



دور مدقق الحسابات في الشركات المدرجة في السوق في ظل الوضع الراهن

إعداد
د . مأمون حمدان

قسم المحاسبة بجامعة دمشق
المدير التنفيذي لسوق دمشق للأوراق المالية
محاسب قانوني

مدرج جمعية خريجي المعاهد التجارية ٢٠١٥

أولاً- بيئة عمل مدقق الحسابات في ظل الوضع الراهن



تأثر عمل مدقق الحسابات في ظل الوضع الراهن وفيما يلي أهم ملامح الأزمة المحيطة بالحياة الاقتصادية

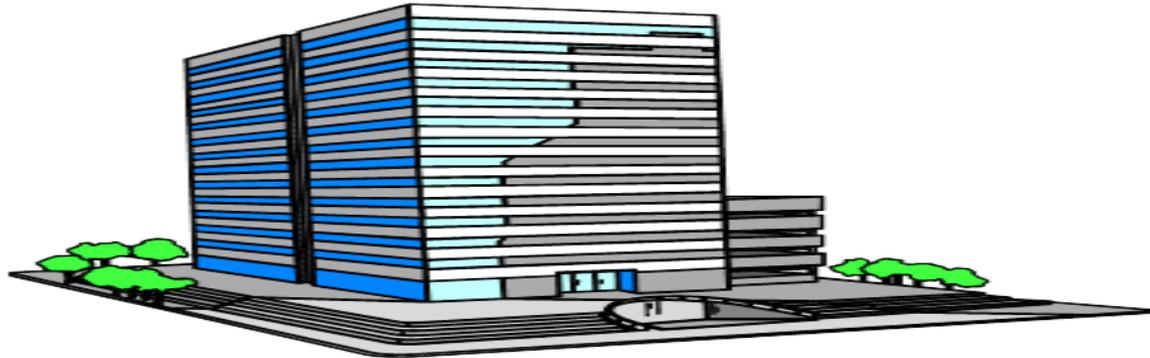
- (١) أدت أعمال التخريب إلى تدمير بعض المنشآت الاقتصادية في مختلف القطاعات وتوقف بعضها أو تعطل أو اختفاء أصولها . ويطلب من المدقق إعطاء تقريره عن أوضاعها .
- (٢) ارتفاع نسب التضخم ومن الطبيعي أنه على المدقق إعطاء رأيه الفني عن أثر ذلك على الشركة .
- (٣) تذبذب أسعار الصرف والحاجة إلى بيان أثر ذلك على القوائم المالية للشركات التي تتعامل بالقطع .
- (٤) ارتفاع تكاليف التشغيل بنسب كبيرة والحاجة إلى إعطاء رأي المدقق بذلك .

- (٥) زيادة المخاطر التي تتعرض لها الشركات والحاجة إلى قيام المدقق بإعطاء رأيه بتقدير الشركة لها .
- (٦) زيادة المخاطر التي يتعرض لها مدقق الحسابات في أدائه لمهامه في بعض الأماكن وصعوبة الوصول إليها .
- (٧) ارتفاع تكاليف التدقيق وزيادة الحاجة إلى اعتماده على الخبرات المختلفة .



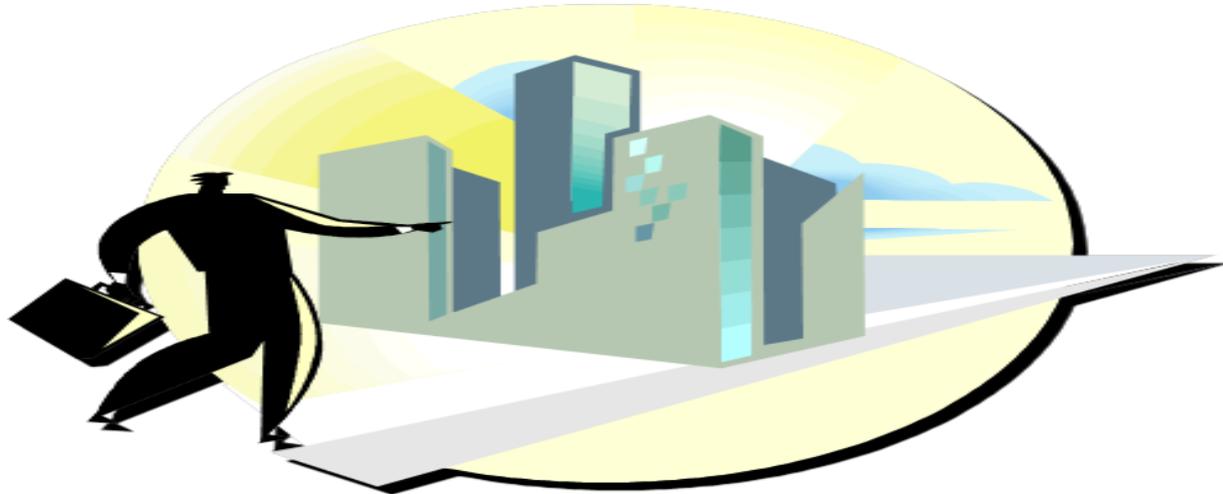
آثار الأزمة على الشركات المساهمة السورية

- (١) عدم تأسيس شركات مساهمة جديدة.
- (٢) حصر عملية زيادة رؤوس الأموال لدى الشركات المساهمة في ضم الاحتياطات والأرباح دون إصدارات جديدة .
- (٣) انخفاض مستويات الدخل التشغيلي وتذبذب أرباح فترات القطع
- (٤) ارتفاع المصاريف التشغيلية وخاصة بسبب المخصصات .
- (٥) انخفاض نسب السيولة.



