

مظاهر حياد المراجع الخارجي في شركات الأموال : دراسة دولية مقارنة بين الكويت ومجموعة دول أخرى

د. إبراهيم عثمان شاهين *

أولا : مقدمة / أهداف البحث

يعتبر حياد المراجع (1) من أهم سمات هذه المهنة التي تبنى على قيام المراجعين بتقييم أعمال قام أناس غيرهم بأدائها ... ثم تقديم تقرير بنتيجة هذا التقييم الى طرف ثالث (مستخدم معلومات المراجعة) . وتبرز أهمية الحياد بصفة خاصة في شركات الاموال التي تنفصل فيها ادارة الشركة عن ملاكها ، ويلجأ الملاك الى مراجع خارجي هو « مراقب الحسابات » لمراجعة المعلومات المحاسبية المقدمة من الادارة الى الملاك ثم ايضاح نتيجة هذه المراجعة في شكل تقرير يقدم الى هؤلاء الملاك (المساهمين) . ومراقب الحسابات يقدم بذلك خدمة نافعة الى قطاع كبير من المجتمع .

ويشمل هذا البحث دراسة دولية مقارنة لمظاهر حياد المراجع الخارجي في شركات الاموال في أربع دول هي : بريطانيا ، ومصر ، والكويت ، والهند .

وشركات الاموال هي التي تقوم اساسا على تجميع المبالغ التي يتكون منها رأس المال اللازم لتحقيق غرض الشركة من عدد كبير من « الملاك » . وذلك لتحقيق غرض الشركة ، وهو غالبا ما يكون القيام بالمشروعات كبيرة الحجم بالنسبة لغيرها من المشروعات . وليس للاعتبار الشخصي فيها أهمية بالنظر الى الاعتبار المالي الذي تقوم عليه اساسا . ولذلك فان اشخاص الشركاء لا تهم كثيرا في هذه الحالة . بعكس شركات الأشخاص التي تقوم اساسا على الاعتبار

(*) استاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة - جامعة حلوان بمصر ، وحاليا معار لجامعة الكويت

الشخصى والثقة المتبادلة التى يضعها كل شريك فى الآخر . وتقتصر هذه الدراسة على شركات المساهمة وهى الصورة الاساسية التى تتجسم فيها شركات الاموال . (٢)

وشركة المساهمة هى « الشركة التى يقسم رأسمالها الى اسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول ويكون المساهم مسئولاً عن التزامات الشركة بمقدار حصته فى رأس المال وليس لها عنوان يتألف من اسماء الشركاء وانما يكون لها اسم تجارى يدل على الغرض من تكوينها » . (٣)

كما تقتصر الدراسة على شركات المساهمة « قطاع خاص » اى خلاف تلك التى تمتلكها الدولة وتصدر لها احيانا قوانين خاصة مثل القوانين المنظمة لشركات القطاع العام فى مصر .

ويهدف البحث الى تحقيق الاهداف التالية :

- ١ — استخلاص مظاهر حياد المراجع الخارجى فى الدول الاربع من واقع التشريعات والتوصيات المهنية .
- ٢ — اجراء دراسة مقارنة بين مظاهر الحياد فى الدول الاربع لتحديد اوجه الاتفاق واوجه الاختلاف ثم استخلاص الظواهر العامة المشتركة .
- ٣ — استنباط الفروض السلوكية التى تقوم على اساسها مظاهر الحياد .
- ٤ — دراسة وتحليل الفروض السلوكية واجراء تقييم لها من حيث مدى سلامتها وقدرتها على تحقيق الاهداف المرجوة .

وينقسم البحث الى خمسة اقسام : حيث نتناول فى القسم الاول المقدمة والاهداف فى القسم الثانى مفهوم الحياد فى المراجعة ، ثم نوضح فى القسم الثالث اثر شركات الاموال على تطوّر الحياد وتزايد اهميته . وفى القسم الرابع محاولة لابرار الملامح الرئيسية لمظاهر الحياد فى الدول الاربع موضع الدراسة مع اجراء مقارنات بينها . اما فى القسم الخامس فنوضح تحليلاً للصورة الشاملة التى تكونت نتيجة لهذه الدراسة حيث نبين اولاً ملامح هذه الصورة الشاملة ثم نستخلص الفروض السلوكية التى تقوم على اساسها مظاهر الحياد ، مع تحليل لهذه الفروض لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق الاهداف المطلوبة . واخيراً نختم القسم الخامس بملخص البحث وبعض التوصيات المقترحة فى ضوء كل ذلك .

ثانيا : مفهوم الحياد في المراجعة

يقصد بحياد المراجع Auditor's Independence بصفة عامة عدم خضوع المراجع لتأثير وسلطان الأشخاص الذين يراجع أعمالهم سواء عند قيامه بأعمال المراجعة أو عند ايضاحه لنتيجتها في شكل تقرير . كما أن المراجع المحايد هو المراجع الذي تكون له وجهة نظر محايدة غير متحيزة فيما يتعلق بالأمور التي يتولى مراجعتها ... وهو الذي يؤدي أعمال المراجعة الموكلة اليه ويوضح رايه عنها في تقريره بنزاهة وموضوعية . ونتيجة لذلك يكون تقرير المراجعة عادلا وموضوعيا وغير متحيز ، أى غير خاضع لأى تأثيرات قد تشوب عدالته وموضوعيته .

وعلى هذا الاساس فقد جرت العادة على تعريف الحياد بأنه : « القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية » (٤) .

وكان الحياد يعتبر اساسا « اتجاها ذهنيا » ، أى مسألة ضمير State of mind بحيث لا يمكن لصاحب هذا الاتجاه ذهنى او الضمير الحى ان تتأثر احكامه بأى مصالح أو ضغوط تتعارض مع الأمانة والموضوعية (٥) .

ولكن الحكم على مدى توافر هذا الاتجاه ذهنى لدى المراجع يعتبر من الأمور الصعبة المحيرة . اذ يمكن القول بأن الشخص الوحيد الذى في امكانه ان يعرف « ضمير المراجع » أو « اتجاهاه ذهنى » على وجه اليقين هو المراجع نفسه (او المراجع ومساعدوه أحيانا) . فحتى لو أخطأ المراجع في اداء عمله فليس من السهل أحيانا معرفة ما اذا كان هذا الخطأ متعمدا أو غير متعمد .

وقد أطلق على هذا الحياد ذهنى اسم « الحياد الحقيقى » Real independence غير انه لا يكفى ان يكون المراجع محايدا حايادا حقيقيا بينه وبين نفسه ، أذ قد يكون المراجع محايدا ولكن الغير يتصورون انه غير محايد على اساس نظرتهم الظاهرية له .

ومن هنا قد تنشأ مشكلة عدم ثقته . وهذه المشكلة تكون لها خطورتها بالنسبة لعمل المراجع ، لأن تقرير المراجع هو الذى يوفر الثقة في المعلومات التى يتولى مراجعتها (٦) . فاذا انعدمت الثقة في حياد المراجع قد تنعدم الحاجة الى عملية المراجعة نفسها .

وتبدو اهمية هذا الوضع بصفة خاصة في شركات الأموال حيث تنفصل

الإدارة عن الملكية . ويعتمد الملاك أساسا على تقرير مراقب الحسابات (المراجع الخارجى) في تقييم المعلومات المحاسبية / المالية التى تقدمها لهم الإدارة . وقد دعت هذه الأهمية بعض الكتاب الى اعتبار الحياد هو « سبب وجود المراجعة نفسها » (٧) وعلى هذا الأساس يشير ماوتز وشرف الى أنه : « ليس للحياد الحقيقى أى قيمة فعلية اذا لم يقتنع قراء تقرير المراجع بأن هذا الحياد متوافر . لذلك فان الحياد يجب ان يكون حقيقيا كما أنه يجب ان يكون أيضا ظاهرا . » (٨)

ونتيجة لهذا المفهوم فقد بدأت المنظمات المهنية والتشريعات تهتم بهذا الحياد الظاهرى ، ووضعت مجموعة من القواعد المنظمة له ، والتى يمكن اذا توافرت ان تقنع المشاهد بأن الحياد متوافر . وقد اطلق على هذه المجموعة من القواعد اسم « مظاهر الحياد » . The Appearance of Independence

وكان لنمو شركات الاموال وتزايد اهميتها في العصر الحديث اثر بالغ على زيادة الاهتمام بحياد المراجع والقواعد المنظمة لمظاهر الحياد في مختلف الدول . وما زالت الجوانب المختلفة لمقاييس الحياد الظاهرى محلا لجدل ممتد بين اعضاء المهنة .

وتدور المناقشات والدراسات أساسا حول مدى قدرة مقاييس مظاهر الحياد على قياس الحياد الحقيقى ، كما تدور أيضا حول مدى قدرة مظاهر الحياد على الاقتناع بأن الحياد حقيقى وبالتالي دعم الثقة في المراقب .

ثالثا : اثر شركات الاموال على تطور الحياد وتعاضل اهميته

لم يكن الحياد معروفا كمفهوم أساسى وموضع لاهتمام اعضاء المهنة والمرتبطین بها قبل القرن التاسع عشر . ففى تلك الحقبة التاريخية كانت المشروعات صغيرة الحجم وكان عدد عملياتها محدودا ، كما كان الشكل التنظيمى الغالب للمنشآت الخاصة هو المنشآت الفردية وشركات الأشخاص . وفي ظل هذا النوع من المنشآت كانت الملكية لا تنفصل كثيرا عن الإدارة ان لم تكن متحدة في شخص واحد او مجموعة أشخاص في اغلب الاحوال . وكان المراجع الخارجى هو بمثابة خبير مهنى خارجى متخصص يلجأ اليه المالك المدير أساسا كمستشار لفحص الاعمال المحاسبية التى يؤديها العاملون بالمنشأة . (٩) ومع ذلك فقد كان الحياد مطلوبا . ويمكن القول بأن الحياد وقتئذ كان يتمثل في « التقييم العادل للاموال التى يتم مراجعتها دون التأثير بأى ضغوط قد يتعرض لها المراجع من قبل الأشخاص الذين يراجع اعمالهم » . ونظرا لأن سلطة هؤلاء الأشخاص

الذين تراجع اعمالهم سلطة ضعيفة وتأثيرهم قليل ، فقد كان الحياذ متوافرا ، ولم تكن هناك حاجة الى الاهتمام به وتقنيته . كما أن اطراف هذه العلاقة الثلاثية (المراجع — مستخدم المعلومات — الاشخاص المراجعة اعمالهم) كانوا قليلي العدد ، وتأثيرهم على المجتمع ككل محدود . ولذلك لم تكن هناك حاجة الى تدخل الدولة ، كما ان المنظمات المهنية لم تعرف قبل القرن التاسع عشر الا في ايطاليا . (١٠)

وبظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة الى تكوين شركات المساهمة لتدبير الاموال الكبيرة اللازمة للصناعة ، حيث أصبحت الصناعة في حاجة الى رؤوس أموال ضخمة لتوفير التجهيزات الآلية التي أصبحت كبيرة الحجم ومرتبعة التكاليف . ونظرا لصعوبة توفير هذه الأموال بواسطة اعداد قليلة من الافراد فقد اعتبرت شركات المساهمة أنسب وسيلة لتدبير هذه الاموال عن طريق جمع رأسمالها من عدد كبير من المساهمين الذين يمكنهم المساهمة بمبالغ صغيرة يؤدي تجميعها الى توفر رأس المال الكبير المطلوب . وقد شهد القرن التاسع عشر منذ بدايته تزايدا في هذا النوع من الشركات التي كانت معروفة بصورة محدودة قبل ذلك . وكان المشرع البريطاني أول من اهتم بتنظيم الرقابة على هذا النوع من الشركات ، فأصدر قانونا عام ١٨٢٥ يجيز انشاء شركات المساهمة على أن يتم قيد هذه الشركات بسجل خاص ، ثم اصدر عدة قوانين متتالية لتنظيم هذه الشركات بعد ذلك . ومع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين أصبح هذا النوع من الشركات يمثل الشكل الغالب للنشاط التجاري والصناعي في معظم دول العالم .

