

قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن
بين الحاضر والمستقبل

كلية الادارة والاقتصاد
جامعة قطر

د . تركي راجي الحمود
استاذ مساعد - قسم المحاسبة

قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل

ملخص

يهدف هذا البحث إلى تصنيف القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني تبعا للمبادئ الخمسة لمفاهيم قواعد السلوك كما وضعها المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين وهي : الاستقلال والكرامة والموضوعية ، والكفاءة والمعايير الفنية ، والمسؤولية تجاه العملاء ، والمسؤولية تجاه الزملاء ، والافعال المسيئة للمهنة . كما ويهدف بالاضافة الى ذلك إلى تقييم مدى كفاية مواد القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك لتحقيق اهداف المهنة في الاردن ، وابرار الجوانب التي لم تعالجها القوانين الاردنية أو الجوانب التي تحتاج إلى مراجعة ، لاختها بعين الاعتبار عند وضع قواعد للسلوك أو عند مراجعة القوانين المتعلقة بها ، وقد تم الاستنتاج بان اهم هذه الجوانب هي :-

مبدأ الاستقلال والكرامة والموضوعية .

- الحالات التي يكون فيها المدقق غير مستقل ظاهريا .
- التعامل مع العميل كزبون أو كمورد أو كمقترض .
- القيام بالاعمال المحاسبية بالاضافة لاعمال التدقيق .

مبدأ الكفاءة والمعايير الفنية .

- ترخيص اشخاص لا يحملون مؤهلا في المحاسبة أو العلوم المتعلقة بها .
- التعليم المستمر للمدققين .

- التزام المدققين بفحص نظم الرقابة والاطلاع على جميع القيود والسجلات .
- استعمال اسم المدقق مقرونا بتقدير الارباح .

مبدأ مسؤوليات وممارسات اخرى (الافعال المسيئة للمهنة).

- حجز المستندات من قبل المدقق .
- شكل الممارسة .
- قبض العمولات .
- الاشتغال بصفة مؤقتة كعامل دعاية أو مغطي لاصدارات للعميل .

قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل

١ - مقدمة

ان المحاسبة هي مهنة مثلها مثل المهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة ، وتعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها المهنة ، وبغض النظر عن الفرد الذي يقدمها ، عاملا مهما في نجاحها . كما ان ثقة الجمهور بالمدقق لها أهمية خاصة أيضا ، فبدون هذه الثقة يصبح رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية غير مجد وتصبح المسؤولية الموكلة إليه في ابداء الرأي خالية من المعنى .

وللحصول على هذه الثقة لا بد ان يكون هناك ادلة أو قواعد سلوك للمهنة ، والمقصود بقواعد السلوك هذه هو « القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها حيث يتوقع الجمهور اتباعها من قبل اعضاء المهنة »^(١) .

ويمكن للناس ان يحكموا على المهنة بشكل عام من خلال تصرف احد اعضائها ، فاللامبالاة التي قد تصدر عن احد المدققين أو عدم امانته ستعكس بشكل سلبي على المهنة وعضائها ككل . لذلك فقد تصرف اعضاء مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بحزم وبشكل موحد ، ومن خلال منظماتهم المهنية ، ليضعوا قواعد السلوك المهني الخاصة بهذه المهنة ، حيث تمثل هذه القواعد دليلا عمليا للاعضاء للحفاظ على مواقف المهنة ، كما انها تمثل تأكيدا للعملاء وللمستعملي القوائم المالية على صدق نية القائمين على المهنة في الحفاظ على معايير عالية للانجاز وفرض الالتزام بها من قبل الاعضاء . ومما يبرر وجود قواعد السلوك لمهنة المحاسبة بالاضافة إلى الحصول على ثقة الجمهور هو الحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهن الأخرى ، وتنمية روح التعاون بين اعضائها ، أو عدم قدرة العملاء على تقييم الخدمات المقدمة اليهم .

ومما يؤكد الحاجة إلى وضع قواعد للسلوك المهني لمهنة المحاسبة في العالم العربي ما افاد به^(٢) بان التزام المحاسبين العرب بمسؤوليات واخلاقيات مهنية محددة يعتبر من المقومات الاساسية المطلوبة لاستقامة مهنة المحاسبة العربية .

ويعود تاريخ الاهتمام بقواعد السلوك المهني إلى عهود المصريين والهنود والبابليين وإلى عهد ابقرط (٤٦٠ - ٣٧٠ ق . م) حيث اتخذت وصاياه أو تعليماته لممتهني الطب قسماً ملزماً لكل اطباء العالم وذلك من قبل الجمعية الطبية العالمية في جنيف^(٣) .

وقد حض الاسلام على التمسك بالمعايير الاخلاقية العالية لكل الناس وفي كل المهن

فإنه سبحانه وتعالى يصف رسوله الكريم « وانك لعلی خلق عظیم »^(٤) (القلم ٤) ويقول سبحانه وتعالى حائثا على الاسترشاد والافتداء بهذا الخلق « لقد كان لكم في رسول الله أسوة حسنة لمن كان يرجو الله واليوم الآخر وذكر الله كثيرا »^(٤) (الاحزاب ٢١) ويقول سبحانه وتعالى أيضا : « يا أيها الذين امنوا كونوا قوامين بالقسط شهداء لله ولو على انفسكم او الوالدين والاقربين »^(٤) (النساء ١٣٥) ، كما ويقول الرسول عليه الصلاة والسلام « من غشنا فليس منا » (رواه مسلم) .

وقد تولی المحتسب في الدولة الاسلامية مهمة الرقابة على اصحاب المهن المختلفة والتأكد من التزامهم بالقواعد السلوكية المتوقعة ، فقد كان يشترط في الاطباء والجراحين والكحالين (اطباء العيون) ان يتمتعوا بقيم دينية واخلاقية وانسانية وكان يؤخذ على الاطباء عهدا الا يعطوا لاحد دواء مضرًا أو يركبوا له سُماً ، وكان المحتسب يأخذ عليهم عهدا إلا يذكروا للنساء دواء يسقط الاجنة ، والا يذكروا للرجال دواء يقطع النسل ، والا يفشوا الاسرار ولا يهتكوا الاستار^(٥) ^(٦) ^(٧) .

أما قواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة فقد تم تبنيها في الولايات المتحدة من قبل المعهد الاميركي للمحاسبين في سنة ١٩١٧ حيث كانت تتكون من ثمان قواعد^(٨) وقد تم مراجعة هذه القواعد وتعديلها عدة مرات كان اخرها سنة ١٩٧٩^(٩) .

ومن التطورات الحديثة والمهمة التي حدثت لمهنة المحاسبة في الاردن هو انشاء جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين (الجمعية) والتي تهدف إلى رفع المستوى العلمي والفني لممارسة المهنة عن طريق تنمية وتوثيق روح التعاون بين اعضاء الجمعية وتدعيم استقلالهم والمحافظة على اداب المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة في تطويرها^(١٠) .

