- (ب) الإفصاح مطلوباً بقوة القانون على سبيل المثال :
- (١) إعداد الوثائق أو تقديم أدلة أخرى في سياق الإجراءات القانونية ؛
- (٢) الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديلات القانون التي تظهر ؛
- (د) هناك واجب أو حق مهني بالإفصاح عندما لا يكون ذلك ممنوعاً بقوة القانون:
- (١) للإلتزام بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية ؛
- (٢) للاستجابة لاستفسار أو تحقيق من قبل هيئة عضو أو هيئة تنظيمية ؛
- (٣) حماية المصالح المهنية للمحاسب المهني في الإجراءات القانونية ؛
- (٤) للإلتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية .

٨.١٤٠

عند تحديد ما إذا ينبغي الإفصاح عن المعلومات السرية، يجب أن يأخذ المحاسبون المهنيون النقاط التالية في الاعتبار :

- (أ) ما إذا كان من الممكن أن تتضرر مصالح جميع الأطراف، بما فيها الأطراف الثالثة التي قد تتأثر مصالحها، إذا وافق العميل أو صاحب العمل على الإفصاح عن المعلومات من قبل المحاسب المهني .
- (ب) ما إذا كانت جميع المعلومات ذات الصلة معلومة ومثبتة إلى الحد الممكن، عندما ينطوي الحال على حقائق غير ثابتة أو معلومات غير كاملة أو نتائج غير مؤكدة، فإنه ينبغي استخدام الحكم في تحديد نوع الإفصاح الواجب إجرائه ؛
- (ج) نوع البلاغات المتوقعة التي توجه إليها يجب على المحاسبين المهنيين أن يكونوا على قناعة بان الأطراف التي توجه إليهم البلاغات هم المستقبلون المناسبون .

القسم ١٥٠

السلوك المهني

١.١٥٠

يفرض مبدأ السلوك المهني التزاما على المحاسبين المهنيين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة. وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع. لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة

٢.١٥٠

عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم ينبغي أن لا يسيء المحاسبون المهنيون إلى سمعة المهنة بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين. وينبغي أن لا يقدموا بما يلي :

(أ) إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكونها، أو الخبرات التي اكتسبوها ؛

(ب) إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين .

الجزء (ب) المحاسبون المهنيون في القطاع العام

..... المقدمة	القسم ٢٠٠
..... التعيين المهني	القسم ٢١٠
..... تضارب المصالح	القسم ٢٢٠
..... الآراء الثانية	القسم ٢٣٠
..... الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجور	القسم ٢٤٠
..... تسويق الخدمات المهنية	القسم ٢٥٠
..... الهدايا والضيافة	القسم ٢٦٠
..... الوصاية على أصول العملاء	القسم ٢٧٠
..... الموضوعية – كافة الخدمات	القسم ٢٨٠
..... الإستقلالية – عمليات التأكيد	القسم ٢٩٠

القسم ٢٠٠

المقدمة

١.٢٠٠

يوضح هذا الجزء من قواعد السلوك الأخلاقي الكيفية التي ينبغي بها تطبيق إطار المفاهيم المنصوص عليها في الجزء (أ) من قبل المحاسبين المهنيين في القطاع العام. ولا يقصد من الأمثلة في الأقسام التالية أن تكون، كما لا ينبغي أن تفسر، بأنها قائمة شاملة للظروف التي يواجهها المحاسب المهني في القطاع العام، والتي قد تخلق تهديدات للإلتزام بالمبادئ، بل ينبغي تطبيق الإطار على الظروف المحددة التي يتم مواجهتها.

٢.٢٠٠

يجب ألا يشارك المحاسب المهني في القطاع العام في أي عمل أو مهنة أو نشاط يضعف أو قد يضعف من نزاهة المهنة أو موضوعيتها أو سمعتها الجيدة ويتعارض نتيجة لذلك مع تقديم الخدمات المهنية .

التهديدات والإجراءات الوقائية

٣.٢٠٠

يمكن أن يتهدد الإلتزام بالمبادئ الأساسية بسبب مجموعة واسعة من الظروف. وتقع العديد من

التهديدات ضمن الفئات التالية :

(أ) المصلحة الشخصية ؛

(ب) المراجعة الذاتية ؛

(ج) التأييد ؛

(د) التآلف ؛

(هـ) المضايقة ؛

ويناقش الجزء (أ) من هذه القواعد هذه التهديدات بمزيد من التفصيل .

وقد تختلف طبيعة وأهمية التهديدات بالاعتماد على ما إذا كانت تنشأ فيما يتعلق بتقديم الخدمات إلى عميل تدقيق البيانات المالية* أو عميل تأكيد* تدقيق البيانات غير المادية أو عميل لا يطلب خدمة التأكيد .

٤.٢٠٠ تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات المصلحة الشخصية على المحاسب المهني في القطاع العام على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- مصلحة مالية * لدى العميل أو الاحتفاظ بمصلحة مالية بشكل مشترك مع عميل .
- اعتماد غير مناسب على الأتعاب الإجمالية من عميل ما .
- وجود علاقة تجارية وطيدة مع عميل ما .
- القلق حول إمكانية فقدان عميل ما .
- التوظيف المحتمل لدى عميل ما .
- التكاليف المشروطة * المتعلقة بعملية تأكيد * .

٥.٢٠٠ قرض إلى أو من عميل تأكيد أو أي من مدرائه أو مسؤوليه تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات المراجعة الذاتية، على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- إكتشاف خطأ هام من خلال إعادة تقييم عمل المحاسب المهني في القطاع العام .
- إعداد تقرير بتشغيل الأنظمة المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها .
- إعداد البيانات الأصلية المستخدمة لوضع السجلات موضوع العملية .
- أن يكون عضو فريق التأكيد* أو أنه قد أصبح مؤخراً، مديراً أو مسؤولاً* لدى ذلك العميل
- أن يتم توظيف عضو فريق التأكيد*، أو أنه قد تم توظيفه مؤخراً، من قبل العميل في منصب ما لممارسة تأثير مباشر وهام على موضوع العملية .
- أداء الخدمة للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية التأكيد .

٦.٢٠٠ تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات التأييد على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- ترويج الأسهم في منشأة مدرجة* عندما تكون تلك المنشأة عبارة عن عميل تدقيق بيانات مالية .

- العمل كمحام بالنيابة عن عميل تأكيد في دعاوى المقاضاة أو النزاعات مع أطراف ثالثة .
- ٧.٢٠٠ تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات التآلف على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:
- عضو فريق العمليات ذو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة مع مدير أو مسؤول لدى العميل .
 - عضو من فريق العملية ذو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة مع موظف لدى العميل يشغل منصب يخوله بممارسة تأثير هام ومباشر على موضوع العملية .

- شريك سابق لدى الشركة في وظيفة مدير أو مسؤول لدى العميل أو موظف في منصب يخوله ببذل تأثير مباشر وهام على موضوع العملية .
- قبول الهدايا أو المعاملة التفضيلية من عميل ما، ما لم تكن القيمة ليست ذات أهمية بشكل واضح .

• علاقة ارتباط طويلة الأمد للموظفين الرئيسيين مع عميل التأكيد .
تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات المضايقة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

٨.٢٠٠

- تهديد بالطرد أو الاستبدال فيما يتعلق بعملية ما لعميل معين .
- التهديد بالمقاضاة .
- الضغط لتخفيف نطاق العمل المنجز بهدف تخفيض الأتعاب .

قد يجد أيضاً المحاسب المهني في القطاع العام أن بعض الظروف المحددة تؤدي إلى نشوء تهديدات استثنائية للإلتزام بواحد أو أكثر من المبادئ الأساسية. ولا يمكن تصنيف هذه التهديدات الاستثنائية بشكل واضح وفي العلاقات المهنية أو التجارية، يتوجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يكون دائماً يقظاً تجاه هذه الظروف والتهديدات .

٩.٢٠٠

تقع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تقضي على التهديدات أو تقلصها إلى مستوى مقبول ضمن فئتين واسعتين :

١٠.٢٠٠

- (أ) الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة ؛
(ب) الإجراءات الوقائية في بيئة العمل .

وتصف الفقرة ١٢.١٠٠ من الجزء (أ) من هذه القواعد أمثلة على الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة .

وتختلف الإجراءات الوقائية ذات الصلة في بيئة العمل مع اختلاف الظروف. وتشمل

١١.٢٠٠

الإجراءات الوقائية في بيئة العمل الإجراءات الوقائية على نطاق الشركة والإجراءات الوقائية الخاصة بالعملية. إذ يجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يمارس الحكم لتحديد الطريقة الأفضل للتعامل مع تهديد معين. وفي ممارسة هذا الحكم ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن يأخذ بالحسبان ما قد يعتبره طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك أهمية التهديد والإجراءات الوقائية المطبقة، بأنه أمر مقبول. ويتأثر هذا الأمر بمسائل معينة مثل أهمية التهديد وطبيعة العملية وهيكلية الشركة .

قد تشمل الإجراءات الوقائية على نطاق الشركة في بيئة العمل الأمور التالية :

١٢.٢٠٠

- قيادة الشركة التي تركز على أهمية الإلتزام بالمبادئ الأساسية .

- قيادة الشركة التي توجد توقعاً بأن يتصرف أعضاء فريق التأكيد بما يصب في المصلحة العامة .
- سياسات وإجراءات لتنفيذ ومراقبة جودة العمليات .
- سياسات موثقة فيما يخص تحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية، وتقييم أهمية هذه التهديدات وتحديد الإجراءات الوقائية وتطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها، باستثناء التهديدات غير الهامة بوضوح، إلى مستوى مقبول .
- بالنسبة للشركات التي تقوم بعمليات التأكيد، سياسات **استقلالية*** موثقة فيما يخص تحديد تهديدات الاستقلالية، وتقييم أهمية هذه التهديدات وتقييم الإجراءات الوقائية وتطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها، باستثناء التهديدات غير الهامة بوضوح إلى مستوى مقبول .
- سياسات وإجراءات داخلية موثقة تتطلب الإلتزام بالمبادئ الأساسية .
- سياسات وإجراءات ستمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين الشركة أو أعضاء فرق العمليات والعملاء .
- سياسات وإجراءات لمراقبة، وإن لزم الأمر، إدارة الاعتماد على الإيرادات المستلمة من عميل واحد .
- استخدام شركاء مختلفين و فرق عمليات بخطوط إعداد تقارير منفصلة لتوفير خدمات غير متعلقة بالتأكد لعميل التأكيد ؟
- سياسات وإجراءات لمنع الأفراد الذين ليسوا من أعضاء فريق العملية من التأثير بشكل غير مناسب على نتيجة العملية .
- إبلاغ سياسات وإجراءات الشركة في الوقت المناسب بما في ذلك أي تغييرات تطرأ عليها، إلى جميع الشركاء والموظفين المهنيين، والتدريب والتعليم المناسب على هذه السياسات والإجراءات .
- تحديد عضو من الإدارة العليا ليكون مسؤولاً عن مراقبة الأداء المرضي للنظام مراقبة الجودة في الشركة.
- تقديم المشورة للشركاء والموظفين المهنيين لدى أولئك عملاء التأكيد والمنشآت ذات العلاقة الذين يجب أن يكونوا مستقلين عنهم .
- آلية انضباط لتعزيز الإلتزام بالسياسات والإجراءات .
- سياسات وإجراءات منشورة لتشجيع وتمكين الموظفين من إيصال أية مسألة إلى المستويات العليا في الشركة تتعلق بالإلتزام بالمبادئ الأساسية التي تهمهم .

١٣.٢٠٠

تشمل الإجراءات الوقائية الخاصة بالعملية في بيئة العمل ما يلي :

- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز أو تقديم الاستشارة حيثما يلزم .
- التشاور مع طرف ثالث مستقل، مثل لجنة مدراء مستقلين أو هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب آخر
- بحث القضايا الأخلاقية مع أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل .
- الكشف لأولئك المكلفين بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ومقدار الرسوم المحمّلة .
- إشراك شركة أخرى لانجاز أو إعادة إنجاز جزء من العملية.
- تناوب موظفي الفريق التأكيد الرئيسي

١٤.٢٠٠

- واعتماداً على طبيعة العملية قد يكون المحاسب المهني في القطاع العام قادراً أيضاً على الاعتماد على الإجراءات الوقائية التي قام العميل بتنفيذها. إلا أنه من غير الممكن الاعتماد فقط على تلك الإجراءات الوقائية لتقليل التهديدات إلى مستوى مقبول .
- قد تشمل الإجراءات الوقائية ضمن أنظمة وإجراءات العميل ما يلي :

١٥.٢٠٠

- عندما يعين العميل شركة ما في القطاع العام لانجاز عملية معينة، يصادق أو يوافق أشخاصاً من غير الإدارة على التعيين .
- أن يكون لدى العميل موظفين أكفاء من ذوي الخبرة والأقدمية لاتخاذ القرارات الإدارية .
- أن ينفذ العميل إجراءات داخلية تضمن الاختيارات الموضوعية في إيكال العمليات غير المتعلقة بالتأكد .
- أن يكون لدى العميل هيكل خاص يحسن أداء الشركات يوفر الإشراف المناسب والاتصالات بخصوص خدمات الشركة .

القسم ٢١٠

التعيين المهني

قبول العميل

١.٢١٠

قبل قبول علاقة عميل جديد، يجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يدرس ما إذا كان هذا القبول يخلق أي تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. ويمكن أن تنشأ التهديدات المحتملة على النزاهة والسلوك المهني، على سبيل المثال نتيجة قضايا مشكوك فيها مرتبطة بالعميل (مالكيه و إدارته وأنشطته) .

٢.٢١٠

وتشمل قضايا العملاء التي إن علمت، يمكن أن تهدد الإلتزام بالمبادئ الأساسية، تورط العميل في نشاطات غير قانونية (مثل غسيل الأموال) أو عدم الأمانة أو ممارسات إعداد التقارير المالية المشكوك فيها .

٣.٢١٠

ينبغي تقييم أهمية أية تهديدات. وفي حال لم يتضح أن التهديدات المحددة غير هامة، فإنه يجب دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم من أجل إلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول .

٤.٢١٠

قد تشمل الإجراءات الوقائية المناسبة للحصول على المعرفة وفهم العميل ومالكه ومدرائه وأولئك المسؤولين عن إدارته وأنشطته التجارية، أو ضمان إلتزام العميل بتحسين ممارسات حسن أداء الشركات أو أنظمة الرقابة الداخلية .

٥.٢١٠

عندما لا يكون من الممكن تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، فإنه يتعين على المحاسب المهني في القطاع العام أن يمتنع عن الدخول في العلاقة مع العميل .

٦.٢١٠

ينبغي مراجعة قرارات القبول بشكل دوري فيما يخص عمليات العميل المتكررة .

قبول العملية

٧.٢١٠

يجب أن يوافق المحاسب المهني في القطاع العام على توفير تلك الخدمات فقط التي يكون

مؤهلاً لأدائها، وقبل أن يقبل عملية محددة للعميل، ينبغي أن يدرس المحاسب المهني في القطاع العام ما إذا كان القبول يخلق أي تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا لم يكن فريق العمل يتمتع، أو لا يمكنه اكتساب، الكفاءات اللازمة بشكل صحيح .

٨.٢١٠

ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن يقيم أهمية التهديدات المحددة، وإذا لم يتضح له أنها غير هامة فإنه يجب تطبيق الإجراءات الوقائية لإلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي :

- اكتساب فهم مناسب لطبيعة أعمال العميل، وتعقيد عملياته، والمتطلبات المحددة للعملية وهدفها، وطبيعة ونطاق العمل الواجب إنجازه .
- الحصول على المعرفة حول الصناعات أو المواضيع ذات الصلة .
- امتلاك أو الحصول على الخبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات إعداد التقارير ذات الصلة .
- تعيين عدد كاف من الموظفين ذوي الكفاءات اللازمة .
- الاستعانة بالخبراء متى لزم الأمر .
- الاتفاق على إطار زمني واقعي لإداء العملية .
- الإلتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة المصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه يتم قبول عمليات محددة فقط عندما يكون من الممكن إنجازها بكفاءة .

٩.٢١٠

عندما ينوي المحاسب المهني في القطاع العام الاعتماد على مشورة أو عمل خبير معين، ينبغي عليه تقييم ما إذا كان ذلك الاعتماد مبرراً. كما يجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يأخذ في الاعتبار عوامل معينة مثل السمعة والخبرة والموارد المتوفرة والمعايير المهنية والأخلاقية المعمول بها. ويمكن الحصول على هذه المعلومات من علاقة مسبقة مع الخبير أو استشارة الآخرين .

التغيرات في التعيين المهني

١٠.٢١٠

يجب أن يحدد المحاسب المهني في القطاع العام الذي يطلب منه أن يحل محاسب مهني آخر في القطاع العام، أو من ينظر في تقديم عرض لعملية يحتفظ بها حالياً محاسب مهني آخر في القطاع العام، ما إذا كانت هناك أسباب مهنية أو غير ذلك، تمنعه من قبول العملية مثل الظروف التي تهدد الإلتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال، قد يكون هناك تهديد للكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا قبل المحاسب المهني في القطاع العام العملية قبل معرفة جميع الحقائق ذات العلاقة .

١١.٢١٠

ينبغي تقييم أهمية التهديدات. وبالاعتماد على طبيعة العمل، قد يتطلب هذا اتصالاً مباشراً مع

المحاسب الحالي* لتحديد الحقائق والظروف وراء التغيير المقترح بحيث يتمكن المحاسب المهني في القطاع العام أن يقرر ما إذا كان من المناسب أن يقبل العملية. على سبيل المثال قد لا تعكس الأسباب الظاهرة وراء التغيير في التعيين الحقائق بشكل تام. وقد تشير إلى اختلافات مع المحاسب الحالي والتي ربما تؤثر على القرار المتعلق بقبول التعيين .

١٢.٢١٠

يلتزم المحاسب الحالي بالسرية. وإن الحد الذي يمكن فيه للمحاسب المهني في القطاع العام وينبغي له أن يناقش شؤون العميل مع محاسب مقترح يعتمد على طبيعة العملية وعلى الأمور التالية:

(أ) ما إذا تم الحصول على إذن العميل للقيام بذلك ؛

(ب) المتطلبات القانونية أو الأخلاقية بذلك الاتصال والإفصاح، والتي قد تختلف بحسب المنطقة .

١٣.٢١٠

وفي غياب تعليمات محددة من قبل العميل، ينبغي أن لا يعرض المحاسب الحالي بطريقة عادية معلومات حول شؤون العميل. ويورد القسم ١٤٠ من الجزء (أ) من هذه القواعد الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الإفصاح عن معلومات سرية.

١٤.٢١٠

في حال لم يتضح أن التهديدات المحددة غير هامة، فإنه يجب دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم من أجل إلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول .

١٥.٢١٠

يمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي :

• بحث شؤون العميل بشكل كامل ودون قيود مع المحاسب الحالي .

• الطلب من المحاسب الحالي أن يوفر معلومات معروفة حول أي حقائق أو ظروف ينبغي، في رأي المحاسب الحالي، أن يعيها المحاسب المقترح قبل أن يقرر قبول العملية .

• عند الرد على مطالب تقديم العطاءات، أن يذكر في العطاء، قبل أن يتم قبول العملية، بأنه سيطلب الاتصال مع المحاسب الحالي بحيث يمكن الاستعلام عما إذا كان هناك أسباب مهنية أو غير ذلك وراء قبول التعيين .

١٦.٢١٠

يحتاج المحاسب المهني في القطاع العام عادة على الحصول على إذن العميل، ويفضل أن يكون خطياً لبدء المباحثات مع المحاسب الحالي. وعند الحصول على ذلك الإذن، ينبغي أن يلتزم المحاسب الحالي بالأنظمة القانونية والأنظمة الأخرى ذات الصلة التي تحكم تلك المطالب. وحيث يقدم المحاسب الحالي المعلومات، فإنه ينبغي تقديمها بشكل صادق وخال من الغموض. وإذا لم يستطع المحاسب المقترح أن يتصل مع المحاسب الحالي، فعلى المحاسب المقترح أن يحاول الحصول على معلومات حول أية تهديدات محتملة عن طريق أساليب أخرى مثل الاستعلام من أطراف ثالثة أو استقصاء الخبرات السابقة لموظفي الإدارة العليا أو أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل .

١٧.٢١٠

عندما لا يمكن إلغاء التهديدات أو تقليصها على مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فإنه يتوجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن لا يقبل العملية إلا إذا كانت هناك فناعة بحقائق ضرورية عن طريق وسائل أخرى .

١٨.٢١٠

قد يطلب من المحاسب المهني في القطاع العام أن يقوم بعمل مكمل أو إضافي لعمل المحاسب الحالي. وربما تؤدي هذه الظروف على نشوء تهديدات محتملة على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تنتج على سبيل المثال عن قلة المعلومات أو المعلومات غير الكاملة. وتشمل الإجراءات الوقائية ضد هذه التهديدات إبلاغ المحاسب الحالي بالعمل المقترح، ما يتيح للمحاسب الحالي فرصة توفير أي معلومات ذات صلة لازمة لإنجاز العمل بالشكل الصحيح .

القسم ٢٢٠

تضارب المصالح

١.٢٢٠

ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن يتخذ خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تخلق تضاربا في المصالح. وقد تؤدي هذه الظروف إلى نشوء تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، يمكن أن ينشأ تهديد الموضوعية عندما تنافس المحاسب المهني في القطاع العام مباشرة مع عميل ما أو يكون لديه مشروع مشترك أو ترتيب مشابه مع منافس رئيسي للعميل. وقد ينشأ أيضاً تهديد الموضوعية أو السرية عندما يقوم المحاسب المهني في القطاع العام بأداء خدمات العملاء الذين تتضارب مصالحهم أو يكون العملاء في نزاع مع بعضهم البعض فيما يتعلق بالموضوع أو المعاملة المعنية .

٢.٢٢٠

يجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يقيّم أهمية أية تهديدات. ويشمل التقييم قبل قبول أو استمرار علاقة ما مع عميل معين أو عملية محددة، ما إذا كان لدى المحاسب المهني في القطاع العام أية مصالح تجارية أو علاقات مع العميل أو طرف ثالث والتي يمكن أن تؤدي إلى نشوء تهديدات. وفي حال لم يتضح أن تلك التهديدات غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية تطبيقها كما يلزم للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول .

٣.٢٢٠

اعتماداً على الظروف التي تؤدي إلى نشوء التضارب، ينبغي أن تشمل الإجراءات الوقائية في العادة قيام المحاسب المهني في القطاع العام بما يلي :

(أ) إعلام العميل بالمصلحة أو الأنشطة التجارية للمنشأة التي من الممكن أن تمثل تضارب

المصالح، والحصول على موافقته للتصرف في مثل هذه الظروف ؛

(ب) إبلاغ جميع الأطراف المعلومة ذات الصلة بأن المحاسب المهني في القطاع العام يمثل

طرفين أو أكثر فيما يتعلق بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متضاربة، والحصول على موافقتهم للقيام بذلك ؛

(ج) إعلام العميل بأن المحاسب المهني في القطاع العام لا يمثل حصرياً أي عميل في تقديم الخدمات المقترحة (على سبيل المثال، في قطاع سوقي محدد أو فيما يتعلق بخدمة محددة) والحصول على موافقتهم للقيام بذلك .

ينبغي أيضاً دراسة الإجراءات الوقائية الإضافية التالية : ٤.٢٢٠

(أ) استخدام فرق عمليات منفصلة ؛

(ب) إتخاذ إجراءات لمنع الوصول إلى المعلومات (على سبيل المثال، فصل مادي كامل

لهذه الفرق، حفظ البيانات بشكر سري وآمن) ؛

(ج) وضع إرشادات واضحة لأعضاء فريق العملية حول مسائل الأمن والسرية؛

(د) استخدام اتفاقيات السرية الموقعة من قبل الموظفين وشركاء الشركة ؛

(هـ) المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة

بعمليات العميل ذات صلة .

عندما يسبب تضارب المصالح تهديداً لواحد أو أكثر من المبادئ الأساسية، بما في ذلك ٥.٢٢٠

الموضوعية أو السرية أو السلوك المهني، لا يمكن القضاء عليه أو تقليصه إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فإنه ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن يستنتج أنه من غير المناسب قبول عملية محددة أو الاستقالة من واحدة أو أكثر من العمليات المتعارضة هو أمر مطلوب .

حيث يطلب المحاسب المهني في القطاع العام الموافقة من عميل ما ليمثل طرفاً آخر (الذي قد ٦.٢٢٠

يكون أو لا يكون عميلاً حالياً) فيما يتعلق بمسألة ما حيث تكون المصالح المختلفة في تضارب

ويكون قد تم رفض الموافقة من قبل العميل، فإن المحاسب المهني في القطاع العام يجب ألا

يستمر في تمثيل أحد الأطراف في المسألة التي تسبب تضارب المصالح .

القسم ٢٣٠

الآراء الثانية

١.٢٣٠

إن الحالات التي يطلب فيها من المحاسب المهني في القطاع العام أن يبدي رأياً ثانياً حول تطبيق معايير المحاسبة أو التدقيق أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير والمبادئ على ظروف أو معاملات محددة من قبل أو بالنيابة عن شركة أو منشأة ليست عميلاً في الوقت الحالي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، قد ينشأ تهديد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في الحالات التي لا يكون فيها الرأي الثاني مستنداً إلى المجموعة نفسها من الحقائق التي تم توفيرها للمحاسب الحالي، أو أنها مبنية على أدلة غير كافية. وتعتمد أهمية التهديد على ظروف الطلب وعلى جميع الحقائق و الافتراضات المتاحة المتعلقة بإبداء الحكم المهني .

٢.٢٣٠

عندما يطلب إبداء هذا الرأي، يتوجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يقيّم أهمية التهديدات وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية طلب إذن العميل للاتصال بالمحاسب الحالي، مع وصف القيود التي تحيط بأي رأي أثناء الاتصال مع العميل وتزويد المحاسب الحالي بنسخة من ذلك الرأي .

٣.٢٣٠

إذا لم تسمح الشركة أو المنشأة التي تطلب رأي الاتصال مع المحاسب الحالي، فإنه يجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يقرر ما إذا كان من المناسب إبداء الرأي المنشود مع أخذ جميع الظروف في الاعتبار .

القسم ٢٤٠

الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجور

١.٢٤٠

عند الدخول في مفاوضات فيما يخص الخدمات المهنية، يمكن أن يحدد المحاسب المهني في القطاع العام الأتعاب التي يراها مناسبة. وحقيقة أن يحدد أحد المحاسبين المهنيين في القطاع العام أتعاباً أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً. ومع ذلك فقد تنشأ تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة. على سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر .

٢.٢٤٠

تعتمد أهمية تلك التهديدات على عوامل معينة مثل مستوى الأتعاب المعروضة والخدمات التي تطبق عليها. وفي ضوء هذه التهديدات المحتملة، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتتضمن الإجراءات الوقائية التي يمكن تبنيها بالأتعاب التي يمكن تبنيها ما يلي :

- إطلاع العميل على شروط العملية، وبالتحديد الأساس الذي يتم وفقاً له تحميل الأتعاب، وما هي الخدمات المشمولة بالأتعاب المعروضة .
- تحديد الوقت المناسب والموظفين المؤهلين لأداء المهمة .