وتتميز شركات المساهمة بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحدودة للمساهمين ، اذ لا يعتبر المساهم مسئولا الا بقيمة أسهمه . وترتب على ذلك تحكم مجموعة قليلة من أعضاء مجلس الإدارة في مبالغ كبيرة من أموال المساهمين وذلك لان المساهمين — وهم اصحاب المشروع — لا يديرونه بأنفسهم لتعذر ذلك ولكنهم ينتخبون مجلس إدارة يفوضونه عنهم في إدارة الشركة . ولكن للمساهم الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين حيث تعرض عليه نتيجة أعمال الشركة ويبدى رأيه بشأنها ، وتصبح قرارات هذه الجمعية العامة ملزمة لمجلس الإدارة ، مما يعنى ان للمساهمين حق الاشراف على الإدارة ومراقبتها .

وبالرغم من أن حق الرقابة والاشراف مقرر قانونا للمساهمين ، فانه من حيث نطاقه وسبل مباشرته محدود النطاق ، لانهم لا يستطيعون التدخل في الإدارة اليومية التفصيلية للشركة ، حيث لا يتصور منطقيا أن يسمح لعشرات

الألوف من المساهمين بمباشرة الإدارة اليومية لشركتهم أو الاطلاع على تفاصيل سجلاتها المحاسبية ، كما أن تنوع ثقافتهم أو انعدام هذه الثقافة عند بعضهم يجعل القيام بهذه المهام أمرا عسيرا . لذلك أصبح المساهمون يحكمون على نتائج أعمال شركتهم من خلال التقارير المحاسبية المنشورة (الميزانية وحساب الأرباح والخسائر عادة) . ومن هنا برزت الحاجة الى الاستعانة بأداة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص مصادر هذه التقارير المحاسبية وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين بشأنها . وقد اطلق عليهم اسم « مراقبو الحسابات » (المراجعون الخارجيون) . (١١)

وفي بادئ الأمر كان المساهمون يختارون مساهما أو مجموعة مساهمين من بينهم للقيام بأعمال « مراقب الحسابات » حتى لو لم يكن محاسبا متخصصا ونظرا لأن الثورة الصناعية عرفت أولا في بريطانيا وازدهرت بها شركات الأموال قبل غيرها نتيجة لذلك ، فقد كان قانون الشركات البريطانى الصادر عام ١٨٤٤ هو أول قانون يتطلب من هذه الشركات ضرورة « مراجعة قوائمها المالية » سنويا بواسطة مراجع خارجى . واشترط القانون أيضا أن يقوم هذا المراجع بفحص السجلات المحاسبية وابداء رأيه بشأن الميزانية المنشورة للمساهمين .

غير أن هذا القانون لم يشترط أن يكون هذا المراجع متخصصا ، كما لم يتضمن قواعد منظمة لحياده . وفي أغلب الاحوال كان المساهمون يختارون واحدا أو مجموعة مساهمين من بينهم للقيام بهذه المهمة ، وكان مراقب الحسابات في الغالب غير متخصص لندرة عدد المحاسبين / المراجعين القانونيين في ذلك العصر . ثم ألغى قانون الشركات البريطانى الصادر عام ١٨٥٦ هذا النص ، ولم تعد الشركات ملزمة بتعيين « مراقب حسابات » ، واصبح مثل هذا التعيين جوازا . غير أن العادة جرت على هذا التعيين بواسطة المساهمين . وظل الوضع على هذا الحال في بريطانيا حتى تم تعديل قانون الشركات عام ١٩٠٠ واعيد النص الذي يلزم الشركات بضرورة تعيين مراقب حسابات يقدم تقريرا سنويا عن مراجعته للمساهمين . (١٢)

وقد بدأ المساهمون يدركون صعوبة القيام بمهمة مراقب انحسابات لغير المتخصصين ، فلجأوا الى « المحاسبين القانونيين المتخصصين » للقيام بهذه المهمة . كذلك بدأت التشريعات تدرك هذا الوضع وتشترط تأهيلا علميا وخبرة عملية وافية لمن يعين مراقبا للحسابات ، واصبح المساهمون يلجأون الى واحد من هؤلاء المتخصصين ليعين مراقبا للحسابات بحكم القانون .

كما بدأ الاهتمام بحياد مراقب الحسابات ، حتى لا يخضع لآى تأثير يؤثر

على امانته وموضوعيته ، وحتى يبدو انه امين وموضوعى امام المساهمين الذين يعتمدون على تقريره لتقييم القوائم المالية وتحديد درجة ثقتهم فيها .

وبذلك نجد ان انتشار شركات الاموال وما ترتب على ذلك من انفصال الملكية عن الادارة وتحكم مجموعة قليلة من اعضاء مجلس الادارة في اموال غيرهم من المساهمين قد ادى الى تطورات كبيرة أثرت على نشأة الحياذ وتطور مفهومه ، كما ادت الى تزايد اهميته تزايدا كبيرا . فقد اصبح المساهمون يحكمون على نتائج أعمال شركتهم عن طريق ما تنشره الادارة من قوائم مالية دون أن يتمكنوا من معرفة مدى صحة وسلامة هذه القوائم حيث لا يمكنهم القيام بمراجعة مصادر هذه المعلومات وأسس اعدادها . واضطروا الى الاعتماد على مراقب الحسابات في تقييم هذه المعلومات وبالتالي تحديد مدى ثقتهم في هذه المعلومات المحاسبية المنشورة . وينبغى لذلك أن يكون مراقب الحسابات محايدا حتى يمكنهم الاعتماد على رايه ، والا فلا داعى لقيامه بعمله أساسا . وبذلك فان الحياذ يعتبر أساسا حماية للمساهمين . وكذلك نجد ان هناك فئات أخرى خلاف المساهمين تعتمد على تقرير مراقب الحسابات في تحديد مدى ثقتها في هذه المعلومات المحاسبية المنشورة ، ومن أهم هذه الفئات المستثمرون المتوقعون والدائنون والمحللون الماليون .

كما اصبح مراقب الحسابات يقدم خدمات أخرى للمجتمع عن طريق تأكده من عدم وقوع مخالفات معينة .

ولذلك فقد أصبح حياذ المراجع الخارجى ضرورة اجتماعية حماية لكل هذه الفئات من المجتمع ، ومن هنا اضطرت الدولة الى التدخل في هذا الموضوع لضمان هذه الحماية ، وقد تمثل هذا التدخل في شكل تشريعات الشركات والتشريعات المنظمة لأسواق الاوراق المالية (البورصات) . كما تدخلت المنظمات المهنية ايضا واصدرت توصيات متعددة في هذا الشأن تتمثل بصفة أساسية في قواعد آداب وسلوك المهنة (ميثاق شرف المهنة) : Code of Ethics

وقد وضعت هذه القوانين والتوصيات مجموعة من القواعد التى تسعى الى ضمان حياذ مراقب حسابات شركات المساهمة وهى قواعد توضح « مظاهر الحياذ » .

رابعاً : مظاهر الحياد في دول المقارنة

امكن عن طريق الدراسة المقارنة للدول الاربعة تحديد الجوانب الرئيسية التى تتناولها عادة القواعد المنظمة لمظاهر الحياد وهى :

- ١ - تعيين المراقب .
- ٢ - تحديد أتعاب المراقب .
- ٣ - الانتهاء غير العادى لعمل المراقب .
- ٤ - عدم تجديد تعيين المراقب .
- ٥ - السلوك المهني والاتصالات بين المراقب الجديد والمراقب السابق .
- ٦ - حظر الجمع بين عمل المراقب وبعض الوظائف والأعمال .
- ٧ - التأهيل العلمى والخبرة العملية للمراقب .
- ٨ - الخدمات الاستشارية الأخرى .
- ٩ - المصالح المالية ومدى الاعتماد على أتعاب العميل .
- ١٠ - زوال صفة الحياد .

ونوضح في هذا القسم اولا القوانين والاحكام الاساسية المنظمة لمظاهر الحياد في دول المقارنة . ثم نبين كيفية تناولها لكل جانب من هذه الجوانب مع اجراء مقارنات بين الاوضاع في دول المقارنة .

١ - التشريعات المنظمة لمظاهر الحياد

أ - في بريطانيا : ينظم هذه المظاهر بصفة أساسية قانون الشركات الصادر عام ١٩٤٨ والتعديلات التى ادخلت عليه في اعوام ١٩٦٧ و ١٩٧٦ و ١٩٨٠ و ١٩٨١ . وقد لوحظ أن أحكام الشركات قد أصبحت متناثرة بين القانون الأسمى وتعديلاته الأربعة ، لذلك تقرر دمجها كلها في قانون واحد صادر عام ١٩٨٥ بحيث يبدأ سريان مفعوله في أول يوليو ١٩٨٥ . ويعتبر القانون الأخير مجرد تجميع وإعادة صياغة وعرض للقوانين الخمسة السابقة بطريقة إجمالية واضحة . ولا يشمل القانون الجديد أى تغيرات أساسية فيما يتعلق بقواعد الحياد .

ب - في مصر : ينظم هذه المظاهر بصفة أساسية « قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة » رقم

١٥٩ لسنة ١٩٨١ . وقد حل هذا القانون محل القانون السابق رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ . كما ان دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الذي أصدرته نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام ١٩٥٨ قد تناول بعض هذه الجوانب .

ج - في الكويت : ينظم هذه المظاهر القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ في شأن الشركات التجارية وقانون مزاوله مهنة مراقبة الحسابات رقم ٥ لسنة ١٩٨١ (الذي حل محل القانون رقم ٦ لسنة ١٩٦٢ في شأن مزاوله مهنة مراقبة الحسابات المعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٦٥) . كما يجري حاليا اعداد ميثاق شرف لمهنة المحاسبة والمراجعة ، وقد قطع شوطا كبيرا في سبيل استكماله .

د - في الهند : ينظم هذه المظاهر قانون الشركات الهندي لسنة ١٩٥٦ وكذلك قانون المحاسبين القانونيين لسنة ١٩٤٩ .
(Chartered Accountants' Act 1949) (١٣)

٢ - تعيين مراقب الحسابات (١٤)

القاعدة العامة لتعيين مراقب الحسابات هي أن المساهمين هم الذين يعينونه ، وهذه القاعدة مطبقة في الدول الأربع كما يتضح من الجدول رقم (١) . ويكون هذا التعيين لمدة عام واحد ، وهو تعيين دوري سنوي . وتبدأ مدة مراقب الحسابات في كل من بريطانيا ومصر والهند من وقت انتهاء الجمعية العامة للمساهمين التي تم تعيينه بواسطتها الى وقت انتهاء الجمعية العامة السنوية التالية . اما في الكويت فان فترة عمل مراقب الحسابات هي « سنة مالية » يعين مراقبا للحسابات عنها . وهذا الفرق بين الدول الثلاث والكويت في « مدة المراقب » هو فرق شكلي في الالفاظ، اما من الناحية العملية فيمكن اعتبارها نفس المدة بصفة اساسية (الا في بعض الحالات الاستثنائية) .

اما في الحالات الاستثنائية الاخرى التي يتم تعيين مراقب الحسابات عن غير طريق الجمعية العامة للمساهمين فتتمثل في الحالتين التاليتين :

١ - تعيين المراقب الاول للشركة : ويتم تعيين هذا المراقب بواسطة المؤسسين في بريطانيا ومصر والهند وبواسطة الجمعية التأسيسية في الكويت .

ب - التعيين في حالة الخلو العارض لمنصب المراقب : ويقصد بهذا الخلو العارض خلو منصب مراقب الحسابات قبل انتهاء المدة المحددة له ، وقد يحدث هذا نتيجة للاستقالة أو المرض أو الوفاة وما شابه ذلك .

