مهام مفتش الحسابات في ضوء قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وأنظمتها

مقدمة:

تنفيذاً للتوجهات الاقتصادية التي أقرتها القيادة السياسية في سورية ضمن عملية التطوير والتحديث للانتقال إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، فقد تم وضع الخطة الخمسية العاشرة للدولة التي تولت مهام توفير البيئة الملائمة لإقلاع اقتصاد السوق الاجتماعي ووضع الاقتصاد الوطني على أسس صلبة لضمان استمرار النمو وتحقيق التنمية اللازمة.

وقد ركزت الخطة على ضرورة تشجيع القطاع الخاص للقيام بدوره كاملاً في المساهمة في عملية التنمية من خلال تعبئة المدخرات المحلية واستقطاب الاستثمارات الخارجية لتحقيق معدلات النمو المطلوبة خلال سنوات الخطة.

وقد تضمنت الخطة أيضاً متابعة إعادة هيكلة القطاع العام الاقتصادي وتصويب هياكله المالية والإدارية والفنية وفصل الملكية عن الإدارة وتحويل شركات القطاع العام إلى شركات تعمل وفق معايير محاسبية تتسم بالدقة والشفافية وتهدف إلى الربحية العادلة لتساهم جنباً إلى جنب مع القطاع الخاص في تحقيق خطة التنمية ، وقد صدر لهذه الغاية المرسوم رقم 490 لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام الاقتصادي والتي نصت المادة 8 منه على وجوب إعداد التقارير المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وبما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة.

وبهدف تحقيق الأهداف الواردة في الخطة الخمسية فقد تم وضع التشريعات اللازمة لتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار وبخاصة عن طريق إحداث شركات مساهمة جديدة أو تطوير الشركات المساهمة القائمة بما في ذلك تحويل الشركات المساهمة المغلقة إلى شركات مساهمة عامة لتوسيع قاعدة الملكية وزيادة قدرة هذه الشركات على تنفيذ المشاريع الكبيرة وتعزيز قدرتها التنافسية وتوافقها مع متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية.

ومن أهم هذه التشريعات التي صدرت خلال السنوات الأخيرة ما يلي:

- القانون رقم /23/ لعام 2002 المتضمن نظام النقد والتسليف.
- القانون رقم /28/ لعام 2001 القاضي بالسماح بتأسيس مصارف خاصة على شكل شركات مساهمة سورية تكون جميع أسهمها قابلة للتداول مع السماح للأجانب بالمساهمة في تأسيس المصرف أو شراء أسهمه شريطة ألا تتجاوز حصصهم في رأس مال المصرف 49%
- قانون إحداث المصارف الإسلامية (المرسوم التشريعي /35/ لعام 2005).
- قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته ولا سيما المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 المتضمن: تبسيط إجراءات التكليف والتعامل مع الدوائر الضريبية، تخفيض معدلات الضرائب بشكل عام وعلى الشركات المساهمة التي طرحت نسبة 50% من رأس مالها على الاكتتاب العام حيث بلغ هذا المعدل 14% من صافي أرباحها بهدف تشجيع الاستثمار وتعبئة المدخرات المحلية من خلال احداث شركات مساهمة جديدة.
- قانون إحداث هيئة الإشراف على التأمين المرسوم /68/ لعام 2004).
- قانون السماح بإنشاء شركات تأمين وإعادة تأمين مساهمة سورية (المرسوم / 43/ لعام 2005).
- القانون رقم 41 لعام 2007 المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم التي تهدف إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة.
- المرسوم 61 لعام 2007 المتعلق بإعادة تقويم الأصول الثابتة للشركات بهدف تحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة، ويعد التحول إلى شركات مساهمة عامة من أهم الخيارات المطروحة للمحافظة على استمرارية الشركات المساهمة المغلقة وأداء دورها في عملية التنمية الاقتصادية وصمودها أمام كافة التحديات المحلية والخارجية.

(وتجدر الإشارة هنا إلى أن عملية التحول إلى شركات مساهمة يمكن أن تتم عندما تتوفر الشروط الموضوعية اللازمة لذلك وأهمها ما يلي: وجود ضرورة اقتصادية وفنية ومالية للتحويل من خلال دراسة جدوى اقتصادية معدة من جهة استشارية مختصة ومحايدة .

وبالإضافة إلى ذلك لابد من إعادة هيكلة الشركة ووضع الأنظمة والتعليمات والخطط ورسم الإدارة الاستراتيجية للشركة من خلال البناء المؤسسي والتخطيط والاعتماد على التقنية الحديثة ووضع نظام رقابة فعالة وكذلك إيجاد أنظمة معلومات مالية وفنية وإدارية وبشرية متكاملة ومؤتمتة.

