المحاسب القانوني

دورية مهنية متخصصة - تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين

العدد (8) ديسمبر 2009

إطلاق موقع الجمعية الإلكتروني على شبكة الإنترنت

داخل العدد

- معيار التدقيق الدولي
510 - 520 - 530

- التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة..

واجبات المحاسب القانوني في القوانين النافذة

WWW.YACPA.ORG

بمناسبة إحتفالات شعبنا اليمني بذكرى

أعياد الثورة اليمنية سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر

تتقدم **جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين**

بأطيب التهاني والتبريكات إلى :

فخامة الرئيس القائد /

علي عبدالله صالح

رئيس الجمهورية

والى القيادات السياسية والعسكرية والأمنية

وكافة أبناء الشعب اليمني

سائلين المولى القدير أن يعيد هذه المناسبات على شعبنا اليمني بمزيد من التقدم والإزدهار في ظل قيادته الحكيمة .

المحاسب القانوني

دورية مهنية متخصصة تصدر عن
جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين
عضو الإتحاد العام للمحاسبين
والمراجعين العرب
العدد (8) ديسمبر 2009م

رئيس التحرير
أ/أمين محمد الشامي

نائب رئيس التحرير
أ/إبراهيم يحيى الكبسي

مدير التحرير
أ/يحيى علي زهرة

هيئة التحرير
أ/محمد درهم زيد
أ/فيصل صالح البعداني
د/علي محسن محمد
أ/عبد الدائم الشويطر

هيئة التحرير ترحب بمساهمات ومشاركات الاخوة أعضاء الجمعية والمهتمين بالمهنة ويمكنهم إرسال مساهماتهم مباشرة على إيميل الجمعية أو صندوق البريد أو تسليمها لمقر الجمعية.

صنعاء - الجمهورية اليمنية
شارع حدة - عمارة القص
ص.ب: 11720 - تلفون: 513882/3
فاكس: 513881
WWW.YACPA.ORG
e-mail:YACPA@yemen.net.ye

المواد المنشورة لا تعبر بالضرورة عن رأي الجمعية

تصميم وإخراج فني
المنى للدعاية والإعلان
Mobile:712506193-777742918
e-mail:samu_9_3@yahoo.com

اليمين القانونية للمحاسب القانوني كما وردت في المادة 10 من قانون المهنة

(أقسم باللّه العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي كمحاسب قانوني بصدق وشرف وأمانة وأن التزم دوماً جانب الحق وأن أتقيد بأحكام القانون والنظام والاصول المهنية وأراعي آدابها وقواعدها وأن أحافظ على أسرار عملائي وأية معلومات أؤتمن عليها بحكم عملي وفي حدوده وفقاً للقانون واللّه على ما أقول شهيد).

الفهرس

- عقـد امتحانات الحصول على إجازة محاسب قانوني 8
- إجتماعات الهيئة الإدارية للجمعية 9
- تدشين النشاط التدريبي 10
- إطلاق الموقع الإلكتروني للجمعية 11

واجبات المحاسب القانوني في القوانين النافذة 12

العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة.. 22

معـــايير التحقيق الدولية 28

التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) 32

قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين 36

آلية تنفيذ قانون الضريبة العامة على المبيعات 48

قـــراءات ضريبية مسلسلة 49

من رواد العمل المهني 55

من رفوف المكتبة 56

الافتتاحيــة

محاسب قانوني
أ/ أمين محمد الشامي
رئيس الجمعية

لقد دشنت في الجمعية أولى فعاليات التدريب خلال شهر نوفمبر 2009 حيث تم اختيار أن تكون دورة التأهيل المحاسبي باللغة الإنجليزية هي أولى ما تبدأ به الجمعية أنشطتها التدريبية التي نأمل أن تكون مكثفة خلال عام 2010م في محاولة من الجمعية لرفع المستوى المهني للأخوة الزملاء أعضاء الجمعية.

ونسعى بجهد متواصل في الهيئة الإدارية وبرغم محدودية الإمكانات لمواكبة ومسايرة المستوى المهني للأخوة الزملاء في البلدان الشقيقة التي سبقتنا بمراحل في كل أمور تنظيم المهنة ، ولعل وجود الجمعية عضوا في الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب ، والاتصالات إلى جانب اللقاءات المستمرة التي تتم مع الأخوة في الجمعيات والنقابات العربية الأخرى سيكون لها الأثر الأكبر في ذلك .

لا يثنينا عن تطلعاتنا هذه إلى جانب شحة الإمكانات سوى التجاوب البطيئ والمتردد من بعض الأخوة أعضاء الجمعية مع أنشطتنا بالرغم من تساؤلهم المستمر عما قامت وتقوم به الجمعية لخدمتهم في نفس الوقت؟

لذلك ومع انطلاقة الموقع الإلكتروني للجمعية نعتقد أن جميع جسور الترابط والاتصال بين الجمعية وأعضائها أصبحت متاحة ، ناهيك عن تواصل كافة المهتمين وأصحاب العلاقة المباشرة بالمهنة بأعضاء الجمعية وبالجمعية التي ستعمل حتما على توفير كافة الخدمات التي يحتاجونها والمتعلقة بالمهنة.

كما لن نتمكن من الاستمرار في تطوير أنشطة الجمعية دون توفر موارد كافية ، نعتمد فيها على جهودنا الذاتية كمحاسبين قانونيين محافظة منا على استقلالية المهنة وحياد وموضوعية المحاسبين القانونيين في المجتمع المهني.

لذلك ندعوا من خلال نشرتنا هذه كافة الأخوة الزملاء إلى المبادرة بتسديد اشتراكات العضوية المتأخرة لديهم والتي تمثل برغم صغر قيمتها على المستوى الفردي للمحاسب رقما كبيرا على مستوى الجمعية وتشكل رافدا هاما وضروريا لتسيير أنشطة الجمعية المتواضعة في الوقت الحالي.

وباللّه التوفيق .....

عقد امتحانات الحصول على إجازة محاسب قانوني

عقدت الجمعية خلال الفترة من 3 إلى 6 اكتوبر 2009م بقاعة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة امتحانات الحصول على إجازة محاسب قانوني، وقد صرح للنشرة الأخ رئيس لجنة الامتحانات أمين عام الجمعية الأستاذ/إبراهيم يحيى الكبسي بأن هذا الامتحان هو الثاني الذي تتحمل الجمعية مسئولية الإشراف عليه وإعداده بالكامل بناءً على التفويض الممنوح للجمعية من قبل لجنة المحاسبين القانونيين بوزارة الصناعة والتجارة وعلى القواعد العامة للامتحان المقرة من لجنة الإمتحانات ومن الهيئة الإدارية للجمعية، جدير بالذكر بأنه تقدم إلى هذا الإمتحان خمسة وتسعون محاسباً ومحاسبة.

إعلان نتيجة إمتحان الحصول على إجازة محاسب قانوني

أعلنت لجنة الإمتحانات بالجمعية التي يرأسها الأخ الأستاذ/ إبراهيم يحيى الكبسي أمين عام الجمعية نتائج الإختبارات التي أجريت في شهر أكتوبر 2009م كان قد تقدم لهذا الإمتحان عدد 43 متقدما جديدا ، إلى جانب 52 متقدما من الذين بقيت عليهم بعض المقررات التي لم يجتازوها في الإمتحانات الماضية .

وقد نجح في هذا الإمتحان من المتقدمين الجدد 8 متقدمين بنسبة نجاح 19٪، بينما نجح من الأخوة المكملين 15 متقدما بنسبة نجاح 29٪ .

جدير بالذكر أنه يمكن لكافة الأخوة الذين قبلت ملفاتهم في لجنة المحاسبين القانونيين بوزارة الصناعة والتجارة دخول هذا الإمتحان .

ويسر الهيئة الإدارية أن تتقدم إلى كافة الأخوة الذي إجتازوا هذا الإمتحان بنجاح بخالص التهاني والتبريكات .

لقاء تشاوري في الجمعية

دعـت الهيئـة الإداريـة للجمعية فور تلقيها نسخة من مشـروع قانون ضرائب الدخل الأخير المعروض حالياً على مجلس النـواب إلى عقـد لقـاء تشـاورٍي للأخوة أعضـاء الجمعية، حيث تـم فعلاً عقد هذا اللقاء يـوم الخميس الموافـق 18 أكتوبر 2009م في مقر الجمعية.

تناول الحاضرون مواد هذا المشـروع وخاصـة تلـك المـواد المجحفـة في حق المحاسـب القانونـي، حيـث تـم الاتفاق على أن تقـوم الهيئة الإدارية بتلقي كافة الملاحظات حول هذا المشروع من الأخوة الزمـلاء أعضاء الجمعية ومن ثم إرسـالها إلـى اللجنة الماليـة بمجلس النـواب، مع توجيه خطابٍ للأخ/ رئيس مجلس النواب لإحاطته علماً بذلك.

يجدر الإشـارة هنا إلى أنه قد تم فعلاً تنفيـذ ما تم إقراره في هذا اللقاء ووجهت للمجلـس ثـلاث رسـائل بهـذا الخصوص تم إرفاق الملاحظات التي تراها الجمعية على مشروع القانون.

وتأمـل الجمعية أن يتم أخذ ما ورد مـن قبلها من ملاحظات حول هذا المشـروع في الاعتبار عند مناقشـته وإقراره من قبل المجلس.

اجتماعات الهيئة الإدارية

عقـدت الهيئـة الإدارية خلال العامين الماضيين 2008 – 2009م اجتماعات شهرية منتظمة ناقشت فيهـا أنشـطة الجمعيـة وتفعيلها بمـا يحقـق الأهداف التي أنشـأت مـن أجلهـا الجمعيـة، ومـن أهم تلك الأنشـطة التي عملـت الهيئة الإدارية على تفعيلها ما يلي:

1. إصدار مجلة المحاسب القانوني.
2. إطلاق الموقع الالكتروني للجمعية.
3. تشـكيل اللجـان المتخصصة كلجنـة آداب وقواعـد السـلوك المهنـي ولجنة معاييـر التقارير المالية ولجنـة معايير المراجعة ولجنة التدريب.
4. تدشـين النشـاط التدريبـي للجمعية بعقد دورة في المحاسبة باللغة الانجليزية.
5. المشـاركة الفاعلـة فـي اجتماعات مجلـس إدارة الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
6. تحمـل مسـئولية عقـد امتحانـات الحصـول على إجازة محاسب قانوني بتفويض من لجنة المحاسبين القانونييـن بوزارة الصناعة والتجـارة وإقرار القواعد العامة لذلك الامتحان.
7. إقرار مقترحات تعديل القانون الخاص بمزاولة المهنة.
8. إقرار تعديلات النظام الأساسي للجمعية.
9. إنشاء مكتبة متخصصة خاصة بالجمعية.
10. إنشاء مكتبة الكترونية وإيجاد خدمة الانترنت للأعضاء.
11. الإقـرار والالتزام بالدوام المنتظم لأعضاء الهيئة الإدارية للجمعية ولمدة ثلاثة أيام في الأسبوع.

منح المحاسبين القانونيين رخص مزاولة المهنة

لقد تم التفاهم بين الجمعية وقيادة وزارة الصناعة والتجارة على مجموعة من الضوابط المتعلقة بمنح الزملاء المحاسبين القانونيين رخص لمزاولة المهنة وسيتم إبلاغ الجمعية رسمياً في وقت لاحق باعتماد تلك الضوابط من قبل الوزارة، حيث سيتم منح الترخيص للزملاء المحاسبين القانونيين وفقاً لما يلي:

1. الزملاء الذين تم إحالتهم إلى التقاعد سواء في جهاز الدولة أو القطاع العام أو المختلط أو الخاص ويحملون ما يثبت ذلك من وثائق كبطاقات استلام مستحقاتهم التقاعدية أو غيرها مع تعهدهم بالتفرغ للمهنة.
2. الزملاء الذين قاموا بتقديم استقالاتهم إلى جهات أعمالهم وتمت الموافقة عليها واستكملت الإجراءات النظامية لذلك مع تعهدهم بالتفرغ التام للمهنة.
3. الزملاء الذين يحضرون إخلاء طرف من آخر جهة عملوا فيها تفيد بأنهم تركوا العمل في تلك الجهة ولم يعد بها أي علاقة تحت توقيع المسئول الأعلى في تلك الجهة وعلى مسئوليته مع التعهد بالتفرغ للمهنة.
4. الزملاء الذين يحضرون إفادة من جهة عملهم سواء في جهاز الدولة أو القطاع العام أو المختلط أو الهيئات أو المؤسسات أو المصالح الحكومية بأنهم لا يزاولون أي عمل تنفيذي وأنهم من القوى الفائضة وتحت توقيع المسئول الأول في تلك الجهة وعلى مسئوليته مع تعهد المحاسب بإشعار الوزارة إذا زاول العمل التنفيذي مستقبلاً.

علماً أنه إذا اتضح للوزارة بعد منح الترخيص من خلال الإشراف والرقابة الميدانية على مكاتب المحاسبين القانونيين إن تم منحه الترخيص يقوم بأعمال أخرى تتعارض مع مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات يتم تطبيق العقوبة المنصوص عليها في المادة (4/72) التي نصها "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنة ولا تقل عن ستة أشهر أو غرامة مالية لا تقل عن 100000 مئة ألف ريال ولا تزيد على 300000 ثلاثمائة ألف ريال كل من خالف أحكام المادة (52) من هذا القانون.

تدشين النشاط التدريبي (التأهيل المحاسبي باللغة الانجليزية)

في 21 ديسمبر 2009م تم بمقر الجمعية تدشين النشاط التدريبي وذلك من خلال إقامة دورة التأهيل المحاسبي باللغة الانجليزية الذي تجريه الجمعية بالتعاون مع مركز المحاسبة والإدارة بمشاركة (28) متدرب ومتدربة من كل من مصلحة الضرائب والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومؤسسة التأمينات الإجتماعية وقد حضر تدشين هذه الدورة الأخ الدكتور/ جمال محمد سرور وكيل مصلحة الضرائب والأخ/ فارس الجعدبي مدير المركز، إلى جانب رئيس وأعضاء الهيئة الإدارية للجمعية.

وقد تمنى الأخ وكيل مصلحة الضرائب للأخوة المسجلين بالدورة أن يحضوا بأكبر قدر من الفائدة العلمية والمهنية وتمنى على الجمعية الاستمرار في تقديم مثل هذه الأنشطة ذات الأهمية القصوى لمهنة المحاسبة.

المحاسب اليمني

إطلاق الموقع على شبكة الإنترنت

في إطار السعي الحثيث للهيئة الإدارية للجمعية لتقديم خدمات متكاملة للأخوة الزملاء المحاسبين القانونيين أعضاء الجمعية ولكافة المهتمين بالمهنة في اليمن على الصعيد المحلي والخارجي ، فقد تم إنشاء موقع للجمعية على شبكة الإنترنت روعي فيه أن يحتوى على أهم المعلومات عن الجمعية وأعضائها إلى جانب العديد من القوانين المتعلقة بالمهنة والمعايير والقواعد الناظمة للمهنة وإصدارات الجمعية .وتم تقسيمه إلى الإبواب التالية :

- الصفحة الرئيسية
- مجلس الإدارة
- اللجان
- مجلة المحاسب القانوني
- أعضاء الجمعية
- قوانين وأنظمة
- ندوات ومؤتمرات
- الدورات
- الأخبار والأنشطة
- المعايير الدولية
- مواقع مفيدة

إلى جانب مساحة لإبداء الرأي حول الموقع

ومساحة أخرى خاصة بالنشرة الدورية (المجلة) التي تصدرها الجمعية

جدير بالذكر أنه قد تم إطلاق الموقع على شبكة الإنترنت على العنوان WWW.YACPA.ORG بالرغم من عدم إكتمال كافة محتوياته التي تعمل الهيئة الإدارية حاليا وبشكل مكثف على إستكمالها في أقرب وقت ، وذلك حرصا من الجمعية على تلبية طلبات الأخوة الزملاء في الحصول على نسخة إلكترونية من المجلة، وعلى وجود موقع للجمعية حيث سيتم إضافة كافة البيانات على التوالي .

وفي إنتظار ملاحظات وتعليقات الأخوة الزملاء حول الموقع والتي يمكن إرسالها مباشرة إلى البريد الإلكتروني للجمعية أو عبر الفاكس.

WWW.YACPA.ORG

واجبات المحاسب القانوني في القوانين النافذة

قانون ضرائب الدخل رقم 31 لسنة 1991م

مادة 11

تحتسب ضريبة الإقرار لجميع المكلفين الذين يمسكون الدفاتر التجارية من واقع ميزانياتهم وحساباتهم الختامية بشرط أن تكون معمدة من محاسب قانوني .

ماده 12

على شركات الأموال ان تقدم إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوما من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب السنوي أو خلال ثلاثين يوما من آخر تاريخ يقضي قانون الشركات بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه وعلى أن لا يتجاوز ذلك نهاية شهر إبريل من السنة التالية ، إقرارا مبينا به مقدار أرباحها أو خسائرها ومعتمدا من أحد المحاسبين القانونيين وعلى أن يكون مصحوبا بصورة من الحسابات الختامية والميزانية وكشف ببيان الإهلاكات التي أجرتها المنشأة وبيان المبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار ويجب أن تكون هذه المستندات والأوراق موقعة من المحاسب القانوني بما يفيد أنها تمثل المركز المالي الحقيقي للمنشأة .

ماده 13

على جميع المكلفين الذين يمسكون دفاتر تجارية أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته الثلاثون من إبريل من كل عام إقرارا مبينا به مقدار أرباحها أو خسائرها ومعتمدا من أحد المحاسبين القانونيين وعلى أن يكون مصحوبا بصورة من الحسابات الختامية والميزانية وكشف ببيان الإهلاكات التي أجرتها المنشأة وبيان المبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار ويجب أن تكون هذه المستندات والأوراق موقعة من المحاسب القانوني بما يفيد أنها تمثل المركز المالي الحقيقي للمنشأة .

قرار جمهوري بالقانون رقم (37) لسنة 1992م

بشأن الإشراف والرقابة على شركات ووسطاء التأمين

مادة (33):

أ) يجوز بقرار من الوزير وقف نشاط شركات التأمين أو إعادة التأمين لمدة لا تتجاوز سنة في الحالات التالية:

1. إذا ثبت نهائياً أن الشركة تهمل باستمرار في تنفيذ المطالبات المستحقة التي تقدم إليها أو تتكرر منها المنازعة دون وجه حق في مطالبات جدية.

2. إذا طرأ على الاعتبار المالي للشركة ما يستوجب زيادة الوديعة بسبب هبوط قيمتها ولم تقم باستكمالها خلال المدة المحددة في المادة (10) من هذا القانون.

3. إذا امتنعت الشركة عن تقديم دفاترها ومستنداتها للمراجعة والفحص الذي تقوم به الوزارة أو مراقبو الحسابات أو رفضت إعطاء الكشوف والبيانات الواجب تقديمها طبقاً لأحكام هذا القانون رغم مطالبتها كتابة أكثر من مرة بتقديمها على مدى ثلاثة أشهر.

4. إذا لم تقم الشركة بتجديد الإجازة وفقاً لأحكام هذا القانون رغم مضي ستة أشهر على تاريخ انتهاء العمل بالإجازة.

5. إذا فقد المسئولون عن إدارة الشركة شرطاً من الشروط المنصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون.

6. إذا امتنعت الشركة عن تنفيذ حكم قضائي نهائي واجب التنفيذ.

ب) لا يسري قرار التوقيف على العقود المبرمة مع المتعاقدين مع الشركة قبل صدور قرار التوقيف.

ج) إذا رأت الشركة أن قرار الوزير بالتوقيف كان تعسفياً يحق للشركة اللجوء إلى القضاء.

مادة (41): على الشركة أن تقدم كل سنة إلى مراقب التأمين في الميعاد الذي تحدده اللائحة البيانات والحسابات الموضحة فيما يلي:

1. ميزانية سنوية مدققة من مراقب حسابات معتمد عن كل نوع من أعمال التأمين وكذا تقريراً مفصلاً عن أعمال التأمين التي قامت بها خلال تلك السنة وفقاً للنموذج الذي تبين اللائحة شكله وبياناته.

2. حساب الأرباح والخسائر.

3. حساب توزيع الأرباح.

4. حساب الإيرادات والمصروفات لكل نوع من أنواع التأمين كلاً على حدة.

5. ملخص اتفاقيات إعادة التأمين.

6. بيان الأموال المودعة لدى المصرف وفقاً لأحكام هذا القانون مؤيداً بالمستندات التي يطلبها مراقب التأمين على أن يرفق بهذه البيانات تقريراً عن أعمال الشركة خلال تلك السنة وتُعد هذه البيانات طبقاً للنموذج الذي تنص عليه اللائحة ويجب أن تكون هذه البيانات والأوراق المقدمة موقعة من رئيس مجلس إدارة الشركة ومن مديرها المالي.

مادة (55): مع عدم الإخلال بقواعد وأحكام اندماج الشركات وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية إذا أرادت شركتان أو أكثر من الشركات الخاضعة لأحكام هذا

القانـون الاندماج في شـركة واحدة وجب علـى كل منهـا تقديم تقريراً إلـى الوزير مصدقاً عليـه من مراقب الحسـابات يبين فيـه ما يفيـد أن الاندمـاج لا يضر بحقوق حاملي وثائق التأمين وكل أصحاب الشـأن من الغير بصفة عامة.

قرار جمهوري رقم (192) لسنة 1999م

بإصـدار اللائحـة التنفيذيـة لقانون الإشراف والرقابة على شركات ووسـطاء التأميـن رقـم (37) لسـنة 1992 وتعديلاته

مادة (23):

أ) علـى الشـركة أن تقدم إلـى المراقب خلال الأربعة أشـهر التالية لانتهاء كل سـنة البيانات والحسابات الموضحة فيما يلي:

1. ميزانيـة سـنوية مدققة مـن مراقب حسـابات معتمـد عـن كل نـوع مـن أنواع التأمين وكذا تقريراً مفصلاً عن أعمـال التأميـن التي قامـت بها خلال تلك السـنة وفقاً للنمـوذج التي تعده الإدارة المختصة.
2. حساب الأرباح والخسائر.
3. حساب توزيع الأرباح.
4. حسـاب الإيـرادات والمصروفات لكل نوع من أنواع التأمين كلاً على حدة.
5. ملخص اتفاقيات إعادة التأمين.
6. بيـان بالأمـوال المودعة لـدى البنك وفقاً لأحـكام القانون وهـذه اللائحة مؤيـداً بالمسـتندات التـي يطلبهـا المراقب على أن يرفـق بهذه البيانات تقريراً عن أعمال هذه الشـركة خلال تلك السـنة وتُعد هـذه البيانات طبقاً للنمـوذج الذي تعده الـوزارة ويجب أن تكـون هذه البيانات والأوراق المقدمة موقعـة مـن رئيـس مجلـس إدارة الشركة ومن مديرها المالي.

ب) تطبـق الغرامات الـواردة في المادة رقم (60) من القانـون في حالة عدم موافاة الـوزارة بالبيانات الواردة فـي الفقرة (أ) من هذه المادة.

مـادة (28): يجـب على شـركات التأمين إذا أرادات تحويـل وثائقهـا مـع الحقـوق والالتزامات المترتبة عليها عن كل أو بعض العمليات التي تزاولها فـي الجمهورية إلى شـركة أخرى أو أكثر أن تقـدم بذلك طلباً إلى الوزير متضمناً البيانات التالية:

1. صورة من عقـد التحويل موقعاً عليه مـن ممثلي أطـراف العقـد المخولين بذلك قانوناً.
2. صـورة مـن التقارير التـي بُني على أساسها العقد.
3. بيان أصول وخصوم كل شركة مرفقاً به إقرار موقع عليه من رئيس مجلس إدارة الشـركة ومراقب حسـاباتها بأن البيان صحيحاً.
4. أي بيانات وإيضاحات تحددها الوزارة.

قانون رقم (21) لسنة 1996م

بشأن المصارف الإسلامية

مـادة (12): تلتـزم المصارف التي تنشـأ وفقـاً لهـذا القانـون فيما يخص نشـاطها المصرفـي بالتعليمـات والضوابـط التـي يصدرهـا البنـك المركـزي بخصـوص التعامل بالنقد الأجنبي وأسعار الصرف.

مادة (13):

أ. تخضـع المصـارف الإسـلامية لنفس نسـبة الاحتياطيـات بحسـب مـا هو منصـوص عليـه فـي قانـون البنوك شـريطة أن لا يسـتخدمها البنـك المركزي على أساس الفائدة.

ب. لا تخضع المصارف الإسـلامية لسعر الخصـم لكونـه يقـوم على أسـاس الفائدة.

مـادة (14): تتقيـد المصارف التي تنشـأ بموجـب هـذا القانـون بالحـدود العليـا للعمـولات عـن الخدمـات التـي تقدمهـا لعملائهـا وفقـاً للتعرفـة التـي يصدرهـا البنك المركزي.

مـادة (15): لا يسـمح لأي مسـاهم فـي المصرف أن يقترض من المصرف بضمان السمعة.

قانون رقم 22 لسنة 1997

بشأن الشركات التجارية

مادة 64

1. تسـري أحـكام هـذا القانـون علـى شـركات المسـاهمة التي تؤسس في الجمهوريـة أو التي تتخـذ فيها مركز إدارتها أو مركز نشاطها الرئيسي .
2. تسـري علـى الشـركات المسـاهمة التـي يوجد مركزها فـي دولة أجنبية وتباشرالرئيسـي فـي الخـارج ولهـا فـي الجمهورية فـرع أو مكتب أحكام القانون الخاص بهذه الفروع .
3. لا يجوز للفروع أو المكاتب المشار إليها في الفقرة السابقة أن تباشر نشاطها في الجمهورية إلا بعـد الترخيص لها وشهرها في السـجل التجاري ، ويجب أن يكون لها ميزانية مستقلة وحساب مستقل للأرباح والخسـائر وأن يكون لها مراقب حسـابات علـى الأقل ممن يتمتعون بجنسية الجمهورية .

مادة 82

تنظـر الجمعيـة التأسيسـية علـى وجه الخصوص في المسائل الآتية :

أ- تقريـر المؤسسـين عـن عمليـات تأسـيس الشـركات والنفقـات التـي استلزمتها .

ب- بحث مشـروع نظام الشركة ، ووضع نصوصـه النهائيـة وفقـا للأحـكام القانونيـة ولا يجـوز للجمعيـة إدخال تعديـلات على المشـروع إلا بموافقة

الأغلبية العددية للمكتتبين بشرط أن تكون حائزة لثلثي رأس المال .

ج- تقويم الحصص العينية وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 80 من هذا القانون .

د- إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة الأول .

ه- تعيين أول مراقب حسابات للشركة.

مادة 84

الفقرة أ يقدم المؤسسون خلال عشرة أيام من تاريخ إنتهاء الجمعية العمومية التأسيسية طلبا إلى الوزير بإعلان تأسيس الشركة وفقا للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ويجب أن يرفق بالطلب:

4. قرارات الجمعية بالمصادقة على تقرير المؤسسين وتقويم الحصص العينية وتعيين أعضاء مجلس الإدارة الأول ومراقب الحسابات.

مادة 90

أ- يتحمل أعضاء أول مجلس إدارة بالتضامن المسئولية عن الأضرار الناشئة عن عدم القيام بإجراءات الشهر المنصوص عليها في هذا الفصل ، وعلى مفتش الحسابات مراقبة القيام بهذه الإجراءات.

مادة 91

فقرة د- إذا حكم ببطلان الشركة تجري تصفيتها كأنها شركة فعلية ويلزم المؤسسون وأعضاء مجلس الإدارة الأول متضامنين وكذلك المحاسبون القانونيون الذين يثبت إهمالهم بأداء ما يكون لذوي العلاقة من حقوق قبل الشركة.

مادة 92

على مجلس الإدارة أن ينشر كل عام في جريدة يومية رسمية خلال شهرين من تاريخ موافقة الجمعية العامة على الحسابات ميزانية السنة المالية المختتمة وحساباتها الختامية وقائمة بأسماء أعضاء مجلس الإدارة ومفتشي الحسابات.

مادة 142

يقوم رئيس مجلس الإدارة بتصريف أعمال الشركة اليومية ويتولى على وجه الخصوص ما يأتي:

و- طلب تعيين مراقبي الحسابات من الجمعية العمومية.

مادة 146

الفقرة ج على رئيس مجلس الإدارة تبليغ الجمعية العمومية عند أنعقادها بالأعمال والعقود التي يكون فيها لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو مديرها مصلحة شخصية، ويجب أن يكون هذا التبليغ مصحوبا بتقرير من مراقب الحسابات.

مادة 150

الفقرة أ- يجب على رئيس مجلس الإدارة أن ينشر الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وخلاصة وافية من تقريره والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات في صحيفة يومية رسمية تصدر باللغة العربية في مركز الشركة وذلك قبل تاريخ إنعقاد الجمعية العامة بخمسة عشر يوما على الأقل.

مادة 155

الفقرة ب-على مجلس الإدارة أن يقرر دعوة الجمعية العامة العادية إلى الإنعقاد إذا طلب إليه ذلك مراقب الحسابات أو عدد من المساهمين يمثل 10٪ من رأسمال الشركة بشرط أن يكون لديهم أسباب جدية تبرر الطلب .

الفقرة ج- يجوز للوزارة أن تدعو الجمعية العامة العادية إلى الإنعقاد إذا مضى شهر على الموعد المحدد لإنعقادها دون أن تدعى إلى الإنعقاد أو إذا طلب منها المحاسب القانوني أو عدد من المساهمين يمثل 10٪ من رأس المال بشرط أن تكون لديهم أسباب جدية تبرر الطلب.

مادة 160

يعد مجلس الإدارة جدول أعمال الجمعية العامة ويشمل هذا الجدول بوجه خاص على ما يلي:

1. سماع تقرير مجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات .
2. النظر في ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر والتصديق عليهما بعد سماع تقرير مراقب الحسابات .
3. إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة الممثلين للمساهمين وتعيين مراجعي الحسابات وتحديد الأجر الذي يمنح لهم خلال السنة المالية المقبلة ما لم يكن محددا في النظام الأساسي .
4. النظر في مقترحات مجلس الإدارة بشأن الأرباح وإتخاذ القرار اللازم بشأنها.
5. الترخيص لمجلس الإدارة بمنح التبرعات .
6. النظر في عزل أعضاء مجلس الإدارة عند الإقتضاء .
7. إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة ومراقب الحسابات من المسئولية أو تقرير رفع دعوى المسئولية عليهم بحسب الأحوال .

مادة 165

الفقرة أ- تدون محاضر إجتماع الجمعية العامة بصفة منتظمة عقب كل جلسة في دفتر خاص ويوقع كل محضر مدون في الدفتر رئيس الجمعية وأمين سرها وجامع الأصوات ومراقب الحسابات ويكون الموقعون على محاضر الإجتماع مسئولين عن صحة البيانات الواردة بها.

مادة 174

أ- يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات واحد أو أكثر بشرط ألا يزيد عددهم على ثلاثة .

ب- يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاث سنوات قابلة للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة.

ج- يكون تعيين مراقب الحسابات وتجديد تعيينه وتقدير مكافأته بقرار من الجمعية العامة.

مادة 175

أ- إذا شغر مركز أحد مراقبي الحسابات وجب على رئيس مجلس الإدارة أن يخطر الجمعية العامة فورا لتعيين من يحل محله .

ب- لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والإشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو القيام بأي عمل فني أو إداري بها ولو على سبيل الإستشارة ، كما لا يجوز أن يكون المراقب شريكا لأحد مؤسسي الشركة أو لأحد أعضاء مجلس إدارتها أو موظفا لديه أو من أقربائه إلى الدرجة الرابعة .

ج- يعتبر باطلا كل عمل مخالف لأحكام هذه المادة ويلزم المخالف بإعادة جميع المبالغ التي قبضها من الشركة لخزانتها ويتحمل مسئولية أي ضرر يلحق بالشركة نتيجة المخالفة .

مادة 176

أ- على مراقب الحسابات أن يقدم إلى مجلس الإدارة في أول إجتماع له بعد تعيينه إقرارا بما يملكه من أسهم الشركة أو سندات القبض التي أصدرتها بإسمه أو بإسم زوجه أو أولاده القصر وكذلك بكل تغيير في هذه الصكوك ويشتمل هذا الإقرار على تاريخ كل عملية على حده وعدد الأسهم وسندات القرض التي تناولتها وسعر الشراء أو البيع ، ويعتبر معزولا بحكم القانون كل مراقب يخالف هذه الفقرة .

ب- تعد الشركة سجلا خاصا ثبت فيه ما يملكه كل مراقب حسابات بإسمه أو بإسم زوجه أو أولاده القصر من أسهم الشركة وسنداتها وكل تغيير يرد على هذه الملكية.

مادة 177

أ- لمراقب الحسابات في كل وقت الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها

> "لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو القيام بأي عمل فني أو إداري بها ولو على سبيل الاستشارة

وغير ذلك من الوثائق وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها ، وله كذلك أن يتحقق من موجودات الشركة وإلتزاماتها ، وعلى رئيس مجلس الإدارة أن يمكن المراقب من كل ذلك .

ب- على المراقب في حالة الإمتناع عن تمكينه من أداء عمله المنصوص عليه في الفقرة السابقة إثبات ذلك في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ، فإذا لم يقم المجلس بتيسير عمل المراقب وجب عليه أن يرسل إلى الوزارة صورة من التقرير وأن يعرضه على الجمعية العامة.

مادة 178

أ- على مجلس الإدارة أن يسلم مراقب الحسابات صورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة وذلك قبل تاريخ الإجتماع بعشرة أيام على الأقل.

ب- على المراقب في الجمعية العامة أن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للإجتماع ، وعليه أن يدلي في الإجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله .

ج- إذا لم يحضر المراقب فلا يكون الإجتماع باطلا ، وإنما يعتبر المراقب الذي تخلف عن حضور الإجتماع بغير عذر مقبول تقره الجمعية مستقيلا .

مادة 179

أ- يقدم مراقب الحسابات إلى الجمعية العامة والوزارة تقريرا يشتمل على البيانات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ب- على المراقب أن يبين في التقرير الوضع المالي للشركة ودرجة وضوحها في حساباتها وما إذا كانت دفاترها منظمة بصورة أصولية وإقتراحه بالمصادقة على الميزانية السنوية والحسابات الختامية بصورة مطلقة أو مع التحفظ أو بإعادتها إلى مجلس الإدارة ، كما يجب أن يبين موقف مجلس الإدارة فيما يتعلق بتمكينه من الحصول على البيانات والمعلومات التي طلبها ، وأن يثبت في التقرير ما يتكشف له من مخالفات لأحكام القانون أو نظام الشركة .

ج- يتلى مراقب الحسابات في الجمعية العامة ويكون لكل مساهم حق مناقشة التقرير وطلب إيضاحات بشأن الوقائع الواردة فيه ، وإذا قررت الجمعية العامة المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون سماع تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلا.