٣.٢٤٠

تستخدم التكاليف المشروطة على نطاق واسع لأنواع معينة من العمليات غير المتعلقة بالتأكيد.

إلا أنها قد تؤدي إلى نشوء تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية في بعض الظروف ويمكن أن تؤدي إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية. وتعتمد أهمية هذه التهديدات على عوامل معينة تشمل ما يلي :

- طبيعة العملية .
 - نطاق مبالغ الأتعاب الممكنة .
 - أسس تحديد الأتعاب .
 - ما إذا كان ينبغي مراجعة حصيلة أو نتيجة المعاملة من قبل طرف ثالث مستقل.
- ينبغي تقييم أهمية هذه التهديدات، وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي :
- اتفاقية خطية مسبقة مع العميل فيما يخصّ أساس الأجرور .
 - الإفصاح للمستخدمين المقصودين عن العمل من قبل المحاسب المهني في القطاع العام وأساس الأجرور .
 - سياسات وإجراءات مراقبة الجودة .

٤.٢٤٠

- مراجعة طرف ثالث موضوعي للعمل المنجز من قبل المحاسب المهني في القطاع العام يمكن أن يستلم المحاسب المهني في القطاع العام في بعض الظروف رسوم إحالة أو عمولة فيما يتعلق بعميل معين. على سبيل المثال، عندما لا يقدم المحاسب المهني في القطاع العام الخدمة المحددة المطلوبة، فقد يتم استلام رسوم مقابل إحالة عميل مستمر إلى محاسب مهني آخر في القطاع العام أو خبير آخر. وقد يستلم المحاسب المهني في القطاع العام عمولة من طرف ثالث (مورد برامج كمبيوتر على سبيل المثال) فيما يتعلق ببيع البضائع أو الخدمات لعميل ما. وقد يؤدي قبول رسوم الإحالة أو العمولة إلى نشوء تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة .

٥.٢٤٠

- قد يدفع المحاسب المهني في القطاع العام أيضاً رسوم إحالة للحصول على عميل معين، على سبيل المثال، حيث يستمر العميل بكونه عميل لمحاسب مهني آخر في القطاع العام لكنه يطلب خدمات متخصصة لا يقدمها المحاسب الحالي. إن دفع رسوم الإحالة هذه يمكن أن يؤدي أيضاً إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة .

٦.٢٤٠

- ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن لا يدفع أو يستلم رسوم إحالة أو عمولة، ما لم يضع إجراءات وقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وقد تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي :

٧.٢٤٠

- الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لدفع رسوم إحالة إلى محاسب آخر مقابل العمل الذي تم إحالته
- الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لاستلام رسوم إحالة مقابل إحالة العميل إلى محاسب مهني آخر في القطاع العام
- الحصول على اتفاقية مسبقة من العميل بالنسبة لترتيبات العمولة فيما يتعلق ببيع البضائع أو الخدمات من طرف ثالث إلى العميل .

٨.٢٤٠

قد يشتري المحاسب المهني في القطاع العام شركة أخرى بأكملها أو جزءاً منها على أن يتم تسديد الدفعات لأفراد كانوا يمتلكون سابقاً أو لورثتهم أو القائمين على أملاكهم . ولا تعتبر هذه الدفعات كعمولة أو رسوم إحالة لغرض الفقرات ٥.٢٤٠ - ٧.٢٤٠ المذكورة أعلاه .

القسم ٢٥٠

تسويق الخدمات المهنية

١.٢٥٠

عندما يحصل المحاسب المهني في القطاع العام على عمل جديد من خلال الإعلانات* أو الأشكال الأخرى للتسويق، قد يكون هناك تهديدات محتملة للإلتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الإلتزام بمبدأ السلوك المهني إذا تم تسويق الخدمات أو الإنجازات أو المنتجات بطريقة لا تتسجم مع ذلك المبدأ .

٢.٢٥٠

- ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن لا يسيء لسمعة المهنة عند تسويق الخدمات المهنية. ويجب أن يكون أميناً وصادقاً وألا يقوم بما يلي :
 - إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات المقدمة أو المؤهلات المملوكة أو الخبرات المكتسبة؛
 - إبداء إشارات مسيئة أو إجراءات مقارنة غير مؤكدة مع أعمال الآخرين .
- إذا كان المحاسب المهني في القطاع العام غير متأكد مما إذا كان الشكل المقترح للإعلان أو التسويق مناسباً، فإنه ينبغي أن يستشير الجهة المهنية ذات الصلة.

القسم ٢٦٠

الهدايا والضيافة

١.٢٦٠

قد يعرض على المحاسب المهني في القطاع العام أو أحد أعضاء عائلته المباشرين أو المقربين هدايا وضيافة من أحد العملاء. ويؤدي مثل هذا العرض إلى نشوء تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية إذا تم قبول الهدايا من عميل ما، ويمكن أن تنشأ تهديدات المضايقة على الموضوعية من إحتمالية أن تصبح هذه العروض علنية .

٢.٢٦٠

تعتمد أهمية هذه التهديدات على طبيعة العرض وقيمه والغرض منه. وحيث يتم تقديم الهدايا أو الضيافة التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع لديه معرفة بجميع المعلومات ذات صلة ، بأنها غير هامة بشكل واضح، فقد يستنتج المحاسب المهني في القطاع العام بأنه قد تم تقديم العرض في سياق العمل العادي دون وجود قصد محدد للتأثير على إتخاذ القرار أو الحصول على معلومات. وفي مثل هذه الحالات يمكن أن يخلص عموماً المحاسب المهني في القطاع العام إلى أنه لا توجد تهديدات هامة للإلتزام بالمبادئ الأساسية .

٣.٢٦٠

وفي حال لم يتضح أن التهديدات التي تم تقييمها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وإذا لم يكن من الممكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق

الإجراءات الوقائية، فإنه ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن لا يقبل بمثل هذا العرض .

القسم ٢٧٠

الوصاية على أصول العملاء

١.٢٧٠

يجب أن لا يتولى المحاسب المهني في القطاع العام على الوصاية على أموال العملاء أو الأصول الأخرى إلا إذا سمح له بذلك بقوة القانون، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب الإلتزام بأي واجبات قانونية إضافية تفرض على المحاسب المهني في القطاع العام الذي يحتفظ بهذه الأصول .

٢.٢٧٠

إن الإحتفاظ بأصول العملاء يؤدي إلى خلق تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على السلوك المهني وقد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية من الإحتفاظ بأصول العملاء. وللوقاية من هذه التهديدات، ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام المؤمن على أموال الآخرين (أو أصولهم الأخرى) أن يقوم بما يلي :

(أ) الإحتفاظ بهذه الأصول منفصلة عن الأصول الشخصية أو أصول الشركة ؛

(ب) إستخدام هذه الأصول فقط للغرض المقصود منها ؛

(ج) أن يكون مستعداً في جميع الأوقات لمحاسبة تلك الأصول وأي دخل أو أرباح أسهم أو

مكاسب متحققة، تجاه أي أشخاص مخولين بإجراء هذه المحاسبة؛

(د) الإلتزام بكافة القوانين والأنظمة ذات الصلة المتعلقة بالإحتفاظ بهذه الأصول ومحاسبتها

٣.٢٧٠

إضافة إلى ذلك ينبغي على المحاسبين المهنيين في القطاع العام أن يطلعوا على تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية من خلال الإرتباط بهذه الأصول، على سبيل المثال، إذا وجد أنه يتم الحصول على الأصول من أنشطة غير قانونية مثل غسل الأموال. وكجزء من إجراءات قبول العميل والعملية لهذه الخدمات، يجب أن يجري المحاسبين المهنيين في القطاع العام استعلامات مناسبة حول مصدر هذه الأموال وأن يأخذوا في الإعتبار إلتزاماتهم القانونية والتنظيمية. وقد يتوجب عليهم أيضاً طلب الإستشارة القانونية .

القسم ٢٨٠

الموضوعية – كافة الخدمات

١.٢٨٠

ينبغي أن يحدد المحاسب المهني في القطاع العام عند تقديم أي خدمة مهنية ما إذا كانت هناك تهديدات للإلتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي ناتج عن وجود مصالح أو علاقات مع عميل أو مدراء أو مسؤولين أو موظفين. على سبيل المثال، يمكن أن ينشأ تهديد التآلف على الموضوعية من علاقة عائلية أو علاقة شخصية وثيقة أو علاقة عمل .

٢.٢٨٠

يجب أن يكون المحاسب المهني في القطاع العام الذي يقدم خدمة التأكيد مستقلاً عن عميل التأكيد. ويعتبر إستقلال الفكر والمظهر أمراً ضرورياً لتمكين المحاسب المهني في القطاع العام من إبداء نتيجة ما، وأن يظهر بأنه يعبر عن نتيجة ما، دون تحيز أو تضارب في المصالح أو تأثير مفرط على الآخرين. ويقدم القسم ٢٩٠ إرشادات محددة حول متطلبات الإستقلال للمحاسبين المهنيين في القطاع العام عند أداء عملية التأكيد .

٣.٢٨٠

يعتمد وجود تهديدات الموضوعية عند تقديم أية خدمات مهنية على الظروف المحددة للعملية وطبيعة العمل الذي يقوم به المحاسب المهني في القطاع العام .

٤.٢٨٠

يجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يقيم أهمية التهديدات المحددة، وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

- الإنسحاب من فريق العمل .
- إجراءات إشرافية .
- إنهاء العلاقة المالية أو التجارية التي تسبب التهديد .
- بحث المسألة مع مستويات إدارية أعلى داخل الشركة .
- بحث المسألة مع أولئك المكلفين بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل .

الجزء ٢٩٠

عمليات الاستقلالية – التأكيد

- ١.٢٩٠ في حال عملية تأكيد معنية، يكون مما يصب في الصالح العام وبالتالي يُطلب وفق قواعد السلوك الأخلاقي هذه بأن يكون أعضاء فرق التأكيد* والشركات ، وحيث أمكن، الشركات ضمن مجموعة*، مستقلين عن عملاء التأكيد .
- ٣.٢٩٠ وكما هو مُناقش بمزيد من التفصيل في إطار التأكيد، يُعبّر المحاسب المهني في القطاع العام في عملية تأكيد معينة عن نتيجة ما مصممة لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين، باستثناء الجهة المسؤولة، بنتيجة تقييم أو قياس موضوع ما وفق معايير معينة .
- ٤.٢٩٠ تكون نتيجة تقييم أو قياس موضوع ما هي المعلومات التي تنتج عن تطبيق المعايير على ذلك الموضوع. ويستخدم مصطلح " المعلومات المتعلقة " ليعني نتيجة تقييم أو قياس الموضوع. على سبيل المثال :
- ينتج الإعراف والقياس والعرض والإفصاح المتمثل في البيانات المالية (المعلومات المتعلقة بالموضوع) عن تطبيق إطار مالي لأعداد التقارير خاص بالإعراف والقياس والعرض والإفصاح، مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (المعايير)، على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (موضوع البحث) .

• ينتج التوكيد حول فاعلية الرقابة الداخلية (المعلومات المتعلقة بالموضوع) من تطبيق إطار ما لتقييم فاعلية الرقابة الداخلية مثل معايير الرقابة (إدارة المخاطر وحوكمة الشركات) ومعايير لجنة المؤسسات الراعية للمعايير الرقابية على الرقابة الداخلية، أو على عملية معنية (موضوع البحث) .

٥.٢٩٠ يمكن أن تكون عمليات التأكيد قائمة على أساس التوكيد أو تعتمد على إعداد التقارير المباشرة. وهي ترتبط في كلتا الحالتين بثلاثة أطراف منفصلة: محاسب عام في القطاع العام وطرف مسؤول ومستخدمين مقصودين .

٦.٢٩٠ يتم تقييم أو قياس الموضوع في عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد، تشمل عملية التدقيق للبيانات المالية*، من قبل الطرف المسؤول، وتكون المعلومات المتعلقة بالموضوع على شكل توكيد يقوم به طرف مسؤول يتم توفيره للمستخدمين المقصودين .

٧.٢٩٠ في عملية تأكيد تستند إلى إعداد التقارير المباشرة، يجري المحاسب المهني في القطاع العام تقييم أو قياس الموضوع مباشرة، أو يحصل على تمثيل من الطرف المسؤول الذي أجرى التقييم أو القياس غير المتاح للمستخدمين المقصودين. ويتم تقديم المعلومات المتعلقة بالموضوع إلى المستخدمين المقصودين في تقرير التأكيد .

٨.٢٩٠ تقتضي الاستقلالية

استقلال الفكر

الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني .

استقلال المظهر

تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج الطرف ثالث عاقل ومطلع، يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد.

٩.٢٩٠ قد يُحدثُ استخدام كلمة " الإستقلالية " بحد ذاتها سوء فهم. وقد تقود المراقبين عند إستخدامها

على حدة إلى افتراض أن الشخص الذي يمارس الحكم المهني ينبغي أن يكون متحرراً من جميع العلاقات المالية والإقتصادية وغيرها من العلاقات. وهذا أمر مستحيل فكل شخص داخل المجتمع لديه علاقات مع الآخرين. لذلك ينبغي أيضاً تقييم أهمية العلاقات المالية والإقتصادية وغيرها من العلاقة في ضوء ما قد يخلص إليه طرف ثالث عاقل ومطلع لديه معرفة بكافة المعلومات ذات الصلة بأنه أمر غير مقبول .

١٠.٢٩٠ قد يكون هناك العديد من الحالات المختلفة، أو مجموعة من الحالات، وثيقة وذات الصلة وبناء

على ذلك فمن المستحيل تحديد كل حالة تخلق تهديدات على الإستقلالية وتحديد الإجراءات المناسب الذي ينبغي إتخاذها لتخفيف عواقب ذلك. بالإضافة إلى ذلك، قد تختلف طبيعة عمليات التأكيد وبالتالي قد توجد تهديدات مختلفة الأمر الذي يستلزم تطبيق إجراءات وقائية مختلفة . لذلك فإن إطار المفاهيم الذي يتطلب من الشركات وأعضاء فرق التأكيد تحديد تهديدات الإستقلالية وتقييمها ومواجهتها، بدلاً من الإلتزام فقط بمجموعة من القواعد المحددة التي يمكن أن تكون اعتباطية ، وإنما يصب في المصلحة العامة .

منهج مفهومي للاستقلالية

١١.٢٩٠

يطلب من أعضاء فرق التأكيد والشركات ضمن المجموعة تطبيق إطار المفاهيم الوارد في القسم ١٠٠ على الظروف المحددة قيد الدراسة ، وبالإضافة إلى تحديد العلاقات بين الشركة والشركات ضمن المجموعة وأعضاء فريق التأكيد وعميل التأكيد ، ينبغي التركيز على ما إذا كانت العلاقات بين الأفراد خارج فريق التأكيد وعميل التأكيد تخلق تهديدات على الاستقلالية .

١٢.٢٩٠

تهدف الأمثلة المعروضة في هذا القسم إلى توضيح تطبيق إطار المفاهيم ولا يقصد منها ، ولا ينبغي أن تفسر ، على أنها قائمة شاملة لكافة الظروف التي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات على الاستقلالية . وتبعاً لذلك ، لا يكفي بالنسبة لعضو في فريق التأكيد أو شركة أو شركة ضمن مجموعة مجرد الإلتزام بالأمثلة المعروضة ، بل ينبغي عليهم تطبيق الإطار على الظروف المحددة التي يواجهونها .

١٣.٢٩٠

تختلف طبيعة تهديدات الاستقلالية والإجراءات الوقائية المطبقة اللازمة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول بالإعتماد على خصائص عمليات التأكيد المختلفة: سواء أكانت عملية تدقيق لبيانات مالية أم نوع آخر من عمليات التأكيد، وفي الحالة الأخيرة الغرض والمعلومات المتعلقة بالموضوع والمستخدمين المقصودين للتقرير. عليه ينبغي أن تقيم الشركة الظروف ذات الصلة وطبيعة عملية التأكيد وتهديدات الإستقلالية في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول أو مواصلة عملية ما، بالإضافة إلى طبيعة الإجراءات الوقائية المطلوبة وما إذا كان من المناسب قبول أو مواصلة عملية ما، بالإضافة إلى طبيعة الإجراءات الوقائية المطلوبة وما إذا كان ينبغي أن يكون فرد محدد عضواً في فريق التأكيد .

الشبكات والشركات ضمن الشبكة

١٤/٢٩٠

يمكن أن تكون المنشأة التي تنتمي إلى شبكة ما عبارة عن شركة، تعرف في هذه المدونة على أنها ممارس منفرد أو شراكة أو شركة من المحاسبين المهنيين ومنشأة تسيطر على هذه الأطراف أو تسيطر عليها من قبلهم، أو قد تكون المنشأة نوعاً آخر من المنشآت مثل مؤسسة إستشارية أو مؤسسة قانونية مهنية. إن شروط الإستقلالية الواردة في هذا القسم والتي تطبق

على شركة ضمن الشبكة تنطبق على أي منشأة تلبى تعريف شركة ضمن الشبكة بغض النظر عما إذا كانت هذه المنشأة تحقق تعريف الشركة .

١٥/٢٩٠

في حال اعتبرت شركة ما هي شركة ضمن الشبكة، فإنه ينبغي أن تكون هذه الشركة مستقلة عن عملاء تدقيق البيانات المالية في الشركات الأخرى ضمن الشبكة. بالإضافة إلى ذلك، وفيما يخص عملاء التأكيد الذين ليسوا عملاء تدقيق بيانات مالية، ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار أية تهديدات تعتقد الشركة بأنها قد توجد من خلال مصالح مالية لدى العميل تحتفظ بها منشآت أخرى في الشبكة أو من خلال العلاقات بين العميل والمنشآت الأخرى ضمن الشبكة .

١٦/٢٩٠

عادة ما تنشئ الشركات هياكل كبيرة مع الشركات والمنشآت الأخرى لتعزيز قدرتها على تقديم الخدمات المهنية. إن مسألة فيما إذا كانت هذه الهياكل الكبيرة تشكل شبكة معينة تعتمد على الحقائق والظروف المحددة ولا تعتمد فيما إذا كانت هذه الشركات والمنشآت منفصلة ومختلفة قانوناً. فعلى سبيل المثال، قد يهدف الهيكل الكبير إلى تسهيل إحالة الأعمال فقط، وهذا لا يحقق بحد ذاته المعايير اللازمة لتكوين شبكة ما. وبدلاً من ذلك قد يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون بحيث تتشارك الشركات من خلاله بإسم تجاري مشترك أو نظام مشترك لضبط الجودة أو نظام مشترك لضبط الجودة أو موارد مهنية هامة وبالتالي يكون هذا الهيكل بمثابة شبكة معينة

١٧/٢٩٠

إن إصدار الحكم بأن هيكلًا كبيراً ما يشكل شبكة معينة يعتمد على ما إذا كان من المحتمل أن يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع، بعد الأخذ بعين الاعتبار كافة الحقائق والظروف المحددة، بأن المنشآت مرتبطة مع بعضها البعض بطريقة تشكل شبكة معينة وينبغي تطبيق هذا الحكم بشكل متسق في مختلف أجزاء الشبكة .

١٨/٢٩٠

عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون ويتضح أنه يهدف إلى مشاركة الربح أو التكلفة بين المنشآت ضمن هذا الهيكل، فإنه يعتبر شبكة. إلا أن مشاركة التكاليف غير المادية لا تخلق بحد ذاتها شبكة. وبالإضافة إلى ذلك، إذا اقتصر مشاركة التكاليف فقط على تلك التكاليف المتعلقة بتطوير منهجيات التدقيق أو أدلة التدقيق أو دوراته التدريبية، فإن هذا لا يخلق بحد ذاته شبكة. علاوة على ذلك، لا يعتبر وجود ارتباط ما بين شركة ومنشأة غير ذات علاقة تعاملاً معاً من أجل تقديم خدمة أو تطوير على أنه يوجد شبكة .

١٩/٢٩٠

عندما يهدف الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بملكية مشتركة أو سيطرة أو إدارة، أو سيطرة فإنه يعتبر شبكة. ويمكن تحقيق ذلك وفقاً لعقد معين أو عبر وسائل أخرى.

٢٠/٢٩٠

عندما يهدف الهيكل الكبير على التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بسياسات وإجراءات مشتركة لضبط الجودة، فإنه يعتبر شبكة. ولهذا السبب، تكون السياسات والإجراءات المشتركة لضبط الجودة هي تلك التي يتم تصميمها وتطبيقها ومراقبتها عبر أجزاء الهيكل الكبير.

٢١/٢٩٠ عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بإستراتيجية عمل مشتركة، فإنه يعتبر شبكة. والاشترك في إستراتيجية عمل مشتركة ينطوي على اتفاق المنشآت على تحقيق أهداف إستراتيجية مشتركة. ولا تعتبر المنشأة هي شركة ضمن الشبكة لمجرد أنها تتعاون مع منشأة أخرى فقط من أجل أن تستجيبا بشكل مشترك لطلب عرض مقترح بتقديم خدمة مهنية .

٢٢/٢٩٠ عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل في إستخدام إسم تجاري مشترك، يعتبر مثل هذا الهيكل بأنه شبكة ويتضمن الإسم التجاري المشترك أحرف إستهلاكية مشتركة أو إسماً مشتركاً. وتعتبر الشركة مستخدمة لاسم تجاري مشترك إذا كان، على سبيل المثال، الاسم التجاري المشترك جزءاً من أسم الشركة أو مصاحباً له عندما يوقع شريك في الشركة على تقرير تأكيد .

٢٣/٢٩٠ على الرغم من أن الشركة لا تنتمي لشبكة ما ولا تستخدم اسماً تجارياً مشتركاً كجزء من اسم شركتها، فإنها قد تبدو بأنها تنتمي لشبكة معينة في حال أشارت من خلال القرطاسية أو المواد الدعائية الخاصة بها إلى كونها عضو في مجموعة شركات. وبناءً على ذلك، ينبغي أن تدرس الشركة بعناية كيف تصف مثل هذه العضويات من أجل تجنب إعطاء انطباع بأنها لا تنتمي لشبكة ما .

٢٤/٢٩٠ في حال قامت الشركة ببيع أحد أقسامها، وينص اتفاق البيع أحياناً على أن هذا القسم قد يستمر في إستخدام اسم الشركة أو أحد عناصر السم لفترة وحيث أن المنشأتين قد تعملان تحت الاسم ذاته فإن الحقائق تدل على أنهما لا ينتميان إلى هيكل أكبر يهدف إلى التعاون وبالتالي فإنهما لا تعتبران شركتان ضمن الشبكة وينبغي أن تدرس تلك المنشآت بعناية كيفية الإفصاح عن أنها ليست شركات ضمن الشبكة عند التعريف بنفسها أمام طرف خارجي .

٢٥/٢٩٠ عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل جزءاً هاماً من الموارد المهنية، فإنه يعتبر شبكة. وتتضمن الموارد المهنية ما يلي :

- نظم مشتركة تمكن الشركة من تبادل المعلومات مثل بيانات العملاء وإصدار الفواتير وسجلات الوقت ؛
- الشركاء والموظفون ؛
- الدوائر الفنية لتقديم المشورة في مسائل فنية أو صناعية معينة أو المعاملات أو الأحداث الخاصة بعمليات التأكيد ؛
- منهجية التدقيق أو أدلة التدقيق ؛
- الدورات التدريبية والتسهيلات .

٢٦/٢٩٠ ينبغي تحديد فيما إذا كانت الموارد المهنية المشتركة هامة وبالتالي فيما إذا كانت هذه الشركات

هي شركات ضمن الشبكة على أساس الحقائق والظروف ذات العلاقة. وحيثما تكون الموارد المشتركة محصورة في منهجية تدقيق أو أدلة تدقيق مشتركة، دون تبادل لمعلومات حول الموظفين أو العملاء أو السوق، فمن غير المحتمل أن تعتبر هذه الموارد المشتركة تبادل أشخاص أو معلومات، مثل أخذ كادر العمل من مجموعة موظفين مشتركة أو إنشاء دائرة فنية مشتركة ضمن الهيكل الكبير من أجل تقديم المشورة الفنية للشركات المشاركة التي ينبغي إتباعها، فمن الأرجح أن يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع بأن هذه الموارد المشتركة هي الموارد المشتركة هي موارد هامة .

عمليات التأكيد القائمة على أساس التوكيد

عمليات تدقيق البيانات المالية

٢٧.٢٩٠

إن عملية تدقيق البيانات المالية ذات صلة وثيقة بمجموعة واسعة من المستخدمين المحتملين، وعليه وبالإضافة إلى إستقلال الفكر، يعتبر الإستقلال في المظهر ذو أهمية خاصة. وبناء على ذلك، وبالنسبة لعملاء دقيق البيانات المالية، يطلب من أعضاء فريق التأكيد والشركة والشركات ضمن مجموعة أن يكونوا مستقلين عن العملاء الذين يقدم لهم خدمة تدقيق البيانات المالية، وتشمل متطلبات الإستقلالية هذه عمليات حظر تخص علاقات محددة بين أعضاء فريق التأكيد ومدراء ومسؤولي وموظفي العميل الذين يشغلون مناصب تخولهم بممارسة تأثير هام ومباشر على المعلومات المتعلقة بالموضوع (البيانات المالية). كما ينبغي أن يؤخذ في عين الاعتبار أيضاً ما إذا كانت التهديدات على الإستقلالية تنشأ عن علاقات موظفي العميل الذين يشغلون مناصب تخولهم بممارسة تأثير هام ومباشر على المعلومات المتعلقة بالموضوع (المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية).

أنواع أخرى من عمليات التأكيد القائمة على أساس التوكيد

٢٨.٢٩٠

في عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد حيث لا يكون العميل هو عميل تدقيق بيانات مالية يطلب من أعضاء فريق التأكيد أن يكونوا مستقلين عن عميل التأكيد (الطرف المسؤول الذي يكون مسؤولاً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع وربما يكون مسؤولاً عن الموضوع). وتتضمن متطلبات الإستقلالية تلك عمليات حظر تخص علاقات محددة بين أعضاء فريق التأكيد ومدراء ومسؤولي وموظفي العميل الذين يشغلون مناصب تخولهم بممارسة تأثير هام ومباشر على المعلومات المتعلقة بالموضوع. كما ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار أيضاً ما إذا كانت التهديدات على الإستقلالية تنشأ عن علاقات مع موظفي العميل الذين يشغلون مناصب تخولهم بممارسة تأثير هام ومباشر على موضوع العملية. ويجب التركيز أيضاً على أية تهديدات يكون للشركة أسبابها لتعتقد أنها قد تنشأ عن مصالح وعلاقات الشركات ضمن المجموعة .

٢٩.٢٩٠

في معظم عمليات التأكيد القائمة على أساس التوكيد، والتي لا تكون عبارة عن عمليات لتدقيق البيانات المالية، يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع وعن الموضوع. إلا أنه في بعض العمليات قد لا يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن الموضوع. على سبيل المثال، عندما يتم إشراك المحاسب المهني في القطاع العام لأداء عملية تأكيد بخصوص تقرير قام بإعداده مستشار بيئي حول ممارسات إستمرار شركة ما لئتم توزيعه على المستخدمين المقصودين، يكون المستشار البيئي هو الطرف المسؤول عن المعلومات المتعلقة بالموضوع أما الشركة فتكون مسؤولة عن الموضوع (ممارسات الإستمرار).