ونظراً لأن تحقيق أهداف معظم القوانين السابقة يرتبط بإحداث سوق للأوراق المالية في سورية فقد صدر كل من القانون / 22/ لعام 2005 المتضمن إحداث "هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية" وقانون إحداث "سوق دمشق للأوراق المالية" الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006 وكذلك تم صدور المرسوم 151 لعام 2007الخاص بالغرامات المترتبة على المخالفات لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ، وقد تم إعداد هذه القوانين استنادا إلى المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية لهيئات أسواق المال.

- كما صدرت خلال عام 2006 معظم القرارات الناظمة لعمل سوق دمشق وهيئة الأوراق والأسواق المالية عن السيد رئيس مجلس الوزراء وأهمها:
  - نظام الترخيص لشركات الخدمات والوساطة المالية.
  - نظام الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق المالية.
  - نظام اعتماد مفتشي الحسابات.
  - نظام إصدار وطرح الأوراق المالية.
  - نظام بدلات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

  وغيرها من الأنظمة الفرعية التي صدرت عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية.
- قانون الشركات (قيد الصدور حالياً عن طريق السلطة التشريعية) والذي تم إعداده بما يتناسب مع متطلبات اقتصاد السوق الاجتماعي ويتلاءم مع كافة القوانين الاقتصادية الجديدة السابق ذكرها.
- وهناك بعض القوانين كقانون التأجير التمويلي وغيره قيد الصدور بالإضافة إلى قانون تنظيم مهنة المراجعة وتفتيش الحسابات في سورية.

وقد عرَّف القانون رقم 22 هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بأنها "جهة ناظمة تسمى (هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)، ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتتمتع بالشخصية الاعتبارية وبالاستقلال المالي و الإداري، ويكون لها جميع الصلاحيات اللازمة للقيام بالمهام والوظائف المنوطة بها، وبما يحقق أهدافها". وقد حدد لها الأهداف الأساسية التالية:

- تنظيم وتطوير الأسواق المالية والأنشطة والفعاليات الملحقة بها بما يضمن تحقيق العدالة والكفاءة والشفافية ويساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق المالية.
- حماية المواطنين والمستثمرين في الأوراق المالية من الممارسات غير العادلة أو غير السليمة، أو التي تنطوي على احتيال أو غش أو تدليس أو تلاعب.
- تشجيع النشاط الادخاري والاستثماري بما يخدم مصلحة الاقتصاد القومي.

والهيئة هي "الجهة المسؤولة عن إصدار التعليمات والقيام بكافة الوظائف الكفيلة بتحقيق أهدافها ولها في سبيل ذلك القيام بما يلي:

- تنظيم ومراقبة الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية.
- تنظيم ومراقبة إصدار الأوراق المالية والتعامل بها.
- تنظيم ومراقبة أعمال ونشاطات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.
- مراقبة الأسواق المالية.

وتدار الهيئة من قبل مجلس مفوضين يتكون من سبعة أعضاء من بينهم الرئيس ونائب الرئيس من ذوي الخبرة والاختصاص، وتجري تسميتهم بمرسوم. وقد حدد قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية مهام هذا المجلس بالتفصيل، ومن أهمها:

- وضع معايير وشروط إصدار الأوراق المالية.
- وضع السياسات التي تخدم تحقيق الأغراض والمهام المنوط بالهيئة.
- الموافقة على طرح الأوراق المالية واعتماد نشرات الإصدار المرتبطة بهذه الأوراق.
- اعتماد أو منح تراخيص مزاولة المهنة للمؤسسات المالية العاملة في مجال الأسواق.

- إعداد لوائح وقواعد المراقبة والإشراف على الجهات الخاضعة لإشراف الهيئة.
- إعداد مشروع قانون إحداث سوق دمشق للأوراق المالية.
- اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الهيئة.
- تحديد المعايير والشروط الواجب توفرها في مفتشي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة.
- تحديد شكل محتويات القوائم المالية السنوية والدورية .

ويخضع لإشراف ورقابة الهيئة وفقاً لأحكام هذا القانون الجهات التالية:

١. الشركات المصدرة للأوراق المالية.
٢. شركات الخدمات والاستشارات والوساطة المالية المرخص لها.
٣. مصارف وشركات الاستثمار.
٤. الأسواق المالية.
٥. شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة.