ولتحقيق هذه الاهداف فلا بد للجمعية ان تبدأ بوضع قواعد شاملة للسلوك المهني تتناسب مع وضع المجتمع الاردني وقيمه بعد ان قامت بخطوتها الكبيرة والمتمثلة بتبني قواعد المحاسبة وادلة التدقيق الدولية .

١/١ هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى تصنيف مواد القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات حسب المبادئ الخمسة لفاهيم قواعد السلوك والتي وضعت بواسطة المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين وهذه المبادئ هي :

١ - الاستقلال والكرامة والموضوعية .

٢ - الكفاءة والمعايير الفنية .

٣ - المسؤولية تجاه العملاء .

٤ - المسؤولية تجاه زملاء .

٥ - مسؤوليات وممارسات اخرى (الافعال المسيئة للمهنة) .

ويهدف هذا البحث أيضا إلى تقييم مدى كفاية مواد القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك لتحقيق أهداف المهنة في الأردن ، وذلك بتبيان الجوانب التي عاجلتها القوانين الاردنية وتسليط الضوء على الجوانب التي تحتاج إلى معالجة أو التي يجب أخذها بعين الاعتبار من قبل الجمعية أو الجهات المنظمة للمهنة عند وضعها لقواعد السلوك المهني أو عند مراجعة القوانين المتعلقة بالمهنة .

٢/١ أهمية البحث :

تكمن أهمية هذا البحث في انه يمكن ان يشكل نقطة الانطلاق لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين (الجمعية) لوضع قواعد السلوك المهني من خلال تبيانه للجوانب التي عاجلتها القوانين الاردنية والجوانب التي تحتاج إلى معالجة ووضعها بشكل مبوب يسهل الرجوع إليها ويسهل مقارنتها بقواعد السلوك المهني في دول العالم الاخرى . كما ان تبويب هذه المواد سيسهل الرجوع إليها من قبل المدققين الممارسين في الاردن في حالة بروز استفسار أو خلاف حول قانونية عمل ما يتعلق بقواعد السلوك مما يساعد المدققين على الالتزام بالقانون . وسيكون هذا البحث ذا أهمية لاساتذة الجامعات والمعاهد والطلبة حيث سيوفر عليهم مراجعة القوانين المختلفة والبحث عن المواد المتعلقة بقواعد السلوك المهني . واخيرا فإن هذا البحث سيكون مهما للجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في الأردن (مجلس مهنة تدقيق الحسابات (المجلس) وديوان المحاسبة وغيرها) عند مراجعة القوانين المتعلقة بالمهنة .

٢/١ نطاق البحث :

رغم ان البحث يصنف مواد القوانين الاردنية تبعا للمبادئ الخمسة لمفاهيم قواعد السلوك المهني حسب تصنيف المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين الا أن هذه ليست دعوة لتبنى قواعد السلوك الأميركية فالباحث يعترف بان قيم المجتمع الاردني ومبادئه يجب أن

تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع قواعد للسلوك المهني في الاردن ولذلك فسيكون تبني القواعد الأميركية على علامتها امرا غير ذي جدوى .

كما أن هذا البحث لا يعتبر مقارنة بالمعنى الدقيق للكلمة بين قواعد السلوك في الاردن والولايات المتحدة وإنما يقتصر الباحث على لفت النظر إلى الجوانب التي تحتاج إلى معالجة ولم تتضمنها القوانين الأردنية . كما ان هذا البحث لا يهدف إلى وضع قواعد للسلوك للمهنة في الاردن . وإنما يهدف إلى مساعدة الجمعية في وضع هذه القواعد عن طريق تبيان الجوانب التي يجب اخذها بعين الاعتبار .

٢ - الدراسات السابقة

كان من اوائل الدراسات التي لفتت الانتباه إلى أهمية وجود قواعد السلوك المهني في الاردن الدراسة المقارنة التي قام بها^(١) حول مهنة تدقيق الحسابات في الاردن والكويت حيث اكد على ضرورة وضع دستور اخلاقي اكثر شمولاً للمهنة . وبسبب قدم هذه الدراسة فإنها لم تتعرض للقوانين الاردنية الجديدة الخاصة بالمهنة .

وقد قام^(٢) باستطلاع ميداني حول مهنة تدقيق الحسابات في الاردن شمل ٤٨ مدققاً ، حيث وجه لهم اسئلة مختلفة يتعلق بعضها بقواعد السلوك المهني مثل المنافسة بين المدققين وقبول هدايا ذات قيمة كبيرة من العملاء والتباحث مع شركات تدقق حساباتها من قبل مدقق آخر والدخول في استشارات مع العميل والاضطرار تحت الضغوط الى تضخيم الارباح أو تخفيضها ، وقد توصل إلى انه لا يوجد وعي كامل من قبل المدققين باخلاقيات المهنة وماهية استقلال المدقق وان ٨٧,٥ ٪ من العينة ايدت ضرورة توعية المدققين باداب المهنة وسلوكها .

ورغم تأكيد الدراستين السابقتين على ضرورة وضع دستور اخلاقي اكثر شمولاً للمهنة في الاردن وعلى ضرورة توعية المدققين بقواعد سلوك المهنة الا انها لم تتعرضا إلى مدى أهمية هذه المشكلة (عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني) من وجهة نظر المدققين ، ولم تحاولا تصنيف مواد القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك أو تقييمها لمعرفة فيما إذا كانت تحقق اهداف المهنة . وهذا ماسيحاول الباحث تحقيقه في هذه الدراسة .

٣. فرضية البحث

بناء على ما تقدم فقد توصل الباحث إلى الفرضية التالية :
القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني غير كافية لتحقيق اهداف المهنة في الاردن .
وسيتم اختبار هذه الفرضية في ضوء النتائج التي يتم التوصل إليها .

٤. اسلوب البحث

لفحص الفرضية السابقة فقد تم اتباع اسلوب تمثل بدراسة مواد القوانين الاردنية المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات أو مهنة المحاسبة العامة في الاردن (المهنة) وتصنيفها حسب المبادئ الخمسة لمفاهيم قواعد السلوك المهني المتبناه من قبل المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين (١ ، ١٣) ، ومن ثم تقييم مدى كفايتها لتحقيق اهداف المهنة ، وذلك من خلال تبيان الجوانب التي تمت معالجتها من قبل القوانين الاردنية وتسليط الضوء على الجوانب التي تحتاج الى معالجة أو التي يجب أخذها بعين الاعتبار من قبل الجهات المنظمة للمهنة عند وضعها لقواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات (القواعد) أو عند مراجعة القوانين المتعلقة بالمهنة .

