الفصل الثاني

المدقق – صفاته – الاستقلال والحياد – حقوق المدقق – واجبات المدقق – آداب وقواعد السلوك المهني – علاقة المدقق بالوحدة التي يقوم بتدقيقها

ان مهنة التدقيق كسائر المهن الاخرى قوتها مستمدة من كفاءة المشتغلين فيها وحرصهم الدقيق على الالتزام بما استقر من قواعد منظمة لسلوكهم المهني. وهذا الامر هو من الاهمية بمكان وبشكل خاص بالنسبة لمهنة التدقيق نظراً لخطورة الدور الذي تلعبه وتنوع الخدمات التي تقدمها وارتباطها الوثيق بالسياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلد، وعليه فيجب ان يتوافر في المحاسبين والمدققين بشكل عام ومراقبي الحسابات على وجه خاص مواصفات شخصية علمية وعملية وحياد واستقلال في العمل فضلاً عن التزامهم باداب وسلوك المهنة.

صفات المدقق

ان الصفات التي يجب ان تتوافر لدى المدقق وبالاخص الشخصية منها تناولها الكتاب في حقل المحاسبة واسهمت المنظمات المهنية على صيانتها وتوفيرها في اعضاء المهنة.

وفيما يلي بعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والخلقية التي يجب ان يتحلى بها المدقق: (المواصفات الشخصية والقانونية).

١- يجب ان يكون على علم تام بالاصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم المحاسبة ومن امساك السجلات وان يكون حريصاً على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه وان يتفهم طبيعة واساس كل حدث مالي سجل في دفاتر الوحدة الاقتصادية. ويجب على المدقق ان يتعمق بالمعالجات المحاسبية والاساس الذي اتبعته الوحدة والا اصبحت عملية الفحص التي يقوم بها عملية آلية سطحية لايتمكن من خلالها بلوغ اهداف التدقيق.

الصفات أو المواصفات الشخصية والقانونية للمدقق

ومطلعاً

٣- يجب ان يكون مستوعباً لاصول التدقيق ومبادئه العلمية ومشاكلها العملية وطرقه على الاساليب والاتجاهات الحديثة في التدقيق.

٣- يجب ان يكون ملماً بالاضافة الى المامه بعلم المحاسبة والتدقيق باحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري- قانون الشركات - التشريع الضريبي.

٤- يجب ان يكون ملماً بمحاسبة التكاليف وقادر على الاستفادة من اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في اعمال التدقيق وكذلك يجب ان يكون ملماً بالموازنات التخطيطية وكذلك يجب ان يكون لديه المام معقول في مبادىء ادارة الاعمال واسس وضع انظمة الرقابة الداخلية للوحدة.

٥- يجب ان يكون متمكناً من لغته قادراً على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وباسلوب جيد وفي عبارات سلسلة لاغموض فيها ولا التواء.

٦- يجب ان يكون متمسكاً باداب وسلوك المهنة والا يتسامح في مخالفتها تحت اي ضغط وان يكون صبوراً.

٧- ان يكون قوي الشخصية وان يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الافراد في الوحدة المكلف بتدقيقها من موظفين ومديرين.

٨- يجب ان يكون مشبعاً في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير او طلب البيانات او الحصول على المعلومات والاستفسارات او توجيه الاسئلة.

٩- ان حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ اهداف التدقيق رهين بالمامه بما يلزمه من معلومات فنية عن الوحدة التي يدقق حساباتها. ان الملم المدقق بتفاصيل خاصة عن الوحدة التي يقوم بتدقيقها عن طريق زيارته لمصانعها او ورشها ومخازنها ومكاتبها والاستفسار عن النواحي الفنية خير عون لعمله وتفهمه للنظام المحاسبي وادراك الاحداث المحاسبية.

١٠- لايصح ان يدعي المدقق علماً بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين او موظفي الوحدة مهما صغر شانهم، اذ المفروض انه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولايستطيع ان يحيط بكل شيء علماً. ويجب ان يكون لديه ادراك ان استفساراته وايضاحاته لازمة لاداء مهمته وبدونها لايمكنه ان يتم اعمال التدقيق على الوجه الاكمل.

