جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

المركز الثقافي العربي العدوي

مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الوضع الاقتصادي الراهن في سورية

إعداد

د . مأمون حمدان

قسم المحاسبة بجامعة دمشق

المدير التنفيذي لسوق دمشق للأوراق المالية

عضو مجلس المحاسبة والتدقيق

محاسب قانوني مجاز

أولاً- أهم ملامح الأزمة الراهنة وانعكاساتهاعلى الحياة الاقتصادية في سورية

ثانياً- أهمية المحاسبة والتدقيق في الوضع الاقتصادي الراهن

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

رابعاً- صعوبات التطبيق التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في سورية

خامساً- توصيات

أولاً- أهم ملامح الأزمة الراهنة وانعكاساتهاعلى الحياة الاقتصادية في سورية

بعض ملامح آثار الأزمة على الحياة الاقتصادية في سورية

1) تدمير بعض المنشآت الاقتصادية في مختلف القطاعات وتوقف بعضها أو تعطل أو اختفاء أصولها.
2) ارتفاع نسب التضخم وتذبذب أسعار الصرف وانخفاض مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية .
3) ارتفاع تكاليف التشغيل وزيادة مخاطره .
4) العقوبات الاقتصادية الجائرة على سورية.

1) تدمير بعض المنشآت الاقتصادية في مختلف القطاعات وتوقف بعضها أو تعطل أو اختفاء أصولها .

-لا توجد إحصائيات دقيقة عن حجم التدمير الذي تعرضت له المنشآت الاقتصادية في سورية .

توقف بعض المنشآت الاقتصادية عن العمل لعدة أسباب منها :

- ✓ تدمير المنشأة نفسها أو أجزاءها أو أقسامها الأساسية .
- ✓ تعطل خطوط إنتاجها بسبب عدم إمكانية الوصول إليها .
- ✓ توقف بعض المنشآت الموردة للمواد الأولية أو للخدمات .
- ✓ سرقة بعض الأصول مثل الآلات أو التجهيزات أو المخزون .
- ✓ صعوبات أمام تصريف المنتجات لأسباب مختلفة .

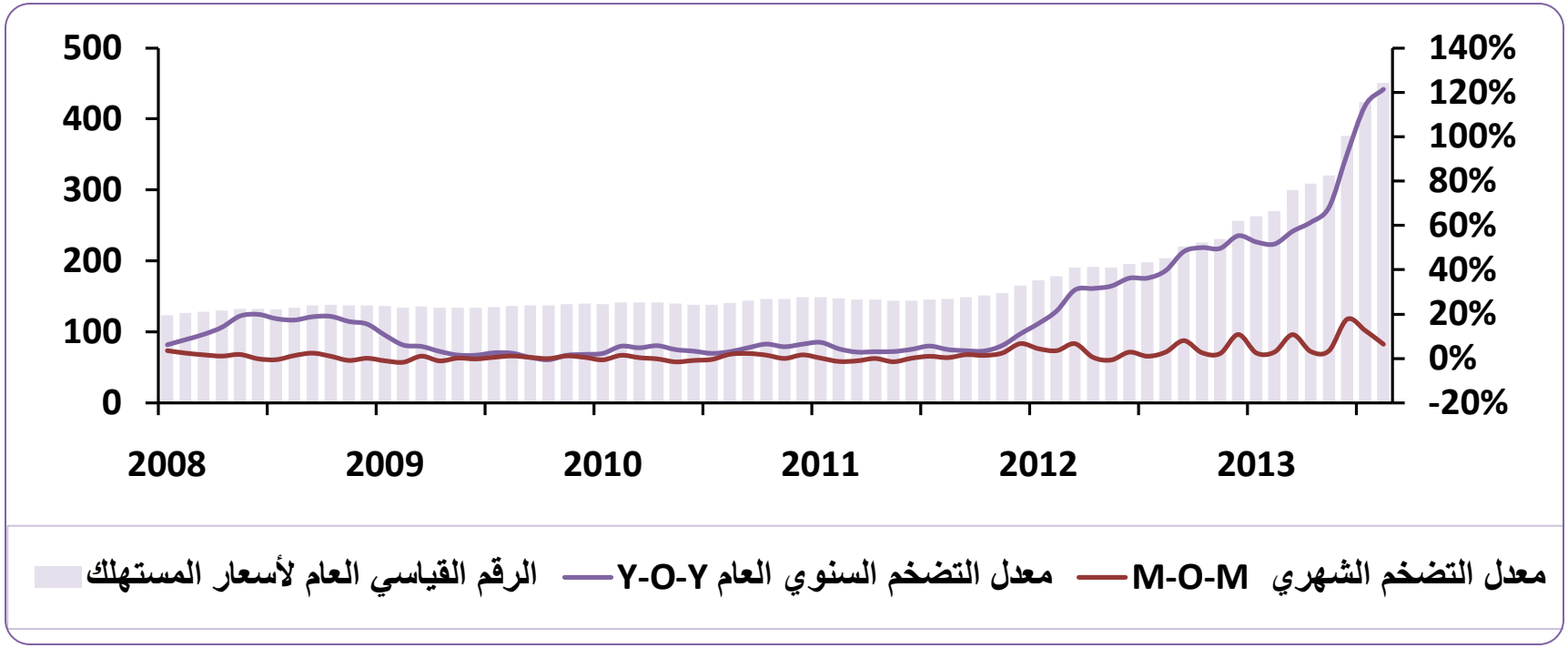
2) ارتفاع نسب التضخم وتذبذب أسعار الصرف .