٥. النتائج

يتضمن هذا الجزء تصنيفا لمواد القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك وتقيما لمدى كفايتها لتحقيق اهداف المهنة وذلك من خلال تبيان الجوانب التي تمت معالجتها وابرار الجوانب التي تحتاج إلى معالجة ويجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع قواعد للسلوك أو عند مراجعة القوانين المتعلقة بالمهنة . هذا وستتم عملية التصنيف حسب مبادئ مفاهيم السلوك التالية والتي وضعت من قبل المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين :

١/٥ الاستقلال والكرامة والموضوعية

يعتبر الاستقلال حجر الزاوية للبناء الفلسفي لقواعد السلوك ، فرأي المحاسب

القانوني يفقد قيمته إذا لم يكن مستقلا . ويمكن ان يعرف الاستقلال بأنه القدرة على التصرف بكرامة وموضوعية ، والكرامة تعني ان يكون المحاسب القانوني أميناً واهلاً للثقة ، اما الموضوعية فتعود لقدرة المحاسب القانوني في ان يكون لديه مواقف نزيهة أو غير متحيزه في جميع المهام التي لها علاقة بالعمل المهني^(١) . وقد تعرضت القوانين الاردنية لاستقلال مدقق الحسابات في عدة مواضع كما يلي :

١ - الاستقلال الحقيقي والظاهري : حيث أكد نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين رقم ٤٢ لسنة ١٩٨٧ (النظام) (١٠) في المادة (٣٢ - اولا ج) بان على مدقق الحسابات المرخص بمقتضى القوانين الاردنية (المدقق) « التصرف بشكل مستقل استقلالاً فعلياً عند ادائه لواجباته والمحافظة على الحياد الظاهري والحقيقي لدى ابداء الرأي » . والاستقلال الحقيقي (Independence in Fact) يعني أن يكون لدى المدقق مواقف نزيهة وغير متحيزة في جميع مهامه المهنية بينما يعنى الاستقلال الظاهري (Independence in Appearance) ان يظهر المدقق لمستعملي القوائم المالية أو ان يتصوره بأنه موضوعياً ونزيهاً . فلا يجب أن يكون المدقق مستقلاً استقلالاً حقيقياً فحسب بل ان يظهر للاطراف الأخرى بأنه مستقل أيضاً . ولكن يبدو ان القوانين الاردنية لم تحدد بشكل مفصل متى يظهر المدقق بأنه غير مستقل كما يظهر من النقاط التالية .

٢ - المساهمة في مشروع العميل : فقد منعت المادة (٢٢ - ج) من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥ (قانون المهنة) (١٤) مدقق الحسابات من « مزاوله تدقيق حسابات أي شركة يكون شريكاً فيها » . وقد اكدت المادة ٢٢٥ من قانون الشركات الاردني رقم (١) لسنة ١٩٨٩ (قانون الشركات) (١٥) بانه « لا يجوز لمدقق الحسابات ان يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضواً في مجلس ادارتها » . والسؤال هنا هو ماذا لو كانت زوجته أو ابنة شريكاً فيها ، أو عضواً في مجلس ادارتها أو مشتركا في تأسيسها ؟ .

٣ - المضاربة باسهم العميل : فقد طلب من المدقق المنتسب للجمعية (العضو) بموجب المادة (٣٢ - ثانياً - ج) من النظام « الامتناع عن المضاربة في اسهم الشركات أو المؤسسات التي يدقق العضو حساباتها » . كما افادت المادة (٢٣١) من قانون الشركات بانه « يحظر على مدقق الحسابات وعلى موظفية المضاربة باسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء جرى التعامل بالاسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة وذلك تحت طائلة عزله من العمل في تدقيق حسابات الشركة وتضمينه التعويض عن أي ضرر ترتب على

- مخالفته لاحكام هذه المادة » . ولكن ماذا لو قام بذلك زوجه أو اولاده مثلا ؟ .
- ٤ - الحصول على ميزات غير الاجور : حيث نص البند هـ من المادة (٣٢ - ثانيا) من النظام على وجوب امتناع المدقق من الحصول على ميزات ماليه من عملائه غير الاجور المستحقة مقابل العمل .
- ٥ - الوظيفة لدى العميل : فقد نصت المادة (٢٢٥) من قانون الشركات بانه لا يجوز لمدقق الحسابات أن يكون عضوا في مجلس ادارة الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو الاشتغال بصفه دائمة في أي عمل فني أو اداري و استشاري فيها تحت طائلة بطلان أي اجراء أو تصرف يقع بصورة تخالف احكام هذه المادة . ولكن ماذا عن الاشتغال بصفة مؤقتة كعامل دعاية أو مغطي اصدارات ؟ . وقد يرد البعض بأن هذا النص قد استكمل في قانون المهنة عندما اوجب التفرغ لممارسة المهنة ، ويرى الباحث أنه كان من الافضل منع الالتباس اصلا في قانون الشركات نفسه .
- ٦ - التفرغ لممارسة المهنة : وتأكيدا على استقلال المدقق فقد نصت المادة (٢٢ - ج) من قانون المهنة بان على المدقق الممارس التفرغ لممارسة المهنة في جميع الاحوال وان يمتنع عن العمل كموظف لدى الحكومة أو لدى أي جهة خاصة أخرى من غير ممارسي المهنة ، وهذا ما يضايق الكثير من المدققين حيث يمكن للمدق ان لا يكون متفرغا دون أن يؤثر ذلك على استقلاله .
- ٧ - الاشتراك مع عضو مجلس الادارة أو العمل لديه : فقد نصت المادة (٢٢٥) من قانون الشركات انه لا يجوز لمدقق الحسابات أن يكون شريكا لاي عضو من اعضاء مجلس ادارة الشركات المساهمة العامة أو أن يكون موظفا لديه . ولكن ماذا لو لم تكن الشركة مساهمة عامة ؟ .
- ٨ - تقديم المشورة والخبره المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية : فقد نصت المادة (٢٠) من قانون المهنة بأنه يحق للمدقق بالاضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الافراد والشركات والمؤسسات والهيئات القيام بالاعمال التالية :
- (أ) تقديم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية .
- (ب) القيام باعمال التحكيم والتصفيات والخبره في المجالات اعلاه .
- يلاحظ مما تقدم أن النصوص المتعلقة باستقلال المدقق في القوانين الاردنية لم تغط كثيرا من التساؤلات التي يمكن ان تطرح حول استقلاله مثل العوامل التي تؤثر على الاستقلال

الظاهري أو التعامل المادي مع العميل كزبون أو كمورد أو كمقترض ، أو كون الزوج أو الاقارب لهم مصلحة مادية لدى العميل ، أو العمل معه بشكل مؤقت كمغطي اصدارات أو كعامل دعاية ، أو القيام بالاعمال المحاسبية بالاضافة إلى اعمال التدقيق لنفس العميل ، أو الاعتماد على عميل واحد ، أو سيطرة الادارة على تعيين المدقق واتعابه .