آثار الأزمة على الشركات المساهمة السورية

- (٦) خروج فروع واستثمارات مادية من السيطرة لبعض الشركات
(٧) استقالات بعض أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ، وموظفين
وذكوي الخبرات
(٨) آثار أخرى مختلفة : مخاطر ، نظم الرقابة الداخلية



ثانياً: أهمية عمل المدقق بالنسبة للمستثمرين بالسوق



■ تلعب مهنة المحاسبة والتدقيق دوراً هاماً في عالم الشركات المساهمة التي تعد ركيزة أساسية للاقتصاد، فالمحاسبة تحول الواقع إلى أرقام، والتدقيق يحكم على مدى صدق هذه الأرقام، وكل ذلك في سبيل اتخاذ قرارات رشيدة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

■ وقد مرت مهنة المحاسبة والتدقيق بأزمة ثقة عام ٢٠٠٨ وذلك إثر انهيارات لشركات عملاقة حينها، أدت إلى حالة من الركود والتباطؤ والتراجع في النشاط الاقتصادي وانخفاض كبير في تعاملات البورصات واضطراب آلية السوق.

■ واعتبرت مهنة التدقيق من أهم أسباب نشوء أزمة ٢٠٠٨، حيث تم توجيه العديد من الانتقادات تجسدت في ضعف تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة في المجالات الآتية:

- ❖ الاستقلالية.
- ❖ القصور في تقييم فرضية الاستمرارية.
- ❖ غياب الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- ❖ انخفاض جودة التدقيق.

■ وتصبح القوائم المالية في فترات الأزمات عرضة أكثر للتلاعب، ولدى المتلاعبين أبواباً عدة لتحقيق أهدافهم.

■ من هنا تبدو أهمية الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات في الوضع الاقتصادي الراهن، وحجم المسؤولية الملقاة على عاتقه، في سبيل تدارك الأمور قبل وقوعها، وبالتالي حماية الاقتصاد من عواقب قد يكون لها تأثير مهم في مختلف مجالات الحياة.

ماهو الهدف من التدقيق ؟

تهدف عملية تدقيق الحسابات إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية ، حيث يعبر المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المعتمدة وأن تكون معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة وأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة ووفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي .

تقتضي معايير التدقيق الدولية أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. وأن يستند إلى تأكيد مبني على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق .



ويمكن عرض معايير التدقيق الدولية وفقاً لما يلي :

أ- المبادئ العامة والمسؤوليات

٢٠٠ الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير

التدقيق الدولية

٢١٠ الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق

٢٢٠ رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية

٢٣٠ وثائق التدقيق

٢٤٠ مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية

٢٥٠ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

٢٦٠ الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

٢٦٥ الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة

والإدارة

تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

٣٠٠ التخطيط لتدقيق البيانات المالية

٣١٥ تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم المنشأة
وبيئتها

٣٢٠ الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق

٣٣٠ استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

٤٠٢ اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات
خدمية

٤٥٠ تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق

أدلة التدقيق



أدلة التدقيق	٥٠٠
المصادقات الخارجية	٥٠٥
عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية	٥١٠
الإجراءات التحليلية	٥٢٠
أخذ عينات التدقيق	٥٣٠
تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك	٥٤٠
التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	
الأطراف ذات العلاقة	٥٥٠
الأحداث اللاحقة	٥٦٠
المنشأة المستمرة	٥٧٠
الإقرارات الخطية	٥٨٠

الاستفادة من عمل الآخرين

- ٦٠٠ الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة
بما في ذلك عمل مدققي العنصر
- ٦١٠ استخدام عمل المدققين الداخليين
- ٦٢٠ استخدام عمل المدقق خبير



نتائج وتقارير التدقيق

٧٠٠	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
٧٠٥	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
٧٠٦	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
٧١٠	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
٧٢٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة





ثالثاً: أهم التحديات والصعوبات التي يواجهها مدقق الحسابات في الأزمة الراهنة وكيفية معالجتها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

فرضت معايير التدقيق الدولية على مدقق الحسابات عدة مسؤوليات وذلك في الأحوال الطبيعية بغض النظر عن الأزمات التي تمر بها البلدان، تقوم على ما يأتي:

١. الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
٢. الشك المهني.
٣. الحكم المهني.
٤. الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول.
٥. إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

• وفي إطار ذلك نورد فيما يأتي بعض التحديات التي يمكن أن يواجهها مدقق الحسابات بشكل أكبر في ظل الأزمة الراهنة في سورية، ونوضح ما جاءت به معايير التدقيق الدولية للتعامل مع تلك التحديات:

- (١) التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
- (٢) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- (٣) التقديرات المحاسبية.
- (٤) تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.
- (٥) فقدان أدلة التدقيق.
- (٦) أحداث غير متوقعة.
- (٧) مدى كفاية الإفصاح.
- (٨) المحافظة على الاستقلالية.
- (٩) المنافسة.