مادة 180

إذا تعدد مراقبوا الحسابات ولم يتفقوا على التقرير المنصوص عليه في المادة السابقة وجب أن يعد كل منهم تقريرا مستقلا وتتلى التقارير كلها في الجمعية العامة.

مادة 181

أ- إذا أغفل مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة في الأحوال المبينة في القانون أو في نظام الشركة وجب على مراقب الحسابات توجيه هذه الدعوة .

ب- يجوز لمراقبي الحسابات دعوة الجمعية العامة للإنعقاد كلما دعت الضرورة القصوى إلى ذلك وفي هذه الحالة يضع المراقب جدول الأعمال ويتولى نشره ، وإذا أهمل المراقب دعوة الجمعية في الحالة المذكورة فيكون للوزارة أن تقوم بها على نفقة الشركة .

مادة 182

لايجوز لمراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا حق عليه العزل مع إلزامه بالتعويض .

مادة 183

أ- يكون مراقب الحسابات مسئولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله ، وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطاء كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن .

ب- تسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة في الفقرة السابقة بمضي سنة من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة التي تلي فيها تقرير المراقب وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب يكون جريمة فلا تسقط دعوى المسئولية إلا بسقوط الدعوى العامة .

ج- يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير بسبب خطأه.

مادة 183

أ- على رئيس مجلس الإدارة أن يرسل إلى الوزارة خلال الشهر الأول من بدء كل سنة مالية صورة من الوثائق الآتية :

1. قائمة بأسماء أعضاء مجلس الإدارة وجنسياتهم وسنهم .
2. لائحة تنظيم العمل في مجلس الإدارة .
3. البيان الخاص بما يملكه أعضاء مجلس الإدارة ومدير الشركة بإسمهم أو بإسم لأزواجهم أو أولادهم القصر من أسهم الشركة وسنداتها .
4. إسم مراقب الحسابات ومكافأته والبيان الخاص بما يملكه بإسمه أو بإسم زوجه أو أولاده القصر من أسهم الشركة وسنداتها .

ب- يجب على رئيس مجلس الإدارة أن يرسل إلى الوزارة صورة من الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتقرير مجلس

> "على مدير الشركة ورئيس مجلس الإدارة وأعضاء هذا المجلس ومراقب الحسابات وسائر مستخدمي الشركة أن يقدموا للموظفين المذكورين البيانات والمعلومات والوثائق التي يطلبونها لأداء أعمالهم

الإدارة وتقرير مراقب الحسابات والبيان المنصوص عليه في المادة (152) من هذا القانون ، وذلك بمجرد إعداد هذه الوثائق .

ج- كل تغيير يطرأ خلال السنة المالية على البيانات الواردة بالوثائق المنصوص عليها في الفقرتين السابقتين يجب أن يبغ إلى الوزارة فورا .

مادة 203

أ- في حالة عرض الأسهم الجديدة للإكتتاب العام يجب تحرير نشرة إكتتاب تشمل على وجه خاص البيانات الآتية :

1. أسباب زيادة رأس المال .
2. قرار الجمعية العامة غير العادية بزيادة رأس المال وقرار الوزير بالموافقة على القرار .
3. رأس مال الشركة عند إصدار الأسهم الجديدة ومقدار الزيادة المقترحة وعدد الأسهم الجديدة وعلاوة الإصدار .
4. بيانات عن الحصص العينية .
5. بيانات عن متوسط الأرباح التي وزعتها الشركة خلال السنوات الثلاث السابقة على قررا زيادة رأس المال .
6. إقرار من مراقب الحسابات بصحة البيانات الواردة بالنشرة .

ب- يوقع النشرة رئيس مجلس الإدارة ومراقب الحسابات ويكونان مسئولين بالتضامن عن صحة البيانات الواردة بها .

مادة 205

الفقرة أ لايجوز للجمعية العامة غير العادية أن تقرر تخفيض رأس المال إلا بعد سماع تقرير من مراقب الحسابات يبين فيه أسباب التخفيض والإلتزامات التي على الشركة وأثر التخفيض في هذه الإلتزامات .

مادة 218

يبقى مفتشوا الحسابات في وظائفهم وينظم إليهم خبير التصفية الذي تعينه الوزارة أو المحكمة .

مادة 221

أ- بعد إنتهاء أعمال التصفية يضع المصفون ميزانية نهائية يعينون فيها نصيب كل مساهم في توزيع موجودات الشركة .

ب- يضع مفتشوا الحسابات تقريرا عن الحسابات التي يقدمها المصفون يعرض على الجمعية العامة العادية لتقرير الموافقة عليها وإبراء ذمة المصفين .

ج- إذا أعترضت الجمعية العامة على الحسابات ولم تستطع الوزارة حل الخلاف يرفع إلى المحكمة المختصة للبت فيه.

مادة 236

أ- يكون لشركة التوصية بالأسهم مراقب حسابات واحد أو أكثر بشرط ألا يزيد عددهم عن ثلاثة .

ب- تسري على مراقب الحسابات الأحكام الخاصة به في الشركات المساهمة .

مادة 259

الجمعية العامة للشركاء هي السلطة العليا في الشركة وعلى المديرين تنفيذ قراراتها وتتولى بصورة خاصة الإختصاصات الآتية :

1. تعيين المديرين ما لم يكن النظام الأساسي قد تضمن تعيينهم .
2. عزل المديرين وفق أحكام هذا القانون والنظام الأساسي .
3. تعديل النظام الأساسي .
4. الموافقة على تقرير المديرين وميزانية الشركة وحساباتها السنوية الختامية بعد تلاوة تقرير مفتشي الحسابات .

قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (217) لسنة 2000م

بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (22) لسنة 1997م

بشأن الشركات التجارية

مادة (22):

أ) تقوم لجنة المؤسسين خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إقفال الاكتتاب بدعوة المكتتبين إلى اجتماع الجمعية التأسيسية.

ب) تختص الجمعية التأسيسية بالنظر في المسائل التالية:

1. مناقشة تقرير (لجنة المؤسسين) عن عمليات تأسيس الشركة والنفقات التي استلزمتها والمصادقة عليها.
2. بحث مشروع النظام الأساسي للشركة ووضع نصوصه النهائية وفقاً للقانون والتوقيع عليه.
3. تقويم الحصص العينية وفقاً لأحكام المادة (80) من القانون.
4. انتخاب أعضاء مجلس الإدارة الأول للشركة.
5. تعيين أول مراقب حسابات للشركة

مادة (28):

أ) بعد اجتماع الجمعية التأسيسية يقدم مجلس إدارة الشركة الأول للمراقب طلباً باستكمال الإجراءات القانونية الأخرى بتأسيس الشركة.

ب) يجب أن يرفق بالطلب الوثائق التالية:

1. النظام الأساسي بصيغته النهائية موقعاً عليه من قبل أعضاء الجمعية التأسيسية.
2. قائمة بأسماء أعضاء مجلس الإدارة الأول وعناوينهم.
3. اسم المحاسب القانوني للشركة المعين من قبل الجمعية التأسيسية.
4. تقييم الحصص العينية إن وجدت وأسماء مقدميها وموافقة الجمعية التأسيسية عليها.

مادة (33):

أ) في حالة طرح أسناد القرض المشروع للاكتتاب العام يجب أن يتم ذلك عن طريق أحد المصارف المعتمدة ودعوة الجمهور للاكتتاب فيها قبل موعد الاكتتاب بخمسة عشر يوماً على الأقل بنشرة يعلن عنها في صحيفة يومية رسمية.

ب) يوقع نشرة الاكتتاب أعضاء مجلس الإدارة.

ج) يجب أن يوافق الوزير على إصدار أسناد القرض.

د) يجب أن تشتمل نشرة الاكتتاب على جميع المعلومات المتعلقة بعناصر الإصدار وبخاصةً ما يلي:

1. اسم الشركة المقترضة ورأسمالها ومعلومات عامة عن وضعها المالي.
2. قرار الوزير بالموافقة على إصدار الأسناد وتأريخه.
3. عدد الأسناد وقيمتها الاسمية وتاريخ إقفال الاكتتاب.
4. نوع الأسناد المصدرة إن كانت اسمية أو لحاملها.
5. طريقة الاكتتاب بالأسناد ومدته وطريقة الدفع ومواعيد تسليم الأسناد وتداولها.
6. مواعيد الوفاء بالقيمة الاسمية للسند.
7. الغرض من القرض واستخدام حصيلة الإصدار.
8. ضمانات الوفاء بما في ذلك الكفالات إن وجدت.
9. تقرير مراقب الحسابات عن ميزانية الشركة للعام السابق على الإصدار.
10. حالات الإخلال بشروط الإصدار وما يترتب عليها من نتائج.

مادة (35): على مجلس الإدارة أن يعد خلال مدة لا تزيد على أربعة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركة الحسابات والبيانات التالية لعرضها على الجمعية العامة:

1. الميزانية السنوية العامة والحسابات الختامية وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات حولها مقارنةً مع السنة السابقة ومصدقة من مراقب حسابات الشركة.
2. التقرير السنوي لمجلس الإدارة عن نشاط وأعمال الشركة خلال السنة الماضية وتوقعاتها المستقبلية للسنة القادمة.

> ❝ على مجلس الإدارة أن يعد الميزانية السنوية العامة والحسابات الختامية وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات حولها مقارنة مع السنة السابقة ومصدقة من مراقب حسابات الشركة

3. الطريقة التي يقترحها مجلس الإدارة لتوزيع الأرباح الصافية.

مادة (56):

أ) تنعقد الجمعية العامة العادية خلال الثلاثة الأشهر التالية لنهاية السنة.

ب) تُدعى الجمعية العامة للانعقاد إذا طلب ذلك مراقب الحسابات أو عدد من الشركاء يملكون (25٪) من رأس مال الشركة.

ج) للوزارة أن تدعو الجمعية العامة للانعقاد إذا مضى شهر على الموعد المحدد لانعقاد الجمعية أو بناءً على طلب مراقب الحسابات أو عدد من الشركاء يمثلون (10٪) من رأس مال الشركة بشرط أن تكون لديهم أسباب جدية تبرر الطلب.

مادة (58): تتولى الجمعية العامة العادية الاختصاصات التالية:

1. تعيين المديرين (مجلس الإدارة) ما لم يكن النظام الأساسي قد تضمن تعيينهم.
2. عزل المديرين (مجلس الإدارة) وفق أحكام القانون والنظام الأساسي.
3. الموافقة على تقرير المديرين (مجلس الإدارة) عن نشاط الشركة.
4. الموافقة على تقرير مراقب الحسابات والميزانية العامة للشركة وحساب الأرباح والخسائر.
5. إبراء ذمة المديرين (مجلس الإدارة) عن تصرفاتهم أو تقرير رفع دعوى المسئولية عليهم.
6. تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

مادة (64): يجب أن تكون الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر وقائمة

التدفقات النقدية وغيرها من حسابات الشركة واضحة ومطابقة لأحكام القوانين النافذة وهذه اللائحة وأن تشتمل بصورة خاصة على البيانات التالية:

1) الأصول (الموجودات)

أ. الأصول المتداولة

ب. الأصول الثابتة

ج. مجموع الأصول

2) الالتزامات (المطلوبات) وحقوق المساهمين.

أ. الالتزامات المتداولة

ب. الالتزامات طويلة الأجل

ج. حقوق المساهمين / جميع الالتزامات وحقوق المساهمين

3) حسابات الأرباح والخسائر

4) قائمة التدفقات النقدية

مادة (65): يجب على المحاسب القانوني أن يرفق بالقوائم المالية الموضحة بالمادة رقم (65) الإيضاحات والافصاحات عن البنود التي وردت فيها مفصلة.

مادة (66): على مراقب الحسابات أن يقوم بمراجعة حسابات الشركة أثناء السنة المالية طبقاً للأصول المرعية وله في سبيل تحقيق ذلك القيام بالآتي:

1. الرجوع إلى ملف مراجعة حسابات الشركة للسنوات السابقة.
2. تقييم أثر التعديلات في القوانين واللوائح والتعليمات التي لها علاقة بنشاط الشركة.
3. المراجعة الدورية للحسابات المالية وحسابات التكاليف.
4. مراعاة أي تعديل في طرق وأساليب المحاسبة التي تستخدمها الشركة.

مادة (67): يتولى مراقب الحسابات ما يلي:

أولاً: تدوين الملاحظات الهامة التي يتوصل إليها أثناء عمله وبصفة خاصة التي لها أثر على المركز المالي للشركة وتدوّن الخطوات والإجراءات التي اتخذت بالنسبة للملاحظات التي ظهرت له أثناء عملية المراجعة.

> "تتولى الجمعية العامة العادية تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه"

ثانياً: دراسة وفحص نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي الموضوع لقيد وإثبات العمليات في دفاتر وسجلات الشركة وتقييم مدى وملائمة هذا النظام كأساس لما يلي:

1. إعداد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر.
2. متابعة ومراقبة أوجه نشاط الشركة.
3. المحافظة على أصول الشركة.
4. تنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بنشاط الشركة.

ثالثاً: الحصول على الأدلة الكافية والتي تمكنه من الرأي والتعليق على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر التي يقوم بمراجعتها وله في سبيل ذلك التأكد مما يلي:

1. أن الأصول والالتزامات الواردة في الميزانية لها وجود حقيقي وأن الشركة تملك الأصول المذكورة كما أن التزاماتها ليست أقل مما يجب.
2. أن أرصدة الأصول والالتزامات الظاهرة بالميزانية قد تم إثباتها طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها وأن السياسات المحاسبية المتبعة ثابتة من عام لآخر.
3. أن رأس المال والاحتياطيات المخصصة وكافة الأصول والالتزامات قد تم إظهارها في الميزانية بطريقة سليمة.
4. أنه قد تم إثبات جميع الإيرادات والمصروفات بالدفاتر وأنها قد تحققت بالفعل أثناء المدة موضوع المراجعة.

رابعاً: المراجعة الشاملة للميزانية وذلك حتى يتمكن من إبداء رأيه فيما يلي:

1. إذا كانت الميزانية قد تم إعدادها طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها بصفة منتظمة من سنة إلى أخرى وبما يتفق وطبيعة عمل الشركة.
2. أن نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة وجميع البيانات الظاهرة بالميزانية مترابطة مع بعضها البعض ومتفقة مع ما حصل عليه من المعلومات.
3. أنه قد تم الإفصاح بطريقة مناسبة ومقبولة عن جميع البيانات والمعلومات الظاهرة بالميزانية.
4. عدم مخالفة بيانات الميزانية للقوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بالشركة ونشاطها.
5. رأيه عن الميزانية ونتيجة الاختبارات التي قام بها والمراجعة الشاملة للميزانية.

مادة (68): مع مراعاة حكم الفقرة (ب) من المادة (179) من القانون النافذ يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات المقدم إلى الجمعية العامة وإلى الوزارة ما يلي:

1. أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأغراض المراجعة المتعارف عليها.
2. أن الفحوص والاختبارات التي أجراها على حسابات الشركة وقيودها المالية كانت ضرورية وكافية لأداء مهنته على وجه مرض.

> "يجب على المحاسب القانوني أن يرفق بالقوائم المالية الموضحة بالمادة رقم (65) الإيضاحات والافصاحات عن البنود التي وردت فيها مفصلة"

3. أن المراقبة المالية الداخلية للشركة منظمة بصورة صحيحة وتحقق الفائدة التي وُضعت من أجلها.

4. أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها وتمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.

5. أن الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية تعبر بصورة واضحة عن مركز الشركة المالي وعن نتائج أعمالها وتتفق مع القوانين والأنظمة المعمول بها ومعايير المحاسبة المتعارف عليها.

6. أن جرد موجودات الشركة والتثبت منها قد تم وفق الأصول والقواعد المتبعة.

7. أنه قد تحقق من صحة المطلوبات والذمم المالية للشركة ومطابقتها للسجلات ومصدقاً عليها.

8. أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس إدارة الشركة الموجه للجمعية العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها وما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات للنظام الأساسي للشركة.

9. ما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة وبيان مدى أثرها على مركز الشركة المالي ونتائج أعمالها.

10. أي بيانات أو معلومات أخرى أو ملاحظات تتعلق بأمور ذات أهمية للمساهمين يلاحظها مراقب الحسابات خلال تدقيقه لحسابات الشركة مما لا يدخل ضمن الحالات المنصوص عليها في هذه المادة.

مادة (69): على مراقب الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية:

1. المصادقة على ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة.

2. المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسبابه وأثره المالي على الشركة.

3. عدم المصادقة على ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة لذلك الرفض.

قانون رقم (23) لسنة 1997م
بشأن تنظيم وكالات وفروع الشركات والبيوت الأجنبية

مادة (33):

أ. يجب على فرع الشركة أو البيت الأجنبي أن ينظم ويحفظ جميع حسابات أعماله في الجمهورية بما في ذلك الميزانية وحساب الأرباح والخسائر مُعدة من قبل محاسب قانوني معتمد.

ب. لا يجوز للشركة أو البيت الأجنبي أن تطرح أسهمها للاكتتاب العام أو سندات القرض الخاصة بها في الجمهورية اليمنية إلا بموافقة الوزير.

ج. على فروع الشركات والبيوت الأجنبية العاملة بالجمهورية أن تقدم إلى الإدارة المختصة في الوزارة نسخة باللغة العربية من ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر المعتمدة للسنة المالية السابقة خلال أربعة أشهر من انتهاء السنة المالية.

قانون رقم (38) لسنة 1998م
بشأن البنوك

مادة (26): يجب على كل بنك مرخص له بالعمل في الجمهورية بموجب أحكام هذا القانون أن يمسك كافة حساباته وسجلاته وكذلك مكاتباته الرسمية لمخاطبة السلطات الرسمية في الجمهورية اليمنية باللغة العربية، وفي حالة عدم الالتزام بتطبيق أحكام هذه المادة يعاقب البنك المخالف بالغرامة عليها في المادة (65) من هذا القانون.

> "يجب على فرع الشركة أو البيت الأجنبي أن ينظم ويحفظ جميع حسابات أعماله في الجمهورية بما في ذلك الميزانية وحساب الأرباح والخسائر مُعدة من قبل محاسب قانوني معتمد

مادة (27): 1) أ. على كل بنك مؤسس في الجمهورية أو مؤسس في الخارج ويقوم بالعمل في الجمهورية من خلال فروعه أو مكاتبه أن يعد (وفق النموذج الذي يقرره البنك المركزي، والقواعد والمبادئ المحاسبية التي يضعها) خلال ثلاثة أشهر من انتهاء سنة المالية ميزانيته العمومية وحساب الأرباح والخسائر حتى آخر يوم عمل في السنة المالية بالنسبة لعملياته في الجمهورية.

ب. تتم مراجعة الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر التي تم إعدادها بموجب البند (أ) من الفقرة (أ) من هذه المادة حسب الطريقة المبينة في المادة (29) من هذا القانون.

2) على كل بنك:

أ. أن يضع طوال السنة في مكان بارز في كل فرع أو مكتب له في الجمهورية نسخة من ميزانيته السنوية الأخيرة المصادق عليها من المحاسب القانوني.

ب. أن يقدم إلى البنك المركزي في خلال أربعة أشهر من نهاية سنته المالية نسخة من ميزانيته السنوية الأخيرة المصادق عليها من المحاسب القانوني وعليه أن ينشر هذه الميزانية في الجريدة الرسمية وفي جريدة يومية واحدة على الأقل واسعة الانتشار تصدر في الجمهورية.

3) للبنك المركزي أن يضع معايير المراجعة التي يراها ملائمة لمراجعة الحسابات لأي بنك لضمان أمان وسلامة البنك وعلى البنوك أن تتبع تلك المعايير في أداء وظائف المراجعة الداخلية والخارجية.

مادة (28):

1. على كل بنك أن يرسل إلى البنك المركزي في موعد لا يتعدى اليوم الخامس عشر من الشهر التالي بياناً، وفقاً للنموذج الذي يقره البنك المركزي، يبين أصوله وخصومه شاملاً فروعه ومكاتبه في الجمهورية اليمنية بالإضافة إلى تحليل السلف والكمبيالات المخصومة وغيرها من

الأصول كما هي عليه في نهاية آخر يوم من الشهر السابق وتحليل عمليات النقد الأجنبي خلال نفس الشهر.

2. يحق للبنك المركزي من وقت لآخر أن يطلب من أي بنك أية معلومات أخرى، قد تدعو الحاجة إليها لأغراض هذا القانون فيما يتعلق بعملياته أو عمليات المؤسسات المتفرعة عنه في الجمهورية.

3. يتولى البنك المركزي مسئولية إعداد بيانات موحدة تجمع الأرقام الواردة في البيانات المقدمة بموجب الفقرة (1) من هذه المادة أما الأرقام التي تحويها البيانات المفصلة فإنها تعتبر سراً بين كل بنك والبنك المركزي.

مادة (29):

1. على كل بنك أن يعين سنوياً محاسباً قانونياً، وللبنك المركزي حق الاعتراض خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ إبلاغه قرار التعيين، وفي حالة اعتراض البنك المركزي على المحاسب يتعين ترشيح محاسب آخر للقيام بواجباته وإذا لم يقم البنك بتعيين محاسب آخر يقبله البنك المركزي يكون له سلطة تعيين محاسب قانوني للبنك وله أن يقدر أتعابه ويلتزم البنك بدفعها.

2. تتضمن واجبات المحاسب القانوني تقديم تقرير إلى المساهمين في البنك المؤسس بموجب القانون اليمني وإلى المقر الرئيسي للبنك المؤسس في الخارج عن الميزانية العمومية الحسابات السنوية وعليه أن يبين في التقرير المذكور ما إذا كانت الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر في رأيه كاملة وصادقة وتم إعدادها بطريقة سليمة وتعطي صورة حقيقية وصحيحة عن أوضاع البنك وما إذا كان المحاسب قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي طلبها من مسئولي البنك أو وكلائه وأنها كانت مرضية.

> ❝ تراجع حسابات البنك سنوياً من قبل مراجع أو مراجعين يعينهم رئيس مجلس الوزراء ويحدد أتعابهم، ويتم اختياره أو اختيارهم من قائمة تقدم من المجلس

3. يقرأ تقرير المحاسب القانوني مع تقرير مجلس إدارة البنك في الاجتماع السنوي للمساهمين في أي بنك مؤسس بموجب القانون اليمني ويرسل إلى المقر الرئيسي لكل بنك مؤسس في الخارج وترسل نسخة منه إلى البنك المركزي.

4. لا يجوز الجمع بين عمل المحاسب القانوني والاشتراك في تأسيس البنك أو عضوية مجلس إدارته أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيه، كما لا يجوز أن يكون للمحاسب القانوني لأي بنك أي مصلحة في البنك وكل شخص تصبح له مصلحة بعد تعيينه محاسباً قانونياً لأي بنك يتحتم عليه التوقف عن كونه محاسباً قانونياً له.

مادة (30): على البنك المركزي أن يقوم من وقت لآخر بالتفتيش على كل بنك أو أي مؤسسة متفرعة عنه عندما يرى ذلك ضرورياً أو أمراً مرغوباً فيه للتأكد من أن البنك في حالة مالية سليمة وأنه يلتزم بمتطلبات هذا القانون وقانون البنك المركزي في إدارة أعماله.

مادة (31): على كل بنك (والمؤسسات التابعة له) أن يقوم بتقديم جميع الدفاتر والمحاضر والحسابات والنقد والسندات والوثائق والإيصالات التي بحيازته أو في حفظه والمتعلقة بأعماله في الجمهورية وكذلك كل المعلومات المتعلقة بتلك الأعمال وذلك لغرض الفحص من قبل أي مفتش يعينه البنك المركزي وذلك خلال المهلة التي يحددها المفتش.

مادة (32): إذا رأى البنك المركزي بأن التفتيش قد كشف عن أن البنك المعني يدير أعماله بطريقة غير قانونية أو غير سليمة أو أن هناك عجز في رأسماله فإنه يمكن للبنك المركزي:

أ. أن يطلب من البنك اتخاذ بعض الإجراءات المحددة وفقاً لما يراه البنك المركزي ضرورياً لتصحيح الوضع والتي يمكن أن تتضمن وبدون حصر التقيد بالخطة المتفق عليها مع البنك المركزي – تعليق دفع الأرباح والمكافآت – البيع الإجباري للأصول غير الأساسية – تخفيض الأصول والتشغيل – تعليق الإقراض الإضافي لمقترضين محددين – القيام بمراجعة الحسابات المطلوبة – وفي الحالات القصوى تصفية نشاطات البنك.

ب. أن يعين شخصاً يرى البنك المركزي بأن لديه الكفاءة والخبرة المطلوبة لتقديم النصح للبنك حول الخطوات التي يجب اتخاذها لإصلاح الوضع ويحدد الأتعاب التي يجب أن يدفعها له البنك.

ج. يقوم بإدارة البنك.

قانون رقم (14) لسنة 2000م

بشأن البنك المركزي اليمني

مادة (56):

1. تكون السنة المالية للبنك مطابقة للسنة المالية للحكومة وتقفل حسابات البنك في نهاية كل سنة مالية.

2. يحتفظ البنك بحسابات صحيحة وكاملة وسجلات لجميع عملياته في مقره الرئيسي وفروعه ويحتفظ بدفاتر حسابات وسجلات موحدة في مقره الرئيسي وتكون جميعاً مفتوحة في جميع الأوقات للفحص من قبل أعضاء المجلس.

3. تراجع حسابات البنك سنوياً من قبل مراجع أو مراجعين يعينهم رئيس مجلس الوزراء ويحدد أتعابهم، ويتم اختياره أو اختيارهم من قائمة تقدم من المجلس.

4. مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (3) من هذه المادة فإنه من حق رئيس مجلس الوزراء أن يطلب في أي وقت من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أو أي مراجع آخر يعينه بأن يفحص حسابات البنك ويقدم تقريراً عن تلك الحسابات إليه وعلى البنك أن يقدم جميع التسهيلات الضرورية اللازمة لذلك الفحص.

مادة (57):

1. يقدم البنك خلال ثلاثة أشهر من نهاية السنة المالية إلى كل من مجلس النواب ومجلس الوزراء ما يلي:

أ. نسخة من ميزانيته السنوية مصدقاً عليها من المراجعين.

ب. تقريراً عن الحالة الاقتصادية في الجمهورية اليمنية وعن شئون البنك وعملياته خلال تلك السنة.

2. يقدم البنك خلال مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوم عمل من نهاية كل شهر بياناً أولياً إلى مجلس الوزراء عن المركز المالي للبنك عن الشهر المنصرم.

3. يقوم البنك بنشر التقارير والبيانات المالية المذكورة في الفقرتين (1) و(2) من هذه المادة وله أن ينشر التقارير والدراسات الأخرى حول القضايا المالية والاقتصادية إذا رأى ذلك ملائماً وفقاً لتقديره.

4. يقدم البنك كل ستة أشهر اعتباراً من تاريخ سريان هذا القانون إلى مجلس النواب ومجلس الوزراء بياناً يتم نشره يحتوي على:

أ. شرح وتفسير للسياسات النقدية التي سيتبعها خلال فترة الستة الأشهر التالية.

ب. شرح للمبادئ التي يقترحها البنك في تحديد السياسة النقدية خلال السنتين القادمتين أو أي فترة أطول من الزمن حسب ما يقرره البنك.

ج. مراجعة وتقييم السياسة النقدية وتنفيذها من قبل البنك خلال فترة الستة الأشهر المنصرمة ويقوم البنك بذلك التقييم ونشره كل ستة أشهر.

قانون رقم 19 لسنة 2001
بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته

مادة 24

تشكيل لجان الطعن

أ- تشكل لجان طعن متفرغة للنظر في الطعون الضريبية ويصدر بها قرار من وزير المالية موضحا به مقر ونطاق عملها الجغرافي على النحو التالي ك

1. محاسب قانوني من جمعية المحاسبين يختار بالتوافق من قبل ممثلي المصلحة والغرفة التجارية الصناعية رئيسا

2. موظفان فنيان من مصلحة الضرائب عضوين

3. ممثلان عن الغرف التجارية والصناعية يتم إختيارهما من الإتحاد العام للغرف التجارية الصناعية عضوين

4. أمين سر اللجنة ولا يحق له التصويت

ب- تختص هذه اللجان بالنظر في الطعون الضريبية من قرارات الربط وإعادة النظر فيها ، ولها الحق في تأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها ، بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود طعن المكلف ، وتصدر قراراتها بالأغلبية المطلقة لأعضائها ، ولا ينعقد الإجتماع إلا بحضور الرئيس وكامل أعضاء اللجنة وفقا لأحكام هذا القانون.

> “ لا يجوز الجمع بين عمل المحاسب القانوني والاشتراك في تأسيس البنك أو عضوية مجلس إدارته أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيه،

قانون الإستثمار رقم 22 لسنة 2002

مادة 21 فقرة 2

إذا لحقت بالمشروع خسائر في سنوات إعفائه من ضريبة الأرباح أو في أي سنة منها يكون تنزيل وتدوير الخسائر المتراكمة خلال تلك السنة أو السنوات التي وقعت فيها وبما لايتجاوز ثلاث سنوات إعتبارا من السنة الأولى التي تلي سنوات الإعفاء شريطة تقديم إقرار ضريبي من محاسب قانوني معتمد على حساباته في تلك السنوات.

قانون رقم (23) لسنة 2002م
بشأن إنشاء بنك الأمل للإقراض الأصغر

مادة (9): يختص المجلس بوضع السياسات العامة للبنك والإشراف عليها تنفيذاً لأحكام هذا القانون مع عدم الإخلال بما تقدم تكون له الاختصاصات والسلطات التالية:

أ. إصدار القرارات والأنظمة واللوائح التي تنظم المسائل المالية والإدارية والفنية الخاصة بالبنك وإقرار هيكله التنظيمي.

ب. مراجعة الميزانية العمومية والحساب الختامي للبنك وذلك خلال الثلاثة الأشهر الأولى اللاحقة لانتهاء السنة المالية تمهيداً لعرضها على الجمعية العمومية للبنك.

ج. تحديد الفئات المستهدفة والقرض الأصغر.

د. إقرار خطة عمل البنك والميزانيات التقديرية في المواعيد المحددة.

ه. الموافقة على التقرير الربع سنوي عن أعمال البنك ووضعه المالي.

و. ترشيح مراجع حسابات البنك معتمد دولياً وتحديد مكافآته.

ز. تعيين مدير للبنك يتم اختياره من بين المتقدمين عبر المنافسة الحرة ووفقاً للشروط التي يحددها مجلس الإدارة.

ح. أية مهام أو اختصاصات أخرى تقتضيها طبيعة عمل البنك.

العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية

مقدمة ومشكلة البحث:

يعتبر القيام بعملية المراجعة الحيادية من أهم الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي وعلى وجه الخصوص لتلك المنشآت التي تنفصل ملكيتها عن إدارتها، وتتم هذه المراجعة بغرض إكساب الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل إدارة هذه المنشآت. (سالم، 1995م، 85).

وينتج عن القيام بعملية المراجعة تقرير يعده المراجع يعتبر أداة اتصال بين المراجع ومستخدمي البيانات المالية، ويعكس هذا التقرير خلاصة الجهد الذي قام به المراجع في عملية المراجعة ومدى بذله للعناية المهنية الواجبة أثناء قيامه بالمهمة، ويعكس أيضا رأيه الموضوعي المستقل في البيانات المالية، ولذا فإن الهدف الأساسي لتقرير المراجع هو توصيل نتيجة التدقيق التي حصل عليها بعد عملية مخططة ومنتظمة، شملت جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف تأكيدات الإدارة عن البيانات المالية إلى مستخدمي هذه البيانات. (الذنيبات وآخرون، 2008م)

يتطلب القيام بعملية المراجعة بذل جهدٍ ووقتٍ من قبل المراجع، وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة بكل جزئياتها من فحص ومخاطرة والتقرير عنها، ولا شك أن هذه التكاليف تدخل في تشكيل سعر خدمة المراجعة في سوق خدمات المراجعة، مثلها مثل بقية الخدمات والسلع في السوق. ولذا يمكن تأكيد القول بان خدمة المراجعة تمثل سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب عمليات المراجعة مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب المراجعة، بل وعلة وجود هذه المكاتب. وعلى ذلك بات تعظيم أتعاب المراجعة الهدف الذي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقه بغية الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسته للمهنة, هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب المراجعة عبئا ماليا على المنشآت الخاضعة للمراجعة ، تتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله وفقا لمبدأ التكلفة والعائد (راضي، 1998م). ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا من تكاليف. (الشاطري والعنقري 2006م)، وبمعنى آخر هل خدمة المراجعة المؤداة متجانسة، وعلى درجة من الجودة؟ وهل نالت رضا المنشأة (طالبة الخدمة)؟ وولدت القناعة لدى طالب الخدمة ومؤدي الخدمة بأحقية وعدالة الأتعاب المدفوعة؟.

إن مسألة تحديد أحقية وعدالة الأتعاب المدفوعة للمراجعة ليس من السهولة بمكان، فقد كان موضوع تحديد أتعاب المراجعة من الموضوعات التي نالت كثيرا من الاهتمام من قبل الباحثين في المحاسبة في العقود الأخيرة من القرن الماضي. وغالبا ماتواجه عملية تحديد الأتعاب تعقيدات كثيرة نظرا لارتباطها بعوامل عديدة منها الوقت الذي تستغرقه عملية المراجعة وعدد الموظفين اللازمين للقيام بها ومستوياتهم المهنية، ونوع عملية المراجعة المطلوبة ومقدار أصول والتزامات الشركة (البدور، 2008م). ليس هذا فحسب بل إن اختلاف أتعاب المراجعة من فترة إلى أخرى لاحقة للمنشأة نفسها، وتفاوت الأتعاب بين منشأة وأخرى رغم تشابه بيئة وطبيعة نشاط هذه المنشآت, وتعقيد عملية المراجعة، ومدى المخاطر التي يتعرض لها المراجع، وقيام المراجع بتقديم مجموعة من الخدمات خلاف المراجعة كالخدمات الاستشارية (Non-Audit Service)، كل هذا يأتي أيضا ضمن التعقيدات المتعددة التي تواجه عملية تحديد أتعاب المراجعة. إضافة إلى ذلك

د. علي محسن محمد
أستاذ مساعد/قسم المحاسبة - جامعة عدن
كلية العلوم الإدارية

د. جمال محمد سرور
أستاذ مساعد/قسم المحاسبة - جامعة عدن
كلية العلوم الإدارية

حينما تستأثر غالبا شركات المراجعة الأربع الكبرى Big 4 في معظم بلدان العالم وفي اليمن بالحصة الأكبر في السوق، فما مدى تأثير هذه الشركات في تحديد أتعاب المراجعة وهل هناك خصوصية متميزة لأتعاب هذه الشركات؟ وعند القول بان خدمة المراجعة سلعة اقتصادية فهي إذن خاضعة للمنافسة مثل بقية السلع، فهل تدخل المنافسة ضمن التعقيدات التي تواجه عملية تحديد الأتعاب.؟

يؤكد البعض انه عند قيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة يوجد نوعان من القيود تضغط على المراجع، يتمثل النوع الأول في القيود الخاصة بالوقت والتكلفة، ويتمثل النوع الثاني فيما ينتظره المجتمع من مستوى وجودة الخدمات التي يقدمها المراجع وما ارتبط ذلك بتعرض المحاسب للمساءَلة القانونية في بعض الحالات، ولاشك أن هناك تساؤلات تظهر حول تأثير هذه القيود على عملية تحديد الأتعاب. (قطب والخاطر 2004م). ويتضح جليا أن أتعاب المراجعة ترتبط أيضا بسلوك المراجع وكفاءته واستقلاليته؛ وأن حجم الأتعاب يعد مؤشرا على مستوى المهنية التي قام به المراجع مما يساعد على تقييم الثقة التي يقدمها للمجتمع من خلال تقرير المراجعة.

ومما تقدم يصبح موضوع تحديد أتعاب المراجعة مهما وملحا لكل من المنشأة طالبة الخدمة والمراجع مقدم الخدمة. وأمام ما هو قائم الآن في سوق المراجعة من منافسة وترك تحديد قيمة الأتعاب للمساومة بين المراجع والعميل ومايترتب على ذلك من مشكلات على المجتمع، فان ذلك يستدعي دراسة هذا الموضوع، ودراسة العوامل المؤثرة في تحديد قيمة تلك الأتعاب؟ وهل هذه العوامل مرتبطة بالمنشاة محل المراجعة (طالب الخدمة)؟ أو بالمراجع ومكتبه (مقدم الخدمة) أم مرتبطة بكليهما؟ وهل هناك تفاوت في درجة تأثير هذه العوامل في الأتعاب.؟.

هدف البحث وأهميته:

يهدف هذا البحث بدرجة رئيسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب مراجعة الحسابات سواء كانت هذه العوامل مرتبطة بالمنشأة الخاضعة للمراجعة أم كانت مرتبطة بالمراجع ومكتبه، ولتحقيق هذا الهدف الرئيس يتطلب الإجابة عن الأسئلة الآتية:

- ماهي أهم العوامل المرتبطة بالمنشأة التي تؤثر في تحديد قيمة أتعاب المراجعة ؟

- ماهي أهم العوامل المرتبطة بالمراجع التي تؤثر في تحديد قيمة أتعاب المراجعة؟

هل توجد فروق جوهرية في أثر العوامل المحددة لقيمة أتعاب المراجعة من وجهة نظر المنشأة وعن أثرها من وجهة نظر المراجعين؟

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر المراجعين بالنسبة للعوامل المؤثرة في تحديد قيمة الأتعاب تعود إلى المراجع؟

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر المنشآت بالنسبة للعوامل المؤثرة في تحديد قيمة الأتعاب تعود إلى عمر المنشأة؟

أما أهمية البحث فلا تستمد من كونه الأول من نوعه في اليمن فحسب، وإنما من ضرورة وجود أساس موضوعي لتحديد الأتعاب يمكن الاتفاق عليه بين المنشأة والمراجع يحقق للطرفين مآربهما، فلا يتم المبالغة في الأتعاب سواء بالرفع أم بالخفض مع تقديم خدمة ذات مستوى جودة والمحافظة على استقلالية المراجع في آن واحد، بما يقود المجتمع إلى تعزيز الثقة في تقرير المراجع.

> **"موضوع تحديد أتعاب المراجعة مهماً وملحاً لكل من المنشأة طالبة الخدمة والمراجع مقدم الخدمة**

الدراسات السابقة :

تم إجراء العديد من الدراسات والبحوث لتحديد أتعاب المراجعة والعوامل المؤثرة فيها في دول مختلفة كأمريكا وبريطانيا ونيوزيلندا، وفي دول عربية مثل مصر وقطر والسعودية والأردن وعمان، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسات التي تمت في بيئات مختلفة وجود عوامل مشتركة فيما بينها تؤثر في تحديد الأتعاب على الرغم من اختلاف بيئاتها، وسنورد فيما يأتي ملخصا لأهم نتائج بعض منها:

دراسة (Simunic,1980) حيث قام ببناء نموذج انحدار خطي وطبقه على عينة مكونة من 373 شركة مساهمة أمريكية في عام 1973م، و قام بتصنيف العوامل المؤثرة في الأتعاب إلى ثلاث مجموعات، الأولى: تمثل حجم المنشأة ممثلا في إجمالي الأصول، والثانية: مدى تعقيد عملية المراجعة ممثلة في حجم المدينين و المخزون السلعي وعدد الشركات التابعة ووجود عمليات خارجية، أما المجموعة الأخيرة فهي تعبر عن أخطار المراجعة مجسدة في: تحقيق المنشأة لخسائر خلال العام أو وجود تحفظات في تقرير المراجع، لها علاقة بنظام الرقابة الداخلية. وتوصلت الدراسة إلى أن حجم المنشأة يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب، فكلما زادت الموجودات زادت الأتعاب، وكذلك فان تعقيد عملية المراجعة وخطر المراجعة يؤثران بشكل كبير في تحديد الأتعاب، ويدخلان في علاقة طردية مع الأتعاب.

تعتبر دراسة Simunic,1980 من ابرز الدراسات التطبيقية الرائدة في أمريكا، وقد اتخذت دراسات لاحقة فيما بعد في بلدان أخرى نموذج الانحدار

المطبق في هذه الدراسة أساسا لها.

وطبق Tylor and) 1981 Baker)، في المملكة المتحدة أسلوب (Simunic,1980) ولكن على بيانات احدث وتوصلا إلى أن حجم المنشأة ممثلا بإجمالي موجوداتها وإجمالي قيمة مبيعاتها من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، كما جاءت نتائج دراسة (Wallace,1984) معززة لنتائج الدراسة السابقة. كذلك أيدت هذه النتائج دراسة (Simon,1985) وذلك باستخدام نموذج انحدار خطي وتطبيق نفس متغيرات دراسة (Simunic,1980)نفسها.

وفي دراسة استكشافية قام بها (Taffler and Ramalinggam,1982) في بريطانيا لاستكشاف أهم العوامل المحددة لأتعاب مراجعة الحسابات على عينة مكونة من 192 شركة توصل الباحثان إلى أن حجم المنشأة محل المراجعة ممثلا بإجمالي الأصول ونوع صناعة المنشأة وحجم مكتب المراجعة.

فيما قام (Francis,1984) بدراسة مماثلة في استراليا على عينة تتكون من 136 شركة وتوصلت الدراسة الى النتيجة الآتية:أن حجم المنشأة ممثلا في قيمة الأصول، وحجم مكتب المراجعة يؤثران في تحديد أتعاب المراجعة.

أما في نيوزيلندا فقد توصلت دراسة (Firth,1985) التي أجريت على عينة مكونة من 96 شركة إلى نتائج مشابهة لنتائج الدراسات السابقة, حيث توصلت إلى أن من أهم العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة هي :حجم المنشأة وتعقيد عملية المراجعة وخطر المراجعة.

وفي الهند قام (Simon et al;1986) بدراسة قوائم مالية لعينة مكونة من 117 شركة مساهمة، وقد أظهرت نتائج الدراسة إن حجم المنشأة وتعقيد عمليات المراجعة وخطر المراجعة من العوامل المهمة التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة. وتتفق هذه النتائج مع نتائج الدراسات المماثلة التي تمت في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ونيوزيلندا.

وفي دراسة (Francis and Simon, 1987) لاختبار أسلوب تسعير خدمات المراجعة للشركات المساهمة الصغيرة

> **"إن أهم العوامل تأثيراً في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المراجعين هي: الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة ، وحجم المنشأة. أما من وجهة نظر المنشآت فهي: حجم المنشأة ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية**

في أمريكا التي لا تزيد مبيعاتها عن 125 مليون دولار سنويا، توصلت الدراسة إلى أن حجم المنشأة، وحجم مكتب المراجعة، ودرجة تعقيد عملية المراجعة من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة.

وفي دراسة (الحميد، 1988م) التي أجريت في السعودية لبيان العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، على عينة مكونة من 46 شركة مساهمة من قطاعات مختلفة، وبتطبيق أسلوب الانحدار البسيط والمتعدد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيرا فعالا لبعض العوامل في تحديد الأتعاب وهي: حجم الشركة ممثلا بإجمالي الأصول، وخطر المراجعة ممثلا في نسبة المدينين والمخزون إلى إجمالي الأصول، وتعقيد عملية المراجعة ممثلا في إجمالي قيمة المخزون. وقد خلصت الدراسة أيضا إلى وجود تفاوت في تأثير العوامل على أتعاب المراجعة بين قطاع وآخر، كما أن هناك علاوة أتعاب في حال ارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة عالمية.

وفي دراسة لاحقة لـ(الحميد، 1995م) وهي امتداد للأولى، لمعرفة العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المراجعين، توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل تتمثل في:إجمالي الأصول، وأجمالي المدينين، وإجمالي المبيعات، ونسبة المخزون إلى إجمالي الأصول، وعدد الأحداث المالية وحجمها وتعدد أنشطة العميل.

وقام (الحمود، وإبراهيم 1996م) بإجراء دراسة في دولة قطر للتعرف على العوامل المحددة لأتعاب المراجعة، وذلك باستخدام استبانه (تتضمن 22عاملا) وزعت على 15 شركة مساهمة و15مكتب مراجعة. توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل المحددة للأتعاب هي: كفاءة الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة، التأهيل العلمي وخبرة المراجعين المهنية, مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية,حجم المنشأة وعدد أنشطتها ومدى تعقدها ونوع التقارير المطلوب تقديمها من المراجع. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء المراجعين والشركات حول أهمية كل من العوامل ماعدا عاملين هما الشكل القانوني للمنشأة ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.

وفي مصر قام (راضي، 1998م) بدراسة هدفت الى تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين والمنشآت، وقد خلصت إلى أن أهم العوامل تأثيرا في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المراجعين هي: الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة، وحجم المنشأة. أما من وجهة نظر المنشآت فهي: حجم المنشأة ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.

أما دراسة (الجهماني، 1999م) التي أجريت على التقارير السنوية لـ 31 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق عَمَّان المالي للعام 1995م، فقد تعذر على الباحث الحصول على أتعاب المراجعة من خلال التقارير المنشورة، فلجأ الباحث إلى الاتصال المباشر وبطريقة شخصية بمكاتب المراجعة وبالشركات للحصول على بيانات الأتعاب.

وخلصت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب التدقيق في الأردن تتأثر بحجم الوحدة الاقتصادية وبخطورة عملية التدقيق وبتعقيدها.

وفي العراق قام (الفضل، 2003) بإجراء دراسة ميدانية باستخدام متغيرات (راضي) نفسها مع حذف المتغير الخاص بنوع ملكية المنشأة, وأضاف إلى الاستبانة محوراً بالمعلومات العامة لعينة البحث. وقد أظهرت نتائج الدراسة أهمية دور البيئة التي تمارس بها المهنة في ترتيب أولوية المتغيرات (العوامل) المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة. كما أظهرت نتائج الدراسة اتفاقها مع نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بمحدودية تأثير العوامل الآتية في تحديد الأتعاب: مشاركة العميل في تنفيذ أعمال المراجعة، تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره، النفوذ الاجتماعي للمراجع. واختلفت النتائج بخصوص عدم تأثير العوامل المتعلقة بعدد التقارير المطلوب

تقديمها من المراجع,مركزية ولامركزية فروع وأقسام المنشأة، وتنفيذ الواجبات المحاسبية، ونطاق مسئولية المراجع.

فيما قام (قطب والخاطر 2004م) بإجراء دراسة بقطر بإتباع أسلوب الدراسة الميدانية والتطبيقية في آن واحد. وقد أكدت نتائج الدراسة الميدانية إن العوامل المؤثرة المتمثلة في قيمة المبيعات أو إيرادات المنشأة، وتعدد فروعها,وطبيعة صناعتها، وتبعية مكتب المراجعة وسمعتهُ والمنافسة في سوق خدمات المراجعة الأكثر أهمية في تحديد اتعاب المراجعة. أما نتائج الدراسة التطبيقية من خلال استخدام نموذج الانحدار المتعدد بينت أن أكثر العوامل تأثيرا في تحديد الأتعاب هي:حجم المنشأة وربحيتها، ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة، وحجم العمل بمكتب المراجعة (عدد عمليات المراجعة التي يقوم بها المكتب)، ومدى تقديم مكتب المراجعة لخدمات استشارية للمنشأة.

دراسة (LIU Ji-hong,2007) بعنوان محددات أتعاب المراجعة في الصين. كانت عينة البحث التقارير المالية لـ 300 شركة صينية مدرجة في سوق شنغهاي وشنزين للأوراق المالية (Shanghai and Shenzhen Stock exchange)، تم بناء نموذج للانحدار. أظهرت نتائج الدراسة أن أتعاب المراجعة تتأثر بـ : حجم المنشأة مقاسا بإجمالي الأصول والمبيعات في آن واحد، وبتعقيدات المراجعة ممثلة في الشركات التابعة، ومخاطر المراجعة ممثلة في نسبة التداول السريعة. كما دللت النتائج على وجود علاوة أتعاب عند ارتباط مكتب المراجعة بإحدى شركات المراجعة الأربع الكبرى (Big 4).

وفي أمريكا قام Michael L (Ettredge; et al.2007) بدراسة العلاقة بين أتعاب المراجعة المرتفعة - سواء من حيث مستواها أو تغيراتها - والاستغناء عن المراجع في الفترة القريبة اللاحقة لإقرار قانون Sarbanes-Oxley (SOX). انطلقت الدراسة من أن صدور قانون (SOX) في العام 2002م، وأزمة المحاسبة التي سبقت صدوره، أحدثا تغيرات ملحوظة في العلاقة بين العديد من الشركات العامة ومراجعيها، وأهم تأثير لهذه التغيرات هو تصاعد أتعاب المراجعة، ويعزو ذلك إلى زيادة جهد المراجعين وبالنتيجة انعكاس ذلك على تكاليف المراجعة، و إلى وضع محددات لخدمة الاستشارات مما أعطى المراجعة دفعة قوية لان تسعر كخدمة قائمة بشكل منفرد، وأيضا إلى ما ورد في القسم 404 من قانون (SOX) حول التقرير عن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة. وتوصلت الدراسة إلى أن العملاء الذين يدفعون أتعابا مرتفعة هم الأكثر احتمالا للاستغناء عن مراجعيهم، وأيضا إلى ارتفاع أتعاب المراجعة في السنة التالية لإقرار القانون بالنسبة للعملاء الذين استغنوا عن مراجعيهم السابقين مقارنة بالعملاء الذين لم يغيروا مراجعيهم, وخاصة لمن تعاقد مع مراجعين خلاف (Big 4). وتؤكد هذه الدراسة مما يدع مجالا للشك تأثير بيئة المراجعة في تحديد الأتعاب.

دراسة (البدور، 2008) والتي تمت في الأردن بهدف تحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، وباستخدام استبانة وزعت على عينة عشوائية مكونة من 80 مكتب مراجعة، توصلت نتائج الدراسة إلى أن لمكتب التدقيق والعوامل المرتبطة به كحجمه وشهرته، وارتباطه بشركة مراجعة عالمية تأثيرا كبيرا على مستوى الأتعاب, وأن للمنشأة الخاضعة للمراجعة وللعوامل المرتبطة بها وللبيئة الخارجية والعوامل المرتبطة بها تأثيرا أقل نسبيا مقارنة بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة في تحديد أتعاب المراجعة.

وفي فرنسا أجرى (Nathalie and Alain Schatt; 2007) دراسة للعوامل المؤثرة في أتعاب المراجعة في فرنسا، منطلقين من أن الحالة الفرنسية حالة خاصة حيث يلزم القانون الفرنسي القيام بمراجعة الحسابات من قبل مراجعين اثنين للشركات التي تنشر قوائم مالية مجمعة، كما أصبح لزاما على المنشآت الإفصاح عن الأتعاب المدفوعة للمراجع في قوائمها المالية ابتداء من العام 2003م. ولتحقيق أهداف الدراسة قام بتطبيق نموذج (Simunic,1980) للانحدار المتدرج مع إجراء بعض التعديلات عليه وبما يتفق مع بيئة المهنة في فرنسا على بيانات قوائم مالية لـ 127 شركة (غير عاملة في القطاع المالي) أفصحت طوعا عن الأتعاب المدفوعة للمراجعين في العام2002م، وخلصت الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة ترتبط بحجم المنشأة ممثلا بإجمالي الأصول، ومخاطر المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة (Auditee) ممثلة بقطاع النشاط، وطبيعة الأصول من خلال مؤشر المدينين مضافا إليه

> **"أظهرت نتائج الدراسة أن أتعاب المراجعة تتأثر بـ :حجم المنشأة مقاسا بإجمالي الأصول والمبيعات في آن واحد، وبتعقيدات المراجعة ممثلة في الشركات التابعة، ومخاطر المراجعة ممثلة في نسبة التداول السريعة**

المخزون/إجمالي الأصول ونمو الشركة من خلال زيادة عملياتها السنوية، والوضع المالي ممثلا بمؤشر ROE، والقدرة على السداد مجسدة في مؤشر صافي الربح/حقوق المساهمين.كما توصلت الدراسة إلى تأثر الأتعاب بوجود اثنين من شركات Big4، وانخفاض الأتعاب كثيرا في حال القيام بالمراجعة من قبل شركتين من Big4 مقارنة بالحالات الأخرى التي لا تتواجد فيها.كما أن هذه النتائج لم تتأثر بتساوي أو اختلاف حصتي المراجعين الاثنين في مبلغ الأتعاب المدفوع.

وفي دراسة حديثة قام بها (Al-Harshani,2009) في الكويت التي هدفت إلى بيان أثر تقديم الخدمات الاستشارية في أتعاب المراجعة، والتي طبقت على عينة بلغت 47 قائمة مالية لمنشآت تم مراجعتها.

وقد أكدت نتائج البحث أن حجم المنشأة، ودرجة السيولة، وربحيتها من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة. كما بينت النتائج وجود علاقة طردية بين أتعاب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية.

من الاستعراض السابق لأهم نتائج الدراسات المتعلقة بتحديد العوامل المؤثرة في أتعاب المراجعة في دول عديدة نوجز الآتي:

1. تشابهت معظم نتائج الدراسات ولم

تتطابق في تحديدها للعوامل المؤثرة في قيمة أتعاب المراجعة، على الرغم من اختلاف البيئات التي تمت فيها، والتي من أهمها: حجم المنشأة وتعقيد عملية المراجعة، وخطر المراجعة، وحجم مكتب المراجعة وارتباطه بمكتب مراجعة عالمي، وأتعاب الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع، والوقت الذي تستلزمه المراجعة، ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.

2. استخدام أسلوبي الدراسة التطبيقية ونموذج الانحدار سواء البسيط أم المتعدد في تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، باستثناء الدراسات التي تمت في المنطقة العربية التي اعتمدت أسلوب الدراسة الميدانية واستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، واتباع أساليب التحليل الإحصائي في تحديد العوامل المؤثرة في الأتعاب وفي درجة تأثيرها، عدا دراسات (الحميد، 1988م) و(جهماني، 1999م) و(قطب والخاطر، 2004م) و(Al-Harshani,2009) التي استخدمت أسلوب الانحدار البسيط والمتعدد.

فرضيات الدراسة:

تم صياغة خمس فرضيات بالاستناد إلى أسئلة البحث، وما تقتضيه منهجية البحث المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية التي أجريت على المنشآت والمراجعين في اليمن. وهي كالآتي:

H1. تتأثر قيمة أتعاب المراجعة بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة.

H2. تتأثر قيمة أتعاب المراجعة بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمراجع ومكتبه.

H3. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أهمية العوامل المحددة لقيمة أتعاب المراجعة من وجهة نظر المنشآت عن أهميتها من وجهة نظر المراجعين.

H4. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في وجهة نظر المراجعين للعوامل المؤثرة في تحديد قيمة الأتعاب تعود إلى خبرة المراجع.

H5. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في وجهة نظر المنشآت للعوامل المؤثرة في تحديد قيمة الأتعاب تعود إلى عمر المنشأة.

منهجية الدراسة:

استخدم الباحثان كلا من المنهجين الاستقرائي والاستنباطي في الدراسة النظرية وتحديد الإطار النظري، وفي الدراسة الميدانية للوصول إلى العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة ومدى أهمية كل عامل.

أداة الدراسة:

تم الاستعانة بالاستبانة كأداة لجمع البيانات واشتقت معظم أسئلتها من الدراسات السابقة كأساس لتصميمها مع تحوير وإضافة بعض الأسئلة بما يتوافق مع بيئة المراجعة في الجمهورية اليمنية. وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في الإجابات بحيث تتراوح أوزان الإجابات من الإجابة (له تأثير كبير) خمس نقاط إلى آخر إجابة نقطة واحدة.

ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أجزاء تضمن الجزء الأول بقسميه الأسئلة العامة عن المنشأة وعن المراجع. فيما احتوى الجزء الثاني على 22 عبارة كل منها تمثل عاملاً من العوامل التي تخص المنشأة والمفترض تأثيره في تحديد أتعاب المراجعة. أما الجزء الثالث فقد تضمن 15 عبارة كل منها تمثل عاملاً من العوامل التي تتعلق بالمراجع ومكتبه والمفترض تأثيره في تحديد أتعاب المراجعة.

ثبات أداة الدراسة:

تم التأكد من الصدق الظاهري للأداة - للتحقق من صدق المقياس وثباته قبل استخدامه في الدراسة الميدانية- بعرض الاستبانة على بعض الزملاء في المهنة من الأكاديميين وغيرهم، وتوزيعها على عينة مختارة من مجتمع الدراسة وذلك للتعرف على مدى فهمهم لمحتويات الاستبانة على من عبارات وألفاظ ودرجة وضوحها وسهولة فهمها، ثم تم تعديل الاستبانة على وفق ما وردت من ملاحظات. وباستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alfa) تم قياس ثبات الأداة لإجابات عينة البحث بعد استرداد الاستبانة، حيث بلغ معامل كرونباخ ألفا للأداة ككل 0.90، وهو أعلى من القيمة المقبولة كحد أدنى للاتساق الداخلي التي تقدر ب 60٪ (Sekaran, 2000, عليان وغنيم، 2004).ويبين الجدول رقم (1) ذلك:

جدول رقم (1)

قياس ثبات الأداة لإجابات عينة البحث

العوامل	عدد الفقرات	معامل ألفا
العوامل المتعلقة بالمنشأة	22	0.88
العوامل المتعلقة بالمراجع	15	0.82
الأداة ككل	37	0.90

مجتمع الدراسة وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين: فئة المراجعين وفئة المنشآت التي يتم مراجعة حساباتها من قبل مراجع. وبناء على ماورد في سجلات جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين فان عدد المسجلين المزاولين للمهنة بلغ حتى 2007/12/31م مائتين وسبعين محاسبا قانونيا. وقد تم توزيع 110 أستبانة تم استرجاع 85 منها وإلغاء 3 لعدم صلاحيتها، أي أن الاستبانات الصالحة 82 استبانه تمثل نسبة

> "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في وجهة نظر المراجعين للعوامل المؤثرة في تحديد قيمة الأتعاب تعود إلى خبرة المراجع"

> ❝ لا توجد إحصائية دقيقة بعدد المنشآت التي يتم مراجعة حساباتها من قبل مراجع لدى أي جهة رسمية، ولا يوجد في اليمن سوق للأوراق المالية، عدا البنوك والشركات المساهمة العامة التي تلزم بإرفاق تقريرها السنوي المنشور بتقرير مراجع الحسابات

28.53٪ من مجتمع الدراسة وهي نسبة صالحة للتحليل.

أما فئة المنشآت فلا نستطيع تحديد مجتمع البحث بشكل دقيق حيث لا توجد إحصائية دقيقة بعدد المنشآت التي يتم مراجعة حساباتها من قبل مراجع لدى أي جهة رسمية، ولا يوجد في اليمن سوق للأوراق المالية، عدا البنوك والشركات المساهمة العامة التي تلزم بإرفاق تقريرها السنوي المنشور بتقرير مراجع الحسابات.أما بقية المنشآت فيصعب تبيان ما إذا كان لديها مراجع إلا بالسؤال بصفة خاصة ومباشرة وفي بعض الحالات يعتبر الإفشاء عن وجود مراجع حسابات من الأمور الخاصة للمنشأة، مع العلم أن قانون الشركات اليمني في المادتين (174 و 261) يلزم الشركات المساهمة والأموال المحدودة بضرورة مراجعة حساباتها من قبل مراجع حسابات (قانون الشركات التجارية رقم 22 لعام1997م). ولذا تم اختيار عينة عشوائية بلغت 80 منشأة, وبمساعدة بعض المراجعين أنفسهم تم توزيع جزء من الاستبانات، في حين وزعت البقية مباشرة، وتم استعادة 45 استبانة وإلغاء واحدة أي بنسبة 41.25 ٪ من العينة المختارة.

وبتوظيف برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) عولجت البيانات إحصائيا، باستخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (ت)، واختبار تحليل التباين الأحادي ومعادلة الثبات (كرونباخ ألفا).

الخصائص العامة لعينة البحث:

كما أسلفنا فان الجزء الأول من الاستبانة بقسميه احتوى على البيانات العامة عن فئتي العينة: المنشآت والمراجعين وفيما يأتي عرض لنتائج هذا الجزء:

أ- خصائص عينة المنشآت :

جدول رقم (2)

خصائص عينة المنشآت

N=44

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية ٪
نوع المنشأة	فردية	10	22.7
	شركة أشخاص	14	31.8
	أموال محدودة	7	15.9
	أموال مساهمة	13	29.5
عمر المنشأة	اقل من 10 سنوات	12	27.3
	10 إلى اقل من 15 سنة	10	22.7
	من 15 سنة فأكثر	22	50.0
نوع القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة	تجاري	20	45.5
	صناعي	7	15.9
	خدماتي	14	31.8
	سمكي	3	6.8

جدول رقم (3)

خصائص عينة المراجعين

N=82

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية ٪
الخبرة في مجال المراجعة	اقل من 5سنوات	19	23.2
	من5 – إلى اقل من10سنوات	27	32.9
	من 10 – إلى اقل من 15سنة	29	35.4
	من 15سنة فأكثر	7	8.5
المؤهل العلمي	دكتوراه	16	19.5
	ماجستير	11	13.4
	دبلوم عالي	16	19.5
	بكالوريوس	39	47.6
الزمالة	بريطانية	6	7.3
	أمريكية	9	11
	أخرى	25	30.5
	لا توجد	42	51.2

> ❝ إن لم تكن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية والمتوسط الفرضي للدراسة، فإن هذا يشير إلى درجة تأثير هذه العوامل في تحديد قيمة أتعاب المراجعة متوسطة

اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار صحة الفرضية الأولى والثانية قام الباحثان باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجموعة العوامل التي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة أو بالمراجع ومكتبه، وذلك لمعرفة درجة تأثير هذه العوامل، كما قام الباحثان باستخدام اختبار t لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية لكل عامل من العوامل المتعلقة بالمنشأة وكذلك العوامل المتعلقة بالمراجع ومكتبه، والمتوسطات العامة لهذه العوامل مجتمعة وبين المتوسط الحسابي الفرضي (المحك) أو نقطة الأصل (3) فإذا كان المتوسط الحسابي لأي عامل من هذه العوامل أعلى من المتوسط الفرضي للدراسة (3) وكانت الفروق بينهما ذات دلالة إحصائية فان ذلك يشير إلى تأثير هذا العامل بدرجة كبيرة في قيمة أتعاب المراجعة، أما إذا كانت قيم المتوسطات الحسابية اقل من المتوسط الفرضي للدراسة (3) وكانت الفروق بينهما دالة إحصائيا فان ذلك يشير إلى التأثير المحدود أو عدم التأثير لهذه العوامل في تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

في حين إن لم تكن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية والمتوسط الفرضي للدراسة، فإن هذا يشير إلى درجة تأثير هذه العوامل في تحديد قيمة أتعاب المراجعة متوسطة.

أما الفرضية الثالثة للدراسة، فقد استخدم الباحثان اختبار t للعينات المستقلة Independent Sample، ولاختبار الفرضيتين الرابعة والخامسة، فقد استخدما اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

وسنتناول في العدد القادم اختبار فرضيات الدراسة.

معايير التدقيق الدولية

اعداد/
محاسب قانوني
أ. فيصل البعداني
المسئول المالي للجمعية

التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الإفتتاحية

1. "الأرصدة الإفتتاحية" تعنى أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة، وتعتمد الأرصدة الإفتتاحية على أساس الأرصدة الختامية للفترة السابقة ... وعند التكليف بتدقيق جديد، فإن المدقق لم يسبق له أن حصل على أدلة إثبات، تؤيد هذه الأرصدة الإفتتاحية، لذلك فان على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن:

- الأرصدة الإفتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية.
- أن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تدويرها بشكل صحيح الى الفترة الحالية .
- أن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل متماثل.

2. تعتمد كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية، على عدة أمور منها:

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة.
- طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في بيانات الفترة الحالية.
- الأهمية النسبية للأرصدة الإفتتاحية بالنسبة إلى البيانات المالية للفترة الحالية.

3. يحتاج المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار فيما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة، وان هذه السياسات قد تم تطبيقها بشكل متماثل في البيانات المالية للفترة الحالية. وفي حالة وجود أية تغييرات في السياسات المحاسبية أو في تطبيقاتها، فعلى المدقق أن يراعى فيما إذا كانت مناسبة وتم أخذها بعين الإعتبار والإفصاح عنها بشكل ملائم.

4. في حالة تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مدقق آخر، فإن المدقق الحالي قد يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الإفتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المدقق السابق، وفي حالة تقييد تقرير المدقق السابق، على المدقق أن يعطى عناية خاصة في الفترة الحالية للأمور التي نتج عنها هذا التقييد.

5. بالنسبة للأصول والخصوم المتداولة، يمكن اعتيادياً الحصول على بعض أدلة الإثبات كجزء من إجراءات تدقيق الفترة الحالية. مثل تسديد الأرصدة الافتتاحية لحسابات (المدينين / الدائنين) خلال الفترة الحالية، والإشراف على الجرد الفعلي للمخزون الحالي ومطابقته رجوعاً مع الكميات الإفتتاحية للمخزون، واختبار قيمة البنود الإفتتاحية للمخزون، واختبار مجمل الربح ونقطة الفصل.

6. أما بالنسبة للأصول والإلتزامات غير المتداولة، فيقوم المدقق اعتيادياً باختبار السجلات المتضمنة الأرصدة الإفتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يتمكن المدقق من الحصول على مصادقات للأرصدة الإفتتاحية من أطراف ثالثة، مثل الديون طويلة الأجل والإستثمارات. وفي حالات أخرى قد يحتاج المدقق لتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية.

7. في حالة عدم استطاعة المدقق، وبعد قيامه بالإجراءات المشار إليها أعلاه، من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الإفتتاحية، فإن تقرير المدقق يجب أن يتضمن، رأياً متحفظاً، أو عدم إبداء الرأي.

8. في حالة كون الأرصدة الإفتتاحية تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية، فعلى المدقق إعلام الإدارة والمدقق السابق، أن وجد، بعد حصوله على أذن من الإدارة. وفي حالة عدم تسوية تأثير المعلومات الخاطئة بالشكل المناسب وعدم الإفصاح عنها بالشكل الملائم، فإن على المدقق إبداء رأى متحفظ أو إبداء رأى سلبي يلاءم الحالة.

9. في حالة عدم تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالفترة الجارية والمتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية بشكل متماثل وعند عدم تسوية التغيرات بشكل مناسب والإفصاح عنها بشكل ملائم، فعلى المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً يلاءم الحالة.

10. في حالة كون تقرير مدقق المنشأة للفترة السابقة مقيد، فعلى المدقق مراعاة تأثير ذلك على البيانات المالية للفترة الحالية.

الإجراءات التحليلية

(نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في او بعد 15 ديسمبر 2004م)

يهدف هذا المعيار الى توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، وبحسب نص المعيار فان على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية على أنها إجراءات تقييم المخاطرة للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها وعند المراجعة الشاملة في نهاية عملية التدقيق، وفيما يلي نستعرض أهم ما تضمنه هذا المعيار:

1. الإجراءات التحليلية "تعنى تحليل النسب والمؤشرات المهمة"، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي

(نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في أو بعد 15 ديسمبر 2004م)

يهدف هذا المعيار الى توفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الإفتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدقق لأول مرة، أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر وفيما يلي نستعرض أهم ما تضمنه المعيار:

تكـون متعارضة مع المعلومـات الأخرى ذات العلاقـة، أو تلـك التـي تنحـرف عن المبالغ المتنبأ بها.

2. تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائـج المتوقعة، مثـل الميزانيات التقديرية أو توقعات المدقق.
- المعلومات المتماثلة للجهات القطاعية.
- دراسة العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة.

3. تستعمل الإجـراءات التحليليـة للأغراض التالية :

- كإجـراءات لتقييـم المخاطـر : للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، وتطبيـق الإجـراءات التحليليـة قد يدل على نواح في المنشأة لم يكن المدقـق علـى علـم بها، وتسـاعد الإجـراءات التحليليـة فـي تقييـم مخاطـر الأخطـاء الجوهريـة مـن اجـل تحديد طبيعـة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.
- كإجـراءات جوهريـة: عندما يكون اسـتعمالها ذا تأثيـر وفعاليـة أكثر في الإختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطـر الاكتشـاف عنـد مسـتوى التوكيدات.
- كنظرة شـاملة للبيانات المالية عند مراحـل الفحـص النهائـي لعملية التدقيق.

4. عنـد تصميـم وأداء الإجـراءات التحليليـة كإجـراءات جوهريـة، فـان المدقق سـيكون بحاجة لتحديد عدد من العوامل مثل ما يلي:

- مـدى ملائمة اسـتخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية بناء على الإثباتات، حيـث أن تطبيـق الإجـراءات التحليليـة الجوهريـة مبنـي علـى توقـع وجـود علاقـات بيـن البيانـات وأنها ستسـتمر في حالـة عدم وجـود ظـروف معروفة عكس ذلك ، ووجود هذه العلاقات يوفر أدلـة تدقيق فيما يتعلـق باكتمال ودقة وحدوث المعاملات.
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: على المدقق فهم المنشأة ورقابتها الداخلية والأهمية النسبية واحتمال وجود أخطاء في البنـود ذات العلاقة وطبيعة الإثبات عنـد تحديـد مـا إذا كانـت الإجـراءات التحليلية الجوهرية مناسبة.
- موثوقيـة البيانـات المتوفـرة مـن حيـث (مصـدر المعلومـات ، قابلية المعلومـات للمقارنـة ، طبيعـة وملائمة المعلومات ، أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات)
- اعتبـار فحـص أنظمـة الرقابـة الداخليـة علـى إعـداد المنشـأة للمعلومات التي يستخدمها المدقق فـي تطبيـق الإجـراءات التحليليـة الجوهريـة وعندمـا تكـون أنظمة الرقابـة فعالة يكـون للمدقق ثقة اكبـر فـي إمكانيـة الاعتمـاد على المعلومـات و بالتالـي فـي نتائـج الإجراءات الجوهرية.
- عند تصميم وأداء إجراءات تحليلية جوهرية على المدقق تحديد مقدار الفرق من التوقع الذي يمكن قبوله بدون مزيد مـن البحث، ويتأثر هذا الأمـر بشـكل رئيسـي بالأهميـة النسـبية والاتفـاق مـع المسـتوى المطلوب من التاكيد.

5. الإجـراءات التحليلية عنـد النظرة الشاملة في نهاية التدقيق: على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من، أو في نهاية عمليـة التدقيق، وذلك عندمـا يقـوم بتكوين قـراره العام فيما إذا كانـت البيانات الماليـة ككل مطابقة لمعرفـة المدقـق بطبيعـة العمـل. إن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة لمثـل هـذه الإجـراءات يـراد بهـا تعزيز الاسـتنتاجات المتكونـة خـلال التدقيق، وتسـاعد على الوصول إلـى نتيجة عامة بمعقوليـة البيانات الماليـة، ومن ناحية أخـرى، فإنهـا تحـدد مناطـق تتطلـب إجراءات إضافية.

6. التحقق من البنود غير الاعتيادية: عندما تكشـف الإجراءات التحليلية وجود تقلبـات مهمـة، أو إظهارهـا لعلاقـات متضاربة مـع المعلومات الوثيقة الصلة، أو كشـفها لانحرافات عـن المبالغ المتنبأ بهـا، فإن على المدقـق البحث والحصول علـى تفسـيرات مناسـبة وأدلـة معززة وملائمـة لهذه الحالات، وفـي العادة يبدأ التحقـق عـن التقلبـات والعلاقـات غير الاعتيادية باستفسـارات من الإدارة، ثم يتم متابعتها بالآتي:

- براهيـن تعـزز إجابـة الإدارة، مثلاً بمقارنتهـا مـع معرفـة المدقـق لطبيعـة العمل ومـع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.
- مراعـاة الحاجة إلى تطبيق إجراءات تدقيـق أخـرى تسـتند علـى نتائج مثل هذه الإستفسـارات، وذلك في حالـة عدم اسـتطاعة الإدارة توفير التوضيحـات، أو فـي حالـة اعتبـار التوضيحات غير مناسبة.

عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الأخرى

(نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في أو بعد 15 ديسمبر 2004م)

يهدف هـذا المعيار إلى وضع أسـس وتوفير إرشادات تتعلق بكيفية استعمال إجـراءات المعاينة في التدقيـق وغيرها من وسـائل انتقاء البنـود للاختبار لجمع أدلة الإثبات وفيما يلي نستعرض أهم ما تضمنه المعيار:

1. "المعاينـة فـي التدقيـق" تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100٪ من البنـود في حدود رصيد حسـاب أو صنف عمليـات بحيـث تتمتع فيه كافـة وحدات المعاينة بفرصة وقوع الإختيار عليها.

2. كلمـة "خطـأ" كما هي مسـتعملة لأغـراض هذا المعيار تعنى أما انحرافات الرقابـة أثناء إجراء إختبـارات الرقابة، أو بيانـات خاطئـة عنـد القيـام بالإجراءات الجوهرية.

3. "مخاطـر المعاينـة" تحـدث عنـد احتمال أن يكون استنتاج المدقق، المبنى على أساس العينة، مختلفاً عن الاستنتاج الذي يتم التوصل إليه لو اخضع المجتمع بكامله إلى نفس إجراء التدقيق. وهناك نوعان من مخاطر المعاينة:

- مخاطـر أن يسـتنتج المدقـق، أن خطـر الرقابـة أقـل مما هـو عليه فعلاً. أو أنه لا وجود لخطأ مادي في الوقت الـذي يكون فيه هـذا الخطأ موجوداً فعلاً.
- مخاطـر أن يسـتنتج المدقـق، أن خطـر الرقابـة أكبـر مما هـو عليه فعلاً. أو وجود خطأ مادي في الوقت الذي لا يوجد هذا الخطأ.

4. "مخاطر عدم المعاينة" وهى تنتج عن عوامـل تجعل المدقـق يتوصل إلى اسـتنتاجات خاطئة لأي سـبب لا صلة له بحجم العينة.

5. "الخطأ المقبول" وهو يعنى الحد الأعلى من الأخطاء التي يمكن للمدقق قبولها.

6. إجراءات الحصول على أدلة الإثبات: وتشمل التفتيش والملاحظة والإستفسار والمصادقات والحساب والإجراءات التحليلية. ويعتمد اختيار الإجراءات المناسبة على الحكم المهني حسب الظروف، وتطبيق هذه الإجراءات مرتبط دائماً بانتقاء البنود للإختبار من المجتمع.

7. انتقاء بنود الاختبار لجمع أدلة الإثبات : عند تصميم إجراءات التدقيق يجب على المدقق أن يحدد الوسائل المناسبة لانتقاء بنود الإختبار ووسائل الفحص المتوفرة للمدقق هي:

- إنتقاء جميع البنود : قد يرى المدقق أنه من الأفضل أن يفحص بنود المجتمع بالكامل والذي يكون رصيد حساب أو صنف عمليات (أو طبقة داخل مجتمع). وفحص 100٪ مستبعد في حالات إختبارات الرقابة، إلا أنه على أي حال شائع في الإجراءات الجوهرية.
- إنتقاء بنود معينة : قد يختار المدقق أصنافاً معينة من المجتمع أستناداً على عوامل مثل معرفة عمل المنشأة، التقييم الأولى للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وخواص المجتمع الذي يجرى عليه الإختبار. وأن انتقاء بنود معينة معرض لمخاطر عدم المعاينة وقد يكون من بين البنود المختارة (أصناف قيم عالية أو رئيسية، كافة البنود في حدود مبلغ معين، بنود للحصول على معلومات، بنود لإختبار الإجراءات).
- المعاينة في التدقيق : قد يقرر المدقق تطبيق المعاينة في التدقيق على رصيد حساب أو صنف عمليات، ويمكن تطبيق المعاينة في التدقيق باستعمال أما طريقة المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية.

8. أساليب المعاينة الإحصائية مقابل غير الإحصائية : قرار استعمال المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية متروك لما يراه المدقق في أخذ الأسلوب الكفء للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في ظروف معينة. فمثلاً في حالة إختبارات الرقابة فإن تحليل المدقق لطبيعة وسبب الأخطاء سيكون عادة مهماً أكثر من التحليل الإحصائي لمجرد وجود أو عدم وجود تلك الأخطاء. في مثل هذه الحالة فإن المعاينة غير الإحصائية تكون هي الأكثر ملائمة.

9. تصميم العينة : يجب على المدقق أن يأخذ في الإعتبار، عند تصميم عينة تدقيق، أهداف الإختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منها العينة.

10. يراعي المدقق أولاً الأهداف المعنية التي يراد تحقيقها ومزيج إجراءات التدقيق التي هي الأفضل لتحقيق هذه الأهداف. كما ينظر المدقق في ماهية الحالات التي تشكل خطأ على ضوء أهداف الإختبار.

11. يقوم المدقق، عند إجراء إختبار للرقابة وبصورة عامة بتقييم أولى لمعدل الخطأ الذي يتوقع أن يجده في المجتمع الذي سيختبره ومستوى مخاطر الرقابة. ويعتمد هذا التقييم على معرفة المدقق المسبقة أو على فحص عدد بسيط من المجتمع. وبنفس المنوال يجرى المدقق للإختبارات الجوهرية تقييماً أولياً بصورة عامة لمبلغ الخطأ في المجتمع. وهذه التقييمات الأولية مفيدة في تصميم عينة التدقيق وتحديد حجم العينة.

12. المجتمع : من المهم للمدقق أن يتأكد بأن المجتمع مناسب لأهداف إجراءات المعاينة. فمثلاً إذا كان هدف المدقق إختبار المغالاة في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين. كما يجب أن يتأكد المدقق من اكتمال المجتمع. مثلاً إذا كان المدقق ينوى انتقاء قسائم دفع من ملف لا يمكن التوصل إلى استنتاج على أن جميع القسائم تعود لنفس المدة ما لم يكن المدقق مقتنعاً بأن جميع القسائم موضوعة في الملف بالفعل.

13. الطبقية : قد تتحسن كفاءة التدقيق إذا تم تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية محددة لها خاصيات معينة. والهدف من هذا التقسيم هو التقليل من تفاوت البنود في كل طبقة، وبالتالي يكون في الإمكان تصغير حجم المعاينة بدون زيادة تناسبية في مخاطر المعاينة، ولكن لابد من أن يكون التقسيم محدد بدقة بحيث لا تنتمي وحدة المعاينة لأكثر من طبقة واحدة.

14. عند أداء اختبارات للتفاصيل كثيرا ما يتم تقسيم فئة المعاملات أو رصيد الحساب طبقيا حسب القيم النقدية، وهذا يمكن من إعطاء جهد تدقيق أكبر إلى البنود ذات القيم الكبيرة التي من الممكن أن تحتوي على خطأ نقدي اكبر ، وبالمثل يمكن تقسيم مجتمع بناء على خاصية معينة تدل على مخاطرة أعلى للخطأ، وكمثال على ذلك عند إختبار تقييم حسابات المدينون يمكن تقسيم الأرصدة حسب العمر.

15. إن نتائج إجراءات التدقيق المطبقة على عينة من البنود ضمن طبقة، يمكن تعميمها على البنود التي تكون هذه الطبقة. وللحصول على استنتاج على المجتمع بكامله يجب على المدقق الأخذ بالاعتبار مخاطرة الأخطاء الجوهرية فيما يتعلق بأي طبقات أخرى تكون المجتمع فمثلاً: 20٪ من بنود المجتمع يمكن أن تشكل 90٪ من قيمة رصيد حساب. ويمكن للمدقق ان يقرر فحص عينة من هذه البنود. وعلى المدقق تقييم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج بشان 90٪ من القيمة بشكل منفصل عن النسبة الباقية البالغة 10٪ (والتي سيتم بشأنها استخدام عينة أخرى أو وسائل أخرى لجمع أدلة التدقيق، أو التي يمكن أن تعتبر غير جوهرية).

16. انتقاء القيمة المرجحة : عادة ما يكون كافياً في الإختبار الجوهري – خاصة في إختبار المغالاة – تحديد وحدة المعاينة التي يتكون منها رصيد الحساب أو صنف العمليات كوحدات نقدية كل على انفراد. فبعد اختيار الوحدات النقدية المعينة من المجتمع وعلى سبيل المثال رصيد المدينون يمكن للمدقق فحص بنود محددة كالأرصدة الشخصية التي لها تلك الوحدات النقدية. وهذه الطريقة لتحديد وحدة العينة تضمن أن جهد التدقيق موجه إلى بنود قيم أكبر لأن هناك فرصة أكبر لاختيارها وبالتالي الحصول على عينات أصغر حجماً.

17. حجم العينة : على المدقق أن يأخذ في الإعتبار عند تحديد العينة ما إذا كانت مخاطر المعاينة قد خفضت إلى حد أدنى مقبول. ويتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر المعاينة الذي يرغب المدقق في قبوله، وكلما كانت المخاطر التي يرغب المدقق في قبولها أقل كلما توجب أن يكون حجم العينة أكبر، ويمكن تحديد حجم العينة بتطبيق القاعدة الإحصائية أو بالحنكة المهنية بتطبيقها على الظروف الموجودة.

18. إنتقاء العينة : يجب على المدقق أن يختار على أساس أن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الإختيار. وتتطلب المعاينة الإحصائية أن يتم انتقاء بنود العينة عشوائياً حتى يكون لكل وحدة معاينة فرصة متساوية للإنتقاء. وقد تكون وحدات المعاينة أصناف مادية (مثل الفواتير) أو وحدات نقدية. أما في المعاينة غير الإحصائية فيستعمل المدقق الحكم المهني لإختيار البنود كعينات. ونظراً لأن غرض المعاينة هو التوصل إلى استنتاج لكافة

المجتمع، فإن المدقق يحاول انتقاء عينة تمثيلية وذلك بانتقاء أصناف لها خواص نموذجية للمجتمع والعينة، حتى يتمكن تفادى الإنحياز. وتشمل الطرق الرئيسية لإختيار العينات استعمال جداول الأرقام العشوائية أو برامج الحاسوب، والإختيار الإنتظامي والإختيار العشوائي.

19. تنفيذ إجراءات التدقيق : على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للإختبار على كل بند مختار.

20. إذا كان هناك بنداً ليس مناسباً لتطبيق الإجراء، يتم الإجراء في العادة ببند بديل. فمثلاً يمكن اختيار صك ملغى لإختبار إثبات التعويض بالدفع. وإذا اقتنع المدقق بأن الصك أُلغى بشكل ملائم وبذلك لا يشكل خطأ، يتم فحص بديل مختار بشكل ملائم.

21. وعلى أية حال فقد يكون المدقق غير قادر أحياناً على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بسبب، مثلاً، فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند. وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق في العادة أن هناك خطأ في ذلك البند. وكمثل على ذلك قد يكون فحص الإيصالات اللاحقة إجراء بديل مناسب إذا لم يصل رد إيجابى على طلب مصادقة.

22. طبيعة وسبب الأخطاء : على المدقق أن ينظر في نتائج العينة، وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها، وفي تأثيرها الممكن على هدف الإختبار بالذات، وعلى الجوانب الأخرى في التدقيق.

23. عند أداء اختبارات لأنظمة الرقابة فان المدقق معني بشكل رئيسي بالحصول على أدلة تدقيق بان أنظمة الرقابة عملت بفاعلية طيلة فترة الاعتماد عليها، وهذا يشمل الحصول على أدلة تدقيق بشأن كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في الأوقات المناسبة أثناء الفترة التي يتم تدقيقها وبشأن اتساق تطبيقها ومن قام بتطبيقها أو من خلال أي وسائل تم تطبيقها بها، ويعترف مفهوم فاعلية عمل أنظمة الرقابة الداخلية بأنه من المحتمل وقوع أخطاء في الطريقة التي يتم تطبيق أنظمة الرقابة ، على انه عندما يتم تحديد هذه الأخطاء فأن على المدقق عمل استفسارات محددة لفهم هذه الأمور ، كما انه بحاجة إلى اعتبار أمور مثل:

- الأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على البيانات المالية.
- فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وآثارها على طريقة التدقيق عندما تكون الأخطاء ناتجة، مثلاً، عن انتهاك الإدارة للرقابة الداخلية.

24. عند تحليل الأخطاء المكتشفة قد يلاحظ المدقق إن هناك معالم مشتركة بين الكثير منها، مثل نوع العملية والمكان وخط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف قد يقرر المدقق تحديد كافة البنود الموجودة في المجتمع التي لها نفس تلك المعالم وتوسيع إجراءات التدقيق في تلك الطبقة. وعلاوة على ذلك فقد تكون تلك الأخطاء مقصودة وقد تشير إلى وجود إحتيال.

25. اخطأ يمكن التعرف عليها بالتحديد، ولذلك فإنها لا تمثل أخطاء شبيهة في المجتمع ويعتبر الخطأ خطأ شاذاً، إذا كان المدقق على درجة عالية من اليقين بأن ذلك الخطأ لا يمثل المجتمع. ويحصل المدقق ذلك اليقين بالقيام بعمل تدقيق إضافي. ويعتمد العمل الإضافي على الحالة ولكنه كاف لإعطاء المدقق إثباتاً مناسب كافياً بأن الخطأ لم يؤثر على الجزء الباقي من المجتمع. وكمثل على ذلك حدوث خطأ بسبب عطل الحاسوب معلوم أنه حدث مرة واحدة خلال الفترة، وفي هذه الحالة يقيم المدقق أثر العطل، مثلاً، بفحص العمليات التي جرت في ذلك اليوم، وينظر في أثر سبب العطل على إجراءات واستنتاجات التدقيق. وكمثال آخر حدوث خطأ نتيجة استعمال معادلة خاطئة في احتساب قيمة المخزون كله في فرع واحد معين. ويحتاج المدقق، لكي يقبل هذا الخطأ بأنه شاذ، إلى أن يضمن بأن المعادلة الصحيحة قد تم استعمالها في الفروع الأخرى.

26. تعميم الأخطاء : على المدقق أن يعمم، في الإجراءات الجوهرية، أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في أثر تعميم الخطأ على الهدف المحدد للإختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق. ويعمم المدقق إجمالى الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة أكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول. وفي الإجراءات الجوهرية فإن الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ أقل من أو يعادل التقدير الأولى للمادية الذي وضعة المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها منفردة.

27. عند تحديد الخطأ كخطأ شاذ يمكن أبعاده عند تعميم أخطاء العينية بالمجتمع. وأثر مثل هذا الخطأ يبقى يحتاج، ما لم يتم تصويبه، إلى النظر فيه بالإضافة إلى تعميم الأخطاء غير الشاذة. وإذا قسم رصيد حساب أو صنف عمليات إلى طبقات، يسقط الخطأ لكل طبقة على حدة. ويتم بعد ذلك دمج الأخطاء المعممة والأخطاء الشاذة لكل طبقة عند النظر في الأثر المحتمل للأخطاء على إجمالى رصيد الحساب أو صنف العمليات.

28. ليس من الضروري، في إختبارات الرقابة، تعميم الأخطاء لأن معدل خطأ العينة هو المعدل المعمم للخطأ للمجتمع ككل.

29. تقييم نتائج العينات : على المدقق أن يقيم نتائج العينة للبت فيما إذا كان التقييم الأولى لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد أو أنه يحتاج إلى تنقيح. وفي حالة إختبارات الرقابة فإن معدلاً عالياً غير متوقع من الخطأ في العينة قد يؤدى إلى زيادة في مستوى مخاطر الرقابة ما لم يتم الحصول على مزيد من الإثبات يدعم التقييم الأولى. وفي حالة الإجراء الجوهري فإن وجود مبلغ خاطئ عالي غير متوقع في عينة قد يجعل المدقق يعتقد وجود رصيد حساب أو صنف خاطئ بشكل جوهري, وذلك في حالة عدم وجود إثبات آخر يشير إلى عدم وجود خطأ مادي.

30. إذا كان عدد الأخطاء المتوقعة والأخطاء الشاذة أقل من أو قريبة لما يرى المدقق أنها مقبولة، ينظر المدقق في مدى إقناع نتائج العينة على ضوء إجراءات التدقيق الأخرى، وقد يرى من الملائم أن يحصل على أدلة إثبات إضافية.

31. إذا أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولى للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق أن:

- يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة، وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية.
- يعدل تخطيط إجراءات التدقيق، فمثلاً في حالة إختبار الرقابة قد يوسع المدقق العينة، أو يختبر رقابة بديلة أو يعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.
- ينظر في الآثار على تقرير المدقق.

(المرجع: إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد إخلاقيات المهنة ـ طبعة عام 2007م ـ ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)

التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يعمل بصورة مستمره في مشاريع تحديث وتطوير معايير التقارير المالية الدولية IFRS واصدار معايير جديدة - ومن المعروف أن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) تشمل أيضا معايير المحاسبة الدولية (IAS)، ولعل من أهم أسباب التعديلات الأخيرة التي طرأت على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) يمكن تلخيصها فيما يلي:-

يحيى احمد القمري
محاسب قانوني
عضو الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

- مشروع التقريب بين كلا من معايير المحاسبة الدولية (IFRS) ومعايير المحاسبة الأمريكية (GAAP) الذي تبناه كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية" الأمريكي (FASB) ونتيجة للاجتماعات المشتركة بين المجلسين فقد تقرر إصدار معايير جديدة وإجراء تعديلات على بعض المعايير السارية.
- تعديل المعايير التي لاتتوافق مع مبادئ الاطار النظري لمعايير التقارير المالية.
- عرض القوائم المالية وعمل الافصاحات التي تكون اكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

وفي هذا المقال سنتحدث عن اهم التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية ونوجزها فيما يلي:-

أ- المعايير الصادرة حديثاً

- معيار التقارير المالية الدولي رقم 8 "القطاعات التشغيلية" (IFRS 8)

ب- تعديلات المعايير الحالية

- تعديلات معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" (IAS 1)
- تعديلات معيار التقارير المالية الدولي رقم 3ا "اندماج الأعمال" (IFRS 3)
- تعديلات معيار المحاسبة الدولي رقم 23 " تكاليف الاقتراض" (IAS 23)

أ- المعايير الصادرة حديثاً

معيار التقارير المالية الدولية رقم 8 "القطاعات التشغيلية" (IFRS 8)

صدر معيار التقارير المالية الدولية رقم 8 "القطاعات التشغيلية" (IFRS 8) في نوفمبر 2006 وحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم 14 "التقارير عن القطاعات" (IAS 14) وقد كان صدور هذا المعيار جزءا من نتائج مشروع التقريب بين معايير التقارير المالية الدولية IFRS ومعايير المحاسبة الامريكية (GAAP) المشار الية انفا.

وبذلك فان معيار التقارير المالية الدولي رقم 8 (IFRS 8) يتطابق مع المعيار الأمريكي(GAAP) رقم 131 "الإفصاحات عن قطاعات المشروع والمعلومات المرتبطة". والهدف من هذا التطابق هو تقليل الاختلافات في تقارير القطاعات بين كلا من المعايير الدولية والمعايير الامريكية.

يتطلب هذا المعيار الافصاح عن بيانات القطاعات التشغيلية على اساس المدخل الإداري خلافا لما كان عليه معيار المحاسبة الدولي رقم 14 الذي أعطى المنشأة الخيار في إتباع مدخل الخطر والعائد أو المدخل الإداري حيث يهدف هذا المعيار ان ينظر مستخدموا القوائم المالية الى المعلومات القطاعية بعيون الادارة وليس بعيون السوق ومخاطرة وعوائدة بالاضافة الى تمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة التأثيرات المالية لأنشطة المنشأة والبيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة.

وقد ساهم هذا المعيار في تخفيف الوقت والتكلفة في اعداد المعلومات القطاعية حيث يفصح عن ايضاحات التقارير القطاعية بناء على التقارير الادارية الداخلية التي يتم مراجعتها بواسطة كبير متخذي القرارات التشغيلية في المنشاة

ويختلف المعيار الحالي معيار التقارير المالية الدولية رقم8 "القطاعات التشغيلية" (IFRS 8)عن معيار المحاسبة الدولي رقم 14 "التقارير عن القطاعات" (IAS 14) في الجوانب التالية

- وسع هذا المعيار نطاق الخاضعين لتطبيق المعيار ليشمل بالاضافة الى شركات المساهمة العامة المسجلة في البورصة او التي في طور التسجيل ليشمل ايضا الشركات العامة (مثلا شركات المساهمة, البنوك, شركات الاتصالات ...الخ) والتي لديها شريحة واسعة من المنتفعين حتى وان لم تكن مسجلة في سوق البورصة.
- اعتبار أي قطاع في المنشاة يقوم ببيع بشكل جزئي أو حصري لقطاعات أخرى داخل المنشاة واعتباره قطاع تشغيلي ويخضع لشروط المعيار.

ويؤخذ على هذا المعيار صعوبة مقارنة اداء القطاعات المختلفة في المنشاة مع اداء القطاعات في منشاة اخرى لها نفس النشاط

ب- تعديلات المعايير الحالية:

- تعديلات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض البيانات المالية (IAS 1).

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات الدولية" (IAS 1) في سبتمبر 2007.

والمعيار المعدل سيصبح ساري التطبيق على البيانات المالية السنوية التي ستبدأ فترتها المالية في 1 يناير 2009 وما بعد ذلك التاريخ والتطبيق المبكر مسموح

وبهذا التعديل تكتمل المرحلة (أ) من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB (الأمريكي) والخاص بعرض البيانات المالية وجاري العمل في المرحلة (ب) من المشروع "عرض البيانات المالية"

> "يتطلب المعيار بان تعرض المنشأة الاصول والالتزامات حسب درجة سيولتها عندما يكون ذلك العرض اكثر موثوقية وملائمة من عرضها في صورة متداولة وغير متداولة

وأهم التعديلات التي طرأت على هذا المعيار:

أ- تعديل عناوين أو تسميات قوائم البيانات المالية. وعلى النحو التالي:

- الميزانية العمومية تم التعديل إلى قائمة المركز المالي
- قائمة الدخل تم التعديل إلى قائمة الدخل الشامل

ووفقا لتعديلات المعيار رقم 1 يمكن عرض كافة بيانات الدخل في قائمة واحدة تسمى (قائمة الدخل الشامل) أو في قائمتين منفصلتين هما (قائمة الدخل) وقائمة أخرى تعرض البنود الأخرى للدخل الشامل.

وفيما يلي مكونات القوائم المالية:

- قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة المالية موضع التقرير.
- قائمة الدخل الشامل للفترة المالية موضع التقرير أو قائمة الدخل وقائمة أخرى تعرض البنود الأخرى للدخل الشامل.
- قائمة التغير في حقوق الملكية للفترة المالية موضع التقرير.
- قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية موضع التقرير.
- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركة وبنود الإيضاحات الأخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن العناوين المشارة إليها في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ليست اجبارية وبإمكان الشركة الاستمرار في استخدام العناوين السابقة للقوائم المالية (الميزانية العمومية وقائمة الدخل ...الخ)

قائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي تشبه بشكل كبير الميزانية العمومية المرفقة في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) (IAS 1) قبل التعديل الأخير، بإستثناء أن بنود حقوق الملكية الأخرى غير رأس المال والأرباح المرحلة يشار إليها (عناصر حقوق الملكية الأخرى)

تصنيف الاصول والالتزامات

عرض الاصول والالتزامات على صورة متداولة وغير متداولة غير متطلب بموجب المعيار ولكنها الطريقة المفضلة لعرض البيانات و يتطلب المعيار بان تعرض المنشأة الاصول والالتزامات حسب درجة سيولتها عندما يكون ذلك العرض اكثر موثوقية وملائمة من عرضها في صورة متداولة وغير متداولة.

وفق المعيار رقم (1) فانه يتم تصنيف الاصل على انه متداول عندما:

1. ان يكون من المتوقع بيعه اواستهلاكة اثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
2. عندما يتم الاحتفاظ به للمتاجرة أو لأجل قصير ويتوقع بيعه خلال 12 شهر من تاريخ المركز المالي.
3. عندما يكون أصل نقدي او معادل للنقدية واستخدامه ليس مقيداً.

كافة الاصول الاخرى يتم تصنيفها على انها اصول غير متداولة

ويتم تصنيف الالتزام على انه متداول عندما:

1. يكون من المتوقع ان يتم سدادة اثناء الدورة التشغيلية
2. عندما يتم الاحتفاظ به للمتاجرة او لاجل قصير
3. عندما يكون واجب التسديد خلال 12 شهر من تاريخ البيانات المالية

كافة الالتزامات الاخرى يتم تصنيفها على انها غير متداولة

وفيما يلي نموذج قائمة المركز المالي:

	كما في 31 ديسمبر			
	2008		2007	
الأصول:				
أصول غير متداولة				
عقارات وآلات ومعدات	xx		xx	
الشهرة	xx		xx	
أصول غير ملموسة أخرى	xx		xx	
إستثمارات في شركات تابعة	xx		xx	
موجودات مالية اخرى	xx		xx	
اجمالي الاصول غير المتداولة		xxx		xxx
أصول متداولة				
مخزون	xx		xx	
مدينون تجاريون	xx		xx	
اصول متداولة أخرى	xx		xx	
النقد وشبه النقد	xx		xx	
إجمالي الأصول		xxxx		xxxx
حقوق الملكية والالتزامات				
رأس المال والإحتياطيات				
رأس المال	xx		xx	
عناصر حقوق الملكية الأخرى	xx		xx	
الأرباح المرحلة	xx		xx	
الأطراف غير المسيطرة (حقوق الأقلية سابقا)		xx		xx
إجمالي حقوق الملكية		xxx		xxx
الإلتزامات غير المتداولة				
قروض طويلة الأجل	xx		xx	
ضرائب مؤجلة	xx		xx	
مخصصات – طويلة الأجل	xx		xx	
إجمالي الالتزامات غير المتداولة		xxx		xxx
الإلتزامات المتداولة				
دائنون تجاريون وآخرون	xx		xx	
قروض قصيرة الأجل	xx		xx	
إلتزامات الضرائب	xx		xx	
اجمالي الإلتزامات المتداولة		xx		xx
إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات		xxxx		xxxx

قائمة الدخل الشامل

يجب أن تظهر قائمة الدخل كحد أدنى البنود التالية:

- الإيرادات
- نتائج الأعمال أو النشاطات التشغيلية
- المصاريف المالية
- حصة ارباح وخسائر الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تعالج محاسبياً بطريقة حقوق الملكية
- الضرائب
- الربح أو الخسائر من العمليات العادية
- البنود غير الاعتيادية
- حقوق الأقلية
- صافي الربح أو الخسائر عن الفترة

ووفقا لتعديلات معيار المحاسبة الدولي رقم 1 فان هناك عدة حالات لعرض قائمة الدخل الشامل

الحالة الاولى

وفي هذه الحالة يتم عرض كل بند من بنود الدخل والمصاريف، الربح أو الخسائر بالاضافة الى عرض بنود الدخل الشامل الاخرى والتي تتطلب معايير محاسبة دولية أخرى أن يتم إظهارها في حقوق الملكية مباشرة. وفيما يلي نموذج قائمة الدخل الشامل:

نمـوذج 1 قائمة الدخل الشـامل لشـركة ×× للفتـرة المالية المنتهية في 31 ديسمبر ××××

	الفترة المالية المنتهية في 31 ديسمبر			
	2007		2008	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
الإيرادات	××		××	
تكلفة المبيعات	××		××	
مجمل الربح		××		××
ايرادات تشغيلية أخرى	××		××	
تكاليف التوزيع	××		××	
مصاريف إدارية	××		××	
نفقات إدارية	××		××	
نفقات تشغيلية أخرى	××		××	
أرباح العمليات		××		××
تكاليف التمويل	××		××	
الدخل من الشركات الزميلة	××		××	
أرباح قبل الضرائب		××		××
ضرائب الدخل	××		××	
أرباح السنة		××		××
بنود الدخل الشامل الأخرى				
أرباح إعادة تقييم الأصول الثابتة (وفقا للمعيار 16)	××			
فروقات ترجمة العملات للعمليات الأجنبية (وفقا للمعيار 21)	××		××	
التغيرات في القيمة العادلة للأدوات المالية كما يتطلبها المعيار 39	××		××	
	××			
	××			
ضرائب الدخل المرتبطة بعناصر الدخل الشامل الأخرى				
صافي عناصر الدخل الشامل الأخرى بعد الضرائب		××		
إجمالي الدخل الشامل للسنة		××		
الارباح الخاصة بـ				
المساهمين أو الملاك	××			
الأطراف غير المسيطرة (حصة الأقلية سابقاً)	××			
إجمالي الدخل الشامل الخاص بـ				
المساهمين أو الملاك				
أطراف غير المسيطرة		××		

الحالة الثانية

وفي هذه الحالة يتم عرض كل بند من بنود الدخل والمصاريف والارباح والخسائر كما كان سابقا في قائمة الدخل قبل التعديل وكذا عرض قائمة منفصلة تسمى قائمة الدخل الشامل الاخر ويتم فيهاعرض بنود الدخل الشامل الاخرى والتي تتطلب معايير محاسبة دولية أخرى أن يتم إظهارها في حقوق الملكية مباشرة. وفيما يلي نموذج لقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الاخرى:

نمـوذج 2 – عرض قائمة الدخل بشكل منفرد وقائمة أخرى لبنود الدخل الشامل الأخرى

(أ) قائمة الدخل لشركة ×× للفترة المالية المنتهية في 31 ديسمبر ××20

	الفترة المالية المنتهية في 31 ديسمبر			
	2007		2008	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
الإيرادات	××			
تكلفة المبيعات	××			
مجمل الربح		××		
ايرادات تشغيلية أخرى	××			
تكاليف التوزيع	××			
مصاريف إدارية	××			
نفقات إدارية	××			
نفقات تشغيلية أخرى	××			
أرباح العمليات		××		
تكاليف التمويل	××			
الدخل من الشركات الزميلة	××			
أرباح قبل الضرائب		××		
ضرائب الدخل	××			
أرباح السنة		××		

(ب) قائمة الدخل الشامل الاخر لشركة ×× للفترة المنتهية في 31 ديسمبر ××20

	الفترة المالية المنتهية في 31 ديسمبر			
	2007		2008	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
أرباح إعادة تقييم الأصول الثابتة (وفقا للمعيار 16)	××			
فروقات ترجمة العملات للعمليات الأجنبية (وفقا للمعيار 21)		××		
التغيرات في القيمة العادلة للأدوات المالية كما يتطلبها المعيار 39		××		
	××			
ضرائب الدخل المرتبطة بعناصر الدخل الشامل الأخرى		××		
صافي عناصر الدخل الشامل الأخرى بعد الضرائب		××		
إجمالي الدخل الشامل للسنة				
الارباح الخاصة بـ	××			
المساهمين أو الملاك	××			
الأطراف غير المسيطرة (حصة الأقلية سابقاً)				
إجمالي الدخل الشامل الخاص بـ	××			
المساهمين أو الملاك	××			
أطراف غير المسيطرة				

بنود الدخل الشامل الأخرى

تشـتمل قائمة بنود الدخل الشـامل الأخرى على الإيرادات أو المصروفـات التي لم يتـم الإعتراف بها في قائمـة الدخل والتي تتطلب معايير محاسـبة دولية أخـرى أن يتم إظهارها في حقوق الملكية مباشرة على سبيل المثال:

- أرباح إعادة التقييم للأصول الثابتة:

وفقاً للمعيار المحاسـبي الدولي رقـم 16 "الممتلكات والمعدات والتجهيزات" (IAS 16) فإنه إذا قامت المنشـأة بإعادة تقييم الأصول الثابتة (الممتلـكات والمعدات والتجهيزات) فإن فائض إعادة التقييم يتم إظهاره في حساب الاحتياطي إعادة التقييم وعرضه ضمن بنود حقوق الملكية في قائمة المركز المالي (الميزانية).

ووفقـاً لتعديـلات معيـار المحاسـبة الدولـي رقـم (1) "عرض البيانات الماليـة(IAS) " ، فإن فائض إعادة التقييم الخاصة بالفترة الماليـة يتـم إظهاره ضمن بنود الدخل الشـامل الأخـرى في قائمة الدخل الشامل الأخر.

- فروقات الصرف في تحويل الإستثمارات المالية للمنشآت المالية

وفقـاً لمعيـار المحاسـبة الدولي رقـم (21) "آثـار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" (IAS 21) فإنه عند ما تقوم الشركة بإعداد القوائم المالية المجمعة والخاصة بالشـركة الأم والشـركات الأجنبيـة التابعة لها التي تعرض بياناتهـا المالية بعملة أجنبية غير عملة البيانات المالية للشركة الأم فيجب على الشركة الأم إستخدام سـعر الإقفال بالنسـبة لبيانات الاصـول والالتزامات سـواء النقدية وغير النقدية اما بالنسبة لبنود الدخل والمصروف للمنشأة الأجنبية فيتم استخدام أسـعار الصرف بتواريخ العمليات, للتقريب يستخدم متوسط سـعر الصرف للفترة/ما عدا إذا كانت المنشأة الأجنبية تعد تقاريرهـا بعملـة اقتصادية عاليـة التضخم, في هـذه الحالة يجب ترجمة بنود الدخل والمصروف بسعر الإقفال

ويتـم عـرض فـوارق أسـعار الصرف تلـك ضمن بنـود الدخل الشامل الآخر وضمن بنود حقوق الملكية.

ولا يتم الإعتراف بفروقات الصرف كإيرادات أو مصروفات للفترة لان تغيرات أسعار الصرف ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية للشركة أو الشركة التابعة.

ووفقاً لتعديلات المعيار رقم (1) "عرض البيانات المالية" (IAS 1) فيتم عرض فوارق أسعار الصرف تلك ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.

- التغيرات في القيمة العادلة للأدوات المالية كما يتطلبها المعيار 39

عندما ما تقوم اي منشاة بالاستثمار في اسهم شركات أخرى بغرض السيطرة فانه يتم عرض هذه الاستثمارات كأصول متوفرة للبيع ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 39 "الادوات المالية: الاعتراف والقياس" (IAS 39) بان يتم مقارنة القيمة الدفترية للاستثمارات سنويا بالقيمة العادلة لها في تاريخ القوائم المالية وتعلية حساب الاستثمارات بفارق اعادة التقييم ، واضافة الفارق الى حساب فروق اعادة التقييم للاستثمارات ووفقا لتعديلات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية" (IAS 1) فيجب اضهار فارق اعادة التقييم ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.

(IFRS 3) تعديلات معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 "اندماج الاعمال"

تم اصدار المعيارالمعدل في يناير 2008 بالتزامن مع تعديلات معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "البيانات المالية المجمعة والبيانات المالية المنفردة", وبذلك تكتمل المرحلة الثانية من مشروع التقريب المشترك بين كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ويعتبر هذا أول مشروع ينتج عنه إصدار معايير بواسطة المجلسين, وسيتم التطرق هنا إلى جوانب التعديل في هذا المعيار وعلى النحو التالي:

أولا - قياس تكاليف الاقتناء بالقيمة العادلة بما فيها التكاليف المحتملة

عندما تقوم اي منشاة باقتناء منشاة اخرى بغرض السيطرة مثلا فيتم قياس كل تكاليف الاقتناء بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء حيث قد تتمثل تكاليف الاقتناء على شكل اصدار اسهم او سندات في الشركة المسيطرة او تحويل اصول لملاك الشركة المباعة ووفقاً لهذا المعيار يجب قياس تلك التكاليف بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وقد تتضمن الصفقة اي التزامات محتملة كأن يتعهد الملاك الجدد بدفع مبالغ اضافية او اسهم في حال ما اذا حققت الشركة المباعة مستوى معين من الارباح وبناءا على الاصدار السابق لهذا المعيار فلا يتم اخذ هذه الالتزامات المحتملة في الحسبان ضمن تكاليف الاقتناء إلا إذا كانت مؤكدة الحدوث إلا انه وفقا لتعديلات معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 الاخيرة، فيجب قياس كل تكاليف الاقتناء بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء بما فيها التكاليف المحتملة وان لم تكن مؤكدة فيجب أخذها في الاعتبار.

ولتوضيح الفقرة السابقة نفترض مايلي:-

تمارس الشركة ص نشاطها في مجال صناعة الادوية و يبلغ راس مالها

> "بموجب التعديل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (23) فان خيار اعتبار تكاليف الاقتراض كمصاريف قد تم إلغاؤه وبذلك فان المعيار يتطلب ان يتم رسملة تكاليف الاقتراض الى الحد الذي ترتبط به مباشرة باقتناء أو إنتاج أو بناء الأصل المؤهل

الاسمي 10 مليون ريال موزع على 10000 سهم وسعر السهم الاسمي 1000 ريال وقامت الشركة س باقتناء 80٪ من اسهم الشركة ص وتم الاتفاق مع حملة الاسهم على شراء تلك الأسهم بما يعادل 18 مليون ريال وذلك مقابل إصدار أسهم جديدة لهم في الشركة س بما يعادل 8 مليون ريال واصدار سندات دين تستحق الدفع بعد 3 سنوات بمبلغ 7 مليون ريال ومبلغ نقدي 3 مليون ريال ونفترض أن القيمة العادلة لصافي أصول الشركة ص في تاريخ الاقتناء بلغت20 مليون ريال او بافتراض القيمة السوقية للسهم 2000ريال ونستنتج من ذلك ان صافي القيمة العادلة للاستثمار 16 مليون ريال (20 مليون * 80 ٪) بينما تكلفة الاستثمار بلغت 18 مليون ريال وبالتالي فان الفارق 2 مليون ريال (18 مليون تكلفة الاقتناء – 16 صافي القيمة العادلة للاستثمار) فيجب إظهاره كشهرة في البيانات المالية المجمعة للشركة س

وبافتراض ان الشركة س قد التزمت بدفع مبلغ إضافي 1 مليون ريال للملاك السابقين في حالة ما اذا حققت الشركة ص معدل ربح 30 ٪ من رأس المال فوفقا لتعديلات المعيار فيجب أخذ هذا الالتزام المحتمل في الاعتبار- حتى وان كان غير مؤكد الحدوث- عند قياس تكلفة الاقتناء وفي هذا المثال سترتفع تكلفة الاقتناء الى 19 مليون ريال وبالتالي سترتفع الشهرة الى 3 مليون ريال

ثانيا - ترحيل مصاريف الاقتناء الى حساب الارباح والخسائر بدلا من رسملتها

بالنسبة لمصاريف الاقتناء المباشرة على سبيل المثال الرسوم المهنية والقانونية ومصاريف التقييم فقد كان بالإمكان تضمينها كجزء من تكاليف الاقتناء بيد انه وفقا للتعديلات الاخيرة لمعيار التقارير المالية الدولي رقم 3 فيجب ان لا يتم اعتبارها كجزء من تكاليف الاقتناء حيث يجب اعتبارها كمصاريف وترحيلها في حساب الارباح والخسائر بدلا من رسملتها اما بالنسبة لتكاليف اصدار الاسهم او السندات فيجب محاسبتها على أساس معيار المحاسبة الدولي رقم 39 الادوات المالية الاعتراف والقياس وتحميلها الى حساب علاوة الاصدار .

ثالثا - قياس الشهرة

اعطى معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 "اندماج الأعمال" الخيار للمنشاة المشترية في ان تظهر ضمن بياناتها المالية المجمعة الشهرة بنسبة 100٪ بدلا من احتساب الشهرة المرتبطة بالمبلغ المستثمر بعبارة اخرى فقد تقوم المنشاة باقتناء 80٪ من اسهم احدى الشركات وبذلك ستقوم المنشاة بقياس الشهرة من خلال مقارنة تكاليف الاقتناء مع صافي القيمة العادلة لصافي الاصول للشركة التي تم شرائها وتمييز الفارق كشهرة في القوائم المالية المجمعة وقد اعطى معيار التقارير المالية رقم 3 الخيار للشركة الام (المقتنية) في ان تظهر ضمن بياناتها المالية المجمعة الشهرة بنسبة 100٪ وهي الشهرة المرتبطة بالمبلغ المستثمر وهو 80٪ في حالتنا هذه بالاضافة الى الشهرة المرتبطة بالاطراف غير المسيطرة- (الاقلية) وهم هنا يمثلون 20 ٪ والخيار الاخر في أن تظهر الشركة الأم الشهرة بحصة المبلغ المستثمر وهو 80٪ فقط.

ولتوضيح ذلك بافتراض بيانات المثال السابق وبغض النظر عن الالتزامات المحتملة فقد بلغت الشهرة 2 مليون ريال فيما يخص 80٪ من اجمالي اسهم الشركة ص وبموجب تعديلات هذا المعيار فيمكن للشركة س ان تظهر ضمن البيانات المالية المجمعة الشهرة بمبلغ 2.400 مليون ريال (2 مليون مايخص الاستثمار وهو 80٪ بالاضافة الى 400 ألف ريال حقوق الأقلية) وكذا إضافة 400 الف ريال إلى حقوق الأقلية ضمن بنود حقوق الملكية.

تعديلات معيار المحاسبة الدولي رقم 23 (IAS 23) تكاليف الاقتراض

تعاريف

تكاليف الاقتراض: هي تكلفة الفائدة والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

الأصل المؤهل: هو الأصل الذي يتطلب وقتاً زمنيا طويلا لكي يصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو البيع.

هدف المعيار

قبل التعديل كان هذا المعيار يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يعترف بها على أنها مصروف وكذا يسمح المعيار بمعالجة بديلة مسموح بها وهي رسملة تكاليف الاقتراض ولكن ضمن شروط عرضها المعيار.

تم اصدار المعيار المعدل في مارس 2007

وبموجب التعديل فان خيار اعتبار تكاليف الاقتراض كمصاريف قد تم إلغاؤه وبذلك فان المعيار يتطلب ان يتم رسملة تكاليف الاقتراض الى الحد الذي ترتبط به مباشرة باقتناء أو إنتاج أو بناء الأصل المؤهل.

قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً يتضمن قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ويتسم هذا الدليل بالمرونة والقابلية للتطبيق على المستوى العالمي مع إمكانية إدخال بعض التعديلات حتى يلائم ظروف بعض الدول التي سيطبق فيها كما يمتاز الدليل بالشمول حيث قسم إلى ثلاثة أجزاء الجزء (أ) ينطبق على جميع المحاسبين المهنيين، الجزء (ب) ينطبق على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، الجزء (ج) ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

الجزء (أ) ينطبق على جميع المحاسبين المهنيين

القسم 1

النزاهة والموضوعية

Integrity and Objectivity

1.1 لاتعني صفة النزاهة مجرد الأمانة، بل التعامل العادل والثقة. إن مبدأ الموضوعية يرتب التزام جميع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح.

2.1 يعمل المحاسبون المهنيون بصفات متعددة مختلفة، ويجب أن يظهروا موضوعيتهم في مختلف الظروف. ويقوم المحاسبون المهنيون العاملون في الخدمة العامة بوضع تقارير عما يكلفون به، ويقدمون خدمات الاستشارات الإدارية والضريبية، ويعد محاسبون مهنيون آخرون بيانات مالية لغيرهم، وينفذون خدمة التدقيق الداخلي، ويعملون في الإدارة المالية في الصناعة والتجارة والتعليم والقطاع الخاص، وعليهم أن يدربوا ويعلموا من يتطلعون إلى قبولهم في هذه المهنة. وبغض النظر عن الخدمة أو الصفة على المحاسبين المهنيين أن يحموا نزاهة خدماتهم المهنية ويلتزموا بالموضوعية في أحكامهم.

3.1 عند إختيار الحالات والممارسات للتعامل معها بشكل خاص ضمن المتطلبات الأخلاقية التي تخص الموضوعية، يجب أن نولي اعتباراً ملائماً إلى العوامل التالية:

(أ) يتعرض المحاسبون المهنيون إلى أوضاع يحتمل أن يمارس فيها الضغط عليهم، وقد تحد هذه الضغوط من موضوعيتهم.

(ب) ليس من العملي أن نعرف ونصف كل تلك الأوضاع التي يوجد فيها ضغط. ولكن يجب أن يسود التعقل في وضع المعايير التي تحدد العلاقات التي تحد من موضوعية المحاسب المهني.

(ج) يجب تجنب العلاقات التي تسمح بالتحامل أو التحيز أو تؤثر على الآخرين لتجاوز الموضوعية.

(د) يتعهد المحاسبون المهنيون بإثبات التزام الموظفين العاملين في خدمة المحاسبة بمبادئ الموضوعية.

(هـ) يجب أن لا يقبل المحاسبون المهنيون أو يعطوا أية هدية أو دعوة يمكن أن يعتقد أن لها تأثير كبير وغير مناسب على حكمهم المهني أو على الذين يتعاملون معهم، وما يكون هدية كبيرة أو دعوة يختلف من بلد إلى آخر، ولكن ينبغي أن يتجنب المحاسب المهني الظروف التي تجلب لمهنتهم السمعة السيئة.

القسم 2

حل الصراعات الأخلاقية

1.2 يواجه المحاسبون المهنيون من وقت إلى آخر، أوضاعاً تثير تعارضاً بين مصالحهم، وقد ينشأ هذا التعارض بطرق مختلفة، تتراوح بين معضلة تافهة نسبياً إلى الحالة القصوى من الغش والاحتيال والنشاطات غير المشروعة المشابهة وليس من الممكن أن نحاول وضع قائمة شاملة بتلك الحالات المحتملة من الصراع التي يمكن أن تحدث .وعلى المحاسب المهني أن يكون واع دائماً ومتيقظاً للعوامل التي تثير الصراع .وينبغي أن نشير إلى أن هناك اختلافا شريفاً في الرأي بين المحاسب المهني وبين جهة أخرى لا تشكل قضية أخلاقية ,فالحقائق والظروف في كل حالة تتطلب تدقيقاً وبحثاً من قبل الإطراف المعنية .

2.2 يمكن أن نميز بين وجود عوامل خاصة تحدث عندما تتعارض مسؤوليات المحاسب المهني مع المتطلبات الداخلية والخارجية من نوع أو آخر ,ولذلك:

- ربما يكون هناك خطر من ممارسه ضغط شديد من قبل مشرف أو مدير أو شريك أو عندما توجد علاقات شخصية أو عائلية قد تثير احتمال ممارسة الضغط عليهم (أنظر فقرة 6.8 اللاحقة). وفي الحقيقة ,يجب عدم تشجيع العلاقات أو المصالح التي قد تؤثر أو تهدد أو تضعف أمانة المحاسب.
- ربما يطلب من المحاسب أن يتصرف بطريقة تخالف المعايير الفنية و/أو المهنية.
- قد يحدث انفصام في الإخلاص بين رأي المحاسب المهني والمعايير المهنية المطلوبة للسلوك .
- قد ينشأ الصراع عند نشر معلومات مضللة ربما تكون لصالح صاحب العمل أو العميل والتي قد تفيد أو لا تفيد المحاسب المهني نتيجة لذلك النشر.

3.2 عند تطبيق معايير السلوك الأخلاقي ربما يواجه المحاسب المهني مشاكل في التعرف على السلوك اللاأخلاقي أو حل الصراع الأخلاقي .وعند

مواجهة هذه القضايا الأخلاقية الهامة على المحاسب أن يلتزم بالسياسات التي تضعها المؤسسة التي يعمل لديها حتى يجد الحل المناسب ,وإن لم تسفعه تلك السياسات بالحل .عليه أن يأخذ بالاعتبار ما يلي:

- مراجعة مشكلة الصراع مع الرئيس المباشر ,فإن لم يجد الحل ,وقرر المحاسب أن يذهب إلى مدير أعلى مستوى , فأنة يجب أن يبلغ الرئيس المباشر بذلك. وإذا تبين أن الرئيس المباشر متورط في مسألة الصراع ,فعلى المحاسب أن يرفع الأمر إلى مستوى إداري أعلى .وعندما يكون المسؤول المباشر هو المدير التنفيذي الرئيسي (أو ما يعادله) فقد يكون المستوى الأعلى للمراجعة هو اللجنة التنفيذية أو مجلس الإدارة أو المديرين غير التنفيذيين أو مجلس الأمناء أو اللجنة الإدارية للشركاء أو المساهمين.
- ابحث عن الاستشارة والنصيحة بشكل سري مع مستشار مستقل أو هيئة محاسبية مهنية حتى تصل إلى فهم أسلوب العمل الممكن.
- إذا استمر وجود الصراع الأخلاقي بعد استنفاذ كل مستويات المراجعة الداخلية ,فليس للمحاسب المهني ملجأ أخير في المسائل الكبيرة (مثال الغش والاحتيال) إلا إن يستقيل، أو أن يقدم مذكرة معلومات لممثل مناسب في تلك المؤسسة.

4.2 وبالإضافة إلى ذلك ,فإن القوانين المحلية والتنظيمات أو المعايير المهنية في بعض البلاد تحدد أمور معينة خطيرة ينبغي تقديم تقرير بها إلى هيئة خارجية مثل سلطة إشراف أو تنفيذ .

5.2 يجب أن يسعى كل محاسب مهني في مركز عال إلى تأكيد وجود السياسات التي يعمل فيها للبحث عن حلول لتلك الصراعات.

6.2 على الهيئات الأعضاء التأكيد على أن الاستشارة السرية والنصيحة متوفرة للأعضاء الذين يعانون من صراعات أخلاقية.

القسم 3
الكفاءة المهنية

1.3 يجب أن لا يظهر المحاسبون المهنيون أنفسهم وكأن لديهم الخبرة أو التجربة التي لا يملكونها .

2.3 يمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

(أ) بلوغ الكفاءة المهنية .

إن بلوغ الكفاءة المهنية يتطلب أولاً مستوى عال من الثقافة العامة وبعد ذلك تعليم متخصص وتدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة ,ثم الخبرة العملية سواء ذكرت أم لا. هكذا ينبغي أن يكون النمط العادي لتطور المحاسب المهني.

(ب) المحافظة على الكفاءة المهنية :

1. تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية الانتباه المستمر للتطورات في مهنة المحاسبة بما فيها الإصدارات الوطنية والدولية في المحاسبة، والمراجعة وأية أنظمة ومتطلبات قانونية أخرى.
2. ينبغي أن يتبنى المحاسب المهني برنامجاً خاصاً مصمماً لضمان الرقابة المهنية في أداء الخدمة المحاسبية بما يتفق مع القرارات الوطنية والدولية المناسبة.

القسم 4
السرية

1.4 على المحاسب المهني الالتزام باحترام سرية المعلومات الخاصة بأمور العميل أو صاحب العمل أثناء أداء الخدمة المحاسبية، ويستمر واجب السرية حتى انتهاء العلاقة بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل.

2.4 ينبغي المحافظة على السرية عند المحاسب المهني ما لم يحصل على تفويض محدد بكشف المعلومات أو أن يكون هناك واجب قانوني أو مهني يبرر ذلك.

3.4 على المحاسب المهني أن يتأكد أن العاملين لديه ممن يقدمون المساعدة والاستشارة ملتزمون بمبدأ السرية .

4.4 السرية ليست هي مجرد كشف المعلومات، بل تتطلب من المحاسب المهني الذي يحصل على معلومات من أجل إنجاز خدماته المحاسبية أن لا يستعمل تلك المعلومات أو يبدو كأنه يستخدم المعلومات لفائدته الشخصية أو الفائدة طرف ثالث.

5.4 للمحاسب حق الوصول إلى كثير من المعلومات السرية عن أمور العميل أو صاحب العمل لا تكون متوفرة للجمهور. ولذلك عليه أن يحرص على أن لا يكشف ذلك أو يصرح لأحد بكشف ذلك للجمهور بشكل غير مصرح به. ولا ينطبق هذا الأمر على الكشف عن المعلومات بهدف إخلاء مسؤولية المحاسب المهني وفقاً لمعايير المهنة.

> **"السرية ليست هي مجرد كشف المعلومات، بل تتطلب من المحاسب المهني الذي يحصل على معلومات من أجل إنجاز خدماته المحاسبية أن لا يستعمل تلك المعلومات لفائدته الشخصية أو الفائدة طرف ثالث**

6.4 إن من مصلحة الجمهور والمهنة تحديد معايير المهنة المتعلقة بالسرية وتوفير توجيهات حول طبيعة ومدى واجب السرية والظروف التي يكون بها نشر المعلومات المكتسبة أثناء تقديم الخدمة المهنية مسموحاً به أو مطلوباً.

7.4 على انه يجب أن ندرك أن سرية المعلومات هي جزء من التشريعات أو القانون العام ولذلك فإن تفاصيل المتطلبات الأخلاقية سيعتمد على قانون الدولة لكل هيئة عضو.

8.4 فيما يلي أمثلة على نقاط يجب أن تؤخذ بالاعتبار عند تحديد إمكانية الإفصاح عن المعلومات السرية:

(أ)عندما يكون الإفصاح مسموحاً به:
عندما يقدم تفويض بالإفصاح من العميل أو صاحب العمل فإن لصالح كل الأطراف بما فيهم الإطراف الأخرى الذي يمكن أن تتأثر مصالحه بذلك يجب أن تؤخذ في الاعتبار.

(ب)عندما يكون الإفصاح مطلوباً بموجب القانون : من الأمثلة التي يطلب فيها من المحاسب المهني بموجب القانون أن يكشف معلومات سرية هي:

1. لاستخراج وثائق أو تقديم دليل أثناء الإجراءات القانونية .
2. ليقدم للسلطات العامة المختصة المخالفات القانونية التي يتم كشفها.

(ج)عندما يوجد واجب مهني أو حق للإفصاح:

1. استجابة للمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية ,فلا يكون الإفصاح هذا مخالفا لهذا القسم.
2. لحماية المصالح المهنية للمحاسب المهني أثناء الإجراءات القانونية .
3. استجابة لمراجعة ضمان الجودة (أومراجعة الزملاء) من قبل عضو أو الهيئة المهنية .
4. استجابة لأي تحقيق أو استفسار يقدمه عضو أو هيئة تنظيمية.

9.4عندما يقرر المحاسب المهني إمكانية نشر المعلومات السرية ,يجب أن يراعى ما يلي:

- سواء كانت المعلومات والحقائق ذات الصلة معروفة ومدعمة أم لا إلى الحد الذي يكون به النشر أمراً عملياً. وعندما ينطوي الوضع على حقائق أو آراء مدعمة، يجب استعمال الحكم المهني لتحديد نوع المعلومات التي تنشر، إذا وجدت.
- ما هو نوع الاتصال المتوقع وخاصة لمن يوجه، وبشكل خاص يجب أن يقتنع المحاسب المهني بالجهة

المناسبة التي يوجه إليها الاتصال، أو أن تكون مسؤولة عن التصرف بناء عليه .

- عند قيام المحاسب القانوني بعملية الاتصال عليه أن يعرف أن كان يتعرض للمسؤولية القانونية أم لا وما هي النتائج المترتبة عليه.

في كل تلك الحالات وعلى المحاسب المهني أن يدرك الحاجة لاستشارة مستشار قانوني و/أو المؤسسة المهنية المعنية.

القسم 5
الممارسة الضريبة

1.5 إن المحاسب المهني الذي يقدم خدمة الضريبة المهنية مخول أن يقدم الوضع الأحسن للعميل أو صاحب العمل، بشرط أن تقدم هذه الخدمة حسب الكفاءة المهنية والتي لا تضعف بأي شكل الموضوعية والأمانة، وتتفق مع القانون حسب رأي المحاسب المهني، ويمكن حل الشكوك لصالح العميل أو صاحب العمل إذا ما توفر الدعم المعقول لهذا الوضع.

2.5 يجب أن لا يضمن المحاسب المهني للعميل أو لصاحب العمل أن الكشف الضريبي والاستشارة الضريبية المقدمة فوق النقد والمناقشة . وبدلا من ذلك عليه أن يؤكد بأن العميل أو صاحب العمل مدرك تماما للحدود التي تمس الاستشارة الضريبية والخدمة حتى لا يسيئوا فهم الرأي تأكيداً لتلك الحقيقة .

3.5 إن المحاسب المهني الذي يساعد أو يتولى إعداد الكشف الضريبي . يجب أن يقدم النصح للعميل أو لصاحب العمل بأن مسؤولية محتوى الكشف تبقى أساساً على العميل أو صاحب العمل . وعلى المحاسب المهني أن يتخذ الخطوات الضرورية ليؤكد أن الكشف الضريبي قد تم أعداده بشكل صحيح حسب المعلومات المقدمة إليه.

4.5 أن الاستشارة الضريبية أو الرأي في المواد التي تقدم إلى العميل أو صاحب العمل يجب أن يتم تسجيلها إما بشكل رسالة أو بمذكرة تحفظ في الملفات.

5.5 يجب أن لا يرتبط المحاسب المهني بأي كشف ضريبي أو اتصال يكون فيها سببا للاعتقاد بأنه:

(أ) يحتوي على بيانات خاطئة أو مضلله.

(ب) يحتوي على بيانات أو معلومات مقدمة بدون عناية أو معرفة حقيقة عن صدقها أو كذبها .

(ج)يحذف أو يخفي معلومات مطلوبة, ويؤدي هذا الحذف أو الإخفاء إلى تضليل السلطات الضريبية.

6.5 قد يجهز المحاسب المهني

> **"إن المحاسب المهني الذي يساعد أو يتولى إعداد الكشف الضريبي . يجب أن يقدم النصح للعميل أو لصاحب العمل بأن مسؤولية محتوى الكشف تبقى أساساً على العميل أو صاحب العمل**

الكشوف الضريبية بما فيها استعمال التقديرات، إذا كان هذا الاستعمال مقبولا بشكل عام، أو كان غير العملي في ظل الظروف الحصول على بيانات دقيقة. وعند استعمال التقديرات ,يجب أن تقدم بطريقة تتجنب الإيحاء بدلاله أكثر مما هو موجود ,ويجب أن يقتنع المحاسب المهني بأن الكميات المقدرة معقولة في تلك الظروف.

7.5 عند أعداد الكشف الضريبي. يمكن للمحاسب المهني أن يعتمد على معلومات قدمها العميل أو صاحب العمل بشرط أن تكون المعلومات معقولة. ومع أن فحص ومراجعة الوثائق أو الإثباتات لدعم المعلومات أمر غير مطلوب، فأنه يجب على المحاسب أن يشجع، عند الضرورة، تقديم ما يدعم البيانات.

بالإضافة إلى ذلك، على المحاسب المهني :

(أ) أن يستفيد من الكشوف الضريبية للعميل للسنوات السابقة حيثما يكون ذلك ممكناً.

(ب) أن يقوم باستفسارات معقولة عندما تبدو المعلومات المقدمة إلية غير صحيحة أو غير كاملة .

(ج) أن يشجع للرجوع إلى المراجع وسجلات العمليات.

8.5 عندما يطلع المحاسب المهني على خطاء مادي أو حذف في كشف ضريبي لسنة سابقة (والتي قد يكون المحاسب ذو صله بها أم لا) أو إخفاق في تقديم الكشف الضريبي المطلوب ,فإن مسؤولية المحاسب المهني هي:

(أ) أن يبلغ العميل أو صاحب العمل فوراً بذلك الخطاء أو الحذف و يوصي بإبلاغ السلطات الضريبية .والمحاسب المهني غير ملزم في العادة بإبلاغ السلطات الضريبية كما لا يجوز أن يتم ذلك بدون إذن.

(ب) إذا لم يقم العميل أو صاحب العمل بتصحيح الخطاء فعلى المحاسب المهني :

1. أن يخبر العميل أو صاحب العمل أنه ليس من الممكن له أن ينوب عنها فيما يتعلق بذلك الكشف أو بمعلومات أخرى لها علاقة قدمت للسلطات سابقاً.

2. أن ينظر فيما إذا كان استمرار التعامل مع العميل أو صاحب العمل بأي صفه أمر صحيح من حيث المسؤولية المهنية .

(ج) إذا تبين للمحاسب المهني أن العلاقة المهنية مع العميل أو صاحب العمل يمكن أن تستمر , فيجب اتخاذ كل الخطوات المعقولة لضمان عدم تكرار الخطاء في الكشوف الضريبية اللاحقة.

(د) إن المتطلبات المهنية أو القانونية في بعض البلاد، تملي على المحاسب المهني أن يخبر السلطات الضريبية بأنه لم يعد له ارتباط بأي كشف أو معلومات موجودة، وأن خدمته للعميل أو صاحب العمل قد توقفت. في هذا الظروف، ينبغي على المحاسب المهني أن يبلغ العميل أو صاحب العمل عن هذا الموقف قبل إبلاغ السلطات، وأن لا يعطي أية معلومات للسلطة بدون موافقة العميل أو صاحب العمل ما لم يكون ذلك مطلب قانوني.

القسم 6
الأنشطة عبر الحدود

1.6 عندما نفكر بتطبيق المتطلبات الأخلاقية في الأنشطة عبر الحدود فقد تنشأ عدة مواقف، وما إذا كان المحاسب المهني عضو في المهنة في بلد واحد فقط أو أنه عضو كذلك في المهنة في البلد الذي يتم فيه تقديم الخدمات يجب أن لا يؤثر ذلك على أسلوب التعامل مع كل وضع.

2.6 قد يكون المحاسب المهني مؤهل في بلد ما ويسكن في بلد آخر أو في زيارة مؤقتة إلى ذلك البلد لانجاز خدمة مهنية. وفي كل الظروف يجب على المحاسب المهني أن يؤدي الخدمة المهنية حسب المعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية المناسبة . والمعايير الفنية الخاصة التي ينبغي أن يلتزم بها وهي ليست موضوع بحث في هذا الجزء . وعلى كل حال,يجب أن يسترشد المحاسب المهني بالمتطلبات الأخلاقية المدرجة أدناه.

3.6 عندما يؤدي المحاسب المهني خدمته في بلد آخر غير بلده حيث توجد فروق في أمور محددة بين المتطلبات الأخلاقية في البلدين , يجب أن نطبق الأحكام التالية:

(أ) إذا كانت المتطلبات الأخلاقية في البلد الذي تمارس فيه الخدمات تنفذ عند مستوى أقل صرامة من قواعد السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين، تطبق في هذه الحالة

قواعد السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين.

(ب) إذا كانت المتطلبات الأخلاقية في البلد الذي تمارس فيه الخدمات أشد صرامة من قواعد السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين، تطبق قواعد السلوك الأخلاقي هذه في تلك الدولة التي تمارس فيها الخدمات .

(ج) إذا كانت المتطلبات الأخلاقية في البلد الأصلي للمحاسب إجبارية بالنسبة للخدمات ألمؤداه خارج ذلك البلد، وأشد صرامة مما ورد في الفقرتين أ،ب أعلاه تطبق هنا معايير الدولة الأصلية للمحاسب. (أما بخصوص الإعلان عبر الحدود واستقطاب العملاء انظر القسم 4.14 و5.14 أدناه).

القسم 7
الدعاية :

1.7على المحاسبين المهنيين أثناء تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم :

(أ) أن لا يستعملوا وسائل تسيئ إلى سمعة المهنة.

(ب) أن لا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم.

(ج) أن لا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

الجزء(ب)- ينطبق على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة

القسم8
الاستقلالية

1.8على المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة عند توليه مهمة تقديم تقارير أن لا يكون له ويظهر أنه ليس له أية مصلحة قد تعتبر مهما كان أثرها الفعلي غير متفقة مع النزاهة والموضوعية والاستقلالية .

2.8 تشير الفقرات التالية إلى المواقف الناتجة عن عدم الالتزام بالاستقلال والتي تثير في المراقب العادي أساساً للشك في استقلال المحاسب المهني أثناء الممارسة العامة.

المشاركة في أمور العميل المالية و/أو الخاصة

3.8 إن المشاركة أو التداخل المالي مع العميل يؤثر على استقلالية المحاسب، وقد يدعو المراقب العادي الى اعتبار ذلك أنه أضعف هذه الاستقلالية وتظهر هذه المشاركة في عدة أمور منها :

(أ) المصلحة المالية المباشرة مع العميل.

(ب) المصلحة المالية والمادية غير المباشرة مع العميل، مثلا، أن تكون وصياً لأي ائتمان (ترست)أو منفذاً أو أدارياً لأي عقار، إن كان لذلك الائتمان أو العقار مصلحة مالية في شركة العميل.

> **" ينتقص من استقلالية المحاسب المهني في الممارسة العامة حصوله أو تعاقده على الحصول على مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مادية في شركة يقدم لها الخدمات المهنية التي تتطلب الاستقلالية**

(ج) بإعطاء أو أخذ قروض من العميل أو أي موظف أو أي مدير أو حامل أسهم في شركة العميل .

(د) وجود مصلحة مالية في مشروع مشترك مع العميل أو موظفي العميل .

(هـ) وجود مصلحة مالية مع غير العميل الذي له علاقة مستثمر أو مستثمر به مع العميل.

تعليق

مما ينتقص من استقلالية المحاسب المهني في الممارسة العامة حصوله أو تعاقده على الحصول على مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مادية في شركة يقدم لها الخدمات المهنية التي تتطلب الاستقلالية. ونعني بالمصلحة المالية المباشرة، أي مصلحة ينالها زوج المحاسب المهني أو أحد أبناءه المعالين. وتتسع الدائرة في بعض البلاد حتى تشمل باقي الأقارب المقربين.

عندما يمتلك المحاسب المهني في الخدمة العامة أسهماً أو يقدم المشورة بشأن أستثمارها في عمل تدقيق نيابة عن طرف آخر، مثال ذلك الائتمان (ترست) فإن مظهر الاستقلالية يكون عرضة للمخاطرة.وهذا لاحتمال تضارب المسؤولية تجاه الطرف الأخر مع المسؤولية تجاه العميل الذي يدقق حساباته.

في حاله وكيل حاملي الأسهم، إذا كان الممارس منفرداً أو الشريك في منشاة عمل هو أحد الزوجين أو طفل معال لذلك الممارس أو الشريك هو وكيل ائتمان أسهم هامة بالنسبة لرأس المال المساهم للشركة أو مجموع ممتلكات ذلك الائتمان , فلا يجوز للمنشأة قبول مهمة تقديم التقارير عن تلك الشركة ,وتنطبق نفس القاعدة في حاله أولئك الذين يعملون منفذين أو أداريين في أي عقار.

قد يتم امتلاك أسهم في شركة عملية بشكل غير طوعي ,وذلك عندما يرث محاسب مهني في الممارسة العامة أو يتزوج من مساهمة أو في حالة امتلاك الشركة, وفي هذه الحالات يجب التصرف في هذه الأسهم في أقرب وقت ممكن عملياً، أو يجب على المحاسب المهني في الخدمة العامة عدم قبول أيه مهمة تقديم تقارير أخرى عن الشركة.

لا يجوز للمحاسب المهني أثناء الخدمة أو لزوجته أو أحد أبناءه المعالين أن يعطي قرضاً لعميل أو يكفل ديون وكيل، أو يقبل قرضاً من عميل أو دينا بكفالة العميل . ولا ينطبق هذا المنع على القروض من أو إلى بنك أو مؤسسات مالية مشابهة تمت حسب الإجراءات المعتادة للقروض وشروطها ومتطلباتها أو على الرهونات المحلية أو على الحسابات الجارية أو الودائع في البنوك أو جمعيات البناء...الخ.

عندما تكون استثمارات شخص غير العميل هامة بالنسبة للمستثمر العميل .فإنه أية مصلحة مادية مباشرة أو غير هامة للمحاسب المهني في استثمارات غير العميل تعتبر أنها أضعف استقلالية المحاسب المهني فيما يتعلق بالعميل. وبالمثل عندما تكون استثمارات العميل هامة بالنسبة للمستثمر غير العميل فإن أية مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة هامة للمحاسب المهني في المستثمر غير العميل تعتبر إنقاصاً لاستقلالية المحاسب المهني فيما يتعلق بالعميل.

أما العلاقات الأخرى ,مثل المشاريع المشتركة بين العميل وغير العميل قد تؤثر على مظهر الاستقلالية ,وبشكل عام,في حاله المشروع المشترك ,فإن المصالح المالية غير المادية للمحاسب المهني مع المستثمر غير العميل لا تضعف مبدأ الاستقلالية عند المحاسب المهني فيما يخص المستثمر بشرط أن لا يؤثر المحاسب المهني إلى حد كبير على المستثمر غير العميل .وإذا كان المحاسب المهني لا يعرف أو من غير المتوقع أن يعرف بالمصالح المالية أو العلاقات التي تشمل المشاريع المشتركة، فإن ذلك لا يضعف استقلالية المحاسب المهني.

وعلى العموم، يجب أن يبقى المحاسب المهني مستقلاً عن العميل وعن شركاته الأم وشركاته التابعة والفرعية.

التعيينات في الشركات

4.8 عندما يكون المحاسبون المهنيون العاملون في الممارسة العامة أو كانوا خلال الفترة التي تتم مراجعتها أو مباشرة قبل القيام بمهمة:

(أ) عضو مجلس إدارة أو موظف مسؤول في الشركة.

(ب) شريك لعضو مجلس إدارة أو مستخدم لديه أو لمسؤول أو لموظف في شركة.

فإنهم يعتبرون ذوي مصلحة تنقص من استقلالهم عندما يقدمون تقاريرهم عن الشركة.

تعليق

من الإجراءات العامة منع المحاسبين المهنيين في الخدمة في هذه الشركات من أن يتم تعيينهم كمدققي حسابات للشركات المعينة .كما أنه من المرغوب بشكل واضح أن لا يقبلوا أية مهام تتطلب من هذه الشركات إبداء الرأي .وفي الحالة المذكورة أعلاه يقترح أن يكون التعيين بعد سنتين على الأقل من عملهم في الشركة أو كما تحددها التشريعات المناسبة.

أحكام خاصة بالخدمات الأخرى لعملاء التدقيق

5.8 عندما يقوم المحاسب في الممارسة العامة ,بالإضافة إلى إجراء عملية تدقيق أو مهمة تقديم تقارير أخرى، بتقديم خدمات أخرى للعميل فإنه يجب بذل العناية لعدم القيام بمهام الإدارة أو اتخاذ قرارات إدارية مسؤوليتها تبقى على مجلس الإدارة والإدارة.

تعليق

من المجدي اقتصادياً من ناحية مهارة المحاسبين المهنيين والعاملين في الخدمة العامة أن يكونوا قادرين على تقديم خدمات استشارية مالية وإدارية أخرى لعملائهم ما دامت تربطهم علاقات ألفة وثيقة مع منشآت العميل . وكثير من الشركات (خاصة الصغيرة منها) تتأثر سلباً إذا تم إنكار حقها بطلب خدمات أخرى من مدققيها. وفي سياق تقديم الخدمات المهنية، يقدم المحاسبون المهنيون الاستشارة والنصيحة، وعلى سبيل المثال وبشكل خاص في مجال الأعمال الصغيرة، فإن تدقيق الحسابات والنصح حول مخصص الضرائب أمر لا مفر منه ولا يمكن فصله. وبالإضافة إلي ذلك فإن أحد المفاهيم الرئيسية لتدقيق يتضمن فحص نظام الرقابة الداخلية والذي يقتضي بالضرورة تقديم اقتراحات لتحسين الوضع. لهذه الأسباب، من غير

> "عندما يقوم المحاسب في الممارسة العامة بتقديم خدمات أخرى للعميل فإنه يجب بذل العناية لعدم القيام بمهام الإدارة أو اتخاذ قرارات إدارية مسؤوليتها تبقى على مجلس الإدارة والإدارة.

العملي أن نضع حدودا للنصح الذي يمكن أن يقدمه المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة .

إن الخدمات التي يقدمها المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة في مجالات الاستشارة الإدارية والضرائب، هي خدمات استشارية، وهذه الخدمات يجب أن لا تسلب من شركات العميل دورها الإداري. ولا يضعف من استقلالية المحاسب المهني أثناء الخدمة أن يقدم خدماته الاستشارية بشرط أن لا تكون هناك مشاركة أو مسؤولية في القرارات الإدارية.

إن تقديم الخدمات المهنية الأخرى ليس في الأساس عاملاً يقرر ما إذا كان المحاسب المهني أثناء الخدمة مستقلاً. ورغم ذلك يجب أن يكون المحاسب المهني في الممارسة العامة حريصاً على أن لا يتجاوز حدود الدور الاستشاري في المجال الإداري، إن المحاسب المهني الذي نصح بإقامة نظام تسجيل الأسهم، ينبغي أن يقوم بمراجعة عمل النظام، والفشل في اتخاذ خطوات التدقيق العادية المتعلقة بذلك النظام لها أثر عكسي على الكفاءة والاستقلال.

إن إعداد سجلات المحاسبة هي خدمة كثيرا ما تطلب من المحاسب المهني أثناء الخدمة، خاصة من أصحاب الأعمال الصغيرة التي لا تحتاج إلى توظيف هيئة محاسبين داخلية. وربما لا يحتاج العملاء الكبار لهذه الخدمة إلا في ظروف

استثنائية. وفي كل الحالات التي تتطلب الاستقلال وحيثما يكون المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة معني في تحضير السجلات المحاسبية للعميل، فإنه يجب أن يأخذ المتطلبات التالية بعين الاعتبار:

(أ) ينبغي على المحاسب المهني الممارس أن لا تكون له أي علاقة أو شبكة علاقات مع العميل أو أي تضارب في المصالح التي قد تسيئ إلى نزاهته واستقلاليته.

(ب) أن يتحمل العميل مسئوليته عن البيانات.

(ج) يجب أن لا يفترض المحاسب المهني الممارس أخذ دور الموظف أو الإدارة التي تدير عمليات الشركة .

(د) يجب أن لا يشارك الموظفون المعنيون لإعداد سجلات المحاسبة في فحص تلك السجلات ,وحقيقة أن المحاسب المهني الممارس الذي قد عمل أو أحتفظ ببعض السجلات لا يعفيه من القيام بإجراءات التدقيق الكافية للاستناد إليها في أبداء رأيه لإجراء اختبارات التدقيق الكافية.

العلاقات الشخصية و العائلية

6.8 إن العلاقات الشخصية والعائلية قد تؤثر على مبدأ الاستقلالية ,وهناك حاجة خاصة لضمان أن الأسلوب المستقل لأية مهمة لن يتعرض للخطر نتيجة لأية علاقة شخصية أو عائلية .

تعليق

من الواضح ,أنه من غير العملي أن نحاول أن نصف بالتفصيل الحدود المسموحة للعلاقات الشخصية ضمن المتطلبات الأخلاقية بين المحاسب المهني الممارس والعميل، أو بينه وبين أولئك الذين يشغلون مراكز تنفيذية مسؤولة (مثل المدير ,الرئيس التنفيذي، المسؤول المالي، أو أي موظف في مركز مشابه) مع العميل، ومع ذلك فعلى الهيئات أن تنصح أعضاءها في نوع الحالات التي قد يمارس فيها الضغط عليهم .فمثلاً، قد ينشأ ذلك عندما يكون للمحاسب المهني أثناء الممارسة مصلحة مشتركة مع مسؤول أو موظف عند العميل، أو أن له مصلحة مادية في مشروع مشترك مع العميل. أما بخصوص العلاقات العائلية، فلكل عضو أن يقرر على ضوء الظروف الاجتماعية الموجودة في تلك البلد، درجة العلاقة مع العميل التي تعتبر وثيقة الصلة، ليؤكد أن مفهوم الاستقلالية في الخدمات المهنية للعميل لم يتأثر بها .

إن العلاقات العائلية التي تفرض دائما تهديداً غير مقبول للاستقلالية هي التي يرتبط بها الشريك العامل أو الممارس أو الموظف في تعيينات لها علاقة بالعميل أو زوجه أو طفل معال أو قريب يعيش معه

في بيت مشترك، وفي بعض البلاد قد يكون مدى العلاقة أوسع من ذلك، مثال ذلك، الطفل، أو الزوجة، والآباء أو الأجداد والحمو وأخ وأخت الزوجة أو الأخت أو الأخ.

الإتعاب

7.8 عندما يمثل استلام الرسوم المتكررة من عميل أو مجموعة مرتبطة من العملاء نسبة كبيرة من إجمالي أتعاب المحاسب المهني العامل في الممارس العامة أو من المنشأة ككل فإن الاعتماد على ذلك العميل أو مجموعة من العملاء سيكون موضع فحص ومن الممكن أن يثير الشكوك فيما يتعلق بالاستقلالية.

تعليق

من المرغوب فيه أن تضع الهيئات الأعضاء قواعد وإرشادات لأعضائها حول هذا الموضوع، ومن الواضح أن هذه القواعد والإرشادات يجب أن ترتبط بالأوضاع الاقتصادية لكل بلد ودرجة تطور مهنة المحاسبة فيه.

وليس من الممكن أن نحدد بكل دقة ما الذي يشكل نسبه غير مقبولة من مجموع الاتعاب التي يدفعها العميل أو مجموعة العملاء المرتبطة .على أنه إذا كانت هذه الاتعاب هي وحدها أو هي الجزء الأساسي من مجموع الدخل فإنه ينبغي أن ينظر المحاسب المهني الممارس فيما إذا كان ذلك يسئ إلى مبدأ الاستقلالية. وربما ينشأ وضع مماثل إن كانت الاتعاب المستحقة على العميل مقابل الخدمات المهنية بقيت غير مدفوعة لمدة مؤجلة، وبشكل خاص إذا لم يدفع جزء أساسي قبل إصدار تقرير المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة للسنة التالية ويجب عمل مخصصات للمنشآت الجديدة التي تحاول تثبيت وضعها أو المنشآت التي تخطط لإيقاف العمليات.

وتتم الاستثناءات للمكتب الفرعي الذي يعتمد على عميل واحد أو مجموعة عملاء مرتبطين، فمثلا إذا كان المكتب الفرعي يدقق البيانات المالية لعميل ويشكل هذا العميل جزءاً أساسياً من عمل ذلك الفرع، في هذا الوضع يجب أن يتولى شريك آخر مراجعة الخدمات المهنية لذلك العميل أو مجموعة العملاء.

الإتعاب المشروطة

8.8 بناء على الفقرة 9.8 يجب أن لا تعرض أو تقدم الخدمات المهنية إلى عميل حسب أتفاق أو ترتيب لا تحسب فيه الإتعاب ما لم تظهر نتيجة محددة، أو تكون الرسوم خلافاً لذلك مشروطة بنتائج هذه الخدمات.

تعليق

يجب أن لا تعتبر الإتعاب مشروطة، إذا قررتها المحكمة أو أية سلطة عامة والأتعاب المستحقة حسب نسبه مئوية أو

> **"إن قبول السلع والخدمات من عميل قد يكون تهديداً مباشراً لمبدأ الاستقلالية، والقبول بضيافة مبالغ فيها وغير ملائمة يعتبر تهديداً مشابهاً لذلك.**

على أساس مشابه يجب اعتبارها رسوما مشروطة.

9.8 في البلاد التي يسمح بها بالأتعاب المشروطة، إذا اقرها تشريع أو هيئة عضو فإن هذه العمليات يجب أن تقتصر على العمليات التي لا تتطلب الاستقلالية.

السلع والخدمات

10.8 إن قبول السلع والخدمات من عميل قد يكون تهديداً مباشراً لمبدأ الاستقلالية، والقبول بضيافة مبالغ فيها وغير ملائمة يعتبر تهديداً مشابهاً لذلك.

تعليق

يجب أن لا يقبل المحاسب المهني في الممارسة العامة أو زوجته أو أبناءه المعالين أية بضائع أو خدمات من عميل إلا بالطرق التجارية المعتمدة وأن لا تتميز هذه البضائع أو الخدمات عن تلك التي تقدم للآخرين، كما يجب أن لا تقبل الضيافة والهدايا المقدمة عن ما هو متعارف عليه ضمن الأصول المتعارف عليها في المجتمع.

ملكية رأس المال

11.8 من الناحية المثالية يجب أن يكون رأس المال مملوكا بالكامل لمحاسبين مهنيين في الممارسة العامة، على أنه يمكن لأشخاص آخرين أن يمتلكوا جزءا من رأس المال شريطة أن تبقى غالبية رأس المال وحق التصويت بيد المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة.

تعليق

كمبدأ، يجب أن تكون أسهم رأس المال ملك المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة. وإذا كان كل أو جزء من رأس المال مملوكاً للآخرين فقد يصبحون في موقف يؤثرون فيه على أنجاز الخدمات المهنية في الممارسة العامة ومن الممكن أن ينشأ موقف مشابه إذا امتلك المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة منشأة العمل وكان تمويلهم بالاستدانة من الآخرين بطريقة يمكن أن ينشأ عنها تفادي القاعدة الخاصة بملكية رأس المال.

يسمح للمحاسبين المهنيين في بعض البلدان بشكل قانوني أن يعملوا كشركة مساهمة بدون أية قيود خاصة تتعلق بالملكية أو حقوق التصويت لرأس مال الشركة المساهمة، وفي كل الظروف ينبغي وجود متطلبات تشريعية أو أخلاقية للهيئة العضو، والتي ينبغي أن لا تتعارض مع التشريع لتحافظ على استقلالية المحاسب المهني في الممارسة العامة.يجب على الهيئات الأعضاء أن تأخذ في الاعتبار تقديم اقتراحات للحكومة مفادها أن المصلحة العامة أو مصلحة المهنة تكون أفضل عند وجود أو اقتراح تشريعات التي تشترط أن الأكثرية في ملكية رأس المال وحقوق التصويت تبقى للمحاسبين المهنيين في الخدمة العامة.

الشركاء السابقون

12.8 قد يترك الشريك مكتب الممارسة بالاستقالة أو التقاعد أو إنهاء عمله أو بيع المنشأة، وربما يقبل هذا الشريك التعيين مع عميل والذي كان شريكاً سابقاً فيه عندما كان يتم القيام بمهمة تدقيق أو مهمة إصدار تقارير أخرى من قبل المكتب الممارس الذي كان هذا الشريك عضواً سابقاً فيه في هذه الحالات فإن الاستقلالية لن تتأثر.

(أ) أن تدفع المبالغ المستحقة للشريك السابق عن حصته وحقوق تقاعده المكتسبة طبقاً لجدول ثابت بالنسبة لتواريخ الدفع والمبالغ المدفوعة. وبالإضافة إلى ذلك ,فإن المبالغ المطلوبة لا تسبب شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة البقاء كمنشأة مستمرة .

(ب) لا يشارك الشريك السابق في ممارسه العمل أو النشاطات المهنية للمكتب الممارس سواء أكانت مدفوعة الأجر أم لا . ودلائل المشاركة تشمل توفير مساحة مكتب وتوفير المرافق للشريك السابق في المنشأة.

الدعاوى الفعلية ودعاوى التهديد

13.8 إن الدعاوى القضائية والتي تشمل المحاسب المهني في الممارسة العامة والعميل ربما تسبب قلقا بأن العلاقة العادية مع العميل تتأثر إلى الحد الذي قد تضعف به استقلالية وموضوعية المحاسب.

تعليق

إن مبادرة العميل أو غيره باتخاذ إجراءات ضد المحاسب المهني في الممارسة العامة، أو مبادرة المحاسب المهني في الممارسة العامة بالمقاضاة مدعياً على سبيل المثال الغش أو الخداع من قبل المسؤولين في الشركة أو انخفاض مستوى أداء التدقيق لدى العميل من قبل المحاسب يعتبر انه ينقص من الاستقلالية.. مثل هذه المبادرة أو التهديد المعقول ببدء الدعاوى أو إعلان النية بإقامة دعوى ضد المحاسب المهني في الممارسة العامة بخصوص أمور الشركة، أو العكس، قد يضع المحاسب المهني

والشركة في وضع يؤثر على موضوعية المحاسب المهني في الممارسة العامة. هكذا فإن القدرة على وضع تقرير عادل غير متحيز عن بيانات الشركة المالية قد يتأثر. وفي نفس الوقت، فإن وجود هذه الدعوى (أو التهديد بها) ربما يؤثر على رغبة إدارة الشركة بالكشف عن المعلومات ذات العلاقة للمحاسب المهني في الممارسة العامة.

من غير الممكن أن نحدد بدقه النقطة التي تصبح من غير المناسب إن يستمر فيها المحاسب بإعداد التقارير. وعلى كل حال، يجب أن يراعي المحاسب المهني الظروف عندما يتحمل أن يلاحظ الجمهور أن الدعاوى قد تؤثر على استقلالية المحاسب.

التعامل طويل المدى لكبار الموظفين مع عملاء التدقيق

14.8 إن استمرار نفس كبار الموظفين في العمل في مهمة تدقيق لفترات طويلة قد يشكل تهديداً لمبدأ الاستقلالية . وعلى المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يتخذ خطوات لضمان المحافظة على مبدأي الموضوعية والاستقلالية في عملية التدقيق .

تعليق

تأخذ العلاقات المهنية وقتاً حتى تتطور، ولكنها حين تتطور تؤدي عادة إلى زيادة الكفاءة والفاعلية .واستمرار كبار الموظفين في تولي عمليات التدقيق عادة ما يشجع من وجهة نظر العميل والمحاسب المهني في الممارسة العامة.وكما جاء في البند 8-6عن العلاقات الشخصية والعائلية، هناك تخوف من عمل شخص واحد مع عميل تدقيق لمدة طويلة قد يؤدي إلى تكون علاقة حميمة ربما تتحول إلى تهديد الموضوعية والاستقلالية. بالإضافة إلى ذلك، تتأثر مسائل خاصة برقابة الجودة، من ناحية أن المحاسب المهني بسبب علاقته المستمرة قد يعتمد بأكثر مما ينبغي على هذه العلاقة عند قيامه بإجراءات التدقيق وإصدار أحكام بشأن قرارات التدقيق الرئيسية.

وعلى المحاسب المهني في الخدمة العامة أن يتخذ خطوات نحو التغير المنتظم لكبار الموظفين العاملين .وإذا كان التغير غير عملي، وجب وضع إجراءات مراجعة لضمان تحقيق نفس الأهداف. إن توقيت وطبيعة حركة تدوير الموظفين، وخاصة شريك العملية يعتمد على عدة اعتبارات عملية، وهذا التغيير يجب أن يقدم مزيجاً منتظماً من الموظفين الخبيرين والبدلاء وكذلك تغييراً منتظماً,وربما يكون هذا التدوير غير عملي في المكاتب الصغيرة أو عندما يكون هناك تخصص في المهام.

في هذه الحالات يجب تطبيق وسائل المحافظة البديلة، مثل وضع ترتيبات دائمة لاستشارات خارجية مع محاسب مهني ذي خبرة أو أيه خدمة متوفرة تقدمها الهيئة المهنية لهذا الغرض.

القسم 9

الكفاءة المهنية والمسؤوليات بخصوص استخدام غير المحاسبين

1.9 يجب أن يمتنع المحاسبون المؤهلون العاملون في الممارسة العامة عن الموافقة على القيام بخدمات مهنية أن كانوا غير مؤهلين لتنفيذها, ما لم يحصلوا على الاستشارة الكفؤة والمساعدة التي تمكنهم من الأداء المرضي لتلك الخدمات . وإذا لم يمتلك المحاسب المهني الكفاءة لانجاز جزء محدد من الخدمة المهنية عندما يمكن البحث عن الاستشارة الفنية من الخبراء مثل المحاسبين الآخرين والمهنيين الآخرين والمحامين وخبراء إحصاءات التأمين والمهندسين والجيولوجيين المقدرين.

2.9 في هذه الحالات، ومع أن المحاسب المهني يعتمد على كفاءة الخبير الفنية، فلا يمكن افتراض المعرفة بالمتطلبات الأخلاقية بشكل تلقائي. ومادامت المسؤولية النهائية في الخدمة المهنية تبقى مسؤولية المحاسب المهني، فعليه إذن أن يراقب الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي.

3.9 عند الاستفادة من خدمات الخبراء من غير المحاسبين المهنيين، يجب أن يأخذ المحاسب المهني الخطوات ليعرف إن كان هؤلاء الخبراء على معرفة بالمتطلبات الأخلاقية .ويجب أن نولي الاهتمام منذ البداية إلى المبادئ الأساسية في الفقرة (16) من مقدمة قواعد السلوك الأخلاقي. ويجب إن تتسع هذه المبادئ إلى أي مهمة يمكن أن يشارك بها الخبراء.

4.9 أن درجة الإشراف وكمية الإرشاد المطلوبة سوف تعتمد على الأفراد العاملين وطبيعة عملهم . ومن الأمثلة على الإرشاد و الإشراف ما يلي :

- أن نطلب من الأفراد قراءة القواعد الأخلاقية المناسبة.
- أن نطلب تأكيداً خطياً يثبت فهم المتطلبات الأخلاقية.
- تقديم الاستشارة عند نشوء صراعات محتملة.

5.9 يجب أن يكون المحاسب القانوني يقظاً كذلك لبعض متطلبات الاستقلالية المحددة ,وإلى أية مخاطر فريدة للمهمة. تتطلب هذه الحالات اهتماماً خاصاً وإشرافاً/ توجيهاً للتأكد من تلبية المتطلبات الأخلاقية.

6.9 إذا لم يقتنع المحاسب المهني، في أي وقت، أن السلوك الأخلاقي الصحيح يحظى بالاحترام أو يمكن ضمانه، فيجب عدم قبول العملية، أو إذا بدأ تنفيذ العملية، يجب أقافها.

القسم10

الاتعاب والعمولات

1.10 يكون المحاسب المهني في الخدمة العامة، والذي يتولى خدمات مهنية للعميل مسئولا عن تنفيذ تلك الخدمات بأمانة وموضوعية وطبقاً للمعايير الفنية المناسبة . يتم إخلاء المسؤولية بتطبيق المهارة والمعرفة المهنية التي حصل عليها المحاسبون المهنيون بالتدريب والخبرة ومقابل الخدمة المقدمة يستحق المحاسب المهني التعويض.

الاتعاب المهنية

2.10 يجب أن تمثل الاتعاب المهنية انعكاسا عادلاً لقيمة الخدمات المهنية التي تم إنجازها للعميل، مع الأخذ في الاعتبار:

(أ) المهارة والمعرفة المطلوبة لنوع الخدمات المهنية المطبقة.

(ب)مستوى تدريب وخبرة الأفراد اللازمة للعمل في أداء الخدمات المهنية.

(ج)الوقت الضروري الذي يشغله كل شخص ملتزم بأداء الخدمات المهنية .

(د)درجة المسؤولية التي تتطلبها تلك الخدمات.

3.10 يجب أن تحسب الرسوم المهنية على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية . ويجب أن توضع هذه المعدلات على أساس أن الخدمات المقدمة يتم التخطيط لها وإدارتها وضبطها بشكل جيد ,كما يجب أن يأخذوا في اعتبارهم العوامل التي جاءت في الفقرة (2.10),والتي تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية في كل بلد , وعل كل محاسب مهني أثناء الخدمة أن يقرر المعدلات المناسبة.

4.10 يجب أن لا يقدم المحاسب المهني الممارس بياناً يشير فيه إلى أن خدمات مهنية معينة حالية أو مستقبلية سيتم القيام بها مقابل أتعاب محددة أو

مقدرة أو مدى معين من الاتفاق إذا كان من المرجح في وقت تقديم البيان أن هذه الاتعاب سوف تزداد كثيراً ولم يتم إشعار العميل المحتمل بهذا الاحتمال.

5.10 ربما يكون من الضروري احتساب أتعاب محددة مسبقاً عند أداء خدمات مهنية للعميل ، في مثل هذه الحالة ينبغي أن يقدر المحاسب المهني أثناء الخدمة الإتعاب التي يجب أن يأخذها حسب الموارد المذكورة في الفقرة 2.10 إلى الفقرة 4.10.

6.10 يجوز للمحاسب المهني أثناء الخدمة أن يطالب العميل بدفع مبلغ أقل مما دفعه من قبل لخدمة مشابهة.

بشرط أن يكون قد تم احتساب الاتعاب حسب العوامل المشار إليها في الفقرة 2.10 إلى الفقرة 4.10.

تعليق

يجوز أن يحصل المحاسب المهني على عمل بعرض أتعاب أقل من غيره ، وعلى كل حال، يجب أن يدرك المحاسب المهني في الممارسة العامة أن من يحصل على عمل بأتعاب أقل بكثير مما يطلبه محاسب ممارس أخر أو مما يعرضه آخرون بأنه يغامر بترك انطباع بانخفاض الجودة في عمله.

وعليه، عند تحديد الاتعاب للعميل مقابل خدمة مهنية ، فأن على المحاسب المهني أن يتحقق بأنه نتيجة للرسوم التي عرضها فإن:

- لن تضعف جودة العمل وأنه ستبذل العناية اللازمة للامتثال لكافة المعايير المهنية وإجراءات الرقابة المهنية عند أداء هذه الخدمة.
- لن يظلل العميل فيما يتعلق بنطاق الخدمات التي تشملها الإتعاب المعروضة والأساس الذي سيتم بناء عليه تقاضي الاتعاب في المستقبل .

7.10 كما جاء في القفرة 8.8:

لا يجوز تقديم الخدمات المهنية أو عرضها على عميل بدون رسوم ما لم يتم التوصل إلى استنتاجات محددة أو نتائج يتم التواصل إليها، أو أن تكون الرسوم مشروطة، حسب نتائج تلك الخدمات.

تعليق

لا تعتبر الاتعاب مشروطة إذا حددتها المحكمة أو أية سلطة عامة أخرى . أما الرسوم التي يتم تقاضيها على أساس النسبة المئوية أو على أساس مشابه، ما لم تكن مسموحاً بها قانونياً أو وافقت هيئة عضو على قبولها مقابل خدمات مهنية أخرى، فهي تعتبر في هذه الحالة مشروطة.

8.10 إن الفقرات السابقة تتعلق بالرسوم وهي تختلف عن استعاضة

> **يجوز أن يحصل المحاسب المهني على عمل بعرض أتعاب أقل من غيره ، وعلى كل حال، يجب أن يدرك المحاسب المهني في الممارسة العامة أن من يحصل على عمل بأتعاب أقل بكثير مما يطلبه محاسب ممارس أخر أو مما يعرضه آخرون بأنه يغامر بترك انطباع بانخفاض الجودة في عمله**

المصاريف . إن النفقات الإضافية خاصة مصاريف السفر العائدة مباشرة للخدمات المهنية التي أديت لعميل معين يتم تحميلها على ذلك العميل بالإضافة إلى الاتعاب المهنية .

9.10 من مصلحة الطرفين، المحاسب المهني والعميل، أن يكون أساس احتساب الاتعاب شروط دفع أخرى محددة بوضوح يفضل أن يكون ذلك كتابه، قبل بدء العملية لتجنب أي سوء فهم يتعلق بالاتعاب، (لتوضيح أكثر ارجع إلى معيار المراجعة الدولي 210، شروط التكليف بالمراجعة).

العمولات

10.10 أن دفع أو استلام المحاسب المهني للعمولات قد يسئ لمبدأ الموضوعية والاستقلالية، وحسب الفقرة (10.13)، يجب أن لا يدفع المحاسب في الممارسة العامة عمولة من أجل الحصول على عميل، كما ينبغي أن لا يقبل عمولة لتحويل عميل إلى طرف ثالث، كما أنه لا يجوز للمحاسب المهني في الممارسة العامة أن يقبل عمولة إحالة منتجات أو خدمات تعود للآخرين.

11.10 إن دفع واستلام أتعاب الإحالة بين المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة في حالة عدم تنفيذ أية خدمة من المحاسب المحول تعتبر عمولات لغرض الفقرة(10.10).

12.10 قد يدخل المحاسب المهني في الممارسة العامة في ترتيبات لشراء كل أو جزء من مكتب محاسبة تتطلب إجراء دفعات لأفراد عملوا في السابق في المكتب أو دفعات لورثتهم, وهذه الدفعات لا تعتبر عمولات لغرض الفقرة (10.10).

13.10 في البلدان التي يسمح فيها بدفع واستلام العمولات ,سواء بموجب تشريع أو من قبل هيئة عضو, يجب أن تكون العمليات محدودة بالعمليات التي لا تتطلب الاستقلالية , ومع ذلك يجب أن يفصح المحاسب المهني أثناء الخدمة عن كل الحقائق للعميل .

القسم 11

الأنشطة التي لا تتوافق مع ممارسة المحاسبة العامة

1.11 يجب أن لا يرتبط المحاسب المهني أثناء الممارسة , وبنفس الوقت، في عمل أو وظيفة أو نشاط ربما يسيئ إلى أمانته أو موضوعيته أو استقلالية أو إلى السمعة الحسنة للمهنة ولذلك لا تتوافق مع تقديم الخدمات المهنية.

2.11 إن تقديم نوعين أو أكثر من الخدمات المهنية في وقت واحد لا يسيء في حد ذاته إلى الأمانة والموضوعية والاستقلالية.

3.11 أن الارتباط المتزامن بعمل أو وظيفة أو نشاط أخر لا يرتبط بالخدمات المهنية بحيث أن هذا النشاط لا يسمح للمحاسب المهني في الممارسة العامة بالقيام بالعمل المهني بشكل صحيح طبقاً للمبادئ الأساسية الأخلاقية لمهنة المحاسبة بحيث يجب اعتباره متعارضاً مع ممارسة المحاسبة العامة.

القسم 12

أموال العميل

1.12 لا يسمح القانون في بعض البلدان للمحاسب المهني أثناء الممارسة أن يحتفظ بأموال العميل.

وفي بلدان أخرى هناك واجبات قانونية تفرض على المحاسب المهني الذي يحتفظ بتلك الأموال أثناء الممارسة. فلا ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يحتفظ بأموال العميل إن كان هناك سبب للاعتقاد بأنه قد تم الحصول عليها أو أنها سوف تستعمل في أنشطة غير مشروعة.

2.12 يجب على المحاسب المهني أثناء الممارسة ,والذي يوكل إليه بأموال خاصة بالعميل .ما يلي :

(أ) أن يحتفظ بتلك الأموال بشكل منفصل عن أمواله وأموال شركته.

(ب) أن يستعمل تلك الأموال للأغراض المخصصة لها فقط

(ج) أن يكون مستعداً دائما للمحاسبة عن تلك الأموال لأي شخص مخول بالمحاسبة عنها.

3.12 يجب أن يحتفظ المحاسب المهني في الممارسة العامة بحساب مصرفي واحد أو أكثر لأموال العملاء. وقد يشمل حساب البنك هذا الحساب العام للعميل الذي تودع فيه أموال عدد من العملاء.

4.12 أن أموال العميل التي يستعملها المحاسب المهني أثناء الخدمة يجب أن تودع وبدون تأخير في حساب العميل، أو إن كانت على شكل مستندات ملكية أو مستندات ملكية يمكن تحويلها إلى أموال، يجب أن تكون محفوظة من كل استعمال غير مشروع.

5.12 لا تسحب أموال من حساب العميل إلا حسب تعليماته.

6.12 الاتعاب التي يدفعها العميل يمكن أن تسحب من حسابه بشرط أن

يكـون ذلك بعلـم العميـل وموافقته على سحبها.

7.12 أن المدفوعات من حساب العميل يجب أن لا تزيد عن رصيد العميل الدائن.

8.12 إذا تبيـن أن أمـوال العميل بقيت في حسـابه لفترة زمنية، فعلى المحاسب المهنـي أثنـاء الممارسـة وبالاتفـاق مـع العميل، وضع تلك الأمـوال بالفائدة لفترة زمنية معقولة.

9.12 كل الفوائد المكتسبة على أموال العميل يجب أن تودع في حساب العميل.

10.12 يجـب أن يحتفـظ المحاسـب المهنـي فـي الممارسـة العامـة بدفاتـر الحسـابات، لتبين في كل وقت تعاملاتهم مع العملاء بشـكل عام وأمـوال كل عميل فرد بشكل خاص . وينبغي أن يقدم كشف حسـاب إلـى العميل مـرة واحدة كل سـنة على الأقل.

القسم 13

العلاقـات مـع المحاسـبين المهنييـن الآخرين في الممارسة العامة

قبول مهام جديدة

1.13 إن توسعه دائرة العمل ينتج عنه غالبـاً تكوين فـروع أو شـركات تابعة في مواقع لا يمارس فيها المحاسـب الممارس عملـه , في هـذه الحالات يقـوم العميل أو المحاسـب الممارس بالتشـاور مع العميل بالطلب من المحاسـب المستلم يعمل في تلـك المواقـع أن ينفـذ الخدمـات المهنية حسبما هو ضروري لانجاز المهمة.

2.13 ربمـا يحـدث تحويـل الاعمـال فـي مجـال الخدمـات أو المهمـات الخاصة . ومجـال الخدمات التي يقدمها المحاسـب المهنـي أثناء الخدمـة ما زال يتسـع , كما أن المعرفـة اللازمة لخدمة المجتمع تحتاج إلـى مهـارات خاصـة . وحيث أنـه من غير العملـي أن يطلـب من أي محاسـب مهني واحـد فـي الخدمـة الحصـول علـى خبرة خاصة في كل مجالات المحاسبة ,فقد قرر بعض المحاسـبين المهنيين أنه ليس من المناسب ولا المرغوب فيه أن يطوروا داخل شـركاتهم كل مجـالات المهـارات الخاصة المطلوبة.

3.13 يجـب أن يتولـى المحاسـبون المهنيون الخدمـات التي يتوقعون إنجازها بكفـاءة مهنية ,ولـذا فإنه مـن الضروري للمهنة بشـكل عام ولمصلحة عملائهم أن يشجع المحاسبون المهنيون للحصول على النصيحة و الاستشـارة عندمـا يكون ذلك مناسبا ممن هم كفء لتقديمها .

4.13 قـد يتـردد المحاسـب الممارس الـذي لا يتمتـع بمهـارة معينـة أن يحـول عميل إلى محاسـب مهني أخـر يملك تلك المهارة، خشية فقدان عمله الحالي لصالح المحاسـب المهنـي في الممارسـة العامة، ونتيجـة لذلك ربما يحـرم العميل من تلك النصيحة التي يحتاجها.

5.13 يجـب أن تولى رغبات العميل كل الأهمية في اختيار المستشارين المهنيين سـواء كان الأمر يتعلـق بمهارات خاصة أم لا، وعليـه، ينبغـي أن لا يحاول المحاسـب المهني الممارس أن يحد من حرية العميل، وبأي شـكل في اختيار الاستشارة الخاصة وحيثمـا كان ذلـك مناسـباً يجب تشـجيعه على ذلك .

6.13 إن خدمات واستشـارة المحاسـب المهنـي ذات المهارات الخاصة , ربما يمكن الحصول عليها بالطرق التالية:

(أ)من قبل العميل:

1. بعد مناقشـة مسـبقة و استشارة المحاسب الممارس.
2. بنـاء على طلـب أو توصيه محددة من المحاسب الممارس.
3. بدون الرجوع إلى المحاسب الممارس.

(ب) مـن قبـل المحاسـب الممـارس مع مراعاة واجب السرية.

7.13 عندمـا يطلـب مـن المحاسـب المهنـي تقديـم الخدمـات أو الاستشـارة، يجـب الاستفسـار عمـا إذا كان للعميـل المتوقع محاسـب حالي، وفـي حالة وجوده واسـتمراره فـي تقديم الخدمـات المهنية تجـب مراعـاة الإجـراءات الموجـودة فـي الفقرات 13.8 - 13.14. إما إذا أدى التعيين إلـى الحلـول محـل محاسـب مهنـي آخر، فالإجراءات الموجودة في الفقرات 13,15-13.26ينبغي الالتزام بها.

8.13 يجـب أن تقتصـر الخدمـات المقدمـة مـن المحاسـب المسـتلم علـى المهمـة المحـددة التـي تم اسـتلامها من خـلال الإحالة من قبل المحاسـب الحالي أو العميـل , ما لم يطلـب العميل خلاف ذلك، وعلى المحاسب المستلم أيضاً واجب اتخاذ الخطـوات المعقولة لدعم العلاقات الحالية للمحاسـب الحالي مع العميـل ,ويجب عليه عدم انتقـاد الخدمـات المهنية للمحاسـب الحالي بـدون منح فرصة للأخيـر لتقديم كافة المعلومات المناسبة .

9.13 إذا طلـب العميـل من المحاسـب المسـتلم أن يتولى مهمـة تختلف بوضوح

عمـا يقوم به المحاسـب الممارس الحالي أو عما جاء بالتحويل من المحاسـب الحالي أو العميـل فيجـب اعتبـاره طلبـاً منفصلاً لتقديـم الخدمـة أو الإرشـاد . وقبل قبول أيـه تعيينات من هذا النـوع ينبغي أن يبلغ المحاسـب المسـتلم العميـل بالالتزامـات المهنية التي تتطلب الاتصال مع المحاسب الحالـي، و يجـب أن يقوم بذلـك في الحال ويفضل أن يتم ذلك خطياً, موضحاً أسلوب العميل وطبيعـة ذلك الطلـب والبحث عن كل المعلومـات ذات الصلة والضرورية ,إن وجدت , لتنفيذ تلك المهمة.

10.13فـي بعـض الأحيـان قـد يصر العميل على عدم إعلام المحاسـب الحالي، وفي هذه الحالة ينبغي أن يقرر المحاسـب المسـتلم فيمـا إذا كانـت الأسـباب التـي يقدمهـا العميل مقبولـة أم لا . وفي غياب ظـروف خاصة، فـإن مجرد عـزوف العميل عـن الاتصال مع المحاسـب الممـارس لن يكون سبباً مقبولاً

11.13على المحاسب المستلم أن :

(أ) يلتـزم بالتعليمـات التي يسـلمها من المحاسب الممارس أو العميل إلى الحد الـذي لا يتناقـض فيه مـع المتطلبات القانونيـة ذات العلاقـة أو المتطلبات الأخرى .

(ب) أن يضمن، إذا كان ذلك عملياً ، إبلاغ المحاسـب الممارس بالطبيعة العامة للخدمات المهنية التي تم تنفيذها.

12.13 عندما يوجد محاسبان مهنيان أو أكثر في الممارسـة العامة ينفذان خدمات مهنية للعميل المعني فمن المناسب إعلام المحاسـب المهني ذو العلاقـة فقط وذلك يعتمـد على الخدمـات المحـددة التي يتم أداؤها.

13.13 علـى المحاسـب الحالي,حيثمـا كان مناسباً، وبالإضافة إلى إصدار تعليمات تتعلـق بالاعمال المحولة، يجـب أن يبقى على اتصـال مع المحاسـبين المسـتلمين وأن يتعـاون معهم بكل طلبات المسـاعدة المعقولة.

14.13عندما يتم الطلب من المحاسب المهني - غير المحاسب الحالي- إبداء الرأي أو المشـورة حول تطبيق معايير محاسـبة ومراجعـة وتقاريـر ومعايير أخـرى خاصة بمجـالات أو عمليـات محـددة بعينهـا فإن المحاسـب المهنـي يجـب أن يكـون واعياً لإمكانيـة أن ينتج عـن الرأي الـذي يبديه ضغـط غير لازم على حكـم أو موضوعية المحاسب , فالرأي الذي يتم أعطاءه ويكون غير مستند إلى حقائق كاملة أو صحيحة قد يسـبب صعوبات للمحاسب المستلم إذا ثار حول ذلك الرأي خلاف أو اعتراض أو إذا تم تعيين المحاسـب المستلم في وقت لاحق، وبناء على ذلك فإن المحاسب المهني يجب أن يعمـل على أن تخفيـض مخاطر إعطاء مشورة غير مناسبة وذلك من خلال التأكد

أنه قد اطلع على جميع المعلومات اللازمة، وعند وجود طلب لإبداء الرأي في الحالات المذكورة أعلاه فأن ذلك يتطلب الاتصال مع المحاسب الحالي، ومن المهم أن يقوم المحاسب الحالي بإذن من العميل بتزويد المحاسب المستلم بجميع المعلومات المناسبة المطلوبة عن العميل، وكذلك بموافقة العميل يجب أن يعطي المحاسب المستلم نسخة من التقرير النهائي إلى المحاسب الحالي، فإذا لم يوافق العميل هذه الاتصالات فأن المهمة في العادة يجب أن لا يتم تنفيذها أو قبولها.

استبدال المحاسب المهني في الخدمة

15.13 إن لأصحاب العمل حق بلا منازع باختيار مستشاريهم المهنيين، وأن يتحولوا إلى غيرهم إذا ما أرادوا ذلك لحماية المصالح المشروعة للمالكين، ومن الضروري أيضاً أن يكون من حق المحاسب المهني الذي يطلب منه أن يحل محل محاسب مهني آخر أن يتأكد من وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبوله ذلك التعيين ولن يتم ذلك بفاعلية بدون اتصال مباشر مع المحاسب الحالي، وبدون طلب محدد فلن يتطوع المحاسب الحالي بتقديم المعلومات عن أحوال العميل.

16.13 تتيح الاتصالات للمحاسب المهني في الممارسة العامة أن يتأكد مما إذا كانت الظروف التي يقترح فيها إجراء تغيير في التعيين تسمح بقبول التعيين بالشكل المناسب، وكذلك ما إذا كانت هناك رغبة لتولي العملية، إضافة إلى ذلك يساعد هذا الاتصال للمحافظة على العلاقات المتوافقة التي يجب أن تتوفر بين جميع المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة الذين يعتمد عليهم العملاء من أجل المشورة والمساعدة المهنية.

17.13 أن مدى قدرة المحاسب الحالي على مناقشة أمور العميل مع المحاسب المهني المقترح تعتمد على :

(أ) حصوله على موافقة العميل,

(ب) المتطلبات القانونية أو الأخلاقية التي تتعلق بالإفصاح عن المعلومات والتي تختلف باختلاف البلدان.

18.13 يجب أن يتعامل المحاسب المهني المعين بأقصى درجات السرية وأن يعطي الاعتبار المناسب لأية معلومة يقدمها المحاسب الحالي.

19.13 قد تشير المعلومات التي يقدمها المحاسب الممارس على سبيل المثال إلى أسباب مزعومة يقدمها العميل من أجل التغيير ولكنها لا تطابق الحقيقة .وربما تكشف أن اقتراح تغيير المحاسب المهني كان لان المحاسبين الحاليين متمسكون بمراكزهم وينفذون بشكل صحيح مهام المحاسب المهني رغم الاعتراض أو التهرب في مناسبة نشأ فيها خلافات هامة في المبادئ أو الممارسة مع العميل.

> **" من حق المحاسب المهني الذي يطلب منه أن يحل محل محاسب مهني آخر أن يتأكد من وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبوله ذلك التعيين**

20.13 فائدة الاتصالات بين الإطراف :

(أ)حماية المحاسب المهني من قبول التعيين في ظروف لا يعرف فيها كل الحقائق ذات الصلة.

(ب) حماية أقلية المالكين في المنشأة الذين لا يعرفون تماماً كل ظروف التغيير المقترحة.

(ج) حماية مصالح المحاسب الحالي عندما يكون التغيير المقترح ناجم عن التدخل أو محاولة التدخل في واجبات المحاسب الممارس ليعمل كمهني مستقل.

21.13 قبل الموافقة على التعيين الذي يتضمن تكرار الخدمات المهنية التي ينفذها حتى الآن محاسب مهني آخر,على المحاسب المهني المرشح للتعيين أن :

(أ) التأكد من أن العميل المتوقع قد كشف للمحاسب الحالي عن التغيير المقترح وأعطاه إذن ، ويفضل أن يكون ذلك خطياً، ليناقش أمور العميل بشكل كامل وبحرية تامة مع المحاسب المهني المرشح.

(ب) عندما يقتنع بالجواب المقدم من العميل المتوقع، يطلب الإذن بالاتصال مع المحاسب الحالي، وإذا رفض ذلك الطلب ولم يحصل على الإذن المشار إليه الفقرة (أ) أعلاه فعلى المحاسب المهني المرشح أن يرفض التعيين في غياب الظروف الاستثنائية والمعرفة التامة، وما لم يكن هناك رضى بالحقائق الضرورية .

(ج) عند استلام الموافقة عليه أن يسأل المحاسب الحالي، ويفضل أن يكون ذلك خطياً، أن :

1. يقدم معلومات عن أية أسباب مهنية ينبغي أن تكون معروفة " قبل أن يقرر قبول أو رفض التعيين.
2. أن يقدم كل التفاصيل الضرورية التي تساعده على اتخاذ القرار.

22.13 على المحاسب الحالي عند إجراء الاتصال المشار إليه في الفقرة 21.13 (ج) ما يلي :

(أ) الإجابة ,ويفضل أن يكون ذلك خطياً، وبيان ما إذا كانت هناك أية أسباب مهنية توجب عدم قبول المحاسب المهني في الممارسة العامة للتعيين.

(ب) إذا تبين وجود مثل تلك الأسباب أو أية أمور أخرى كان من الواجب الإفصاح عنها، أن يتأكد من أن العميل قد أعطى الإذن بإعطاء تفاصيل تلك المعلومات للمحاسب المهني المرشح، وإذا لم يحصل على ذلك الإذن يجب أن يقدم المحاسب الحالي تقريراً بذلك إلى المحاسب المهني المرشح.

(ج) عند أخذ موافقة العميل عليه أن يفصح عن كل المعلومات التي يطلبها المحاسب المهني المرشح ليتمكن من تقرير ما أذا كان يقبل التعيين أم لا، وأن يناقش بحرية تامة مع المحاسب المهني المرشح كل الأمور المتعلقة بذلك التعيين التي يجب أن يعرفها المحاسب المهني المرشح.

23.13 إذا لم يستلم المحاسب المهني المرشح الجواب من المحاسب الحالي خلال وقت معقول مع عدم وجود أسباب للاعتقاد بوجود أية ظروف استثنائية تحيط بعملية التغيير, يجب على المحاسب المهني المرشح أن يتصل مع المحاسب الحالي بوسيلة أخرى، وإن لم يحصل على جواب مرض، بهذه الطريقة يجب أن يرسل المحاسب المهني المرشح رسالة أخرى يذكر فيها افتراض عدم وجود سبب مهني يمنع قبول التعيين مع وجود النية لذلك.

24.13 إن حقيقة أنه قد توجد أتعاب مستحقة للمحاسب الحالي ليست سبباً مهنياً يمنع محاسباً مهنياً آخر من قبول التعيين .

25.13 يجب أن ينقل المحاسب الحالي في الحال إلى المحاسب المهني الجديد جميع ملفات وأوراق العميل الموجودة لدى المحاسب الحالي بعد التغيير في التعيين ويجب إن يخبر العميل بذلك ما لم يكن للمحاسب المهني الحق القانوني بحجزها.

26.13 تطلب مؤسسات معينة لأسباب تشريعية أو غيرها تقديم عروض أو عطاءات مثل عطاءات التنافس في مجال الخدمة المهنية التي يقدمها المحاسبون المهنيون . وبناء على إعلان عام لتقديم العروض، على المحاسب المهني إذا كان سينجم عن التعيين استبدال محاسب مهني آخر أن يذكر في العرض أو العطاء أنه قبل القبول يطلب الاتصال بالمحاسب المهني الأخر بحيث يمكن عمل استفسارات بشأن ما إذا كانت هناك أسباب مهنية لوجوب عدم قبول التعيين، وإذا كان العرض أو العطاء ناجحاً يجب عندئذ الاتصال بالمحاسب الحالي.

القسم 14
الاعلان والترويج

1.14 سواء كان الإعلان " والترويج" مسموحاً به أم لا للمحاسبين المهنيين الافراد فهو من اختصاص الهيئات الأعضاء ليكون قرارها بناء على ظروف اقتصادية أو اجتماعية أو قانونية لكل بلد.

2.14 عندما يسمح بالإعلان والترويج يجب أن يكون الهدف منه إعلام الجمهور بطريق موضوعية أمينة ملائمة و صادقة، لكن الترويج بالإكراه والمضايقة أمر ممنوع.

3.14 من الأمثلة على النشاطات التي لا تتطابق عن المعايير السالفة ما يلي :

(أ) إعطاء توقعات زائفة وخادعة وغير صادقة عن نتائج مطلوبة.

(ب)ما يتضمن القدرة على التأثير على المحاكم والوكالات المنظمة والهيئات المشابهة.

(ج) يتضمن بيانات المديح الذي لا يقوم على حقائق مؤكدة.

(د) عمل مقارنات مع محاسبين مهنيين آخرين.

(هـ) يتضمن توصيات بالتقدير أو مصادقات.

(و) يتضمن أي تمثيل آخر قد سبب عدم فهم أو خداع الشخص العادي.

(ز)عمل ادعاءات زائفة عن كونه خبير أو اختصاصي في مجال محاسبي معين.

4.14 يجب أن لا يحاول المحاسب المهني في البلد الذي يسمح بالإعلان أن يحصل على فائدة من الإعلان في الصحف والمجلات المنشورة والموزعة في بلد يمنع الإعلانات ,وبالمثل المحاسب المهني في بلد يمنع نشر الاعلام يجب أن لا يعلن في جريدة أو مجلة منشورة في بلد تسمح بالإعلان.

5.14 عندما يخرق المحاسب المهني الشروط الواردة في الفقرة السابقة (14-4) في نشاطاته وأعماله خارج حدود الدولة، يجب أن يتم الاتصال بين الهيئة العضو في البلد الذي وقعت فيه المخالفة والهيئة العضو في البلد الأصلي للمحاسب المهني لاطلاعها على تلك المخالفات.

6.14 من الواضح أن من المرغوب فيه أن يدرك الجمهور مدى الخدمات التي يوفرها المحاسب المهني، وعليه فلا اعتراض على قيام هيئة عضو بإيصال هذه المعلومات إلى الجمهور على أساس مؤسسي أي باسم هيئة العضو.

الدعاية من قبل المحاسب المهني في بيئة لا تسمح بالإعلان.

7.14عندما يمنع الإعلان، تصبح الدعاية مقبولة من قبل المحاسب المهني بشرط:

(أ) أن يكون هدفها هو إبلاغ الجمهور أو

> "عندما يسمح بالإعلان والترويج يجب أن يكون الهدف منه إعلام الجمهور بطريق موضوعية أمينة ملائمة و صادقة، لكن الترويج بالإكراه والمضايقة أمر ممنوع

قطاعات أخرى من الشعب بما يهمهم من حقائق بطريقة ليست زائفة أو مضللة أو خادعة.

(ب) أن تكون الدعاية بطريقة لائقة.

(ج)تكون محترمة مهنية.

(د) أن يتجنب التكرار والإشهار بطريقة غير لائقة لاسم المحاسب المهني.

14.8 إن الأمثلة التالية هي توضيح للظروف التي تكون فيها الدعاية مقبولة والأمور المتصلة التي يجب أخذها في الاعتبار وذلك خضوعا لمتطلبات الفقرة السابقة.

التعيينات والمكافآت

إن من مصلحة الجمهور ومهنة المحاسب أن يكون أي تعيين أو نشاط أخر للمحاسب المهني في مسألة ذات أهمية وطنية أو محلية أو منح أي امتياز للمحاسب المهني أن يحظى بدعاية وأن يتم ذكر عضو الهيئة المهنية، على أنه يجب على المحاسب المهني عدم استغلال أي من التعيينات أو الأنشطة السابقة للمنفعة المهنية الشخصية .

سعى المحاسبين المهنيين للبحث عن عمل مهني

ربما يخبر المحاسب المهني الجهات المعنية بأي وسيلة إعلامية انه يبحث عن شريك أو عمل براتب في مجال المحاسبة ,على انه لا يجوز للمحاسب المهني أن يعلن عن عمل بعقد من الباطن بطريقة يمكن تفسيرها بأنه يسعى للحصول على مهني .ويمكن الإعلان البحث عن عقد من الباطن أن يكون مقبولا إذا جاء الإعلان في نشرة محاسبية متخصصة فقط.بشرط أن لا يذكر فيها اسم المحاسب المهني وعنوانه وهاتفه . وقد يكتب المحاسب المهني خطاباً لعمل اتصال مباشر مع محاسب مهني أخر عند البحث عن وظيفة أوعمل مهني.

الأدلـــــة

يمكن ذكر اسم المحاسب المهني في دليل بشرط أن لا يعتبر الدليل نفسه أو البيانات الواردة فيه دعاية وترويجا للأسماء الواردة في الدليل، ويجب أن تقتصر البيانات على الاسم والعنوان ورقم الهاتف والوصف المهني وأية معلومات أخرى تساعد مستعمل الدليل على إجراء اتصال مع الشخص المعني, المؤسسة التي تتعلق فيها تلك البيانات.

الكتب والمقالات والمقابلات والمحاضرات والظهور التلفزيوني والإذاعي

إن من حق المحاسبين الذين يؤلفون الكتب عن الموضوعات المهنية أن يضعوا أسماءهم ومؤهلاتهم المهنية واسم المؤسسة التي يعملون بها, ولكن عليهم عدم ذكر أية معلومات عن الخدمات التي تقدمها تلك المؤسسة كما تنطبق شروط مماثله عن مشاركة المحاسب المهني في محاضرة أو مقابله أو برنامج تلفزيوني أو إذاعي حول موضوع مهني .على أنه ما يكتبه أو يقوله المحاسب المهني يجب أن لا يكون موضع ترويج ودعاية لنفسه أو مؤسسته ,ولكن وجهة نظر مهنية لموضوع البحث ,والمحاسبون المهنيون مسؤولين عن بذل أقصى جهدهم ليثبتوا أن ما يقدم للجمهور يتمثل لهذه المتطلبات.

الدورات التدريبية والندوات ...الخ

قد يدعو المحاسب المهني العملاء أو العاملين أو المحاسبين المهنيين الآخرين لحضور دورات تدريبية أو ندوات تعقد لمساعدة الموظفين، ويجب أن لا يدعى إليها أناس آخرون بإستثناء طلبات الحضور الخاصة ويجب أن لا تمنع تلك المتطلبات المحاسبين المهنيين من تقديم خدمات التدريب للهيئات المهنية الأخرى والمؤسسات والمعاهد العلمية التي تعقد دورات لأعضائها وللجمهور. على أنه يجب عدم إبراز اسم المحاسب المهني بأكثر من اللازم في أيه كتيبات أو وثائق متعلقة بذلك.

الكتيبات والوثائق التي تحتوي على معلومات فنية

من الممكن إصدار الكتيبات والوثائق التي تحمل اسم المحاسب المهني وتعطي معلومات فنية لمساعدة العاملين أو العملاء أو المحاسبين المهنيين الآخرين . بينما لا تصدر هذه الكتيبات أو الوثائق إلى آخرين فيما عدا بالنسبة للطلبات الخاصة بذلك.

توظيف العاملين

تنشر إعلانات التوظيف الحقيقة بأي وسيلة إعلام يظهر فيها عادة إعلانات التوظيف المماثلة ,ومن الممكن أن يظهر في الإعلان مواصفات العمل وبعض التفاصيل لبعض الخدمات التي يقدمها المحاسب المهني للعملاء ولكن بدون عناصر الدعاية والترويج أو إدعاء تقديم خدمات مميزة تفوق خدمات المحاسبين الآخرين كحجم العمل وحجم المؤسسة.

وتعتبر النشرات التي توجه للمدارس أو مؤسسات التعليم الأخرى لإبلاغ الطلاب والخريجين عن فرص العمل في هذه الهيئة

والخدمات المقدمة للجمهور طريقة مهنية.

ومن الممكن أن يسمح بذلك على نطاق واسع لقسم من صحيفة مخصصة لإعلانات الوظائف أكثر مما نسمح بذلك في مكان بارز في صحيفة أخرى، على أساس انه من غير المحتمل أن يستعمل عميل تلك الوسيلة الإعلانية لأختيار مستشار مهني.

كتيبات وأدلة الشركة يمكن للمحاسب المهني الممارس أن يقدم لعملائه أو لغير عملائه بناء على طلب منهم:

(أ) لمحة فعلية أو مصاغة بشكل موضوعي للخدمات المقدمة.

(ب) دليل يبين أسماء الشركاء وعناوين المكاتب وأسماء وعناوين الشركات الزميلة والمراسلين.

القرطاسية ولوحات الأسماء

يجب أن تكون قرطاسيه المحاسب المهني في الممارسة العامة بمستوى مهني مقبول وتتوافق مع متطلبات القانون والهيئة العضو المعنية، فيما يتعلق بأسماء الشركاء والمشاركين والآخرين الذين يشاركون في العمل واستعمال الأوصاف المهنية، وكذلك البلاد أو المدن التي يتم تمثيل المنشأة فيها، وكذلك الشعارات ...الخ. إن تسمية أية خدمات يقدمها المحاسب بأنها ذات طبيعة اختصاصية يجب منعها، ويجب تطبيق أحكام مماثله حيثما يكون ذلك ممكنا على لوحات الأسماء.

إعلانات الصحف

يمكن استعمال الصحف المناسبة والمجلات لإبلاغ الجمهور عن تأسيس منشأة جديدة، أو عن تغيير في شراكة المحاسبين المهنيين، أو عن أي تعديل في عنوان المنشأة. يجب إن تكون هذه الإعلانات محدودة بعبارات تبين الحقائق وأن نولي اهتماماً" باختيار المكان المناسب لتوزيع المجلة والعدد. نشر إسم المحاسب المهني الممارس في وثيقة يصدرها العميل

عندما يقترح عميل أن ينشر تقريرا لمحاسب مهني في الممارسة العامة، يتناول شؤون الاعمال الحالية للعميل أو يتعلق بإنشاء مشروع أعمال جديد, فإن على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يتخذ الخطوات اللازمة لضمان أن النطاق الذي يجب أن ينشر به التقرير لن يؤدي إلى تضليل الجمهور فيما يتعلق بطبيعة ومعنى التقرير، وفي هذه الحالات يجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يعلم العميل بوجوب الحصول على الإذن قبل القيام بنشر هذه الوثيقة .

وتنطبق نفس الاعتبارات على وثائق أخرى من المقترح إصدارها من قبل العميل وتحتوي على أسم المحاسب المهني في الممارسة الذي يعمل بصفة مهنيه مستقلة، إن هذا لا يمنع من إدراج أسم المحاسب المهني الممارس في التقرير السنوي للعميل .

عندما يرتبط المحاسب المهني في الممارسة العامة بإمكاناته الخاصة أو يتولى وظيفة في مكتب أو مؤسسة يمكن لتلك المؤسسة استعمال اسم المحاسب المهني ووضعه المهني على أوراقها الرسمية ومستنداتها الأخرى كما انه على المحاسب المهني أن يتأكد من أن هذه المعلومات لا تستعمل بطريقة تدفع الناس إلى الاعتقاد بأن له علاقة مع المؤسسة بصفة مهنية مستقلة .

> **“ على المحاسبين المهنيين المستخدمين واجب الولاء لأصحاب أعمالهم ولمهنتهم, وقد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما ,ويجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة و الأخلاقية لمؤسسته،**

الجزء (ج) - ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين

تحتوي الأقسام على إرشادات تتعلق بشكل خاص بعمل المحاسبين المهنيين العاملين في مجال الصناعة أو التجارة أو القطاع العام أو التعليم يتناول الأمور الخاصة، على المحاسبين الموظفين في الممارسة العامة أن يعلموا أنهم ربما يجدون المبادئ المذكورة أدناه تنطبق أيضاً على ظروفهم الخاصة . وإذا كان المحاسبون المهنيون المستخدمون في شك حول انطباق أي دليل خاص، فعليهم طلب المساعدة من هيئتهم المهنية.

القسم 15
تعارض الولاء

1.15 على المحاسبين المهنيين المستخدمين واجب الولاء لأصحاب أعمالهم ولمهنتهم ,وقد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما ، ويجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة و الأخلاقية لمؤسسته، وتطبيق القواعد و الإجراءات التي تدعمها، على أنه لا يسمح للموظفين قانونا بما يلي:

(أ) أن يخرقوا القانون.

(ب) أن يخرقوا قواعد ومعايير مهنتهم.

(ج) أن يكذبوا أو يضللوا، (ولو بالصمت)، العاملين كمدققين لصاحب العمل.

(د) أن يضعوا أسماءهم أو يرتبطوا ببيان لا يمثل الحقائق.

2.15 إن اختلاف وجهات النظر حول الحكم الصحيح على المحاسبة أو الأمور الأخلاقية يجب إن يبدأ ثم ينتهي داخل مؤسسة المستخدمين، وبداية يتم حله مع المسئول المباشر للموظف وحيث يبقى خلاف حول مسألة أخلاقية هامة فيتم حل الاختلاف لدى مستويات الإدارة العليا أو المدراء غير التنفيذيين.

3.15 إذا لم يستطع المحاسبون المهنيون الموظفون حل أية قضية مادية تتعلق باختلاف بين أصحاب العمل والمتطلبات المهنية، وبعد استنفاد كل الوسائل، لا يبقى أمامهم خيار آخر سوى الاستقالة . وعلى العاملين أن يثبتوا أسباب ذلك لصاحب العمل، ولكن واجبهم بالسرية عادة يمنعهم من توصيل القضية للآخرين، (ما لم يكن ذلك مطلباً قانونياً ومهنياً).

4.15 لمزيد من الإرشادات بشأن الاعتبارات ذات العلاقة انظر القسم 2- حل الصراعات الأخلاقية

القسم16
دعم الزملاء المهنيين

1.16 يجب على المحاسب المهني، وبشكل خاص الذي له سلطة على غيره إعطاء الاهتمام اللازم لحاجتهم إلى التطوير وإمكانية اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية، ويجب عليه التعامل مع الاختلافات في الآراء بطريقة مهنية .

القسم17
الكفاءة المهنية

1.17 قد يطلب من المحاسب المهني الذي يعمل في الصناعة أو التجارة أو القطاع العام أو التعليم أن يقوم بمهام هامة، وليس لديه التدريب الكافي والخبرة بها، فعلى أن لا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها، وعليه أن يلتمس المساعدة من خبير آخر حيثما كان ذلك مناسبا.

القسم 18
عرض المعلومات

1.18 من المتوقع أن يعرض المحاسب المهني المعلومات المالية بشكل كامل وبأمانة وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح.

2.18 يجب على المحاسب المهني الاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية بطريقة تصف بوضوح تام طبيعة المعاملات التجارية الحقيقة، والموجودات أو المطلوبات، وأن يصنف ويسجل القيود بطريقة صحيحة وفي موعدها . كما أنه على المحاسبين المهنيين عمل كل شئ ضمن إمكاناتهم لضمان ذلك.

الإلية المتفق عليها بين مصلحة الضرائب والاتحاد العام للغرف التجارية والصناعية بشان تنفيذ قانون الضريبة العامة على المبيعات ووضع المعالجات والية التنفيذ لاستيفاء الضريبة على القيمة المضافة لمختلف مراحل بيع السلع ابتدأ من 2009/9/1م

أولاً : فئة المستوردين من مكلفي القطاع التجاري

1. يتم احتساب ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة على كافة السلع المستوردة الخاضعة للضريبة بواقع (5٪ ضريبة مبيعات + 5٪ ضريبة قيمة مضافة) وذلك من أجمالي القيمة الحقيقية (سيف) + الرسوم الجمركية + الرسوم والعوائد الأخرى ويتم تحصيلها في المنافذ الجمركية بنفس إجراءات تحصيل الرسوم الجمركية .

2. يستثنى من آلية الاحتساب الموضحة في البند (1) أعلاه مكلفي القطاع التجاري الملتزمين بتقديم اقراراتهم الضريبية وفقا لأحكام القانون وعلى أساس فواتير بيع صادرة بمبيعاتهم الفعلية والحقيقية وذلك من خلال الأتي :

احتساب الضريبة عند الاستيراد بواقع (5٪) من القيمة الحقيقية (سيف) + الرسوم الجمركية + الرسوم والعوائد الأخرى .

احتساب ضريبة المبيعات المستحقة على مبيعاتهم الفعلية من واقع فواتير البيع الصادرة بواقع (5٪) من أجمالي قيمة المبيعات والإقرار عنها وتوريدها للإدارة الضريبية بعد خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات.

الالتزام بتقديم الاقرارت الضريبية شاملا القيمة المضافة إلى الإدارة الضريبية على النموذج (10/ض.ع.م) المعد لهذا العرض بصورة شهرية وذلك في موعد أقصاه (21) يوم من الشهر التالي عن الشهر السابق .

في حالة عدم الالتزام بإصدار الفواتير أو تقديم الإقرارات بصورة منتظمة سوف يتم احتساب الضريبة وفقا للاحتساب المحددة في البند (1) أعلاه .

3. مكلفي القطاع التجاري المتخلفين عن تقديم اقراراتهم الضريبية (كليا أو جزئيا) عن الفترة 12/15/ 2006م الى 2009/8/31م يتوجب عليهم احتساب الضريبة على القيمة المضافة والإقرار عنها وتوريدها للإدارة الضريبية وذلك بواقع (3٪) من قيمة البيان الجمركي (سيف) + الرسوم الجمركية .

4. على مكلفي القطاع التجاري الذين قاموا بتقديم اقراراتهم الضريبية عن الفترة من 2009/1/1 وحتى 31/ 2009/8م وفقا للآلية السابقة سرعة المبادرة لتصحيح اقراراتهم الضريبية المقدمة واحتساب ضريبة القيمة المضافة من تلك الفترة بواقع (3٪) من القيمة الجمركية (سيف) + الرسوم الجمركية مع مراعاة خصم الفروق المدفوعة للإدارة الضريبة من واقع اقراراتهم المقدمة عن تلك الفترة على أن يتم تصحيح تلك الإقرارات في موعد أقصاه 2009/10/21م .

ثانيا: فئة المكلفين المنتجين والمصنعين للسلع المنتجة محليا

1. يتم احتساب ضريبة المبيعات على كافة السلع المنتجة محليا الخاضعة للضريبة شاملة الضريبة على القيمة المضافة لمختلف مراحل البيع (الجملة والتجزئة) وذلك لمرة واحدة و بواقع (6٪) من قيمة السلعة بسعر بيع المصنع على أساس (5٪) ضريبة المبيعات + (1٪) ضريبة القيمة المضافة) .

2.الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية شاملة الضريبة على القيمة المضافة بصورة شهرية على النموذج (10/ ض.ع.م) المعد لهذا العرض وفي موعد أقصاه (21) يوم من الشهر التالي عن الشهر السابق .

3.في حاله عدم الالتزام بتقديم الإقرارات أو سداد الضريبة في الموعد القانوني سيتم ابلاغ مصلحة الجمارك بعدم الإفراج عن مدخلات الإنتاج المستوردة .

قراءات ضريبية (مسلسلة)

تابع قانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته

الباب الثامن
الإخطارات

مادة (27) : وسيلة التبليغ :-

الاخطار هو الوسيلة الرسمية لإعلام المسجل والمكلف بكافة الاعمال الإجرائية المنصوص عليها في هذا القانون .. وتحدد اللائحة التنفيذية شكل وبيانات الاخطار.

مادة (28) : طرق تبليغ الاخطارات :-

أ- يخطر الشخص المسجل والمكلف بالضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون باحدى الطريقتين التاليتين :-

1. عن طريق التبليغ الإداري وذلك على مقر المنشأة أو محل الاقامة الثابت أو المحل الذي اختاره الشخص المسجل وحدده .
2. عن طريق البريد المسجل بعلم الوصول إلى آخر عنوان معروف ومسجل بالمصلحة... ويكفي لاثبات التبليغ على هذا الوجه تسجيل الاخطار بالبريد حاملاً العنوان الصحيح للشخص المسجل ما لم يرجع الاخطار غير مبلغ .

ب- يعتبر الاخطار قد وقع تسليمه صحيحاً ومنتجاً لكافة اثاره القانونية ولو رفض الشخص المسجل استلامه.

مادة (29) : تسليم الإخطارات : -

في حالة رفض المسجل إستلام الإخطار أو إغلاق المنشأة وغياب صاحبها وتعذر إعلان المكلف بالاخطار باحدى الطرق المذكورة في المادة (28) من هذا القانون يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفي المصلحة يوقع عليه عاقل الحارة أو قسم الشرطة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المنشأة بحسب الاحوال ، وينشر الاخطار مع المحضر في لوحة الإعلان بالمصلحة، ولا يتم الإعلان في اللوحة المذكورة إلا بعد إنتقال مندوب المصلحة إنتقالاً فعالياً الى مقر المنشأة وإجراء التحريات اللازمة للتثبت من الغلق أوعدم الوجود أو الرفض.

الباب التاسع
تحصيل الضريبة والغرامات المستحقة

مادة (30) : تحصيل الضريبة من واقع الإقرارات : -

على الشخص المسجل سداد الضريبة من واقع الإقرارات المقدمة إلى المصلحة عن السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة بعد إحتسابها وفقاً لأحكام المادة (31) من هذا القانون في ذات مواعيد تقديمها المنصوص عليها في هذا القانون طبقاً للقواعد والإجراءات المحددة باللائحة التنفيذية .

مادة (31) : إحتساب الضريبة :-

إذا كانت الضريبة المستحقة من قبل شخص مسجل في فترة ضريبية تزيد عن المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق له خصمها وفقاً لأحكام هذا القانون فعليه سداد تلك الزيادة إلى المصلحة أما إذا كانت الضريبة تساوي أو تقل من المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق له خصمها وفقاً لأحكام هذا القانون فلا يكون الشخص المسجل ملزماً بتوريد أي ضريبة إلى المصلحة عن تلك الفترة الضريبية ، ومع ذلك يجب أن يقدم المسجل الإقرار الضريبي .

مادة (32) : تحصيل الضريبة من واقع تعديل الاقرارات أو تقدير الضريبة : -

تحصل الضريبة من واقع تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة للسلع أو الخدمات المحلية في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون متى أصبح الربط نهائياً .

مادة (33) : غرامة التأخير : -

أ- مع مراعاة أحكام هذا القانون وفي حالة إخلال المسجل بمواعيد تقديم الاقرار في المدة المحددة تستوفي منه غرامة تأخير بواقع (2٪) أثنين في المائة من قيمة الضريبة الغير مدفوعة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف أو جزء منه وبما لا يتجاوز (20٪) عشرين في المائه من الضريبة المستحقة ، وتنسب الغرامة حسب عدد الاشهر التي تأخرت فيها الضريبة لدى المسجل ويتم تحصيل الغرامة بذات إجراءات تحصيل الضريبة .

ب- إذا لم تدفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرارات وكذلك الناتجة عن تعديل الإقرارات أو من واقع تقدير الضريبة النهائي خلال المدد والمواعيد المنصوص عليها في هذا القانون يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي (1٪) واحد في المائه من مقدار الضريبة الغير مدفوعة عن كل شهر تأخير أو جزء منه .

مادة (34) : تحصيل الضريبة على السلع والخدمات المستوردة : -

أ- باستثناء مدخلات الإنتاج والسلع الرأسمالية الخاصة بالإنتاج (آلات ومعدات) للمصنعين المسجلين الذين يمسكون سجلات وحسابات منتظمة ، تؤدى الضريبة على السلع المستوردة قبل الإفراج عنها من

الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لتحصيل الرسوم الجمركية وعلى مصلحة الجمارك أن لا تفرج عن هذه السلع إلا بعد سداد الضريبة المستحقة عليها .

ب- تؤدى الضريبة على الخدمات المستوردة وقت سداد قيمتها ويلزم بالإقرار عنها وإستقطاع وتوريد الضريبة إلى المصلحة الشخص المستفيد من أداء الخدمة أو الذي تمت الخدمة عن طريقه وفقاً لأحكام هذا القانون.

مادة (35) : أفضلية المطالبة : -

أ- الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى هذا القانون يكون لها الامتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها الى المصلحة بحكم القانون وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية .

ب- دين الضرائب واجب الاداء إلى حساب المصلحة وفروعها من غير المطالبة في مقر المدين وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

ج- المسئولون عن تصفية المنشأت الخاضعة لاحكام هذا القانون ملزمون بخصم الضريبة والمبالغ المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون وتوريدها الى حساب المصلحة طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

مادة (36) : الحجز التحفظي :-

إذا تبين للمصلحة أن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة معرضة للضياع وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية فلرئيس المصلحة أو من يفوضه أن يطلب من النيابة العامة إصدار أمر تحفظي على أموال المكلف (المنقولة وغير المنقولة) بما فيها أمواله المستحقة لدى الغير بما يساوي المبالغ المستحقة فقط ويراعى عند طلب إستصدار أمر الحجز التحفظي السرية التامة وبعد إتخاذ الإجراءات يتم إعلام المكلف بصورة من أمر الحجز وما أتخذ ضده من إجراءات .

مادة (37) : الحجز التنفيذي :-

متى أصبحت الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة قطعيه وفقاًلاحكام هذا القانون على المصلحة أن تطلب من النيابة العامة توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين المنقولة وغير المنقولة وعلى ما يكون له من أموال لدى الغير من النقود والاوراق والقيم المالية وغيرها سواءً كانت تلك الأموال مستحقة في الحال أو المستقبل شريطة أن يكون الحجز بما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة .

وتحدد اللائحة التفيذية إجراءات السير للحجز التنفيذي.

مادة (38) : التزامات المحجوز لديه :

على المحجوز لديه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إبلاغه بأمر الحجز التنفيذي القيام بالاجراءات الآتية :-

أ- تقديم اقرار للمصلحة بكل ما في ذمته من أموال للمسجل المحجوز على أمواله مبيناً أسباب الدين وكل ما لديه من الاوراق الاصلية المؤيدة لصحة بياناته .

ب- توريد ما في ذمته للمسجل من أموال نقدية الى خزينة المصلحة وفي حدود المبالغ المحددة في أمر الحجز .

ج- في حالة عدم تقديم الإقرار أو عدم صحة الاقرار تطبق على (المحجوز لديه) الاجراءات والجزاءات والعقوبات الواردة بهذا القانون .

د - في حالة عدم تقديم الاقرار يعد المحجوز لديه مسئولاً بأمواله الخاصة عن تسديد الضرائب المستحقة على المسجل ويكون مسئولاً مسئولية تضامنية مع المسجل وتتخذ إجراءات الحجز ضده في حدود ما يثبت لديه من أموال للمسجل الصادر ضده أمر الحجز .

مادة (39) : تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة :-

مع عدم الإخلال بالأحكام الواردة في هذا القانون تطبق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة لأغراض تحصيل هذه الضريبة .

الباب العاشر
الإعفاءات

مادة (40) :

أ- تعفى من الضريبة المفروضة بموجب القانون الخدمات المنصوص عليها في الجدول رقم (1) الملحق بهذا القانون.

ب- تعفى من الضريبة العامة على المبيعات المفروضة بموجب القانون السلع التالية:

1. القمح ودقيق القمح.
2. الأرز.
3. الأدوية.
4. الذهب الخام.
5. الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج.
6. النقود الورقية والمعدنية المتداولة.

مادة (41) : لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين الأخرى على الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القانون ، ما لم ينص على إعفائها صراحة بهذا القانون وقانون الاستثمار .

مادة (42) : إعفاءات بموجب اتفاقيات :-

أ- لا تخل أحكام هذا القانون بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات البترولية والتعدينية المصادق عليها بقانون خاص بها وفقاً للإجراءات الدستورية .

ب- **أولاً :** تعفى من الضريبة بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ما يلي:-

1. السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والأدخنة.
2. السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في الجمهورية وموظفوها غير اليمنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية وذلك للاستخدام الخاص.

ثانياً : يشترط لإجراء المعاينة عند الاقتضاء معرفة وزارة الخارجية وبنفس الإجراءات والشروط الواردة بقانون الجمارك واستناداً إلى طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية وفق ما يقتضيه الحال وتتضمن اللائحة التنفيذية الإجراءات الخاصة بالمشتريات المحلية للجهات المذكورة .

الباب الحادي عشر
المخالفات والجرائم والعقوبات

مادة (43) :

فيما عدا الحالات المنصوص عليها في المادة (45) من القانون التي تعتبر من أعمال التهرب من الضريبة يعاقب بغرامة بواقع (10٪) عشرة بالمائة من قيمة الضريبة المستحقة ، وذلك بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة كل من ارتكب أحد الأفعال المبينة بالفقرات (أ ، ب ، ج ، د ، هـ ، و ، ز ، ح ، ط ، ي ، ك ، ل ، م) من المادة (43) من القانون رقم 19 لسنة 2001م ما لم تكن هناك عقوبة أشد في قانون آخر.

أ- تقديم بيانات غير صحيحة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تتجاوز عن (10٪) عشرة في المائه عما ورد بإقراره .

ب- مخالفة الاحكام المنصوص عليها في المادة (11) من هذا القانون .

ج- ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والاسواق الحرة تزيد عن (5٪) ولكنها لا تجاوز (10٪).

د- أي شخص يتخلف عن تقديم إخطار الى المصلحة بتغيير بيانات طلب التسجيل أو تخلف عن تقديم إخطار بالتوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط خلال الموعد القانوني .

هـ- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة إختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها .

و- عدم إخطار المصلحة بالبدء في تشغيل المصانع والمعامل وإنتاج السلع الخاضعة للضريبة .

ز- عدم قيام المسجل بموافاة المصلحة بنسخة من التراخيص خلال المدة القانونية .

ح- عدم إقرار المسجل عن السلع والخدمات التي إستعملها أو إستفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية بقيمة لا تتجاوز مائتين ألف ريال .

ط- عدم تقديم المحجوز لديه اقرار لما في ذمته من أموال للمسجل المحجوز على أمواله أو تقديم إقرارات تتضمن بيانات غير صحيحة .

ي- تحرير فاتورة بيع تختلف بياناتها بالنقص عن فاتورة البيع المقرره وفقاً لهذا القانون .

ك- إستخدام رقم تسجيل غير صحيح أو رقم ضريبي غير صحيح في إقرار ضريبي أو أي وثيقة مطلوبة أو مستخدمة لأغراض هذا القانون .

ل- تخلف عن العمل بمقتضيات أى إخطار أو طلب صدر اليه أو تخلف عن الحضور تلبية لإخطار صدر اليه تحقيقاً لأي غرض من أغراض القانون .

م- إقدام المسجل أو المكلف على إستيفاء ضريبة غير مستحقة ويُعتبر المبلغ المستوفى بالمخالفة لأحكام هذا القانون من حق الشخص المستوفى منه .

مادة (44) : المصالحة في المخالفات :-

للمصلحة إجراء المصالحة في المخالفات المنصوص عليها في المادة (43) من هذا القانون قبل صدور حكم قطعي من المحكمة وذلك مقابل أداء ما يلي:

1. سداد الضريبة المستحقة .
2. أداء تعويض عادل للمصلحة حسب ما تحدده اللائحة التنفيذية.

ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من أثار .

مادة (45) : جرائم التهرب :-

يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون كل من أتى الأفعال الآتية :

أ- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .

ب- بيع السلعة أو الخدمات الخاضعة للضريبة دون الاقرار عنها وأداء الضريبة المستحقة عليها أو تقديم الاقرار مع إغفال أو إخفاء بعض الوقائع .

ج- خصم الضريبة كلياً أو جزئياً بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون .

د- تقديم مستندات أو وثائق أو سجلات مزورة أو مصطنعه أو بيانات غير صحيحة للتهرب من دفع الضريبة أو إستردادها كلياً أو جزئياً دون وجه حق .

هـ- تقديم إقرارات بالمبيعات وتبين أن فيها نقص يتجاوز (10٪) عشرة في المائه من القيمة الحقيقية للمبيعات .

و- ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والاسواق الحرة يتجاوز(10٪).

ز- عدم مسك السجلات المحاسبية أو عدم تقديمها أو عدم إصدار المسجل فواتير بيع عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أو إصدار فواتير غير حقيقيه .

ح- عدم إقرار المسجل عن السلع أوالخدمات التي استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية بقيمة تتجاوز مائتين الف ريال .

ط- إصدار غير المسجل لفواتير بيع محملة بالضريبة .

ي- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار مع علمه بأنها مهربة من الضريبة .

ك- وضع أو إستعمال علامات أو بندرول أو أختام مصطنعة للتهرب من الضريبة أو باع أي طابع بندرول سبق إستعماله .

ل- التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو إستعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون .

م- عدم الاحتفاظ بالفواتير والسجلات المحاسبية وفقاً للمادة (54) من هذا القانون.

ن- إتلاف الفواتير والسجلات المحاسبية بصورة متعمدة قبل إنقضاء المدة المحددة .

س- أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه اليه بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أ وجزئياً .

ع- كل من ثبت انه حرض أو إتفق أو ساعد أي مكلف أو مسجل على التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً .

مادة (46) : عقوبة جرائم التهرب :-

مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة وذلك بما يلي:

أ- غرامة لا تقل عن (50٪) خمسين بالمائة ولا تزيد عن ثلاثة أمثال مالم يؤدى من الضريبة للمرة الأولى..

ب- في حالة تكرار المخالفة للمرة الثانية تضاعف الغرامة المحكوم بها وإذا تكرر إرتكابها بعد ذلك خلال سنة واحدة فللمحكمة أن تحكم إما بالغرامة بحدها الأعلى أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أوبكلتا العقوبتين.

مادة (47) : الإستعجال لقضايا التهرب :-

تنظر قضايا التهرب عند إحالتها الى المحكمة المختصة على وجه الاستعجال.

مادة (48) : للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار .

كما يجوز للوزير أومن يفوضه التصالح بعد صدور الحكم وقبل صيرورته باتاً.

مادة (49) : في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الاشخاص المعنوية يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الادارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الاحوال.

مادة (50) : رفع الدعوى الجزائية :-

لا يجوز رفع الدعوى الجزائية أو إتخاذ أي إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة إلا بناءً على طلب من الوزير أو ممن يفوضه .

مادة (51) : حق التصرف في المضبوطات:-

للمصلحة حق التصرف في المضبوطات وأدوات التهرب ووسائل النقل التي يُحكم بمصادرتها وذلك وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويجوز للمصلحة بعد اذن من المحكمة المختصة ان تتصرف قبل صدور الحكم في المضبوطات القابلة للتلف أو النقصان أو الفقد .

مادة (52) : السلع المهربة :-

مع عدم الإخلال بأية عقوبة في القوانين الأخرى تسري احكام هذا القانون على البضائع الواردة بطريق التهريب أو ما في حكمه أو المرتكب بشأنها احدى المخالفات الجمركية المنصوص عليها في قانون الجمارك والتي ينتج عنها ضياع في الضريبة ، ويطبق عليها العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون

مادة (53) : مصادرة السلع المهربة :-

مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون يحكم في جميع الأحوال بمصادرة السلع موضوع التهرب فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهرب وذلك عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً لهذا الغرض.

الباب الثاني عشر
الرقابة

مادة (54) : الإطلاع على الفواتير والسجلات :-

أ- يجب على المسجل أن يحتفظ بصور فواتير البيع والسجلات التي يحررها عند البيع لمدة ثلاث سنوات تالية لإنتهاء السنة المالية التي اجرى فيها قيدها بالسجلات .

مادة (55) : وسائل الرقابة :-

للمصلحة إلزام أصحاب المنشآت الخاضعة للضريبة بوضع علامات أو أشرطة مميزة على السلع والمنتجات لمعرفة الكميات المنتجة والمباعة وعلى سبيل المثال يجب لصق طابع البندرول الصادر من المصلحة على كل علبة سجائر، و للمصلحة إستخدام أي وسيلة رقابية أخرى لتطبيق أحكام هذا القانون وفقاً لما تقرره اللائحة التنفيذية .

مادة (56) : صفة الضبط القضائية :

أ- يكون لرئيس المصلحة وموظفي المصلحة المفوضون أثناء قيامهم بأعمالهم صفة الضبطية القضائية وذلك في حدود إختصاصاتهم .

ب- على السلطات الرسمية المختصة أن تقدم لموظفي المصلحة المساعدة اللازمة لتمكنهم من القيام بأعمالهم.

مادة (57) : سرية المعلومات :

أ- تعتبر المستندات والمعلومات والكشوفات وطرق الانتاج والتصنيع ووسائلها وأي بيانات أخرى تتعلق بهذا القانون أو بتنفيذ احكامه ونسخها التي يطلع عليها انها سرية ومكتومة وأن يتم تداولها بها على هذا الاساس .

ب- مع مراعاة أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة يحق للمصلحة تبادل المعلومات في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية لغايات تطبيق احكام هذا القانو ن أو القوانين الأخرى النافذة .

مادة (58) : صلاحية الموظفين :-

لأغراض تنفيذ القانون .. يقوم موظفو المصلحة بإذن خطي من رئيس المصلحة أو من يفوضه بالدخول أثناء دوام المنشأة إلى أماكن العمل كالمصانع والمخازن وأماكن الإدارة والإنتاج والبيع للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة للإطلاع على المستندات والسجلات الملزم بمسكها المكلف والمسجل .

الباب الثالث عشر
أحكام إنتقالية وأحكام عامة

مادة (59) : التبليغ عن الأرصدة :

أ- يلتزم المكلفون والمسجلون بتقديم بيانات إلى المصلحة وفروعها بالأرصدة الموجودة لديهم في اليوم السابق لسريان هذا القانون من السلع الخاضعة للضريبة وقيمتها وضريبة الإنتاج والاستهلاك المدفوعة عنها وذلك خلال شهر من تاريخ بدء العمل بالقانون.

ب- تحتسب ضريبة الإنتاج والاستهلاك والخدمات المدفوعة مسبقاً على أرصدة السلع المذكورة في الفقرة (أ) من هذه المادة والمسددة للمصلحة وذلك بموجب البيانات الجمركية والمستندات المؤيدة للسداد ويحق للمسجل أن يخصمها من ضريبة المبيعات المستحقة عليه بحسب الضوابط والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية .

ج- مع مراعاة الفقرة (ب) من هذه المادة على المسجل سداد رصيد الضريبة المستحقة عليه بحسب الإجراءات المتبعة وفقاً لأحكام القانون..

مادة (60) : الإخطارات من الجهات ذات العلاقة :

أ- تقوم وزارة الصناعة والتجارة أو أي جهة حكومية بتزويد المصلحة بنسخ من البيانات الصناعية والخدمية التي تصدر عنها تتضمن البيانات الأولية عن المنشآت وعناوينها ونوع السلع أوالخدمات وذلك وفقاً للنموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية .

ب- يترتب على كل مكلف تزويد المصلحة بنسخة من البيانات الممنوحة له خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله على البيانات مع وصف للسلع التي سينتجها أو الخدمة التي سيؤديها وكذا تزويد المصلحة خلال خمسة عشر يوماً عند إضافة نشاط أو إنتاج أو نقل مقر النشاط.

مادة (61) : توقف النشاط :

على كل مكلف أن يخطر المصلحة بتوقف العمل لأي سبب سواءً كان توقفاً كلياً أو جزئياً خلال أسبوع من التوقف حتى وإن كان التوقف بسبب خارج عن ارادته، وعليه إخطار المصلحة فور إنتهاء فترة التوقف وأن يقدم اليها الوثائق والبيانات اللازمة لإثبات التوقف أو الإنتهاء منه، مالم يتوجب عليه دفع ضريبة تساوي ضريبة الشهر السابق أو بنسبة عدد أيام التأخير إذا كانت أقل من شهر .

وفي كل الاحوال يجب تحصيل الضريبة حتى تاريخ التوقف.

مادة (62) : التنازل عن المنشأة : -

التنازل الكلي أو الجزئي عن المنشأة أو عن النشاط يكون حكمه (فيما يتعلق بتحديد الضريبة) حكم التوقف وتطبق عليه أحكام المادة (61) من هذا القانون ويجب على المتنازل و المُتَنَازَل إليه تبليغ مصلحة الضرائب عن ذلك خلال (48) ساعة من تاريخ التنازل الكلي أو الجزئي ، وللمتنازل له أن يطلب من مصلحة الضرائب بياناً عن الضرائب المستحقة على المنشأة أو النشاط المتنازل عنه إلى تاريخ التنازل ، ويكون كل من المتنازل والمتنازل له مسئولاً بالتضامن عما استحق من الضرائب حتى تاريخ التنازل .

مادة (63) : إخطار المصلحة بالمغادرة :-

على الوزارات والمؤسسات العامة والمختلطة ومؤسسات القطاع الخاص التي تعمل لديها أو تحت إشرافها أو بترخيص منها أي شركة أو منشأة أجنبية عاملة في الجمهورية تنوي إغلاق أعمالها بصفة نهائية أن تبلغ بذلك المصلحة قبل شهر واحد على الأقل من تاريخ الإغلاق، ويجوز للمصلحة أن تطلب كتابياً من النيابة عدم السماح لمالك أو مدير أو ممثل الشركة أو المنشأة بالسفر إلاّ إذا حصل على شهادة من المصلحة تفيد سداد الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون أو تقديم ضمانة كافية تقبلها المصلحة.

مادة (64) : استثناءً من أحكام التسجيل والإقرارات الضريبية والفواتير والسجلات والإخطارات الواردة في القانون، تفرض ضريبة على الكميات المستهلكة من القات في الجمهورية طبقاً للنسبة المحددة في الجدول رقم (3) المرفق بهذا القانون من سعر البيع للمستهلك ويتم تحصيلها من قبل موظفي المصلحة المكلفين رسمياً من رئيس المصلحة أو ممن يفوضه وذلك في الأسواق المخصصة لبيع القات أو المداخل المؤدية إلى المدن أو الأماكن التي تحددها المصلحة ويمنع تحصيل الضريبة عن طريق القبال أو المقاولة ، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات حصر وربط وتحصيل هذه الضريبة وأماكن تحصيلها.

مادة (65) : حظر التصرف في السلع المعفاة :-

مع عدم الإخلال بما نص عليه هذا القانون يُحظر التصرف بأي من السلع المُعفاة من الضريبة أو إستعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء الا بعد إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لقيمتها وفئات الضريبة وقت التصرف .

ويُعتبر التصرف المشار اليه دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة تهرباً يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون .

وفي جميع الاحوال لايجوز أن تتجاوز قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضريبة السابق الاعفاء منها.

مادة (66) : حوافز تشجيعية :-

تمنح مكافأة تشجيعية لكل من يدلي بمعلومات أو بيانات تؤدي إلى إظهار الطرق الإحتيالية التي استعملت للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها أولإخفاء حقيقة الكميات المنتجة أو المصنعة الخاضعة للضريبة وبثبوت صحتها يكون له الحق في الحصول على مكافأة قدرها (5٪)خمسة في المائه من قيمة الضريبة المستحقة على الكمية المخفاه أو المتهرب من أداء الضريبة عليها . أما إذا ثبت أن تلك المعلومات والبيانات كاذبة فيعاقب من أدلى بها بعقوبة البلاغ الكاذب.

مادة (67) : حوافز العاملين :

يمنح جميع العاملين ورؤسائهم في مجال تطبيق هذا القانون من موظفي المصلحة حافزاً بما نسبته (1٪) واحد في المائة من إجمالي الإيرادات المحصلة وفقاً لأحكام هذا القانون وعلى أن يتم تجنيبها مباشرة من الإيرادات المحصلة وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون اسس وقواعد التجنيب والاستحقاق والصرف .

مادة (68) : يصدر الوزير ما يقتضيه العمل بهذا القانون من القرارات والانظمة واللوائح التنفيذية.

مادة (69) : يلغى العمل بقانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته وذلك اعتباراً من تاريخ بدء العمل بهذا القانون.

مادة (70) : يُعمل بالقانون رقم " 19" لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات اعتباراً من اليوم الاول من شهر يوليو من عام 2005م (1).

المادة (2) : تستحق الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة لهذا القانون من تأريخ نفاذه ولا تسري بأثر رجعي .

المادة (3) : تلغى الفقرة (ب) من المادة (54) من القانون رقم 19 لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

المادة (4) : يلغى كل نص يتعارض مع أحكام هذا القانون .

المادة (5) : يعمل بهذا القانون من تاريخ صدوره وينشر في الجريدة الرسمية (2).

صدر برئاسة الجمهورية - بصنعاء
بتاريخ : 12 /جماد الثاني / 1426هـ
الموافق : 18 /يوليو/ 2005 م

جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين
YACPA

تقدم جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين
بالتعاون مع مركز المحاسبة والإدارة

البرنامج التأهيلي للإحتراف المحاسبي

AMC
ACCOUNTING AND
MANAGEMENT CENTER
مركز المحاسبة والادارة

BECKER
CPA REVIEW

IMA INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS

Stalla
Review for the CPA Exam

مقدمة في المحاسبة باللغة الانجليزية

- INTRUDECTION ACCOUNTING IN ENGLISH

- ACCOUNTING PRINCIPLES.. I

- ACCOUNTING PRINCIPLES.. 2

إحجز مقعدك الآن بالتسجيل في مقر الجمعية
صنعاء - شارع حدة - مجمع القصر
للإستفسار: 513882 - 513883 - 820066 - 734988822

محمد علي إسماعيل المؤيد

- مواليد عام 1950م .
- بكالوريوس محاسبة – جامعة القاهرة 1975م .
- دبلوم في محاسبة المرافق من واشنطن 1982م .
- حاصل على إجازة محاسب قانوني بقرار وزير الإقتصاد رقم 100 لسنة 1980م .
- عمل في الإدارة العامة للمؤسسة العامة للمياه والصرف الصحي 1976م .
- شارك في تأسيس الإدارة المالية للمؤسسة العامة للمياه والصرف الصحي 1976م وفي تنفيذ أول نظام محاسبي للمؤسسة ثم نظام المرافق وربطه بالنظام المحاسبي الموحد للوحدات الاقتصادية 1979م .
- تدرج في عدة وظائف رئيسية في مجال الشؤون المالية والمحاسبة التجارية حتى أصبح مدير مالي المؤسسة ثم مدير عام الشؤون المالية من 1981م حتى 1995م ثم مستشاراً مالياً لرئيس المؤسسة حتى 1998م .
- أسهم بصورة رئيسية في إدخال نظام الكمبيوتر لأول مره في المؤسسة العامة للمياه والصرف الصحي .
- وضع فكرة المبيعات التقديرية لفوترة المياه 1983م والذي اعتبر تطوراً في أداء المؤسسة لتقليل مديونية المشتركين .
- أعد الدليل التطبيقي للنظام المحاسبي الخاص بالمؤسسة العامة للمياه والصرف الصحي 1992م .
- تولى تقييم المركز المالي لهيئة مياه عدن – عقب الدمج مع المؤسسة العامة للمياه والصرف الصحي – والإشراف المباشر على تطبيق النظام المحاسبي المعتمد للهيئة 1990.
- التحق بالعمل في الصندوق الإجتماعي للتنمية في عام 1999م مديراً مالياً ولا يزال .
- وضع النظام المحاسبي للصندوق الإجتماعي للتنمية 1999 وأشرف على تطبيقه .
- وضع فكرة الصرف الآلي عبر البريد الإلكتروني مشمولاً بوسائل الرقابة اللازمة لأول مره في الصندوق الإجتماعي للتنمية وأشرف على تطبيقه 2006م .
- وضع العديد من الأنظمة المالية الأخرى اللازمة لنشاط الصندوق 2009 – 1999.

ياسين عبد الرحمن صلاح المسني

- مواليد التربة محافظة تعز عام 1951م
- بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة بتقدير جيد جداً- عام 1974م من كلية الاقتصاد والعلوم الادارية - ليبيا.
- دبلوم دراسات عليا في المحاسبة والمراجعة بتقدير جيد جداً عام 1984م
- حاصل على إجازة محاسب قانوني وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم (32) بتاريخ 1981/3/22م ومسجل بسجل المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة برقم (79) بتاريخ 1989/11/6م ويحمل رخصة مزاولة المهنة رقم (179) بتاريخ 1989/11/6م.

الدورات التدريبية :

- دورات في اللغة الانجليزية في بريطانيا عام 1984م.
- دورات متقدمة في المحاسبة والمراجعة والكمبيوتر في بريطانيا عام 1985م.

الخبرة العملية :

- لدى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة من أغسطس 1974م وحتى نهاية عام 1976م وقد منح درجة مدير عام بقرار رئيس مجلس الوزراء عام 1976م.
- لدى البنك الصناعي اليمني كمدير مالي منذ بداية عام 1977م. ثم مدير عام مساعد للشئون المالية والإدارية في النصف الثاني من عام 1993م. كما عمل كنظير للخبير البريطاني الموفد من المعونة البريطانية للبنك الصناعي اليمني ولمدة ثمان سنوات بجانب وظيفته كمدير مالي للبنك.

مقتطفات من قانون المهنة

مادة: (41)

أ- يجب على كل محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة أن يتقدم خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ إنتهاء الترخيص بطلب تجديد الرخصة الممنوح له وفقاً للقواعد والإجراءات التي تبينها اللائحة.

ب- على شركات تدقيق ومراجعة الحسابات أن تتقدم سنوياً بطلب بتجديد الرخصة الممنوح لها وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إنتهاء الترخيص وفقاً للقواعد والإجراءات التي تبينها اللائحة.

ج- تقوم الوزارة خلال شهر يناير من كل عام بإعداد كشف يتضمن أسماء المحاسبين القانونيين الذين جددت تراخيصهم وتقوم بنشر ذلك الكشف في إحدى الصحف الرسمية اليومية ولمدة ثلاثة أيام متتالية.

اسم / الكتاب / أساسيات المراجعة مدخل معاصر

اسم / المؤلف / د/ حاتم محمد الشيشيني

اسم الناشر / المكتبة العصرية للنشر والتوزيع - القاهرة طبعة 2007م

نبذة مختصرة عن الكتاب :

يقع الكتاب (أساسيات المراجعة مدخل معاصر) في (244) صفحة من الحجم المتوسط ويعتبر من المراجع المهمة والحديثة الذي تناول أساسيات المراجعة مدخل معاصر في عالم اليوم. حيث لازال "علم المراجعة"

من أهم العلوم الاجتماعية الذي يأتي مواكبا لعلم المحاسبة تأكيداً واستناداً له سواء من النواحي الأكاديمية أو النواحي التطبيقية، ولما كان علم المحاسبة بطبيعته علم تطبيقي فان علم المراجعة علم تطبيقي وتعتبر وظيفة المراجع الخارجي من أخطر الوظائف الاجتماعية حاليا سواء على مستوى المشروع أو على المستوى القومي.

ويهدف هذا الكتاب إلى تقديم بعض المفاهيم الأساسية للمراجعة، بغرض توضيح أثر حدوث التطورات في القوانين والتشريعات وتكنولوجيا الأعمال. فعلى سبيل المثال، صدر قانون ساربنز-أوكس لي في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب إفلاس كبريات الشركات الأمريكية مثل انرون وولردكم. وهذا القانون أثر على تصرفات المراجع، وعلى المفاهيم الأساسية للمراجعة بشكل عام.

علاوة على أن دور المراجع بشكل عام هام جداً حيث يتوافر قدر هائل من المعلومات أمام متخذي القرار،

ومن ثم يصبح متخذي القرار في حاجة إلى أداة لانتقاء المعلومات الموثوق بها لاستخدامها في اتخاذ القرار، وبالمثل يتوافر للمستثمرين وأصحاب المصالح في منشآت الأعمال (الدائنين، والحكومة ونقابات العمال ومصلحة الضرائب .... وغيرهم) قدر هائل من المعلومات سواء المنشورة في القوائم المالية أو الموجودة في المواقع الالكترونية لمنشآت الأعمال على شبكة الانترنت. وقد تقوم إدارة منشأة الأعمال بإعداد القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية) وهن ممكن الخطر. حيث تقوم بإعداد قوائم مالية تعكس وجهة نظر وصالح الإدارة. وبالتالي لن يثق مستخدمي المعلومات في المعلومات الواردة في القوائم المالية. ومن ثم برز دور مراجع القوائم في إعداد مصا حب للقوائم المالية يعبر فيه عن رأيه في مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها الصادق لأحوال المنشأة ويضيف هذا التقرير درجة من المصداقية للقوائم المالية، ثم يمكن لمتخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها والوثوق فيها.

وللتعرف على الموضوعات التي تناولها هذا المرجع بالدراسة والتحليل والمتعلقة بأساسيات المراجعة مدخل معاصر وذلك من خلال خمسة فصول حيث تم التطرق في هذا المرجع لحالة علمية وعملية لكل فصل على حدة حيث تناول الفصل الأول موضوع الطلب على المراجعة. حيث شهدت السنوات الأخيرة ازدياد مضطرد في كمية المعلومات المتاحة لمتخذي القرار من خلال القوائم المالية المنشورة حيث تطرق هذا الفصل إلى أسباب خطر المعلومات وتخفيض خطرها وتعريف المراجعة بأنها عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً. ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل

من رفوف المكتبة

والتفرقة بين المحاسبة والمراجعة وأيضا أنواع المراجعة وأنواع المراجعون وخدمات المراجع وخدمات التأكد أو الضمان والتصديق والتأكيد الأخرى وخدمات لا تقدم أي تأكيد أو ضمان وحالة عملية، وتقدم ضمن هذا الفصل معيار المراجعة المصري رقم (100) العمل لمعايير المراجعة المصرية وتم اختتام الفصل بعمل تطبيقات عملية في هيئة أسئلة متعددة الاختيارات حيث بلغ عددها خمس تطبيقات.

ويتناول الفصل الثاني / مهنة المحاسبة والمراجعة حيث تعرض للأنواع مكاتب المحاسبة والمراجعة والأنشطة المختلفة لتلك المكاتب وكذالك تعرض لأهم المنظمات التي تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة ومعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما وتفسيرات تلك المعايير بالإضافة إلى ذلك ، سوف يتم عرض معايير المراجعة الدولية ، وكيفية رقابة الجودة في مكاتب المحاسبة والمراجعة ثم تطبيقات عملية ناهية الفصل حول مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك على هيئة أسئلة متعددة الاختيارات .

بينما تناول الفصل الثالث المعايير العامة وبمعنى أدق سوف يتطرق هذا الفصل إلى متطلبات التأهيل العلمي والعملي للمراجع في أمريكا ومصر، وكيفية تدعيم الاستقلال الذهني للمراجع، وكيفية الحكم على أداء المراجع ومدى التزامه بأداء عملية المراجعة بالعناية المهنية الواجبة، ثم اختتم الفصل بعمل تطبيقات عملية في هيئة أسئلة متعددة الاختيارات حيث شملت أربع تطبيقات.

أما الفصل الرابع فقد تعرض إلى بعض مفاهيم المراجعة ألأساسية ويهدف الفصل إلى تعريف القارئ ببعض مفاهيم المراجعة الأساسية والتي قد تم تناولها بشي من التفصيل في هذا الفصل ولأن المفاهيم سوف تعمق فهم القارئ لأي موضوع تالي في هذا الكتاب فلقد وجد من المناسب عرض أهم مفاهيم المراجعة لذلك سوف يتناول هذا الفصل الإجابة على كل من التساؤلات التالية:

1- ماهدف (أو أهداف) مراجعة القوائم المالية ؟

2- ماهي مسؤوليات المراجع ؟

3- كيف يمكن تقسيم القوائم المالية إلى مجموعات أودورات من الحسابات أو العمليات المرتبطة ببعضها؟

4- ماهو خطر المرجعة ؟ وماهي عناصره؟

5- ماهي الخطوات العامة أو المنطقية لأداء عملية المراجعة؟

وأخيراً تم اختتام الفصل بطرح مجموعة من الأسئلة متعددة الاختيارات على شكل تطبيقات عملية حمل بعض المفاهيم الخاصة بالمراجعة الأساسية.

أما الفصل الخامس والأخير والذي تناول أدلة الثبات في المراجعة من خلال الموضوعات التالية:

دور أدلة الإثبات في المهن المختلفة وطبيعة أدلة الإثبات في المراجعة والقرارات المتعلقة بأدلة الإثبات وذلك من خلال إجراءات المراجعة وحجم العينة والبنود الواجب اختيارها في المجتمع وتوقيت إجراءات المراجعة ثم تناول أهمية أدلة الإثبات في المراجعة وأيضا مدى حجية أدلة الإثبات والوثوق في الدليل وكفاية الدليل وأنواع أدلة الإثبات المتمثلة في الجرد الفعلي والمصادقات والفحص ألمستندي والمراجعة التحليلية والأستفسارمن العميل والمراجعة الحسابية والعلاقة بين الخصائص المحددة لمدى الوثوق في أدلة الإثبات وأنواعها..... الخ

ثم اختتم الفصل بطرح عدد ثلاث ملاحق متضمنة المصطلحات المرتبطة بأدلة الإثبات وإجراءات المراجعة ونوع الدليل الناتج عن إجراءات المراجعة بالإضافة إلى المعيار رقم8 أدلة الإثبات في المراجعة الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين والمعيار رقم 9 عن أوراق العمل (التوثيق الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين بالإضافة إلى طرح تطبيقات عملية نهاية الفصل متضمنة أسئلة متعددة الاختيارات حول أدلة الإثبات في المراجعة.

هذا والله ولي الهداية والتوفيق

عرض وتقديم

ناصر ناصر مجلي الحاشدي

مسئول المكتبة بالجمعية