٢/٥ الكفاءة والمعايير الفنية:

ويتعلق هذا المبدأ بالكفاءة والخبرة التي يجب ان يتمتع بها المدقق حتى يستطيع الحصول على ترخيص ممارسة المهنة كما يتعلق بالمعايير الفنية التي يجب الاسترشاد بها عند القيام بكل نوع من انواع الخدمات التي يقدمها المدقق مثل خدمات الاستشارات الادارية وخدمات المراجعة (Review Services) وخدمات التدقيق (Auditing Services) .

١ - مؤهلات المدقق والشروط الواجب توافرها فيمن يطلب الترخيص لممارسة المهنة :
فقد تناولت المادة (٤) من قانون المهنة الشروط الواجب توافرها فيمن يطلب ترخيصا لمزاولة المهنة حيث اشترطت فيه أن يكون متمتعا بالاهلية المدنية وغير محكوم عليه بجناية أو بجرime اخلاقية محله بالشرف . كما اشترطت هذه المادة أن يكون لدى طالب الترخيص مؤهلات وخبرات معينة كما هو في الجدول رقم (٢) .

جدول رقم (٢)

الشروط الواجب توافرها فيمن يطلب الترخيص لمزاولة المهنة في الاردن .

المؤهل	التخصص	سنوات الخبرة	الحد الأدنى	اجتياز الامتحان
بكالوريوس محاسبة	محاسبة	٣	١	*
ماجستير محاسبة	محاسبة	٢	١	*
دكتوراه محاسبة	محاسبة	١ أو ستين	تدريس للمحاسبة	-
شهادة مهنية معتمدة دولياً ومن المجلس	محاسبة	—	والتدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الأردنية	—
دبلوم محاسبة	محاسبة	٦	٢	*
بكالوريوس من كليات الاقتصاد أو التجارة أو القانون	محاسبة	٥	١	*
بكالوريوس أي تخصص	محاسبة	العمل سبع سنوات	كمدقق رئيسي في ديوان المحاسبة أو أي من مؤسسات الدولة	

* يطلب من هذه الفئة تقديم الامتحان .

ويلاحظ انه كلما زاد متسوى المؤهل الذي يحمله طالب الترخيص قلت الخبرة المطلوبة .
والذي يمكن ان ينتقد به القانون الأردني هو انه سمح بترخيص الاشخاص الذين لا يحملون
مؤهلا في المحاسبة أو الحقول ذات العلاقة ، إذا عملوا لدى الحكومة برتبة مدقق رئيسي في
احدى مؤسسات الدولة ، حيث قد لا يكون هذا كافيا بسبب عدم خبرتهم في المحاسبة في
القطاع الخاص . كذلك فإن القانون الاردني لم يتعرض لما يسمى بالتعليم المستمر فإذا أريد
لهذه المهنة ان تتقدم فلا بد أن يستمر اعضاؤها في الاطلاع والتدريب على كل جديد ، كما أن
القانون منح حملة المؤهلات المهنية المعترف بها حق الترخيص مباشرة دون اشتراط الامتحان
أو الخبرة في الاردن رغم احتمال عدم معرفتهم بالقوانين الاردنية اللازمة لممارسة المهنة في
الأردن .

٢ - المعايير الفنية : عملا بالمادة (٣٣) من النظام والذي اعطى لمجلس إدارة جمعية
مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين حق تحديد قواعد التدقيق والمحاسبة التي يجب على
اعضاء الجمعية الالتزام بها فقد قرر مجلس ادارة الجمعية في سنة ١٩٨٩ الاسترشاد قدر
المستطاع بقواعد المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية عند ممارسة اعمال التدقيق في الاردن وذلك
فيما يتعلق بالبيانات المحاسبية للسنتين الماليتين ١٩٨٨ و ١٩٨٩ ، وفيما يتعلق بالبيانات
المحاسبية لسنة ١٩٩٠ وما يليها فقد قرر مجلس إدارة الجمعية ان تقارير التدقيق حولها تخضع
لقواعد المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية بشكل ملزم وواجب التطبيق من قبل جميع
الاعضاء . كما وطلب مجلس ادارة الجمعية من الاعضاء التقيد بآية نصوص ترد في القوانين
وآية تعليقات حكومية اخرى ، وفي حالة وجود خلاف بين قواعد المحاسبة والتدقيق الدولية
والقوانين الاردنية يرفع الامر إلى مجلس ادارة الجمعية للتوفيق بينها (١٦) وقد ذكر في هذه
الادلة انه في حال وجود تعارض بين الادلة والقواعد الدولية ، والقوانين في الدولة المعنية فإن
الاولوية في التطبيق تكون للقوانين .

وتعتبر هذه الخطوة من اهم الخطوات التي خطتها الجمعية حيث كانت المهنة تعاني من
عدم وجود قواعد للمحاسبه والتدقيق المتعارف عليها .

أما القوانين الاردنية فقد تعرضت لبعض المتطلبات الفنية ومنها ما ورد في المادة رقم
(٢١) من قانون المهنة والمادة رقم (٣٢ - أولا - ز - ط) من النظام والمواد رقم (٢٢١)
و(٢٢٣) من قانون الشركات كما هو مبين في الملحق رقم (١) .

ويمكن ان يؤخذ على نصوص القوانين الاردنية المتعلقة بالمعايير الفنية مايلي :

١ - الزام المدققين بفحص الانظمة المالية والادارية للشركة وانظمة المراقبة المالية والداخلية

حيث يجادل الممارسون بان هدف التدقيق هو اعطاء رأي حول عدالة البيانات المالية وليس فحص انظمة الرقابة الداخلية لتحديد ملائمتها لحسن سير العمل والمحافظة على الأموال كما ذكرت المادة (٢٢١ ب) ومادة (٢٢٣ أ-٣) من قانون الشركات . فالاصل إذن هو تقييم نظام الرقابة الداخلي لتحديد مدى وطبيعة وتوقيت اجراءات التدقيق اللازمة . وقد يرد البعض على هذا النقد بان الدولة ترمي الى التأكد من سلامة انظمة الرقابة الداخلية للشركات المساهمة بالاضافة الى التدقيق وذلك حفاظا على حقوق الاطراف المختلفة ، ويرى الباحث ان هذا الرأي جدير بالاحترام .

٢ - ورد مصطلح « الاصول الحسائية المتعارف عليها » في أكثر من مادة من قانون الشركات وقانون المهنة ولم تشر هذه المواد إلى مصدر هذه الاصول ومن الذي تعارف عليها ويمكن تعديل هذه القوانين الان لتذكر قواعد المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية التي تبنتها الجمعية اخيرا أو القواعد والاصول التي تبنتها جمعية مدققى الحسابات .