- يُعرّف التضخم بأنه الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار خلال فترة زمنية محددة، يرافقه انخفاض ملحوظ في القيمة الحقيقية للعملة المحلية مقابل أسعار الصرف الأجنبية.

وأشارت أحدث التقارير الصادرة عن مصرف سورية المركزي بأن معدل التضخم خلال الأشهر الثمانية الأولى من عام 2013 بلغ 78.34%، بارتفاع كبير قدره 47.97% عن نفس الفترة من عام 2012.

أما معدل التضخم السنوي فقد بلغ في شهر آب 121.29% مرتفعاً بمقدار 81.80% مقارنة مع شهر آب 2012، وبالنسبة لمعدل التضخم الشهري فقد بلغ في شهر آب 06.45% منخفضاً بمقدار 06.12% عن شهر تموز 2013.

تطور معدل التضخم السنوي ومعدل التضخم الشهري في سورية خلال الفترة 2008 – آب 2013



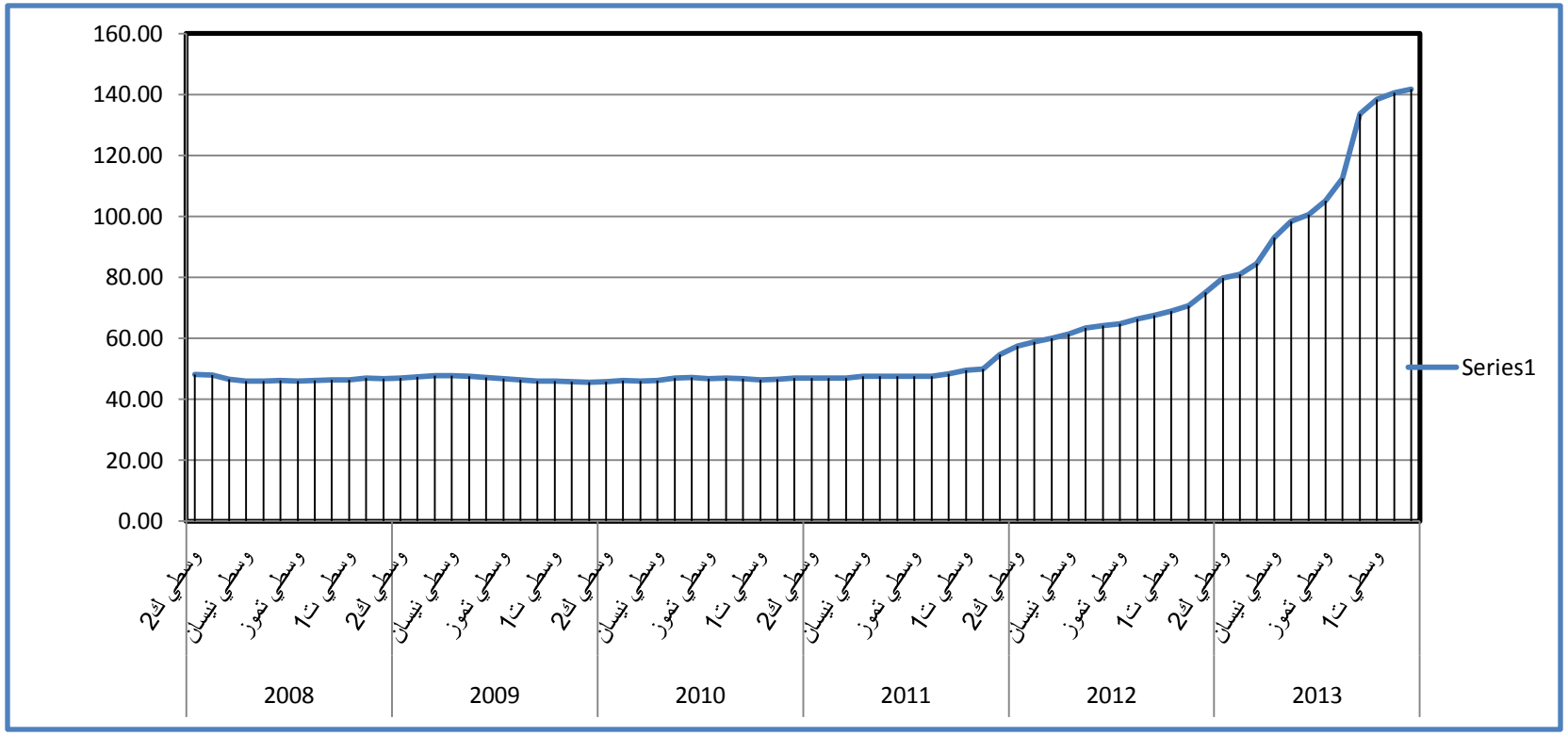
المصدر: مصرف سورية المركزي، والمكتب المركزي للإحصاء.