هذا وقد تم صدور قانون سوق الأوراق المالية بموجب المرسوم التشريعي رقم / 55/ لعام 2006، وكذلك تم إعداد واعتماد كافة الأنظمة والتعليمات التي في إطار مهام الهيئة.

أولاً– دور هيئة الأوراق والأسواق المالية في تنظيم ومراقبة الإفصاح:

تقوم هيئة الأوراق المالية بتنظيم ومراقبة الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية لدى كافة الجهات التابعة لإشرافها من خلال نظام خاص بالإفصاح.

- **تعريف الإفصاح المحاسبي والمالي:**

عرفت التعليمات التنفيذية لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم | 22| لعام 2005 بموجب المادة الأولى منها الإفصاح بأنه " **الكشف عن المعلومات التي تهم المستثمرين وتتضمنها البيانات المالية وتقارير مفتشي الحسابات والتي تؤثر في سعر الورقة المالية، ويجب أن يكون الكشف عاما وللجمهور وليس فقط لحملة الأوراق المالية والمستثمرين وذلك من خلال الصحف اليومية وبصورة دورية مرتبطة بالسنة المالية للجهة ذات العلاقة أو بصورة فورية عند الحاجة أو عند حدوث معلومة جديدة**"

- **أسس الإفصاح:**

تتطلب المعايير الدولية للإفصاح الالتزام بالأسس التالية:

- أن يتم الإفصاح الكامل والدقيق، وفي التوقيتات المناسبة عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستثماري.
- أن يحظى حملة الأوراق المالية في شركة ما على معاملة عادلة ومتساوية وخاصة فيما يتعلق بالحق في الحصول على البيانات والمعلومات وحتى لا تستغل المعلومات الداخلية لصالح فئة على حساب أخرى.
- يجب أن تعد المعلومات المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية (IASC).
- يجب أن تدقق المعلومات المالية طبقا لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC).

- **أهداف الإفصاح:**

وتهدف عمليات الإفصاح ليس فقط إلى حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية(البورصة) والى عدالة السوق وشفافيته، وإنما تمتد أيضا إلي السوق الأولية عند تأسيس الشركات المساهمة أو زيادة رأسمالها.

وتنص المعايير الدولية للإفصاح على ضرورة المعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين وبخاصة في السوق الثانوية (البورصة) إذ يجب أن تنص الأنظمة على الإفصاح عن مساهمات أعضاء مجلس إدارة الشركة والمؤسسين من ذوي المساهمات الكبيرة، لما لهذه المعلومات من أهمية خاصة فيما يتعلق بعمليات الاستحواذ على النصيب الأكبر من حقوق الملكية ومن ثم حق السيطرة على القوة التصويتية وسلطة اتخاذ القرار.

- **أنواع الإفصاح:**

أ – الإفصاح المالي والإفصاح غير المالي:

ينقسم الإفصاح من حيث نوع البيانات **إلى إفصاح مالي** حيث يتم نشر المعلومات المتضمنة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها من خلال البيانات المالية للشركة، وهي: الميزانية– قائمة الدخل– قائمة التدفق النقدي– بيانات التغيرات في حقوق المساهمين– الإيضاحات حول البيانات المالية. تعد هذه البيانات جميعها وفق معايير المحاسبة الدولية وتدقق من قبل مفتش حسابات خارجي وفق معايير التدقيق الدولية.

والنوع الثاني **هو إفصاح غير مالي** حيث يتم نشر المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة وحجم إنتاجها وموقعها بالنسبة للقطاع الإنتاجي الذي تنتمي إليه وخطتها التسويقية ونوع المنتج إلى غير ذلك من البيانات، كما تشمل البيانات المتعلقة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة وخبراتهم وتاريخهم المهني والإفصاح عن تطبيق الشركة لمعايير الجودة الدولية، والوضع التنافسي للشركة، وبيان بأسماء كبار مالكي الأسهم المصدرة من قبل الشركة وعدد الأسهم المملوكة لكل منهم، إذا كانت هذه الملكية تشكل ما نسبته 5% فاكثر مقارنة مع السنة السابقة.

ب –الإفصاح الدوري والإفصاح الفوري والإفصاح الشامل:

كما ينقسم الإفصاح من حيث الزمن والتوقيت إلى إفصاح دوري وإفصاح فوري وإفصاح شامل. **والإفصاح الدوري** هو نشر المعلومات المالية بصفة دورية خلال كل فترة قد تكون كل ربع سنة أو كل نصف سنة بالإضافة إلى الإفصاح السنوي.

ويتضمن نظام الإفصاح الأنواع التالية من الإفصاح:

- **الإفصاح عن النتائج الأولية للسنة المالية:**

ويتم ذلك من خلال نشر نتائج أعمال الشركة الأولية بعد قيام مفتش الحسابات بالمراجعة الأولية لها ، ويتم ذلك خلال خمسة وأربعين يوما من انتهاء سنتها المالية كحد أقصى وتزويد الهيئة بنسخ عنها ، ويجب أن تتضمن النتائج الأولية ما يلي: صافي الإيرادات ، صافي الربح المتوقع ، مخصص ضريبة الدخل ، حقوق الأقلية في الأرباح ، صافي الربح العائد لمساهمي الشركة ، أرقام مقارنة للبنود السابقة مع السنة المالية السابقة ، خلاصة عن أعمال خلال السنة المالية المنتهية . ويتم نشر المعلومات السابقة في موقع الهيئة الألكتروني وموقع الشركة صاحبة العلاقة

- **الإفصاح عن النتائج النهائية للسنة المالية** : ويتم ذلك من خلال ما يلي:

١. تقرير مجلس الإدارة:

وقد تم عرض مكوناته في المادة 7 من نظام الإفصاح الصادر عن الهيئة رقم 3943 ومن أهمها : وصف أنشطة الشركة الرئيسية ، حجم الاستثمار الرأسمالي ، وصف للشركات التابعة ، أسماء أعضاء مجلس الإدارة ، أسماء كبار مالكي الأسهم ، الهيكل التنظيمي للشركة ، وصف للمخاطر التي تواجهها الشركة ، السلسلة الزمنية للأرباح والخسائر والأرباح الموزعة وصافي حقوق المساهمين وذلك لمدة لا تقل عن خمس سنوات ، التطورات المستقبلية للشركة ، مقدار أتعاب مفتشي الحسابات للشركة والشركات التابعة ومقدار أي أتعاب تلقاها المفتش عن خدمات أخرى ، عدد الأوراق المالية المصدرة من قبل الشركة والمملوكة من قبل أي من الأطراف ذوي العلاقة ، المزايا والمكافآت التي يتمتع بها كل من رئيس وأعضاء مجلس الإدارة وأشخاص الإدارة العليا خلال السنة المالية بما في ذلك جميع المبالغ التي حصل عليها كل منهم كأجور وأتعاب ورواتب ومكافآت وغيرها ، والمبالغ التي دفعت لكل منهم كنفقات سفر وانتقال ، بيان بالعقود والمشاريع التي عقدتها الشركة مع الشركات التابعة أو الشقيقة أو الحليفة أو رئيس مجلس الإدارة أو أعضاء المجلس أو المدير العام أو أي موظف في الشركة أو أقاربهم .

٢. البيانات المالية السنوية للشركة:

إن الهدف العريض للبيانات المالية هو "تزويد مستخدمي هذه البيانات" بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، فالبيانات المالية تحتوي على المعلومات الأساسية التي يمكن عرضها بوحدات نقدية، وهي تمثل جزءاً من المعلومات التي يحتاج إليها المستثمر لاتخاذ العديد من القرارات. لذلك فإن هذه البيانات يجب أن تفصح وبشكل تام عن جميع المعلومات المالية الهامة والضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة من خلال عرض مالي منظم للمركز المالي للشركة والعمليات التي تقوم بها وتدفقاتها المالية ، وتشمل البيانات المالية ما يلي : الميزانية العامة ، قائمة

الدخل ، قائمة التدفق النقدي ، بيان التغيرات في حقوق المساهمين ، الإيضاحات حول البيانات المالية.

ومن المعلوم بشكل عام أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية وتحضيرها إذ يقوم المساهمون عند انعقاد الجمعية العمومية للشركة بانتخاب مفتش الحسابات ليقوم بتدقيق سجلات الشركة وإعطاء الرأي المهني المحايد حول عدالة عرض البيانات المالية. فالبيانات المالية هي قوائم الإدارة وتقع عليها المسؤولية النهائية في تحضيرها.

ويمكن تلخيص أهداف عملية نشر البيانات المالية بما يلي:

١. توفير المعلومات التي يفترض أن تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين في المستقبل والدائنين والمقرضين وسوق الأوراق المالية وغيرهم من الأطراف المهتمين بهذه البيانات المالية لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.

٢. مساعدة المساهمين والمستثمرين وكافة الأطراف التي لها مصلحة في أمور الشركة في تقييم مبالغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد للتدفقات النقدية في المستقبل.