٣ - لم يذكر في مادة (٢٢٣ ب) من قانون الشركات ان بإمكان المدقق اصدار رأي معاكس حول القوائم المالية للشركات المساهمة مع ذكره انواع التقارير الاخرى التي يمكن ان يصدرها المدقق مما قد يعني حرمان المدقق من هذا الحق كما ذكر (١٧) . ومع ان هذا الحق اعطي للمدقق حسب نص المادة (٣٢ - اولا - ج) من النظام الا انه قد يفسر بانه لا ينطبق على الشركات المساهمة .

٤ - لم يتعرض القانون الاردني لاستعمال اسم المدقق مقرونا بتقدير للارباح .

٥ - الزام المدققين بالاطلاع على جميع القيود والسجلات والميزانيات المتعلقة بالعمل الذي يقومون بتدقيق حساباته وذلك طبقا للمادة (٢١ - أ) من قانون المهنة ، يجعل عملية التدقيق غير اقتصادية ويخالف ما تعتمد عليه المهنة من مراجعة اختبارية في الدول المتقدمة .

٦ - لم توضع معايير لارشاد المدققين حول عمليات خدمات المراجعة وخدمات الاستشارات الادارية .

٣/٥ المسؤولية تجاه العملاء :

لقد تعرضت القوانين الاردنية إلى مسؤوليات المدقق تجاه عملائه في عدة مواضع يمكن تصنيفها كما يلي :

١ - الحفاظ على اسرار العملاء : فقد نصت المادة (٢٢ - و) من قانون المهنة بانه يحظر على المدقق الممارس ، وذلك تحت طائلة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في هذا

القانون ، افشاء المعلومات والاسرار التي اطلع عليها من خلال عمله كمدقق الا في المجالات التي يميزها القانون وللجهات التي يسمح بها أو يوجب تقديم تلك المعلومات والاسرار إليها . كما اكدت المادة (٣٢ ثانياً أ) من النظام على ان على المدقق « ان يقتصر عمله على النواحي المهنية وان لا يفشي اسرار عمله أو ينقل اية معلومات اطلع عليها من خلال عمله في تدقيق الحسابات إلا في الاحوال التي يميزها القانون » .

كما نصت المادة (٢٣٠) من قانون الشركات بانه مع مراعاة عدم الاخلال بالتزامات مدقق الحسابات الاساسية ، لا يجوز له أن يذيع للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة العامة للشركة المساهمة العامة أو في غيره من الامكنة والاوقات أو إلى غير المساهمين ما وقف عليه من اسرار الشركة بسبب قيامه بعمله لديها ، وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض .

٢ - عقود التكليف مع العملاء : حيث تنص المادة (٣٢ ثالثاً - ب) من النظام على أن على المدقق ان ينظم عقود تكليفه مع عملائه بوضوح بحيث تبين نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة بجميع الاطراف .

٣ - المضاربة في اسهم العميل : حيث تنص المادة (٣٢ - ثالثاً - ج) من النظام على ان على المدقق الامتناع عن المضاربة في اسهم الشركات أو المؤسسات التي يدقق العضو حساباتها (تم تصنيفها في موضوع الاستقلال ايضاً) .

٤ - الاجور المشروطة : حيث تنص المادة (٣٢ - ثالثاً - د) من النظام على أن على المدقق الامتناع عن عرض خدمة مهنية أو تقديمها فعلاً مقابل أجر يتوقف على ما يتم التوصل إليه من النتائج بعد تقديم هذه الخدمة .

٥ - الميزات المالية غير الاجور المستحقة : حيث تنص المادة (٣٢ - ثالثاً - هـ) من النظام على ان على المدقق الامتناع عن الحصول على ميزات مالية من عملائه غير الاجور المستحقة مقابل العمل (تم تصنيفها في موضوع الاستقلال ايضاً) .

٦ - مسؤولية تبليغ الجهات المعنية في الاحوال غير العادية : حيث تنص المادة (١٩٦) من قانون الشركات بأن على مجلس الادارة أو مدققي حساباتها أو كليهما تبليغ المراقب (مراقب الشركات) إذا تبين ان الشركة تعاني من اوضاع مالية أو إدارية سيئة أو تتعرض لخسائر جسيمة تؤثر على حقوق المساهمين فيها أو على دائيتها وذلك تحت طائلة المسؤولية التقصيرية في حالة عدم التبليغ عن ذلك .

كما تنص المادة (٢٢٨) من قانون الشركة انه إذا اطلع مدقق الحسابات على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لهذا القانون أو نظام الشركة أو على أي أمور مالية ذات أثر سلبي على اوضاع الشركة المالية أو الادارية فعليه أن يبلغ ذلك خطيا إلى كل من رئيس مجلس الادارة والمراقب والسوق (سوق عمان المالي) حال اطلاعه أو اكتشافه لتلك الامور .

٧ - المسؤولية عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل : حيث تنص المادة (٢٢٩) من قانون الشركات على مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الشركة المساهمة العامة عن تعويض الضرر الذي يلحقه بها بسبب الاخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله ، وإذا كان للشركة اكثر من مدقق حسابات واشتركوا في الخطاء كانوا مسؤولين تجاه الشركة بالتضامن ، وتسقط دعوى المسؤولية المدنية في أي من هذه الحالات بعد ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد اجتماع الهيئة العامة للشركة التي تلي فيها تقرير المدقق وإذا كان الفعل المنسوب يشكل جريمة فلا تسقط دعوى المسؤولية الا بسقوط دعوى الحق العام .

وقد تم التركيز في هذه المادة على مسؤولية المدقق مع ان المسؤول الأول عن تحضير البيانات المالية السليمة هو الادارة وليس المدقق (انظر دليل التدقيق الدولي رقم ٢١) . وفيما عدا اغفال الذكر بأن الادارة هي المسؤول الأول عن تحضير البيانات المالية العادلة ، فيبدو ان القانون الاردني كان وافيا بما يخص هذا الجانب لأن الموضوع يتعلق بمصلحة الشركة المساهمة والمساهمين والاطراف الاخرى ، ومن هنا كان الاهتمام بهذا الجانب كبيرا .

٤/٥ المسؤولية تجاه الزملاء:

ان تنمية وتوثيق روح التعاون بين الاعضاء هي من الاهداف الرئيسية للجمعيات المحاسبية المهنية حيث ان الطريقة التي يتعامل بها المهنيون مع بعضهم البعض ستؤثر على موقف المجتمع من هذه المهنة . ولا بد أن يكون هناك دعم متبادل بين الزملاء وهذا يتضمن تقديم المساعدات المهنية عالية التخصص فيما يتعلق بالمشاكل الفنية الى الزملاء مع وضع محددات لأخذ عملاء الآخرين (١ و ١٨) .