تذبذب أسعار الصرف الأجنبية

- يعتبر ارتفاع أسعار الصرف الأجنبية مقابل العملة السورية إحدى أهم العوامل الداخلية المحددة للتضخم في الأزمة الراهنة، فقد استمر ارتفاع سعر صرف الدولار بدءاً من الربع الأخيرمن عام 2011 حتى هذه الأيام وفقاً لنشرة أسعار الصرف الصادرة عن مصرف سورية المركزي، ويبين الجدول والشكل الآتي تغيرات أسعار الدولار بدءاً من عام 2008 حتى نهاية عام 2013.

العام	وسطي 2008	وسطي 2009	وسطي 2010	وسطي 2011	وسطي 2012	وسطي 2013
سعرالدولار	46.59	46.71	46.51	48.39	64.85	109.11

تغيرات أسعار الدولار 2008 - 2013

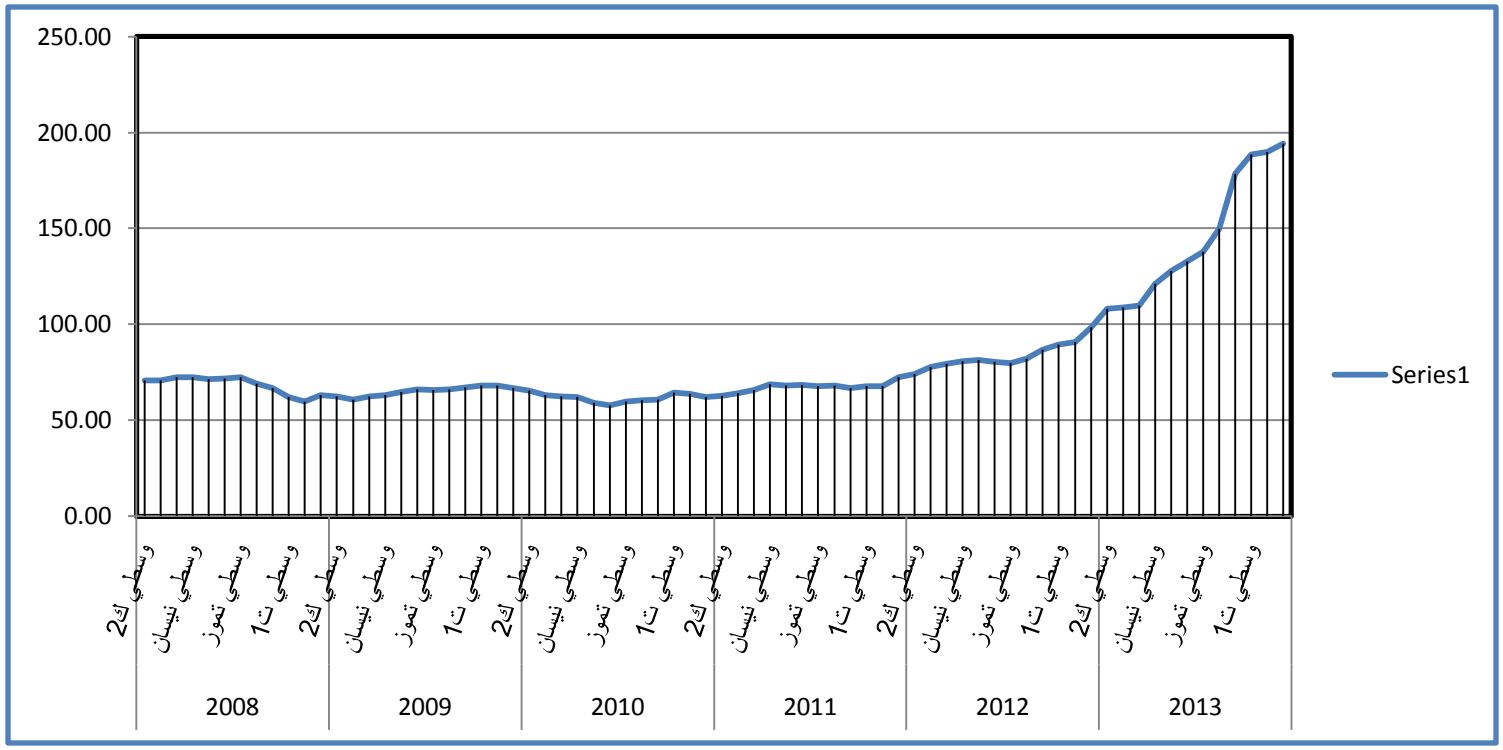


المصدر: وفقاً لأرشيف أسعار الصرف الصادرة عن مصرف سورية المركزي.

وقد شهد سعر اليورو أيضاً ارتفاعاً خلال الأزمة الراهنة، يتضح ذلك من خلال الجدول والشكل الآتي:

العام	وسطي 2008	وسطي 2009	وسطي 2010	وسطي 2011	وسطي 2012	وسطي 2013
سعر اليورو	68.57	65.12	61.72	67.38	83.44	145.58