ان الاستفسارات لاتنتقص من قدرته ولاتحط من شأنه فان اعلم الناس من يجمع علم الناس الى علمه ومن ثم واجب عليه الا يوافق على مسألة الا بعد تفهمها فهماً جيداً والاقتناع بمعالجتها اقتناع تام.

١١- يجب ان يكون امينا على اسرار المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها التي وثقت فيه فيجب ان يكون امينا تجاهها وعليه فلا يجوز له ان يفشي باي سر من اسرار الوحدة للغير الذي قد يستغل هذه المعلومات وبذلك يلحق ضرراً بمصلحة الوحدة.

١٢- يجب ان يكون واسع الاطلاع وان يتتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها وان يتتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله.

مما لاشك فيه ان المدقق الذي تجتمع فيه مثل هذه الصفات الشخصية والقانونية كفيل بان يتبوء مكان الصداره بين ابناء مهنته وان تتوفر فيه السمعة الطيبة التي من خلالها سوف يتمكن من بلوغ اسمى درجات النجاح في اعماله وخدماته المهنية.

اما المؤهلات العلمية فلا يحق لاي شخص ممارسة مهنة تدقيق الحسابات الا الشخص الحاصل على احد المؤهلات التالية المنصوص عليها في الانظمة والقوانين الخاصة بكل دولة وعادة تكون متعلقة بتنفيذ معايير التدقيق الخاصة بالتأهيل العلمي والعملي وتنص هذه على تحديد المؤهلات والشهادة العلمية ونوعها ومدة الخبرة العملية في مجال التخصص وهنا في العراق قد تم تحديد هذه المؤهلات ضمن نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٧ لسنة ١٩٨٤ حيث نصت المادة الاولى: يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي مجاز بممارسة هذه المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين.

وأشارت المادة الثانية تمنح اجازة ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعضو النقابة الذي سدد التزاماته تجاهها ووفق الشروط التالية: -

اولاً: ان يكون حاصلاً على احد المؤهلات التالية:

أ- شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد او مايعادلها.

ب- شهادة البكالوريوس في المحاسبة من احدى الجامعات العراقية او مايعادلها اوكان مكتسباً حق العضوية في النقابة على ان يكون كل منها:-

١ – مارس اعمال التدقيق مدة لاتقل عن خمس سنوات بصورة مستمرة داخل العراق بعد حصوله على الشهادة الجامعية او اكتسابه حق العضوية في النقابة تحت اشراف مراقب حسابات وبعلم وبموافقة النقابة او في ديوان الرقابة المالية .

٢ – اجتياز الاختبارات التي تجريها الهيئة المشرفة على دراسة دبلوم مراقبة الحسابات للمراحل الدراسية المطلوبة لنيل تلك الشهادة بعد انتهاء مدة الممارسة المشار اليها في الفقرة (١) من هذا البند وللهيئة المشرفة اعفاء حملة الشهادات العليا في المحاسبة من اداء الامتحان في بعض مقررات الدراسة .

ثانياً : ان يكون قد عمل مراقب حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية او تحت اشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لاتقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملي المشار اليه في البند اولاً من هذه المادة وعلى الجهة التي يتدرب فيها رفع تقرير سري سنوي الى مجلس النقابة وفق ضوابط يضعها المجلس .

ثالثاً : ان يؤدي اليمين امام نقيب المحاسبين والمدققين .

الاستقلال والحياد

يعتبر الحياد والاستقلال ركنان اساسيان يجب ان يستند اليها المدقق اذا ماراد ان يؤدي واجبه كما يجب لان المطلوب منه ان يفصح في تقريره ان التدقيق قد تم وفقاً لاجراءات التدقيق المتعارف عليها بين مزاولي المهنة وهذه الاجراءات تستلزم منه اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني فهو يفكر ويعمل مايراه مناسباً وضرورياً لاداء مهمته .