جدول رقم (١) : تعيين مراقب الحسابات

نوع التعيين	سلطة التعيين			
	بريطانيا	مصر	الكويت	الهند
(١) التعيين العادي الدوري (سنويا)	الجمعية العامة للمساهمين لمدة سنة	الجمعية العامة للمساهمين لمدة سنة	الجمعية العامة للمساهمين لمدة سنة مالية	الجمعية العامة للمساهمين لمدة سنة
(٢) تعيين مراقب الحسابات الأول للشركة	المؤسسون قبل أول اجتماع للجمعية العامة ، ويظل شاغلا هذا المنصب حتى انتهاء الاجتماع الأول للجمعية العامة	يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول ، وتختص الجمعية التأسيسية بالمصادقة على اختيار مراقب الحسابات الأول	تنتخب الجمعية التأسيسية مراقبي الحسابات الأولين	يعين مجلس الادارة المراقب بعد تسجيل الشركة بفترة لا تتعدى شهرا . ويظل شاغلا لمنصبه هذا حتى نهاية اجتماع الجمعية العامة السنوي التالي
(٣) التعيين في حالة الخلو العارض لمنصب المراقب قبل انتهاء المدة المحددة	يجوز لمجلس الادارة تعيين مراقب لحين اجتماع الجمعية العامة	اذا لم يكن للشركة في أي وقت لأي سبب مراقب للمسابات تعين على مجلس الادارة اتخاذ اجراءات تعيين المراقب فورا . وبعرض ذلك على الجمعية العامة في اول اجتماع لها .	غير موضح	يعين مجلس الادارة مراقبا للحسابات لحين اجتماع الجمعية العامة ، الا اذا كان الخبر نتيجة استقالة ، ففي هذه الحالة لا يشغل المنصب إلا بواسطة الجمعية العامة للمساهمين

ويجيز القانون البريطاني لمجلس الادارة تعيين مراقب في مثل هذه الحالة لحين اجتماع الجمعية العامة للمساهمين . ويشير القانون البريطاني كذلك الى احتمال انتهاء أعمال الجمعية العامة للمساهمين دون تعيين مراقب للحسابات ، وفي مثل هذه الحالة فان لوزير التجارة ان يعين مراقبا لحسابات الشركة . كما يجيز القانون الهندي لمجلس الادارة ان يعين في مثل هذه الحالات مراقبا للحسابات لحين اجتماع الجمعية العامة ، غير ان القانون الهندي استثنى حالة استقالة المراقب لاحتمال ان تكون هناك مخالفات اقتضت مثل هذه الاستقالة ، وقضى الا يكون تعيين مراقب جديد الا عن طريق الجمعية العامة وذلك في حالة استقالة المراقب الحالي . اما القانون المصري فيوجب على مجلس الادارة تعيين مراقب حسابات في حالة الخلو العارض . في حين لم يتناول القانون الكويتي هذه الحالة .

وبلاحظ ان القانون المصري قد اوجب على مجلس الادارة تعيين مراقب للحسابات في حالة الخلو العارض ، في حين ان القانونين البريطاني والهندي قد جعلوا هذا التعيين جوازا لمجلس الادارة .

نخلص مما تقدم الى ان القاعدة الاساسية هي ان تعيين مراقب الحسابات يكون عن طريق الجمعية العامة للمساهمين . وفي الحالات الاستثنائية مثل حالة المراقب الاول او الخلو العارض فان الضرورة تقتضى وجود مراقب للحسابات . لذلك فان تشريعات الدول الثلاث (بريطانيا ومصر والهند) تقتضى بأن يقوم مجلس الادارة بتعيين مراقب للحسابات . ولكن هذا التعيين يكون مؤقتا ولفترة قصيرة حتى يمكن ان يتم اجتماع الجهة الاصلية للتعيين وهي الجمعية العامة للمساهمين .

٣ - تحديد أتعاب مراقب الحسابات : (١٥)

يوضح الجدول رقم (٢) سلطات تحديد أتعاب مراقب الحسابات في الدول الاربعة . والقاعدة الاساسية المطبقة في تشريعات الدول الاربعة هي ان السلطة التى تعين مراقب الحسابات هي التى تحدد أتعابه . وبذلك فان المساهمين هم الذين يحددون أتعاب مراقب الحسابات بصفة أساسية في حالة انتعيين الدورى العادى بواسطة الجمعية العامة للمساهمين . اما في الحالات الاستثنائية التى يتم تعيين مراقب الحسابات بواسطة جهات اخرى وفقا لما هو موضح بالقسم السابق فان الجهة التى تتولى تعيين مراقب الحسابات هي التى تتولى أيضا تحديد أتعابه . وقد راعى المشرع المصرى وضع حد أقصى لأتعاب مراقب الحسابات بواسطة الجمعية العامة للمساهمين في حالة تفويض مجلس الادارة

جدول رقم (٢) : تحديد أتعاب مراقب الحسابات

الهند	الكويت	مصر	بريطانيا	سلطات تحديد الأتعاب (بما في ذلك المصاريف)
يتم تحديد أتعاب المراقب بواسطة السلطة التي عينته ، ففي حالة المراقب الأول الذي يعينه مجلس الادارة .. يحدد هذا المجلس أتعابه . كذلك تحدد الحكومة المركزية أتعاب المراقب في حالة تعيينها له . وفي حالة التعيين العادي الدوري بواسطة الجمعية العامة للمساهمين فان هذه الجمعية العامة هي التي تحدد أتعابه .	تقدر الجمعية العامة أتعاب مراقب الحسابات .	تحدد الجمعية العامة للمساهمين أتعاب مراقب الحسابات ولا يجوز تفويض مجلس الادارة في تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى .	تحدد السلطة التي عينت مراقب الحسابات أتعابه ، ففي الحالات العادية (التعيين الدوري) تحدد الجمعية العامة للمساهمين أتعابه ، أما في الحالات التي يعين فيها المراقب بواسطة مجلس الادارة او وزارة التجارة فان هذه الجهات هي التي تحدد أتعابه .	

في تحديد اتعابه . ويفترض المشرع المصري في هذه الحالات أن مجلس الإدارة لن يستطيع التأثير على المراقب عن طريق اغرائه برفع اتعابه . غير انه من الواضح ان مجلس الإدارة يستطيع التأثير عن طريق « تخفيض الاتعاب » .

٤ - الانتهاء غير العادى لمدة عمل المراقب

يعين المراقب مراقبا لحسابات الشركة لمدة معينة ، وبانتهاء هذه المدة يكون عمله قد انتهى ، وهذا الانتهاء للمدة يعتبر انتهاء عاديا لمدة عمل المراقب .

وفي بعض الاحيان تنتهى مدة عمل المراقب قبل الموعد المحدد لها . وقد اهتمت التشريعات المنظمة للحياد بهذه الحالات ، وبصفة خاصة في الحالات التى يشك فيها بأن انتهاء العمل يرجع الى مخالفات اكتشفها المراقب . وقد وضع المشرع ضمانات تكفل معرفة المساهمين للاوضاع الحقيقية ، كما تكفل اتاحة الفرصة للمراقب للدفاع عن نفسه وابداء وجهة نظره .

وعلى هذا الاساس يمكن تقسيم حالات الانتهاء غير العادى لمدة عمل المراقب الى مجموعتين :

اولا : حالات انتهاء المدة قبل موعدها دون حدوث شك في وجود مخالفات ادت الى هذا ! لانتهاء :

ومن امثلة هذه الحالات وفاة المراقب ، او مرضه مرضا يمنعه من العمل ، او عدم قبوله العمل بعد صدور قرار تعيينه . ويعتبر خلو منصب المراقب في هذه الحالات خلوا عارضا يقتضى اعادة شغله وفقا للقواعد الموضحة في الفقرة الثانية : « تعيين مراقب الحسابات » .

ثانيا : حالات انتهاء المدة قبل موعدها مع احتمال وجود مخالفات سببت هذا الانتهاء :

وتشمل هذه الحالات حالتين اساسيتين هما : استقالة المراقب ، وعزله . ونوضح الاحكام المتعلقة بكل من هاتين الحالتين فيما يلى :

الحالة الاولى : استقالة المراقب

يشترط القانون الهنـدى في حالة استقالة المراقب الا يعين مراقب جديد عن طريق مجلس الإدارة مثل حالات الخلو العارض الاخرى ، ولكن التعيين يجب ان يكون عن طريق الجمعية العامة للمساهمين ، وللمراقب المستقيل ان يوضح لهذه الجمعية العامة اسباب استقالته ولا سيما اذا كانت راجعة الى وجود مخالفات . (١٦)

أما القانون البريطاني فقد تطلب من المراقب في حالة استقالته أن يرسل خطارا الى الشركة بذلك ، وعليه أن يوضح اما أنه لا توجد مخالفات مسببة لاستقالته تقتضى اطلاع المساهمين والدائنين عليها ، أو أن هناك مخالفات تقتضى معرفة المساهمين والدائنين لها . وعلى الشركة أن ترسل صورة من اخطار المراقب الى وزارة التجارة (مسجل الشركات) خلال اسبوعين من تاريخ استلامه . وفي حالة اشارته الى مخالفات تستوجب معرفة المساهمين بها فان على الشركة أن ترسل صورة الى جميع المساهمين . وللمراقب المستقيل الحق كذلك في طلب اجتماع غير عادى للجمعية العامة للمساهمين لمناقشة ملاحظاته (١٧) أما القانونان المصرى والكويى فلم يتناولوا الاستقالة ، وبذلك تنطبق عليها قواعد الخلو العارض العادية .

الحالة الثانية : عزل المراقب

يعتبر عزل المراقب من الأمور الخطيرة التى استوجبت الاهتمام الخاص . فعزل المراقب قد يكون راجعا لعدم كفاءته أو لاهماله . كما أن العزل قد يكون وسيلة لابعاد المراقب بعد اكتشافه لمخالفات جسيمة .

وقد حرصت تشريعات معظم الدول على معالجة هذه الحالة بحرص وحيطة ، بحيث يكون للمراقب الحق في ايضاح وجهة نظره كاملة أمام المساهمين ونوضح الوضع بالنسبة لكل دولة من دول المقارنة فيما يلى :

(أ) بريطانيا : في حالة طلب عزل المراقب فان على الشركة أن ترسل خطارا الى المراقب المطلوب عزله . وللمراقب في هذه الحالة أن يبين وجهة نظره كتابة في مذكرة تبلغ للشركة . وعلى الشركة أن ترسل صورة من هذه المذكرة الى أعضاء الجمعية العامة للمساهمين قبل الاجتماع .

وفي حالة تأخر وصول المذكرة تتلى في اجتماع الجمعية العامة للمساهمين الذى سيناقش فيه هذا الموضوع . وللمراقب المطلوب عزله حضور هذا الاجتماع والمشاركة في المناقشة لايضاح وجهة نظر المساهمين . كما ان له حق الحصول على صورة من جميع المكاتبات المتعلقة بهذا الموضوع . (١٨)

(ب) مصر : يجوز للجمعية العامة في جميع الاحوال — بناء على اقتراح احد اعضائها — تغيير مراقب الحسابات . وفي هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند اليه من أسباب ، وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة ايام على الاقل ، وعلى الشركة اخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح واسبابه . وللمراقب أن يناقش الاقتراح في مذكرة كتابية تصل الى

الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة ايام على الاقل . ويتولى رئيس مجلس الادارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العامة . وللمراقب في جميع الحالات ان يقوم بالرد على الاقتراح واسبابه امام الجمعية العامة قبل اتخاذ قرارها. (١٩)

(ج) الهند : يجوز للجمعية العامة للمساهمين عزل مراقب الحسابات قبل انتهاء مدته ، وينبغي الحصول قبل ذلك على موافقة الحكومة المركزية على هذا العزل ، ولا توافق الحكومة على العزل الا اذا كانت هناك اسباب قوية تدعو الى ذلك . ومن حق المراقب المعزول تقديم مذكرة كتابية بوجهة نظره ، كما ان له حق حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين التى ستناقش الموضوع ، وله حق المناقشة الشفوية للموضوع .

ويلاحظ ان المشرع الهندي قد جعل العزل اكثر صعوبة من القانونين البريطانى والمصرى ، لانه اشترط موافقة الحكومة الى جانب المساهمين . (٢٠)

(د) الكويت : لم يوضح قانون الشركات الكويتى اجراءات عزل المراقب صراحة . وان كان من الواضح ان الجمعية العامة للمساهمين فى امكانها عزل المراقب . لان من يملك سلطة التعيين يملك سلطة العزل . ولا يكون العزل في هذه الحالة الا عن طريق جمعية عامة غير عادية . وهى التى تجتمع اما بدعوة من مجلس الادارة او بناء على طلب كتابى موجه الى هذا المجلس من عدد من المساهمين يحملون ما لا يقل عن ربع أسهم الشركة . ويجب على مجلس الادارة في هذا الحالة الاخيرة ان يدعو الجمعية العامة للاجتماع بصفة غير عادية خلال شهر من تاريخ وصول الطلب اليه (مادة ١٥٩) . ولا يكون اجتماع الجمعية انعامة غير العادية صحيحا ما لم يخطره مساهمون يمثلون ثلاثة ارباع اسهم الشركة . فاذا لم يتوافر هذا النصاب ، وجهت الدعوة الى اجتماع ثان يكون صحيحا اذا حضر من يمثل اكثر من نصف الاسهم (مادة ١٦٠) .

