

## قواعد سلوك وآداب مهنة المحاسبة

وثيقة اعتماد قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية IESBA للتطبيق  
في المملكة العربية السعودية

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

٢٨ جمادى الأول ١٤٤٢هـ

١٢ يناير ٢٠٢١م

بسم الله الرحمن الرحيم

## ١- المقدمة:

إن الوظيفة الأساسية للمحاسب المهني هي حماية الصالح العام ويمارس ذلك من خلال إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية. وتساعد هذه المعلومات متخذي القرار في تقييم المبادئ المختلفة والعائد المتوقع والتكاليف والمخاطر مما يزيد في فعالية الأفراد والمشروعات والأسواق والحكومات في تخصيص الموارد النادرة نظراً لتوفر معلومات موثوق بها تعكس قدرة وأداء مشروعات الأعمال. واعترافاً بهذا الدور وتحقيقاً لرسالتهم فقد ألزم الأعضاء أنفسهم بمجموعة من الآداب والقواعد السلوكية التي تحكم عملهم تزيد على المتطلبات النظامية التي تفرضها الدولة ابتداءً، وتضفي عليها بعداً أخلاقياً يعرف بميثاق قواعد سلوك وآداب المهنة، يهدف إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع وله حكم النظام كما ورد في المادة العاشرة من نظام المحاسبين القانونيين " يجب على المحاسب القانوني التقيد بسلوك وآداب المهنة وكذلك بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين".

ويعتبر التزام الأعضاء بدليل قواعد سلوك وآداب المهنة عن اعتراف مهنة المحاسبة بمسئولياتها تجاه المجتمع والعملاء وزملاء المهنة. حيث أن قبول دليل قواعد سلوك وآداب المهنة وتطبيق مبادئه السلوكية الأخلاقية عند أداء المسؤوليات المهنية يؤدي إلى رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع بما يزيد من فاعليتها ويرفع من شأنها. ويرتكز دليل قواعد سلوك وآداب المهنة على مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة والنزاهة والموضوعية والتفاني في أداء العمل وعدم كتمان الحق أو تحريفه تحقيقاً لمنافع شخصية. وهذه المبادئ والقيم الأخلاقية والتي تضمنها دليل قواعد سلوك وآداب المهنة ليست ابتكاراً جديداً بل تمثل قيماً إسلامية أصيلة مصدرها القرآن والسنة النبوية الشريفة ونادت بها مبادئ الإسلام، فمبادئ الشهادة الصادقة، واجتناب شهادة الزور وعدم كتمان الحق، والاستقامة والصدق والأمانة والتمسك بالحق والعدل وعدم الخيانة والإخلاص في أداء العمل كلها من مكارم الأخلاق التي جاء الإسلام ليتممها. ولا يتسع المجال هنا لسرد تعاليم الإسلام الحنيف التي تحت وتلزم المسلم على التمسك بمكارم الأخلاق والمروءة وتؤكد على مراعاة الآداب والالتزام بها، ولكن نورد هنا بعض الأمثلة التي توضح تركيز المبادئ الإسلامية على ذلك وأهميته.

إن الحديث عن الأخلاق في نصوص الشريعة حديث عن أمر تكاثرت فيه الأدلة، وتعاضدت فيه النصوص، وقد بلغت عناية الشريعة في نصوصها بالأخلاق مبلغاً جعلت من كمال الخلق سبباً عظيماً من أسباب دخول الجنة، يقول رسول الله صلى الله عليه وسلم: (أنا زعيمٌ ببيتٍ في أعلى الجنة لمن حسن خلقه) [أبو داود].

وجاء التنويه بثقله في الميزان، فعن أبي الدرداء قال: سمعت النبي صلى الله عليه وسلم يقول: (ما من شيء يوضع في الميزان أثقل من حُسن الخلق، وإن صاحب حُسن الخلق ليبلغ به درجة صاحب الصوم والصلاة). [الترمذي].

هذا في شأن الخلق العام، وأما إذا تعلق بمهنة من المهن أو صناعة من الصناعات فإن تأكده أكثر، والتشديد فيه أغلظ؛ لتعلقه بإتقان العمل وأداء الأمانة والقيام بواجب المعاقدة. ولذلك فإن العناية بأخلاق المهنة ليس حديثاً عن نافلة من النوافل ذي شأن تحسيني تكميلي، لكنه حديث عن واجب من الواجبات في كثير من جوانبه يترتب على تركه الذنب والمأثم.

ولذلك كان النبي سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم في أول دعوته بمكة يقرن الأمر بالأخلاق الواجبة مع الأمر بالإيمان والتوحيد والصلاة، كما جاء في الصحيحين عن ابن عباس أن هرقل سأل أبا سفيان – قبل أن يسلم- فقال: بم يأمركم هذا النبي (صلى الله عليه وسلم) فقال أبو سفيان: يقول: اعبدوا الله وحده ولا تشركوا به شيئاً، وتركوا ما يقول آبائكم، ويأمرنا بالصلاة والزكاة والصدق والعفاف والصلة.

وقد كان النبي صلى الله عليه وسلم يبين أن فساد السلوك الأخلاقي له علاقة بهلاك الأمم، ولذا كان يحذر من ذلك، ومن عجيب ما جاء فيه أن النبي صلى الله عليه وسلم جعل التزوير في الشأن الدقيق سبباً من أسباب هلاك الأمم، كما جاء في الصحيحين عن معاوية بن أبي سفيان، عام حج، وهو على المنبر، وهو يقول، وتناول قصة من شعر كانت بيد حرسى: أين علماؤكم؟ سمعت رسول الله صلى الله عليه وسلم ينهى عن مثل هذه، ويقول: (إنما هلكت بنو إسرائيل حين اتخذ هذه نساؤهم). [البخاري (٧/ 165)، مسلم (3/ 1679)]. والمقصود به هنا التزوير بوصل الشعر، فما ظنك بالتزوير المهني المتعلق بحقوق الناس وأموالهم! ومنه الشح: فإنه مجمع سيء أخلاق المهن، فعن جابر بن عبد الله، أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: (اتقوا الشح، فإن الشح أهلك من كان قبلكم، حملهم على أن سفكوا دماءهم واستحلوا محارمهم). [صحيح مسلم (٤/ 1996)].

وإذا تأملت الشُعَبَ الإيمانية التي جاء ذكر تعدادها في حديث أبي هريرة رضي الله عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم قال: (الإيمان بضع وستون شعبة) [البخاري (9)، مسلم (35)]، كما سردها الذين اعتنوا بعدها كالبيهقي؛ ستجد أن نحو نصف هذه الشعب هي من شعب الأخلاق الإيمانية.

## الأخلاق الإسلامية لمهنة المحاسبة

### ١. النزاهة

وعناصرها: التخلق بالصدق، والأمانة، والقناعة، والبعد عن الشبهات المالية في جميع العلاقات المهنية والعملية.

وفي الصحيحين قال النبي صلى الله عليه وسلم لحكيم بن حزام: (ومن أخذه -أي المال- بإشراف نفس لم يبارك له فيه)، وقال النبي صلى الله عليه وسلم له: (ومن يستغن يغنه الله)، فدل هذان الحديثان على أصليين:

- وجوب الاستعفاف عن حق الآخرين، وجزاء ذلك.

- ودم الاستشراف لحقوق الآخرين، وعقوبة ذلك.

ومن كمال النزاهة المحاسبية: النصيح في عمله عند وجود البيانات أو التقارير أو الإقرارات التي يعتقد المحاسب أنها محرفة أو مضللة أو معدة بإهمال، أو اشتملت على نقص، فيجب على المحاسب عند ذلك أمور:

- ترك التعامل مع مثل هذه البيانات المضللة؛ لأنها من الزور، ومن التعاون على الإثم والعدوان،

وقد نهى الله عن شهادة الزور وإقراره، فقال تعالى: {والذين لا يشهدون الزور}، وروى البخاري أن النبي صلى الله عليه وسلم قال: (ألا أنبئكم بأكبر الكبائر؟ وكان متكئا فجلس فقال: (ألا وقول الزور، أو قال: شهادة الزور)، فدل الحديث على أن شهادة الزور من كبائر الذنوب.

ونهى الله عن التعاون على الإثم والعدوان، فقال تعالى: {ولا تعاونوا على الإثم والعدوان}، فإن التعامل مع مثل هذه البيانات المضللة يترتب على إقراره مفسد عظيمة، وإضرار بالناس وإخلال بحقوقهم وأحوالهم، وإدخال للظلم، وإقرار للفساد المالي.

إنكار هذا المنكر المحاسبي (البيانات المضللة والتزوير) بحسب المستطاع، ومنه أن يبلغ أصحاب الاختصاص عن ذلك، وألا يسكت على هذا المنكر؛ لقول النبي صلى الله عليه وسلم فيما رواه أبو داود: (إذا عملت الخطيئة في الأرض كان من غاب عنها فرضيها كان كمن شهدها).

### ٢. الموضوعية

وهي: الحياد، والقيام بالقسط، والتخلي عن التحيز وتأثير العاطفة السلبي أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين بأن تطغى على أحكامه المهنية أو التجارية.

قال تعالى: {كونوا قوامين بالقسط شهداء لله ولو على أنفسكم}، وقال: {وإذا قلتم فاعدلوا ولو كان ذا قربى}، وقال: {ولا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاَنُ قوم على ألا تعدلوا اعدلوا هو أقرب للتقوى}، وقوله (يجرمنكم): أي: يحملنكم. وقوله: {شَنَاَنُ قوم}، أي: بغض قوم. فتضمنت هذه الآيات أصليين:

- المنع من محاباة القريب أو الصديق وكلُّ من ألفه الإنسان.

- النهي عن ظلم المنافس والخصم والعدو أو بخسه.

وعن ابن عباس رضى الله عنه في قوله تعالى: {كونوا قوامين بالقسط شهداء لله ولو على أنفسكم أو الوالدين والأقربين}: (أمر الله المؤمنين أن يقولوا الحق ولو على أنفسهم أو آبائهم أو أبناءهم، ولا يُحابوا غنيا لغناه، ولا يرحموا مسكينا لمسكنته - أي: لا يرحموه فيحابوه في الحق لمسكنته-، وذلك قوله: {إن يكن غنيا أو فقيرا فالله أولى بهما فلا تتبعوا الهوى أن تعدلوا}، فتذروا الحق، فتجوروا).

وفي قوله تعالى في آية الدين في سورة البقرة: ﴿وَلْيَكْتُبْ بَيْنَكُمْ كَاتِبٌ﴾ إشارة إلى الحياد، بأن يكون الكاتب غير أصحاب الحقوق والالتزامات، ضمناً للحياد، حتى لا يكون في كتابته محاباة بسبب مودة لأحدهما عن الآخر.

وذكر البخاري عن عمار بن ياسر رضى الله عنهما قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (ثلاثة من جمعهن فقد استكمل الإيمان: الإنصاف من نفسك..).

ومن التطبيقات الفقهية لذلك: منع قضاء القاضي لنفسه، وهو محل إجماع عند المسلمين؛ لما فيه من التهمة بالميل لمصلحته.

ومن ذلك: منع قضاء القاضي لأصوله وفروعه عند أكثر العلماء، بل جاء عن بعض فقهاء الإسلام عدم جواز قضاء القاضي لزوجته بل ذهبت طائفة منهم إلى المنع من القضاء لجميع أقاربه من الأصول والفروع والحواشي وغيرهم.

ومن ذلك: منع قضاء القاضي بعلمه في المدعى به، وأنه لا بد من العمل بالبينات، تأكيداً للحياد والموضوعية. وقد دلت النصوص الشرعية على منع كل ما يؤثر في الحياد والاستقلال عند إصدار الأحكام دينية أو دنيوية، ففي سنن أبي داود أن رسول الله صلى الله عليه وسلم (رد شهادة.. القانع لأهل البيت، وأجازها لغيرهم)، والقانع: كالأجير الخاص، فردده لوجود التهمة بالمحاباة، وجر النفع للنفس، وقد ثبت عن عمر رضى الله عنه عند الدارقطني أنه قال: (والمسلمون عدول بعضهم على بعض، إلا.. ظنينا في قرابة). والظنين: المتهم لقرابته. وقد نص الفقهاء على أن أي حال أتت على صاحب حكم تغير فيها عقله أو خلقه؛ كرهوا له أن يحكم أو يقضي أو نحوه. حتى يصير إلى سكون الطبيعة واجتماع العقل.

ومثله: إن غير مرض أو حزن أو جزع، أو نعاس، أو ملالة.

وقد كان شريح من قضاة التابعين إذا جاع قام ولم يقض بين الخصوم؛ خوفاً من أثر الجوع على التركيز الذهني.

### ٣. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

وهي: كمال العلم والعمل.

وكمال العلم بأمرين: أن يكون لدى الموظف المعرفة الكافية، والمهارة اللازمة للقيام بالأعمال الوظيفية. وقد دل على اعتبارها تين الصفتين قول يوسف -عليه السلام- كما قال الله تعالى عنه: {اجعلني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم} فالمهارة: (حفيظ). والمعرفة: (عليم). وكمال العمل بأمرين: أن يكون الموظف ذا كفاءة صحية مناسبة للوظيفة، وأن يبذل جهده المعتاد في تلك الوظيفة. والكفاءة الصحية جاء اعتبارها كما في قول الله حكاية عن نبي بني إسرائيل في تنصيب طالوت للملك: {إن الله اصطفاه عليكم وزاده بسطة في العلم والجسم}. والبذل البدني جاء اعتباره كما في قول الله حكاية عن قول ابنة الرجل الصالح لأبيها عن موسى -عليه السلام-: {إن خير من استأجرت القوي الأمين}. ومن كمال العلم المتعلق بالكفاءة المهنية: ألا يتصدى لما لا يحسن، قال تعالى: {ولا تَقْفُ ما ليس لك به علم}، ومن اكتساب المعرفة المحاسبية: تلقي الدورات الشرعية المتعلقة بمحاسبة الزكاة، وفقه المعاملات، أو الدورات الفنية على سبيل المثال لا الحصر. والكفاءة المهنية على درجتين:

- كفاءة لا يتم العمل المحاسبي إلا بها، بحيث لو نقص المحاسب عن ذلك لدخل الخلل في أعمال

المحاسبة التي يقوم بها، وترتب عليها تضليل في المعلومات ونقص فيها.

- كفاءة يوجد معها صحة الأعمال المحاسبية، ولكن بالحد الأدنى من الجودة.

ويترب على ذلك أن التطوير المهاري والعلمي للمحاسب في الشريعة على رتبتين:

- واجب، وهو: ما لا تتم كفاءة المحاسب إلا به؛ للقاعدة الشرعية: (ما لا يتم الواجب إلا به فهو

واجب)، بحيث أنه لو فرط المحاسب في اكتساب هذه المهارات لوجد الخلل القادح في أعماله،

وسياتي الحديث عما يترتب على ذلك.

- مستحب، وهو: كل استزادة علمية فيما ينفع المحاسب في نفسه ومجتمعه بحيث يجود معه الأعمال

المحاسبية، ويزيد في كفاءتها.

والتطوير والاستزادة العلمية لا يقتصر على الشأن الديني، بل كل نفع ينتفع به المسلم وينفع مجتمعه فهو

داخل في ذلك من علوم الدين والدنيا.

وقد كان النبي صلى الله عليه وسلم يربي في صحابته التطوير للاستزادة في العلم حتى إن ابن مسعود قال: «قرأت على رسول الله صلى الله عليه وسلم بضعا وسبعين سورة، ولقد علم أصحاب رسول الله صلى الله عليه وسلم أنني أعلمهم بكتاب الله، ولو أعلم أن أحدا أعلم مني لرحلت إليه»، فمع أن ابن مسعود رضى الله عنه كان من أعلم الصحابة بالقرآن إلا أنه يقسم على ضرورة التطوير والاستزادة.

٤. السرية

وهي خلق واجب من أخلاق المهنة وسبب وجوبه حفظ حق صاحب السر؛ لأنه نوع من أنواع حفظ الأمانة في الشريعة. كما روى البيهقي أن النبي صلى الله عليه وسلم قال: (إنما يتجالس المتجالسان بالأمانة، لا يحل لأحدهما أن يفشي على صاحبه ما يكره). ويزداد وجوباً كلما ترتب على إفشائه ضرر على صاحب السر. وقد بلغت عناية الشريعة باحترام حق السر أن اعتبرت أدنى قرينة تدل على كراهية صاحب السر لإفشاء سره، فروى الترمذي أن النبي صلى الله عليه وسلم قال: (إذا حدث الرجل بالحديث ثم التفت فهي أمانة). وقد كان صغار الصحابة فضلاً عن كبارهم يتلقون ذلك عن النبي صلى الله عليه وسلم، ففي صحيح مسلم عن أنس رضى الله عنه، قال: أتى علي رسول الله صلى الله عليه وسلم، وأنا أَلْعَبُ مع الغلمان، قال: فسلم علينا، فبعثني إلى حاجة، فأبطأت على أمي، فلما جئت قالت: ما حبسك؟ قلت بعثني رسول الله صلى الله عليه وسلم لحاجة، قالت: ما حاجته؟ قلت: إنها سر، قالت: لا تحدثن بسر رسول الله صلى الله عليه وسلم أحداً.

## هـ. السلوك المهني

والسلوك المهني قائم على ركنين:

أ) الالتزام بالأنظمة واللوائح؛ لأن ذلك من مقتضى عقد المحاسب مع الجهة وقد قال تعالى: {يا أيها الذين آمنوا أوفوا بالعقود}، فدللت الآية على وجوب الوفاء بالعقود، والالتزام بمقتضاها.

ب) اجتناب كل ما يقدر في سمعة المهنة، ويخدش سلوك المحاسب.

وللشريعة حفاوة عظيمة بدفع الريبة عن الإنسان، ونقاء سلوكه، ففي الصحيحين عن صفية بنت حيي، قالت: كان رسول الله صلى الله عليه وسلم معتكفاً فأتته أزوره ليلاً، فحدثته ثم قمت فانقلبت، فقام معي ليقلبنى - أي: ليرجعني بيتي-، وكان مسكنها في دار أسامة بن زيد، فمر رجلان من الأنصار، فلما رأيا النبي صلى الله عليه وسلم أسرعاً، فقال النبي صلى الله عليه وسلم: «على رسلكما إنها صفية بنت حيي» فقالا: سبحان الله يا رسول الله. قال: (إن الشيطان يجري من الإنسان مجرى الدم، وإني خشيت أن يقذف في قلوبكما سوءاً، أو قال: شيئاً).

ومن تطبيقات ذلك الفقهية: منع قضاء القاضي لأصوله وفروعه؛ لما فيه من تشويه سمعة القضاء، وإثارة الشبهة والالتهام بالتساهل والمحابة على القاضي والقضاء الشرعي.

ومن ذلك: ما جاء من نهى كثير من السلف عن الدخول على أصحاب الولايات خشية تأثر الحياد وضعف الاستقلال، مما يجر تشويه سمعة العالم، والمفتي، ويلحق به كل صاحب تخصص يُحتاج معه إلى كمال النزاهة وحفظ السمعة.

والابتعاد عن مواطن الشبهات، ومواضع التهم، أدب واجب على كل مسلم، لكنه يتأكد على أصحاب المهن والتخصصات والولايات؛ كالمحاسب وغيره.

والأصل الشرعي أن كل من نسب إلى عمل فيه خلل وليس له صلة بذات الخلل؛ فالواجب عليه البراءة منه، وإظهار ذلك، ومن هذا إذا وجد المحاسب أن له علاقة بالبيانات المضللة فإنه يشرع في حقه البراءة من الخطأ والخلل، ولذا ثبت في البخاري أن خالد بن الوليد رضى الله عنه أخطأ في غزوة فخطب النبي صلى الله عليه وسلم ورفع يده فقال: (اللهم إني أبرأ إليك مما صنع خالد)، وهذا كمال النأي بالنفس عن موضع الخطأ والغلط، وفيه إنكار على هذا المنكر.

## ٢- مراحل إعداد دليل قواعد سلوك وآداب المهنة على أساس القواعد الدولية:

سبق للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ("الهيئة") إصدار قواعد سلوك وآداب المهنة والتي اعتمدت من قبل مجلس إدارة الهيئة في ٢٧/٤/١٤١٥ هـ ("القواعد المطبقة") وتضمنت تلك القواعد المبادئ العامة والقواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وذلك استناداً على البيئة المحلية للمملكة وبما يتناسب مع ظروف هذه البيئة.

الآن وفي ظل التغيرات العالمية والمكانة العالية التي تبوءتها المملكة العربية السعودية كعضو ضمن مجموعة الدول العشرين واتساقاً مع التحول الذي قامت به الهيئة بتبني المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والرقابة النوعية وتطبيقها في المملكة العربية السعودية، صدر قرار مجلس إدارة الهيئة بالموافقة على تبني قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة.

عليه قامت لجنة سلوك وآداب المهنة ("اللجنة") بتشكيل فريق مكون من ثلاثة من أعضائها بالإضافة إلى مستشار فني، ومصحح لغوي، ومستشار شرعي وآخر قانوني للعمل على ذلك من خلال منهجية العمل التالية:

أ) دراسة تجارب بعض الدول بما فيها دول مجموعة العشرين من حيث تطبيق قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية ("القواعد الدولية")

ب) دراسة الإطار الفكري للقواعد الدولية.

ج) ترجمة النسخة الإنجليزية للقواعد الدولية.

د) موائمة المصطلحات المستخدمة في النسخة العربية المترجمة من القواعد الدولية بما يتوافق مع المصطلحات المعتمدة في معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

هـ) مقارنة القواعد الدولية والقواعد المطبقة.

- (و) تحليل وتحديد موضوعات آداب المهنة ذات الأهمية للبيئة المحلية وذلك من خلال:
- دراسة وتحليل قاعدة بيانات قضايا مخالفات المحاسبين والأحكام الصادرة لها.
  - مناقشة المختصين في إدارة جودة الأداء المهني في الهيئة وبعض منسوبي الرقابة النوعية في بعض المكاتب المحاسبية والجهات الرقابية ذات العلاقة حول أهم القضايا الأخلاقية.
  - تنفيذ ورش عمل استطلاعية واستبيانات على شرائح مختلفة من المجتمع حول أهمية الجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة وأهم هذه الجوانب.
  - التواصل مع بعض المختصين ذوي العلاقة والاطلاع بالسلوك والآداب الدولية لتحديد أهم التحديات التي تواجه تطبيقها وللاستيضاح حول بعض ما جاء فيها.
- (ز) صياغة مسودة وثيقة اعتماد لقواعد سلوك وآداب مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية والتي تتضمن تعديلات بما يتلاءم مع البيئة المحلية ("وثيقة الاعتماد").
- (ح) عرض النسخة المترجمة من دليل قواعد آداب المهنة الدولي ("القواعد الدولية") على مستشارين قانوني وشرعي لتحديد ما يلزم أخذه في الاعتبار (إن وجد) للتأكد من عدم وجود ما يخالف أحكام الشريعة والأنظمة المحلية ذات العلاقة في قواعد آداب المهنة الدولي وتحديث وثيقة الاعتماد تبعاً لذلك.
- (ط) عرض القواعد الدولية ووثيقة الاعتماد على العموم ومناقشتها من خلال عقد حلقات مناقشة ومن خلال الموقع الإلكتروني للهيئة وتحديث وثيقة الاعتماد تبعاً لذلك.
- (ي) (ي) اعتماد "قواعد سلوك وآداب المهنة" على أساس القواعد الدولية من مجلس إدارة الهيئة وتحديد تاريخ نفاذ هذه القواعد.
- (ك) وضع آلية للتحديثات المستمرة لوثيقة الاعتماد من خلال تحديثات المجلس الدولي لأخلاقيات المهنة أو من خلال المستجدات ذات العلاقة المحلية.

#### تنبيه:

عند ذكر "قواعد سلوك وآداب المهنة" فيقصد بها وثيقة الاعتماد بالإضافة إلى قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية "القواعد الدولية"، وهما مجتمعان يمثلان "قواعد سلوك وآداب المهنة" المعتمدة والمعمول بها في المملكة العربية السعودية وقد يشار إليها أيضاً بـ "القواعد الدولية المعتمدة".

### ٣- نطاق تطبيق دليل قواعد سلوك وآداب المهنة الدولي:

تنطبق قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية على جميع المنتمين لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية سواء كانوا محاسبين قانونيين أو محاسبين في القطاعين العام أو الخاص وجميع المنتسبين للهيئة سواء كانوا أعضاء أساسيين أو منتسبين. كما أن هذه القواعد تنطبق على جميع من يقوم أو يقدم خدمات المحاسبة والمراجعة والخدمات الأخرى التي

تتطلب الالتزام بسلوك وآداب المهنة الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وذلك فيما يتعلق بتلك الخدمات.

ينبغي الإشارة إلى أن العبارات والمصطلحات المستخدمة في هذه القواعد يجب أن لا تجرد من مدلولاتها المعنوية التي تعكس أهداف هذه القواعد ولا تقف فقط عند دلالتها اللفظية.

#### ٤- علاقة القواعد الدولية بالمعايير والمتطلبات المهنية والتنظيمية الأخرى:

العلاقة بين القواعد والمعايير والمتطلبات المهنية الأخرى هي علاقة تكاملية، فالقواعد الدولية المعتمدة في كثير من الأحيان تعتبر مكمل ومفسر لما قد يرد من أحكام عامة في المعايير المهنية. فما قد يرد إجمالاً في معايير المراجعة (مثل موضوع الاستقلال) تضع له القواعد الدولية المعتمدة أحكاماً تفصيلية، كما أن القواعد الدولية المعتمدة تتضمن أحكاماً تفصيلية لبعض المواضيع التي لا تتطرق إليها المعايير عادة مثل تدوير الشريك (الشركاء) والإعلان على سبيل المثال.

لذلك هناك ارتباط وثيق بين الآداب التي تنص عليها القواعد الدولية المعتمدة والمعايير المهنية الأخرى ذات العلاقة بأداء وأعمال المحاسب المهني وهذا الارتباط هو ارتباط تكاملي يؤسس لإدراك فهم مشترك لمنطلقات الأداء المهني للمحاسب.

كما يجب إدراك وجود متطلبات أخلاقية أخرى صادرة من قبل جهات تشريعية منظمة لأعمال قد يقوم بها المحاسب المهني، ويجب عليه الالتزام بها.

#### ٥- أسباب الحذف أو الإضافة

راعت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين خصوصية البيئة السعودية ومدى التطور السريع الذي تشهده البلاد هذا بالإضافة إلى محاولتها في الموائمة مع رؤية المملكة ٢٠٣٠ فقد تم تبني كامل القواعد الدولية (إصدار ٢٠١٨م) عدا ما ورد في هذه الوثيقة من استثناءات بالحذف أو الإضافة أو التعديل، وذلك للأسباب المجملية التالية:

- وجود بعض المواد والمصطلحات التي تتعارض مع المبادئ الشرعية أو الأنظمة المرتبطة بالممارسات العامة

- تقدير حالة التحول التي تمر بها المملكة فيما يتعلق بتبني المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والرقابة النوعية ومراعاة ضبط بعض الممارسات وتقنياتها مع إمكانية بحث التجربة المكتسبة وتعديل القواعد مستقبلاً بناء على ذلك

- وجود اشكاليات دولية في بعض الممارسات (مثل الجمع بين خدمات المراجعة والخدمات غير التأكيدية) والتي يلزم التحوط والتأني في تطبيق منهجية القواعد الدولية حيالها والسعي لوضع محددات وقواعد لهذه الممارسات من خلال هذه الوثيقة.
- وجود بعض محددات مرتبطة بتقديم خدمات التأكيد لعميل المراجعة قد تؤثر على استقلالية العضو الممارس، ورأت اللجنة مراعاة دراسة هذه الخدمات وإصدار قائمة بها بشكل دوري.
- وجود بعض الخدمات والممارسات المرتبطة بالبيئة المحلية (مثل خدمات الزكاة والخدمات الأخرى التي قد يتم طلبها من مراجع الحسابات من قبل الجهات الحكومية والتنظيمية).

## ٦- التعديلات على قواعد سلوك وأداب المهنة الدولية:

### (أ) ملاحظات مهمة مرتبطة بقراءة هذه التعديلات:

١. يلزم مبدأ السلوك المهني المحاسب المهني على الالتزام بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة. وعلى المحاسبين الإحاطة بالفوارق بين الأنظمة والالتزام بالبنود الأدق (الأكثر تحفظاً) ما لم يُمنع من ذلك بموجب نظام أو لائحة.
٢. تم إدخال التعديلات أدناه على الإصدارات المعتمدة من مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة وذلك كما هي في ٢٠١٨-٧-١ م، وستعمل الهيئة على دراسة واعتماد أي تحديثات تصدر عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة أولاً بأول.
٣. قد يكون هناك تعديل كلي وذلك بإلغاء أو إضافة أو تعديل قسم أو فقرة بشكل كامل فيتم الإشارة إلى ذلك بشكل مباشرة بفقرة مستقلة ضمن التعديلات في القسم (التعديلات الكلية) أدناه.
٤. في حالة التعديل الجزئي تظهر الإضافات بخط تحته ويظهر النص الملغى بخط يتخلله سطر وعندما يتم إدخال تعديل محدود على فقرة فرعية ضمن فقرة طويلة من فقرات دليل قواعد سلوك وأداب المهنة الدولي، فإنه يتم وضع ثلاث نقاط (...) في بداية الفقرة الرئيسية، وأحياناً في بداية أول فقرة فرعية بدلاً من كتابة كامل الفقرة بغرض الوصول إلى الفقرة الفرعية المعدلة.

### (ب) التعديلات الكلية:

١. لأغراض التطبيق فإن دليل القواعد الدولية المقصودة للتطبيق في المملكة العربية السعودية تبدأ من فهرسة الميثاق الدولي ويعتبر الجزء التعريفي السابق لذلك للاسترشاد.
٢. تم إعادة صياغة الفقرة ٣٥٠، ٣ ي لتقرأ على النحو التالي "يجوز للمحاسب المهني تولي العهدة على أموال العميل أو على الأصول الأخرى ما لم يمنع ذلك نظاماً أو قانوناً أو ظرفاً ترتبط بالمحاسب المهني".

٣. لأغراض تطبيق القسم (٥٤٠) والمرتبطة بالعلاقة الزمنية بين مراجع الحسابات وعمليات المراجعة، تطبق الحدود الزمنية التالية (للمنشآت ذات الشأن العام):

| المستول                             | الحد الأقصى                              | فترة الابتعاد اللازمة |
|-------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------|
| مكتب/ شركة المراجعة                 | يتم التدوير حسب متطلبات الجهات التنظيمية |                       |
| شريك المراجعة (EP)                  | ٧                                        | ٥                     |
| مسؤول الرقابة النوعية (EQCR)        | ٧                                        | ٣                     |
| قيادي المراجعة الآخرين (Other KAPs) | ٧                                        | ٢                     |

أن تطبيق الجزء (٥٤٠) على وظيفة مسؤول الرقابة النوعية وقيادي المراجعة الآخرين يرتبط بوجود هذه الوظائف في مكتب/ شركة المراجعة.

٤. يمنع الجمع بين تقديم خدمات المراجعة والخدمات غير التأكيدية لعميل المراجعة في الوقت ذاته، وعليه فإن تطبيقات القسم (٦٠٠) والأقسام الأخرى للجمع بين هذه الخدمات لا يمكن تطبيقها في المملكة العربية السعودية، كما تمتد العلاقة لتشمل:

- أ. يكون التطبيق على مستوى مكتب/ شركة المراجعة/ الشبكة.
- ب. فيما يتعلق بالمكتب في شبكة فإن هذا المنع ينطبق على تقديم الخدمات الأخرى للشركات التابعة التي تحت سيطرت عميل المراجعة سواء كانت داخل أو خارج المملكة.
٥. يخضع تقديم خدمات التأكيد الأخرى لعميل المراجعة في الوقت ذاته لمحددات دراسة هذه الخدمات من قبل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وعليه يمكن الجمع بين هذه الخدمات في حال موافقة الهيئة على ذلك ضمن الخدمات التي يصدر بشأنها تعميم يقبل بالجمع وفق الضوابط المعلنة.

#### (ج) التعديلات الجزئية:

ي ١٠٠ ٣.

يجب على المحاسب المهني الالتزام بالميثاق.

وقد يكون هناك ظروف تمنع فيها الأنظمة واللوائح المحاسب المهني من الالتزام بأجزاء معينة من الميثاق. وفي هذه الظروف تعد تلك الأنظمة واللوائح سارية ويجب على المحاسب المهني الالتزام بجميع أجزاء الميثاق الأخرى.

كما يجب عليه مراعاة المبادئ الشرعية والأخلاق الإسلامية الحميدة والأنظمة والقوانين المطبقة في المملكة العربية السعودية. وفي حال وجود ظروف أو حالات يعتقد المحاسب المهني وجود تعارض بين ما ورد في هذا

الميثاق وتطبيق أنظمة وتشريعات فإن عليه التوقف في تطبيق الجزء المرتبط بالتعارض والتواصل مع الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين للحصول على توضيح فيما يلزم القيام به.

١٢. ١٣. ١٤.

يجب على المحاسب المهني وفقاً لمعايير المراجعة والفحص وغيرها من معايير التأكيد، بما في ذلك المعايير الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، ممارسة نزعة الشك المهني أثناء التخطيط للمراجعة والفحص وغيرها من الارتباطات التأكيدية وتنفيذها. وتعد نزعة الشك المهني والمبادئ الأساسية المنصوص عليها في القسم ١١٠ مفهومين متصلين ببعضهما.

٥. ٢٥. ٢٦.

(أ) هناك أنظمة ولوائح وضعتها المملكة العربية السعودية أو تبنتها أو وافقت عليها ضمن اتفاقيات دولية في العديد من الدول كتلك المتعلقة بمكافحة الرشوة والفساد. ويجب على المحاسب المهني فهم الأنظمة واللوائح ذات العلاقة والالتزام بها إذا واجهته مثل تلك الظروف المرتبطة بهذه الأنظمة واللوائح والاتفاقيات.

٦. ٢٥. ٢٦.

● ~~التبرع بالإكرامية للجمعيات الخيرية بعد استلامه والافصاح عن التبرع بشكل مناسب وذلك للمكلفين بالحوكمة أو للشخص الذي قدم الإكرامية على سبيل المثال.~~

٢. ٢٦. ٢٧.

الاستقالة من المنشأة المؤلفة ليست بديلاً عن اتخاذ إجراءات أخرى قد تكون ضرورية لتحقيق أهداف كبار المحاسبين المهنيين بموجب هذا القسم. ومع ذلك، قد تكون إذا كان هناك قيود على الإجراءات الإضافية المتاحة للمحاسب ~~بعض الدول~~. في مثل هذه الظروف، قد تكون الاستقالة هي المسار الوحيد المتاح.

٦. ٢٤. ٢٥.

تتضمن أمثلة الإجراءات التي قد تكون ضمانات لمواجهة مثل هذه التهديدات الناشئة عن عرض أو قبول مثل هذا الحافز ما يلي:

....

● ~~التبرع بالحافز للجمعيات الخيرية بعد استلامه والافصاح عن التبرع بشكل مناسب وذلك لأحد أعضاء الإدارة العليا للمكتب أو للشخص الذي قدم الحافز على سبيل المثال.~~

ي ٧٣. ٤٠٠

إذا طلب المكلفون بالحوكمة من المكتب الاستمرار بصفة المراجع وذلك بعد مناقشتهم بالشكل الموضح في الفقرة (ي ٧٢. ٤٠٠ (ب))، فإنه على المكتب القيام بذلك فقط إذا:

(أ) كانت المصلحة أو العلاقة ستنتهي في أسرع وقت معقول ممكن ولكن في موعد لا يتجاوز ستة أشهر من تاريخ النفاذ الفعلي للاندماج أو الاستحواذ، مع اعتبار قيام المكتب بالحصول على رأي قانوني يوضح فيه ضرورة الاستمرار ومشروعيته في ضوء الوقائع ونصوص الأنظمة ذات العلاقة.

(ب) أي فرد لديه مثل هذه المصلحة أو العلاقة لن يكون عضواً في فريق ارتباط المراجعة أو الفرد المسؤول عن فحص رقابة جودة الارتباط، بما في ذلك تلك المصالح أو العلاقات التي نشأت من خلال أداء خدمة غير متعلقة بالتأكد والتي لا يسمح بها القسم ٦٠٠ وأقسامه الفرعية، و

(ج) ستطبق التدابير الانتقالية متى كان ذلك ضرورياً وستناقش مع المكلفين بالحوكمة.

#### ٧- الاعتماد

تم اعتماد قواعد سلوك وآداب المهنة على أساس القواعد الدولية وفق ما هو موضح في هذه الوثيقة المعتمدة من قبل مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في ١٤٤٢/٠٥/٢٨ الموافق ٢٠٢١/٠١/١٢ م ، مع نفاذ التطبيق بتاريخ ١٤٤٣/١٢/٠٢ الموافق ٢٠٢٢/٠٧/٠١ م، ويسمح بالتطبيق المبكر من تاريخ اعتمادها.