٣٠.٢٩٠

في عمليات التأكيد تلك القائمة على أساس التوكيد والتي لا تعتبر عمليات لتدقيق البيانات المالية، حيث يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع وليس عن الموضوع، يطلب من أعضاء فريق التأكيد والشركة أن يكونوا مستقلين عن الطرف المسؤول عن المعلومات المتعلقة بالموضوع (عميل التأكيد). إضافة إلى ذلك يجب التركيز أيضاً على أية تهديدات يكون للشركة أسبابها لتعتقد أنها قد تنشأ عن مصالح علاقات بين عضو في فريق التأكيد والشركة وشركة ضمن المجموعة والطرف المسؤول عن الموضوع.

عمليات التأكيد على أساس التقارير المباشرة

٣١.٢٩٠

في عملية تأكيد على أساس التقارير المباشرة، يطلب من أعضاء فريق التأكيد والشركة أن يكونوا مستقلين عن عميل التأكيد (الطرف المسؤول عن الموضوع).

التقارير ذات الإستخدام المقيد

٣٢.٢٩٠

في حال تقرير تأكيد معين فيما يخص عميل تدقيق بيانات غير مالية يكون إستخدامه مقيد صراحة من قبل مستخدمين محددين، يعتبر مستخدمي التقرير بأنهم على علم بغرض التقارير والمعلومات المتعلقة بالموضوع فيه وقيوده من خلال مشاركتهم في وضع طبيعة ونطاق تعليمات الشركة في تقديم الخدمات، بما في ذلك المعايير التي يتم وفقاً لها تقييم أو قياس الموضوع. وتزيد هذه المعرفة والقدرة المعززة للشركة على إطلاع كافة مستخدمي التقارير على الإجراءات الوقائية من فاعلية هذه الإجراءات فيما يتعلق باستقلال المظهر. وقد تأخذ الشركة هذه الظروف في الإعتبار في تقييم التهديدات على الإستقلالية وعند دراسة الإجراءات الوقائية المعمول بها اللازمة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وسيكون من الضروري بالحد الأدنى تطبيق أحكام هذا القسم في تقييم إستقلالية أعضاء فريق التأكيد وأفراد عائلاتهم المباشرين أو المقربين. وعلاوة على ذلك، إذا كان لدى الشركة مصلحة مالية مهمة، سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة، عند عميل التأكيد، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي يكون هاماً بحيث لا يمكن لأي إجراء وقائي أن يقلص التهديد إلى مستوى مقبول. وقد

تكون الدراسة المحدودة لأية تهديدات تنشأ عن مصالح وعلاقات الشركات ضمن المجموعة هو أمراً كافياً .

أطراف مسؤولة متعددة

٣٣.٢٩٠

في بعض عمليات التأكيد، سواء أكانت قائمة على أساس التوكيد أو إعداد التقارير المباشرة، والتي لا تعتبر عمليات لتدقيق البيانات المالية، قد يكون هناك العديد من الأطراف المسؤولة. وفي تلك العمليات، وفي تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق الأحكام الواردة في هذا القسم على كل طرف مسؤول، قد تأخذ الشركة في الاعتبار ما إذا كانت مصلحة أو علاقة ما بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد وطرف مسؤول محدد تؤدي إلى نشوء تهديد الإستقلالية لا يتضح أنه غير هام في سياق المعلومات المتعلقة بالموضوع. وتؤخذ في الاعتبار عوامل معينة كالتالي :

- أهمية المعلومات المتعلقة بالموضوع (أو الموضوع) الذي يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عنها ؛
 - نطاق المصلحة العامة المرتبطة بالعملية .
- إذا حددت الشركة التهديد على الإستقلالية الناتج عن أي مصالح أو علاقات مع طرف مسؤول محدد غير هام بشكل واضح، فقد لا يكون من الضروري تطبيق كافة أحكام هذا القسم على ذلك الطرف المسؤول .

إعتبارات أخرى

٣٤.٢٩٠

يتم عموماً مناقشة التهديدات والإجراءات الوقائية المحددة في هذا القسم ضمن سياق المصالح أو العلاقات بين الشركة والشركات ضمن المجموعة وأعضاء فريق التأكيد وعميل التأكيد. وفي حالة عميل تدقيق البيانات المالية الذي هو عبارة عن منشأة مدرجة، يطلب من الشركة وأية شركات ضمن المجموعة من دراسة المصالح والعلاقات التي ترتبط بالمنشآت المتصلة بذلك العميل. وينبغي في الواقع أن يتم تحديد تلك المنشآت والعلاقات والمصالح مقدماً. بأن منشأة ذات علاقة بعميل التأكيد ذلك هي على صلة بتقييم إستقلالية عميل الشركة، فإنه ينبغي على فريق التأكيد أن يأخذ تلك المنشأة ذات العلاقة في الاعتبار عند تقييم الإستقلالية وتطبيق الإجراءات الوقائية المناسبة .

٣٥.٢٩٠

ينبغي دعم تقييم التهديدات على الإستقلالية والإجراءات اللاحقة بأدلة يتم الحصول عليها قبل أن يتم قبول العملية وأثناء أدائها. وينشأ الإلتزام بإجراء ذلك لتقييم وإتخاذ الإجراءات المناسبة عندما تعلم، أو يتوقع على نحو معقول أن تعلم، الشركة أو شركة ضمن المجموعة أو أحد أعضاء فريق التأكيد الظروف أو العلاقات التي قد تضعف الإستقلالية ويمكن أن يكون هناك حالات تنتهك فيها الشركة أو شركة ضمن المجموعة أو فرد معين هذا القسم بطريقة غير

مقصودة. وإذا حدث مثل ذلك الانتهاك غير المقصود، فإنه لا يضعف بشكل عام من الإستقلالية شريطة أن يكون لدى الشركة سياسات وإجراءات مناسبة لرقابة الجودة من أجل تعزيز الإستقلالية، وما أن يتم إكتشاف الإنتهاك حتى يتم تصحيحه فوراً ويتم تطبيق أية إجراءات وقائية لازمة .

٣٦.٢٩٠ يتم الرجوع عبر هذا القسم إلى تهديدات هامة وتهديدات غير هامة بصورة واضحة في تقييم الإستقلالية. وفي دراسة أهمية مسألة محددة ينبغي أن تؤخذ العوامل النوعية بالإضافة إلى العوامل الكمية في الإعتبارات. ويجب أن تعتبر المسألة غير هامة بصورة واضحة فقط إذا وجدت أنها غير ذات أهمية وغير منطقية.

هدف وبنية هذا القسم

٣٧.٢٩٠ إن الهدف من هذا القسم هو مساعدة الشركات وأعضاء فرق التأكيد في :

(أ) تحديد تهديدات الإستقلالية ؛

(ب) تقييم ما إذا كانت هذه التهديدات غير هامة وبصورة واضحة ؛

(ج) في حال لم تكن التهديدات غير هامة بصورة واضحة، تحديد وتطبيق الإجراءات

الوقائية المناسبة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى المستوى المقبول .

ينبغي دائماً أن يؤخذ في الإعتبار ما قد يخلص إليه طرف ثالث عاقل ومطلع لديه معرفة المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك الإجراءات الوقائية متوفرة لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، تكون الإجراءات الوحيدة الممكنة هي إزالة الأنشطة أو المصالح التي تخلق التهديد أو رفض قبول مواصلة عملية التأكيد .

٣٨.٢٩٠ ينتهي هذا القسم بذكر بعض الأمثلة حول كيفية تطبيق هذا المنهاج المفهومي في الإستقلالية على ظروف وعلاقات محددة. وتناقش تلك الأمثلة تهديدات الإستقلالية التي يمكن أن تنشأ بسبب ظروف وعلاقات محددة (الفقرات ١٠٠.٢٩٠ وما يليها). ويستخدم الحكم المهني لتحديد الإجراءات الوقائية المناسبة للقضاء على تهديدات الإستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وفي بعض الأمثلة، تكون تهديدات الإستقلالية هامة جداً بحيث تتمثل الإجراءات الوحيدة الممكنة في إزالة الأنشطة أو المصالح التي تخلق التهديد أو رفض قبول أو مواصلة عملية التأكيد. وفي أمثلة أخرى، يمكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية. ولا يقصد من الأمثلة أن تكون شاملة .

٣٩.٢٩٠ تشير بعض الأمثلة في هذا القسم إلى كيفية تطبيق الإطار على عملية تدقيق بيانات مالية لمنشأة مدرجة. وعندما تختار هيئة عضو عدم التمييز بين المنشآت المدرجة وغيرها من المنشآت. فإنه ينبغي دراسة الأمثلة المتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة لتطبيقها على كافة عمليات تدقيق البيانات المالية .

٤٠.٢٩٠

عندما يتم تحديد تهديدات الإستقلالية التي لا تكون غير هامة بصورة واضحة، وتقرر الشركة قبول أو مواصلة عملية التأكيد، ينبغي أن يتم توثيق القرار. ويجب أن يشمل التوثيق وصف التهديدات المحددة والإجراءات الوقائية المطبقة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول .

٤١.٢٩٠

إن تقييم خطورة أية تهديدات على الإستقلالية والإجراءات الوقائية اللازمة لتقليص أي تهديدات إلى مستوى مقبول يأخذ في الاعتبار المصلحة العامة. فمن الممكن أن تكون المنشآت ذات مصلحة عامة مهمة لأنه لديها، نتيجة أعمالها أو حجمها أو وضعها القانوني، مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة. وقد تتضمن الأمثلة على هذه الشركات المدرجة ومؤسسات الإئتمان وشركات التأمين وصناديق التقاعد. وبسبب المصالح العامة القوية الكامنة في البيانات المالية للمنشآت المدرجة، تتناول فقرات محددة في هذا القسم مسائل إضافية ذات صلة وثيقة بتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة. ينبغي أن يؤخذ في الإعتبار تطبيق الإطار فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة على عملاء تدقيق البيانات المالية الآخرين الذين قد يكونوا من ذوي المصالح العامة المهمة .

٤٢.٢٩٠

يمكن أن يكون للجان التدقيق دوراً هاماً في حوكمة الشركات إستقلاليتها عن إدارة العمل ويمكنهم مساعدة مجلس الإدارة في إقناع أنفسهم بأن شركة مستقلة ما في القيام بدورها في التدقيق. ويجب أن يكون هناك اتصالات منتظمة بين الشركة ولجنة تدقيق (أو هيئة حوكمة أخرى إذا لم يكن هناك لجنة تدقيق) المنشآت المدرجة فيما يخص العلاقات والمسائل الأخرى التي من الممكن، من وجهة نظر الشركة، أن تعتبر على نحو معقول أنها تؤثر على الإستقلالية.

٤٣.٢٩٠

ينبغي أن تضع الشركات سياسات وإجراءات متعلقة بالإتصالات بشأن الإستقلالية مع لجان التدقيق أو مع الآخرين المكلفين بتنفيذ مبادئ حوكمة العمل. وفي حال تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، يجب أن تبلغ الشركة شفويًا وكتابيًا على الأقل بشكل سنوي عن كافة العلاقات والمسائل الأخرى بين الشركة والشركات ضمن المجموعة وعميل تدقيق البيانات المالية التي تعتبر وفق الحكم المهني للشركة أنها تؤثر بشكل معقول على الإستقلالية. وتختلف المسائل التي ينبغي الإبلاغ عنها في كل حالة وتعيين إتخاذ القرار من قبل الشركة لكن يجب أن تنطرق عموماً إلى المسائل ذات الصلة المبيّنة في هذا القسم.

مدة العملية

٤٤.٢٩٠

ينبغي أن يكون أعضاء فريق التأكيد والشركة مستقلين عن عميل التأكيد من خلال مدة عملية التأكيد. وتبدأ مدة العملية عندما يبدأ فريق التأكيد بأداء خدمات التأكيد وتنتهي عند إصدار تقرير التأكيد، إلا إذا كانت عملية التأكيد ذات طبيعة متكررة. وإذا كان من المتوقع أن تتكرر عملية

التأكيد، تنتهي مدة عملية التأكيد بالإخطار من قبل كلا الطرفين بإنهاء العلاقة المهنية أو إصدار تقرير التأكيد النهائي، أيهما يحدث لاحقاً .

٤٥.٢٩٠

في حال عملية تدقيق البيانات المالية، تتضمن مدة العملية الفترة التي تغطيها البيانات المالية التي يتم إعداد التقارير عنها من قبل الشركة. وعندما تصبح المنشأة عميل يقدم له خدمة تدقيق البيانات المالية من خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية التي ستعد الشركة حولها تقريراً، ينبغي أن تدرس المنشأة ما إذا كان قد تنشأ أية تهديدات على الإستقلالية بسبب :

- علاقات مالية أو تجارية مع عميل التدقيق خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية ولكن قبل أن يتم قبول عملية تدقيق البيانات المالية؛
- خدمات سابقة مقدمة إلى عميل التدقيق .

وعلى نحو مماثل، وفي حال عملية تأكيد معينة ليست عملية لتدقيق البيانات المالية، ينبغي أن تدرس الشركة ما إذا كانت أية علاقات مالية أو تجارية أو خدمات سابقة قد تخلق تهديدات على الإستقلالية.

٤٦.٢٩٠

إذا تم تقديم خدمة غير متعلقة بالتأكد إلى عميل تدقيق البيانات المالية خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية ولكن قبل البدء في الخدمات المهنية فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية ويتم حظر الخدمة خلال مدة عملية التدقيق، فإنه ينبغي أن تؤخذ في الإعتبار تهديدات الإستقلالية -إن وجدت- الناشئة عن الخدمة. وفي حال لم يتضح أن التهديدات غير هامة، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وقد تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

- مناقشة قضايا الإستقلالية المتصلة بتقديم خدمات غير متعلقة بالتأكد مع أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ حوكمة العميل، مثل لجنة التدقيق ؛
- الحصول على إقرار من العميل يتحمل المسؤولية عن نتائج الخدمات الغير متعلقة بالتأكد؛
- منع الموظفين الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتأكد من المشاركة في عمليات تدقيق البيانات المالية ؛
- إشراك شركة أخرى لمراجعة نتائج الخدمات غير المتعلقة بالتأكد أو إشراك شركة أخرى لتقوم بإعادة أداء الخدمات غير المتعلقة بالتأكد إلى الحد اللازم الذي يمكنها من تحمل مسؤولية الخدمة .

٤٧.٢٩٠

لا تضعف الخدمة غير المتعلقة بالتأكد المقدمة لعميل غير مدرج من عملاء تدقيق البيانات المالية من إستقلالية الشركة عندما يصبح العميل منشأة مدرجة شريطة أن :

- (أ) تكون الخدمات السابقة غير المتعلقة بالتأكد هي خدمات مسموح بها بموجب هذا القسم لعملاء تدقيق البيانات المالية غير المدرجين؛

- (ب) يتم إنهاء الخدمات من خلال فترة زمنية معقولة من التاريخ الذي يصبح فيه العميل عن منشأة مدرجة، إذا كانت هذه الخدمات غير مسموح بها بموجب هذا القسم لعملاء تدقيق البيانات المالية الذين هم عبارة عن منشآت مدرجة؛
- (ج) تكون الشركة قد طبقت إجراءات وقائية مناسبة للقضاء على أية تهديدات على الإستقلالية تنشأ من الخدمات السابقة أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

تطبيق الإطار على حالات محددة

المحتويات	الفقرة
المقدمة	١٠٠.٢٩٠
المصالح المالية	١٠٤.٢٩٠
الأحكام المطبقة على كافة عملاء التأكيد	١٠٦.٢٩٠
الإحكام المطبقة على عملاء تدقيق البيانات المالية	١١٣.٢٩٠
الأحكام المطبقة على عملاء تأكيد التدقيق البيانات غير المالية	١٢٢.٢٩٠
القروض والكفالات	١٢٦.٢٩٠
العلاقات التجارية الوثيقة مع عملاء التأكيد	١٣٢.٢٩٠
العلاقات العائلية والشخصية	١٣٥.٢٩٠
التوظيف لدى عملاء التأكيد	١٤٣.٢٩٠
الخدمة الأخيرة لدى عملاء التأكيد	١٤٦.٢٩٠
العمل بصفة مسئول أو مدير في مجلس إدارة عملاء التأكيد	١٤٩.٢٩٠
إرتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين وعملاء التأكيد	
أحكام عامة	١٥٣.٢٩٠
عملاء تدقيق البيانات المالية الذين هم عبارة عن منشآت مدرجة	١٥٤.٢٩٠
تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكد إلى عملاء التأكيد	١٥٨.٢٩٠
إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية	١٦٦.٢٩٠
أحكام عامة	١٦٩.٢٩٠
عملاء تدقيق البيانات المالية غير المنشآت المدرجة	١٧٠.٢٩٠
عملاء تدقيق البيانات المالية من المنشآت المدرجة	١٧١.٢٩٠
الحالات الطارئة	١٧٣.٢٩٠
خدمات التقييم	١٧٤.٢٩٠
تقديم خدمات ضريبية لعملاء تدقيق البيانات المالية	١٨٠.٢٩٠
تقديم خدمات التدقيق الداخلي إلى عملاء تدقيق البيانات المالية	١٨١.٢٩٠
تقديم خدمات أنظمة تقنية المعلومات إلى عملاء تدقيق البيانات المالية	١٨٧.٢٩٠
تعيين موظفين مؤقتين لعملاء تدقيق البيانات المالية	١٩٢.٢٩٠
تقديم خدمات دعم المقاضاة لعملاء تدقيق البيانات المالية	١٩٣.٢٩٠
تقديم الخدمات القانونية إلى عملاء تدقيق البيانات المالية	١٩٦.٢٩٠
توظيف الإدارة العليا	٢٠٣.٢٩٠

٢٠٤.٢٩٠	تمويل الشركات والإنشطة المشابهة

	الأتعاب والتسعير
٢٠٦.٢٩٠	الأتعاب – الحجم النسبي

٢٠٨.٢٩٠	الأتعاب – متأخرة الدفع

٢٠٩.٢٩٠	التسعير

٢١٠.٢٩٠	التكاليف المشروطة

٢١٢.٢٩٠	الهدايا والضيافة

٢١٤.٢٩٠	المقاصة الفعلية أو المهدد بها

المقدمة

١٠٠.٢٩٠

تصف الأمثلة التالية حالات وعلاقات محددة من الممكن أن تخلق تهديدات على الإستقلالية. كما تصف التهديدات المحتملة الناشئة والإجراءات الوقائية التي يمكن أن تكون مناسبة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول في كل حالة. والأمثلة ليست جميعها شاملة. لكنه يطلب في الواقع من الشركة والشركات ضمن المجموعة وأعضاء فريق التأكيد تقييم المدلولات الضمنية لحالات وعلاقات متشابهة، ولكنها مختلفة وتحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية، بما في ذلك الإجراءات الوقائية الواردة في الفقرات ١٢.٢٠٠ - ١٥.٢٠٠ يمكن تطبيقها لمواجهة تهديدات الإستقلالية على نحو مرض .

١٠١.٢٩٠

تتطرق بعض الأمثلة إلى عملاء تدقيق البيانات المالية في حين تتناول أمثلة أخرى عمليات التأكيد للعملاء من غير عملاء تدقيق بيانات مالية. وتوضح الأمثلة الكيفية التي ينبغي بها تطبيق الإجراءات الوقائية لتلبية المتطلب الذي يقضي بضرورة أن يكون أعضاء فريق التأكيد والشركة والشركات ضمن المجموعة مستقلين عن عميل التدقيق البيانات المالية، وأن يكون أعضاء فريق التأكيد والشركة مستقلين عن عميل التأكيد الذي لا يكون عميل تدقيق بيانات مالية. ولا تشمل الأمثلة تقارير التأكيد لعميل تدقيق البيانات غير المالية المقيد إستخدامها صراحة من قبل مستخدمين محددين. وكما هو منصوص عليه في الفقرة ١٩.٢٩٠ فيما يخص هذه العمليات، يطلب من أعضاء فريق التأكيد وأفراد عائلاتهم المباشرة والقريبة أن يكونوا مستقلين عن عميل التأكيد. وعلاوة على ذلك ينبغي أن لا يكون لدى الشركة مصلحة مالية هامة، سواء مباشرة أو غير مباشرة، عند عميل التأكيد.

١٠٢.٢٩٠

توضح الأمثلة كيفية تطبيق الإطار على عملاء تدقيق البيانات المالية وعملاء التأكيد الآخرين. وينبغي أن تقرأ الأمثلة بالإقتران مع الفقرة ٢٠.٢٩٠ التي تفسر أنه في أغلب عمليات التأكيد يكون هناك طرفاً مسؤولاً واحداً وأن الطرف المسئول يشمل عميل التأكيد. إلا أنه في بعض عمليات التأكيد يكون هناك طرفين مسئولين. وفي تلك الظروف، ينبغي أن تؤخذ في الإعتبار أي تهديدات يكون لدى الشركة سبباً في أن تعتقد بأنها قد تنشأ بواسطة المصالح والعلاقات بين عضو فريق التأكيد والشركة ضمن المجموعة والطرف المسئول عن الموضوع.

١٠٣.٢٩٠

يقدم التفسير ٢٠٠٥ - ٠١ لهذا القسم إرشادات إضافية حول تطبيق متطلبات الإستقلالية المشمولة في هذا القسم على عمليات التأكيد التي ليست عمليات لتدقيق البيانات المالية.

المصالح المالية

١٠٤.٢٩٠

قد تؤدي المصلحة المالية عند عميل تأكيد معين إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية. وفي

تقييم خطورة التهديد والإجراءات الوقائية المناسبة التي ينبغي تطبيقها للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، من الضروري بحث طبيعة المصلحة المالية. وهذا يتضمن تقييم دور الشخص الذي يمتلك المصلحة المالية وأهميتها ونوعها (مباشرة أم غير مباشرة)

١٠٥.٢٩٠

عند تقييم نوع المصلحة المالية، ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار حقيقة المصالح المالية تتراوح ما بين تلك التي لا يمتلك الأفراد فيها السيطرة على وسيلة الإستثمار أو المصلحة المالية المحفوظ بها (على سبيل المثال، صندوق إستثمار مشترك أو وحدة ائتمان أو وسيلة وسيطة مشابهة) إلى تلك التي يمتلك فيها الأفراد سيطرة على المصلحة المالية (مثل أن يكونوا أمناء) أو يكونوا قادرين على التأثير على قرارات الإستثمار. ومن المهم عند تقييم خطورة أي تهديد على الإستقلالية أن تتم دراسة درجة السيطرة أو التأثير التي يمكن ممارستها على الوسيلة الوسيطة أو المصلحة المالية المحفوظ بها أو إستراتيجيتها الإستثمارية. وحينما توجد السيطرة، ينبغي أن تعتبر المصلحة المالية مباشرة. وعلى العكس من ذلك، عندما لا يكون مالك المصلحة المالية قادراً على ممارسة تلك السيطرة، فإنه ينبغي أن تعتبر المصلحة المالية غير مباشرة.

الأحكام المطبقة على كافة عملاء التأكيد

إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة مصلحة مالية مباشرة* أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة* عند عميل التأكيد، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً، وفيما يلي الإجراءات الوقائية الوحيدة المتاحة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول :

١٠٦.٢٩٠

(أ) التصرف بالمصلحة المالية المباشرة قبل أن يصبح الفرد عضواً في فريق التأكيد؛
(ب) التصرف بالمصلحة المالية غير المباشرة بالكامل أو التصرف بمبلغ كافٍ منها بحيث لا تعتبر المصلحة المتبقية هي مصلحة هامة قبل أن يصبح الفرد عضواً في فريق التأكيد ؛

(ج) عزل عضو فريق التأكيد من عملية التأكيد .

إذا استلم أحد أعضاء فريق التأكيد أو أي من أفراد عائلته المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التأكيد على سبيل المثال عبر إرث أو هبة أو نتيجة اندماج، فإنه ينشأ تهديد المصلحة الشخصية. وينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية الآتية للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول :

١٠٧.٢٩٠

(أ) التصرف بالمصلحة المالية في أقرب تاريخ ممكن؛

(ب) عزل عضو فريق التأكيد من عملية التأكيد

خلال الفترة التي تسبق التصرف بالمصلحة المالية أو عزل الفرد من فريق التأكيد، لا بد من الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الإجراءات الوقائية الإضافية ضرورية لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات :

- مناقشة الموضوع مع أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة مثل لجنة التدقيق؛
- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز، أو تقديم النصح بخلاف ذلك حسبما يلزم .

عندما يعلم العضو من فريق التأكيد بأن أحد أفراد عائلته المقربين يمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التأكيد، فإنه قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية. وعند تقييم خطورة أي تهديد، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار طبيعة العلاقة بين عضو فريق التأكيد وفرد العائلة القريب وأهمية المصلحة المالية. وبمجرد أن يتم تقييم خطورة التهديد ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة. وقد تشمل تلك الإجراءات ما يلي:

- تصرف فرد العائلة القريب بكامل المصلحة المالية أو جزء كافٍ منها في أقرب تاريخ ممكن ؛

- مناقشة الموضوع مع أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة مثل لجنة التدقيق ؛
- إشراك محاسب مهني إضافي لم يشارك في عملية التأكيد لمراجعة العمل المنجز من قبل عضو فريق التأكيد الذي لديه علاقة عائلية قريبة أو تقديم النصح بخلاف ذلك حسبما يلزم؛

- عزل الفرد من عملية التأكيد .

عندما تمتلك شركة أو عضو في فريق التأكيد مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التأكيد بوصفه أحد الأمناء، فإنه قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية بسبب التأثير الممكن لصندوق الإئتمان على عميل التأكيد. وبناء على ذلك، ينبغي الاحتفاظ بتلك المصلحة فقط عندما :

(أ) يكون عضو فريق التأكيد وأحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد والشركة غير مستفيدين من صندوق الإئتمان؛

(ب) تكون المصلحة المحتفظ بها لدى صندوق الإئتمان عند عميل التأكيد هي ليست مصلحة هامة بالنسبة للصندوق :

(ج) لا يكون صندوق الإئتمان قادراً على ممارسة أثر هام على عميل التأكيد،

(د) لا يكون لعضو فريق التأكيد أو الشركة أثر هام على أي قرار استثماري مرتبط بمصلحة مالية لدى عميل التأكيد .

ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار ما إذا كان تهديد المصلحة الشخصية قد ينشأ بسبب مصالح مالية

لإفراد من خارج فريق التأكيد وأفراد عائلاتهم المباشرين والمقربين. ويشمل هؤلاء الأفراد التالي ذكرهم :

- الشركاء وأفراد عائلاتهم المباشرين ممن ليسوا أعضاء في فريق التأكيد .
 - الشركاء والموظفين الإداريين الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى عميل التأكيد ؛
 - الأفراد الذين لديهم علاقات شخصية وثيقة مع أحد أعضاء فريق التأكيد؛
- إن احتمالية أن تؤدي المصالح التي يحتفظ بها هؤلاء الأفراد إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية يعتمد على عوامل معينة مثل :
- هيكل الشركة التنظيمي والتشغيلي وهيكل إعداد التقارير فيها ؛
 - طبيعة العلاقة بين الفرد وعضو فريق التأكيد .
- ينبغي أن يتم تقييم خطورة التهديد وإذا لم يتضح التهديد غير هام، فإنه يتعين دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات ما يلي :

- وضع السياسات للحد من الاحتفاظ بتلك المصالح من قبل الأفراد، حيثما يكون مناسباً؛
- مناقشة الموضوع مع أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة مثل لجنة التدقيق ؛
- إشراك محاسب مهني إضافي لم يشارك في عملية التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو تقديم النصح بخلاف ذلك حسبما يلزم .