ويلاحظ ان الجمعية العامة العادية للمساهمين لا تستطيع عزل المراقب لان مدته تكون قد انتهت فاذا ما رغبت في الاستغناء عن خدماته فان القرار يكون في هذه الحالة هو « عدم تجديد مدته » وتعيين مراقب جديد .

٥ — عدم تجديد تعيين المراقب :

يعين المراقب لشغل منصبه هذا لمدة معينة هى عادة سنة واحدة (وفقا لما هو موضح بالتقسيم الثانى : تعيين مراقب الحسابات) . وقد جرت العادة على تجديد التعيين باعتبار ان هذا افضل الاوضاع للشركة وللمراقب نفسه عادة . غير انه بانتهاء مدة المراقب يجوز تجديد تعيينه ، كما يجوز تعيين مراقب غيره ليحل محله .

وقد بدأت التشريعات والمنظمات المهنية تهتم بموضوع عدم تجديد تعيين المراقب لعدة اسباب . فمن ناحية قد يكون عدم التجديد وسيلة لابعاد المراقب لعدم تمثليه مع رغبات الادارة او لوجود مخالفات اكتشفها ويراد طمسها . وقد يكون السبب من ناحية اخرى سلوك غير مهني لمراقب آخر يرغب في الحصول على منصب زميله بهذه الطرق المخالفة لأداب وسلوك المهنة .

ونوضح الوضع بالنسبة لدول المقارنة فيما يلي :

(أ) **بريطانيا :** في حالة تعيين مراقب جديد غير المراقب الذي انتهت مدته تعد الشركة أخطارا خاصا للمساهمين وترسل صورة منه الى المراقب الذي انتهت مدته وصورة اخرى الى المراقب المقترح تعيينه بدلا منه ، وفي هذه الحالة يمكن للمراقب السابق تقديم مذكرة كتابية يشرح موقفه ، وعلى ادارة الشركة توزيعها على المساهمين ، وفي حالة عدم التمكن من توزيعها تقرا على المساهمين في اول اجتماع للجمعية العامة ، وللمراقب الذي تم تغييره الحق في حضور الجمعية العامة للمساهمين ومناقشة الموضوع .

(ب) **: الهند :** تقضى المادة ٢٢٤ من قانون الشركات الهندي بأن مدة مراقب الحسابات يجب أن تجدد دوريا في الاجتماع السنوى للجمعية العامة للمساهمين فيما عدا الحالات التالية :

- ١ - انه غير مؤهل لاعادة تعيينه .
- ٢ - انه اخطر الشركة بأنه لا يرغب في ان يعاد تعيينه .
- ٣ - صدور قرار من الجمعية العامة للمساهمين بتعيين مراقب جديد او بعدم تجديد تعيين المراقب السابق .

(ج) **: الكويت :** لم يتناول قانون الشركات الكويتي هذه الحالة .

(د) **: مصر :** لم يتناول قانون الشركات المصرى هذه الحالة .

٦ - السلوك المهني والاتصالات بين المراقب الجديد والمراقب السابق

اهتمت المنظمات المهنية أيضا بموضوع « عدم تجديد تعيين مراقب الحسابات » وذلك الى جانب اهتمام تشريعات الشركات بهذا الموضوع وفقا لما هو موضح اعلاه ، ويمتد هذا الاهتمام ليشمل حلول مراقب حسابات جديد محل مراقب حسابات سابق بصفة عامة . وينصب هذا الاهتمام على جانبين اساسيين هما :

١ — حرص المنظمات المهنية على آداب السلوك المهني وألا يحصل مراقب على عمل زميل له بأسلوب لا يتفق مع الآداب المهنية ، والا يكون سببا في انتهاء عمل زميله باستخدام هذه الأساليب .

٢ — ضمان عدم وقوع المراقب الجديد في مخاطر قد لا يكون على علم كامل بها . وذلك عن طريق اتصاله بالمراقب السابق ومعرفة أسباب انتهاء عمله واية ملاحظات ذات اهمية يود ابلاغها له .

ونوضح الوضع فيما يلي بالنسبة لدول المقارنة :

(١) بريطانيا : أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز التوصية التالية عام ١٩٦٨ فيما يتعلق بهذا الموضوع :

« — على العضو (المراقب) قبل أن يقبل تعيينه كمراقب — فيما عدا حالة عدم وجود مراقب سابق — الاتصال بالمراقب السابق بعد الحصول على موافقة العميل المتوقع ، فاذا رفض العميل الموافقة فعلى العضو الانسحاب وعدم قبول التعيين . أما اذا قبل العميل فعلى المراقب المطلوب تعيينه الاتصال كتابة بالمراقب السابق والحصول منه على المعلومات التي تمكنه من تحديد موقفه من العرض اما بالقبول او بالرفض .

— على المراقب الذي انتهت مدته أن يطلب من العميل الموافقة على أن يكتب الى المراقب المطلوب تعيينه ، فاذا رفض العميل ذلك فعلى المراقب السابق اخطار المراقب المطلوب تعيينه بذلك ناصحا اياه بعدم قبول العرض ، اما اذا وافق العميل فعلى المراقب السابق ابلاغ زميله بكل المعلومات التي لديه والتي تفيده في تحديد موقفه من العرض اما بالقبول أو الرفض » . (٢١)

(ب) مصر : تقضي المادة التاسعة عشرة من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بأن المحاسب يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة اذا « لجأ الى منافسة زميل في الحصول على عمل يقوم به الاخير عن طريق عرض أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب مقبول » .

اما فكرة اتصال المراقب الجديد بالمراقب السابق فلم يتناولها الدستور المصري المذكور .

(ج) الكويت : يتضمن مشروع ميثاق شرف مهنة المحاسبة والمراجعة القواعد التالية :

١ — لا يجوز للعضو الاتصال بعملاء مراقبي حسابات آخرين بقصد اغرائهم على تعيينه والحصول على خدمات مهنية منه .

٢ — يجب على العضو حال ترشيحه من قبل عميل جديد كان عميلا لغيره ان يستفسر كتابة من مراقب الحسابات السابق بعد الاستئذان من عميله عما اذا كان لديه اعتراضات نتيجة لمخالفة أي قاعدة من القواعد المنصوص عليها في هذا الميثاق ، وعلى مراقب الحسابات السابق ان يرد بعد الاستئذان من العميل على هذا الاستفسار .

(د) **الهند :** يعتبر قانون المحاسبين القانونيين ان مراقب الحسابات قد اخل بالسلوك المهني في مجموعة من الحالات من بينها ما يلي :

١ — قبول ان يعين مراقبا مكان زميل له قبل ان يقوم بالاتصال بالمراقب السابق كتابة .

٢ — قبول ان يعين مراقبا مكان زميل له بأسلوب يتضمن تقديم عروض بأتعاب اقل من المعدل السائد .

٧ — حظر الجمع بين عمل المراقب وبعض الوظائف والاعمال :

حرصت تشريعات الشركات والتوصيات المهنية على الا يكون المراقب في وضع يترتب عليه تعرضه لضغوط من الاشخاص الذين يراجع أعمالهم ، كأن يتولى هؤلاء الاشخاص تعيين المراقب او تحديد اتعابه او عزله — الا في حالات استثنائية — وذلك وفقا لما تم ايضاحه فيما تقدم .

وقد رأت التشريعات والتوصيات انه لا يجوز أيضا ان يشمل عمل المراقب في الشركة نفسها أية وظائف أخرى خلاف عمله كمراقب ، لان ذلك يعرضه لضغوط مادية ومعنوية قد تؤثر على حياده . فلا يجوز ان يعمل المراقب مثلا كموظف او مدير بالشركة التي يراقب حساباتها ، لانه في مثل هذه الحالة اما ان يراجع عملا قام هو نفسه به او عن طريق مرؤوسيه ، او عملا قام به احد رؤسائه (بصفته الأخرى كموظف او كمدير) ... كما ان مثل هذا العمل قد يكون مجرد وسيلة لدفع اتعاب أخرى له خلاف اتعابه كمراقب . وفي جميع هذه الحالات لا يصبح المراقب محايدا او يكون حياده على الاقل مشكوكا فيه من الناحية الظاهرية .

ونوضح الوضع بالنسبة لهذا الحظر في دول المقارنة فيما يلي :

(أ) **بريطانيا :** تقضى المادة ١٦١ من قانون الشركات البريطاني لسنة ١٩٤٨ بأنه لا يجوز تعيين أي شخص من الاشخاص التالية كمراقب لحسابات الشركة :

- ١ — موظف أو مدير يعمل بالشركة .
- ٢ — أى شخص يعمل في خدمة موظف أو مدير بالشركة أو شريك له .
وقد تضمنت المادة ٣٨٩ من قانون الشركات البريطانى الجديد لسنة ١٩٨٥ نفس الاحكام .
- (ب) مصر : تقضى المادة ١٠٤ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأنه لا يجوز الجمع بين عمل المراقب وما يلى :
 - ١ — الاشتراك في تأسيس الشركة .
 - ٢ — عضوية مجلس ادارتها .
 - ٣ — الاشتغال بأى عمل فنى أو ادارى أو استشارى فيها .كما لا يجوز ان يكون المراقب شريكا لأى من هؤلاء أو موظفا لديه أو من ذوى قرباه حتى الدرجة الرابعة .
- كذلك تقضى المادة ١٠٧ من نفس القانون بأنه : « لا يجوز لمراقب حسابات شركة المساهمة قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل بها ان يعمل مديرا أو عضوا بمجلس الادارة ، أو ان يشتغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأى عمل فنى أو ادارى أو استشارى في الشركة التى كان يعمل بها » .
- (ج) الكويت : « تقضى المادة ١٦٢ من قانون الشركات الكويتى بأنه لا يجوز الجمع بين عمل مراقب حسابات شركة المساهمة والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس ادارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأى عمل فنى أو ادارى أو استشارى فيها » .
- كما تقضى المادة ١٨ من قانون مزاوله مهنة مراقبة الحسابات الكويتى بأنه لا يجوز أن يكون مراقب الحسابات رئيسا لمجلس ادارة شركة أو عضوا منتدبا فيها أو عضوا بمجلس ادارتها أو موظفا فيها . وتقضى المادة ١٩ من نفس القانون بأنه لا يجوز أن يكون مراقب حسابات الشركة :
 - أ — شريكا في الشركة أو قائما بأى عمل ادارى فيها .
 - ب — شريكا أو موظفا لدى أحد ممن ذكروا في المادة (١٨) أو في الفقرة السابقة .
 - ج — قريبا حتى الدرجة الرابعة لمن يشرف على ادارة الشركة أو حساباتها .

(د) الهند : يحتوى قانون الشركات الهندي (مادة ٢٢٤ من قانون الشركات الهندي) على نص مشابه تماما لقانون الشركات البريطانى حيث تقضى بأنه لا يجوز تعيين أى شخص من الأشخاص التالية كمراتب لحسابات الشركة :

١ - موظف او مدير يعمل بالشركة .

٢ - أى شخص يعمل في خدمة موظف او مدير بالشركة او شريك له .

ويلاحظ أن احكام القانون الهندي في هذا الشأن هى صورة طبق الاصل من القانون البريطانى . في حين ان القانونين المصرى والكويتى قد توسعا عن القانونين البريطانى والهندي ، حيث شمل حظر الجمع الاشتراك في تأسيس الشركة والأعمال الاستشارية . كما شمل الحظر أيضا الاقرباء حتى الدرجة الرابعة . وبذلك اعتبرت هذه القرابة الوثيقة مؤثرة أيضا نفس تأثير مزاولة العمل المحظور نفسه ، ولعل هذا يرجع الى ان صلات القرابة في المجتمعات العربية المصرية والكويتية أقوى منها في المجتمع البريطانى .

