

الفصل الثاني

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

المدقق

إن مهنة التدقيق كسائر المهن الأخرى قوتها مستمدة من كفاءة المشتغلين فيها وحرصهم الدقيق على الالتزام بما استقر من قواعد منظمة لسلوكهم المهني. وهذا الأمر هو من الأهمية بمكان وبشكل خاص بالنسبة لمهنة التدقيق نظراً لخطورة الدور الذي تلعبه وتنوع الخدمات التي تقدمها وارتباطها الوثيق بالسياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلد، وعليه فيجب أن يتوافر في المحاسبين والمدققين بشكل عام وبمراقبي الحسابات على وجه خاص مواصفات شخصية علمية وعملية وحياداً واستقلالاً في العمل فضلاً عن التزامهم بأداب وسلوك المهنة.

صفات المدقق

إن الصفات التي يجب أن تتوافر لدى المدقق وبالأخص الشخصية منها تناولها الكتاب في حقل المحاسبة وأسهمت المنظمات المهنية على صيانتها وتوفيرها في أعضاء المهنة.

وفيما يلي بعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والخلقية التي يجب أن يتحلى بها المدقق:

(المواصفات الشخصية والقانونية):

١ - يجب أن يكون على علم تام بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم المحاسبة ومن إمساك السجلات وأن يكون حريصاً على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه وأن يتفهم طبيعة وأساس كل حدث مالي سجل في دفاتر الوحدة الاقتصادية. ويجب على المدقق أن يتعمق بالمعاملات المحاسبية والأساس الذي اتبعته الوحدة وإلا أصبحت عملية الفحص التي يقوم بها عملية آلية سطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف التدقيق.

٢ - يجب أن يكون مستوعباً لأصول التدقيق ومبادئه العلمية ومشاكله العملية ومطلعاً على الأساليب والاتجاهات الحديثة في التدقيق.

- ٣ - يجب أن يكون ملماً بالإضافة إلى إلمامه بعلم المحاسبة والتدقيق بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري - قانون الشركات - التشريع الضريبي .
- ٤ - يجب أن يكون ملماً بمحاسبة التكاليف وقادراً على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال التدقيق وكذلك يجب أن يكون ملماً بالموازنات التخطيطية، وكذلك يجب أن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة .
- ٥ - يجب أن يكون متمكناً من لغته قادراً على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسلة لا غموض فيها ولا التواء .
- ٦ - يجب أن يكون متمسكاً بآداب وسلوك المهنة وألا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبوراً .
- ٧ - يجب أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الوحدة المكلف بتدقيقها من موظفين ومديرين .
- ٨ - يجب أن يكون مشبعاً في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات والاستفسارات أو توجيه الأسئلة .
- ٩ - إن حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ أهداف التدقيق رهين بإلمامه بما يلزمه من معلومات فنية عن الوحدة التي يدقق حساباتها . إن إلمام المدقق بتفاصيل خاصة عن الوحدة التي يقوم بتدقيقها عن طريق زيارته لمصانعها أو ورشها ومخازنها ومكاتبها والاستفسار عن النواحي الفنية خير عون لعمله وتفهمه للنظام المحاسبي وإدراك الأحداث المحاسبية .
- ١٠ - لا يصح أن يدعي المدقق علماً بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الوحدة مهما صغر شأنهم، إذ المفروض أنه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علماً . ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وإيضاحاته لازمة لأداء مهمته وبدونها لا يمكنه أن يتم أعمال التدقيق على الوجه الأكمل .
- إن الاستفسارات لا تنتقص من قدرته ولا تحط من شأنه فإن أعلم الناس من

يجمع علم الناس إلى علمه ومن ثم واجب عليه ألا يوافق على مسألة إلا بعد تفهمها فهماً جيداً والاعتناع بمعالجتها اقتناعاً تاماً.

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

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

مما لا شك فيه أن المدقق الذي تجتمع فيه مثل هذه الصفات الشخصية والقانونية كفيل بأن يتبوأ مكان الصدارة بين أبناء مهنته وأن تتوفر فيه السمعة الطيبة التي من خلالها سوف يتمكن من بلوغ أسمى درجات النجاح في أعماله وخدماته المهنية.

أما المؤهلات العلمية فلا يحق لأي شخص ممارسة مهنة تدقيق الحسابات إلا الشخص الحاصل على أحد المؤهلات التالية المنصوص عليها في الأنظمة والقوانين الخاصة بكل دولة، وعادة تكون متعلقة بتنفيذ معايير التدقيق الخاصة بالتأهيل العلمي والعملية 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 الأولى: يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي مجاز بممارسة هذه المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين.