١١١.٢٩٠ إن الإنتهاك غير المقصود لهذا القسم كونه يتعلق بمصلحة مالية ما لدى عميل التأكيد لا يضعف من إستقلالية الشركة أو الشركة ضمن المجموعة أو أحد أعضاء فريق التأكيد عندما :

(أ) تضع الشركة والشركة ضمن المجموعة سياسات وإجراءات تتطلب من كافة المهنيين إبلاغ الشركة مباشرة عن أية خروقات تنجم عن شراء مصلحة مالية أو وراثتها أو إستملاكها عند عميل التأكيد؛

- (ب) تحظر الشركة والشركة ضمن المجموعة مباشرة المهني التصرف بالمصلحة المالية ؛
- (ج) يحدث التصرف في أقرب تاريخ ممكن بعد تحديد المسألة، أو عند عزل المهني من فريق التأكيد.

١١٢.٢٩٠ عندما يحدث إنتهاك غير مقصود لهذا القسم يتعلق بمصلحة مالية ما لدى عميل التأكيد، يجب أن تدرس الشركة ما إذا ينبغي تطبيق أية إجراءات وقائية. ومن الممكن أن تشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي :

- إشراك محاسب مهني إضافي لم يشارك في عملية التأكيد لمراجعة العمل المنجز من قبل عضو فريق التأكيد ؛
- إستثناء الفرد من أي عملية جوهرية لإتخاذ القرار فيما يخص عملية التأكيد.

- ١١٣.٢٩٠ إذا كان لدى شركة ما أو شركة ضمن المجموعة مصلحة مالية مباشرة عند عميل تدقيق المالية، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول. وبالتالي فإن التصرف بالمصلحة المالية سيكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للشركة بأداء العملية.
- ١١٤.٢٩٠ إذا كان لدى شركة ما أو شركة ضمن المجموعة مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل تدقيق البيانات المالية للشركة، فقد ينشأ أيضاً تهديد المصلحة الشخصية. وتكون الإجراءات الوحيدة المناسبة للسماح للشركة بأداء العملية إما أن تتصرف الشركة أو الشركة ضمن المجموعة بالمصلحة غير المباشرة بالكامل أو التصرف بمبلغ كافٍ منها بحيث لا تعتبر المصلحة المتبقية هي مصلحة هامة.
- ١١٥.٢٩٠ إذا كان لدى شركة ما أو شركة ضمن المجموعة مصلحة مالية مباشرة في منشأة تمتلك حصة مسيطرة عند عميل تدقيق البيانات المالية، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول. وتكون الإجراءات الوحيدة المناسبة للسماح للشركة بأداء العملية هي إما أن تتصرف الشركة أو الشركة ضمن المجموعة بالمصلحة المالية بالكامل أو التصرف بمبلغ كافٍ منها بحيث لا تعتبر المصلحة المتبقية هي مصلحة هامة.
- ١١٦.٢٩٠ إذا كان لخطة منافع التقاعد لشركة ما أو شركة ضمن المجموعة مصلحة مالية عند عميل تدقيق البيانات المالية، يمكن أن ينشأ تهديد المصلحة الشخصية. وعليه، ينبغي تقييم خطورة أي من هذه التهديدات وإذا لم يتضح أن التهديد هو غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول .
- ١١٧.٢٩٠ إذا كان للشركاء الآخرين، بما في ذلك الشركاء الذين لا يقومون بعمليات التأكيد، أو عائلاتهم المباشرة، في المكتب* الذي يمارس فيه شريك العملية* أعماله فيما يخص تدقيق البيانات المالية، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول. وعليه، ينبغي أن لا يحتفظ أولئك الشركاء أو عائلاتهم المباشرة بأي من هذه المصالح المالية عند ذلك عميل التدقيق .
- ١١٨.٢٩٠ ليس بالضرورة أن يكون المكتب الذي يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص تدقيق البيانات المالية هو نفس المكتب الذي عين به ذلك الشريك. وبناء على ذلك، عندما يتم تحديد موقع شريك العملية في مكتب مختلف عن باقي أعضاء فريق التأكيد، ينبغي استخدام الحكم لتحديد أي مكتب يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص ذلك التدقيق .
- ١١٩.٢٩٠ إذا كان الشركاء الآخرين والموظفين الإداريين الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتأكد إلى

عميل تدقيق البيانات المالية، باستثناء أولئك الذين تعتبر مشاركتهم غير هامة بصورة واضحة، أو إذا كانت عائلاتهم المباشرة. تمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول. وعليه، ينبغي أن لا يحتفظ هؤلاء الموظفين أو عائلاتهم المباشرة بأي من هذه المصالح المالية عند ذلك عميل التدقيق .

١٢٠.٢٩٠

إن المصلحة المالية عند عميل تدقيق البيانات المالية المحتفظ بها بواسطة أحد أفراد المباشرين (أ) لشريك في المكتب الذي يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص التدقيق أو (ب) لشريك أو موظف إداري يقدم خدمات غير متعلقة بالتأكد إلى عميل التدقيق لا تعتبر أنها تؤدي إلى نشوء تهديد غير مقبول شريطة إستلامها نتيجة حقوق العمل الخاصة بهم (مثل حقوق التقاعد أو خيارات الأسهم)، وحيثما يكون لازماً، يتم تطبيق الإجراءات الوقائية المناسبة لتقليص أي تهديد على الإستقلالية إلى مستوى مقبول.

١٢١.٢٩٠

يمكن أن ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا كان للشركة أو الشركة ضمن المجموعة أو أحد أعضاء فريق التأكيد مصلحة في منشأة معينة وكان لعميل تدقيق البيانات المالية أو مدير أو مسئول أو مالك مسيطر تابع له استثمار في تلك المنشأة. ولا يتم إضعاف الإستقلالية فيما يخص عميل التدقيق إذا كانت المصالح المختلفة للشركة أو الشركة ضمن المجموعة أو عضو فريق التأكيد، و عميل التدقيق أو مدير أو مسئول أو مالك مسيطر تابع له هي ذات أهمية ولا يستطيع عميل التدقيق أن يمارس تأثيراً هاماً على المنشأة. وإذا كانت المصالح هامة بالنسبة للشركة أو الشركة ضمن المجموعة أو عميل تدقيق، واستطاع عميل التدقيق ممارسة تأثير هام على المنشأة، فإنه لا توجد إجراءات وقائية متاحة لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وينبغي على الشركة ضمن المجموعة إما أن تتصرف بالمصالح أو تمتنع عن قبول عملية التدقيق. ويتعين على أي عضو في التأكيد يمتلك تلك المصلحة الهامة أن يقوم بأي عمل مما يلي :

(أ) التصرف بالمصلحة؛

(ب) التصرف بمبلغ كاف من المصالح بحيث لا تعتبر المصالح المتبقية هي مصالح هامة ؛

(ج) الإنسحاب من التدقيق .

الأحكام المطبقة على عملاء تأكيد تدقيق البيانات غير المالية

١٢٢.٢٩٠

إذا كان لشركة ما مصلحة مالية مباشرة مع عميل التأكيد الذي لا يكون عميل تدقيق بيانات مالية، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول. وعليه، فإن التصرف بالمصلحة المالية سيكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للشركة بأداء العملية .

١٢٣.٢٩٠ إذا كان لشركة ما مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التأكيد الذي لا يكون عميل تدقيق بيانات مالية، ينشأ أيضاً تهديد المصلحة الشخصية. ويكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للشركة بأداء العملية إما أن تتصرف الشركة بالمصلحة غير المباشرة بالكامل أو أن تتصرف بمبلغ كافٍ منها بحيث لا تعتبر المصلحة المتبقية هي مصلحة هامة .

١٢٤.٢٩٠ إذا كان لشركة ما مصلحة مالية هامة في منشأة تمتلك حصة مسيطرة عند عميل التأكيد الذي لا يكون عميل تدقيق بيانات مالية، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول. ويكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للشركة بأداء العملية هو إما أن تتصرف الشركة بالمصلحة المالية بالكامل أو أن تتصرف بمبلغ كافٍ منها بحيث لا تعتبر المصلحة المتبقية هي مصلحة هامة .

١٢٥.٢٩٠ عندما يتم إصدار تقرير محدود استخدام لعملية تأكيد ليست عملية تدقيق بيانات مالية، تورد الفقرة ١٩.٢٩٠ الإستثناءات من الأحكام المنصوص عليها في الفقرات ١٠٦.٢٩٠ - ١١٠.٢٩٠ و ١٢٢.٢٩٠ - ١٢٤.٢٩٠ .

القروض والكفالات

١٢٦.٢٩٠ إن تقديم قرض أو كفالة قرض إلى الشركة من عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة لا يؤدي إلى خلق تهديد على الإستقلالية، شريطة أن يتم منح القرض أو الكفالة بموجب إجراءات وشروط ومتطلبات الإقراض العادية وأن يكون القرض غير مهم بالنسبة للشركة و عميل التأكيد. أما إذا كان القرض هاماً بالنسبة لعميل التأكيد أو الشركة، فإنه قد يكون من الممكن عبر تطبيق الإجراءات الوقائية تقليص تهديد المصلحة الشخصية الناشئة إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات الوقائية إشراك محاسب مهني إضافي من خارج الشركة أو الشركة ضمن المجموعة لمراجعة العمل المنجز .

١٢٧.٢٩٠ إن تقديم قرض أو كفالة قرض من عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة إلى أحد أعضاء فريق التأكيد أو عائلاتهم المباشرة لا يؤدي إلى خلق تهديد على الإستقلالية شريطة أن يتم منح القرض أو الكفالة بموجب إجراءات وشروط ومتطلبات الإقراض العادية. وتتضمن الأمثلة على هذه القروض رهونات المنازل والحسابات المكشوفة وقروض السيارات وأرصدة بطاقة الإنتمان .

١٢٨.٢٩٠ وعلى نحو مماثل، لا تشكل الودائع أو حسابات المضاربة لشركة ما أو أحد أعضاء فريق التأكيد عند عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مضارب أو مؤسسة مشابهة تهديداً على الإستقلالية شريطة أن يتم الإحتفاظ بالوديعة أو الحساب بموجب البنود التجارية العادية .

١٢٩.٢٩٠ إذا قامت الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد بتقديم قرض إلى عميل التأكيد، الذي لا يكون

عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة، أو كفالات مثل إقتراض عميل التأكيد، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، ما لم يكن القرض أو الكفالة ليس ذي أهمية بالنسبة للشركة أو عضو فريق التأكيد و عميل التأكيد .

١٣٠.٢٩٠

وبصورة مماثلة، إذا قبلت الشركة أو عضو فريق التأكيد الحصول على قرض ما، أو تم كفل إقتراضه، من عميل التأكيد الذي لا يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد ثمة إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، ما لم يكن القرض أو الكفالة ليس ذي أهمية بالنسبة للشركة أو عضو فريق التأكيد و عميل التأكيد .

١٣١.٢٩٠

تتعلق الأمثلة الواردة في الفقرات ١٢٦/٢٩٠-١٣٠/٢٩٠ بالقروض والكفالات بين الشركة و عميل التأكيد. وفي حال عملية تدقيق البيانات المالية، ينبغي تطبيق الأحكام على الشركة وكافة الشركات ضمن المجموعة و عميل التدقيق .

العلاقات التجارية مع عملاء التأكيد

١٣٢.٢٩٠

تنطوي العلاقة التجارية الوثيقة بين شركة ما أو احد أعضاء فريق التأكيد و عميل التأكيد أو إدارته، أو بين الشركة وشركة ضمن المجموعة و عميل تدقيق البيانات المالية، على مصلحة مالية تجارية أو مشتركة ومن الممكن أن تخلق تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة. وفيما يلي أمثلة على تلك العلاقة :

- إمتلاك مصلحة مالية هامة في مشروع مشترك مع عميل التأكيد أو مالك مسيطر أو مدير أو مسئول أو أي فرد آخر ممن يقومون بمهام إدارية عليا لذلك العميل.
- ترتيبات لدمج واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات الشركة مع واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات عميل التأكيد وتسويق الرزمة الجديدة بالإشارة إلى كلا الطرفين .
- ترتيبات أو خدمات عميل التأكيد، أو يتصرف عميل التأكيد كموزع أو مسوق لمنتجات أو خدمات عميل التأكيد أو يتصرف عميل التأكيد كموزع أو سوق لمنتجات أو خدمات الشركة .

في حال عميل تدقيق البيانات المالية، وما لم تكن المصلحة المالية غير ذات أهمية ويتضح أن العلاقة غير هامة للشركة والشركة ضمن المجموعة و عميل التدقيق، فإنه لا يمكن لأي إجراءات وقائية التقليل من خطورة التهديد إلى مستوى مقبول. وفي حال عميل التأكيد الذي ليس عميل تدقيق بيانات مالية، وما لم تكن المصلحة المالية غير هامة والعلاقة غير هامة بصورة واضحة سواء للشركة أو لعميل التأكيد، لا يمكن لأي إجراءات وقائية تقلص التهديد إلى مستوى مقبول. وتبعاً لذلك، تكون الإجراءات الوحيدة الممكنة في هذين الطرفين كما يلي :

- (أ) إنهاء العلاقة التجارية ؛
- (ب) تقليص حجم العلاقة بحيث تصبح المصلحة المالية والعلاقة غير هامتين بصورة واضحة ؛
- (ج) رفض القيام بعملية التأكيد .

وما لم تكن أي من هذه المصالح المالية غير ذات أهمية ويتضح أن العلاقة غير هامة بالنسبة لعضو فريق التأكيد، يكحون الإجراء الوقائي الوحيد الملائم هو إقصاء الفرد من فريق التأكيد .

١٣٣.٢٩٠ في حال تدقيق البيانات المالية، لا تسبب العلاقة التجارية التي تتطوي على مصلحة تحتفظ بها الشركة أو شركة ضمن المجموعة أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أفراد عائلاتهم المباشرين في منشأة مسيطر عليها من قبل عدد قليل من المساهمين حين يكون عميل التدقيق أو أحد مدرائه أو مسؤوليه أو أي مجموعة تابعة له مصلحة في تلك المنشأة، في ظهور تهديدات على الإستقلالية، شريطة أن :

- (أ) تكون العلاقة غير هامة بصورة واضحة بالنسبة إلى الشركة والشركة ضمن المجموعة و عميل التدقيق
- (ب) تكون المصلحة المحتفظ بها غير هامة بالنسبة إلى المستثمر أو مجموعة المستثمرين ؛
- (ج) لا تعطي المصلحة المستثمر أو أي مجموعة المستثمرين القدرة على ممارسة السيطرة على المنشأة مسيطر عليها من قبل عدد قليل من المساهمين

١٣٤.٢٩٠ لا يؤدي عموماً شراء البضائع والخدمات من عميل التأكيد من قبل الشركة (أو من عميل تدقيق البيانات المالية من قبل شركة ضمن المجموعة) أو أحد أعضاء فريق التأكيد إلى نشوء تهديد على الإستقلالية شريطة أن تكون المعاملة ضمن السياق الطبيعي للأعمال وعلى أساس تجاري. إلا أن تلك المعاملات قد تكون ذات طبيعة أو أهمية تكون سبباً في خلق تهديد المصلحة الشخصية. وإذا لم يتضح أن التهديد الناشئ هو غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسبما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. ومن الممكن أن تشمل تلك الإجراءات ما يلي :

- الحد من أهمية المعاملة أو تقليصها ؛
- عزل الفرد من فريق التأكيد ؛
- مناقشة المشكلة مع أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة، مثل لجنة التدقيق .

العلاقات العائلية والشخصية

١٣٥.٢٩٠ قد ينشأ عن العلاقات العائلية أو الشخصية بين أحد أعضاء فريق التأكيد وأحد مدراء أو

مسئولي عميل التأكيد أو موظفين محددين لديه، بالإعتماد على أدوارهم، تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة. ومن غير الممكن محاولة وصف أهمية التهديدات التي قد تنشأ عن تلك العلاقات بالتفصيل. وتعتمد الأهمية على عدد من العوامل تشمل مسؤوليات في عملية التأكيد ومدى عمق ودور فرد العائلة أو غيره من الأفراد عند عميل التأكيد. وتبعاً لذلك. هناك عدد كبير من الظروف التي يجب تقييمها وإجراءات وقائية ينبغي تطبيقها لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول .

١٣٦.٢٩٠

عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد هو مدير أو مسئول أو موظف لدى عميل التأكيد ويشغل منصب يخوله ممارسة تأثير مباشر وهام على معلومات موضوع عملية التأكيد، أو كان قد شغل ذلك المنصب خلال أي تغطيتها العملية، فإنه يمكن تقليص تهديدات الإستقلالية إلى مستوى مقبول فقط من خلال عزل الفرد من فريق التأكيد. فعمق تلك العلاقة تجعل من غير الممكن لأي إجراء وقائي آخر تقليص تهديد الإستقلالية إلى مستوى مقبول. وإذا كان لا يتم تطبيق هذا الإجراء الوقائي، يكون الإجراء الوحيد هو الإنسحاب من عملية التأكيد. على سبيل المثال، إذا كان زوج أحد أعضاء فريق التأكيد هو موظف يشغل منصب يخوله بممارسة تأثير مباشر وهام على إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية لعميل التدقيق في حال تدقيق البيانات المالية، يمكن تقليص تهديد الإستقلالية إلى مستوى مقبول فقط من خلال عزل الفرد من فريق التأكيد .

١٣٧.٢٩٠

عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد هو موظف يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير مباشر وهام على موضوع العملية، يكون من الممكن أن تنشأ تهديدات على الإستقلالية وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة مثل:

- المنصب الذي يشغله أحد أفراد العائلة المباشرين لدى العميل ؛
 - الدور الذي يلعبه المهني في فريق التأكيد.
- ينبغي تقييم خطورة التهديد، وإذا لم يتضح أن التهديد غير هام، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسبما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي :

- عزل الفرد من فريق التأكيد ؛
- هيكلة مسؤوليات فريق التأكيد حيثما أمكن، بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية أحد أفراد العائلة المباشرين ؛
- وضع سياسات وإجراءات لتمكين الموظفين من إبلاغ المستويات العليا ضم الشركة بأي قضية تقلقهم حول الإستقلالية والموضوعية .

١٣٨.٢٩٠

عندما يكون أحد أفراد العائلة القريبين لعضو فريق التأكيد هو مدير أو مسئول أو موظف لدى

عميل التأكيد ويشغل منصب يخوله ممارسة تأثير مباشر وهام على معلومات موضوع عملية التأكيد، من الممكن أن تنشأ تهديدات على الإستقلالية. وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة مثل :

- المنصب الذي يشغله أحد أفراد العائلة القريبين لدى العميل ؛
- الدور الذي يلعبه المهني في فريق التأكيد .

ينبغي تقييم خطورة التهديد، وإذا لم يتضح أن التهديد غير هام، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسبما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي :

- عزل افراد من فريق التأكيد ؛
- هيكلة مسؤوليات فريق التأكيد، حيثما أمكن، بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن المسؤولية أحد أفراد العائلة القريبين ؛
- وضع سياسات وإجراءات لتمكين الموظفين من إبلاغ المستويات العليا ضمن الشركة بأي قضية تفلقهم حول الإستقلالية والموضوعية .

بالإضافة إلى ذلك، قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة عندما يرتبط شخص ليس فرداً مباشراً أو مقرباً من عائلة أحد أعضاء فريق التأكيد بعلاقة وثيقة مع ذلك العضو ويكون مديراً أو مسؤولاً أو موظفاً لدى عميل التأكيد في منصب يسمح له بممارسة تأثير مباشر وهام على معلومات موضوع عملية التأكيد. لذلك يكون أعضاء فريق التأكيد مسئولين عن تحديد مثل هؤلاء الأشخاص وإجراء الإستشارات وفقاً لإجراءات الشركة ويتضمن تقييم خطورة أي تهديد ناشئ ووضع الإجراءات الوقائية الملائمة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول الإهتمام بمسائل معينة مثل مدى وثيقة العلاقة ودور الفرد لدى عميل التأكيد .

ينبغي أن يؤخذ في الإعتبار ما إذا كان من الممكن أن تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة بسبب علاقة شخصية أو عائلية بين شريك أو موظف في الشركة ليس عضواً في فريق التأكيد وأحد المدراء أو المسئولين أو الموظفين لدى عميل التأكيد ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً مباشراً وهاماً على معلومات موضوع عملية التأكيد. ولذلك يكون شركاء وموظفو الشركة مسئولين عن تحديد أي علاقات من هذا النوع وإجراء الإستشارات وفقاً لإجراءات الشركة. ويتضمن تقييم خطورة أي تهديد ناشئ ووضع الإجراءات الوقائية المناسبة للقضاء عليه وتقليصه إلى مستوى مقبول الإلتفات على مسائل معينة مثل مدى عمق العلاقة، ومقدار التفاعل بن العامل في الشركة مع فريق التأكيد، والمنصب الذي يشغله في الشركة، إضافة إلى لدى عميل التأكيد

١٤١.٢٩٠

لا يؤدي الإتهام غير المقصود لهذا القسم فيما يتعلق بالعلاقات العائلية والشخصية إلى إضعاف إستقلالية الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد عندما :

- (أ) تضع الشركة سياسات وإجراءات تطلب فيها من كافة المهنيين إبلاغ الشركة المباشرة عن أية خروقات تنجم عن التغييرات في الوضع الوظيفي لأفراد عائلاتهم المباشرين أو القريبين أو أية علاقة شخصية أخرى ينشأ عنها تهديدات على الإستقلالية ؛
- (ب) يكون الخيار محصوراً في أن تتم إعادة هيكلة مسؤوليات فريق التأكيد بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية الشخص الذي تربطه به علاقة شخصية، أو إذا كان ذلك غير ممكن، أن تعزل الشركة المهني مباشرة من عملية التأكيد ؛
- (ج) تمنح عناية إضافية لمراجعة العمل الذي يؤديه المهني .

١٤٢.٢٩٠

في حال حدوث إنتهاك غير مقصود لهذا القسم يتعلق بعلاقات عائلية أو شخصية، يتوجب على الشركة الإلتفات إلى ما إذا كان ينبغي تطبيق أي إجراءات وقائية. وقد تتضمن هذه الإجراءات ما يلي :

- إشراك محاسب مهني إضافي ممن لم يشاركوا في عملية التأكيد لمراجعة العمل المنجز من قبل عضو فريق التأكيد ؛
- إستثناء الفرد من أية عملية جوهرية لإتخاذ القرارات فيما يخص عملية التأكيد.

التوظيف لدى عملاء التأكيد

١٤٣.٢٩٠

قد تتهدد إستقلالية إحدى الشركات أو أحد أعضاء فريق التأكيد في حال كان أحد مدراء أو مسؤولي أو موظفي عميل التأكيد الذين يشغلون منصباً يمارسون من خلاله تأثيراً مباشراً وهاماً على معلومات موضوع عملية التأكيد عضواً في فريق التأكيد أو شريكاً في الشركة، وقد تؤدي مثل هذه الظروف إلى ظهور تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة خصوصاً حين يستمر الفرد بالإتصال على نحو وثيق بشركته السابقة. وعلى نحو مشابه قد تتهدد إستقلالية أحد أعضاء فريق التأكيد حين يشارك أحد الأفراد في عملية التأكيد وهو على علم أو لديه سبب ليعتقد، أنه سيلتحق أو قد يلتحق بالعمل لدى عميل التأكيد في وقت ما في المستقبل .

١٤٤.٢٩٠

في حال إنضمام أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد الشركاء أو شريك سابق للشركة إلى عميل التأكيد، تعتمد خطورة تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة على العوامل التالية:

- (أ) المنصب الذي يشغله الفرد لدى عميل التأكيد .
- (ب) مقدار أي مشاركة ستكون للفرد مع فريق التأكيد .
- (ج) طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح الفرد عضواً في فريق التأكيد أو الشركة.
- (د) المنصب السابق للفرد ضمن فريق التأكيد أو الشركة.

ينبغي أن يتم تقييم خطورة التهديد، وفي حال لم يتضح أن التهديد غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسبما يلزم لتقليل التهديد إلى مستوى مقبول. ويمكن أن تشمل تلك الإجراءات الوقائية على ما يلي :

- دراسة مدى ملائمة أو ضرورة تعديل خطة التأكيد لعملية التأكيد؛
 - تعيين فريق تأكيد لعملية التأكيد اللاحقة بخبرة كافية فيما يتعلق بالفرد الذي انضم إلى عميل التأكيد ؛
 - إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن من أعضاء فريق التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو تقديم النصح بخلاف ذلك حسب الضرورة؛
 - مراجعة مراقبة الجودة لعملية التأكيد .
- في جميع الحالات، تعتبر كافة الإجراءات الوقائية التالية ضرورية لتقليل التهديد إلى مستوى مقبول:

- (أ) لا يحق للفرد المعني الحصول على أي منافع أو دفعات من الشركة ما لم تتم هذه وفقاً لترتيبات ثابتة ومحددة مسبقاً إضافة إلى ذلك، ينبغي أن لا يكون أي مبلغ مستحق للفرد ذا أهمية كبيرة بحيث يهدد إستقلالية الشركة
- (ب) لا يستمر الفرد بالمشاركة في الأنشطة التجارية أو المهنية للشركة ولا يظهر للآخرين أنه يشارك فيها .

ينشأ تهديد المصلحة الشخصية عندما يشارك أحد أعضاء فريق التأكيد في عملية التأكيد وهو على علم، أو لديه سبب ليعتقد، أنه سيلتحق أو قد يلتحق في وقت ما في المستقبل بعميل التأكيد. ويمكن تقليل هذا التهديد إلى مستوى مقبول بتطبيق كافة الإجراءات الوقائية التالية :

(أ) وضع السياسات والإجراءات التي تستلزم من الفرد تبليغ الشركة عند الدخول في مفاوضات توظيف جديدة مع عميل التأكيد.

(ب) إقصاء الفرد من عملية التأكيد .

بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يؤخذ في عين الاعتبار القيام بمراجعة مستقلة لأية أحكام هامة يصدرها ذلك الفرد أثناء أدائه عمله .

الخدمات الأخيرة لدى عملاء التأكيد

قد ينشأ عن وجود مسئول أو مدير أو موظف سابق لدى عميل التأكيد كعضو في فريق التأكيد تهديدات مصلحة شخصية ومراجعة ذاتية وتآلف ويكون هذا صحيحاً بشكل خاص حين يتعين على عضو فريق التأكيد تقديم تقرير حول المعلومات المتعلقة بالموضوع التي قام بإعدادها مثلاً أو حول عناصر البيانات المالية التي قام بتقييمها حين كان يعمل لدى عميل التأكيد .