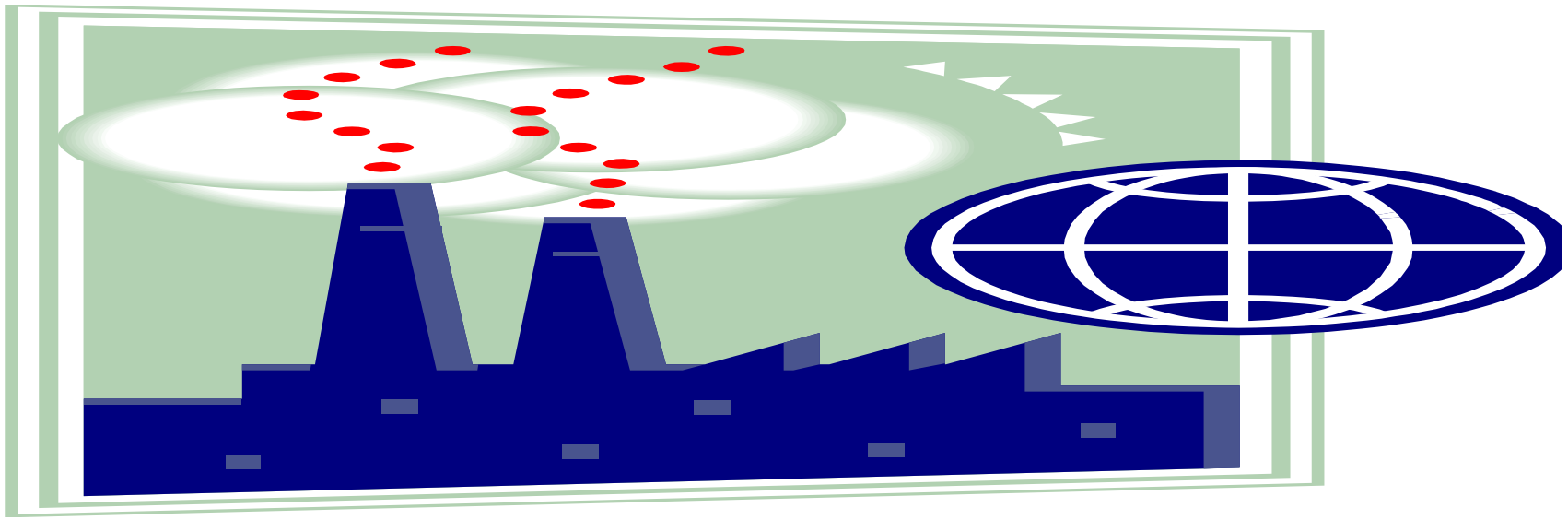
تغيرات أسعار اليورو 2008 - 2013



المصدر: وفقاً لأرشيف أسعار الصرف الصادرة عن مصرف سورية المركزي.

3-ارتفاع تكاليف التشغيل وزيادة مخاطره .

انعكست الأزمة الراهنة بآثارها على مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني مع اختلاف تلك الآثار ويمكن تلخيص أهمها مصنفة وفقاً لقطاعات الاقتصاد الوطني :



أ- <u>في القطاع الصناعي :</u>

- ✓ توقف بعض المصانع الموردة للمواد الأولية والحاجة للبحث عن بدائل مرتفعة التكلفة .
- ✓ الاضطرار إلى استيراد بعض المواد التي كانت تصنع محلياً وارتفاع تكلفتها
- ✓ ارتفاع تكاليف الاستيراد ليس فقط بسبب ارتفاع سعر القطع وإنما أيضاً ارتفاع تكاليف النقل للموانئ السورية والتأمين البحري والبري والجوي .
- ✓ صعوبات في التصدير وارتفاع تكاليفه وتوقف التصدير إلى بعض الدول .
- ✓ ارتفاع تكاليف النقل حتى ضمن سورية وارتفاع مخاطره .
- ✓ هجرة بعض العاملين في المجال الصناعي وخاصة العمال المهرة وارتفاع تكاليف استبدالهم والحاجة إلى التدريب المحلي والدولي رغم صعوبة تحقيق ذلك .
