المراجعة

الإطار النظري والمجال التطبيقي

جامعة القاهرة
مكتبة
كلية التجارة

تاليف

متولى محمد الجمل

أستاذ المراجعة
كلية التجارة جامعة القاهرة
شهادة زمالة مجمع المحاسبين
القانونيين بانجلترا

دكتور عبد المنعم محمود عبد المنعم

أستاذ المحاسبة
كلية التجارة جامعة القاهرة
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
جامعة الينوى بأمريكا

١٩٧٨

"دار النهضة العربية"
٣٢ شارع عبد الخالق ثروت

٦٥٧,٤٥
٧٧٦

١ ـ تنص المادة السابعة على أن رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات يقترح تعيين مديرى الادارات ونوابهم ومراقبى الحسابات ، ومتى تمت الموافقة على هذه الاقتراحات يصدر بالتعيين قرارات جمهورية ، ويلاحظ أن المشرع لم يشر الى أن لرئيس الجهاز سلطة عزل المراقب ؛ ومع ذلك فانه يمكننا أن نستنتج أن العزل يتم بنفس اجراءات التعيين أى باقتراح من رئيس الجهاز وصدور قرار جمهورى بالعزل ، لأن الجهة التى تملك التعيين هى التى تملك العزل . والتعيين فى هذه الحالة انما كان بالقرار الجمهورى الذى يؤيد أو يرفض « الاقتراح » الذى أجراه رئيس الجهاز ، والذى يجب أن يفسر على أنه مجرد « ترشيح » لمراقب الحسابات .

٢ ـ تنص المادة السابعة أيضا على أنه لا يجوز ندب مديرى الادارات ونوابهم ومراقبى الحسابات للعمل بادارات أخرى بالمؤسسة أو الهيئة ، كما لا يجوز نقلهم اليها الا بموافقتهم ، وكذلك يحظر تعيينهم فى الشركات والجمعيات التعاونية والمنشآت التى تشرف عليها المؤسسة أو الهيئة الا بعد مضى ٣ سنوات على الأقل من ترك العمل فى ادارة مراقبة الحسابات ، وفى هذا النص ضمان يهدف الى منع مجلس ادارة المؤسسة من عزل المراقب بطريق غير مباشر باتباع وسيلة نقله الى جهة أخرى خلاف مراقبة الحسابات سواء فى الادارات الأخرى للمؤسسة أو فى الشركات التابعة لها .

ثالثا ـ اتعاب المراقب Auditors Fees

(١) الجهة التى تحدد الاتعاب :

فى المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ، تحدد الأتعاب مقدما بنص خاص فى العقد المبرم بين المراقب وبين أصحاب المنشأة ، وهذا يتم فى الغالب فى الحالات التى تكون أعمال المراجعة فيها هى الأعمال التقليدية المتعارف عليها ، وليس هناك ظروف خاصة للمنشأة تستدعى من المراقب بذل وقت أو مجهود

يقبل التعيين ويكون معنى قبول المراقب التعيين مع اقتران ذلك بأن الجمعية لا تبنى تحديدها للحد الأقصى على أسس مدروسة ، ان ذلك الحد الأقصى لابد وأن يكون أكثر مما يعد مكافأة عادلة للمراقب . ومتى وصلنا الى هذه النتيجة فان الباب يكون قد فتح فعلا أمام مجلس الادارة لكى يمارس نفوذه على المراقب ، حتى اذا لم يخضع أمكنه تخفيض الأتعاب عن الحد الأقصى المعين بمعرفة الجمعية . واذن فان السلطة الحقيقية فى حالات التفويض تكون فى يد مجلس الادارة وليست فى يد الجمعية العمومية .

هذا ونرى أنه فى حالة البنك المركزى تحدد الأتعاب بمعرفة وزيرالاقتصاد وفى هذه الحالة كما فى حالة الشركات المساهمة الأخرى نلاحظ أن الأتعاب تحدد مقدما أى عن السنة المالية التالية للسنة التى تم فحص حساباتها . ومع ذلك فقد جرى العرف ألا يدفع للمراقب أى جزء من هذه الأتعاب التى تحددت فى أول السنة المالية ، الا بعد انتهائه من مراجعة حساباتها وتقديم التقرير عنها فى الجمعية العمومية . وذلك لأن المراقب لا يعد مستحقا لأتعابه أو لأى جزء منها الا متى أتم عملية المراجعة التى ينظر اليها كوحدة واحدة . ولا يمكن تشبيهها بأعمال المقاولين التى يمكن تجزئتها الى مراحل شبه منفصلة كلما أتم المقاول مرحلة منها استحق دفعة على الحساب .