(١) التخطيط لتدقيق البيانات المالية

تؤثر الظروف الحالية على عملية التخطيط، وقد فرضت معايير التدقيق الدولية تحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق نتيجة لأي ظروف هامة تستدعي ذلك التعديل، مثل أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو الأدلة التي حصل عليها المدقق (معيار ٣٠٠، فقرة ١٠).

- عندما يتوصل المدقق بأن هناك مخاطر هامة لدى الشركة، فيجب عليه أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق، وعند اختيار أعضاء فريق التدقيق، وهذا يؤكد مدى أهمية توفر أعداد كافية من مدققي الحسابات تمتلك العناية المهنية الكافية.

(٢) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

يمكن أن تؤدي الظروف الحالية إلى مخاطر هامة في البيانات المالية تتطلب إعتبرات تدقيق خاصة، حيث واجهت الشركات المساهمة مخاطر متعددة في الظروف الحالية:

- فقد تم الإفصاح عن حالات للسرقة والسطو لدى عدة شركات، وهو الأمر الذي يصب في مخاطر التشغيل،
- حالات إغلاق فروع شركات في بعض المناطق مع صعوبة التواصل مع هذه الفروع وصعوبة جمع المعلومات المتعلقة بها،
- وحالات تواجد أعضاء من إدارة بعض الشركات خارج سورية، الأمر الذي يمكن أن يؤثر على مدى التزام العاملين بنظام الرقابة الداخلية.

• وقد فرضت معايير التدقيق الدولية على مدقق الحسابات تحديد كافة المخاطر وتقييمها من خلال فهم الشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وذلك بهدف توفير أساس لتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية (معيار ٣١٥).



- وتتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يأتي (معيار ٣١٥، فقرة ٦):
 - أ- إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل الشركة.
 - ب- الإجراءات التحليلية.
 - ج- الملاحظة والتفتيش.

وتعتبر عملية تحديد المخاطر وتقييمها وتنفيذ تلك الإجراءات متوقفة على مدى قدرة وكفاءة المدقق في تنفيذ هذه العملية.

- وعندما يحدد مدقق الحسابات مخاطرة هامة بسبب الوضع الاقتصادي الراهن مثلاً، يجب عليه أن يحصل على فهم فيما إذا كانت إدارة الشركة قد صممت ونفذت عناصر رقابة خاصة بهذه المخاطرة الهامة، ودراسة كيفية استجابة الشركة لهذه المخاطرة، وعندما لا يكون لدى الإدارة فرض ضوابط معينة على هذه المخاطرة، فإن ذلك يعتبر مؤشراً على وجود خلل كبير في نظام الرقابة الداخلية (معيار ٣١٥، فقرات ١١٢٤، ١١٢٥، ١١٢٦).

يجب على مدقق الحسابات التركيز على مدى فعالية الرقابة الداخلية من حيث بيئة الرقابة وسياسة الشركة في تقييم المخاطر؛ وذلك بهدف تقدير خطر الرقابة، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية، وخاصة في ظل الظروف الراهنة التي يمكن أن تؤدي إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات المساهمة.



• تعد مخاطر العمل من أهم المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركات المساهمة في الأزمة الراهنة.

• تعرف مخاطر العمل وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بأنها مخاطر ناتجة عن أوضاع أو أحداث أو ظروف أو أفعال أو عدم القيام بأفعال قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها أو تنفيذ استراتيجياتها أو وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

• عندما يواجه مدقق الحسابات مشاكل معينة مثل توقف عمل فرع معين أو أصبح جزء كبير من استثمارات الشركة متوقف وغير خاضع للسيطرة، حينها يجب على مدقق الحسابات ممارسة حكمه المهني في تقييمه لأثر هذه الأحداث على مخاطر العمل، في سبيل تكوين رأيه المهني حول عدالة البيانات المالية للشركة.

٣) التقديرات المحاسبية

تزداد احتمالات لجوء الإدارة إلى التقديرات المحاسبية نتيجة الظروف الراهنة، وفرضت المعايير على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما يأتي (معيار ٥٤٠، فقرة ٦):

أ) ما إذا كانت التقديرات المحاسبية سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها معقولة.

ب) ما إذا كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة.



■ وقد حدد المعيار مجموعة من الخطوات والإجراءات الواجب اتباعها لتحقيق الهدف من عملية تدقيق التقديرات المحاسبية، ولكن الأمر الذي يجب أخذه بعين الاعتبار أنه يجب على المدقق أن يحكم على مدى وجود حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة للحكم على قيمة التقدير المحاسبي وذلك من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (معيار ٥٤٠، فقرة ١٤).

■ وضمن هذا الإطار فقد سمح معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ تحديد ما إذا سيستخدم المدقق عمل خبير في حقل معين غير المحاسبة والتدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ولكن هذا ما يمكن أن يؤدي إلى زيادة تكاليف عملية التدقيق.

٤) تقييم قدرة الشركة على الاستمرار

- أُلقت الظروف الحالية مخاوف حول مدى قدرة الشركات على الاستمرار، وخاصة تلك التي دمرت أجزاء من موجوداتها وأصبحت أجزاء كبيرة من استثماراتها خارج السيطرة.
- وإن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار تنقسم إلى جانبين، الجانب الأول يتناول مسؤولية الإدارة في الشركة، والجانب الآخر يتناول مسؤولية المدقق.