وقد كانت هناك قواعد متعلقة بهذا الموضوع في الولايات المتحدة وقد تضمنت هذه القواعد :

١ - منع عروض المنافسة (Competitive bidding) . وتعني منع طرح اعلان لدعوة المهتمين لتقديم عروضهم للقيام بعملية تدقيق معينة .

٢ - منع عروض التوظيف (Employment offers) . وتعني عدم جواز توظيف اشخاص ممن يعملون لدى مكتب اخر قبل الاستئذان من مستخدميهم (بكسر الدال) .

٣ - منع التعدي على الزملاء عن طريق اخذ عملائهم (Encroachment) .
وبسبب توقع عدم قدرة القواعد اعلاه على الصمود أمام المحاكم الأميركية بسبب قوانين الاحتكار فقد صوت الاعضاء بالمعهد الاميركي على ازالتها . ولا يزال بعض هذه القواعد مطبقا في الاردن وهي تتعلق بالتعدي على الزملاء ، فقد نصت المادة (٣٢ ثالثا) من النظام على أن على المدقق :

(أ) الالتزام في معاملة زملائه بما تقتضي به قواعد اللياقة وتقاليده المهنة ، وللمجلس (مجلس ادارة الجمعية) ان يفصل في كل خلاف مسلكي بين المدققين يتعلق بمهنتهم .

(ب) العمل على توفير فرص افضل للاعضاء ومساعدتهم على التقدم المهني باستمرار .
(جـ) الاحجام عن انتقاد اعمال زملائه بصورة تلحق الضرر بسمعة اي منهم غير ان له الحق في ممارسة النقد العام للبناء للمهنة وذلك ضمن هيئات الجمعية وبما يخدم المصلحة العامة للمهنة والمجتمع .

(د) اخذ موافقة المجلس (مجلس ادارة الجمعية) المسبقة إذا استدعت الضرورة ابداء رأي في عمل مهني قام به زميل آخر أو تعلق به بصورة علنية أو لدى جهة من الجهات أو نشر في اية وسيلة من وسائل الاعلام .

(هـ) عدم السعي للحلول محل زميل آخر في أي تكليف مهني كما يحظر عليه قبول عمل كان يقوم به زميل آخر وذلك قبل تصفية حقوق ذلك الزميل أو موافقة المجلس (مجلس إدارة الجمعية) .

(و) على المدقق الذي عين بدلا من زميل له ان يقف على الأسباب التي منعت المدقق السابق من الاستمرار في مزاولة عمله والتأكد من عدم وجود موانع تحول دون تعيينه وعلى المدقق السابق ان يقدم كل ايضاح يطلبه الزميل المكلف بما لا يتعارض مع احكام البند (هـ) اعلاه .

(ز) على العضو المكلف للقيام بعمل محدد امتدادا لتكليف زميل له ان لا يتوسع بتقديم خدمات اخرى دون الحصول على موافقة خطية مسبقة من زميله المشار إليه .

وبرأي الباحث فان القانون الاردني عالج الموضوع بشكل ملائم ولكنه لم يتعرض الى موضوع عروض المنافسة وموضوع عروض التوظيف ويجدر بالذكر بانه تظهر احيانا في

الصحف الاردنية دعوة عروض من اجل القيام بعمليات التدقيق (١٩) .

٥/٥ مسؤوليات وممارسات اخرى أو الافعال المسيئة للمهنة :

وطبقا لهذا المبدأ يتوقع من المدقق ان يتصرف بطريقة تؤدي لرفع مستوى المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور وان لا يتصرف اي تصرف يسيء إلى المهنة وقد عالج القانون الاردني هذا الموضوع كما يلي :

١ - الدعاية بطريقة مضللة : حيث تنص المادة (٢٢ - د) من قانون المهنة بانه يحظر على المدقق الممارسة القيام بالدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الاعلان بطريقة مخله بكرامة المهنة . كما نصت المادة (٣٢ - أولا - د) على ان على المدقق الاعلان عن النشاط المهني في الحدود المتعارف عليها وتجنب أي شكل من اشكال الدعاية الذي يضر بالمهنة أو يسيء إلى الغير . والسؤال الآن هو ما هي طرق الدعاية التي تخل بكرامة المهنة أو تضر بها ؟ وما هي اشكال الدعاية المسموح بها على وجه التحديد ؟ .

٢ - العمولات : حيث تشير المادة (٣٢ - أولا - هـ) إلى أن على المدقق الامتناع عن دفع أية عمولات أو جزء من الانعاب للحصول على أي تكليف مهني . ولكن ماذا عن قبض العمولات حيث أن عمليات القبض والدفع ممنوعة حسب قواعد السلوك للمعهد الاميركي .

٣ - الاجور المشروطة : فقد منع القانون الأردني ذلك بناء على ما جاء في المادة (٣٢ - ثانيا - د) من النظام ، حيث نصت على أن على المدقق « الامتناع عن عرض خدمة مهنية أو تقديمها فعلا مقابل أجر يتوقف على ما يتم التوصل إليه من النتائج بعد تقديم هذه الخدمة » . (تم تصنيف هذه الممارسة أيضا تحت بند المسؤولية تجاه العملاء) .

٤ - وظائف غير ملائمة : فقد منعت المادة (٢٢٥) من قانون الشركات المدقق من ان يكون عضوا في مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها ومن الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها . كما ألزمت المادة (٢٢ - ج) من قانون المهنة المدقق الممارس التفرغ لمزاولة المهنة في جميع الاحوال . وهذا يقطع الطريق امام المدقق لممارسة الوظائف غير الملائمة لمهنة التدقيق .

وفي مجال الممارسات الاخرى او الافعال المسيئة للمهنة لم تتطرق القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك إلى كثير من القضايا المهمة ومنها عملية حجز مستندات العملاء ، وعمليات التمييز بالتوظيف ، وقضية شكل الممارسة ، وقضية قبض

العمولات ، وقضية استعمال الاسم لتقدير الارباح ، وقضية الاشتغال بصفة مؤقتة كعامل دعاية أو مغطي للاصدارات مثلا ، وقضية تحديد اشكال الدعاية المسموحة والممنوعة .

٦. الخاتمة والتوصيات

يتبين من خلال دراسة وتصنيف نصوص القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني حسب المبادئ الخمسة لمفاهيم قواعد السلوك التي وضعها المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين ان هذه النصوص كانت عامة في كثير من الاحيان وان هناك كثيرا من القضايا المتعلقة بقواعد السلوك لم تعالجها القوانين الاردنية وهي مطروحة الان لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين لتأخذها بعين الاعتبار عند وضعها قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في الاردن وهذه القضايا مطروحة ايضا امام الجهات الاخرى المنظمة للمهنة مثل مجلس مهنة تدقيق الحسابات وديوان المحاسبة وسوق عمان المالي وذلك لاختها بعين الاعتبار عند مراجعة القوانين المتعلقة بالمهنة ، وبهذا يمكن اثبات الفرضية القائلة بان القوانين الاردنية المتعلقة بقواعد السلوك غير كافية لتحقيق اهداف المهنة .

ويمكن ايجاز القضايا المذكورة والتي لم تتم معالجتها في القوانين الاردنية او تحتاج إلى مراجعة كمايلي :

*** مبدأ الاستقلال والكرامة والموضوعية :**

- متى يكون المدقق غير مستقل ظاهريا .
- المصلحة المادية لا قارب المدقق .
- الاشتغال بصفة مؤقتة كعامل دعاية أو مغطي اصدارات .
- التعامل مع العميل كزبون أو كمورد أو كمقترض .
- القيام بالاعمال المحاسبية بالاضافة إلى أعمال التدقيق .
- اعتماد المدقق على عميل واحد .
- تفرغ المدقق لممارسة المهنة في جميع الاحوال .
- سيطرة الإدارة على تعيين المدقق واتعابه .

*** مبدأ الكفاءة والمعايير الفنية :**

- السماح بترخيص اشخاص لممارسة المهنة مع انهم لا يحملون مؤهلا في المحاسبة أو العلوم المتعلقة بها .
- السماح بترخيص حاملي المؤهلات المهنية مع احتمال عدم معرفتهم بالقوانين الاردنية .
- التعليم المستمر للمدققين .
- الزام المدققين بفحص نظم الرقابة الداخلية .
- الزام المدققين بالاطلاع على جميع القيود والسجلات والميزانيات المتعلقة بالعميل .
- تحديد المعنى بالاصول الحسابية المتعارف عليها ومصادرها .
- استعمال اسم المدقق مقرونا بتقدير الارباح .
- حق المدقق باصدار رأي معاكس .

*** مبدأ المسؤولية تجاه العملاء:**

- مدي مسؤولية الادارة عن تحضير القوائم المالية العادلة .

*** مبدأ المسؤولية تجاه الزملاء:**

- عرض المنافسة .
- عرض التوظيف .

*** مبدأ المسؤوليات والممارسات الاخرى (الافعال المسيئة للمهنة)**

- حجز المستندات من قبل المدقق .
 - التمييز بالتوظيف .
 - شكل الممارسة .
 - قبض العمولات .
 - استعمال الاسم مقرونا بتقدير الارباح .
 - الاشتغال لدى العميل بصفة مؤقتة كعامل دعاية أو مغطي للاصدارات مثلا .
- ويوصى الباحث بأن تشكل لجنة من قبل جمعية مدققى الحسابات القانونيين الاردنيين لوضع قواعد للسلوك المهني وان تأخذ هذه اللجنة بعين الاعتبار القضايا التي لم تعالج من قبل القوانين الاردنية أو التي تحتاج إلى مراجعة . ويوصى الباحث أيضا بعدم تبني قواعد

جاهزة من دولة اخرى بل أن تؤخذ بعين الاعتبار قيم المجتمع الأردني ومثله عند وضع هذه القواعد . كما ويوصى الباحث الجهات الأخرى المنظمة للمهنة أو الجهات ذات الصلة ، مثل مجلس مهنة تدقيق الحسابات وديوان المحاسبة وسوق عمان المالي ووزارة الصناعة والتجارة ان تأخذ بعين الاعتبار القضايا اعلاه عند مراجعتها للقوانين الحالية المتعلقة بالمهنة .

المراجع

- (١) Arens, A & J. Loebbecke, Auditing An Integrated Approach 4th edition, Now York: Prentice – Hall, Inc., 1988.
- (٢) مرعي، توفيق وبلقيس، احمد، اخلاقيات مهنة التعليم، دائرة اعداد المعلمين، وزارة التربية والتعليم وشؤون الشباب - سلطنة عمان، ١٩٨٦.
- (٣) عبد القادر، عبد الوهاب والجلبي، مصطفى، « السلوك الطبي واداب المهنة »، مطبعة جامعة الموصل - ١٩٨٨.
- (٤) القرآن الكريم.
- (٥) ابن بسام، « نهاية الرتبة في طلب الحسبه »، مخطوط بدار الكتب المصرية تحت رقم ٦١٤. ورد في مرجع أبو زيد (١٩٨٨) ص ١٥٥.
- (٦) ابو زيد، سهام مصطفى، الحسبه في مصر الإسلامية من الفتح العربي إلى نهاية العصر المملوكي، القاهرة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٨٦.
- (٧) الشيرزي، نهاية الرتبة في طلب الحسب، تحقيق ونشر د. الباز العريني وورد في مرجع أبو زيد (١٩٨٦) ص ١٥٥.
- (٨) Thomas, C., and E. Henke, Auditing Theory and Practice second edition, New York: Kent Publishing Company 1989.
- (٩) Hermanson R., Strawser J., and R. Strowser, Auditing Theory and Practice, Fourth edition, New York: Richard D, Irwin, 1987.
- (١٠) نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين، رقم ٤٢ لسنة ١٩٨٧، ١٩٨٧/١٠/٣.
- (١١) عبد الله، خالد امين، « مهنة تدقيق الحسابات في الاردن والكويت (دراسة تحليلية مقارنة) »، دراسات، مجلد ٩، عدد ٢، الجامعة الاردنية ص ١٣١ - ١٤٩، ١٩٨٢.
- (١٢) دهمش، نعيم، « استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الاردن »، المحاسب القانوني العربي، العدد ٤٤، ص ٢٢ - ٢٥، ايلول ١٩٨٩.
- (١٣) AICPA, Professional Standards, Volumre B, Code of Professional Ethics, Commerce Clearing House.

- (١٤) قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥ ، الجريدة الرسمية
١٩٨٥/٥/٢١ .
- (١٥) قانون الشركات الاردني ، قانون مؤقت رقم ١ لسنة ١٩٨٩ ، الجريدة الرسمية ،
١٩٨٨/١٢/٢٠ .
- (١٦) قرار مجلس ادارة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين ، ١٩٨٩ ، كتاب
الجمعية رقم ١٥٠/٢/١٣٢ ، تاريخ الكتاب ١٦/١١/١٩٨٩ ، تاريخ القرار
١٩٨٩/٣/١٣ .
- (١٧) سعادة ، يوسف ، « محددات دور المحاسبة في خدمة التنمية في الاردن » ، المؤتمر
الاول في المحاسبة والمالية ، جامعة اليرموك ، ١٠ - ١٢ كانون الأول ١٩٨٩ .
- (١٨) **Meigs, Whittington and Meigs Principles of Auditing, 8th edi-** (١٨)
tion, New York: Richard D, Irwin, 1985.
- (١٩) الرأي ، « اعلان من المنظمة التعاونية » ص ١٩ ، ١٩٩١/١/٣٠ .