اما الوضع بشأن الأعمال الاستشارية فسيعرض بتفصيل اكبر ، بعد قليل تحت عنوان ٩ « الخدمات الاستشارية الأخرى » .

٨ - التأهيل العلمى والخبرة العملية للمراقب :

في بادىء الامر كان بعض المساهمين غير المتخصصين يكلفون بأعمال مراقب حسابات شركة المساهمة وفقا لما سبق ايضاحه تحت عنوان « أثر شركات الأموال على تطور الحياذ » . غير أنه تبين بعد ذلك ان هذه العملية تحتاج الى شخص على قدر عال من التخصص ، وبدأ الحرص على التأهيل العلمى والعملى لمن يكلف بهذه العملية . وحرصت التشريعات على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمى والخبرة العملية لمن يجوز له العمل كمراتب لحسابات شركات المساهمة ، وذلك حماية للمساهمين من ناحية وللمجتمع من ناحية أخرى باعتبار ان المراقب يؤدي خدمة للمجتمع .

والهدف الأساسى من هذا التأهيل العلمى والخبرة العملية هو ضمان قيام المراقب بوظيفته خير قيام . غير أن هناك هدفا آخر هو « ضمان حياذ المراقب » لأن المراقب اذا كان محاسباً / مراجعاً على قدر كبير من التأهيل العلمى والخبرة العملية فانه أحرص على « الحياذ » وعلى اداء عمله بأمانه وموضوعية . لأن أى خروج على الحياذ سيؤدى الى اساءة الى سمعته المهنية ويؤثر على وضعه في المجتمع وعلى عمله أيضا كمحاسب / مراجع قانونى

ممتن . وقد اطلق ماوتز وشرف على هذا الجانب اسم « الحياد المهني » .
Profession-Independence (٢٢) ويشير مويزر Moizer الى ان مراقب الحسابات يجب ان يكون قادرا مهنيا على أداء عمله بكفاءة وعلى مستوى أخلاقي يمكنه من استخدام هذه الكفاءة استخداما سليما وبطريقة تبدو واضحة تستخدم معلومات المراجعة لضمان ثقتهم في هذه المعلومات . (٢٣)

ونوضح الوضع بالنسبة لدول المقارنة فيما يلي :

(أ) **بريطانيا :** يشترط قانون الشركات البريطاني فيمن يعين مراقبا ان يكون شخصا طبيعيا ، وأن يكون عضوا في إحدى المنظمات المهنية المعترف بها من وزارة التجارة (مادة ١٣ من قانون ١٩٧٦ ومادة ٣٨٩ من قانون ١٩٨٥) . وهى أربعة جامعات (إنجلترا وويلز — اسكتلندا — أيرلندا — المحاسبون المعتمدون) .

ويلاحظ ان المنظمات المذكورة تعمل على ضمان كفاءة اعضائها بما تعقد من امتحانات وما تضعه من قواعد للتأهيل العلمى والخبرة العملية وكذلك ما تصدره من توصيات ملزمة لأعضائها وما تعقده من دورات تدريبية .

(ب) **مصر :** يشترط قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة المصرى (رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١) فيمن يزاول المهنة ان يكون اسمه مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين . وجعل درجة البكالوريوس الجامعية (او ما يعادلها) هى الحد الأدنى للراغبين الجدد في الانخراط في سلك المهنة . واشترط خبرة عملية قدرها ثلاث سنوات للتحويل من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين الى جدول المحاسبين والمراجعين . كما راعى القانون المذكور خطورة عمل مراقب حسابات شركات المساهمة ، فاشتراط ان تتوافر فيه شروط اضافية، هى : ان يكون عضوا في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المنشأة على غرار المجمع البريطانية) ، او ان يكون قد زاول المهنة لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات بهذه الصفة (أى بعد ثماني سنوات على الأقل من حصوله على البكالوريوس) .

(ج) **الكويت :** يشترط قانون مزاولة مهنة مراقبة الحسابات الكويتى (مادة ٢) فيمن يقيد في سجل مراقبى الحسابات عدة شروط ، من بينها مايلي :

١ — ان يكون شخصا طبيعيا .

٢ — ان يكون حاصلا على شهادة البكالوريوس في المحاسبة من جامعة

الكويت او من احدى الجامعات او المعاهد العليا المعادلة ، وأن يكون عضواً في احدى جمعيات المحاسبين التي يصدر بها قرار من وزير التجارة والصناعة .

٣ — أن يكون له مدة خبرة عملية بعد حصوله على المؤهل العالي قدرها سبع سنوات بالنسبة لمراقبي حسابات البنوك وشركات التأمين والشركات المالية ، وخمس سنوات بالنسبة لمن عداهم .

٤ — أن يجتاز امتحان مزاولة مهنة مراقبة الحسابات . وتنظم مواد قواعد واجراءات هذا الامتحان وميعاد انعقاده بقرار من وزير التجارة والصناعة .

(د) الهند : تقضى المادة ٢٢٦ من قانون الشركات الهندى بأنه يشترط في مراقب الحسابات ان يكون « محاسباً قانونياً » وفقاً لاحكام قانون المحاسبين القانونيين الهندى لسنة ١٩٤٩ . ويشترط هذا القانون تأهيلاً علمياً وخبرة عملية على نمط التأهيل العلمى والعملى في بريطانيا . كما يشترط ان يكون عضواً في « مجمع المحاسبين القانونيين بالهند » .
Institute of Chartered Accountants of India

٩ — الخدمات الاستشارية الأخرى

مراقب الحسابات في شركات الاموال قطاع خاص (مجال هذه الدراسة) هو عادة محاسب / مراجع قانونى . . . أى مرخص له قانوناً بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة لحسابه الخاص . وبذلك فهو يمارس هذه المهنة عادة عن طريق مكتب خاص لاعمال المحاسبة والمراجعة .

وتتراوح أحجام هذه المنشآت المهنية الخاصة من مكاتب خاصة لفرد واحد الى منشآت عالمية بالغة الضخامة والأهمية ، بالغة الشهرة ، وتضم أعداداً كبيرة من العاملين والمحاسبين .

وبمارس المحاسب / المراجع أياً كان حجم نشاطه عادة عدة اعمال مهنية أخرى خلاف أعمال مراقبة الحسابات ، أهمها عادة اعمال الاستشارات لحل مشاكل محاسبية او تصميم نظم محاسبية واعمال الاستشارات الضريبية . كما بدأت هذه المنشآت المحاسبية تتوسع في مجال هذه الاعمال بحيث تشمل مجالات جديدة مثل الاستشارات الادارية والاستشارات الخاصة بنظم المعلومات المرتكزة على الحاسب الالى . وفي بعض الحالات يتولى مكتب المحاسب / المراجع التسجيل في السجلات المحاسبية الخاصة بالعميل ، ويكون ذلك عادة بالنسبة للمنشآت صغيرة الحجم التى لا ترغب في توظيف محاسبين داخليين

للقيام بالاعمال المحاسبية .

ويطلق على هذه الاعمال كلها عادة اصطلاح « خدمات خلاف خدمات المراجعة » Non-Audit Services

ويثور الجدل حول مدى حياد المراقب عند قيامه بأداء « خدمات خلاف خدمات المراجعة » لنفس المنشأة التي يعمل مراقبا لحساباتها . فهل يصبح المراقب في ذه الحالة محايدا ؟ وهل يعتبر الغير من مستخدمي معلومات المراجعة أن المراقب محايدا ويقتون في رأيه ؟ أو تهتز هذه الثقة ؟ وقد ثار الجدل حول هذا الموضوع في العالم الغربي منذ سنوات طويلة ، وما زال هذا الجدل مستمرا حتى الان . (٢٤)

وقد ثار هذا الجدل في الولايات المتحدة بصفة خاصة ، حيث أصدرت لجنة بورصة الاوراق المالية عدة توصيات توضح قلقها الشديد بسبب احتمالات تأثير هذا النوع من الخدمات على حياد المراقب . وبالرغم من ذلك فقد ترك الموضوع أساسا للتقدير الشخصي للجهات المعنية (المراقب - مجلس الادارة - المساهمين) التي طلبت منها اللجنة دراسة حالات الخدمات خلاف المراجعة المقترحة تكليف المراقب بها لتحديد ما اذا كان سيكون لها تأثير على الحياد . ومع ذلك فقد رأت اللجنة ان على المنظمات المهنية والجهات المعنية التصرف وإيجاد حلول لهذا الموضوع حتى لا تضطر الى التدخل باستخدام التشريع . (٢٥)

كما تدخل مجمع المحاسبين الامريكى وحظر على اعضائه القيام ببعض انواع الخدمات خلاف المراجعة للشركة التي يراقبون حساباتها وهى : (٢٦)

- ١ - تشغيل المديرين
- ٢ - استفتاءات للرأى العام
- ٣ - خدمات الاندماج والانفصال
- ٤ - الاختبارات النفسية
- ٥ - الخدمات الاكتوارية لشركات التأمين .

ويميل عدد كبير من الكتاب الامريكيين الى التفرقة بين حالة قيام المراقب بهذه الخدمات كموظف (او عمل مشابه) وبين القيام بهذه الخدمات كمستشار خارجى ، ففي الحالة الاولى يعتبر المراقب غير محايد في حين يعتبر محايدا في الحالة الثانية . كما اتجه بعض الكتاب الى التفرقة بين حالة قيام مجموعة المراجعة بالخدمات « خلاف المراجعة » وهنا يكون حيادهم منقوصا ، وبين قيام مجموعة أو ادارة أخرى بنفس مكتب المحاسبة والمراجعة بهذه الاعمال حيث يجوز اعتبار المراقب محايدا . (٢٧)

ونوضح فيما يلى الوضع بالنسبة لدول المقارنة :

(أ) بريطانيا : لا يحظر القانون البريطانى الجمع بين عمل المراقب والقيام بخدمات خلاف المراجعة لنفس الشركة . ولكن اذا ترتب على اداء هذه الخدمات زيادة درجة اعتماد المراقب على اتعاب العميل فانه سيؤدى الى وضع مختلف سيوضح في القسم التالى .

ولكن مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز اصدر عام ١٩٧٩ توصيات مرشدة للسلوك المهني اوضح بها نفس الفكرة الامريكية . حيث تتيج هذه القواعد لمراقب الحسابات القيام بخدمات اخرى خلاف المراجعة بشرط الا تمتد مزاوله هذه الخدمات بحيث يتخذ المراقب قرارات ادارية او يقوم بوظائف ادارية . (٢٨)

(ب) الهند : لا يحظر القانون الهندى الجمع بين عمل المراقب وبين القيام بخدمات خلاف المراجعة ، ولكنه يشترط ايضا اح الاتعاب التي يحصل عليها المراقب من الشركة في بند مستقل موضح بالتفصيل التالى :

- ١ — ما يحصل عليه من اتعاب بصفته « مراقب حسابات » .
- ٢ — ما يحصل عليه من اتعاب بصفته مستشارا او بأى صفة اخرى فيها يتعلق بالجوانب التالية :

- (أ) شؤون الضرائب .
- (ب) شؤون قانون الشركات .
- (ج) خدمات ادارية .
- ٣ — أية مبالغ اخرى يحصل عليها .

اما مجمع المحاسبين الهندى فقد اوصى ان توضح اتعاب الخدمات الاخرى وفقا للتبويب التالى :

- ١ — خدمات ضريبية .
- ٢ — شؤون قانون الشركات .
- ٣ — خدمات ادارية .
- ٤ — مراجعة داخلية .
- ٥ — أى خدمات اخرى (٢٩)

(ج) الكويت : تقضى المادة ٢٠ من قانون مزاوله مهنة مراقبة الحسابات بأنه « لا يجوز لمراقب الحسابات ان يشتغل بأية مهنة أخرى تتعارض مع مهنة مراقبة الحسابات وبوجه خاص القيام بالاعمال الآتية :

- ١ — الاعمال الاستشارية والخبرة غير المحاسبية .
- ٢ — اعمال الترويج لتأسيس الشركات .
- ٣ — مسك الحسابات واعداد الحسابات الختامية والميزانية .
- ٤ — ان يقوم بأعمال الدعاية لمكتبه أو أن يسعى للحصول على أى عمل عن طريق مخل بكرامة المهنة » .