يبقى لدينا الآن شركات القطاع العام واستعراض موضوع أتعاب المراقب فيها . وبالرجوع الى القانون ٤٤ لسنة ١٩٦٥ نجد النصوص الآتية :

١ — ان المراقب موظف فى ادارة مراقبة حسابات الشركات فى المؤسسة .

٢ — ان ترتيب الوظائف والدرجات فى هذه الادارة يحكمه لائحة خاصة يضعها رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات — فى حدود القواعد المقررة فى لائحة نظام العاملين فى المؤسسات العامة — ويصدر بها قرار جمهورى .

٣ ـ تعادل درجات العاملين بادارات المراقبة فى تاريخ العمل بالقانون وفقا لأحكام اللائحة المشار اليها .

٤ ـ ليس لمراقبى الحسابات أن يتقاضوا أجرا خلاف ما تمنحه لهم اللائحة المشار اليها .

كما لا يجوز لهم مباشرة أعمال أو أداء خدمات للغير بأجر أو بغير أجر . من هذه النصوص يتبين أن وضع مراقبى حسابات شركات القطاع العام يختلف عن أوضاع مراقبى حسابات الشركات المساهمة الأخرى من حيث تحديد الأتعاب . فالأجر يعطى لمراقب الحسابات فى المؤسسة بوصفه موظفا ، وتوجد للأجر والبدلات والمكافآت حدود مرسومة لا تتعداها . انما يجوز أن يتفاوت مراقبو الحسابات من حيث مجموع تلك العناصر التى يحصلون عليها من المؤسسة . وقد سبق أن أشرنا فى موضوع تعيين مراقبى حسابات شركات القطاع العام أن التعيين يصدر بقرار جمهورى ، وأن ذلك عنصر من عناصر حماية استقلال المراقب ضد ما قد يوجد من نفوذ لمجلس ادارة المؤسسات عليه ، ونرجو أن يلقى موضوع الأجر الذى يحصل عليه المراقب نفس العناية من هذه الناحية ، ونقترح لذلك أن يشمل القرار الجمهورى تحديد الأجر والبدلات .

(ب) عوامل تحديد الاتعاب :

نتكلم هنا عن العوامل التى يأخذها المراقب فى الحسبان عند تقريره للأتعاب التى يتفق عليها مع عملائه ، وذلك لأن هذه الأتعاب لا يجب أبدا أن تكون جزافية وغير مدروسة ، لما لذلك من تأثير ضار بالمراقب اذا اتضح أنها أقل مما يجب أو بسمعة المهنة ومقامها لدى الجمهور اذا لجأ المراقب الى المغالاة فى التقدير .

أما العوامل المشار اليها فهى :

(أ) وقت الموظفين المخصص للعملية :

هذا الوقت يمكن قياسه أو تقديره بدرجة كبيرة من الدقة وهو عادة العامل الأهم فى تحديد الأتعاب فى عمليات المراجعة المعتادة .

(ب) صعوبة العملية ومدى الخبرة والمهارة المطلوبة :

فان أى عملية تحتاج بطبيعتها الى خبرة ومهارة متخصصة ، تبرر مطالبة المراقب بأتعاب أكبر من مجرد تكلفة الوقت المستغرق فيها . ويتجلى استخدام الخبرة والمهارة بشكل أكبر فى حالة قيام المحاسب بخدمة يجد فى تنفيذها صعوبات عملية بسبب عدم كفاية السجلات أو المستندات أو الايضاحات المقدمة اليه مثلا ويتغلب عليها المحاسب ذو الخبرة باستخدام وسائل فنية بديلة .

(جـ) مدى مسئولية المراقب بخصوصها :

ويتوقف هذا العامل على أوجه استخدام التقارير التى سيقدمها المراجع . وأهمية العملية من حيث المبالغ التى تتضمنها ، ومدى الالتزامات أو المسئوليات القانونية أو الحكومية التى يخضع لها المراجع بخصوص العملية ، والمسئوليات الأخرى تجاه الغير .

ولنأخذ مثلا تقارير المراقب على نشرة الاكتتاب فان أهميتها ومسئولياتها النسبية تستدعى المطالبة بأتعاب أكبر بكثير من أى عملية مراجعة عادية وكذلك الاستشارات الضريبية ، ووضع النظم المحاسبية ونظم التكاليف وغيرها من الخدمات المتخصصة .

(د) قيمة الخدمات من وجهة نظر العميل :

يحدد المراقب قيمة الخدمات فى نظر العميل على أساس قيمتها الذاتية

أولا تم على درجة التوفيق فى بلوغ الهدف من الخدمة مع مراعاة طبيعة الهدف نفسه .