ملحق رقم ١ المواد التي تعرضت للمتطلبات الفنية

قانون المهنة :

- المادة رقم (٢١) : على المدقق في سياق قيامه بممارسة المهنة مراعاة مايلي :
- (أ) الاطلاع على جميع القيود والسجلات والميزانيات المتعلقة بالاشخاص الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم وان يطلب منهم موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله على احسن وجه .
- (ب) التثبت من ان الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها منظمة بصورة اصولية وان يلفت النظر خطيا الى اي مخالفة تظهر له ، ويطلب معالجتها وتصويبها .
- (ج) القيام باعداد تقاريره بصورة وافيه بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها وان يلتزم في ذلك باتباع قواعد التصنيف المعتمدة والمتعارف عليها مهنيا في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها .

نظام الجمعية :

- مادة (٣٢ - أولا) : على المدقق التمسك بالقواعد السلوكية والمهنية الآتية :
- (ز) التثبت والتأكد من أن البيانات الحسابية والايضاحات المرفقه بها تظهر بصورة عادلة الوضع المالي للمنشأة وتوضيح ذلك في تقرير التدقيق والذي يجب أن يشتمل على فقرتين احدهما اسس الفحص والاخرى ابداء الرأي .
- (ج) التصرف بشكل مستقل استقلالا فعليا عند ادائه لواجباته والمحافظة على الحياد الظاهري والحقيقي لدى ابداء الرأي وعدم السماح بظهور اسمه على أي بيان حسابي يظهره كمدقق للميزانية العمومية والبيانات الحسابية الاخرى لاي منشأة الا في اطار الآتي :

- ١ - ابداء الرأي كمدقق دون تحفظ .
- ٢ - ابداء الرأي كمدقق مع التحفظ .
- ٣ - الامتناع عن ابداء الرأي حول البيانات الحسابية المدققة مع بيان الاسباب الجوهرية التي دعت لذلك .

٤ - ابداء رأي مضاد معاكس حول البيانات الحسابية على أن يذكر الاسباب الجوهرية التي دعت له لذلك .

(ط) على المدقق في حالة اعداده لبيانات حسابية غير مدققة من قبله (على اوراقه الخاصة) ان يبين في مكان بارز من كل صفحة من صفحات هذه البيانات الحسابية بأنها لم تدقق من قبله .

(ي) القيام بالواجبات المهنية بعناية المدقق الحريص لدى فحصه البيانات الحسابية وابداء الرأي حولها والحصول على المعلومات الكافية التي استند إليها في ابداء رأيه مبينا بوضوح المخالفات لمبادئ المحاسبة واثرها المادي ومدى توفير المنشأة للبيانات والمعلومات اللازمة للعمل بقواعد التدقيق المتعارف عليها .

(ك) حفظ مستندات وبيانات واوراق العمل المهنية بالشكل المناسب وللدرجة التي توضح قيامه بواجباته وتوفر الاسس التي استند إليها في ابداء رأيه .

قانون الشركات :

المادة رقم (٢٢١) :

يقوم مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين بمراقبة اعمال الشركة وتدقيق حساباتها وعليهم بشكل خاص القيام بالواجبات التالية :

(أ) اجراء التدقيق الدورى لسجلات الشركة ودفاتها ومستندات المالية والتأكد من انها منظمة بصورة أصولية .

(ب) فحص الانظمة المالية والادارية للشركة وانظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير اعمالها وللمحافظة على اموالها .

(ج) التحقيق من موجودات الشركة وملكيتهما لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها .

(د) الاطلاع على قرارات مجلس الادارة والتعليمات الصادرة عن الشركة .

(هـ) اي واجبات اخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والانظمة ذات العلاقة والاصول المتعارف عليها في تدقيق الحسابات .

المادة رقم (٢٢٣) :

(أ) مع مراعاة قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات المعمول به واي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة ، على مدقق الحسابات أن يعد تقريراً خطياً للهيئة العامة للشركة وعليه أو من ينتدبه ان يتلو هذا التقرير امامها وان يرسل نسخة منه للمراقب بعد اقرار الميزانية من مجلس الادارة موقعا منه حسب الاصول ومرفقا بالميزانية والبيانات الملحقة بها ويجب ان يتضمن هذا التقرير مايلي :

١ - انه قد حصل على المعلومات والبيانات والايضاحات التي رأها ضرورية لاغراض التدقيق المعارف عليها .

٢ - ان الفحوص والاختبارات التي اجراها على حسابات الشركات وقيودها المالية كانت ضرورية وكافية لاداء مهمته على وجه مرضٍ .

٣ - ان المراقبة المالية الداخلية للشركة منظمة بصورة اصولية بموجب نظام خاص . وتحقق الغاية التي وضعت من أجلها .

٤ - ان الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وفقا للاصول المحاسبية المتعارف عليها وتمكن من اظهار المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها .

٥ - ان الميزانية العمومية وحساب الارباح والخسائر وبيان مصادر الاموال وواجه استخدامها تعبر بصورة واضحة عن المركز المالي للشركة وعن نتائج اعمالها . وتتفق مع القوانين والانظمة المعمول بها والاصول الحاسبية المتعارف عليها في تدقيق الحسابات .

٦ - ان جرد موجودات الشركة والتثبت منها قد تم بحضور المدقق أو من يمثله وان ذلك قد جرى وفقا للاصول والقواعد المتبعة سنويا . وانه قد تحرى عن صحة المطلوبات والذمم للشركة ومطابقتها لسجلاتها ووفقا للاصول المتعارف عليها .

٧ - ان البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الادارة الموجه للهيئة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها .

٨ - المخالفات التي ارتكبتها الشركة أو مجلس ادارتها لهذا القانون او لنظام الشركة وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة وبيان مدى اثرها على مركز الشركة المالي ونتائج اعمالها .

٩ - اي بيانات أو معلومات أو ملاحظات تتعلق بأمر ذات اهمية للمساهمين يلاحظها المدقق خلال تدقيقه مما لا يدخل ضمن الحالات المشار اليها في هذه المادة .

(ب) على مدقق الحسابات ان يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الارباح والخسائر للشركة باحدى التوصيات التالية :-

- ١ - المصادقة على ميزانية الشركة وحساب ارباحها وخسائرها بصورة مطلقة .
- ٢ - المصادقة على الميزانية وحساب الارباح والخسائر مع التحفظ مع بيان طبيعة هذا التحفظ واثره المالي على الشركة .
- ٣ - عدم المصادقة على الميزانية وحساب الارباح والخسائر وردها إلى مجلس الادارة وبيان الاسباب الموجبة لرفضه التصديق على الميزانية .