- ✓ ارتفاع تكاليف الطاقة بأنواعها مما ينعكس على تكاليف الإنتاج

ب- في القطاع الزراعي :

- ✓ ارتفاع تكاليف الانتاج الزراعي وتوقف بعض المزارع عن الانتاج لأسباب مختلفة .
- ✓ الاضطرار إلى استيراد بعض المنتجات التي كانت تنتج محلياً وارتفاع تكلفتها وارتفاع تكاليف الأسمدة والمستلزمات الضرورية للزراعة
- ✓ صعوبات في التصدير وارتفاع تكاليفه وتوقف التصدير إلى بعض الدول .
- ✓ ارتفاع تكاليف النقل حتى ضمن سورية وارتفاع مخاطره .
- ✓ هجرة بعض العاملين في الزراعة .
- ✓ ارتفاع تكاليف الطاقة بأنواعها مما ينعكس على تكاليف الإنتاج

ج- <u>في القطاع التجاري</u>

- ✓ ارتفاع مخاطر التجارة وهجرة بعض التجار ورؤوس أموالهم .
- ✓ انخفاض الأرباح نسبياً بل تحقيق خسائر كبيرة بالنسبة لبعض التجار وارتفاع أسعار الصرف .
- ✓ الإحجام عن العمل التجاري بالنسبة لكثير من المستوردين والمصدرين .
- ✓ الحاجة إلى البحث عن مناطق ودول بديلة بالنسبة للاستيراد والتصدير وما يستتبع ذلك من ارتفاع التكاليف بالنسبة للاستيراد وانخفاض الأرباح بالنسبة للمصدر والمستورد .
- ✓ ارتفاع تكاليف التمويل بسبب زيادة المخاطر .