فالقيمة الذاتية للخدمة تكون أكبر فى حالة اعادة التنظيم مثلا مها هى فى حالة الرغبة فى الاقتراض من البنوك .

أما الهدف من الخدمة ودرجة توفيق المراقب فى بلوغه فلهما أهميتها فى حالات الدفاع فى المنازعات الضريبية مثلا .

(هـ) مراعاة العملاء الجدد خاصة فى حالة المؤسسات الناشئة والتى ينتظر المراجع لها النمو والتقدم فيراعيها فى بداية حياتها على أن تعدل الأتعاب كلما اطرد ازدهار المنشأة .

(و) عدد العملاء المحليين وطبيعة أعمالهم :

فى المجتمعات المحلية التى لا توجد فيها شركات كبيرة ، يكون من الطبيعى أن مستوى الأتعاب أقل بكثير من مستواها فى المجتمعات المكتظة بالأعمال التجارية والمالية والصناعية .

(ز) فترة انجاز العملية :

المراقب يكون مستعدا لتقاضى أتعاب قليلة اذا كانت العملية سيتم انجازها خلال فترة ركود العمل بالمكتب ، وبالعكس يطالب بأتعاب كبيرة نسبيا عن العمليات التى تتم فى فترة ضغط العمل .

(ح) التكاليف المباشرة الخاصة بالعملية :

وذلك بخلاف فئات ماهيات الموظفين الفنيين بالمكتب فان بعض العمليات تستدعى جهودا أكبر فى الكتابة على الآلات الكاتبة أو الآلات المحاسبية ، أو فى استخدام الورق والأدوات الكتابية ، أو فى التنقلات والاقامة خارج المدينة

على أن مثل هـذه التكاليف لا تدرج عادة ضمن الأتعاب بل تجهز فاتورة خاصة بها .

(ج) كيفية التحاسب عن الاتعاب :

قد يتحاسب المراقب مع عملائه على أحد الأسس الآتية :

أولا : على أساس عدد ساعات أو أيام العمل المستغرق فعلا فى العملية . مضروبا فى فئة محددة لكل ساعة أو يوم . ويراعى فى تحديد الفئة ضرورة التمييز بين المستويات المختلفة من المشتغلين بالمكتب وعلى رأسهم المراقب ويتلوه المساعدون والمراجعون الأول ... الخ . كذلك يراعى أن تشتمل الفئة على الأجر مع اضافة نسبة للتكاليف غير المباشرة ، ونسبة أخرى لأرباح المكتب .

ومن مزايا هذه الطريقة أن العميل ينال الخدمة التى يدفع مقابلها . وأن المراقب يتقاضى جزاء الوقت الذى يستغرقه فى العملية ولا تلحقه خسائر . فهى اذن طريقة دقيقة لتحديد الأتعاب .

ولكن الاعتراض الأكبر عليها هو أنها لا تأخذ فى الحسبان طبيعة العملية أو مستواها الفنى أو أهميتها من حيث الأرقام . فمثلا قد يزمع العميل الاقدام على عملية توسع معينة ويطلب استشارة المراقب . وهنا تكون قيمة الاستشارة كبيرة جدا رغم أنها قد لا تتطلب وقتا كبيرا من المراقب فى البحث والتحريات . ومن ناحية أخرى فان الوقت المستغرق يتوقف على مدى كفاءة موظفى المكتب القائمين بالعمل وليس من العدالة أن يحمل العميل على أساس الوقت فقط اذا لم يكن لدى الموظفين الدراية التامة بنوع العملية والخبرة اللازمة للاسراع فى انجازها . وأخيرا فان العميل لا يمكنه مع اتباع هذه الطريقة أن يعلم كم ستكلفه العملية ، وفى مثل هذه الأحوال قد يطلب من المراقب تحديد حد أقصى للأتعاب .

ثانيا : على أساس مبلغ اجمالى محدد مقدما ، ومزايا هذه الطريقة أن العميل يعرف مقدما تكلفة العملية • وأن المراقب يناسب الأتعاب مع مستوى العملية• وأن الطريقة نفسها تتشى مع المركز المهنى المطلوب •

أما عيوبها فهى كالآتى :

١ ـ قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية للمراقب اما بسبب خطئه فى تقدير عناصر العمل فى بداية الأمر ، أو لأن عناصر جديدة ظهرت فى الأفق أثناء التنفيذ •

٢ ـ يصبح من الصعب اقناع العميل بزيادة الأتعاب فى العمليات التالية ، فقد ينظر الى ذلك على أنه من باب الجشع من جهة المراقب •

٣ ـ يستخدم بعض العملاء طريقة تحديد الأتعاب اجمالا فى محاولة الحصول على أقل عطاء من محاسبين آخرين •