المدقق يعتبر وكيل عن الجهة التي عينته ولذلك نجده يعمل لمصلحتها ومع هذا يجب على المدقق ان لايحصر عمله وتفكيره لحماية من وكله وانما مطلوب منه حماية الآخرين غير المنظورين بالنسبة له والذين يعتمدون على البيانات الختامية التي صادق عنها لاتخاذ قرارات مهمة كما هو الحال بالنسبة للمصارف التجارية التي تقدم اليها الميزانيات المصدقة من قبله بغية الحصول على تسهيلات مصرفية او قروض جديدة . ولكي يصل المدقق الى المستوى الذي تتمكن من خلاله الوحدة والاطراف الاخرى خارجها من الاعتماد على تقريره لابد ان يتمتع باستقلال وحياد تام .

ان مامطلوب من المدقق هو المحافظة على مبدأ الاستقلال والحياد حماية لمهنته وذلك لانه إذا اذعن الى رغبات الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها فانه سوف يتحمل مسؤولية ماقد يوافق على اجرائه وبالتالي سوف يفقد سمعته مما يؤدي الى عدم الثقة في الحسابات المصدقة من قبله والمقدمة الى المؤسسات المالية نظراً لانه مشكوك في استقلاله وحياده .

ان استقلال وحياد المدقق في الحياة العملية أمر صعب فكثيراً مايتعرض المدقق الى ضغط من قبل المديرين في الوحدة وهذا الضغط يتمثل في حذف او تحوير تحفظات كي لاتظهر في تقريره اواجراءات يجب ان تتبع من قبل المدقق يطلب منه عدم اجرائها وغيرها من الامور.

ان مانلاحظه في الحياة العملية هو ان المدقق يحرص بالحفاظ على الوحدات التي يقوم بتدقيق حساباتها بينما هذه الوحدات التي ترفض طلباتهم من قبل المدقق يفضلون تغيير وبذلك فهو يخسر هذه الوحدة وعليه فهو بين امرين يجب ان يقرر بينها اذ يجب عليه ان يكون دبلوماسياً اي ان لايفرض اراءه واجراءاته ومبادئه بصرامة متمسكاً بمبدأ الحياد والاستقلال الى درجة تجعل من تمسكه هذا تطرفاً ولا ان يسمح لنفسه بان يتساهل في تطبيق مبادئه واجراءاته ويذعن الى رغبات عميلة وينفذها دون تحفظ او دون محاولة منه باقناع الوحدة بالعدول عن هذه التصرفات الغير سليمة اذ ان هذا التساهل يعني انه سوف يصادق على بيانات ختامية لاتعكس الوضع المالي الحقيقي ولانتيجة الاعمال لتلك الفترة.

المطلوب من المدقق هو اجراء موازنة بين هذين الأمرين وعلى ضوء ذلك يقرر درجة الاستقلال والحياد فلديه من الوسائل لاقناع المديرين في الوحدة ويجب عليه ان يتفهم جيداً ما مطلوب منه وما هو اثر ذلك على البيانات الختامية التي يصادق عليها غير ان هذا لايعني ان يتساهل ويرضخ لطلبات المديرين في الوحدة وفي الوقت نفسه لايوجد داع لتمسكه بأمور لاتؤثر تأثيراً مادياً على الوضع المالي أو نتيجة اعمال المنشأة.

بذل العناية المهنية

يجب على المدقق ان يبذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بتنفيذ عملية التدقيق واعداد التقرير وعند تطبيق معايير التدقيق وكذلك العناية عند جمع ادلة الاثبات ويدخل في نطاق بذل العناية المهنية هو المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المدقق وعدم استخدامها لاغراض خارج نطاق عملية التدقيق والفحص الخاصة بالوحدة التي يقوم بتدقيقها.

حقوق المدقق

لقد منحت القوانين والتشريعات حقوقاً وجدت انها ضرورية لكي يتمكن المدقق من اداء واجبه على خير مايرام وهذه الحقوق هي:

١ – حق الاطلاع : وهذا الحق هو مطلق منحه المشرع للمدقق في الاطلاع على كافة السجلات والمستندات التي تكون في حوزة الوحدة او تحت تصرفها . ويقصد بهذا الحق ان للمدقق وفي اي وقت الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات التي يرى ضرورة فحصها وهذا الحق ليس مقتصر على الاطلاع على الدفاتر والسجلات المالية وانما يتعداها الى الاطلاع على كافة السجلات والمستندات الاحصائية والمراسلات وغيرها .

٢ – حق الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لاداء عمله . فهو يتمكن من الحصول على اجوبة لاستفساراته او اية جداول او اية بيانات اخرى تعدها الوحدة له وذلك من قبل موظفيها حيث أحياناً قد تصادفه بعض الحالات التي تستوجب منه الحصول على تفسير للكيفية والمبررات التي اقتضت اجراء ذلك الحدث .

٣ – الحق في جرد كافة موجودات الوحدة والتحقق من وجودها كما له الحق في التحقق من صحة الالتزامات المترتبة بذمتها .

٤ – الحق في استلام دعوة حضور اجتماع الهيئة العامة العادية وغير العادية .

٥ – له الحق في حضور اجتماعات الهيئة العامة التي يدعو اليها مجلس الإدارة وان يدلي برأيه في هذا الاجتماع في كل مايتعلق بوصفه مدققاً وبالاخص مايتعلق بقائمة المركز المالي والموافقة عليها أو رفضها .

٦ – الحق في الدعوة الى اجتماع الهيئة العامة اجتماع غير عادي وذلك عندما يجد المدقق ان هناك ظرفاً او خطراً يوجب الدعوة الى هذا الاجتماع .

٧ – الحق في الادلاء برايه عندما يطرح اقتراح على الهيئة العامة بتغييره وعزله .

ان معظم الحقوق التي يتمتع بها المدقق مستمدة من طبيعة عمله ومن العرف والعادة كالحصول على الدفاتر والسجلات والمعلومات والايضاحات .

ومن الواجب على المدقق ان يستخدم هذه الحقوق كوسيلة للوصول الى غايته وهي ابداء رأيه في الوضع المالي للوحدة لذا يجب عليه ان لايفرط في هذه الحقوق والاترتبت عليه مسؤولية كبيرة .

حقوق اخرى :

تناولت هذه الحقوق قواعد السلوك المهني وبالاخص الباب الثالث منها حيث اشارت المواد التالية الى مثل هذه الحقوق :

م/ ١٧ اشارت الى " يحق لمراقب الحسابات عند كتابته لمقالات او لبحوث في المجلات والفحص او عند اشتراكه في برامج الاذاعة والتلفزيون ذكر لقبه المهني.

م/ ١٨ اشارت الى " يحق لمراقب الحسابات نشر خبر تعيينه في وظيفة مهمة وفي الصحف والمجلات المهنية والغير المهنية.

م/ ٢٠ ذكرت الى " يحق لمراقب الحسابات اعلام الذين يدقق حساباتهم بواسطة الرسائل عند حدوث اي تغير في المكتب كتعين او تقاعد احد الشركاء.

م/ ٢١ نصت على " يحق لمراقب الحسابات الاعلان بطلب تعين عاملين في مكتبه وفق ضوابط معينة.

م/ ٢٤ اشارت الى " يحق لمراقب الحسابات الانتماء الى المنظمات والمعاهد العلمية والعملية على ان لاتتعارض في اهدافها مع اهداف المهنة او مع قواعد السلوك المهني.

واجبات المدقق

يعتبر المدقق وكيلاً عن الجهة التي تمت بتعيينه وعليه فهو ينوب عنهم في رقابة اعمال الوحدة والتحقق من تصرفات الادارة. ان المدقق يقوم بواجباته التي يراها ضرورية لتنفيذ المهمة التي كلف بها لذلك يجب عليه ان لايقبل اي تقييد لها مثال ذلك اذا لم يتمكن من الاشراف على عملية الجرد فهنا يجب الاشارة الى ذلك في تقريره.

لقد حددت التشريعات والقوانين الواجبات الرئيسية للمدقق بالاضافة الى وجود واجبات عرفية او ضمنية ويمكن تلخيصها كما يلي :-

١- تدقيق القيود في السجلات للتحقق من صحة اثباتها فيها ولغرض التحقق من ان الحسابات الختامية تبين نتائج اعمال الوحدة للفترة التي اختصت لعملية التدقيق وان الميزانية تصور الوضع المالي الحقيقي كما هو في تاريخ انتهاء تلك الفترة.

٢- على المدقق ان يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للوحدة وفي كل الاحوال يجب ان يتناول راي المدقق المسائل الآتية وذلك طبقاً لما نصت عليه المادة ١٣٦ من قانون الشركات المرقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ :-

أ- مدى سلامة حسابات الوحدة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الوحدة مع بيان رايه في تقريره.

ب- مدى تطبيق الوحدة للاصول المحاسبية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.

ج- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للوحدة في نهاية السنة ونتيجة اعمالها.

د- مدى تطابق الحسابات مع احكام هذا القانون.

هـ- ماوقع من مخالفات لاحكام هذا القانون مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.

٣- لاشك ان من اهم الواجبات الملقاة على عاتق المدقق هو تقديم تقريره الى الجهة التي قامت بتعيينه يفصح فيه عن رأيه الفني المحايد بخصوص ما قام به من عمليات فحص وتدقيق.

٤- أن يحضر هو أو من ينيبه اجتماع الهيئة العامة وعليه ان يدلي في هذا الاجتماع برايه في كل مايتعلق بوصفه مدققاً للوحدة.

٥- تحقيق موجودات الوحدة والتزاماتها :- هذا الحق هو من ادق المسائل الفنية التي يعرض لها المباشرة مهمته.

علاقة المدقق بالوحدة التي يقوم بتدقيقها

ان اساس العلاقة بين المدقق والوحدة التي يقوم بتدقيقها هو الثقة المتبادلة، لذلك فيجب عليه ان يحرص للحفاظ عليها ومن الواجبات الأساسية التي يجب على المدقق مراعاتها هو الحفاظ على اسرار الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها التي ائتمنته عليها ويجب ان لايتحدث عن نشاطات الوحدة امام اي جهة لها علاقة بالوحدة كما يجب عليه ان لايزود أي من موظفي الوحدة بمعلومات عن الوحدة ذاتها الا اذا كان الموظفين من الادارة العليا. ان المحافظة على اسرار الوحدة يجب ان يراعيها المدقق ويحرص على احترامها.

اداب وقواعد السلوك المهني

للتدقيق اداب وقواعد للسلوك المهني وضعت من قبل نقابات المحاسبية والمدققين ومن معاهد المحاسبين القانونية التي ينتمي اليها المحاسبون القانونيون وتلزم هذه المعاهد على اعضاءها وجوب مراعاتها بدقة وذلك حفاظاً على ايجاد مستوى رفيع للمهنة ولغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم بالبعض الآخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام.

الى ماذا تهدف آداب وقواعد السلوك المهني فيما يتعلق بمهنة التدقيق ؟

اهداف قواعد السلوك المهني

لقد أصبح واضحاً وبناء على ما تقدم ان قواعد السلوك المهني انما تهدف الى تحقيق اغراض معينة أهمها : -

١ - رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي احرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

٢ - تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

٣ - بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المتعين بخدمات المحاسبين والمدققين من الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

٤ - تكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

انواع قواعد السلوك المهني : - نستطيع ان نحدد انواع مختلفة وفقاً للزاوية التي ينظر منها ويمكن ان نقسمها الى :

س / ماهي انواع قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق ؟ وضحها بحسب المعايير التي توضح ذلك.

أولاً : من حيث الجهة او السلطة التي وضعتها

١ - **قواعد قانونية**

ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع والاحكام التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة او التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات. ومن امثلتها لا يجوز للمدقق ان يحاول الحصول على عمل من الاعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الاعلان أو بأي طريق يعتبر مخلاً بكرامة المهنة.

٢ - **قواعد تنظيمية**

ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية حيث المحاسبين والمدققين على الالتزام بآداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين في العراق.

ثانياً : من حيث شكل صدورها ووسيلة اثباتها

وهنا ممكن ان نجد نوعين من القواعد الخاصة بآداب وسلوك المهنة : -

١ – قواعد مكتوبة

وهي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء في قانون يصدر من سلطة تشريعية او قرار من السلطة التنفيذية او توصيات من المنظمات المهنية .

٢ – قواعد عرفية

ونعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لاتضمها وثيقة مكتوبة وانما يتعارف المحاسبون والمدققون على اتباعها وينظرون اليها على انها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة .

١٠/٢٣

الى هنا