ج- في قطاعات أخرى :

- ✓ ارتفاع تكاليف معظم الخدمات وتوقف بعضها .
- ✓ توقف بعض المنشآت المزودة للخدمات الصناعية والتجارية والزراعية مثل النقل والصيانة والتصليح لعدة أسباب منها زيادة المخاطرة وارتفاع التكاليف وانخفاض اليد العاملة .

4- العقوبات الاقتصادية الجائرة على سورية

تأثرت معظم نواحي الحياة الإقتصادية في سورية بسبب العقوبات الجائرة على سورية والتي انعكست على شكل آثار مختلفة منها :

- ✓ على التجارة الخارجية من استيراد وتصدير
- ✓ على انتقال رؤوس الأموال .
- ✓ توريد التكنولوجيا والبرمجيات إلى سورية .
- ✓ انخفاض الاستثمار الاجنبي في تأسيس شركات ومشروعات صناعية وزراعية وخدمية .

أثر الأزمة على الشركات المساهمة السورية :

1) عدم تأسيس شركات مساهمة جديدة.
2) حصر عملية زيادة رؤوس الأموال لدى الشركات المساهمة في ضم الاحتياطيات والأرباح دون إصدارات جديدة .
3) انخفاض مستويات الدخل التشغيلي وتذبذب أرباح فروقات القطع
4) ارتفاع المصاريف التشغيلية وخاصة بسبب المخصصات .
5) انخفاض نسب السيولة.
6) خروج فروع واستثمارات مادية من السيطرة.
7) استقالات أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
8) آثار أخرى مختلفة : مخاطر ، نظم الرقابة الداخلية .....

ثانياً: أهمية المحاسبة والتدقيق في الوضع الاقتصادي الراهن

- 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 قرارت رشيدة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

- وقد مرت مهنة المحاسبة والتدقيق بأزمة ثقة عام 2008 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 أحد أهم الأسباب في نشوء أزمة 2008، 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 مدققي 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 هام في مختلف مجالات الحياة.

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 ووفقا لمتطلبات السلوك الأخلاقي.

وتقتضي 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

200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية

210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق

220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية

230 وثائق التدقيق

240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية

250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

260الإتصال مع أولائك المكلفين بالحوكمة

265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
450 تقييم البيانات الخاطئه المحددة خلال عملية التدقيق

أدلة التدقيق

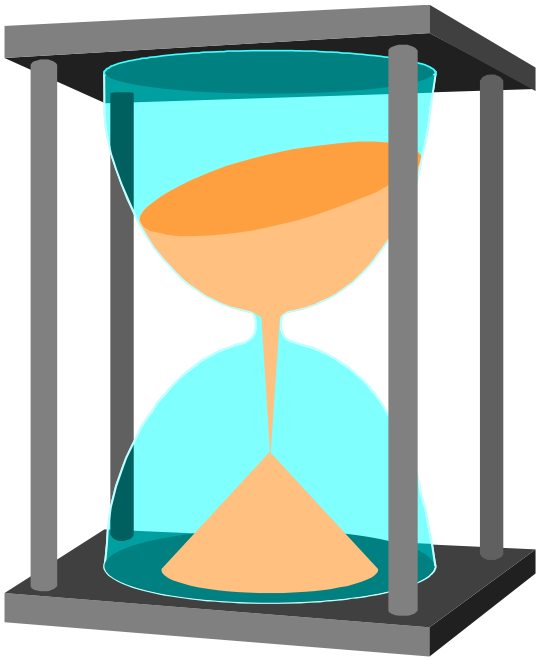
500 أدلة التدقيق
505 المصادقات الخارجية
510 عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الإفتتاحية
520 الإجراءات التحليلية
530 أخذ عينات التدقيق
540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
550 الأطراف ذات العلاقة
560 الأحداث اللاحقة
570 المنشأة المستمرة
580 الإقرارات الخطية

الاستفادة من عمل الآخرين

600	الإعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر
610	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام عمل المدقق خبير

نتائج وتقارير التدقيق

700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710 المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
720 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة



ثالثاً: أهم التحديات 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:

1. الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
2. الشك المهني.
3. الحكم المهني.
4. الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول.
5. 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:

1) التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
2) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
3) التقديرات المحاسبية.
4) تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.
5) فقدان أدلة التدقيق.
6) أحداث غير متوقعة.
7) مدى كفاية الإفصاح.
8) المحافظة على الاستقلالية.
9) المنافسة.