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

أولاً: أن يكون حاصلاً على أحد المؤهلات التالية:

- أ - شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد أو ما يعادلها.
- ب - شهادة البكالوريوس في المحاسبة من إحدى الجامعات العراقية أو ما يعادلها أو كان مكتسباً حق العضوية في النقابة على أن يكون كل منهما:
- ١ - مارس أعمال التدقيق مدة لا تقل عن خمس سنوات بصورة مستمرة داخل

العراق بعد حصوله على الشهادة الجامعية أو اكتسابه حق العضوية في النقابة تحت إشراف مراقب حسابات وبعلم وبموافقة النقابة أو 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 إليها في الفقرة (١) من هذا البند وللهيئة المشرفة إعفاء حملة الشهادات العليا في المحاسبة من أداء الامتحان في بعض مقررات الدراسة .

ثانياً: أن يكون قد عمل مراقب حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملي المشار إليه في البند الأول من هذه المادة وعلى الجهة التي يتدرب فيها رفع تقرير سري سنوي إلى مجلس النقابة وفق ضوابط يضعها المجلس .

ثالثاً: أن يؤدي اليمين أمام نقيب المحاسبين والمدققين .

الاستقلال والحياد

يعتبر الحياد والاستقلال ركنان أساسيان يجب أن يستند إليهما المدقق إذا ما أراد أن يؤدي واجبه كما يجب لأن المطلوب منه أن يفصح في تقريره أن التدقيق قد تم وفقاً لإجراءات التدقيق المتعارف عليها بين مزاوولي المهنة وهذه الإجراءات تستلزم منه اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني فهو يفكر ويعمل ما يراه مناسباً وضرورياً لأداء مهمته .

يعتبر المدقق وكياً عن الجهة التي عينته ولذلك نجده يعمل لمصلحتها ومع هذا يجب على المدقق أن لا يحصر عمله وتفكيره لحماية من وكله وإنما مطلوب منه حماية الآخرين غير المنظورين بالنسبة له والذين يعتمدون على البيانات الختامية التي صادق عليها لاتخاذ قرارات مهمة كما هو الحال بالنسبة للمصارف التجارية التي تقدم إليها الميزانيات المصدقة من قبله بغية الحصول على تسهيلات مصرفية أو قروض جديدة . ولكي يصل المدقق إلى المستوى الذي تتمكن من خلاله الوحدة والأطراف الأخرى خارجها من الاعتماد على تقريره لا بد أن يتمتع باستقلال وحياد تام .

إن ما هو مطلوب من المدقق هو المحافظة على مبدأ الاستقلال والحياد

حماية لمهنته وذلك لأنه إذا أذعن إلى رغبات الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها فإنه سوف يتحمل مسؤولية ما قد يوافق على إجرائه وبالتالي سوف يفقد سمعته مما يؤدي إلى عدم الثقة في الحسابات المصدقة من قبله والمقدمة إلى المؤسسات المالية نظراً لأنه مشكوك في استقلاله وحياده.

إن استقلال وحياد المدقق في الحياة العملية أمر صعب فكثيراً ما يتعرض المدقق إلى ضغط من قبل المديرين في الوحدة وهذا الضغط يتمثل في حذف أو تحوير تحفظات كي لا تظهر في تقريره أو إجراءات يجب أن تتبع من قبل المدقق يطلب منه عدم إجرائها وغيرها من الأمور.

إن ما نلاحظه في الحياة العملية هو أن المدقق يحرص بالحفاظ على الوحدات التي يقوم بتدقيق حساباتها بينما هذه الوحدات التي ترفض طلباتهم من قبل المدقق يفضلون تغييره وبذلك فهو يخسر هذه الوحدة وعليه فهو بين أمرين يجب أن يقرر بينهما إذ يجب عليه أن يكون دبلوماسياً أي أن لا يفرض آراءه وإجراءاته ومبادئه بصرامة متمسكاً بمبدأ الحياد والاستقلال إلى درجة تجعل من تمسكه هذا تطرفاً ولا أن يسمح لنفسه بأن يتساهل في تطبيق مبادئه وإجراءاته ويذعن إلى رغبات عميله وينفذها دون تحفظ أو دون محاولة منه بإقناع الوحدة بالعدول عن هذه التصرفات الغير سليمة إذ أن هذا التساهل يعني أنه سوف يصادق على بيانات ختامية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي ولا نتيجة الأعمال لتلك الفترة.