وبذلك نجد ان هذا القانون قد منع قيام المراقب بمزاولة الخدمات خلاف المراجعة اطلاقا ، أى حتى لو كانت هذه الخدمات لمنشأة أخرى خلاف تلك التى يعمل مراقبا لحساباتها . غير أن بعض أعضاء المهنة يعتقدون أن المشرع — خلافا لظاهر النص — كان يقصد حظر الجمع بين هذه الخدمات والعمل كمراقب لحسابات نفس الشركة فقط ولم يقصد منعه من مزاولتها بصفة عامة في حالة عدم كونه مراقبا لحسابات الشركة .

(د) مصر : تحظر المادة ١٠٤ (من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١) الجمع بين عمل المراقب وبين الاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس ادارتها أو الاشتغال بأى صفة بأى عمل فنى أو ادارى أو استشارى فيها . كما تقضى المادة ١٠٧ من نفس القانون بأنه لا يجوز لمراقب الحسابات مزاوله مثل هذه الاعمال في الشركة التى كان يعمل مراقبا لحساباتها قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه لهذا العمل .

ويمكن اعتبار مصطلح « الاشتغال بأى صفة » يقصد به جميع الخدمات خلاف المراجعة . وبذلك نجد ان المشرع قد حظر على المراقب الجمع بين هذه الاعمال وبين العمل كمراقب لحسابات الشركة . ويمتد هذا الحظر لمدة ثلاث سنوات بعد تركه مراقبة الحسابات .

١٠ — المصالح المالية ومدى الاعتماد على أتعاب العميل

بدأت المنظمات في الاهتمام بالجانب المالى للعلاقة بين المراقب وعميله ، فبدأت تصدر بعض التوصيات التى تتطلب ألا يكون المراقب مالكا لاسهم الشركة التى يراقب حساباتها والا تمثل الاتعاب التى يحصل عليها من العميل نسبة كبيرة من أتعابه الاجمالية . والهدف من ذلك هو أن يكون المراقب من القوة بحيث

يستطيع ابداء رايه بأمانة وموضوعية حتى لو كان الرأى في غير صالح عميله دون ان يخشى اثر ذلك عليه ودون أن يكون لانتهاء صفته كمراقب تأثير كبير على وضعه المالى .

ونوضح الوضع بالنسبة لدول المقارنة فيما يلى :

(١) بريطانيا : اوضح مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز عام ١٩٧٩ في توصيات مرشدة للسلوك المهني ما يلى : (٣٠)

١ — على مراقب الحسابات مراعاة الا تزيد نسبة الاتعاب التى يحصل عليها من عميل واحد على ١٥٪ من اليراد الاجامنى لمكتب المراقبة .

٢ — لا يجوز للمراقب أن يكون له مصلحة مادية جوهرية في الشركة التى يتولى مراقبة حساباتها ، بحيث لا يمتلك أسهما لهذه الشركة الا في بعض الحالات الاستثنائية .

وتشمل هذه الحالات الاستثنائية بعض الحالات التى يشترط القانون فيها أن يكون المراقب مالكا لعدد معين من الاسهم او الحالات العارضة كأن يرث المراقب أسهما او يتزوج من مالكة اسهم . وعليه في مثل هذه الحالات ايضاح الملكية صراحة في القوائم المالية او تقرير مجلس الادارة المنشور .

٣ — لا يجوز ان يقرض العميل او يقترض منه .

(ب) الهند : يقضى قانون المحاسبين القانونيين الهندى بأن المراقب يعتبر قد ارتكب سلوكا غير مهني اذا اوضح رايه في تقريره عن منشأة يمتلك فيها مصلحة مالية جوهرية ، الا اذا اوضح تفاصيل هذه المصلحة المالية صراحة في تقريره . (٣١)

(ج) الكويت : يقضى مشروع ميثاق شرف مهنة المحاسبة والمراجعة الكويتى بأنه : « لا يجوز للعضو ابداء رأى في البيانات المحاسبية لأية مؤسسة اذا كان له أو لأحد أقاربه حتى الدرجة الرابعة أو لمؤسسة أخرى يشترك فيها العضو أو يعمل بها مصلحة مادية جوهرية حالية أو مستقبلية تتعلق برأسمال الشركة أو الثروة الخاصة لصاحب المصلحة » .

(د) مصر : تقضى المادة الثامنة عشرة من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصرى السابق الاشارة اليه بأن المحاسب والمراجع يعتبر مخرلا بأداب وسلوك المهنة اذا وقع بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون ان يشير صراحة الى وجود هذه المصلحة .

١١ - زوال صفة الحياد

أحيانا تزول صفة الحياد من المراقب بعد تعيينه وقبل انتهاء مدته . وهناك أمثلة عديدة للحالات التي يمكن أن يزول فيها حياد المراقب (الظاهري) ، فيمكن مثلا أن يعين المراقب مديرا بالشركة أو يتزوج من عضوة مجلس إدارة ، أو ما شابه ذلك .

وفي مثل هذه الحالات ينبغي على المراقب أن يستقيل ، اذ لا يجوز له مزاولة العمل وهو غير محايد ، فهو أشبه في ذلك بالقاضي الذي ينبغي أن يكون دائما محايدا حتى يصدر حكمه النهائي .

وبالمثل لا يمكن للمراقب أن يصدر حكمه (رأيه) في تقريره ما دام غير محايد حتى لو كان قد فقد حياده منذ فترة قصيرة .

ومن الواضح ان الحل في مثل هذه الحالات واضح لا يحتاج الى تشريع خاص ، فما دام المراقب قد قبل العمل كمراقب لحسابات الشركة فمن الواجب عليه الا يقبل مثلا أى منصب يتعارض مع حياده قبل انتهاء مدته (في بريطانيا والكويت والهند) وقبل مضي ثلاث سنوات من تركه العمل (مصر) . غير أن الظروف قد تنشأ وتؤدي الى أن يصبح غير محايد ، وهنا ينبغي عليه اصلاح الوضع .

ونوضح فيما يلي الوضع بالنسبة لدول المقارنة :

(أ) **بريطانيا :** أوصى مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز بأن على المراقب عدم قبول أى وظيفة أو عمل يتعارض مع حياده . وفي حالة نشأة مثل هذا التعارض فإن على المراقب اعلام جميع الاطراف المعنية بالوضع الذى نشأ ثم العمل على اصلاحه والقضاء على هذا التعارض بأسرع ما يمكن . (٣٢)

(ب) **الهند :** تقضى المادة الثامنة من قانون المحاسبين القانونيين الهندي بأنه على المراقب في حالة تعرضه لاحدى حالات نواقض الحياد ان يخلى منصبه كمراقب لحسابات الشركة . (٣٣)

(ج) **الكويت :** لم يتناول المشرع الكويتي او مشروع دستور المهنة هذه الحالة . وبذلك فان القاعدة العامة تنطبق حيث ينبغي على المراقب في مثل هذه الحالة ازالة موانع الحياد مع اعلام كافة الاطراف بالوضع الجديد .

(د) **مصر :** لم يتناول المشرع المصري ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة هذه الحالة . وبذلك فان القاعدة العامة تنطبق وفقا لما هو موضح فيما تقدم .

خامسا : تحليل للصورة الشاملة

(١) ملامح الصورة الشاملة :

يمكن من خلال التجميع والعرض والتحليل انذى تم في القسم السابق تكوين صورة شاملة لمظاهر الحياد في الدول الأربع موضع المقارنة .

ولعل اول ما يلفت النظر هو التشابه الكبير بين القواعد المنظمة لمظاهر الحياد في الدول الاربع ، حيث نجد أن معظم هذه القواعد مطبقة بنفس الأسس تقريبا في الدول الاربع ، وذلك فيما عدا بعض الاستثناءات . ويمكن ايضاح اهم ملامح هذه الصورة الشاملة فيما يلى :

١ — تحرص هذه القواعد على ضمان تقوية سلطة المراقب قبل مجلس الادارة الذى يتولى المراقب مراقبة اعماله المحاسبية / المالية . ولذلك فان القاعدة الأساسية المطبقة هى ان السلطة التى تتحكم في تعيين المراقب وتحديد اتعابه وعزله أو عدم تجديد تعيينه اذا اقتضى الأمر هى سلطة المساهمين عن طريق الجمعية العامة للمساهمين ، وذلك فيما عدا بعض الاستثناءات التى تقتضيها الضرورة العملية ، مثل حالة المراقب الأول أو الخلو انعارض لمنصب المراقب . ومع ذلك فان التعيين في مثل هذه الحالات الاستثنائية يكون عادة لفترة قصيرة مؤقتة ريثما يجتمع المساهمون اصحاب الحق الاصيل في التعيين في شكل جمعية عامة لاتخاذ القرار الذى يروونه في هذا الشأن .

٢ — تحرص القواعد على الاتمكن الادارة من عزل المراقب أو اجباره على الاستقالة أو عدم تجديد تعيينه نتيجة لاكتشافه لأخطائها دون علم من المساهمين . لذلك تراعى ضمان معرفة المساهمين بكافة التفاصيل ، وتعطي التشريعات للمراقب الحق في ايضاح وجهة نظره كاملة للمساهمين قبل ان يتخذوا قرارهم في هذا الشأن .

٣ — تحرص التشريعات ايضا على الا يجمع المراقب بين عمله كمراقب وبين أى عمل من أعمال ادارة الشركة أو العمل بها ، وذلك حتى لا يتولى فحص أعمال قام بأدائها أو يتقاضى اتعابا أخرى عنها من الادارة تكون وسيلة ضغط حتى لا يتأثر حياده نتيجة لذلك . وقد اختلف الحظر في بعض التفاصيل ، غير أن الهدف الاساسى واحد ، وهو عدم قيام المراقب بمراجعة أعمال قام بأدائها هو نفسه أو أحد المقربين اليه أو أحد من ذوى السلطان عليه (بحكم قيامه بعمل خلاف عمل المراقب) أو حصوله (أو المقربين اليه) على اتعاب من الادارة خلاف اتعابه كمراقب تكون وسيلة ضغط عليه .

٤ — تحرص المنظمات المهنية على أن يكون وضع المراقب قويا عند جميع الاطراف بما في ذلك المساهمين انفسهم ، وذلك عن طريق ضمان قدر واف من التأهيل العلمى والخبرة العملية للمراقبين . الى جانب توصياتها بالا يكون للمراقب مصلحة مالية جوهرية في الشركة التى يراقب حساباتها ، والا يكون اعتماده على اتعاب عميل واحد اعتمادا كبيرا بالنسبة لمجموع ايراداته . كما اشترطت ايضا في هذا الشأن الا يقرض الشركة او يقترض منها .

٢ (الفروض السلوكية الاساسية :

يلاحظ من العرض السابق للصورة الشاملة ومن العرض التفصيلى ، ان الفكرة الاساسية للقواعد المنظمة لمظاهر الحياد هى ان المراقب ينبغى ان يكون قويا امام ادارة الشركة ، وتستمد هذه القوة من المساهمين . ويمكن القول بأن هذا الاتجاه ينبنى على الفروض السلوكية التالية :

فرض (١) : لا يستطيع المراقب ان يكون محايدا وان يؤدي واجبه بأمانه وموضوعية الا اذا كان قويا امام ادارة الشركة .

فرض (٢) : أن قوة المراقب تستمد اساسا من المساهمين .

فرض (٣) : يتمثل ضعف المراقب البشرى في رغبته في الحصول على وظيفة المراقب وفي تقاضي الاتعاب التى تعود عليه منها ، ولذلك فهو يرغب في الاستمرار في المحافظة على وضعه كمراقب للشركة .

فرض (٤) : في حالة تعرض منصب المراقب أو اتعابه لخطر من قوة ما تستطيع التأثير عليها فان المراقب يكون في مركز ضعيف قد يؤدي الى تنازله عن حياده مقابل ازالة هذا الخطر .

فرض (٥) : تزداد قوة المراقب (قبل كل من الادارة والمساهمين) وقدرته على اداء واجبات وظيفته بأمانة وموضوعية — اذا كان مؤهلا تأهيلا علميا وعمليا كافيا ، واذا كان اعتماده المالى على عميله قليلا .

٣ (تحليل الفروض السلوكية :

يلاحظ ان هذه الفروض الاساسية للسلوك الانسانى تفترض ان السلوك الانسانى لمراقب الحسابات سيتم وفقا لها (٣٤) وبالتالي فهى تبني رد الفعل على هذا الأساس . ورد الفعل هنا هو القواعد المنظمة لمظاهر الحياد .

وتحدث المفارقات في بعض الاحيان اذا لم يكن الفرض سليما ، أو اذا كان

الفرض سليما ولكن السلوك يمثل حالة استثناء من القاعدة العامة . كما أن هناك درجات مختلفة من التفاوت في السلوك الانساني بين مجتمع وآخر ، وذلك وفقا لاختلاف القيم Values بين هذه المجتمعات . وبالتالي فإن هناك ايضا اوجه تشابه في هذا السلوك .

ولاختبار الفروض النظرية فإن علماء السلوك يلجأون عادة الى اجراء دراسات ميدانية لتحديد مدى قبول الفرض او رفضه . وقد شهدت الولايات المتحدة في السنوات الاخيرة مجموعة من الدراسات الميدانية لاختبار جوانب سلوكية مختلفة للحياد (٣٥) . كما شهدت كل من بريطانيا (٣٦) والمانيا الغربية (٣٧) بعض هذه الدراسات .

ويقتصر مجال دراستنا في هذا البحث على التحليل المنطقي لهذه الفروض . ويلاحظ ان الفروض الاربعة الاولى تقوم على اساس المصلحة المادية / الاقتصادية للمراقب . فهي تفترض ان المراقب حريص على مصلحته المادية / الاقتصادية ، التي تتمثل في حصوله على وظيفة المراقب ، وبقائه في هذا المنصب الذي يدر عليه اتعابا هي الهدف الاساسي من قيامه بهذا العمل . وان أي سلطة قوية تؤثر على هذا الهدف الاساسي تكون قادرة على زعزعة حياده والتأثير عليه . ونظرا لان ادارة الشركة هي الجهة التي تخضع لرقابة المراقب اساسا ، لذلك فقد حرصت التشريعات المبنية على هذه الفروض على ضمان الا يخضع المراقب لسلطانها . والفكرة الاساسية هي ان المراقب يخضع اساسا لسلطان المساهمين ويستمد منهم قوته التي تمكنه من فحص أعمال الادارة بأمانة وموضوعية ، ثم تقديم تقريره الى المساهمين دون ان يتأثر بأي ضغوط من الادارة . وبذلك فان الصورة هنا هي ان المراقب مندوب المساهمين في الرقابة على ادارة المشروع حيث يستمد من هؤلاء المساهمين قوته ويرفع اليهم نتيجة عمله .

غير انه يلاحظ ان الفرض الخامس يتجه اتجاهها مخالفا للفروض الاربعة السابقة ، اذ يهدف هذا الفرض الى تقوية المراقب قبل المساهمين انفسهم . وقد انعكس ذلك اساسا على فكرة الا يكون للمراقب مصلحة مالية جوهرية في الشركة التي يراقب حساباتها ، والا تمثل الاتعاب التي يحصل عليها نسبة كبيرة من اتعاب المراقب . ومقتضى ذلك ان المراقب اذا لم يكن معتمدا ماليا على الشركة اعتمادا كبيرا فانه يكون محايدا تجاه الجميع بما في ذلك المساهمين . ويمكن ان يكون بهذه الصفة مندوبا للمجتمع لا مجرد مندوب للمساهمين .

ولا شك ان هناك تعارضا واضحا بين الفرض الخامس وبين الفروض

الأربعة الأولى ، ويمكن إيجاز هذا التعارض فيما يلي :

١ — يجمع المراقب بين صفتين هما « مندوب المجتمع » (وفقا للفرض الخامس) و « مندوب المساهمين » (وفقا للفروض الأربعة الأولى) . فما وضعه إذا حدث تعارض بين الصفتين ؟ وما الجهة الأساسية التي يوجه إليها تقريره ويعرض معلوماته عليها ؟ إذ من المعروف ان لكل جهة متطلبات لمعلومات معينة قد تختلف عن الأخرى .

لا شك ان ذلك قد يؤدي الى صعوبات فنية تعترض المراقب في أداء عمله .

٢ — يقوم الفرض الخامس على اساس ان المراقب اذا لم يكن مالكا لاسهم ذات قيمة كبيرة في الشركة ولم تكن الاتعاب التي يحصل عليها من الشركة تمثل نسبة كبيرة من اتعابه الاجمالية فانه يصبح قويا امام الجميع ومنهم المساهمون .

ولا شك ان هناك تعارضا واضحا ، لان المراقب يستمد سلطته من المساهمين الذين يعينونه ويحددون اتعابه ويستطيعون عزله او عدم تجديده تعيينه ، وهو حريص على وظيفته واتعابه (الفروض الأربعة الأولى) . وبذلك فان المراقب ما زال ضعيفا امام المساهمين وله مصلحة مالية يحصل عليها منهم هي اتعابه عن عملية مراقبة الحسابات .

رابعا : الخلاصة وبعض التوصيات المقترحة :

يمكن ان نخلص الى القول الى ان هناك تعارضا بين الفروض الأساسية التي تنبنى عليها مظاهر الحياد ، حيث ينظر الى المراقب على اساس صفتين اساسيتين هما : « مندوب المساهمين » و « مندوب المجتمع » دون ان يكون المراقب في وضع يسمح له بأن يكون مندوبا محايدا للمجتمع لخضوعه لسلطان المساهمين وفقا لما تقدم .

ومن هنا أصبح على الباحثين والمشرعين والمنظمات المهنية أن يعيدوا النظر في وضع مراقب الحسابات هل هو مندوب للمجتمع أم هو مندوب للمساهمين .

من الواضح ان النظرة الغالبة لمراقب الحسابات هي انه مندوب المساهمين كما يبدو بوضوح من التطور التاريخي السابق عرضه ، ومن معظم التشريعات والقواعد المنظمة لمظاهر الحياد ، التي تؤكد هذه الصفة .

غير ان النظرة الى المراقب كمندوب للمجتمع تنبع اساسا من المنظمات المهنية التى تنظر اساسا الى حياد المراجع على انه مسألة ضمير مهني اكثر من كونه « مظاهر » . ومع ذلك فان هذه المنظمات لم تكثف بالاشارة الى الاتجاه الذهني للضمير ، ولكنها حاولت ايضا وضع مظاهر للمصلحة المالية ادت الى هذا التعارض في الفروض الاساسية .

وفي ضوء كل ما تقدم يوصي الباحث بما يلي :

١ — الاتفاق بين كافة المهتمين والمختصين على صفة واحدة للمراقب اساسا : اهو مندوب المجتمع أم مندوب المساهمين ؟

٢ — يترتب على هذا التحديد جوانب عديدة ، فاذا كان المراقب اساسا مندوب المساهمين بقيت معظم التشريعات كما هى على الاقل في المرحلة الحالية . واذا كان يراد له دور اجتماعي فرعى محدود في حدود دوره الاساسي كمندوب للمساهمين حدد هذا الدور بدقة ، فيمكن مثلا ان يكون مسئولا عن تتبع مخالفات مالية أو ضريبية معينة ، وما عدا ذلك من الوظائف الاجتماعية يمكن تكليف جهات أخرى بها مع مراعاة عوامل التنسيق وعدم التكرار .

٣ — اذا اريد ان يكون المراقب « مندوب المجتمع » ... فسوف يختلف الوضع تماما لانه سيصبح ايضا رقيباً على المساهمين . وبالتالي يفضل ان يكون تعيينه وتحديد اتعابه وعزله بواسطة سلطة أعلى من المساهمين كالخكومة او السلطة التشريعية او المنظمات المهنية . وفي مثل هذه الحالة قد يحدث اختلاف في اسلوب ادائه لعمله وفي طريقة عرضه لمعلومات المراجعة التى يقدمها .

٤ — قبل الوصول الى هذا التحديد الواضح ينبغي القيام بالمزيد من البحوث الميدانية لالقاء المزيد من الضوء على جوانب مختلفة لهذا الموضوع وابرزها الفرض الشائع بأن مجلس الادارة هو الذى يتحكم عادة في المساهمين بعكس الوضع المفروض والذي يهدف اليه المشرع والذي بنيت عليه الفروض الاربعة الاولى .

وبذلك يمكن أن تؤدي هذه الخطوات الى وضع افضل وفلسفة اوضح لهذه المهنة الهامة في هذا المجال الحيوى .

وآمل ان يكون هذا البحث خطوة في هذا السبيل .

الهوامش

(١) استخدمت في هذا البحث اصطلاح « مراجع » و « مراجعة » للتعبير عن اصطلاح Auditor - Auditing وهى الاصطلاحات المستخدمة في مصر بصفة اساسية والاكثر شيوعا في العالم العربى . غير ان هناك اصطلاحات مختلفة تستخدم في عدة دول عربية اخرى هى « مدقق » و « وتدقيق » لتؤدى نفس المفاهيم .

انظر على سبيل المثال :

استاذ صبيح الطحان : « اصول تدقيق الحسابات » (بغداد ، ١٩٧٤) .

(٢) اعتبر الكثير من كتاب القانون ان كلا من شركتى التوصية بالاسهم وذات المسئولية المحدودة من بين شركات الاموال . الا ان البعض الآخر يرى ان هذه الشركات ذات طبيعة مختلطة لانها تتضمن بعض خصائص شركات الاشخاص وفي نفس الوقت تتضمن بعض خصائص شركات الاموال . ولا أود التوسع في دراسة هذا الموضوع لأنه موضوع قانونى أكثر منه محاسبى ويخرج ايضا عن نطاق هذا البحث . ويمكن الرجوع الى تفاصيله في كتب القانون .

انظر على سبيل المثال :

— الدكتور ثروت عبد الرحيم : « القانون التجارى المصرى »

(القاهرة : دار النهضة العربية ، ١٩٧٨) ص ٢٤٤ وما بعدها .

(٣) نفس المرجع ص ٢٩٥

(٤) American Institute of Certified Public Accountants, Division of Professional Ethics.: "A Restatement of the Code of Professional Ethics", (New York: AICPA, 1972).

(٥) راجع في هذا الصدد :

- Lee, Thomas A.: "Company Auditing", (London: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1972), p. 67.
- Shaw, J.C.: "The Audit Report", (London: Gee and Co. Publishers Ltd., 1980), p. 49.

(٦) راجع تفاصيل ذلك في :

- American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts: "Committee Report", The Accounting Review, Supplement to vol. XLVII, 1972.
- Brasseaux, J.H. and Edwards, J.D.: "Readings in Auditing", (Cincinnati, Ohio, U.S.A.: South Western Publishing Co., 1973), p. 102.
- Mautz, R.K. and Sharaf, Hussein A.: "The Philosophy of Auditing", (Evanston, Illinois: American Accounting Association, 1961, Fifth Printing, 1970), pp. 204-205.

(٩) راجع في هذا الشأن :

— د. حلمى نمر : « التطور الاقتصادى واثره على الفكر المحاسبى » — مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية — العدد الاول ، ١٩٦٢ .

(١٠) قامت اول منظمة مهنية محاسبية في مدينة البندقية عام ١٥٨١ ثم أنشئت منظمات مهنية أخرى في ايطاليا . ولم تبدأ الدول الأخرى تعرف المنظمات المهنية الا في القرن التاسع عشر حيث بدأ انشاء المنظمات المهنية في بريطانيا عام ١٨٥٣ ثم تلتها دول أخرى مثل كندا (عام ١٨٨٠) ، وفرنسا (عام ١٨٨١) ، والولايات المتحدة الاميريكية (عام ١٨٨٢) . راجع في هذا العدد :

— الدكتور عيسى ابر طبل : « الانجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على حسابات شركات المساهمة » — رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة — جامعة القاهرة ، عام ١٩٦٠ ، ص ١٥

— Woolf, A.H.: "A Short History of Accountants and Accountancy", (London: Gee & Co. Ltd., 1912).

(١١) الدكتور عيسى ابر طبل : المرجع السابق ، ص ٧ وما بعدها .

— Lee, op. cit., p. 22. (١٢)

(١٣) اعتبرت فيما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالهند على مرجع واحد يرجع تاريخه الى عام ١٩٧٧ وهو المرجع التالي :

— Gupta, Kamal: "Contemporary Auditing" (New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing Co. Ltd., 1977).

وذلك لصعوبة الحصول على مصادر أخرى للمعلومات . اما بالنسبة للدول الثلاث الأخرى فمصادر معلوماتي عنها وفيرة بحكم اقامتي في الدول الثلاث فترات طويلة من الزمن الى جانب قيامي بتدريس مواد المراجعة بجامعة بجامعاتها ومنظماتها المهنية .

(١٤) ينظم احكام التعيين في الدول الاربع ما يلي :

(أ) في بريطانيا : المواد ١٣ و ١٤ و ١٥ من قانون الشركات البريطاني لسنة ١٩٧٦

Sections 13, 14 and 15, 1967 Act.) وقد أعيد صياغتها دون تغيير محواها

في المادتين ٣٨٤ و ٣٨٩ من قانون عام ١٩٨٥ . (Sections 384 & 389, 1985 Act).

الذي يبدأ سريان مفعوله من اول يوليو ١٩٨٥ .

(ب) في مصر : المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(ج) في الكويت : المادتان ٩٠ و ١٦١ من القانون رقم (١٥) لسنة ١٩٦٠ .

(د) في الهند : المادة ٢٢٤ من قانون الشركات لسنة ١٩٥٦ .

(١٥) ينظم احكام تحديد الاتعاب في الدول الاربع ما يلي :

(أ) في بريطانيا : المادة (١٤) فترة (٨) من قانون ١٩٧٦ وابتداء من اول يوليو

١٩٨٥ تنطبق المادة ٣٨٥ من قانون ١٩٨٥ (بنفس الاحكام)

(ب) في مصر : المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(ج) في الكويت : المادة ١٦١ من القانون رقم (١٥) لسنة ١٩٦٠ .

(د) في الهند : المادة ٢٢٤ (فقرة ٨) من قانون الشركات لسنة ١٩٥٦ .

- (١٦) المادة ٢٢٤ من قانون الشركات الهندي .
- (١٧) المادة ١٦ من قانون الشركات البريطاني لسنة ١٩٧٦ والمادتان ٣٩٠ و ٧١٣ من قانون الشركات البريطاني لسنة ١٩٨٥
- (١٨) المادة ١٥ من قانون الشركات البريطاني لسنة ١٩٧٦ والمادتان ٣٧٧ و ٣٨٨ من قانون الشركات البريطاني لسنة ١٩٨٥ .
- (١٩) المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .
- (٢٠) المادة ٢٢٤ من قانون الشركات الهندي .
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales: "Statement E2: Changes in Professional Appointment", (London: Institute, 1968).
- Mautz and Sharaff: op. cit., pp. 204-205. (٢٢)
- Moizer, Peter: "Independence", edited by Kent, D., Sherer, M. and Turely S., in: "Current Issues in Auditing" (London: Harper and Row, Publishers, 1985). pp. 33-35. (٢٣)

(٢٤) انظر على سبيل المثال :

- Carmichael, D.R. and Swieringa, R.J.: "The Compatibility of Auditing Independence and Management Services - An Identification of Issues", The Accounting Review, Vol. XLIII, No. 3, 1968.
- Raby, W.L.: "Advocacy vs Independence in Tax Liability Accrual", The Journal of Accountancy, March, 1972.
- Bailey, A.P., Preston, R. and Whinston, W.B.: "Non-Audit Service: Some New Evidence", Auditing - A Journal of Practice and Theory, Vol. 1, No. 1, Summer 1981.
- Paney K, and Reckers, P.M.J.: "Non-Audit Services and Auditor Independence - A Continuing Problem", Auditing - A Journal of Theory and Practice, Vol. 3, No. 2, Spring 1984.

(٢٥) راجع في هذا الشأن :

- Securities and Exchange Commission, ASR No. 250 (U.S. Government Printing Office, June 1978).
- Securities and Exchange Commission, ASR No. 264 (U.S. Government Printing Office, July 1979).
- Securities and Exchange Commission, ASR No. 296 (U.S. Government Printing Office, August 1981).
- Securities and Exchange Commission, ASR No. 297 (U.S. Government Printing Office, August 1981).

American Institute of Certified Public Accountants, SEC Practice Section, Division of CPA Firms: "Peer Review", (New York: AICPA, 1981), pp. 1-9. (٢٦)

(٢٧) راجع في هذا المدد

- Pany and Reckers, op. cit., pp. 89-91.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales: "Guide to Professional Ethics", (London: Institute, 1979). (٢٨)

Gupta, op. cit., pp. 194–195. (٢٩)

Institute of Chartered Accountants in England and Wales: "Guide to Professional Ethics", op. cit. (٣٠)

Gupta, op. cit., p. 197. (٣١)

Institute of Chartered Accountants in England and Wales: "Guide to Professional Ethics", op. cit. (٣٢)

Gupta, op. cit., p. 185. (٣٣)

(٣٤) يقصد بسلوك الانسان كل التصرفات والامعال التي تصدر عن الفرد .
راجع في هذا الصدد :

الدكتور على أحمد على : « سلوك الانسان بين النظرية والتطبيق » ، (القاهرة : مكتبة
عين شمس ، ١٩٧٧) .

– Hopwood, A.: "Accounting and Human Behaviour", (London: Accountancy Age Books, 1974).

(٣٥) راجع في هذا الصدد .

– Pany K. and Reckers, P.M.J.: "The Effects of Gifts Discounts and Client Size on Perceived Auditor Independence", The Accounting Review, Vol. Lv., No. 1, January 1980.

– Uecker, W.C., Brief, A.P. and Kinney, Jr., W.R.: "Perceptions of the Internal and External Auditor as a Deterrent to Corporate Irregularities", The Accounting Review, Vol. LVI, No. 3, July 1981.

– Chow, C.W. and Rice, S.J.: "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching", The Accounting Review, Vol. LVII, No. 2, April 1982.

(٣٦) راجع البحث التالي وهو بحث ميداني أجرى في بريطانيا ونشرت نتائجه في مجلة امريكية :

– Firth, M.: "Perceptions of Auditor Independence & Official Ethical Guidelines", The Accounting Review, Vol. LV, No. 1, January 1980.

(٣٧) راجع في هذا الشأن :

– Dyxhoorn, H.J. and Sinning, K.E.: "Perceptions of Auditor Independence: Its Perceived Effects on the Loan and Investment Decisions of German Financial Users", Accounting, Organisation and Society, Vol. 7, No. 4, 1982.

مراجع البحث

أولا : مراجع باللغة العربية

- ١ - « الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على حسابات شركات المساهمة » د. عيسى ابو طبل : رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٦٠ .
- ٢ - « اصول تدقيق الحسابات » للاستاذ صبيح الطحان (بغداد ، ١٩٧٤) .
- ٣ - « التطور الاقتصادي واثره في الفكر المحاسبى » ، للدكتور حلمي نمر - مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية - العدد الاول - ١٩٦٢ .
- ٤ - « دستور مهنة المحاسبة والمراجعة » ، نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية (القاهرة : النقابة - ٤ أغسطس ١٩٥٨) .
- ٥ - « سلوك الانسان بين النظرية والتطبيق » ، د. علي احمد علي (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٧٧) .
- ٦ - « القانون التجاري المصرى » ، د. ثروت عبد الرحيم (القاهرة : دار النهضة العربية ، ١٩٧٨) .
- ٧ - قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة المصرى رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .
- ٨ - القانون الكويتى رقم ١٥ لسنة ١٩٦١ في شأن الشركات التجارية .
- ٩ - قانون مزاولة مهنة مراقبة الحسابات (الكويتى) رقم ٥ لسنة ١٩٨١ .
- ١٠ - « مشروع ميثاق شرف مهنة المحاسبة والمراجعة » جمعية المحاسبة والمراجعين الكويتية (١٩٨٤/١٩٨٥) .

ثانيا : مراجع باللغة الانجليزية

- (1) American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts: "Committee Report", The Accounting Review, Supplement to Vol. XLII, 1972.
- (2) American Institute of Certified Public Accountants, Division of Professional Ethics: "A Restatement of the Code of Professional Ethics", (New York: AICPA, 1972).
- (3) American Institute of Certified Public Accountants, SEC Practice Section, Division of CPA Firms: "Peer Review", (New York: AICPA, 1981).
- (4) Bailey, A.P., Preston, R. and Whinston, W.B.: "Non-Audit Services: Some New Evidence", Auditing - A Journal of Practice and Theory, Vol. 1, No. 1, Summer 1981.
- (5) Brasseaux, J.H. and Edwards, J.D.: "Readings in Auditing", (Cincinnati, Ohio, U.S.A.: South-Western Publishing Company, 1973).
- (6) British Companies Act 1948 (London: HMSO, 1948).
- (7) British Companies Act 1976 (London: HMSO, 1976).
- (8) British Companies Act 1980 (London: HMSO, 1980).
- (9) British Companies Act 1981 (London: HMSO, 1981).
- (10) British Companies Act 1985 (London: HMSO, 1985).

- (11) Carmichael, D.R. and Swieringa, R.J.: "The Compatibility of Auditing Independence and Management Services - An Identification of Issues", *The Accounting Review*, Vol. XLIII, No. 3, 1968.
- (12) Chow, C.W., and Rice, S.J.: "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching", *The Accounting Review*, Vol. XLVII, No. 2, April 1982.
- (13) Dyxhoorn, J.H., and Sinning, K.E.: "Perceptions of Auditor Independence: Its Perceived Effects on the Loan and Investment Decisions of German Financial Statement Users", *Accounting, Organisation and Society*, Vol. 7, No. 4, 1982.
- (14) Firth, M.: "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines", *The Accounting Review*, Vol. LV, No. 1, January 1980.
- (15) Gupta, Kamal: "Contemporary Auditing", (New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing Co. Ltd., 1977).
- (16) Hopwood, A.: "Accounting and Human Behaviour", (London: Accountancy Age Books, 1974).
- (17) Institute of Chartered Accountants in England and Wales: "Statement E2: Changes in Professional Appointment", (London: Institute, 1968).
- (18) Lee, T.A.: "Company Auditing", (London: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1972).
- (19) Mautz, R.K. and Sharaf, Hussein A.: "The Philosophy of Auditing", (Evanston, Illinois: American Accounting Association, 1961, Fifth Printing, 1970).
- (20) Moizer, Peter: "Independence" edited by Kent, D., Sherer M. and Turley S., in: "Current Issues in Auditing" (London: Harper and Row Publishers, 1985).
- (21) Pany, K. and Reckers, P.M.J.: "The Effect of Gifts, Discounts and Client Size on Perceived Auditor Independence", *The Accounting Review*, Vol. LV, No. 1, January 1980.
- (22) Pany, K. and Reckers, P.M.J.: "Non-Audit Services and Auditor Independence - A Continuing Problem", *Auditing - A Journal of Theory and Practice*, Vol. 3, No. 2, Spring 1984.
- (23) Raby, W.L.: "Advocacy vs. Independence in Tax Liability Accrual", *The Journal of Accountancy*, March 1972.
- (24) Securities and Exchange Commission, ASR No. 250 (U.S. Government Printing Office, June 1978).
- (25) Securities and Exchange Commission, ASR, No. 264 (U.S. Government Printing Office, July 1979).
- (26) Securities and Exchange Commission, ASR, No. 296, (U.S. Government Printing Office, August 1981).
- (27) Securities and Exchange Commission, ASR, No. 297 (U.S. Government Printing Office, August 1981).
- (28) Shaw, J.C.: "The Audit Report", (London: Gee and Co. Publishers Ltd., 1980).
- (29) Uecker, W.C., Brief, A.P. and Kinney Jr., W.R.: "Perceptions of the Internal and External Auditor as a Deterrent to Corporate Irregularities", *The Accounting Review*, Vol. LVI, No. 3, July 1981.
- (30) Woolf, A.H.: "A Short History of Accountants and Accountancy", (London: Gee and Co. Ltd., 1912).