أ- مسؤولية الإدارة

ألزم معيار المحاسبة الدولي رقم (١) الإدارة بإجراء تقييم لقدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة،

وقد حدد المعيار أساساً يساعد الإدارة على تقييم فرضية الاستمرارية وذلك بالاستناد إلى بيانات سابقة عن الشركة ، إلا أن ذلك لا يوفر أساساً كافياً لتقييم فرضية الاستمرارية في ظل الأزمات، إذ لا بد من التحليل الدقيق لكافة الظروف التي تواجه المنشأة، وعدم الاكتفاء بأداء المنشأة في الماضي.

ب- مسؤولية المدقق

تتلخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد وعرض البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة (معيار ٥٧٠، فقرة ٦)، مع ضرورة التأكيد بأن المدقق غير مسؤول وفقاً للمعايير عن أية أحداث أو ظروف مستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف عمل الشركة (معيار ٥٧٠، فقرة ٧).

٥) فقدان أدلة التدقيق

يعتبر فقدان أدلة التدقيق من أكثر المشاكل التي يواجهها مدقق الحسابات في الأزمة الراهنة، إذ تعرّض عدد من الشركات في سورية إلى ظروف أدت إلى فقدان الأدلة التي يعتمد عليه المدقق بغرض إبداء رأيه في البيانات المالية؛ مثل فقدان مستودعات، عدم القدرة على إرسال مصادقات، انقطاع الاتصالات مع بعض الفروع، فقدان القائمون على بعض العمليات، سرقات أنظمة العمل، ضياع مستندات.

- وبشكل عام يؤدي مدقق الحسابات عملية التدقيق سعياً لتحقيق الأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية، ويجب على المدقق استخدام هذه الأهداف لتقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة في سياق الأهداف الكلية للمدقق.

• وفي حال توصل المدقق إلى أن أدلة التدقيق غير كافية وغير مناسبة، فقد سمحت له المعايير بأداء إجراءات أخرى لتحقيق المتطلبات تشمل ما يأتي (معيار ٢٠٠، فقرة ٧١):

- (١) تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق إضافية، أو سيتم الحصول عليها، نتيجة للامتثال لمعايير التدقيق الأخرى.
- (٢) توسيع نطاق العمل المؤدى في تطبيق متطلب واحد أو أكثر.
- (٣) أداء إجراءات أخرى يرى المدقق أنها ضرورية في الظروف القائمة.

• وعندما تكون أياً من النقاط السابقة غير ممكنة في الظروف القائمة، عندها لن يكون المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ويتعين عليه بموجب معايير التدقيق الدولية أن يحدد التأثير على التقرير.

• ويجب التأكيد ضمن هذا الإطار أن تحقيق هدف معين أو عدم تحقيقه هو مسألة تعود إلى الحكم المهني لمدقق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (معييار ٢٠٠، فقرة أ٧٥).

فمثلاً يتطلب تدقيق بند المخزون عندما يكون هاماً بالنسبة للبيانات المالية حضور الجرد الفعلي إذا كان حضور الجرد أمر عملي (معياري ٥٠١، فقرة ٤)، أما إذا كان غير ممكن كأن يكون المخزون في موقع يشكل تهديدات لسلامة المدقق، فقد ألزمت معايير التدقيق الدولية مدقق الحسابات أداء إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من وجود المخزون، مثل فحص وثائق البيع الذي تم قبل الجرد الفعلي للمخزون، وإذا لم يكن من الممكن إجراء ذلك، بسبب الأسباب سالفة الذكر عن فقدان الأدلة، فإن على المدقق تعديل الرأي في التقرير حسب معيار التدقيق ٧٠٥ (معياري ٥٠١، فقرة ٧).

مثال آخر بالنسبة للمصادقات الخارجية، يمكن أن يواجه مدقق الحسابات في مثل هذه الظروف مشكلة عدم القدرة على التواصل مع أطراف خارجية ذات صلة بعمل الشركة، ففي مثل هذه الحالة سمحت معايير التدقيق الدولية أيضاً بأداء إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة، فعند تدقيق أرصدة الذمم المدينة مثلاً يمكن فحص مقبوضات نقدية لاحقة محددة ووثائق الشحن والمبيعات القريبة من نهاية الفترة، وبالنسبة لأرصدة الذمم الدائنة، يمكن فحص عمليات الصرف النقدية اللاحقة أو المراسلات من الأطراف الثالثة والسجلات الأخرى المتعلقة بالسلع المستلمة (معييار ٥٠٥، فقرة ١٨٨).

٦) الأحداث غير المتوقعة

تُعتبر الشركات المساهمة في هذه الظروف عرضة لمواجهة أي حدث غير متوقع قد يؤثر على أدائها ونتائجها المالية.

• يجب على مدقق الحسابات تعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، معدلاً بذلك طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية الناجمة المخطط لها (معيار ٣٠٠، فقرة أ١٣)، مع ضرورة التأكيد في إطار ذلك على الالتزام بمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة".

(٧) مدى كفاية العرض والإفصاح

تضيف الظروف الحالية مخاطر إضافية متعلقة بمدى كفاية الإفصاح، وخاصة تلك التي تصف المخاطر وحالات عدم التأكد التي تواجه الشركة المساهمة، ما يستلزم مزيداً من العناية من قبل مدقق الحسابات.