1) 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 300، فقرة 10).
- وعندما 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.

2) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

يمكن أن تؤدي الظروف الحالية إلى مخاطر هامة في البيانات المالية تتطلب إعتبارات 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 315).

- وتتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يأتي (معيار 315، فقرة 6):

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 مؤشر على وجود خلل كبير في نظام الرقابة الداخلية (معيار 315، فقرات 124أ، 125أ، 126أ).

• ولذلك 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.

• وتعد 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.

3) 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 540، فقرة 6):

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 540، فقرة 14).
- وضمن هذا الإطار فقد سمح معيار التدقيق الدولي 620 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.

4) تقييم قدرة الشركة على الاستمرار

• ألقت 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 (1) 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 لابد 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 570، فقرة 6)، مع ضرورة التأكيد بأن المدقق غير مسؤول وفقاً للمعايير عن أية أحداث أو ظروف مستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف عمل الشركة (معيار 570، فقرة 7).

5) فقدان أدلة التدقيق

• يعتبر فقدان أدلة التدقيق من أكثر المشاكل التي يواجهها مدققو 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 200، فقرة أ71):

ا) تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق إضافية، أو سيتم الحصول عليها، نتيجة للامتثال لمعايير التدقيق الأخرى.
2) توسيع نطاق العمل المؤدى في تطبيق متطلب واحد أو أكثر.
3) 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 (معيار 200، فقرة أ75).

فمثلاً يتطلب تدقيق بند المخزون عندما يكون هاماً بالنسبة للبيانات المالية حضور الجرد الفعلي إذا كان حضور الجرد أمر عملي (معيار 501، فقرة 4)، 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 705 (معيار 501، فقرة 7).

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 (معيار 505، فقرة أ18).

6) أحداث غير متوقعة

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

- وكما ذكرنا سابقاً، يجب على مدقق الحسابات تعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، معدلاً بذلك طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية الناجمة المخطط لها (معيار 300، فقرة أ13)، مع ضرورة التأكيد في إطار ذلك على الالتزام بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 560 "الأحداث اللاحقة".

7) 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 (1) 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 قرارت مستخدمي القوائم المالية.

- وقد ألزم معيار التدقيق الدولي 330 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 24)، وإن معيار التدقيق الدولي 570 ألزم مدقق الحسابات تقييم مدى كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.
- وضمن هذا الإطار فقد ألزم 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.

8) 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 لآخر.

• ولذا فقد فرضت قواعد السلوك الأخلاقي على مدقق الحسابات تنفيذ عدة خطوات للمحافظة على استقلاليته تشمل ما يأتي (الاستقلالية، فقرة 7.290):

أ) تحديد التهديدات على الاستقلالية.

ب) تقييم أهمية التهديدات المحددة.

جـ) 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.

9) المنافسة

• يشهد سوق تدقيق الحسابات مزاحمة دائمة بين مدققي الحسابات للتعاقد مع العملاء، ولكن الظروف الحالية ألقت 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 والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي؛ ليحافظ على سمعته في سوق التدقيق والتي تعتبر رأسمال هام بالنسبة للمدقق في حياته المهنية.

ملخص واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي فيما يلي

اولاً – واجبات ومسؤوليات أخلاقية مرتبطة بشخص المدقق نفسه.

- النزاهة : على ان يكون أمينا وصادقا 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.

واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

- 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.

تابع ملخص واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

ثانياً – واجبات ومسؤوليات قانونية:

أ- متطلبات قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011 والذي تضمن في مواده ما يتعلق بتعيين المدقق ومهامه وواجباته ومضمون تقريره ومسؤولياته .

ب- متطلبات القانون 33 لعام 2009 لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وقراراته التنفيذية

ج- متطلبات قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 22 لعام 2005والذي أعطى للهيئة الدور في تحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدقق حسابات الجهات التابعة لها . وظهر ذلك واضحاً في نظام اعتماد مفتشي الحسابات (قرار رقم 3944 لعام 2006 الصادر عن رئيس الوزراء)

تابع ملخص واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

د- متطلبات قانون المصارف وقانون المصرف المركزي وقرارات مجلس النقد والتسليف .

هـ- متطلبات قانون هيئة الإشراف على التأمين.

و- متطلبات قوانين الضرائب والرسوم .