في حال كان عضو التأكيد يخدم لدى عميل التأكيد بصفته مسؤولاً أو مديراً أو موظفاً أو كان

موظف يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً مباشراً وهاماً على معلومات موضوع عملية التأكيد خلال الفترة التي يغطيها تقرير التأكيد، قد يكون التهديد الناشئ كبيراً جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية لتقليصه إلى مستوى مقبول. وبناء على ذلك ينبغي أن لا يتم تعيين مثل هؤلاء الأفراد في فريق التأكيد .

١٤٨.٢٩٠

في حال كان عضو فريق التأكيد يخدم لدى عميل التأكيد بصفته مسؤولاً أو مديراً أو كان موظف يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً مباشراً وهاماً على معلومات موضوع عملية التأكيد قبل بداية الفترة التي يغطيها تقرير التأكيد، قد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية ومراجعة ذاتية وتآلف. فعلى سبيل المثال، قد تنشأ مثل تلك التهديدات إذا كان ينبغي في الفترة الحالية تقييم قرار اتخذه ذلك الشخص أو عمل أنجزه في الفترة السابقة أي خلال عمله لدى عميل التأكيد، كجزء من عملية التأكيد الحالية. وتعتمد على خطورة التهديدات على العوامل التالية :

- المنصب الذي كان يشغله الشخص لدى عميل التأكيد ؛
 - طول المدة التي انقضت منذ ترك الشخص لعمله لدى عميل التأكيد؛
 - الدور الذي يؤديه الشخص في فريق التأكيد .
- وينبغي تقييم خطورة التهديد، وفي حال لم يتضح بأن التهديد هو غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. ويمكن أن تتضمن تلك الإجراءات ما يلي :
- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز من قبل ذلك الشخص كجزء من فريق التأكيد أو تقديم المشورة حسب الضرورة ؛
 - مناقشة المسألة مع المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة، مثل لجنة التدقيق .

العمل بصفة مسئول أو مدير في مجلس إدارة عملاء التأكيد

١٤٩.٢٩٠

في حال كان أحد الشركاء أو الموظفين في الشركة يعمل كمسئول أو مدير مجلس إدارة عميل التأكيد فإن تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية الناشئة ستكون كبيرة جداً بحيث لن تكفي أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى المقبول. وفي حال عملية تدقيق البيانات المالية، إذا كان الشريك أو الموظف في شركة ضمن المجموعة يعمل كمسئول أو مدير في مجلس إدارة عميل التدقيق، فإن التهديدات الناشئة ستكون كبيرة جداً بحيث لا تكفي أي إجراءات وقائية لتقليص تلك التهديدات إلى حد مقبول. وبناء على ذلك إذا كان ذلك الشخص سيوافق على هذا المنصب، فإن الإجراء الوحيد الذي يجب إتخاذه هو رفض أداء عملية التأكيد أو الانسحاب منها .

١٥٠.٢٩٠

يحمل منصب أمين سر الشركة مدلولات مختلفة في مناطق مختلفة. فقد تتراوح المهام من مهام

إدارية مثل إدارة شؤون الموظفين والإحتفاظ بملفات وسجلات الشركة إلى مهام متنوعة كضمان التزام الشركة بالأنظمة أو تقديم المشورة المتعلقة بمسائل حوكمة الشركات. عموماً ما يشير هذا المنصب إلى درجة وثيقة من الارتباط بالمنشأة وقد يؤدي إلى ظهور تهديد المراجعة الذاتية وتهديد التأييد .

١٥١.٢٩٠

في حال كان أحد شركاء أو موظفي الشركة أو شركة ضمن المجموعة يعمل كأمين سر لعميل تدقيق البيانات المالية، فإن تهديدات المراجعة الذاتية والتأييد الناشئة تكون عادة كبيرة جداً بحيث لا يمكن إجراءات وقائية تقلصها إلى مستوى مقبول. وإذا كان الإجراء مسموح به بشكل محدد بموجب القانون المحلي أو القواعد أو الممارسات المهنية، ينبغي أن تقتصر المهام والوظائف التي يتم القيام بها على تلك ذات الطبيعة الإدارية الروتينية والرسمية مثل إعداد المحاضر والمحافظة على العوائد القانونية.

١٥٢.٢٩٠

لا يعتقد عموماً أن الخدمات الإدارية الروتينية التي تهدف إلى دعم وظيفة السكرتيريا أو العمل الإستشاري في شركة ما قد تلحق الضرر بالإستقلالية، شريطة أن تقوم إدارة العميل باتخاذ كافة القرارات ذات الصلة.

إرتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين وعملاء التأكيد

أحكام عامة

١٥٣.٢٩٠

إن إستخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد معينة وعلى مدى فترة طويلة من الزمن قد يؤدي إلى ظهور تهديد التآلف. وتعتمد خطورة التهديد على عوامل مثل :

- طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح الفرد عضواً في فريق التأكيد ؛
- الدور الذي يلعبه الفرد في فريق التأكيد؛
- هيكل الشركة؛
- طبيعة عملية التأكيد .

وينبغي تقييم التهديد، وفي حال لم يتضح بأن التهديد غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة لتقليل التهديد على مستوى مقبول. ويمكن أن تتضمن تلك الإجراءات ما يلي :

- إقصاء كبار الموظفين عن فريق التأكيد ؛
- إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن عضواً في فريق التأكيد لمراجعة العمل المنجز من قبل كبار الموظفين أو تقديم النصح بخلاف ذلك حسب الضرورة؛
- القيام بمراجعة مستقلة للجودة الداخلية .

عملاء تدقيق البيانات المالية الذين هم عبارة عن منشآت مدرجة

قد يؤدي إستخدام نفس شريك العملية أو نفس الفرد المسؤل عن مراجعة مراقبة جودة العملية* في تدقيق البيانات المالية على مدى فترة زمنية طويلة إلى ظهور تهديد التآلف. ويعتبر هذا التهديد وثيق الصلة بشكل خاص في سياق تدقيق البيانات المالية للمنشأة المدرجة وينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية في مثل هذه الحالات لتقليل التهديد إلى حد مقبول. وبناء على ذلك، وفيما يخص تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة :

- (أ) ينبغي تغيير شريك العملية والفرد المسؤل عن مراجعة مراقبة جودة العملية بعد أن يشغلا أي المنصبين، أو كلاهما، لفترة محددة مسبقاً لا تتجاوز عادة مدة سبع سنوات ؛
- (ب) ينبغي أن لا يشارك الفرد الذي يتم تغييره بعد فترة زمنية محددة مسبقاً في عملية التدقيق إلا بعد إنقضاء فترة زمنية أخرى تكون عادة سنتين .

عندما يصبح عميل تدقيق البيانات المالية منشأة مدرجة، ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار طول الفترة الزمنية التي عمل فيها شريك العملية أو الفرد المسؤل عن مراجعة مراقبة جودة العملية لدى عميل التدقيق بتلك الصفة عند تحديد متى ينبغي استبدال ذلك الفرد. إلا أنه يمكن أن يستمر الشخص بالخدمة كشريك في العملية أو كفرد مسؤل عن عملية مراجعة مراقبة جودة العملية لسنتين إضافيتين قبل أن يتم إقصاؤه عن العملية .

في حين ينبغي تغيير شريك العملية والفرد المسؤل عن مراجعة مراقبة جودة العملية بعد فترة محددة مسبقاً، إلا أن وجود درجة من المرونة فيما يتعلق بوقت التغيير قد يكون ضرورياً في ظروف محددة وتشمل الأمثلة على هذه الظروف ما يلي :

- الحالات التي يكون فيها إستمرار الشخص مهمة بشكل خاص لعميل تدقيق البيانات المالية، على سبيل المثال، عندما سيكون هناك تغييرات رئيسية في هيكل عميل التدقيق تتزامن مع تغيير الشخص؛

- الحالات التي يكون التغيير فيها غير ممكن أو لا يشكل إجراءً وقائياً مناسباً نظراً لحجم الشركة .

وفي جميع الحالات التي لا يتم فيها تغيير الشخص بعد فترة زمنية محددة سابقاً، ينبغي تطبيق إجراءات وقائية مكافئة لتقليل أي تهديدات إلى مستوى مقبول.

إذا كانت الشركة لا تضم إلا عدداً قليلاً من الأشخاص الذين يتمتعون بالمعرفة والخبرة اللازمة للعمل كشركاء عملية أو أفراد مسؤلين عن مراجعة مراقبة جودة العملية لدى عميل تدقيق البيانات المالية الذي يكون منشأة مدرجة، فقد لا يعتبر التغيير إجراءً وقائياً مناسباً. وفي هذه الظروف، ينبغي أن تطبق الشركة الإجراءات الوقائية إشراك محاسب مهني إضافي لم يرتبط سابقاً بفريق التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو تقديم المشورة عند الضرورة. ويكون هذا الشخص من خارج الشركة أو من داخل الشركة ولم يرتبط سابقاً بفريق التأكيد .

تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكد إلى عملاء التأكد

١٥٨.٢٩٠

تقدم الشركات في العادة لعملاء التأكد لديها مجموعة من الخدمات غير المتعلقة بالتأكد تتناسب مع مهاراتهم وخبراتهم. ويقيم عملاء التأكد المنافع المترتبة من جعل هذه الشركات، التي لديها فهم جيد بالأعمال، تقدم معارفها ومهاراتها لإحراز نجاحات في مجالات أخرى. وعلاوة على ذلك، غالباً ما ينتج عن تقديم مثل تلك الخدمات غير المتعلقة بالتأكد حصول فريق التأكد على معلومات تتعلق بأعمال عميل التأكد وعملياته تعتبر مفيدة فيما يخص عملية التأكد. وكلما كانت المعرفة بأعمال عميل التأكد أكبر، كلما كان فهم فريق التأكد لإجراءات وضوابط عميل التأكد والمخاطر التجارية والمالية التي يواجهها أفضل. وقد يؤدي تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكد إلى ظهور تهديدات على إستقلالية الشركة أو شركة ضمن مجموعة أو أعضاء فريق التأكد، خصوصاً فيما يتعلق بالتهديدات الملحوظة على الإستقلالية. وبناء على ذلك، من الضروري تقييم خطورة أي تهديد ناشئ عن تقديم مثل تلك الخدمات. وفي بعض الحالات، قد يكون من الممكن القضاء على التهديد الناشئ أو تقليصه من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية. أما في حالات أخرى، فلا تتوفر إجراءات الوقائية لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول.

١٥٩.٢٩٠

تؤدي الأنشطة التالية بشكل عام إلى ظهور تهديدات مصلحة شخصية أو مراجعة ذاتية هامة جداً بحيث لا يجدي سوى تجنب النشاط أو رفض أداء عملية التأكد لتقليص التهديدات إلى حد مقبول :

- تفويض أو تنفيذ أو إتمام معاملة ما، أو ممارسة صلاحيات بالنيابة عن عميل التأكد أو إمتلاك الصلاحية للقيام بذلك .
- تحديد أي من توصيات الشركة ينبغي أن تطبق.
- تقديم التقارير، بصفة إدارية، إلى أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة .

١٦٠.٢٩٠

يتم مناقشة الأمثلة المبينة في الفقرات ١٦٦.٢٩٠ - ٢٠٥.٢٩٠ في سياق تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكد إلى عميل التأكد. وغالباً ما تنشأ المخاطر المحتملة على الإستقلالية عند تقديم خدمة غير متعلقة بالتأكد إلى عميل تدقيق بيانات مالية. وتقدم البيانات المالية لمنشأة ما معلومات مالية حول مجموعة واسعة من المعاملات والأحداث التي أثرت على تلك المنشأة إلا أن المعلومات المتعلقة بالموضوع لخدمات التأكد الأخرى قد تكون محصورة في طبيعتها. وقد تنشأ مخاطر الإستقلالية أيضاً في حال تقديم الشركة خدمة غير متعلقة بالتأكد وذات صلة بالمعلومات المتعلقة بالموضوع لعملية تأكيد تدقيق بيانات غير مالية. في مثل تلك الحالات، يجب أن يؤخذ في الإعتبار أهمية مشاركة الشركة في معلومات موضوع العملية، وما إذا تنشأ أي تهديدات مراجعة ذاتية وما إذا كان يمكن تقليص أي مخاطر تهدد الإستقلالية إلى حد مقبول

من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أو ما إذا كان يجب رفض العملية. وحين تكون الخدمة غير متعلقة بالتأكد لا ترتبط بمعلومات موضوع عملية تأكيد تدقيق بيانات غير مالية، تكون عموماً المخاطر التي تهدد الإستقلالية غير هامة بصورة واضحة .

قد تتسبب الأنشطة التالية في ظهور تهديدات المراجعة الذاتية أو المصلحة الشخصية :

١٦١.٢٩٠

- وجود وصاية على أصول عميل التأكد .
- إعداد وثائق المصدر أو إصدار البيانات بشكل إلكتروني أو غيره، التي تثبت حدوث معاملة ما الإشراف على موظفي عميل التأكد في أداء أنشطتهم العادية المتكررة .
- (على سبيل المثال، أوامر الشراء والسجلات الدوام ضمن نظام الرواتب وطلبات الزبائن). ينبغي تقييم خطورة أي تهديد يظهر، وفي حال لم يظهر بوضوح أنه غير هام، يجب دراسة الإجراءات الوقائية الملائمة وتطبيقها كما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول. وقد تتضمن تلك الإجراءات ما يلي :

- عمل ترتيبات تضمن أن لا يشارك الموظفون الذين يقدمون تلك الخدمات في عملية التأكد
- إشراك محاسب مهني إضافي لتقديم المشورة حول الأثر المحتمل للأنشطة على إستقلالية الشركة وفريق التأكد ؛

- إتخاذ إجراءات وقائية أخرى محددة في الأنظمة المحلية .

إن التطورات الجديدة في الأعمال ونمو الأسواق المالية والتغيرات المتسارعة في تقنية المعلومات وما يترتب على ذلك فيما يخص الإدارة والرقابة تجعل من المستحيل وضع قائمة شاملة لجميع الحالات التي قد يؤدي فيها تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكد لعميل التأكد إلى ظهور مخاطر تهدد الإستقلالية، ولمختلف الإجراءات الوقائية التي قد تقضي على تلك التهديدات أو تقلصها إلى مستوى مقبول. وبشكل عام، يمكن أن تقدم الشركة خدمات تتجاوز نطاق عملية التأكد شريطة أن يتم تقليص أية مخاطر تهدد الإستقلالية إلى مستوى مقبول .

١٦٢.٢٩٠

قد تكون الإجراءات الوقائية التالية ذات صلة بشكل خاص بتقليص التهديدات التي تنشأ بسبب تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكد إلى عملاء التأكد إلى مستوى مقبول:

١٦٣.٢٩٠

- وضع السياسات والإجراءات التي تحظر على الموظفين المهنيين إتخاذ قرارات إدارية لعميل التأكد أو تحمل مسؤولية تلك القرارات .
- مناقشة قضايا الإستقلالية المتعلقة بتقديم خدمات غير متعلقة بالتأكد مع أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة، مثل لجنة التدقيق .
- وضع سياسات ضمن عميل التأكد فيما يخص مسؤولية الإشراف على تقديم خدمات لا تتعلق بالتأكد من قبل الشركة .

- إشراك محاسب مهني إضافي لتقديم المشورة حول الأثر المحتمل للعملية غير المتعلقة بالتأكد على إستقلالية عضو فريق التأكيد والشركة .
- إشراك محاسب مهني إضافي من خارج الشركة لتقديم التأكيد حول جانب منفصل من عملية التأكيد .
- الحصول على إقرار من عميل التأكيد بتحمل المسؤولية عن نتائج العمل الذي تقوم به الشركة .
- الإفصاح لأولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة، مثل لجنة التدقيق، وعن طبيعة الرسوم المفروضة ومقدارها .
- إعداد ترتيبات تضمن أن لا يشارك الموظفون الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتأكد في عملية التأكيد .

١٦٤.٢٩٠

قبل أن تقبل الشركة بعملية ما لتقديم خدمة غير متعلقة بالتأكد إلى عميل تأكيد، يجب الأخذ في الاعتبار ما إذا كان تقديم تلك الخدمة سيتسبب في ظهور تهديد للإستقلالية. وفي الحالات التي لا يتضح فيها أن التهديد غير هام، ينبغي رفض العملية غير المتعلقة بالتأكد ما لم يكن من الممكن تطبيق إجراءات وقائية مناسبة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول .

١٦٥.٢٩٠

قد يتسبب تقديم خدمات معينة لا تتعلق بالتأكد لعملاء تدقيق البيانات المالية في ظهور مخاطر كبيرة تهدد الإستقلالية بحيث لا تكفي أي إجراءات وقائية للقضاء عليها أو تقليصها إلى حد مقبول. إلا أن تقديم تلك الخدمات إلى منشأة أو قسم أو بند منفصل في البيان المالي ذي صلة بأولئك العملاء قد يكون مسموحاً به بعد أن يتم تقليص أي مخاطر تهدد إستقلالية الشركة إلى حد مقبول من خلال ترتيبات تقض بتدقيق المنشأة ذات الصلة أو القسم أو البند المنفصل في البيان المالي من قبل شركة أخرى أو حين تعيد شركة أخرى تقديم الخدمة غير المتعلقة بالتأكد إلى الحد اللازم الذي يمكنها من تحمل مسؤولية تلك الخدمة .

إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية

١٦٦.٢٩٠

قد يؤدي تقديم المساعدة لعميل تدقيق البيانات المالية في مسائل مثل إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية إلى ظهور تهديد المراجعة الذاتية حين تدقق الشركة فيما بعد البيانات المالية

١٦٧.٢٩٠

تعد إدارة عميل تدقيق البيانات المالية مسؤولة عن المحافظة على السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية، رغم أنها قد تلجأ إلى طلب المساعدة من الشركة. في حال كان موظفو الشركة أو الشركة ضمن مجموعة الذين يقدمون هذه المساعدة يملكون صلاحية إتخاذ قرارات إدارية، لا يمكن تقليص تهديد المراجعة الذاتية الناتج إلى حد مقبول من خلال أي إجراءات وقائية، وبالتالي، لا ينبغي أن يتخذ الموظفون مثل هذه القرارات. وتشمل الأمثلة على هذه القرارات الإدارية ما يلي :

- تحديد أو تغيير بنود اليومية أو تصنيفات الحسابات أو المعاملات أو غيرها من السجلات المحاسبية دون الحصول على موافقة عميل تدقيق البيانات المالية ؛
- تفويض المعاملات أو المصادقة عليها ؛
- إعداد وثائق المصدر أو إصدار البيانات (بما في ذلك القرارات المتعلقة بإفتراسات التقييم)، أو إجراء تغييرات على تلك الوثائق أو البيانات .

١٦٨.٢٩٠

تتضمن عملية التدقيق حواراً موسعاً بين الشركة وإدارة عميل تدقيق البيانات المالية. وخلال هذه العملية، تطلب الإدارة وتحصل معطيات هامة تتعلق بمسائل مثل المبادئ المحاسبية والإفصاح عن البيانات المالية ومدى ملائمة أنظمة الرقابة والطرق المستخدمة في تحديد المبالغ المذكورة للأصول والالتزامات. وبعد تقديم المساعدة الفنية من هذا النوع وتقديم المشورة حول المبادئ المحاسبية لعملاء تدقيق البيانات المالية وسائل ملائمة لتعزيز العرض العادل للبيانات المالية. ولا يشكل تقديم مثل هذه الاستشارات عموماً تهديداً لإستقلالية الشركة. وعلى نحو مشابه، فقد تتضمن عملية تدقيق البيانات المالية مساعدة عميل التدقيق في حل مشاكل تسوية الحسابات وتحليل وجمع المعلومات لأغراض إعداد التقارير التنظيمية والمساعدة في إعداد البيانات المالية الموحدة (بما في ذلك ترجمة الحسابات القانونية المحلية لتمثل للسياسات المحاسبية الجماعية والانتقال إلى إطار مختلف لإعداد التقارير مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، وصياغة بنود الإفصاح وإقترح تعديل قيود اليومية وتقديم المساعدة والمشورة في إعداد التقارير الحسابات القانونية المحلية للمنشآت التابعة. وتعد هذه الخدمات جزءاً طبيعياً من عملية التدقيق ولا تهدد الإستقلالية في الظروف العادية .

أحكام عامة

١٦٩.٢٩٠

تشير الأمثلة المذكورة في الفقرات ١٧٠.٢٩٠ - ١٧٣.٢٩٠ إلى أن تهديدات المراجعة الذاتية قد تنشأ إذ اشتركت الشركة في إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية وأصبحت تلك البيانات المالية. فيما بعد معلومات موضوع عملية تدقيق ما للشركة. ويمكن أن تنطبق هذه الفكرة بشكل متكافئ في الحالات التي لا تكون فيها معلومات موضوع عملية التأكيد هي بيانات مالية. على سبيل المثال، يظهر تهديد المراجعة الذاتية إذا وضعت الشركة وأعدت معلومات هيلة مستقبلية وقدمت لاحقاً تأكيداً على هذه المعلومات المالية المستقبلية. وتبعاً لذلك، ينبغي على الشركة أن تقيم خطورة أي تهديد مراجعة ذاتية ناشئ عن تقديم مثل تلك الخدمات. وما لم يتضح أن تهديد المراجعة الذاتية غير هام، فإنه يجب دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول .

عملاء تقديم البيانات المالية من غير المنشآت المدرجة

١٧٠.٢٩٠ يمكن للشركة أو شركة ضمن المجموعة تقديم خدمات محاسبة ومسك دفاتر محاسبية، بما في

ذلك خدمات جداول الرواتب، ذات طبيعة روتينية أو آلية، إلى عميل تدقيق بيانات مالية لا يكون منشأة مدرجة، شرط أن يتم تقليص تهديد المراجعة الذاتية إلى حد مقبول وتشمل الأمثلة على تلك الخدمات ما يلي :

- تسجيل المعاملة التي حدد لها عميل التدقيق تصنيف حساب مناسب أو وافق عليه ؛
- ترحيل المعاملات المشفرة إلى دفاتر الأستاذ العام لعميل التدقيق ؛
- إعداد البيانات المالية استناداً إلى معلومات في ميزان المراجعة ؛
- ترحيل القيود الموافق عليها لعميل التدقيق إلى ميزان المراجعة .

وينبغي أن يتم تقييم خطورة أي تهديد ناشئ، وإذا لم يتضح أن التهديد غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسبما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. وقد تتضمن تلك الإجراءات ما يلي :

- عمل الترتيبات التي تضمن عدم تنفيذ تلك الخدمات من قبل أحد أعضاء فريق التأكيد ؛
- تطبيق سياسات وإجراءات تحظر على الأفراد الذين يقدمون تلك الخدمات إتخاذ أي قرارات إدارية بالنيابة عن عميل التدقيق ؛
- وجوب أن تكون الافتراضات الأساسية صادرة عن عميل التدقيق ومصادقاً عليها من قبله؛
- الحصول على موافقة عميل التدقيق على أي قيود يومية مقترحة أو أي تغييرات أخرى تؤثر على البيانات المالية .

عملاء تدقيق البيانات المالية من المنشآت المدرجة

١٧١.٢٩٠ قد يؤدي تقديم خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر، بما في ذلك خدمات جداول الرواتب وإعداد البيانات المالية أو المعلومات المالية التي تشكل أساساً للبيانات المالية التي يقدم حولها تقرير التدقيق، بالنيابة عن أحد عملاء تدقيق البيانات المالية الذي هو منشأة مدرجة، إلى إضعاف إستقلالية الشركة أو الشركة ضمن المجموعة، أو يترك على الأقل إنطباعات بأنه يضعف الإستقلالية وبناء على ذلك لا يمكن لأي إجراءات وقائية بإستثناء حظر تلك الخدمات، فيما عدا في الحالات الطارئة أو حين تقع تلك الخدمات ضمن تكليف التدقيق القانوني، تقليص التهديد الناشئ إلى مستوى مقبول. لذلك لا ينبغي أن تقدم شركة أو شركة ضمن المجموعة تلك الخدمات لمنشأة مدرجة تكون من أحد عملاء تدقيق البيانات المالية، فيما عدا الإستثناءات المحدودة المذكورة أدناه.

١٧٢.٢٩٠ إن تقديم خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر ذات الطبيعة الروتينية أو الآلية إلى الأقسام أو الشركات التابعة لعميل تدقيق بيانات مالية يكون عبارة عن منشأة مدرجة لا يعتقد أنه يضعف من الإستقلالية فيما يتعلق بعميل التدقيق، شرط أن يتم تلبية الشروط الذاتية:

(أ) لا تتضمن الخدمات إصدار الأحكام ؛

(ب) تكون الأقسام أو الشركات التابعة التي تقدم لها الخدمة غير هامة بشكل جماعي بالنسبة لعمل التدقيق، أو أن الخدمات المقدمة غير هامة بشكل جماعي بالنسبة للقسم أو الشركة التابعة ؛

(ج) لا تكون الرسوم التي تتقاضاها الشركة أو الشركة ضمن المجموعة عن تلك الخدمات ذات أهمية واضحة بشكل إجمالي .

وإذا تم توفير تلك الخدمات، ينبغي أن تطبق الإجراءات الوقائية التالية :

(أ) ينبغي أن لا تقوم الشركة أو الشركة ضمن المجموعة بأي دور إداري أو تتخذ أي قرارات إدارية ؛

(ب) يقبل عميل التدقيق المسؤولية عن نتائج العمل .

(ج) ينبغي أن لا يشارك الموظفون الذين يقدمون الخدمات في عملية التدقيق .

الحالات الطارئة

١٧٣.٢٩٠ لا يعتبر تقديم خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر إلى عملاء تدقيق البيانات المالية في الحالات

الطارئة أو غيرها من الحالات غير العادية، عندما لا يكون من الممكن لعمل التأكيد أن يجري ترتيبات أخرى، سبباً في ظهور تهديد غير مقبول للإستقلالية، شريطة أن :

(أ) أن لا تقوم الشركة أو الشركة ضمن المجموعة بأي دور إداري أو أن تتخذ أي قرار إداري ؛

(ب) أن يقبل عميل التدقيق المسؤولية عن نتائج العمل ؛

(ج) أن لا يكون الموظفون الذين يقدمون الخدمات أعضاء في فريق التأكيد .

خدمات التقييم

١٧٤.٢٩٠ يشمل التقييم وضع افتراضات تتعلق بالتطورات المستقبلية وتطبيق منهجيات وأساليب معينة

والجمع فيما بينها في سبيل حساب قيمة معينة أو نطاق من القيم لأحد الأصول أو الإلتزامات أو لمؤسسة عمل ككل .

١٧٥.٢٩٠ قد يظهر تهديد المراجعة الذاتية عندما تقوم شركة ما أو شركة ضمن المجموعة بإجراء تقييم

لعميل تدقيق بيانات مالية سيتم دمجها في البيانات المالية للعميل .