■ معيار المحاسبة الدولي (١) يفرض على الشركات عرضاً عادلاً للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية، وهذا يستلزم من الشركة الإفصاح عن كافة المخاطر وحالات عدم التأكد التي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

■ وقد أُلزم معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ مدقق الحسابات بأن يؤدي إجراءات تدقيق لتقييم فيما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، تتم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعتمد (فقرة ٢٤)، وكما ذكرنا سابقاً، فإن معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ أُلزم مدقق الحسابات في تقييم مدى كفاية الإفصاحات في البيانات المالية.

وضمن هذا الإطار فقد أُلزم نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بموجب القرار الصادر عن رئاسة مجلس الوزراء رقم /3943/، أن تنشر الشركات إفصاحاً طارئاً عند توفر معلومات جوهرية محددة، منها على سبيل المثال الكوارث والحرائق والأحداث الطارئة وأثرها المتوقع على المركز المالي للشركة، أي خسائر مادية مفاجئة أثرت على المركز المالي للشركة مع بيان الأسباب، توقف الشركة أو أحد فروعها أو مصانعها أو الشركات التابعة لها عن العمل وأسباب ذلك.

٨) المحافظة على الاستقلالية

يمكن أن تشكل الظروف الحالية تهديداً لاستقلالية المدقق، حيث يمكن أن تسعى الشركات إلى إخفاء خسائرها من خلال إدارة الأرباح أو الضغط على المدقق لإخفاء الجوانب المثيرة للشكوك حول استمرارية الشركة، فالإدارة لديها أدواتها التي تستطيع من خلالها دفع المدققين إلى التنازل عن استقلالهم وحيادهم، سواء من خلال الأتعاب أو من خلال إعطاء ضمانات للمدقق بالاستمرار بأعمال التدقيق من عام



• ولذا فقد فرضت قواعد السلوك الأخلاقي على مدقق الحسابات تنفيذ عدة خطوات للمحافظة على استقلاليته تشمل ما يأتي (الاستقلالية، فقرة ٧.٢٩٠):

أ) تحديد التهديدات على الاستقلالية.

ب) تقييم أهمية التهديدات المحددة.

ج) تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

• وعندما يحدد مدقق الحسابات عدم توفر الإجراءات الوقائية اللازمة أو عدم إمكانية تطبيقها، فرضت عليه قواعد السلوك الأخلاقي إلغاء الظروف التي تخلق التهديدات أو إلغاء عملية التدقيق، ويعتمد المدقق على تقديره وحكمه المهني في تطبيق متطلبات الاستقلالية.

٩) المنافسة

يشهد سوق تدقيق الحسابات مزاحمة دائمة بين مدققي الحسابات للتعاقد مع العملاء، ولكن الظروف الحالية أقلت بصعوبات إضافية لتحقيق الأرباح نتيجة ارتفاع التكاليف واحتمال انخفاض الأتعاب، وهذا ما يدفع بعض مدققي الحسابات إلى حصر التكاليف لدرجة يمكن أن تؤثر سلباً على جودة التدقيق، وفي ذلك خطورة كبيرة على الأداء وخاصة في الأزمة الراهنة، الأمر الذي يؤكد أهمية تطبيق نظام لرقابة الجودة على تدقيق البيانات المالية (معياري ١) والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي؛ ليحافظ على سمعته في سوق التدقيق والتي تعتبر رأس مال هام بالنسبة للمدقق في حياته المهنية.

رأي مدقق الحسابات

نص المعيار ٧٠٠ على أشكال الرأي التي يجب على مدقق الحسابات اختيار أحدها بعد تدقيقه وحددها فيما يلي :

- ١- الرأي الايجابي (غير المعدل)
- ٢- الرأي المتحفظ
- ٣- الرأي السلبي
- ٤- حجب الرأي

الرأي غير المعدل (الإيجابي)

يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها .

استنتج المدقق بناء على أدلة التدقيق التي حصل عليها أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية أو كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستنتج أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

الرأي المتحفظ

يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما :

يخلص المدقق بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة أن الأخطاء سواء أخذت كل واحدة على حدة أو ككل واحد جوهرية ولكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للبيانات المالية .

ويكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق .

الرأي السلبي

على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص المدقق بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة إلى أن الأخطاء سواء أخذت كلا على حدة أو بمجموعها جوهرية وواسعة النطاق أيضا، في البيانات المالية .



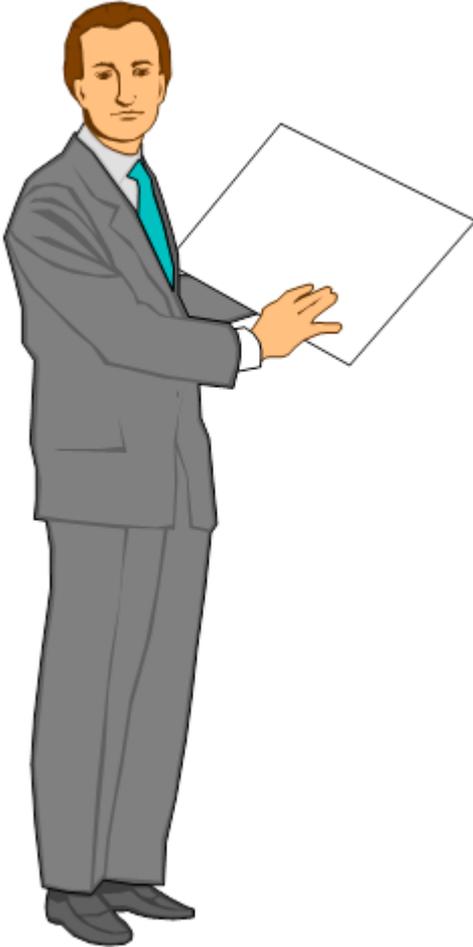
حجب الرأي

على المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق .



حجب الرأي

على المدقق أن يحجب الرأي حينما ، في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة ، يخلص المدقق إلى أنه ، رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظرا " للفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية .



ملخص واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

- أولاً – واجبات ومسؤوليات مرتبطة بشخص المدقق نفسه.
- النزاهة : على ان يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- الموضوعية: أن لا يسمح بتعارض المصالح او التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية او التجارية.
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : لضمان تقديم خدمات مهنية عالية الجودة للعميل مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وان يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

- السرية: ان يحترم سريه المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.
- السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

ثانياً – واجبات ومسؤوليات قانونية

أ- قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١



قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

المادة/٧٩/

يجب ان ينص النظام الاساسي للشركة على انتخاب مدقق للحسابات او اكثر ينتخبهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الصادر عن الوزارة المعنية ويخضع مدققو الحسابات في سلطتهم ومسؤوليتهم وواجباتهم الى القواعد المقررة لمدققي الحسابات للشركات المساهمة المغفلة وللقانون رقم/٣٣/ لعام /٢٠٠٩/.

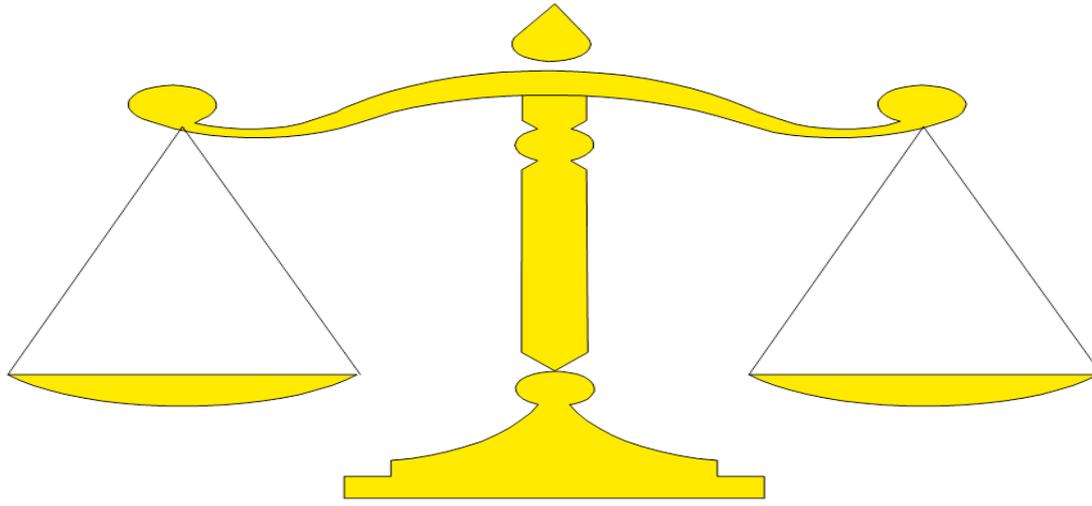
المادة ١٩٥ /

يجب على الشركة تنظيم حساباتها وتدقيقها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق.

القانون ٣٣ لعام ٢٠٠٩ لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وقراراته التنفيذية

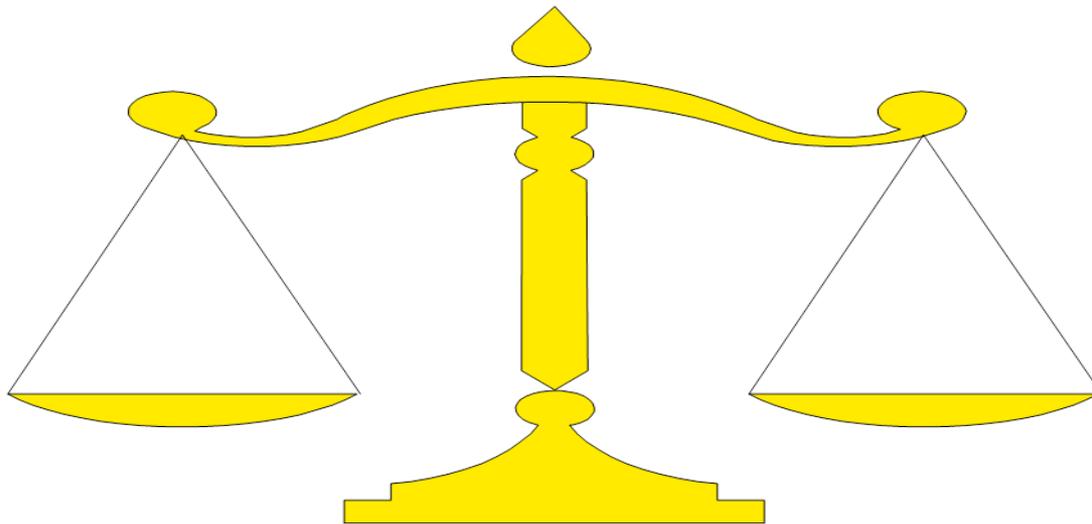
المادة ٤٣ :

- ١- الاطلاع على الدفاتر المحاسبية والقيود والمستندات المؤيدة لها والميزانيات والموازنات التقديرية للجهات التي كلف بتدقيقها وأن يطلب موافاته بما يراه ضروريا لقيامه بالمهمة المكلف بها أصولا.
- ٢- التثبت من أن الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بمراجعتها منظمة بصورة أصولية وأن يلفت نظر إدارة الجهة خطيا إلى أي مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها.



القانون ٣٣ لعام ٢٠٠٩ لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وقراراته التنفيذية

- ٣- الالتزام بالموضوعية والحياد وعدم الانصياع للمؤثرات الشخصية والاستقلال التام في أداء المهام الموكلة إليه.
- ٤- أن ينظم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها للوصول إلى رأيه المهني ويمكن أن تكون هذه الأوراق إلكترونية.
- ٥- أن يقوم بمراجعة الأعمال التي يكلف بها أعضاء فريق التدقيق الذي يعمل تحت إشرافه.



قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٥

جاء في القانون

- تخضع لإشراف ورقابة الهيئة وفقا لأحكام هذا القانون، والأنظمة والتعليمات، والقرارات الصادرة بمقتضاه الجهات التالية ومنها : شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة.
- من ضمن مهام مجلس المفوضين: اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، وتحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.
- يحيل المجلس الى القضاء ملف المخالفات التالية ومنها : تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة

نظام اعتماد مفتشي الحسابات (قرار رقم ٣٩٤٤ لعام ٢٠٠٦ الصادر عن رئيس الوزراء)

- لايجوز لأي جهة خاضعة للرقابة الهيئة تعيين أي مفتش حسابات لديها إلا من الأسماء المعتمدين لديها
- تضمن النظام شروط اعتماد مفتش الحسابات لدى الهيئة .
- عدم امكانية استمرار المفتش في تدقيق الشركة ا
- لأكثر من أربع سنوات متتالية
- الالتزام بمعايير التدقيق الدولية
- شروط وواجبات ومسؤوليات أخرى

قوانين أخرى

- د- قانون المصارف وقانون المصرف المركزي وقرارات مجلس النقد والتسليف .
- هـ- قانون هيئة الإشراف على التأمين.
- و- قوانين الضرائب والرسوم .
- ز- جميع القوانين والأنظمة ذات العلاقة

رابعاً: الصعوبات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في سورية



يمكن تلخيص الصعوبات في ثلاث نقاط رئيسية:

- ١- الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.
- ٢- الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- ٣- تفعيل حوكمة الشركات المساهمة.

وعند الحديث عن الحوكمة يجب لفت الانتباه بأن مجلس التقارير المالية في بريطانيا ألزم شركات التدقيق التي تقوم معاً بتدقيق ٩٥% من الشركات المدرجة في السوق الرئيسي لبورصة لندن للأوراق المالية بتطبيق نظام لحوكمة شركات التدقيق.

صعوبات التطبيق في ظل الواقع الراهن :

(١) لدينا عدد ضئيل من الشركات المهنية المعتمدة لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة، مقابل ٥٢ شركة مساهمة عامة، يبلغ عدد المصارف منها ١٤، وعدد شركات التأمين ٧، وعدد شركات الاتصالات ٢، وهي أكثر القطاعات مخاطرةً وحجماً، ٢٤ شركة منها مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ولا نعتقد أن عدد الشركات المهنية كافٍ لمواجهة متطلبات هذه الشركات بشكل عام، وفي هذه الظروف بشكل خاص.

(٢) تفرض الظروف الحالية تساؤلاً حول مدى توفر الكفاءات الكافية والأعداد اللازمة لدى مكاتب التدقيق وشركاته لمواجهة متطلبات الوضع الاقتصادي الراهن، فنجد مثلاً في شركة KPMG أكثر من 155,000 مدقق، ولديها فروع في ١٥٥ دولة، وتفرض معايير للجودة خاصة بعملية التدقيق وتقديم الخدمات للعملاء، مع تزويدها بإرشادات خاصة سواء المتعلقة بالقطاع المالي، أو قطاع الطاقة، أو قطاع التكنولوجيا وغيرها من القطاعات المتخصصة، إضافة إلى ممارستها الرقابة الدائمة على كافة الشركات التابعة لها، وما أثار هذه النقطة مثلاً بأنه لم يتم في عام ٢٠١٢ إصدار أي تحفظ عن أي مصرف من المصارف الأربعة عشر سوى مصرف واحد فقط، رغم تميز هذا القطاع بمخاطر عالية ويُدقق من قبل شركات التدقيق الأربع الكبرى.

(٣) عدم نضوج التخصص القطاعي بشكل بارز، والتخصص يفرض وجود أقسام لدى شركات التدقيق كل منها متخصص في قطاع معين، أي حجم أكبر وأعداد أكبر من كوادرات العمل، حيث لم تحدد القوانين الخاصة بقطاعات معينة مثل المصارف وشركات التأمين وجود إعتبارات كفاءة متخصصة لدى المدقق المعتمد لذلك القطاع.

(٤) بالنسبة للشركات المهنية المشاركة لشركات الأربيع الكبرى، فإن الظروف الحالية تمنع حضور مراقبي الجودة من قبل الشريك الأجنبي، الأمر الذي يشكل خطورة على جودة الأداء، مقابل عدم الاعتقاد حول توفر نظام لرقابة الجودة لدى الشركات والمكاتب الأخرى.