٤ ـ قد يضطر المراجع الى خفض حجم العمل الذى يقوم به لتقليل خسارته اذا ما اتضح له أن الأتعاب لا تتعادل مع العمل الكامل الذى يجب أن يؤدى •

٥ ـ قد ينشأ سوء تفاهم حول مدى الخدمات التى تغطيها الأتعاب المحددة اجمالا •

ولكى يمكن تفادى بعض العيوب السابقة ، فان الاتفاق على أتعاب اجمالية قد يكون بتحديد حد أدنى لا تقل عنه الأتعاب اذا كانت الأمور فى منشأة العميل تعتبر عادية • ويحدد فى نفس الوقت حد أقصى اذا طرأت بعض الظروف غير العادية أثناء التنفيذ ، كما لو اتضح أن السجلات غير محتوفاة أو أن هناك اختلاسات أو أخطاء ذات أهمية •

وفى المراجعات الأولى يستحسن أن يكون الاتفاق على أساس ساعات

العمل حتى يتعرف المراجع على طبيعة المنشأة وظروفها عمليا ؛ ثم تحدد الاتعاب اجمالا فى السنوات التالية .

ويجب الابتعاد دائماً عن الحالات التى تصر فيها المنشأة على تحديد الأتعاب بسعرفتها وذلك لأن المنشأة لا تملك المقياس السليم لاجراء تقدير الأتعاب بل ان ذلك معروف فقط للمراقب ، علاوة على أن العلاقة بين المراقب والعميل ليست علاقة وظيفة يحدد فيها المرتب ، بل هى علاقة لها اعتباراتها المهنية الخاصة .

ثالثا — على أساس احتمالى يتوقف على مدى المنفعة المالية التى يحصل عليها العميل من استخدام تقارير أو نتائج أعمال المراقب . ويلاحظ أن بعض القوانين ولوائح المنظمات المهنية تحظر على المحاسبين استخدام هذه الطريقة للاسباب التى سنذكرها حالا ، ومن ذلك ما ورد فى دستور مهنة المحاسبة والمراجعة من أن « المحاسب أو المراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة اذا لم يراع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال ، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع » . أما الأسباب التى تدعو الى اعتبار هذا الطريقة معيبة فهى :

١ — أنها لا تتمشى مع مبدأ استقلال المراقب ، فقد تدعوه الى خرق ذلك المبدأ جريا وراء المنفعة المادية التى سيقتسمها مع العميل . واقتسام المنفعة يعد فى الحقيقة مشاركة فى أرباح العميل ، الأمر الذى يجب الابتعاد عنه دائما تحقيقا لانتفاء مصلحة المراقب المالية فى أعمال العملاء .

٢ — أن هذه الطريقة ليست مؤسسة على الأسس السليمة لتقدير الأتعاب الا وهى الوقت وطبيعة ومستوى الخدمات ودرجة المهارة المطلوبة والتى بذلت أثناء التنفيذ .

(د) الاخلال بآداب وسلوك المهنة فيما يتعلق بالاتعاب :

سبق أن أشرنا الى حظر تقدير الأتعاب بحصة من المنفعة التى ستعود على العميل نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع . ونضيف هنا شرحا الأمور الأخرى التى يعدها دستور المهنة اخلالا بآداب وسلوك المهنة :

١ — اذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته . ويلاحظ أن هذا النص لا يتعرض للعمولة أو السمسرة التى يدفعها المحاسب لمحاسبين آخرين ، فهذه على ما يبدو مسموح بها على شرط ألا يضيف المحاسب الذى يقوم بالعمل فعلا أى مبلغ مقابلها على الأتعاب التى يطالب بها العميل ، أى أنه يتحملها شخصيا ولا يحملها للعملاء . وكذلك الأمر بالنسبة للعمولة التى يدفعها المحاسب لبعض الموظفين فى مكتبه من يحصلون على أعمال جديدة للمكتب .

٢ — اذا حاول المحاسب الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالدخول فى مناقصات على الأتعاب . لأن هذه المناقصات فوق أنها تسبب سوء التفاهم بين الأعضاء ، فانها قد تدعو الى عدم استيفاء الأصول المهنية فى أداء الأعمال .

٣ — اذا عرض أو قبل أتعابا عن عمل يقوم به زميل آخر . وكانت تلك الأتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب هذا الزميل دون سبب مقبول .

رابعا — حظر اشتغال المراقب باعمال اخرى :

تدعو المنظمات المهنية أعضاءها الى عدم الاشتراك مع غير الأعضاء فى مزاولة أعمال المحاسبة والمراجعة ، وذلك حفظا للمستوى الذى تتمسك به تلك المنظمات .