المطلوب من المدقق هو إجراء موازنة بين هذين الأمرين وعلى ضوء ذلك يقرر درجة الاستقلال والحياد فلديه من الوسائل لإقناع المديرين في الوحدة ويجب عليه أن يتفهم جيداً ما هو مطلوب منه وما هو أثر ذلك على البيانات الختامية التي يصادق عليها غير أن هذا لا يعني أن يتساهل ويرضخ لطلبات المديرين في الوحدة وفي الوقت نفسه لا يوجد داعٍ لتمسكه بأمور لا تؤثر تأثيراً مادياً على الوضع المالي أو نتيجة أعمال المنشأة.

بذل العناية المهنية :

يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بتنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير وعند تطبيق معايير التدقيق وكذلك العناية عند جمع أدلة الإثبات ويدخل في نطاق بذل العناية المهنية المحافظة على سرية

المعلومات التي يحصل عليها المدقق وعدم استخدامها لأغراض خارج نطاق عملية التدقيق والفحص الخاصة بالوحدة التي يقوم بتدقيقها.

حقوق المدقق

لقد منحت القوانين والتشريعات حقوقاً وجدت أنها ضرورية لكي يتمكن المدقق من أداء واجبه على خير ما يرام وهذه الحقوق هي:

- ١ - حق الاطلاع: وهذا الحق هو مطلق منحه المشرع للمدقق في الاطلاع على كافة السجلات والمستندات التي تكون في حوزة الوحدة أو تحت تصرفها. ويقصد بهذا الحق أن للمدقق وفي أي وقت الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات التي يرى ضرورة فحصها وهذا الحق ليس مقتصرًا على الاطلاع على الدفاتر والسجلات المالية وإنما يتعداها إلى الاطلاع على كافة السجلات والمستندات الإحصائية والمراسلات وغيرها.
 - ٢ - حق الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عمله. فهو يتمكن من الحصول على أجوبة لاستفساراته أو أية جداول أو أية بيانات أخرى تعدها الوحدة له وذلك من قبل موظفيها حيث أحياناً قد تصادفه بعض الحالات التي تستوجب منه الحصول على تفسير للكيفية والمبررات التي اقتضت إجراء 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 إليها مجلس الإدارة وأن يدلي برأيه في هذا الاجتماع في كل ما يتعلق بوصفه مدققاً وبالأخص ما يتعلق بقائمة المركز المالي والموافقة عليها أو رفضها.
 - ٦ - الحق في الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة اجتماعاً غير عادي وذلك عندما يجد المدقق أن هناك ظرفاً أو خطراً يوجب الدعوة إلى هذا الاجتماع.
 - ٧ - الحق في الإدلاء برأيه عندما يطرح اقتراح على الهيئة العامة بتغييره وعزله.
- إن معظم الحقوق التي يتمتع بها المدقق مستمدة من طبيعة عمله ومن العرف والعادة كالحصول على الدفاتر والسجلات والمعلومات والإيضاحات.

ومن الواجب على المدقق أن يستخدم هذه الحقوق كوسيلة للوصول إلى غايته وهي إبداء رأيه في الوضع المالي للوحدة لذا يجب عليه أن لا يفرط في هذه الحقوق وإلا ترتبت عليه مسؤولية كبيرة.

حقوق أخرى:

تناولت هذه الحقوق قواعد السلوك المهني وبالأخص الباب الثالث منها حيث أشارت المواد التالية إلى مثل هذه الحقوق:

م/١٧ أشارت إلى: «يحق لمراقب الحسابات عند كتابته لمقالات أو لبحوث في المجلات والفحص أو عند اشتراكه في برامج الإذاعة والتلفزيون ذكر لقبه المهني».

م/١٨ أشارت إلى: «يحق لمراقب الحسابات نشر خبر تعيينه في وظيفة مهمة وفي الصحف والمجلات المهنية والغير المهنية».

م/٢٠ أشارت إلى: «يحق لمراقب الحسابات إعلام الذين يدقق حساباتهم بواسطة الرسائل عند حدوث أي تغيير في المكتب كتعيين أو تقاعد أحد الشركاء».

م/٢١ نصت على: «يحق لمراقب الحسابات الإعلان بطلب تعيين عاملين في مكتبه وفق ضوابط معينة».

م/٤٤ أشارت إلى: «يحق لمراقب الحسابات الانتماء إلى المنظمات والمعاهد العلمية والعملية على أن لا تتعارض في أهدافها مع أهداف المهنة أو مع قواعد السلوك المهني».