ز- متطلبات جميع القوانين والأنظمة ذات العلاقة

ملخص لأهم العقوبات والغرامات بحق مخالفة المدقق للقوانين والأنظمة

1- نصت المادة 191 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 3 سنوات .
أما إذا كان الفعل المنسوب له يشكل جرماً فلا تسقط دعوى المسؤولية المدنية إلا وفقاً لأحكام القواعد العامة .

2- كما نصت المادة 192 والمادة 193 على عزل المدقق والتعويض فيما يتعلق بالسرية أو المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها .

3- ونصت المادة 203 على مايلي :
يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة لاتقل عن ثلاثمائة ألف ليرة سورية ولاتزيد 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 .

4- نصت المادة 17 من قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 22 لعام 2005 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

5- نصت المادة 48 من القانون 33لعام 2009 على عدة محظورات على المحاسب القانوني المزاول مثل :
تولي الوظائف العامة أو الخاصة أو التجارة أو الصناعة أو الأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها واستقلالها أو تدقيق حسابات شركة ترتبطه أواصر القربى أو النسب بإدارتها حتى الدرجة الرابعة أو بكبار مساهميها أو كان مديناً أو دائناً لها

6- ونصت المادة 92 من القانون 33 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 .
-الإنذار الخطي .
-الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لاتزيد عن 3 سنوات
-إلغاء الرخصة .

7- كما نصت المادة 95 من القانون 33 على عقوبات إضافية لمن ينتحل صفة مدقق أو يمارس المهنة دون رخصة .

رابعاً: صعوبات التطبيق التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في سورية

يمكن تلخيص صعوبات التطبيق في ثلاث نقاط رئيسة:

1- مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.
2- مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة.
3- تفعيل حوكمة الشركات المساهمة.

وعند الحديث عن الحوكمة يجب لفت الانتباه بأن مجلس التقارير المالية في بريطانيا ألزم شركات التدقيق التي تقوم معاً بتدقيق 95% من الشركات المدرجة في السوق الرئيسي لبورصة لندن للأوراق المالية بتطبيق نظام لحوكمة شركات التدقيق.

صعوبات التطبيق في ظل الواقع الراهن :

1) لدينا 6 شركات مهنية فقط معتمدة لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة، مقابل 52 شركة مساهمة عامة، يبلغ عدد المصارف منها 14، وعدد شركات التأمين 7، وعدد شركات الاتصالات 2، وهي أكثر القطاعات مخاطرةً وحجماً، 22 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.

2) 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 155 دولة، وتفرض معايير للجودة خاصة بعملية التدقيق وتقديم الخدمات للعملاء، مع تزويدها بإرشادات خاصة سواء المتعلقة بالقطاع المالي، أو قطاع الطاقة، أو قطاع التكنلوجيا وغيرها من القطاعات المتخصصة، إضافة إلى ممارستها الرقابة الدائمة على كافة الشركات التابعة لها، وما أثار هذه النقطة مثلاً بأنه لم يتم في عام 2012 إصدار أي تحفظ عن أي مصرف من المصارف الأربعة عشر سوى ملاحظة صغيرة دون تحفظ على مصرف واحد فقط، رغم تميز هذا القطاع بمخاطر عالية ويُدقق من قبل شركات التدقيق الأربع الكبرى.

3) 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 كوادر العمل، حيث لم تحدد القوانين الخاصة بقطاعات معينة مثل المصارف وشركات التأمين وجود إعتبارات كفاءة متخصصة لدى المدقق المعتمد لذلك القطاع.

4) بالنسبة للشركات المهنية المشاركة لشركات الأربع 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.

5) 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 2008 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 .

خامساً: توصيات

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

5- زيادة عدد الشركات المهنية .
6- تعزيز التخصص المهني لدى مدققي الحسابات.
7- رفع كفاءات مدققي الحسابات العاملين لدى مكاتب التدقيق وشركاته في سورية.
8- ضرورة تطبيق معيار رقابة الجودة.
9- الاستعداد لما بعد الأزمة الراهنة في تطوير مهنة التدقيق

ملاحظة

- أجمعت الكثير من الدراسات بأن انهيار شركتي Enron & Arthur Andersen خلال أزمة 2008 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 55)

شـكراً لإصغائكم