(٥) ضعف مستوى التعاون بين مكاتب التدقيق وشركاته في سورية وبين الجهات الوصائية، حيث من المفترض أن يطرح مدققو الحسابات قضايا أو صعوبات أو يمكن أن يؤدي الأمر إلى فرض قوانين خاصة بالوضع الاقتصادي الراهن بغض النظر عن المعايير وذلك بعد الدراسة والبحث عن السبل الكافية لمواجهة هذه الظروف، حيث شهدت مثلاً أزمة ٢٠٠٨ مناقشات بين شركات التدقيق وخاصة الأربع الكبرى وبين الجهات الوصائية حول عدد من القضايا التي استدعتها الأزمة، استلزم إصدار إرشادات خاصة بعمليات التدقيق في تلك الفترة. ونشيد هنا بجهود لجنة المكاتب في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية .

العقوبات والغرامات

ملخص لأهم العقوبات والغرامات بحق مخالفة المدقق للقوانين والأنظمة

١- نصت المادة ١٩١ من قانون الشركات على ما يلي :
يكون المدقق مسؤولاً تجاه الشركة التي يدقق حساباتها وتجاه مساهميها عن تعويض الضرر الذي سببته الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو عدم قيامه بالواجبات التي ترتبها عليه القوانين أو نظام الشركة الأساسي ، وتسقط الدعوى بمضي ٣ سنوات .
أما إذا كان الفعل المنسوب له يشكل جرماً فلا تسقط دعوى المسؤولية المدنية إلا وفقاً لأحكام القواعد العامة .

العقوبات والغرامات

٢- كما نصت المادة ١٩٢ و المادة ١٩٣ على عزل المدقق والتعويض فيما يتعلق بالسرية أو المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها .

٣- ونصت المادة ٢٠٣ على مايلي :

يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن ثلاثمائة ألف ليرة سورية ولا تزيد عن ثلاثة ملايين ليرة سورية عن كل من ارتكب أفعال منها تخص مدقق الحسابات في حالة تضمينه لتقريره بيانات غير صحيحة بصورة متعمدة أو كتمه لمعلومات أو إيضاحات ذكرها بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية .

٤- نصت المادة ١٧ من قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٥ على عقوبات مشابهة لقانون الشركات في حال تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة

٥- نصت المادة ٤٨ من القانون ٣٣ لعام ٢٠٠٩ على عدة محظورات على المحاسب القانوني المزاويل مثل :
تولي الوظائف العامة أو الخاصة أو التجارة أو الصناعة أو الأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها واستقلالها أو تدقيق حسابات شركة ترتبطه أو اصر القربى أو النسب بإدارتها حتى الدرجة الرابعة أو بكبار مساهميها أو كان مديناً أو دائناً لها

٦- ونصت المادة ٩٢ من القانون ٣٣ على العقوبات بحق المدقق الذي يخالف أحكام القانون بعد إحالته إلى لجنة تأديب تشكل بقرار من وزير المالية برئاسة قاض برتبة مستشار وعضوية خبير محلف من المهنة وممثل عن الوزارة .
ونصت المادة على العقوبات التالية :

- التنبيه الخطي .
- الإذار الخطي .
- الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن ٣ سنوات
- إلغاء الرخصة .

٧- كما نصت المادة ٩٥ من القانون ٣٣
على عقوبات إضافية لمن ينتحل صفة
مدقق أو يمارس المهنة دون رخصة .

متطلبات إضافية لنجاح عمل مدقق الحسابات

- التأهيل العلمي والعملية الملائم لعمل التدقيق
- التأهيل الملائم لظروف الواقع الراهن
- التدريب المستمر
- متابعة تطور معايير المحاسبة الدولية
- متابعة تطور معايير التدقيق الدولية
- متابعة تطور القوانين والأنظمة والقرارات حول عمل التدقيق وحول الشركات
- متابعة الأخبار والمعلومات عن الشركة
- متابعة تجارب الآخرين ضمن القطر وخارجه

توصيات

- ١- ضرورة التعاون الجاد بين المدقق والجهات الوصائية.
- ٢- ضرورة قيام مدقق الحسابات بتزويد مجلس الإدارة والجهات الوصائية بجميع المعلومات المتعلقة بالأحداث الهامة التي يواجهها أثناء عملية التدقيق.
- ٣- التركيز على المعلومات غير المالية في عملية التدقيق.
- ٤- تعزيز دور الجهات الوصائية في إشرافها على مكاتب التدقيق وشركاته في سورية.

- ٥- زيادة عدد الشركات المهنية .
- ٦- تعزيز التخصص المهني لدى مدققي الحسابات .
- ٧- رفع كفاءات مدققي الحسابات العاملين لدى مكاتب التدقيق وشركاته في سورية .
- ٨- ضرورة تطبيق معيار رقابة الجودة .
- ٩- الاستعداد لما بعد الأزمة الراهنة في تطوير مهنة التدقيق

ملاحظة

• أجمعت الكثير من الدراسات بأن انهيار شركتي Enron & Arthur Andersen خلال أزمة ٢٠٠٨ لم يكن بسبب وجود قصور بمعايير المحاسبة أو معايير التدقيق أو قواعد الحوكمة، وإنما انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين.

قال اجعلني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم

(صدق الله العظيم)

(القرآن الكريم - سورة يوسف - (الآية ٥٥))

شكراً لإصغائكم