واجبات المدقق

يعتبر المدقق وكيلًا عن الجهة التي قامت بتعيينه وعليه فهو ينوب عنهم في رقابة أعمال الوحدة والتحقق من تصرفات الإدارة. إن المدقق يقوم بواجباته التي يراها ضرورية لتنفيذ المهمة التي كلف بها لذلك يجب عليه أن لا يقبل أي تقييد لها، مثال ذلك إذا لم يتمكن من الإشراف على عملية الجرد فهنا يجب الإشارة إلى ذلك في تقريره.

لقد حددت التشريعات والقوانين الواجبات الرئيسية للمدقق بالإضافة إلى وجود واجبات عرفية أو ضمنية ويمكن تلخيصها وكما يلي: -

- ١ - تدقيق القيود في السجلات للتحقق من صحة إثباتاتها فيها ولغرض التحقق من أن الحسابات الختامية تبين نتائج أعمال الوحدة للفترة التي أخضعت لعملية التدقيق وأن الميزانية تصور الوضع المالي الحقيقي كما هو في تاريخ إنتهاء تلك الفترة.
- ٢ - على المدقق أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للوحدة وفي كل الأحوال يجب أن يتناول رأي المدقق المسائل الآتية وذلك طبقاً لما نصت عليه المادة ١٣٦ من قانون الشركات المرقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ : -
- ١ - مدى سلامة حسابات الوحدة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الوحدة مع بيان رأيه في تقريره .
- ٢ - مدى تطبيق الوحدة للأصول المحاسبية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة .
- ٣ - مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للوحدة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها .
- ٤ - مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون .
- ٥ - ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية .
- ٦ - لا شك أن من أهم الواجبات الملقة على عاتق المدقق هو تقديم تقريره إلى الجهة التي قامت بتعيينه يفصح فيه عن رأيه الفني المحايد بخصوص ما قام به من عمليات فحص وتدقيق .
- ٧ - أن يحضر هو أو من ينوب عنه اجتماع الهيئة العامة وعليه أن يدلي في هذا الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بوصفه مدققاً للوحدة .
- ٨ - تحقيق موجودات الوحدة والتزاماتها : - هذا الحق هو من أدق المسائل الفنية التي يعرض لها لمباشرة مهمته .

علاقة المدقق بالوحدة التي يقوم بتدقيقها

إن أساس العلاقة بين المدقق والوحدة التي يقوم بتدقيقها هو الثقة المتبادلة، لذلك فيجب عليه أن يحرص للحفاظ عليها ومن الواجبات الأساسية التي يجب

على المدقق مراعاتها هو الحفاظ على أسرار الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها التي ائتمنته عليها ويجب أن لا يتحدث عن نشاطات الوحدة أمام أي جهة لها علاقة بالوحدة كما يجب عليه أن لا يزود أي من موظفي الوحدة بمعلومات عن الوحدة ذاتها إلا إذا كان الموظفون من الإدارة العليا. إن المحافظة على أسرار الوحدة يجب أن يراعيها المدقق ويحرص على احترامها.

آداب وقواعد السلوك المهني :

للتدقيق آداب وقواعد للسلوك المهني وضعت من قبل النقابات المحاسبية والمدققين ومن معاهد المحاسبين القانونية التي ينتمي إليها المحاسبون القانونيون وتلزم هذه المعاهد على أعضائها وجوب مراعاتها بدقة وذلك حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة ولغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم البعض الآخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام.

أهداف قواعد السلوك المهني :

لقد أصبح واضحاً وبناءً على ما تقدم أن قواعد السلوك المهني إنما تهدف إلى تحقيق أغراض معينة أهمها : -

- ١ - رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى .
- ٢ - تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية .
- ٣ - بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات .
- ٤ - تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله .

أنواع قواعد السلوك المهني : - نستطيع أن نحدد أنواعاً مختلفة وفقاً للزاوية التي ينظر منها ويمكن أن نقسمها إلى :

أولاً: من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها :

١ - قواعد قانونية :

ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع والأحكام التي تنص عليها

القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات. ومن أمثلتها: لا يجوز للمدقق أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخلاً بكرامة المهنة.

٢ - قواعد تنظيمية:

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

ثانياً: من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:

وهنا ممكن أن 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 أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من المنظمات المهنية.

٢ - قواعد عرفية:

ونعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لا تضمها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف المحاسبون والمدققون على اتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة.