

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والإمتحانات والتأهيل المعترف بها دولياً.

Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

A regional professional society dedicated to the promotion of the highest accounting, auditing and ethical standards and to capacity building through the institution of globally recognized educational and examination qualification programs.

محكمة العدل العليا الأردنية

تؤيد قرار الاعتراف بمؤهل المجمع

يسر إدارة المجمع إعلامكم بأن محكمة العدل العليا في المملكة الأردنية الهاشمية قد أيدت قرار الهيئة العليا لتنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن السابق المتعلق بالاعتراف بشهادة ومؤهل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ورفض الطعن المقدم للمحكمة من قبل المدعو محمد البشير، وبذلك يصبح الإعتراف بالمجمع قطعياً ويعزز القرار الرسمي والمهني بشهادة المجمع.

ونبارك لطلبة المجمع ولكل من حصل على المؤهل أو في طريقه للحصول عليه.

دورة امتحانات تشرين الثاني "نوفمبر" ٢٠٠٥



مركز عمان



مركز أبوظبي

عقدت امتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين لدورة تشرين الثاني "نوفمبر" ٢٠٠٥ خلال الفترة من ١٩ - ٢٦/١١/٢٠٠٥ في مراكز الامتحانات المنتشرة في معظم الدول العربية وذلك في نفس الوقت والتاريخ، وقد بدأت عملية تجميع وفرز دفاتر الإجابات من مختلف مراكز الامتحان ليتم البدء في عملية التصحيح. وجدير بالذكر أن دورة ٢٠٠٥ هي الدورة الثانية لامتحانات المجمع التي تعقد بعد توقيع الاتفاقية مع هيئة الامتحانات الدولية - جامعة كامبردج و التي بموجبها تشرف الجامعة المذكورة على كافة أنشطة امتحانات المجمع. وسوف يتم الإعلان عن النتائج بعد الانتهاء من عملية التصحيح والمتوقع صدورها خلال شهر آذار ٢٠٠٦ إن شاء الله.

المحتويات

من أخبار المجمع

- محكمة العدل العليا الأردنية تؤيد قرار الاعتراف بمؤهل المجمع.
- دورة امتحانات تشرين الثاني "نوفمبر" ٢٠٠٥
- دورة تدريبية شاملة في عمان لامتحانات مزاولة المهنة في الأردن.
- المجمع في طريقه للحصول على شهادة الجودة العالمية (ISO).

ندوة علمية بعنوان "مسؤولية خبراء المحاسبة ومفوض المراقبة جهة المسؤولية المدنية والجزائية والمسؤولية التأديبية" تنظمها نقابة خبراء المحاسبة المجازين بالتعاون مع كلية الحقوق والعلوم السياسية في جامعة القديس يوسف في بيروت- لبنان، إعداد الأستاذ هيثم عبد النبي - المدير التنفيذي للمجمع

مكاتب الاتصال

دورة تدريبية شاملة في عمان لامتحانات مزاوله المهنة في الأردن تركزت على القوانين والتشريعات الأردنية



حضور من الدورة

عقد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دورة تدريبية بعنوان (التشريعات والقوانين الأردنية ذات العلاقة بمزاولة مهنة المحاسبة القانونية الخاصة بمتطلبات الامتحان بورقة التشريعات "الورقة الأولى") وعقدت الدورة بالتعاون مع كلية طلال أبو غزالة لإدارة الأعمال (TAGCB) في الجامعة الألمانية الأردنية (GUJ) - عمان وشارك متدربون من مختلف المؤسسات والشركات بالإضافة إلى عدد من خريجي المجمع من حملة مؤهل محاسب عربي مهني معتمد "ACPA" وذلك تمهيدا للتقدم إلى امتحان مزاوله مهنة المحاسبة القانونية في المملكة الأردنية الهاشمية.

وتم خلال الدورة مناقشة وشرح القوانين والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بمزاولة مهنة المحاسبة وهي الضرائب وتطبيقاتها، قانون ضريبة الدخل وتعديلاته، قانون الضريبة على المبيعات وتعديلاته، الأنظمة والتعليمات الصادرة بموجب أحكام قانون الضريبة وتعديلاته، قانون الشركات، قانون التجارة، قانون المناطق الحرة والمناطق الاقتصادية الخاصة، قانون مؤسسة المدن الصناعية وتعديلاته، قانون الاستثمار وتشجيع الاستثمار، قانون الطوابع والرسوم، قانون الضمان الاجتماعي، قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن، قانون البنوك، قانون الأوراق المالية، قانون تنظيم أعمال التامين وقانون التأجير التمويلي.

وشهدت الدورة تطبيقات عملية على الأسئلة والإجابات النموذجية لامتحانات مزاوله المهنة في السنوات السابقة بالإضافة إلى عقد امتحان تجريبي لقياس مستوى أداء الحضور.

وسيتم عقد دورات أخرى مشابهة بالنظر إلى الإقبال الكبير ورغبة العديد من المؤسسات في إشراك موظفيهم للاستفادة من المعلومات القيمة، حيث يستفيد من هذه الدورة جميع العاملين في المجال المالي والمحاسبي على اختلاف مستوياتهم الإدارية بالإضافة إلى المحاسبين والمدققين وكافة منتسبي مكاتب تدقيق الحسابات ومدراء ومسؤولي الإشراف والتفتيش والتدقيق في القطاع الخاص والعام ومدراء الدوائر المالية والدارسين والمهنيين.

وقد أعدت إدارة التدريب في المجمع مجلدا حديثا يحتوي على مجموعة القوانين والتشريعات الأردنية وتوزيعها على المشاركين

سواء الحاصلين على شهادات مهنية من الخارج مثل (CPA) أو (ACPA) وحتى الأكاديمية منها يسعون للحصول على مؤهل مهني مناسب وملئم. ويتوجب على المحاسب الذي يمارس المهنة أن يكون ملما بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة في بلده.

حاضر في هذه الدورة مجموعة من الأساتذة المختصين وذوي الخبرة في هذا المجال ونخبة من أعضاء الهيئات التدريسية بالجامعات الأردنية.

المجمع في طريقه للحصول على شهادة الجودة العالمية (ISO)

يستعد المجمع للحصول على شهادة الجودة العالمية (ISO) ويجري حاليا العمل على توثيق كافة الإجراءات الإدارية المتعلقة بسير العمل من تسجيل الطلاب وألية عقد الامتحانات بالإضافة إلى إجراءات الحصول على العضوية وكذلك عملية ترجمة الإصدارات الدولية المختلفة في المحاسبة والتدقيق وأيضاً الإجراءات المتعلقة بالتدريب والتأهيل والصيانة والبريد والملفات وغيرها من الإجراءات الإدارية التي يتعامل معها الموظفون بشكل دوري ومستمر.

”مسؤولية مدقق الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية“

إعداد هيثم عبد النبي
المدير التنفيذي للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين (أسكا)

نبذة عن مهنة تدقيق الحسابات

كانت، وبخاصة إذا كانت تؤثر في مسار العمل وموضوعية تنفيذه وسريته بالنسبة للمهمة الموكولة إليه.

وحيث أن معايير التدقيق بشكل عام ختم على المدقق أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وأن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بإعداد تقريره الذي يشهد فيه على صحة البيانات المالية والإيضاحات المالية المرفقة معها. يتحمل مسؤولية تكاد تكون ضخمة إلا أن هناك أطرافاً أخرى تشارك في إعداد تلك البيانات المالية ومرفقاتها وتساهم فيها وتقوم بتزويدها للمدقق الخارجي وبالتالي فإن هذه الأطراف تتحمل هي الأخرى المسؤولية بغض النظر عن حجمها.

إن مسؤولية المدقق تتعلق بشكل أو بآخر بتقريره عن البيانات المالية. هذا التقرير الذي يجب أن يكون معداً وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية للتدقيق وتلك المعايير المعتمدة من الجهات المختصة في المملكة. ويتضمن تقرير مدقق الحسابات ما إذا كان قد حصل على جميع المعلومات والبيانات التي يراها ضرورية لأداء عمله وكذلك ما إذا كانت البيانات المالية تعكس حقيقة الوضع المالي للشركة وتعتبر بشكل موضوعي عن نتائج أعمالها ونشاطها بالإضافة إلى بيان ما إذا كانت الشركة تقوم بمسك دفاتر وسجلات محاسبية منظمة حسب الأصول وتعكس كذلك مدى التزامها بالقوانين والأنظمة والتشريعات المرعية ذات العلاقة بالمهنة. إن تقرير مدقق الحسابات يكون عرضه للمناقشة من قبل المساهمين في الهيئة العامة للشركة وعلى المدقق الإجابة على استفساراتهم في حدود ومجال مهمته. ويهدف الإفصاح في البيانات المالية للشركة إلى توفير أكبر قدر ممكن من الحماية للأموال العامة أو/والخاصة وتشجيع الجو الاستثماري العام وإعطاء الثقة للمستثمرين المحتملين وإعطاء جو وشعور بالشفافية والوضوح وتلبية احتياجات الجهات والمؤسسات والشركات الائتمانية والمالية ذات العلاقة وبالتالي حماية وجنّب الاقتصاد الوطني أية هزات أو عثرات مفاجئة قد تتعرض لها الشركات المساهمة العامة والتي بدورها تشكل النسيج الاقتصادي والمالي للاقتصاد القومي والمكون الحقيقي والأساسي له.

إن الهدف من تقديم البيانات المالية كما تم توضيحه في معايير التدقيق الدولية هو تمكين المدقق من إعطاء رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي المادية وفقاً لإطار محدد. وعملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن تلك البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف عادي. سواء حدث ذلك نتيجة لاحتيال أو خطأ نظراً لاعتماد وارتكاز عملية التدقيق على الفحص الإختباري والعينات.

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة تدقيق الحسابات، وكثرة الأطراف المستفيدة من تقاريرها، فرضت على مدقق الحسابات أن يتحلّى بسلوك أخلاقي يمكّنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه. ومن أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية نابعة من ذاتهم وحقّهم تصرفاتهم المهنية، وهناك مجموعة من السمات والمبادئ والقواعد الأساسية التي يجب على المدقق الخارجي أن يمتاز بها وهي:

• الاستقامة:

على المدقق أن يكون مستقيماً ومخلصاً خلال عمله.

• الموضوعية والإستقلالية:

يجب على المدقق أن يكون موضوعياً وعادلاً ولا يسمح لأي تأثير خارجي أن يغير من طبيعة ما يقوم به وأن يبعده عن موضوعيته واستقلاليتته.

• الكفاءة والعناية المهنية:

يتوجب على المدقق عند قبول أي عمل أو مهمة تدقيق أن يتأكد من مدى قدرته وكفاءته على القيام بها. وأن لديه درجة عالية من المهارات المهنية المطلوبة والضرورية من أجل إنجاز هذا العمل أو المهمة. بالإضافة إلى معرفته بأن المعرفة والخبرة والمهارة سوف يتم استخدامها بطريقة منطقية وبعناية ودقة متناهيتين. كما يجب على المدقق أن يُحجّم عن قبول أي عمل أو الاستمرار به إذا لم يتوفر لديه الكفاءة والقدرة المطلوبة لإنجاز مهمة التدقيق إلا إذا توافرت النصيحة المهنية والمساعدة التي تؤكد أن المهمة الموكولة إليه سوف يتم إنجازها وبطريقة مقنعة وجيدة.

• السلوك المهني:

يجب على المدقق أن يتصرف بمهنية عالية وأن يسلك أسلوباً نزيهاً بالتعامل يتوافق وينسجم مع السمعة الجيدة التي تتمتع بها مهنة المحاسبة القانونية، وأن يبتعد عن أي سلوك قد يؤدي إلى ظهور صورة سيئة عنها.

• المعايير الفنية والتقنية المناسبة:

يجب على المدقق أن يقوم بعمله المهني وفق المعايير المهنية الخاصة بالمهنة، وأن يقوم به بعناية ومهارة وأن يكون متوافقاً مع المعايير الموضوعية والتي تم إقرارها من قبل الهيئات المهنية الدولية.

• السرية:

يجب على المدقق أن يكون بعيداً عن أي مصلحة شخصية مهما

حيث لا يتحمل المدقق مسؤولية منع الإحتيال أو الخطأ ما دام قد قام بممارسة العناية المهنية المعقولة المطلوبة منه.

مسؤوليات المدقق الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء والأفعال غير القانونية والإبلاغ عنها

لا شك أن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها بما يلي:

١. المسؤولية الأدبية

إن الدور المهم الملقى على عاتق المدقق الخارجي، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال. وبالتالي فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة، إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المدقق الخارجي. بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يُفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب. ولا يخفى على الجميع ما لهذا الأمر من آثار سلبية حالية ومستقبلية على الإقتصاد نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة تدقيق الحسابات.

٢. المسؤولية المهنية

إن القبول الإجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الإجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم. وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الإلتزام به حرصاً على كرامة المهنة. وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية، التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو جُميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة. إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونهم أعضاء في تلك المنظمة المهنية.

٣. المسؤولية القانونية (المدنية)

وتصنف إلى نوعين أحدهما هو المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله. ويترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين، التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق.

إلا أن تحقيق المسؤولية المدنية، عقدية أكانت أو تقصيرية، تشترط توافر أركان هي:

• الضرر

يعد الضرر ركناً أساسياً في المسؤولية المدنية بشقيها العقدية أو التقصيرية. سواء أكان هذا الضرر مادياً أم أدبياً. علماً أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في تقرير المدقق ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية عانى منها أحد مستخدمي القوائم المالية. ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية المهنية اللازمة.

وهنا يجب على المدعي أن يثبت أن البيانات المالية كانت مضللة

وحيث أن عملية التدقيق الخارجي تقوم أساساً على الفحص الإختباري الذي يعتمد على العينات فلا يمكن إطلاقاً اكتشاف كافة الأمور التي قد تعرض الشركة إلى هزات أو مشاكل مالية وبالتالي كان لا بد من استحداث ما يسمى بالتدقيق الداخلي الذي يتميز عن التدقيق الخارجي بكونه أشمل وأوسع ويغطي كافة النواحي المالية والإدارية والرقابية والتشغيلية. وتأكيداً على الدور الكبير لمثل هذه المهمة تم استحداث ما يسمى "بلجنة التدقيق" من أعضاء مجلس إدارة الشركة غير التنفيذيين بحيث تكون هي صلة الوصل ما بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة وهو ما نادى به وأقرته هيئة الأوراق المالية في المملكة الأردنية الهاشمية.

وتواجه مهنة التدقيق الخارجي بالحقبة الأخيرة تغيرات هائلة وتحديات عظيمة وبالتالي يجب على المجتمعات العربية ومن ضمنها الأردن التوافق والتلاؤم معها وعليه فقد ظهر ما يسمى بظاهرة "فجوة التوقعات" وهي الإختلاف في فهم مجتمع المال والأعمال والقضاء لواجبات ومسؤوليات المدقق، وبالتالي فقد ظهرت الحاجة الماسة إلى توعية المجتمع الأردني وتبصير القضاء وإثارة اهتمام الجمعيات والهيئات المهنية المحاسبية المختصة بمسؤوليات وواجبات المدقق.

مسؤولية مدقق الحسابات

إن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة و فحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشأة وعلى نتيجة أعمالها. فالمدقق يُفترض به أن يكون خبيراً في شؤون التدقيق والمحاسبة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنياً على أساس علمي وعملي سليم. ونستنتج ما سبق أن المدقق يجب عليه أن يبذل الجهد والعناية المهنية المعقولة في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه المهني في البيانات المالية. ولكي يتحقق المدقق من كل بيان من هذه البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية يجب عليه القيام بالخطوات التالية:

١. تحديد ما هي البيانات المطلوب فحصها.

٢. تقييم هذه البيانات من حيث أهميتها.

٣. جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عنها.

٤. تقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدمها وكذلك من حيث مدى ملاءمتها وارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه وتدقيقه وأيضاً من حيث موثوقيتها.

٥. إصدار المدقق لرأيه المهني حول صحة وعدالة هذه البيانات

المالية وإيضاحاتها.

بشكل جوهري أو أن نصيحة المدقق لم تكن صحيحة. إذا كانت العلاقة التعاقدية لا تتضمن تدقيق إلزامي، بل تتضمن تقديم النصح حول خدمة استشارية قدمت للإدارة مثلاً.

كذلك على المدعي أن يثبت أنه اعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراته. بالإضافة إلى ذلك يجب عليه أن يثبت ما يلي:

١. إن هذا الإعتماد هو سبب خسارته.

٢. إن المدقق كان مهملاً إهمالاً جسيماً أو أنه سلك مسلكاً غير نظامي أو مخادع.

٣. إن المدقق قد توقع الضرر أثناء إعداد تقريره. ويفيد هذا المعيار في تحديد المسؤولية التقصيرية، تجاه تلك الأطراف التي يتوقع المدقق أن تعتمد على تقريره، وبخاصة إزاء التقارير ذات الأغراض الخاصة غير المنشورة، والتي يستعملها العميل لأغراض قد تختلف عن الهدف الأساسي من إعدادها.

أما بالنسبة للتقرير العام المنشور مع البيانات المالية، فإن المدقق يعلم سلفاً ما هي الأضرار التي يتوقع أن تصيب أيّاً من الأطراف التي تعتمد عليه إذا كان تقريره مضللاً، أو بمعنى آخر يتستر على البيانات المالية المضللة.

• الخطأ

والقاعدة العامة ألا يسأل المدقق مدنياً، إلا في حدود ما ارتكبه من خطأ، أما حيث ينتفي الخطأ فلا مجال لمساءلته. وهنا يمكن وضع معيارين للخطأ:

١. المعيار الأول هو معيار مادي يتعلق بمستوى الخطأ أو نسبته الذي يستوجب مسؤولية المدقق وهو الخطأ الجسيم، ويذهب بعضهم إلى محاولة تصنيف الأخطاء، بحسب علاقتها بالمركز المالي، أو بالرقابة الداخلية، أو أهميتها النسبية، بحيث تستوجب مساءلة مدقق الحسابات عنها. أما الأخطاء غير المثبتة بالدفاتر أو العمليات النادرة أو تلك المحبوكة جيداً فإن المدقق غير مسؤول عنها.

٢. المعيار الثاني هو معيار ذاتي يتعلق ببذل المدقق للعناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بالتدقيق. وإذا ما تم إثبات أن المدقق لم يعمل بإخلاص جيد عند وضع تقريره عن تنيؤات الإدارة، وفي الوقت نفسه إذا تمكن المدقق من إثبات أن فحصاً معقولاً قد أُجْزِ فإنه عندئذ لا يعتبر مسؤولاً عن الضرر الحاصل.

• العلاقة السببية بين الخطأ والضرر

لا يكفي لقيام مسؤولية المدقق المدنية، توفر خطأ في جانبه.

وحدوث ضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للخطأ. فإذا حصل وقام أحد المستثمرين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير المدقق، فإن المدقق غير مسؤول عن الخسائر التي قد يني بها الممول لانتفاء العلاقة السببية بين الخطأ والضرر بصورة عامة. كذلك لو اشترى أحد المستثمرين أسهماً من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير المدقق عنها فإن العلاقة السببية غير موجودة.

٤. المسؤولية الجنائية

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل مُجرّماً بموجب نص قانوني ساري يقوم به مدقق الحسابات أثناء ممارسة عمله، بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية. إذ أن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وليست أضراراً فردية محدودة. وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية الجنائية تحتاج إلى توافر أركان ثلاثة في القانون الجزائي الأردني وهي:

١. الركن الأول - قانوني (نص التجريم)

وأساسه القاعدة القائلة بأن لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني سابق وأن الجرم والعقاب من عمل المشرع، فالأفعال الجرمية وجزائها مرجعيتها الوحيدة هي للقانون المكتوب، وليس للقاضي - في القوانين المتأثرة بالعرف اللاتيني أو الفرنسي - أن يقضي بتجريم واقعة معينة ما لم يرد نص واضح وصرح بذلك ولا أن يقضي بغير العقوبة المقررة، وهذا ما يعبر عنه بالفقه الجزائي العربي مبدأ المشروعية الجزائية.

٢. الركن الثاني - مادي (الفعل الجزائي - actus reus)

ويتمثل في النشاط الإجرامي بحد ذاته، أي في القيام بعمل أو الإمتناع عن القيام بعمل مفروض قانوناً^(١)، أو تقديم بيانات كاذبة أو مضللة أو إبراز مستندات مزورة أو التصديق عليها.

٣. الركن الثالث - معنوي (القصد الجرمي - mens rea)

ويتلخص في أن المدقق لا يسأل جزائياً إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.

وبموجب القانون الجزائي الأردني (قانون العقوبات رقم ١٦ لسنة ١٩٦٠) فإن الشريك (٧٦ عقوبات) في جنابة أو جنحة، أو المتدخل (٨١ عقوبات) يعتبرون مرتكبين للجرائم ذاتها بصفتهم شركاء أو متدخلين حسب الحال الأمر الذي يرتب عليهم "عقوبة جزائية". وعليه، لا نستبعد قانوناً إمكانية ملاحقة المدققين الخارجين في جرائم كثيرة تحت صفة شركاء، أو متدخلين بجرائم - أو حتى

١ - من أمثلة هذه الحالة ما نصت عليه الفقرة ج من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لعام (١٩٨٥م) التي ترتب على عدم قيام المدقق:

"يرتّب على الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في المملكة أن يقدموا للدائرة بياناً بأسماء عملائهم وعناوينهم جميعاً سواء كانوا من تنطبق عليهم أحكام هذه المادة أم لا تنطبق من تولوا تنظيم دفاترهم وحساباتهم أو فحصها وتدقيقها على أن يقدم البيان خلال مدة أقصاها اليوم الحادي والثلاثون من شهر آذار من السنة اللاحقة وفي حالة التخلف عن ذلك خلال المدة المقررة يعاقب الشخص المرخص بالحسب لمدة لا تقل عن شهر واحد ولا تزيد عن ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن خمسمائة دينار ولا تزيد على ألف دينار، وفي حالة التكرار يسحب ترخيص مزاولة المهنة".

٢ - كجرائم التزوير وتقليد أختام الدولة أو الإيصالات الرسمية حيث يغلب فيها أن يكون المدقق "فاعلاً أصلياً" لا مجرد شريك أو متخل أو محرض.

فاعلين أصليين في بعض الأحيان⁽²⁾ - الاحتيال أو التزوير أو إساءة الأمانة أو الإفلاس الاحتياالي أو التصرف بأموال المدين بسوء نية بقصد الإضرار بدائنيه (عقوبات - المواد ٢٦٠، ٢٦٦، ٢٧١، ٢٢٢، ٤٣٨، ٤٤٢). ولا نسعى للإطالة في هذه الأركان مخافة خروج هذا البحث عن أهدافه.

ولقد أورد المشرع الأردني في القوانين المختلفة نصوصاً شتى تتناول بالتجريم بعض أفعال مدققي الحسابات الخارجيين - إما بصفتهم فاعلين أصليين أو شركاء أو متدخلين - معتمداً على جرم بعض الأفعال الخطيرة والتي تتنافى معها مصالح المجتمع الاقتصادية. ونتطرق بهذا البحث لأهم النصوص التجريبية.

(١) القاعدة العامة للتجريم الواردة في قانون تنظيم مهنة المحاسبة (رقم ٧٣) لسنة (٢٠٠٣)

نص القانون المنظم لأعمال مهنة المحاسبة والتدقيق في الأردن على تجريم الأفعال التالية التي تهدف إلى تحوير الصدقية القانونية للوضع المالي.

"مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ورد النص عليها في أي تشريع آخر، يعاقب المحاسب القانوني بالحبس لمدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات أو بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف دينار ولا تتجاوز عشرين ألف دينار أو بكلتا هاتين العقوبتين، إذا ارتكب عن قصد أو نتيجة إهمال جسيم أيًا من الأفعال التالية :

• دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها أثناء مزاولته المهنة.
• وضع تقريراً مغايراً للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاولة المهنة.

وتجدر الملاحظة إلى ما يلي:

- نزع المشرع الواضحة إلى استخدام أسلوب واسع بالتعبير وذلك ليظال أكثر من تصرف (فعل).

- لا تقتصر الأفعال التجريبية على مرحلة التدقيق الخارجي والميزانية بل يتعداها ليشمل كل المراحل التمهيديّة أو السابقة لها وهذا ما يستفاد من عبارة ".... في أي وثيقة متعلقة بمزاولة المهنة".

- رفع القانون من معيار الخطأ خروجاً على القواعد العامة في القانون الجزائي، فلم يعد المشرع بالإهمال أو قلة الاحتراز أو حتى الخطأ الجسيم كأسس للإدانة والسبب في ذلك واضح وهو أن القانون يفترض بالمحاسب "الخبرة والدقة التامتين" الأمر الذي جعل إمكانية الإحتجاج والدفع بالخطأ للهروب من العقاب أمراً صعباً.
- في حال ورود نص جزائي يفرض عقوبة أشد على المحاسب أو المدقق، فيعتد بالنص الأشد.

(٢) قواعد التجريم الخاصة الواردة في التشريعات المختلفة

بغض النظر عن القاعدة العامة والواسعة الواردة أعلاه، أوردت

القوانين بعض النصوص التجريبية لبعض الفئات أو النشاطات المحاسبية دون غيرها. ومن الأمثلة على ذلك:

جرائم مدققي الحسابات الخاصة بالشركات (قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧م)

وهو ما نصت عليه المادتين ٤/٢٧٨ و ٢٨٠ من قانون الشركات الحالي والمتعلقان بالمسؤولية الجنائية للمدققين الخارجيين.

المادة ٤/٢٧٨

أ- يعاقب كل شخص يرتكب أيًا من الأفعال التالية بالحبس من سنة إلى ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد على عشرة آلاف دينار:

تتظيم ميزانية أي شركة وحسابات أرباحها وخسائرها بصورة غير مطابقة للواقع أو تضمين تقرير مجلس إدارتها أو تقرير مدققي حساباتها بيانات غير صحيحة

ب- تطبق العقوبات المنصوص عليها في الفقرة (ا) من هذه المادة على المتدخل في الجرائم المبينة فيها والحرض عليها.

المادة ٢٨٠

"يعتبر مدقق الحسابات، الذي يخالف أحكام هذا القانون بتقديم تقارير أو بيانات لا تتفق وواقع حسابات الشركة التي قام بتدقيقها انه ارتكب جرماً ويعاقب عليه بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على ثلاثة سنوات أو بغرامة لا تقل عن ألف دينار أو بكلتا العقوبتين ولا يحول ذلك دون تعرضه للعقوبات المسلكية المقررة في القوانين الخاصة بالمهنة المعمول بها."

من الواضح أن هذه النصوص تركز على الميزانية الخاصة بالشركات وتهدف إلى ضمان أن تكون هذه الميزانية تعكس الوضع المالي الواقعي للشركة. وتجدر الإشارة إلى أن القانون لا يرتب هذه العقوبات على خروقات الميزانية العمومية الخاصة بالشركات المساهمة حصراً بل كل أنواع الشركات.

جرائم التهرب الضريبي

وهذه الجرائم أفرد لها المشرع الأردني نصوصاً مفصلة في قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة (١٩٨٥م) وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة (١٩٩٤م). وكما سبق البيان فقد تطل المدقق (أو حتى المحاسب أو المدقق الداخلي) النصوص الجزائية إما بصفته فاعلاً أصلياً أو متدخلًا أو شريكاً.

ولقد ضمن قانون ضريبة الدخل أحكام هذه الجريمة بالمادة ٤٢ والتي تنص على ما يلي:

" كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على

التهرب من الضريبة بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال التالية :

الجرائم المتعلقة بسوق الأوراق المالية (هيئة الأوراق المالية)

وهذه الجرائم متعلقة بتضليل الهيئة (الأمر الذي يترتب بتضليل جمهور المتعاملين) بما يخص صدقية البيانات المالية الخاصة بالشركة المعنية، الأمر الذي يضعف الضمان العام واثمان الشركات وسمعتها بما يضر الاقتصاد الوطني. نظم القانون أحكام هذه الجرائم في المادة ١٠٧ من القانون والتي تنص على ما يلي.

”يعتبر مخالفة لأحكام هذا القانون أي ما يلي :

أ- تقديم بيانات غير صحيحة أو مضللة في أي من الوثائق التي يتم تقديمها إلى الهيئة.
ب- تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية المعتمدة ومعايير التدقيق المعتمدة. ويكون كل منهما. حسب مقتضى الحال. مسؤولاً عن تعويض أي شخص تلحق به خسارة مالية نتيجة لذلك.
ت- أي خداع أو تضليل يتعلق بالأوراق المالية أو أي ممارسة محظورة فيما يتعلق بالأعمال المرخصة وفقاً لأحكام هذا القانون.”

تجدد الإشارة إلى أن القانون أحال في هذا النص للمعايير الدولية للتدقيق والمحاسبة وهذا أمر منتقد جزئياً (قانوناً) لأن هذه النصوص الدولية عرضة للتغيير الأمر الذي يخالف مبدأ المشروعية المذكور أعلاه ومبدأ ثبات النص الجزائي. إلا أن لهذا المسلك مبرر مهني يهدف إلى السعي لتوحيد المعايير دولياً.

ملاحظات ختامية:

- يمكن تحريك أكثر من دعوى جزائية سنداً لأكثر من نص من النصوص الواردة أعلاه وعند الحكم بالأحكام الجزائية يراعى تنفيذ أعلاها فقط (بعض القوانين الجرمانية تنص على تنفيذ جميع الأحكام الصادرة الأمر الذي يطيل مدة العقوبة ولم يأخذ القانون الجزائي الأردني بهذا الحكم).
- للحكم الجزائي أثر حاسم على الحكم المدني بالتعويض فالإدانة الجزائية تستتبع إدانة مدنية حتماً وعلى خلاف ذلك فإن الحكم الجزائي ليس له أثر على الحكم الإداري أو التأديبي فيمكن تبرئة المتهم جزائياً وإيقاع العقوبة الإدارية أو النقابية (التأديبية) بحقه لأن المستقر عليه قانوناً في الأردن أن الحكم الجنائي لا يؤثر في الحكم التأديبي .
- هنالك صور لعقوبات تطال المدققين غير المذكورة أعلاه. منها على سبيل المثال جرائم الفساد الإداري والاختلاس.

أ- قدم كشفاً غير صحيح وذلك بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه تقديم كشف به بمقتضى هذا القانون وأثر على مقدار الضريبة بشكل ملموس.
ب- أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون.

ت- أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة أو زور أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أو أخفاها أو أتلها كلياً أو جزئياً بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون أو أي جزء من ذلك الدخل أو للتملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً أو للحصول دون حق على إعفاء أو تنزيل أو تقاص يسمح به هذا القانون.

ث- لجأ إلى أية حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز استعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور.

ج- امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأي واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤوليته أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.

ح- أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون وذلك بقصد التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع وسنة أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار وفي كل الأحوال يضمن مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة.”

وتقابل المادة ٣٥ من قانون الضريبة العامة على المبيعات المادتين المذكورتين أعلاه. وتجدر الإشارة أن هذه المادة قد تلقي بالمسؤولية الجزائية على المحاسبين الإعتيادين وليس على المدققين الخارجيين نظراً لعدم اعتماد هذه الجريمة على الميزانية العامة. وكذا غالباً ما تكون مسؤوليتهم بالتبعية لا أصلية (شركاء أو متدخلين بالجرم) وفيما يلي نص المادة ٣٥:

”يعاقب على كل من يرتكب جرم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على ألف دينار وفي حالة التكرار للمرة الثانية تضاعف الغرامة الجزائية المحكوم بها وإذا تكرر الجرم بعد ذلك خلال سنة واحدة فللمحكمة أن تحكم بالحد الأعلى للغرامة أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين.”

قدمت هذه الورقة في ندوة علمية بعنوان ”مسؤولية خبراء المحاسبة ومفوض المراقبة لجهة المسؤولية المدنية والجزائية والمسؤولية التأديبية“ تنظمتها ”نقابة خبراء المحاسبة المحاسبين“ بالتعاون مع ”كلية الحقوق والعلوم السياسية في جامعة القديس يوسف“ في الفترة ١١-١٢ تشرين الثاني ”نوفمبر“ ٢٠٠٥ .

نهاية البحث

مكاتب الاتصال

-		-	
966 1 4642936		962 6 5681542 / 5681564	
966 1 4659915		962 6 5698282	
11423 9767	.	11192 922104	.
tagco.riyadh@tagi.com		info@ascasociety.org	
-		-	
966 2 6685458		202 3479952 / 3462951	
966 2 6685415		202 3445729	
21455 20135	.	12411 96	.
tagco.jeddah@tagi.com		tagco.cairo@tagi.com	
-		-	
966 3 8821291 / 8820940		203 5469596 / 5462829	
966 3 8821032		203 5453862	
31952 3187	.	-	.
tagco.khobar@tagi.com		m120770@yahoo.com	
-		-	
974 4440911 / 4424024		973 17 224654	
974 4355175		973 17 212890	
2620	.	990	.
tagco.qatar@tagi.com		tagco.bahrain@tagi.com	

-		-	
961 1 753222 / 751342		965 2433004	
961 1 353858		965 2440111	
11- 7381		13048	4729
tagco.beirut@tagi.com		tagco.kuwait@tagi.com	
-		-	
970 8 2824166 / 2826917		971 2 6724426 / 6724425	
970 8 2840387		971 2 6723526	
505		4295	
tagco.gaza@tagi.com		tagco.abudhabi@tagi.com	
-		-	
970 2 2988220		971 4 2663368 / 2663369	
970 2 2988219		971 4 2665132	
3800		-	1991
tagco.ramallah@tagi.com		tagco.dubai@tagi.com	
-		-	
970 9 381114/15/16/17		971 7 2288427	
970 9 2387982		971 7 2285929	
77 7		403	
president@najah.edu		tagco.rak@tagi.com	
-		-	
970 2 2952508		971 6 5563484	
970 2 2984492		971 6 5562947	
-		952	
cont_edu@qou.edu		tagco.sharjah@tagi.com	

-		-	
970 2 2220995		971 4 2063144	
970 2 2229303		971 4 2064778	
-		-	
yousefh@hebron.edu		mohd9009@emirates.net.ae	
-		-	
970 4 2510970/4		218 6 12235950	
970 4 2510970		218 6 12235950	
-		1971	
zhamad@aauj.edu		m.fakroun@raslanuf.com	
-		-	
970 9 2682586		249 1 83765771/ 83765773	
970 9 2682586		249 1 83765772	
258		1623	
hadaf-utmeh2003@yahoo.com		agip.sudan@tagi.com	
-		-	
963 11 2316052 / 2314403		213 21 681504	
963 11 2312870 / 2314403		213 21 681541	
31000		16004 148	
tagco.syria@tagi.com		agip.algeria@tagi.com	
-		-	
212 2 2366119 / 2366121		216 1 770745	
212 2 2366133		216 1 771266	
19005		1-2035 - 8600 92	
agip.morocco@tagi.com		itec@planet.tn	

-		-	
968 560153 / 560740		216 71 841024 / 846142	
968 567794		216 1 849665	
112 2366	.	1073.1	.
tagco.oman@tagi.com		agip.tunisia@tagi.com	
-		-	
964 1 7470524 / 7470527		967 1 240899 / 240885	
964 1 7726367		967 1 263053	
12631 28361	.	2055	.
tagco.iraq@tagi.com agip.iraq@tagi.com		agip.yemen@tagi.com	
-			
		44 20 72454455	
		44 20 72595544	
		London SW1 X 8JL, CCC House, West Halkin Street	.
		amattar@ccc.gr	