١٧٦.٢٩٠ إذا تضمنت خدمة التقييم تقييماً لمسائل ذات أهمية كبيرة للبيانات المالية وضمن التقييم إلى حد

بعيد رأياً شخصياً، لا يمكن تقليص تهديد المراجعة الذاتية الناشئ إلى حد مقبول بتطبيق أي إجراء وقائي. وبالتالي، لا ينبغي تقديم خدمات تقييم كهذه أو يكون البديل عن ذلك هو

الإسحاب من عملية تدقيق البيانات المالية

١٧٧.٢٩٠ قد ينشأ عن أداء خدمات التقييم لعميل تدقيق البيانات المالية التي لا تكون هامة للبيانات المالية

سواء بشكل منفصل أو إجمالي، أو التي لا يدخل فيها إلى حد بعيد الرأي الشخصي، تهديد

مراجعة ذاتية يمكن تقليصه إلى حد مقبول من خلال تطبيق إجراءات وقائية. وقد تتضمن هذه الإجراءات ما يلي :

- إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن عضواً في فريق التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو تقديم المشورة حسب ضرورة ؛
- التأكيد مع عملاء التدقيق على إدراكهم للإفترادات الأساسية للتقييم والمنهجية التي سيتم استخدامها ومن ثم الحصول على الموافقة على استخدامها ؛
- الحصول على إقرار من عميل التأكيد بتحمل المسؤولية عن نتائج العمل المنجز من قبل الشركة ؛
- إعداد الترتيبات التي تضمن أن لا يشارك الموظفون الذين يقدمون تلك الخدمات في عملية التدقيق .

وينبغي أخذ المسائل التالية في الاعتبار عند تحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية المذكورة أعلاه فعالة :

- (أ) مدى معرفة عميل التدقيق وخبرته وقدرته على تقييم المسائل موضوع البحث ومدى مشاركته في تحديد المسائل الهامة في الحكم والموافقة عليها .
- (ب) مدى تطبيق المنهجية الموضوعية والإرشادات المهنية عند أداء خدمة تقييم معينة .
- (ج) مدى تدخل الرأي الشخصي الملازم للبند المعني، عند إجراء التقييمات المتعلقة بمنهجيات قياسية أو موضوعة .
- (د) موثوقية البيانات الأساسية ونطاقها .
- (هـ) درجة الاعتماد على أحداث مستقبلية ذات طبيعة قد تؤدي إلى ظهور تقلب كبير ملازم للمبالغ ذات الصلة .
- (و) نطاق الإفصاحات في البيانات ووضوحها .

حين تؤدي شركة أو شركة ضمن المجموعة خدمة تقييم لأحد عملاء تدقيق البيانات المالية

١٧٨.٢٩٠

لأغراض الإيداع أو تقديم إقرار ضريبي إلى سلطة ضريبية، أو حساب مبلغ من الضريبة مستحق الدفع من قبل العميل، أو لأغراض التخطيط الضريبي، لن يتسبب ذلك في ظهور تهديد كبير للإستقلالية لأن مثل تلك التقييمات تخضع عموماً لمراجعة خارجية، من قبل سلطة ضريبية على سبيل المثال .

حين تؤدي الشركة تقييماً يشكل جزءاً من معلومات عملية تأكيد ليست عملية تدقيق بيانات مالية، يجب أن تأخذ الشركة في الحسبان أي تهديدات مراجعة ذاتية. وإن لم يتضح أن التهديد غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها عند اللزوم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول .

١٧٩.٢٩٠

تقديم خدمات ضريبية لعملاء تدقيق البيانات المالية

١٨٠.٢٩٠ في العديد من الإختصاصات، يمكن أن يطلب من الشركة تقديم خدمات ضريبية لعميل تدقيق البيانات المالية. وتتألف الخدمات الضريبية من مجموعة واسعة من الخدمات، بما في ذلك الإمتثال والتخطيط وتقديم الآراء الضريبية الرسمية والمساعدة في تسوية النزاعات الضريبية. ولا ينظر في العادة إلى هذه المهام كمصدر لمخاطر تهدد الإستقلالية .

تقديم خدمات التدقيق الداخلي لعملاء تدقيق البيانات المالية

١٨١.٢٩٠ قد ينشأ تهديد مراجعة ذاتية في حال قدمت شركة ما أو شركة ضمن المجموعة خدمات تدقيق داخلي لعميل تدقيق بيانات مالية. وقد تشمل خدمات التدقيق الداخلي امتداداً لخدمة التدقيق التي تقدمها الشركة يتجاوز متطلبات معايير التدقيق المقبولة عموماً. أو مساعدة في تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي للعميل أو الإستعانة بمصادر خارجية من الأنشطة. ويجب الإهتمام بطبيعة الخدمة عند تقييم أي تهديدات للإستقلالية. ولهذا الغرض، لا تشمل خدمات التدقيق الداخلي خدمات التدقيق التشغيلي غير المرتبطة بأنظمة الرقابة المحاسبية الداخلية أو الأنظمة المالية أو البيانات المالية .

١٨٢.٢٩٠ لا تعتبر الخدمات التي تتضمن امتداداً للإجراءات اللازمة لتنفيذ تدقيق البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سبباً في إضعاف الإستقلالية فيما يتعلق بعميل التدقيق شريطة أن لا يعمل موظفو الشركة أو الشركة ضمن المجموعة أو يبدو أنهم يعملون بصفة تعادل منصب عضو في إدارة عميل التدقيق .

١٨٣.٢٩٠ في حال قدمت الشركة أو شركة ضمن المجموعة المساعدة في تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي لعميل تدقيق بيانات مالية أو استعانت بمصادر خارجية فيما يخص بعض الأنشطة، يمكن تقليص أي تهديد مراجعة ذاتية ناشئ إلى حد مقبول من خلال ضمان وجود فصل واضح بين إدارة ورقابة التدقيق الداخلي من قبل إدارة العميل وأنشطة التدقيق الداخلي ذاتها .

١٨٤.٢٩٠ قد ينشأ عن تنفيذ جزء كبير من أنشطة التدقيق الداخلي الخاصة بعميل تدقيق البيانات المالية تهديد مراجعة ذاتية، لذا يتوجب على الشركة أو الشركة ضمن المجموعة الإهتمام بالتهديدات ومتابعة التنفيذ بحذر قبل مباشرة تلك الأنشطة. ويتوجب وضع الإجراءات الوقائية المناسبة وينبغي على الشركة أو الشركة ضمن المجموعة بشكل خاص أن تضمن بأن يقر عميل التدقيق بمسؤولياته المتعلقة بإنشاء نظام رقابة داخلية والمحافظة والإشراف عليه.

١٨٥.٢٩٠ تتضمن الإجراءات الوقائية الواجب تطبيقها على كافة الظروف بهدف تقليص أي تهديدات ناشئة إلى مستوى مقبول ضمن ما يلي :

(أ) أن يكون عميل التدقيق مسؤولاً عن أنشطة التدقيق الداخلي ويقر بمسؤوليته المتعلقة بإنشاء نظام رقابة داخلية والمحافظة والإشراف عليه ؛

- (ب) أن يختار عميل التدقيق موظفاً كفواً، ويفضل أن يكون من ضمن الإدارة العليا، ليكون مسؤولاً عن أنشطة التدقيق الداخلي ؛
- (ج) أن يوافق عميل التدقيق أو لجنة التدقيق أو الهيئة الإشرافية على نطاق عمليات التدقيق الداخلي ومخاطرها وتكرارها ؛
- (د) أن يكون عميل التدقيق مسؤولاً عن تقييم وتحديد أي توصيات الشركة يجب تطبيقها ؛
- (هـ) أن يقيم عميل التدقيق ملائمة إجراءات التدقيق الداخلي المنجزة والنتائج المترتبة عن تنفيذ تلك الإجراءات من خلال الحصول على تقرير من الشركة والعمل بموجبها إضافة إلى وسائل أخرى ؛
- (و) أن يتم تقديم تقارير حول النتائج والتوصيات التي أثمرت عنها أنشطة التدقيق الداخلي بشكل مناسب إلى لجنة التدقيق أو الهيئة الإشرافية.
- ١٨٦.٢٩٠ وينبغي الإهتمام بما إذا كان يجب أن تقدم تلك الخدمات غير المتعلقة بالتأكد فقط من قبل موظفين غير مشاركون في عملية تدقيق البيانات المالية وبخطوط إبلاغ مختلفة ضمن الشركة .
تقديم خدمات أنظمة تقنية المعلومات إلى عملاء تدقيق البيانات المالية
- ١٨٧.٢٩٠ قد يؤدي تقديم شركة ما أو شركة ضمن المجموعة خدمات إلى عميل تدقيق البيانات المالية، تتضمن تصميم وتطبيق أنظمة تقنية المعلومات المالية المستخدمة لإنتاج معلومات تشكل جزءاً من البيانات المالية للعميل، إلى ظهور تهديد المراجعة الذاتية .
- ١٨٨.٢٩٠ من المحتمل أن يكون تهديد المراجعة الذاتية كبيراً جداً بحيث لا يسمح بتقديم تلك الخدمات إلى عميل تدقيق البيانات المالية ما لم يتم وضع الإجراءات الوقائية الملائمة التي تضمن ما يلي :
- (أ) إقرار عميل التدقيق بمسئوليته عن إنشاء نظام رقابة داخلية والإشراف عليه ؛
- (ب) إختيار عميل التدقيق أحد الموظفين ذوي الكفاءة، ويفضل أن يكون من ضمن الإدارة العليا، ليكون مسؤولاً عن إتخاذ كافة القرارات الإدارية المتعلقة بتصميم نظام الأجهزة أو البرامج ووضعها قيد التنفيذ ؛
- (ج) إتخاذ عميل التدقيق كافة القرارات الإدارية المتعلقة بعمليات التصميم والتنفيذ ؛
- (د) تقييم عميل التدقيق لملائمة تصميم وتنفيذ النظام والنتائج المترتبة على ذلك ؛
- (هـ) تحمل عميل التدقيق مسؤولية تشغيل النظام (الأجهزة أو البرامج) والبيانات المستخدمة في النظام أو الناتجة عنه .
- ١٨٩.٢٩٠ ينبغي الإهتمام أيضاً ما إذا كان يتوجب تقديم تلك الخدمات غير المتعلقة بالتأكد فقط من قبل الموظفين غير مشاركون في عملية تدقيق البيانات المالية وبخطوط إبلاغ مختلفة ضمن الشركة.

١٩٠.٢٩٠

قد يؤدي تقديم شركة أو شركة ضمن المجموعة لعمل تدقيق البيانات المالية خدمات تتضمن إما تصميم أو تنفيذ أنظمة تقنية المعلومات المالية المستخدمة لإنتاج المعلومات التي تشكل جزءاً من البيانات المالية للعمل إلى ظهور تهديد مراجعة ذاتية. وينبغي تقييم خطورة التهديد، إن وجد، وفي حال لم يتضح أن التهديد غير هام، يتوجب دراسة الإجراءات الوقائية اللازمة وتطبيقها للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول .

١٩١.٢٩٠

لا يعد تقديم خدمات ترتبط بتقييم وتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة المحاسبية الداخلية وأنظمة رقابة إدارة المخاطر سبباً في نشوء تهديد للإستقلالية شريطة أن يقوم موظفو الشركة أو الشركة ضمن المجموعة بأداء المهام الإدارية .

تعيين موظفين مؤقتين لعملاء تدقيق البيانات المالية

١٩٢.٢٩٠

قد تسبب إعاره إحدى الشركات أو شركة ضمن المجموعة عميل بتدقيق البيانات المالية أحد موظفيها في ظهور تهديد المصلحة الشخصية حين يكون الموظف في منصب يخوله التأثير على إعداد حسابات العميل أو بياناته المالية. وفي الواقع يمكن تقديم هذه المساعدة (خصوصاً في الحالات الطارئة) شرط الإدراك المسبق لحقيقة أن موظف الشركة أو الشركة ضمن المجموعة لن يشارك في الأنشطة التالية

(أ) إتخاذ قرارات إدارية ؛

(ب) إعتدال أو توقيع اتفاقيات أو وثائق مشابهة أخرى ؛

(ج) ممارسة سلطة توفر حرية في التصرف لإلزام العميل .

وينبغي تحليل كل موقف بدقة لتحديد ما إذا كانت تنشأ أي تهديدات وما إذا كان ينبغي تطبيق إجراءات وقائية ملائمة. وتتضمن الإجراءات الوقائية الواجب تطبيقها في كافة الظروف لتقليل أي تهديدات إلى حد مقبول ما يلي :

- لا ينبغي تفويض الموظفين الذين يقدمون المساعدة بمسؤولية تدقيق أي وظيفة أو نشاط قاموا هم بأدائه أو أشرفوا عليه خلال فترة تعيينهم المؤقت
- ينبغي أن يقر عميل التدقيق بمسؤوليته في إدارة أنشطة موظفي الشركة أو الشركة ضمن المجموعة والإشراف عليها .

تقديم خدمات دعم المقاضاة إلى عملاء تدقيق البيانات المالية

١٩٣.٢٩٠

قد تشمل خدمات دعم المقاضاة أنشطة مثل العمل كشاهد خبير أو حساب بدل الأضرار المقدر أو غيرها من المبالغ التي قد تصبح مستحقة القبض أو الدفع نتيجة المقاضاة أو غيرها من النزاعات القانونية، والمساعدة في إدارة الوثائق وإسترجاعها فيما يتعلق بنزاع أو دعوى قضائية .

١٩٤.٢٩٠

يمكن أن يظهر تهديد المراجعة الذاتية حين تتضمن خدمات دعم المقاضاة المقدمة إلى أحد

عملاء تدقيق البيانات المالية تقديراً للنتائج المحتملة وبالتالي تؤثر على المبالغ أو الإفصاحات التي ستظهر في البيانات المالية. وتعتمد على أهمية أي تهديد ناشئ على عوامل مثل :

• أهمية المبالغ ذات الصلة ؛

• درجة تدخل الأمور الشخصية الملازمة للمسألة قيد البحث ؛

• طبيعة العملية ؛

يتوجب على الشركة أو شركة ضمن المجموعة تقييم خطورة أي تهديد ناشئ، وفي حال لم يتضح أن التهديد غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول. وقد تتضمن تلك الإجراءات ما يلي :

• وضع سياسات وإجراءات تحظر على الأفراد الذي يساعدون عميل التدقيق إتخاذ قرارات إدارية بالنيابة عن العميل ؛

• إستخدام مهنيين غير أعضاء في فريق التأكيد لتأدية الخدمات؛

• مشاركة أطراف أخرى، مثل الخبراء المستقلين .

في حال كان الدور الذي تضطلع به الشركة أو شركة ضمن المجموعة يتضمن إتخاذ قرارات إدارية بالنيابة عن عميل تدقيق البيانات المالية، لا يمكن تقليص التهديدات الناشئة إلى حد مقبول بتطبيق إجراءات وقائية. لذلك يتعين على الشركة أو الشركة ضمن المجموعة عدم تولي تقديم هذا النوع من الخدمات لعميل التدقيق .

١٩٥.٢٩٠

تقديم الخدمات القانونية إلى عملاء تدقيق البيانات المالية

تعرف الخدمات القانونية بأنها أي خدمات يتوجب على مقدمها أن يكون معترفاً به كممارس لها أمام محاكم السلطة القضائية التي تقدم فيها تلك الخدمات أو أن يكون حاصلًا على التدريب القانوني اللازم لممارسة القانون. وتشمل الخدمات القانونية مجموعة واسعة ومتنوعة من الميادين بما في ذلك الخدمات التجارية وخدمات الشركات المقدمة للعملاء، مثل دعم العقود والمقاضاة وحالات الاندماج وإستشارات ودعم الإمتلاك وتقديم المساعدة للدوائر القانونية الداخلية للعميل. وقد تنشأ عن تقديم إحدى الشركات أو شركة ضمن المجموعة خدمات قانونية لمنشأة تعد عميل تدقيق بيانات مالية تهديدات مراجعة ذاتية وتأييد .

١٩٦.٢٩٠

ينبغي دراسة تهديدات الإستقلالية استناداً إلى طبيعة الخدمة الواجب تقديمها، ما إذا كان مقدم الخدمة مستقلاً عن فريق التأكيد وأهمية أي مسألة فيما يتعلق بالبيانات المالية للمنشآت. وقد تكون الإجراءات الوقائية المذكورة في الفقرة ١٦٢.٢٩٠ مناسبة لتقليص أي تهديدات على الإستقلالية إلى مستوى مقبول. وفي الحالات التي لا يمكن فيها تقليص أي تهديد للإستقلالية إلى مستوى مقبول، يكون الإجراء الوحيد المتاح هو رفض تقديم تلك الخدمات أو الإنسحاب من عملية تدقيق البيانات المالية

١٩٧.٢٩٠

١٩٨.٢٩٠

لا يعد تقديم الخدمات القانونية إلى عميل تدقيق بيانات مالية فيما يتعلق بمسائل لا يتوقع أن يكون لها تأثير كبير على البيانات المالية سبباً لظهور تهديد غير مقبول به للإستقلالية .

١٩٩.٢٩٠

هناك فرق بين التأييد والمشورة. فقد ينشأ عن الخدمات القانونية لدعم عميل تدقيق البيانات المالية في تنفيذ معاملة ما (مثل دعم العقود وتقديم الإستشارة القانونية والعناية القانونية اللازمة وإعادة الهيكلة) تهديدات مراجعة ذاتية، إلا أنه من الممكن توفر إجراءات وقائية تقلص هذه التهديدات إلى حد مقبول. ولا يؤدي هذا النوع من الخدمات في العادة إلى إضعاف الإستقلالية شريطة أن :

(أ) لا يشارك أعضاء فريق التأكيد في تقديم هذه الخدمة ؛

(ب) يتخذ عميل التدقيق القرار النهائي فيما يتعلق بالنصيحة المقدمة أو تتضمن الخدمة تنفيذ ما سبق أن قرره عميل التدقيق فيما يتعلق بالمعاملات .

٢٠٠.٢٩٠

قد ينشأ عن تمثيل عميل تدقيق البيانات المالية في تسوية نزاع أو دعوى قضائية في حالات تكون فيها المبالغ ذات العلاقة هامة بالنسبة للبيانات المالية لعميل التدقيق تهديدات تأييد ومراجعة ذاتية كبيرة جداً بحيث لا تكفي أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول. لذلك، على الشركة أن لا تتولى تقديم هذا النوع من الخدمات لعميل تدقيق البيانات المالية .

٢٠١.٢٩٠

حين يطلب من الشركة أن تقوم بدور تأييد لعميل تدقيق بيانات مالية في تسوية خلاف أو دعوى قضائية في حالات تكون فيها المبالغ ذات العلاقة غير هامة بالنسبة للبيانات المالية لعميل التدقيق، يتوجب على الشركة تقييم خطورة أي تهديدات تأييد أو مراجعة ذاتية ناشئة وفي حال لم يتضح أن التهديد غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها عند اللزوم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات ما يلي :

• وضع سياسات وإجراءات تحظر على الأفراد الذين يساعدون عميل التدقيق إتخاذ قرارات إدارية بالنيابة عن العميل؛

• إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التأكيد لأداء الخدمة .

٢٠٢.٢٩٠

قد ينشأ عن تعيين أحد شركاء أو موظفي الشركة أو شركة ضمن المجموعة كمستشار عام للشؤون القانونية لعميل تدقيق بيانات مالية تهديدات مراجعة ذاتية وتأييد كبيرة جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية تقليصها إلى حد معقول. ويعد منصب المستشار العام في العادة منصباً إدارياً رفيع المستوى يوكل إليه كم هائل من المسؤوليات المتعلقة بالشؤون القانونية للشركة وبالتالي، لا ينبغي أن يوافق أي عضو في الشركة أو الشركة ضمن المجموعة على شغل هذا المنصب لدى عميل تدقيق بيانات مالية .

توظيف الإدارة العليا

٢٠٣.٢٩٠

قد ينشأ عن توظيف الإدارة العليا لعميل تأكيد، مثل أولئك الذين يشغلون مناصب يؤثر من

خلالها على المعلومات المتعلقة بموضوع عملية التأكيد، تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة في الوقت الحاضر أو المستقبل. وتعتمد أهمية التهديد على عوامل مثل

• دور الشخص الذي سيتم توظيفه ؛

• طبيعة المساعدة المنشودة .

يمكن للشركة عموماً تقديم خدمات مثل مراجعة المؤهلات المهنية لعدد من مقدمي الطلبات وتقديم المشورة حول مدى ملاءمتهم للمنصب. بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تعد الشركة قائمة مختصرة بأسماء المرشحين للمقابلة، على أن تكون قد أعدتها اعتماداً على معايير حددها عميل التأكيد.

ويجب تقييم خطورة التهديد الناشئ، وما لم يتضح أن التهديد هو غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى معقول. وفي جميع الحالات، لا يجوز للشركة أن تتخذ قرارات إدارية وينبغي أن يترك قرار من سيتم تعيينه للعميل .

تمويل الشركات والأنشطة المشابهة

٢٠٤.٢٩٠

قد ينشأ عن تقديم خدمات تمويل شركات أو تقديم المشورة أو المساعدة لعميل تأكيد تهديدات ومراجعة ذاتية. وفي حال تقديم خدمات تمويل شركات معينة، تكون المخاطر التي تهدد الإستقلالية كبيرة جداً بحيث لا يمكن تطبيق أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى حد معقول. فعلى سبيل المثال، لا يتفق الترويج لأسهم عميل التأكيد أو تداولها أو اكتتابها مع تقديم خدمات التأكيد وعلاوة على ذلك، يؤدي إلزام عميل التأكيد بشروط إحدى المعاملات أو إنجاز معاملة ما بالنيابة عن العميل إلى ظهور تهديد كبير للإستقلالية بحيث لا يمكن لأي إجراء وقائي تقلصه إلى مستوى معقول. وفي حالة عميل تدقيق بيانات مالية، قد يتسبب تقديم الشركة أو الشركة ضمن المجموعة خدمات تمويل الشركات المشار إليها أعلاه في ظهور تهديد كبير للإستقلالية بحيث لن يكفي أي إجراء وقائي لتقليص التهديد إلى مستوى معقول .

٢٠٥.٢٩٠

قد ينشأ عن تقديم خدمات تمويل شركات أخرى تهديدات تأييد أو مراجعة ذاتية، إلا أنه قد تتوافر إجراءات وقائية لتقليص هذه التهديدات إلى حد معقول. ومن الأمثلة على تلك الخدمات مساعدة العميل في وضع إستراتيجيات الشركة، والمساعدة في تحديد المصادر المحتملة لرؤوس الأموال التي تتوافق مع مواصفات أو معايير العميل وتعريفه بها، وتقديم مشورة بناء ومساعدة العميل في تحليل التأثيرات المحاسبية للمعاملات المقترحة. وتشمل الإجراءات الوقائية التي يجب أخذها بعين الإعتبار ما يلي :

• السياسات والإجراءات التي تحظر على الأفراد الذين يساعدون عميل التأكيد إتخاذ قرارات إدارية بالنيابة عن العميل؛

• إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التأكيد لتقديم تلك الخدمات؛

- ضمان أن لا تلزم الشركة عميل التأكيد بشروط أي معاملة أو أن تكمل إنجاز المعاملة بالنيابة عنه .

الأتعاب والتسعير

الأتعاب- الحجم النسبي

٢٠٦.٢٩٠

حين يشكل إجمالي الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي رسوم الشركة، قد ينشأ عن الإعتماد على ذلك العميل أو مجموعة العملاء وعن القلق حيال احتمالية فقدان العميل تهديد مصلحة شخصية. وتعتمد خطورة التهديد على عوامل مثل :

- هيكل الشركة ؛

- ما إذا كانت الشركة قائمة على أساس متين أم جديدة الإنشاء .

وينبغي هنا تقييم خطورة التهديد، وفي حال لم يتضح أنه غير هام، يجب دراسة الإجراءات الوقائية الملائمة وتطبيقها كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول. وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- مناقشة نطاق وطبيعة الرسوم المفروضة مع لجنة التدقيق، أو غيرها من الأطراف المسؤولة عن تنفيذ مبادئ الحوكمة ؛
- إتخاذ خطوات لتقليص الإعتماد على العميل ؛
- المراجعة الخارجية للرقابة على الجودة؛
- إستشارة طرف ثالث، مثل هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر .

٢٠٧.٢٩٠

كما قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية حين تشكل الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التأكيد نسبة كبيرة من إيراد شريك مستقل. ويجب تقييم خطورة التهديد، وما لم يتضح أنه غير هام، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول وقد تتضمن تلك الإجراءات ما يلي :

- وضع سياسات وإجراءات للإشراف على مراقبة جودة عمليات التأكيد وتطبيقها؛
- إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن عضواً في فريق التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو تقديم المشورة بخلاف ذلك حسب الضرورة .

الأتعاب- متأخرة الدفع

٢٠٨.٢٩٠

قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا بقيت الرسوم المستحقة من عميل التأكيد مقابل الخدمات المهنية غير مدفوعة لفترة طويلة، خصوصاً إذا لم يتم دفع جزء كبير منها قبل إصدار تقرير التأكيد للسنة التالية. وبشكل عام، ينبغي طلب دفع تلك الرسوم قبل إصدار التقرير. وقد تكون الإجراءات الوقائية قابلة للتطبيق :

• مناقشة مستوى الرسوم غير المسددة مع لجنة التدقيق أو غيرها من الأطراف المسؤولة عن تنفيذ مبادئ الحوكمة ؛

• إشراك محاسب مهني إضافي لم يشارك في عملية التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو إسداء النصيحة .

كما يتوجب على الشركة أن تنظر فيما إذا كان يمكن اعتبار الرسوم متأخرة الدفع مرادفة لقرض منح لعميل، وما إذا كان من المناسب إعادة تعيين الشركة نظراً لأهمية الرسوم متأخرة الدفع .

التسعير

٢٠٩.٢٩٠ حين تحصل إحدى الشركات على عملية تأكيد مقابل مستوى رسوم أدنى بكثير من ذلك المفروض من قبل الشركة السابقة، أو ذلك الذي تحدده شركات أخرى، لن يتم تقليص تهديد المصلحة الشخصية إلى حد مقبول ما لم :

(أ) تكن الشركة قادرة على إظهار أنها قد حددت الوقت الملائم والطاقتين المؤهل لأداء المهمة؛

(ب) يتم الالتزام بكافة معايير التأكيد المطبقة والإرشادات وإجراءات الرقابة على الجودة ؛

التكاليف المشروطة

٢١٠.٢٩٠ تعرف التكاليف المشروطة بأنها التكاليف المحسوبة على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بحصيلة أو نتيجة معاملة أو نتيجة العمل المنجز. ولأغراض هذا القسم، لا تعد التكاليف مشروطة إذا فرضتها محكمة أو سلطة عامة أخرى .

٢١١.٢٩٠ ينشأ عن فرض إحدى الشركات تكلفة مشروطة فيما يتعلق بعملية تأكيد تهديدات مصلحة شخصية وتأييد لا يمكن تقليصها إلى حد مقبول بتطبيق أي إجراء وقائي. وبالتالي، لا يمكن للشركة المشاركة في أي ترتيب متعلق بالتكاليف لعملية تأكيد معينة يكون بمقتضاه مبلغ التكاليف مشروطاً بنتيجة عمل التأكيد أو ببندود تعد معلومات متعلقة بموضوع عملية التأكيد .

٢١٢.٢٩٠ قد ينشأ أيضاً عن التكلفة المشروطة التي تفرضها إحدى الشركات فيما يخص خدمة غير متعلقة بالتأكيد تقدمها لعميل تأكيد تهديدات مصلحة شخصية وتأييد. وفي حال تم الإتفاق على مبلغ التكاليف لعملية لا تتعلق بالتأكيد أو تم توقع ذلك المبلغ خلال عملية تأكيد، وكان يتوقف على نتيجة عملية التأكيد تلك، فإن الإجراء الملائم الوحيد هو عدم قبول تلك الترتيبات. وبالنسبة لأنواع الأخرى لترتيبات التكاليف المشروطة، تعتمد خطورة التهديدات على عوامل مثل :

- نطاق مبالغ التكاليف المحتملة ؛
- درجة التقلب ؛

- الأساس الذي ستحدد التكاليف بناء عليه ؛
 - ما إذا كان سيتم مراجعة حصيلة أو نتيجة المعاملة من قبل طرف ثالث مستقل ؛
 - أثر الحدث أو المعاملة على عملية التأكيد .
- ينبغي أن يتم تقييم خطورة التهديدات، وفي حال لم يتضح أن التهديدات غير هامة، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب اللزوم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات ما يلي :
- الإفصاح عن طبيعة ونطاق التكاليف المفروضة للجنة التدقيق أو غيرها من الأطراف المسؤولة عن تنفيذ مبادئ الحوكمة ؛
 - مراجعة أو تحديد التكاليف النهائية من قبل طرف ثالث غير ذي صلة ؛
 - وضع سياسات وإجراءات الجودة والرقابة .

الهدايا والضيافات

٢١٣.٢٩٠ قد ينشأ عن قبول الهدايا أو الضيافة المقدمة من عميل التأكيد تهديدات مصلحة شخصية وتآلف. فحين تقبل الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد هدايا أو ضيافة، فيما عدا الحالات التي تكون فيها قيمة تلك الهدايا أو الضيافة غير هامة بشكل واضح، لا يمكن تقليص المخاطر التي تهدد الإستقلالية إلى مستوى مقبول تطبيق أي إجراء وقائي، وبالتالي، لا ينبغي أن تقبل الشركة أو عضو فريق التأكيد مثل تلك الهدايا أو الضيافة .

المقاضاة الفعلية أو المهدد بها

٢١٤.٢٩٠ حين يتم رفع دعوى، أو يبدو أن ذلك على وشك الحدوث، بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد و عميل التأكيد، قد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية أو مضايقة. ولا بد من أن تتصف العلاقة التي تربط بين إدارة العميل وأعضاء فريق التأكيد بالصراحة التامة والإفصاح الكامل فيما يتعلق بكافة جوانب العمليات التجارية لعميل ما. وقد تكون الشركة في وضع الخصم بالنسبة لإدارة العميل بسبب المقاضاة، مما يؤثر على رغبة الإدارة بتقديم إفصاحات كاملة وقد تواجه الشركة تهديد المصلحة الشخصية. وتعتمد على خطورة التهديد الناشئ على عوامل مثل:

- أهمية المقاضاة ؛
 - طبيعة عملية التأكيد ؛
 - ما إذا كانت المقاضاة ترتبط بعملية تأكيد سابقة .
- وحالما يتم تقييم خطورة التهديد، ينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية التالية، إن لزم الأمر لتقليص التهديدات إلى مستوى مقبول :

(أ) الإفصاح عن طبيعة ونطاق المقاضاة للجنة التدقيق أو غيرها من الأطراف المسؤولة عن تنفيذ مبادئ الحوكمة ؛

- (ب) إقصاء الفرد من فريق التأكيد إذا إرتبطت المقاضاة بأحد أعضاء فريق التأكيد ؛
- (ج) إشراك محاسب مهني إضافي في الشركة لم يكن عضواً في فريق التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو إسداء النصيحة بخلاف ذلك حسب الضرورة .

إذا كانت تلك الإجراءات لا تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، يكون الإجراء الوحيد المناسب الإنسحاب من عملية التأكيد أو رفض قبولها .

تفسيرات القسم ٢٩٠

هذه التفسيرات موجهة نحو تطبيق قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين على المواضيع التي أثارها الاستفسارات المحددة المستلمة. وقد يرغب أولئك الخاضعون لأنظمة الهيئات الرسمية الأخرى مثل هيئة الأوراق المالية والصرف الأمريكية، بالتشاور معها بشأن مواقفهم تجاه هذه الأمور.

التفسير ٢٠٠٣-٠١

تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى عملاء التأكيد

تتناول قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين مسألة تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى عملاء التأكيد في الفقرات ٢٩٠-١٥٨-٢٩٠-٢٠٥ ولا تشمل القواعد حالياً أي أحكام إنتقالية تتعلق بالمتطلبات المبينة في هذه الفقرات. إلا أن لجنة الأخلاقيات خلصت إلى أنه من المناسب السماح بفترة إنتقالية مدتها سنة واحدة يمكن من خلالها إنجاز العقود القائمة الخاصة بتقديم خدمات غير متعلقة بالتأكيد لعملاء التأكيد إذا تم وضع إجراءات وقائية إضافية مناسبة لتقليص أي تهديد على الإستقلالية على مستوى غير هام. وتبدأ هذه الفترة الإنتقالية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ (أو من تاريخ تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي لأعضاء تلك الهيئات العضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين التي تبنت تاريخ تطبيق مبكر).

التفسير ٢٠٠٣-٠٢

إستبدال شريك العملية الرئيسي لعملاء التدقيق الذين هم منشآت مدرجة

تتناول قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين مسألة إستبدال شريك العملية لعملاء تدقيق البيانات المالية الذين هم منشآت مدرجة في الفقرات ٢٩٠-١٥٤-٢٩٠-١٥٧ .

وتنص الفقرات أنه في تدقيق البيانات المالية لمنشأة مدرجة ينبغي إستبدال شريك العملية بعد العمل بتلك الصفة لفترة محددة مسبقاً لا تزيد عادة عن سبع سنوات. كما تنص أيضاً على أنه قد يكون من الضروري وجود درجة معينة من المرونة في توقيت الإستبدال في ظروف معينة. وتعتقد لجنة الأخلاقيات أن تطبيق (أو الإعتماد المبكر) قواعد السلوك الأخلاقي بشكل مثالياً على إحدى الحالات التي قد يكون فيها وجود درجة معينة من المرونة في توقيت الإستبدال أمراً ضرورياً .

ولا تشمل القواعد حالياً أي أحكام إنتقالية تتعلق بهذه المتطلبات. إلا أن لجنة الأخلاقيات قد خلصت إلى أنه من المناسب السماح بفترة إنتقالية مدتها سنتين. وبالتالي وعند تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي أو اعتمادها في وقت مبكر، في حين أنه ينبغي الاهتمام بطول المدة الزمنية التي خدم خلالها شريك العملية تدقيق البيانات المالية

بتلك الصفة عند تحديد متى ينبغي حدوث إستبدال، إلا أنه يمكن أن يستمر الشريك في العمل كشريك عملية لمدة سنتين إضافيتين من تاريخ تطبيق (أو الإعتماد المبكر) قبل الإقضاء عن العملية. وفي مثل تلك الحالات ينبغي إتباع المتطلبات الإضافية للفقرة ١٥٧.٢٩٠ بهدف تطبيق الإجراءات الوقائية المكافئة من اجل تقليص أي تهديدات إلى مستوى مقبول .

التفسير ٢٠٠٥-٠١

تطبيق القسم ٢٩٠ على عمليات التأكيد التي لا تعتبر عمليات تدقيق بيانات مالية

يقدم هذا التفسير إرشادات حول تطبيق متطلبات الإستقلالية في القسم ٢٩٠ على عمليات التأكيد التي لا تعد عمليات تدقيق للبيانات المالية. ويركز هذا التفسير على قضايا التطبيق التي تخص عمليات التأكيد التي لا تعد عمليات تدقيق للبيانات المالية. وهناك مسائل أخرى أشير إليها في القسم ٢٩٠ وثيقة الصلة بدراسة متطلبات الإستقلالية لكافة عمليات التأكيد. على سبيل المثال، تنص الفقرة ١٥٧.٢٩٠ على أنه ينبغي الالتفات إلى أي تهديدات يكون لدى الشركة سبباً لتعتقد بأنها قد تنشأ بسبب مصالح وعلاقات شركات ضمن المجموعة. وبصورة مماثلة، تنص الفقرة ٢١٧.٢٩٠ على أنه بالنسبة لعلاء التأكيد، الذين هم ليسوا عملاء تدقيق بيانات مالية لمشاة مدرجة، عندما يكون لدى فريق سبباً للاعتقاد بأن إحدى المنشآت ذات العلاقة بذلك عميل التأكيد هي على صلة وثيقة بتقييم إستقلالية عميل الشركة، وينبغي على فريق التأكيد دراسة تلك المنشأة ذات العلاقة عند تقييم الإستقلالية وتطبيق الإجراءات الوقائية المناسبة. ولا يتم التطرق إلى هذه المسائل بشكل محدد في هذا التفسير. وكما تم التوضيح في الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، يبدي المحاسب المهني في القطاع العام في عملية تأكيد معينة نتيجة مصممة لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا عن الطرف المسئول حول نتيجة تقييم أو قياس موضوع بحث وفق معايير محددة .

عمليات التأكيد القائمة على أساس التوكيد

يتم إجراء تقييم أو قياس موضوع البحث في عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد من قبل الطرف المسئول ويكون شكل المعلومات المتعلقة بالموضوع على هيئة توكيد يقوم به الطرف المسئول يتم توفيره للمستخدمين المقصودين. وفي عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد، تطلب الإستقلالية من الطرف المسئول عن المعلومات المتعلقة بالموضوع والذي قد يكون مسؤولاً أيضاً عن موضوع البحث. وفي عمليات التأكيد تلك القائمة على أساس التوكيد حيث يكون الطرف المسئول مسؤولاً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع لكن ليس عن الموضوع ، تطلب الإستقلالية من الطرف المسئول بالإضافة إلى ذلك ينبغي الالتفات إلى أية تهديدات يكون لدى الشركة سبباً للاعتقاد بأنها قد تنشأ بسبب مصالح وعلاقات بين أحد أعضاء فريق التأكيد والشركة وشركة ضمن المجموعة والطرف المسئول عن موضوع البحث.

عمليات التأكيد القائمة على أساس التقارير المباشرة

في عملية تأكيد تستند إلى إعداد التقارير المباشرة، يجري المحاسب المهني في القطاع العام تقييم أو قياس موضوع البحث مباشرة، أو يحصل على تمثيل من الطرف المسئول الذي أجرى التقييم أو القياس غير المتاح

للمستخدمين المقصودين. ويتم تقديم المعلومات المتعلقة بالموضوع إلى المستخدمين المقصودين في تقرير التأكيد.

أطراف مسؤولة متعددة

قد يكون هناك العديد من الأطراف المسؤولة في عمليات التأكيد القائمة على أساس التوكيد أو المستندة إلى إعداد التقارير المباشرة. على سبيل المثال، قد يطلب من المحاسب المهني في القطاع العام أن يقدم تأكيداً على إحصائيات التوزيع الشهرية لعدد من الصحف المملوكة بصورة مستقلة. ويمكن أن تكون المهمة هي عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد حيث تقيس كل صحيفة التوزيعات الخاصة بها وتعرض الإحصائيات في توكيد متاح للمستخدمين المقصودين. وكخيار بديل، قد تكون تلك المهمة هي عملية تأكيد تستند إلى إعداد التقارير المباشرة حيث لا يكون هناك توكيد وقد يكون أو لا يكون هناك تمثيل من الصحف. في تلك العمليات وعند تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق الأحكام الواردة في القسم ٢٩٠ على كل طرف مسؤل، قد تأخذ الشركة بعين الاعتبار ما إذا كانت علاقة أو مصلحة بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد وطرف مسؤل محدد هي السبب في ظهور تهديد على الإستقلالية لا يتضح بأنه غير هام في سياق المعلومات المتعلقة بالموضوع. ويأخذ هذا الأمر بعين الاعتبار ما يلي :

أهمية المعلومات المتعلقة بالموضوع (أو موضوع البحث) الذي يكون الطرف المسؤل المحدد مسؤولاً عنه؛ نطاق المصالح العامة المرتبطة بالعملية .

إذا حددت الشركة أن تهديد الإستقلالية الناشئ بسبب مثل هذه العلاقات مع طرف مسؤل محدد هو غير هام بشكل واضح، فقد لا يكون من الضروري تطبيق كافة أحكام هذا القسم على ذلك الطرف المسؤل .
مثال

تم وضع المثال التالي لتوضيح تطبيق القسم ٢٩٠. ويفترض بأن العميل ليس عميل تدقيق بيانات مالية للشركة أو شركة ضمن المجموعة .

تقوم إحدى الشركات بتقديم تأكيد حول إجمالي إحتياطيات النفط المؤكدة لعشر شركات مستقلة. وقد أجرت كل شركة دراسات إستطلاعية جغرافية وهندسية لتحديد إحتياطها (موضوع البحث). وهناك معايير موضوعية لتحديد متى يمكن أن يعتبر الإحتياطي بأنه مؤكد والتي يحدد المحاسب المهني في القطاع العام بأنها معايير مناسبة للعملية.

وفيما يلي إحتياطيات النفط المؤكدة لكل شركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠:

إحتياطيات النفط المؤكدة بالآلاف البراميل	
٥.٢٠٠	الشركة ١
٧٢٥	الشركة ٢

الشركة ٣	٣.٢٦٠
الشركة ٤	١٥.٠٠
الشركة ٥	٦.٧٠٠
الشركة ٦	٣٩.١٢٦
الشركة ٧	٣٤٥
الشركة ٨	١٧٥
الشركة ٩	٢٤.١٣٥
الشركة ١٠	٩.٦٣٥
المجموع	١٠٤.٣٠١

ويمكن بناء العملية بطرق مختلفة.

العمليات على أساس التوكيد

١. تقيس كل شركة الإحتياطات الخاصة بها وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين.

٢. تقيس كل منشأة بإستثناء الشركات الإحتياطات وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين.

العمليات المستندة إلى إعداد التقارير المباشرة

١. تقيس كل شركة الإحتياطات وتزود شركة تدقيق بتعهد خطي يقيس إحتياطاتها وفق معايير موضوعة

لقياس الإحتياطات المؤكدة. لا يتوفر ذلك المتعهد للمستخدمين المقصودين.

٢. تقيس الشركة مباشرة إحتياطات بعض الشركات .

تطبيق المنهج

١. تقيس كل شركة الإحتياطات الخاصة بها وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين.

هناك العديد من الأطراف المسؤولة في هذه العملية (الشركات ١-١٠). وعند تحديد ما إذا كان من الضروري

تطبيق أحكام الإستقلالية على كافة الشركات، فقد تأخذ الشركة بعين الإعتبار ما إذا كانت مصلحة أو علاقة مع

شركة محددة تتسبب في ظهور تهديد على الإستقلالية لا ينصح بأنه غير هام ويأخذ هذا الأمر بعين الإعتبار

عوامل مثل :

- أهمية الإحتياطات المؤكدة للشركة فيما يتعلق بإجمالي الإحتياطات التي سيتم تقديم تقارير بها ؛

- نطاق المصلحة العامة المرتبطة بالعملية (الفقرة ٢٩٠.٢٠)

على سبيل المثال، تشكل الشركة (٨) ما نسبته ٠.١٦% من إجمالي الإحتياطات، لذلك فإن وجود علاقة تجارية

أو مصلحة مع الشركة (٨) يتسبب في ظهور أقل بالقياس مع وجود علاقة مشابهة مع الشركة ٦ التي تشكل ما

يقارب ٣٧.٥% من الإحتياطات .

وبعد أن يتم تحديد تلك الشركات التي تنطبق عليها متطلبات الإستقلالية، يطلب من فريق التأكيد والشركة أن يكونوا مستقلين عن أولئك الأطراف الذين يمكن أن يعتبروا بأنهم عملاء تأكيد (الفقرة ٢٠.٢٩٠).

أ٢. تقيس كل منشأة بإستثناء الشركات الإحتياطيات وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين .

قد يطلب من الشركة أن تكون مستقلة عن المنشأة التي تقيس الإحتياطيات وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين (الفقرة ١٧.٢٩٠). ولا تكون تلك المنشأة مسؤولة عن موضوع البحث وبالتالي ينبغي أن تؤخذ بعين الإعتبار أي تهديدات يكون لدى الشركة سبباً لتعتقد بأنها قد تنشأ بسبب مصالح/علاقات مع الطرف المسئول عن موضوع البحث في هذه العملية (الشركات ١-١٠). وكما نوقش في المثال أ١ أعلاه، من الممكن أن تأخذ الشركة بالحسبان ما إذا كانت مصلحة أو علاقة ما مع شركة محددة تتسبب في ظهور تهديد على الإستقلالية لا يتضح بأنه غير هام .

د١. تقوم كل شركة بتزويد شركة التدقيق بتعهد يقيس إحتياطياتها وفق معايير موضوعية لقياس الإحتياطيات المؤكدة. ولا يتوفر ذلك التعهد للمستخدمين .

هناك العديد من الأطراف المسؤولة في هذه العملية (الشركات ١-١٠). وعند تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق أحكام الإستقلالية على كافة الشركات، فقد تأخذ الشركة بعين الإعتبار ما إذا كانت مصلحة أو علاقة مع شركة محددة تسبب في ظهور تهديد على الإستقلالية لا يتضح بأنه غير هام يأخذ الأمر بعين الإعتبار عوامل مثل:

- أهمية الإحتياطيات المؤكدة للشركة فيما يتعلق بإجمالي الإحتياطيات التي سيتم تقديم تقارير بها ؛
- نطاق المصلحة العامة المرتبطة بالعملية (الفقرة ٢٠.٢٩٠).

على سبيل المثال، تشكل الشركة (٨) ما نسبته ٠.١٦% من إجمالي الإحتياطيات، لذلك فإن وجود علاقة تجارية أو مصلحة مع الشركة (٨) يتسبب في ظهور تهديد أقل بالقياس مع وجود علاقة مشابهة مع الشركة التي تشكل ما يقارب ٣٧.٥% من الإحتياطيات .

وبعد أن يتم تحديد تلك الشركات التي تنطبق عليها الإستقلالية، يطلب من فريق التأكيد والشركة أن يكونوا مستقلين عن أولئك الأطراف المسؤولة الذين يمكن أن يعتبروا بأنهم عملاء تأكيد (الفقرة ٢٠.٢٩٠).

د٢. تقيس الشركة مباشرة إحتياطيات بعض الشركات .

التطبيق هو ذات التطبيق المتبع في المثال د ١ .

الجزء ج - المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال

الصفحة

.....	القسم ٣٠٠ المقدمة
.....	القسم ٣١٠ التضاربات المحتملة
.....	القسم ٣٢٠ تحضير المعلومات وإعداد تقارير بها
.....	القسم ٣٣٠ العمل وفق خبرة كافية
.....	القسم ٣٤٠ المصالح المالية
.....	القسم ٣٥٠ المغريات

١.٣٠٠ يوضح هذا الجزء من قواعد السلوك الأخلاقي كيفية تطبيق إطار المفاهيم المشمول في الجزء (أ) من المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال .

٢.٣٠٠ قد يعتمد المستثمرون والدائنون وأصحاب العمل وقطاعات أخرى في مجتمع الأعمال. إضافة للحكومات والجمهور العام ككل، كافة على عمل المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال. وقد يكون المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال مسؤولين بشكل منفرد أو مشترك عن إعداد المعلومات المالية وغيرها من المعلومات وتقديم تقارير بها والتي قد يعتمد عليها أرباب عملهم إلى جانب أطراف ثالثة. كما يتحملون أيضاً مسؤولية تقديم الإدارة المالية الفعالة والمشورة السديدة حول مجموعة من المسائل المتعلقة بالأعمال.

٣.٣٠٠ يمكن أن يكون المحاسب المهني في قطاع الأعمال موظفاً بأجر أو شريكاً أو مديراً (سواء تنفيذي أو غير تنفيذي) أو مديراً مالكاً أو متطوعاً أو شخصاً آخر يعمل لصالح واحد أو أكثر من أرباب العمل. فالصيغة القانونية للعلاقة مع رب العمل، إن وجدت، لا يكون لها تأثير على المسؤوليات الأخلاقية الملزمة للمحاسب المهني في قطاع الأعمال .

٤.٣٠٠ يقع على عاتق المحاسب المهني في قطاع الأعمال مسؤولية تعزيز الأهداف الشرعية لرب عمله. ولا تسعى قواعد السلوك الأخلاقي هذه إعاقة المحاسب المهني في قطاع الأعمال من إنجاز تلك المسؤولية بشكل صحيح، إنما تأخذ بعين الاعتبار الظروف التي قد تنشأ فيها نزاعات فيما يخص الواجب الجوهري المتمثل في الالتزام بالمبادئ الأساسية .

٥.٣٠٠ كثيراً ما يشغل المحاسب المهني في القطاع الأعمال منصباً رفيع المستوى داخل مؤسسة ما. وكلما كان المنصب أعلى مرتبة، كلما كانت فرصة وقدرة التأثير على الأحداث والممارسات والسلوكيات أكبر. لذلك يتوقع من المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن يشجع ثقافة تستند إلى الأخلاقيات لدى أرباب العمل الذين يؤكدون على الأهمية التي توليها الإدارة العليا للسلوك الأخلاقي .

٦.٣٠٠ يقصد من الأمثلة المعروضة في الأقسام التالية توضيح كيفية تطبيق إطار المفاهيم ولا يقصد منها أن تكون، كما لا ينبغي أن تفسر بأنها قائمة شاملة لجميع الظروف التي يواجهها المحاسب المهني في قطاع الأعمال والتي قد تتسبب في ظهور تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية. وتبعاً لذلك فإنه لا يكفي أن يلتزم المحاسب المهني في قطاع الأعمال فقط بالأمثلة المقدمة، بل ينبغي تطبيق الإطار على الظروف المحددة التي يتم مواجهتها .

التهديدات والإجراءات الوقائية

٧.٣٠٠ يمكن أن يتهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية بسبب مجموعة واسعة من الظروف وتقع العديد من التهديدات ضمن الفئات التالية :

(أ) المصلحة الشخصية؛

(ب) المراجعة الذاتية ؛

(ج) التأييد ؛

(د) التآلف ؛

(هـ) المضايقة .

تناقش هذه التهديدات بإسهاب أكبر في الجزء (أ) من قواعد السلوك الأخلاقي هذه .

٨.٣٠٠ تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديدات المصلحة الشخصية على المحاسب

المهني في قطاع الأعمال على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

• المصالح المالية أو القروض أو الكفالات .

• ترتيبات التعويض التحفيزية .

• الاستخدام الشخصي غير المناسب لأصول الشركة .

• القلق بشأن الأمان الوظيفي .

• الضغط التجاري من خارج رب العمل .

٩.٣٠٠ تشمل الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديدات المراجعة الذاتية، على سبيل المثال لا الحصر،

خضوع القرارات أو البيانات التجارية للمراجعة والتعديل من قبل نفس المحاسب المهني في قطاع

الأعمال المسئول عن إتخاذ تلك القرارات أو إعداد تلك المعلومات .

١٠.٣٠٠ وعند تعزيز الأهداف والغايات الشرعية للمؤسسات التابعين لها، يمكن أن يطور المحاسبون المهنيون

في قطاع الأعمال من وضع مؤسساتهم، شريطة ألا تكون أي من البيانات المقدمة كاذبة أو مضللة.

ولا تؤدي إلى مثل هذه الأفعال عموماً إلى ظهور تهديد التأييد .

١١.٣٠٠ تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديدات التآلف، على سبيل المثال لا الحصر،

ما يلي :

• محاسب مهني في قطاع الأعمال يشغل منصب يمارس من خلاله التأثير على إعداد التقارير

المالية أو غير المالية أو إتخاذ القرارات التجارية ويكون أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين

في منصب ينتفع من خلاله من ذلك التأثير.

• علاقة ارتباط طويلة الأمد مع الجهات التجارية المعنية التي تؤثر على إتخاذ القرارات التجارية.

• قبول هدية ما أو الحصول على معاملة تفضيلية، ما لم تكن قيمتها غير هامة بشكل واضح .

١٢.٣٠٠ تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديدات المضايقة، على سبيل المثال لا

الحصر، ما يلي :

• التهديد بطرد أو استبدال المحاسب المهني في قطاع الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو

القريبين بشأن الإختلاف في مسألة تطبيق مبدأ محاسبي معين أو الطريقة التي ينبغي بها إعداد

التقارير حول معلومات المالية :

- وجود شخصية مهيمنة تحاول التأثير على عملية إتخاذ القرار، ومثال ذلك ما يتعلق بمنح العقود أو تطبيق أحد المبادئ المحاسبية .
- ١٣.٣٠٠ وقد يجد كذلك المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال بأن ظروفًا معينة تؤدي إلى ظهور تهديدات إستثنائية. وفي كافة العلاقات التجارية والمهنية، يتعين على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال أن يكون يقظين لمثل هذه الظروف والتهديدات .
- ١٤.٣٠٠ تندرج الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تقضي على التهديدات التي يواجهها المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال أو تقلصها إلى مستوى مقبول ضمن فئتين واسعتين:
(أ) الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة ؛
(ب) الإجراءات الوقائية في بيئة العمل .
- ١٥.٣٠٠ تتناول الفقرة ١٢.١٠٠ من الجزء (أ) في هذه القواعد بالتفصيل أمثلة على الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة .
- ١٦.٣٠٠ تشمل الإجراءات الوقائية في بيئة العمل، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي :
 - الأنظمة الرقابية لدى رب العمل أو غيرها من الهياكل الرقابية .
 - برامج الأخلاقيات والسلوكيات لدى رب العمل .
 - إجراءات التوظيف لدى رب العمل التي تؤكد على أهمية تعيين موظفين أكفاء ذوي قدرات عالية .
 - أنظمة رقابة داخلية قوية .
 - عمليات التأديب المناسبة .
 - القيادة التي تشدد على أهمية السلوك الأخلاقي والتوقع بأن يتصرف الموظفون بطريقة أخلاقية .
 - سياسات وإجراءات لتنفيذ ورقابة جودة أداء الموظفين .
 - إبلاغ سياسات وإجراءات رب العمل في الوقت المناسب بما في ذلك أية تعديلات تطرأ عليها، إلى جميع الموظفين والتدريب والتعليم المناسبين على مثل هذه السياسات والإجراءات .
 - سياسات وإجراءات لتمكين وتشجيع الموظفين على إبلاغ أية مسائل أخلاقية تفلقهم إلى المستويات العليا ضمن المؤسسة التابعين لها دون خوف من العقاب.
 - التشاور مع محاسب مهني آخر مناسباً .
- ١٧.٣٠٠ وفي الحالات التي يعتقد فيها المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن السلوك أو الأفعال غير الأخلاقية من قبل الآخرين ستستمر في الحدوث ضمن المؤسسة التي يعمل بها، ينبغي أن يسعى للحصول على المشورة القانونية. وفي الحالات الصارمة التي تستنفذ فيها جميع الإجراءات الوقائية

ويكون من المستحيل تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، قد يخلص المحاسب المهني في قطاع الأعمال إلى أنه من المناسب الاستقالة من المؤسسة التي يعمل بها .

القسم ٣١٠

التضاربات المحتملة

١.٣١٠ يكون على المحاسب المهني في قطاع الأعمال إلتزام مهني بالإمتثال للمبادئ الأساسية. إلا أنه في بعض الأحيان تتضارب مسؤولياته تجاه رب العمل مع الإلتزامات المهني بالإمتثال للمبادئ الأساسية. ويتعين على المحاسب المعني في قطاع الأعمال عادة دعم الأهداف الشرعية والأخلاقية الموضوعية من قبل صاحب العمل ودعم القواعد والإجراءات المرسومة لمساندة تلك الأهداف. ومع ذلك، وحيثما يتهدد الإلتزام بالمبادئ الأساسية، يتوجب على المحاسب المهني في قطاع الأعمال دراسة مسألة الاستجابة لهذه الظروف .

٢.٣١٠ قد يخضع المحاسب المهني في قطاع الأعمال نتيجة مسؤولياته رب العمل لضغوط بالتصرف بطرق يمكن أن تهدد الإلتزام بالمبادئ الأساسية بشكل مباشر أو غير مباشر، وقد يكون هذا الضغط صريحاً أو ضمنياً، وقد يأتي من مشرف أو مدير أو عضو مجلس إدارة أو من شخص آخر لدى رب العمل. وقد يواجه المحاسب المهني في قطاع الأعمال ضغوطاً للقيام بما يلي :

- فعل مناقض للقانون أو الأنظمة .
- فعل مناقض للمعايير الفنية أو المهنية .
- تسهيل إستراتيجيات إدارة الأرباح غير الأخلاقية أو غير القانونية .
- الكذب على الآخرين أو تعمد تضليلهم بطريقة أخرى (بما في ذلك التضليل عن طريق البقاء صامتاً) وبالتحديد :
 - مدققو أرباح العمل؛
 - المنظمون .
- إصدار تقرير مالي أو غير مالي يشوه الحقائق إلى حد بعيد أو الإرتباط بمثل هذا التقرير، بما في ذلك البيانات المتعلقة بما يلي على سبيل المثال .
 - البيانات المالية ؛
 - الإمتثال الضريبي ؛
 - الإمتثال القانوني ؛
 - التقارير المطلوبة من قبل منظمي سوق الأوراق المالية .

٣.٣١٠ ولا بد من تقييم خطورة التهديدات الناشئة عن مثل هذه الضغوط مثل تهديدات المضايقة ، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وقد تشمل الإجراءات ما يلي :

- الحصول على المشورة حيثما كان مناسباً من داخل المؤسسة رب العمل أو من مستشار مهني مستقل أو هيئة مهنية ذات صلة .
- وجود عملية رسمية لتسوية النزاعات داخل المؤسسة رب العمل .
- السعي للحصول على مشورة .

القسم ٣٢٠

تحضير المعلومات وإعداد تقارير بها

- ١.٣٢٠ غالباً ما يشارك المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال في تحضير المعلومات التي يمكن الإعلان عنها للجمهور أو إستخدامها من قبل الآخرين داخل أو خارج المؤسسة رب العمل وإعداد تقارير بها. وقد تتضمن تلك المعلومات معلومات مالية أو إدارية. ومثال ذلك التقديرات والموازنات، والبيانات المالية، والمداومات والتحليلات الإدارية، وخطاب تعهد من الإدارة مقدم إلى المدققين كجزء من تدقيق البيانات المالية. ويتعين على المحاسب المهني في قطاع الأعمال إعداد أو عرض تلك المعلومات بصدق وأمانة وبما يتفق والمعايير المهنية ذات الصلة بحيث تفهم المعلومات ضمن سياقها .
- ٢.٣٢٠ يتعين على المحاسب المهني في قطاع الأعمال الذي تقع على عاتقه مسؤولية إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام لأحد أرباب العمل أو الموافقة عليها أن يضمن عرض تلك البيانات المالية وفقاً للمعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية.
- ٣.٣٢٠ ينبغي على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن يحافظ على المعلومات التي يكون مسؤولاً عنها بطريقة :
- (أ) تصف بوضوح الطبيعة الحقيقية للمعاملات التجارية أو الأصول أو الإلتزامات ؛
- (ب) تصنف وتسجل المعلومات في الوقت المناسب وبالطريقة الصحيحة ؛
- (ج) تمثل الحقائق بدقة وبشكل كامل في جميع الجوانب المادية .
- ٤.٣٢٠ يمكن أن تظهر تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال تهديدات المصلحة الشخصية أو المضايقة على الموضوعية أو الكفاءة المهنية والعناية اللازمة حين يتم ممارسة ضغوط على المحاسب المهني في قطاع الأعمال (سواء خارجياً أو بواسطة ربح شخصي ممكن) حتى تكون له علاقة بمعلومات مضللة أو تكون له علاقة بمعلومات من خلال أفعال الآخرين .
- ٥.٣٢٠ تعتمد خطورة مثل هذه التهديدات على عوامل مثل مصدر الضغط ودرجة التضليل الفعلية أو المحتملة للمعلومات. وينبغي تقييم خطورة التهديدات، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة والإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات التشاور مع الرؤساء ضمن المؤسسة التي يعملون بها، على سبيل المثال لجنة التدقيق أو هيئة أخرى مسئولة عن الحوكمة، أو التشاور مع هيئة مهنية ذات صلة .
- ٦.٣٢٠ عندما لا يكون من الممكن تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، يتوجب على المحاسب المهني في قطاع

الأعمال رفض بقاءه مرتبباً بمعلومات يعتقد أنها مضللة أو تحتل التضليل. وفي حال إدراك المحاسب المهني في قطاع الأعمال بأن إصدار المعلومات المضللة هو إما أمر هام أو مستمر، يصبح لزاماً عليه التفكير بإبلاغ السلطات الملائمة تمشياً مع الإرشادات الواردة في القسم ١٤٠. وقد يرغب المحاسب المهني في قطاع الأعمال أيضاً السعي للحصول على المشورة القانونية أو الإستقالة .

القسم ٣٣٠

العمل وفق خبرة كافية

١.٣٣٠ يتطلب المبدأ الأساسي للكفاءة المهنية والعناية اللازمة بأن يقوم المحاسب المهني في قطاع الأعمال فقط بالمهام الرئيسية التي يتمتع فيها بتدريب أو خبرة محددة كافية، أو يمكنه الحصول على تدريب أو خبرة فيها. ويتحتم على المحاسب المهني في قطاع الأعمال ألا يضل صاحب العمل عن قصد فيما يخص مستوى الخبرات والمعارف المقتناة، كما لا ينبغي عليه أن يخفق في السعي للحصول على مشورة ومساعدة خبير مناسب عند طلب ذلك

٢.٣٣٠ تشمل الظروف التي تهدد قدرة المحاسب المهني في قطاع الأعمال على أداء واجباته بدرجة مناسبة من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ما يلي :

- الوقت الكافي لأداء الواجبات ذات الصلة بشكل صحيح أو إكمالها .
- المعلومات غير المكتملة أو المحدودة أو غير الملائمة بطريقة أخرى لأداء الواجبات بشكل صحيح.

• الخبرة والتدريب و/أو التعليم غير الكافيين .

• الموارد غير الكافية لأداء الواجبات بشكل صحيح .

٣.٣٣٠ تعتمد خطورة مثل هذه التهديدات على العوامل مثل لدى عمل المحاسب المهني في قطاع الأعمال مع الآخرين والأقدمية النسبية في العمل ومستوى الإشراف والمراجعة المطبقة على العمل. وينبغي تقييم أهمية التهديدات، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتشمل الإجراءات التي يمكن أخذها بعين الاعتبار ما يلي :

• الحصول على مشورة أو تدريب إضافي .

• ضمان وجود وقت كاف متاح لأداء الواجبات ذات الصلة .

• الحصول على شخص ما يتمتع بالخبرة اللازمة .

• التشاور حيثما كان ملائماً مع :

○ الرؤساء لدى رب العمل ؛

○ الخبراء المستقلين ؛

○ الهيئة المهنية ذات الصلة .

٤.٣٣٠ حيث لا يمكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، يتعين على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال التفكير فيما إذا ينبغي القيام بالواجبات قيد البحث. وفي حال قرر المحاسب المهنيين في قطاع الأعمال بأن الرفض هو أمر مناسب، يجب إظهار الأسباب الكامنة وراء القيام بذلك بوضوح .

القسم ٣٤٠

المصالح المالية

١.٣٤٠ قد يكون للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال مصالح مالية، أو أنهم قد يكونوا على علم بمصالح مالية لأحد أفراد العائلة المباشرين أو القريبين التي يمكن في ظروف معينة أن تتسبب في ظهور تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية. فعلى سبيل المثال، قد تظهر تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية أو السرية من خلال وجود الدافع والفرصة للتلاعب بالمعلومات التي تؤثر في الأسعار من أجل تحقيق مكسب مالي. وتشمل الأمثلة على الظروف التي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات المصلحة الشخصية. على سبيل المثال لا الحصر، التي يكون فيها المحاسب المهني في قطاع الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين :

- يحتفظ بمصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة التي يتبع لها ويمكن أن تتأثر قيمة تلك المصلحة المالية المباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في قطاع الأعمال ؛
- يستحق مكافأة متعلقة بالربح ويمكن أن تتأثر قيمة تلك المكافأة مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في قطاع الأعمال ؛
- يحتفظ بشكل مباشر أو غير مباشر بخيارات أسهم في المؤسسة التي يتبع لها والتي يمكن أن تتأثر قيمتها مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في قطاع الأعمال ؛
- يحتفظ بشكل مباشر أو غير مباشر بخيارات أسهم المؤسسة التي يتبع لها القابلة للتحويل أو التي ستكون قريباً قابلة للتحويل ؛
- يمكن أن يتأهل للحصول على خيارات أسهم في المؤسسة التي يتبع لها أو مكافآت مرتبطة بالأداء في حال تحقيق أهداف معينة .

٢.٣٤٠ وعند تقييم خطورة مثل هذا التهديد إضافة إلى الإجراءات الوقائية المناسبة التي سيتم تطبيقها للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، يتعين على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال البحث في طبيعة المصلحة المالية. وهذا يشمل تقييم أهمية المصلحة المالية وتحديد ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة. ومما لا شك فيه أن ما يشكل حصة هامة أو قيمة في مؤسسة ما سيتفاوت من فرد إلى آخر استناداً إلى الظروف الشخصية .

٣.٣٤٠ وإذا لم يتضح أن التهديدات غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وقد تشمل تلك الإجراءات :

- وضع سياسات وإجراءات للجنة مستقلة عن الإدارة لتحديد مستوى وشكل تعويض الإدارة العليا.
- الإفصاح عن كافة المصالح ذات الصلة وعن أي خطط لتداول الأسهم ذات الصلة إلى أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة لدى رب العمل، وفقاً لأية سياسات داخلية .
- التشاور حيثما كان مناسباً مع الرؤساء لدى رب العمل .
- التشاور حيثما كان مناسباً مع أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة لدى رب العمل أو الهيئات المهنية ذات الصلة .
- وضع إجراءات تدقيق داخلية وخارجية .
- تعليم حديث حول المسائل الأخلاقية والقيود القانونية والأنظمة الأخرى حول تجارة المطلعين المحتملة .

٤.٣٤٠ ينبغي على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن لا يتلاعب في المعلومات وأن لا يستخدم المعلومات السرية لتحقيق مكاسب شخصية .

القسم ٣٥٠

المغريات

إستلام العروض

١.٣٥٠ يمكن أن يعرض على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين إحدى المغريات. وقد تتخذ المغريات أشكالاً مختلفة، بما في ذلك الهدايا والضيافة والمعاملة التفضيلية والظهور بشكل ميال للصدقة أو الولاء .

٢.٣٥٠ يمكن أن يتسبب عرض المغريات في ظهور تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية. فعندما يعرض على محاسب مهني في قطاع الأعمال أو احد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين مغرٍ معين، يجب عندئذ دراسة الوضع بدقة. إذ تظهر تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية أو السرية حين يتم تقديم إحدى المغريات في محاولة للتأثير على أفعال أو قرارات بشكل مفرط أو تشجيع سلوك غير قانوني أو مضلل أو سعياً للحصول على معلومات سرية. وتظهر تهديدات المضايقة على الموضوعية أو السرية إذا تم قبول أحد هذه المغريات وتبع ذلك التهديدات بجعل ذلك العرض علنياً والإضرار إما بسمعة المحاسب المهني في قطاع الأعمال أو بسمعة أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين .

٣.٣٥٠ وتعتمد خطورة مثل هذه التهديدات على طبيعة العرض وقيمه والقصد من ورائه. فلو أن طرفاً ثالثاً عاقلاً ومطلعاً، لديه علم بكافة المعلومات ذات الصلة، اعتبر أن المغر غير هام ولا يقصد منه تشجيع السلوك غير الأخلاقي، عندئذ قد يستنتج المحاسب المهني في قطاع الأعمال المعتاد وقد يستنتج عموماً بعدم وجود تهديد هام للإلتزام بالمبادئ الأساسية.

٤.٣٥٠ وإذا لم يتضح أن التهديدات التي تم تقييمها غير هامة، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها

حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وعندما لا يكون من الممكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستويات مقبولة من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، يتعين على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن لا يقبل المغر. وبما أن التهديدات الحقيقية أو الظاهرة للإلتزام بالمبادئ الأساسية لا تنشأ فقط من قبول مغر ما، بل تنشأ أحياناً من حقيقة أنه تم تقديم العرض فقط، فلا بد من تبني إجراءات وقائية إضافية. ويتحتم على المحاسب المهني في قطاع الأعمال تقييم المخاطر المرتبطة بكافة هذه العروض ودراسة ما إذا ينبغي إتخاذ الإجراءات التالية :

(أ) حيث يتم تقديم مثل هذه العروض، إبلاغ المستويات العليا في الإدارة مباشرة أو أولئك المسؤولين عن تنفيذ الحوكمة لدى رب العمل ؛

(ب) إبلاغ أطراف ثالثة بالعرض- على سبيل المثال هيئة مهنية أو صاحب العمل الذي قام بتعيين الفرد الذي قدم العرض؛ إلا أنه ينبغي على المحاسب المهني في قطاع الأعمال التفكير للسعي للحصول على المشورة القانونية قبل الإقدام على مثل هذه الخطوة؛

(ج) إسداء النصح لأفراد العائلة المباشرين أو القريبين بخصوص التهديدات والإجراءات الوقائية ذات الصلة الذين قد يشغلون مناصب يمكن أن ينتج عنها عروض مغريات، نتيجة وضعهم الوظيفي مثلاً ؛

(د) إبلاغ المستويات العليا في الإدارة أو أولئك المسؤولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة لدى رب العمل حيث يتم تعيين أفراد العائلة المباشرين أو القريبين من قبل منافسين أو موردين محتملين لتلك المؤسسة .

تقديم العروض

٥.٣٥٠ قد يكون المحاسب المهني في قطاع الأعمال في وضع يتوقع منه فيه تقديم مغريات، أو يخضع لضغوط

أخرى لتقديم مغريات، بقصد التقليل من أهمية حكم فرد آخر أو مؤسسة أخرى، أو التأثير على عملية إتخاذ القرارات أو الحصول على معلومات سرية .

٦.٣٥٠ وقد يأتي هذا الضغط من داخل المؤسسة التي يتبع لها. ومثال ذلك بأن يأتي الضغط من زميل أو من رئيس في العمل. وربما يأتي الضغط كذلك من شخص خارجي أو مؤسسة خارجية تقترح أفعالاً أو قرارات تجارية من الممكن أن تكون مفيدة لرب العمل ومن الممكن أن تؤثر على المحاسب المهني في قطاع الأعمال بطريقة غير لائقة .

٧.٣٥٠ وينبغي على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن لا يعرض أية مغريات بهدف التأثير على حكم مهني لطرف ثالث بطريقة غير لائقة .

٨.٣٥٠ حيث يأتي الضغط بهدف عرض إحدى المغريات غير الأخلاقية من جهة رب العمل، ينبغي على

المحاسب المهني إتباع المبادئ والإرشادات المتعلقة بحل النزاعات الأخلاقية في الجزء (أ) من هذه القواعد .

تعريفات

يكون للعبارات التالية في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين هذه المعاني التالية المخصصة لها :

الإعلان هو توصيل المعلومات إلى جمهور فيما يتعلق بخدمات أو مهارات يقدمها المحاسبون المهنيون في القطاع العام بغرض استقطاب أعمال مهنية .

عميل التأكد الطرف المسئول الذي يكون الشخص (الأشخاص) :

(أ) المسئول عن موضوع البحث في عملية إعداد التقارير مباشرة ؛

(ب)المسئول عن المعلومات المتعلقة بالموضوع ويمكن أن يكون مسؤولاً عن موضوع البحث في عملية قائمة على أساس التوكيد .

(للحصول على معلومات عميل التأكد الذي هو عبارة عن عميل تدقيق بيانات مالية، راجع تعريف عميل تدقيق البيانات المالية) .

عملية التأكد هي عملية يبدي فيها المحاسب المهني في القطاع العام نتيجة مصممة لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الطرف المسئول حول حصيلة تقييم أو قياس موضوع بحث معين وفق معايير محددة .

(للحصول على إرشادات حول عملية التأكد، راجع الإطار الدولي لعمليات التأكد الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية التي تصف عناصر وأهداف عملية التأكد وتحدد العمليات التي تنطبق عليها معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية بشأن عمليات المراجعة والمعايير الدولية حول التأكد)

(أ) كافة أعضاء فريق عملية التأكد؛

(ب) جميع الآخرين العاملين في شركة ما ويمكنهم التأثير مباشرة على نتائج عملية التأكد بما في ذلك :

(أ) أولئك الذين يوصون بتعويض الإدارة أو يمارسون الإشراف المباشر عليها أو

يمارسون إشرافاً آخر على شريك عملية التأكد فيما يتعلق بأداء عملية التأكد.

ولأغراض عملية تدقيق البيانات المالية، تتضمن هذه الفئة أولئك الذين مستويات

عليها متعاقبة تتجاوز شريك العملية الرئيسية وصولاً إلى المدير التنفيذي للشركاء ؛

(٢) أولئك الذين يدمون المشورة فيما يخص أموراً أو معاملات أو أحداث فنية أو

صناعية محددة لعملية التأكد ؛

(٣) أولئك الذين يمارسون رقابة على جودة عملية التأكيد، بما في ذلك أولئك الذين يقومون بمراجعة رقابة جودة عملية التأكيد ؛

(ج) لأغراض عميل تدقيق البيانات المالية، كافة أولئك العاملين في شركة ضمن المجموعة ممن يمكنهم التأثير مباشرة على نتائج عملية تدقيق البيانات المالية .
هي مسألة أنها غير ذات أهمية وغير ذات صلة .

غير هام بشكل واضح

العائلة القريبة تكاليف مشروطة

أحد الوالدين. أو طفل، أو أخ أو أخت، لا يكون من أفراد العائلة المباشرين تكاليف يتم حسابها على أساس محدد مسبقاً بحصيلة أو نتيجة معاملة ما أو نتيجة عمل منجز. ولا تعتبر التكاليف التي تحددها إحدى المحاكم أو غيرها من السلطات العامة بتكاليف مشروطة .
المصلحة المالية :

مصلحة مالية مباشرة

• التي يملكها بشكل مباشر فرد أو منشأة لسيطرة أحدهما (بما في ذلك تلك التي تتم إدارتها على أساس تقدير الآخرين)؛

• المملوكة على نحو انتفاعي من خلال أدوات استثمار جماعي أو ممتلكات أو صندوق ائتمان أو وسيلة أخرى تخضع لسيطرة الفرد أو المنشأة .

مدير أو مسئول

أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ الحوكمة في منشأة ما، بغض النظر عن ألقابهم التي قد تتنوع من بلد إلى آخر .

شريك العملية

هو الشريك أو الشخص الآخر في الشركة المسئول عن العملية وأدائها، وعن التقرير الصادر بالنيابة عن الشركة والذي حينما يطلب منه أن تكون لديه السلطات الملائمة هيئة مهنية أو قانونية أو تنظيمية .

مراجعة رقابة جودة العملية

عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي، قبل إصدار التقرير، للأحكام الهامة التي يخرج بها فريق العملية والنتائج التي يتوصلون إليها في صياغة التقرير .

فريق العملية

كافة الموظفين الذين يقومون بأداء عملية ما، بما في ذلك أي خبراء تعاقدت معهم الشركة فيما يتعلق بتلك العملية .

المحاسب الحالي

هو المحاسب المهني في القطاع العام والذي يقوم حالياً بالتدقيق أو أعمال المحاسبة والضرائب أو تقديم الاستشارة أو أية خدمات مهنية مشابهة لعميل معين.

المصلحة المالية

عبارة عن مصلحة في حقوق ملكية أو ورقة مالية أو سند دين غير مضمون أو قرض أو أداة دين أخرى للمنشأة، بما في ذلك الحقوق والالتزامات لاستملاك مثل هذه المصلحة والمشتقات المرتبطة مباشرة بهذه المصلحة .

البيانات المالية

وهي الميزانيات العمومية وبيانات الدخل أو حسابات الربح والخسارة وبيانات

التغيرات في المركز المالي (والذي قد يعرض بطرق شتى، ومثال ذلك يظهر كبيان للتدفقات النقدية أو بيان لتدفقات الأموال) وكمبيالات وبيانات أخرى ومواد توضيحية يتم تحديدها كجزء من البيانات المالية .

عميل تدقيق البيانات

هي منشأة تقوم شركة معينة فيما يتعلق بها بتنفيذ عملية تدقيق بيانات المالية مالية. وفي حال كان العميل منشأة مدرجة، فإن عميل تدقيق البيانات المالية، يشمل دائماً منشآت ذات العلاقة .

عملية تدقيق بيانات مالية

عملية تأكيد معقولة يبدي فيها المحاسب المهني في القطاع العام رأيه حول ما إذا يتم إعداد البيانات المالية في كافة الجوانب المادية وفقاً لإطار محدد في إعداد التقارير المالية، مثل العملية التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولي. وهذا يشمل التدقيق القانوني الذي هو عبارة عن تدقيق بيانات مالية تقتضيه إحدى التشريعات أو غيرها من الأنظمة .

(أ) منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف ؛

(ب) منشأة مُسيطر عليها من قبل هذه الأطراف .

أحد زوجين (أو ما يماثله) أو شخص معال .

الإستقلالية هي :

العائلة المباشرة الإستقلالية

(أ) إستقلال الفكر - الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني .

(ب) إستقلال المظهر- تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع، يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة، بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد .

المصلحة المالية

غير المباشرة

منشأة مدرجة

عبارة عن مصلحة مالية ممتلئة على نحو انتفاعي من خلال أدوات إستثمار جماعي أو ممتلكات أو صندوق ائتمان أو وسيلة أخرى لا تخضع لسيطرة الفرد أو المنشأة . عبارة عن منشأة تعرض أو تدرج حصصها أو أسهمها أو ديونها في سوق بورصة معترف بها أو يتم تسويقها بموجب أنظمة سوق بورصة معترف بها أو هيئة مماثلة أخرى .

شركة ضمن المجموعة عبارة عن منشأة تخضع لسيطرة أو ملكية أو إدارة مشتركة مع شركة أو أي منشأة يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة على نحو معقول بأنها جزء من الشركة على المستوى الوطني أو الدولي .

المكتب
عبارة عن مجموعة فرعية مميزة، سواء كانت منظمة على أساس خطوط جغرافية أو خطوط الممارسة

المحاسب المهني هو فرد عضو في إحدى الهيئات العضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين .

المحاسب المهني في قطاع الأعمال هو محاسب مهني يتم تعيينه أو إشراكه بصفة تنفيذية أو غير تنفيذية في مجالات التجارة أو الصناعة أو الخدمات أو القطاع العام أو التعليم أو القطاع غير الربحي أو الهيئات التنظيمية أو المهنية، أو محاسب مهني يتم التعاقد معه من قبل تلك المنشآت .

المحاسب المهني في القطاع العام هو محاسب مهني، بغض النظر عن تصنيفه الوظيفي،(على سبيل المثال، التدقيق أو الضريبة أو الإستشارات)يعمل في شركة تقدم الخدمات المهنية. ويستخدم هذا المصطلح أيضاً للإشارة إلى شركة من المحاسبين المهنيين في القطاع العام .

الخدمات المهنية الخدمات التي تتطلب مهارات محاسبة أو مهارات ذات علاقة يؤديها محاسب مهني بما في ذلك خدمات المحاسبة والتدقيق والضريبة والإستشارات الإدارية والإدارة المالية .

المنشأة ذات العلاقة المنشأة التي يكون لها أي من العلاقات التالية مع العميل :

(أ) منشأة تتمتع بسيطرة مباشرة أو غير مباشرة على العميل شريطة أن يكون العميل ذو أهمية بالنسبة لتلك المنشأة ؛

(ب) منشأة تمتلك مصلحة مالية مباشرة لدى العميل شريطة أن يكون لتلك المنشأة تأثير هام على العميل وأن تكون المصلحة ذات أهمية لتلك المنشأة .

(ج) منشأة تخضع لسيطرة مباشرة أو غير مباشرة من قبل العميل ؛

(د) منشأة يكون فيها لدى العميل، أو أي منشأة ترتبط بالعميل الوارد في النقطة

(ج) أعلاه، مصلحة مالية مباشرة تمنحه تأثيراً كبيراً على تلك المنشأة وتكون

المصلحة ذات أهمية للعميل والمنشأة المرتبطة به في النقطة (ج)

(هـ) منشأة تخضع لسيطرة مشتركة مع العميل (المشار إليه فيما يلي بـ "منشأة

شقيقة") شريطة أن تكون المنشأة الشقيقة والعميل ذو أهمية للمنشأة التي

تسيطر على كل منهما

شركة

(أ) ممارس منفرد أو شراكة أو شركة من المحاسبين المهنيين ؛

(ب) منشأة تسيطر على هذه الأطراف من خلال ملكية أو إدارة أو وسائل أخرى ؛

(ج) منشأة مسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال ملكية أو إدارة أو وسائل أخرى .

شركة ضمن الشبكة

شركة أو منشأة تنتمي إلى شبكة معينة .

شبكة

هيكل كبير :

(أ) يهدف إلى التعاون ؛

(ب) يتضح أنه يهدف إلى مشاركة الربح أو التكلفة أو المشاركة في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو سياسات وإجراءات مشتركة لضبط الجودة أو إستراتيجية عمل مشتركة أو إستخدام أسم تجاري مشترك أو جزء هام من الموارد المهنية .

تاريخ النفاذ

تصبح القواعد السلوك الأخلاقي نافذة المفعول بتاريخ ٣٠ يونيو لعام ٢٠٠٦ وينطبق القسم ٢٩٠ على عمليات التأكيد عندما يصادف تاريخ التقرير التأكيد ٣٠ يونيو ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويستحسن التطبيق المبكر لهذه القواعد . كما الإضافات التي وردت على المعيار ٢٩٠ الإستقلالية من ٢٩٠ / ١٤ إلى ٢٦/٢٩٠ سارية المفعول بدءاً من ٢٠٠٨/١٢/٣١ .