٣. توفير المعلومات المساعدة في الحكم على مقدرة إدارة الشركة في استخدام مواردها المتاحة وتقييم قوتها الإيرادية ومقارنتها مع غيرها من الشركات المماثلة.

ولكي تلبي هذه البيانات متطلبات مستخدمي المعلومات المشمولة فيها، يجب أن تحقق صفات معينة كالأهمية النسبية، والمصداقية، والبعد عن التحيز، والتقيد بالشكل والجوهر، وقابلية المقارنة، والثبات، وقابلية الفهم.

ولتحقيق هذه الصفات يجب أن تعد هذه البيانات وفق معايير المحاسبة الدولية ولاسيما المعايير التالية:

- معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (عرض البيانات المالية)

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (معايير التقارير 1ـــ 5)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 7 (بيان التدفق النقدي)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 8 (السياسات المحاسبية)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 18 (الإيراد)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 30 (الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 32 (الأدوات المالية: الإفصاح والعرض)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة)
- معيار المحاسبة الدولي رقم 39 (الأدوات المالية الاعتراف والقياس)

يقتضي العرض العادل عرضا صادقا لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعاريف ومعايير الاعتراف فيما يخص الموجودات والمطاليب والنفقات والإيرادات . وقد عرض معيار المحاسبة الدولي رقم 1 ضرورة تحديد كل عنصر من عناصر البيانات المالية بوضوح مع بيان الفترة التي يغطيها التقرير كما ركز المعيار على ضرورة التمييز بين الموجودات المتداولة وغير المتداولة والمطاليب المتداولة والمطاليب غير المتداولة في الميزانية كما بين الحد الأدنى من البنود الواجب الإفصاح عنها في الميزانية .

كما حدد المعيار المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل مع ضرورة الفصل بين الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية والربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم ، كما عرض متطلبات إعداد قائمة التدفق النقدي وبيان التغيرات في حقوق المساهمين

٣. الإيضاحات حول البيانات المالية:

وتتضمن معلومات عامة عن الشركة وطبيعة نشاطها وأهم السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وتحليلا لبنود كل من الميزانية و قائمة الدخل و بعض مؤشرات تقييم الأداء والتحليل المالي وحصة السهم من الأرباح ، وغير ذلك من الإيضاحات التي ترى إدارة الشركة ضرورة عرضها للمساعدة على فهم مكونات البيانات المالية .

٤. تقرير مفتشي الحسابات:

يلتزم مفتش الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية (المراجعة) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وتمثل معايير المراجعة إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المفتشين على تنفيذ مسؤلياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ، ومتطلبات التقارير وأدلة المراجعة ويمكن تصنيفها بثلاث مجموعات كما يلي: معايير عامة ، معايير العمل الميداني ، معايير التقرير

يجب على مفتش الحسابات فحص وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي بالبيانات المالية ، ويجب أن يتضمن تقرير المفتش بموجب معايير التدقيق الدولية العناصر الأساسية التالية:

- عنوان التقرير
- الجهة التي يوجه إليها التقرير
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية وتتضمن : تحديد البيانات المالية المدققة ، تحديد مسؤوليات إدارة الشركة ومسؤوليات المفتش
- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة) وتتضمن: الإشارة إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية ، ووصف العمل الذي قام المفتش بإنجازه
- فقرة الرأي وتتضمن رأي المفتش فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) إضافة لإشارته فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية

وقد تضمن قانون الشـــركات وكذلك نظام الإفصاح ونظام اعتماد مفتش ـــي الحسابات الصادرين عن هيئة الأوراق المالية واجبات مفتش الحسابات ومضمون تقريره وكيفية انتخابه وذلك استنادا لما هو منصوص عليه في معايير المراجعة الدولية

- **الإفصاح عن النتائج النصف سنوية والربع سنوية:**

يتم الإفصاح عن النتائج نصف سنوية والربع سنوية وفق أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم 34 (التقارير المالية المرحلية) ، ويمثل التقرير المالي المرحلي تقريرا ماليا يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للشركة ولا يلزم هذا المعيار الشركات بضرورة نشر تقارير مالية مرحلية.

إلا أن أنظمة هيئات الأوراق المالية كثيرا ما تطلب من الشركات التي يتم تداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنشر تقارير مالية مرحلية لمساعدة المستثمرين في اتخاذقراراتهم الاستثمارية في ضوءالبيانات المالية المنشورة وهذا ما تنص عليه قوانين الأوراق المالية في معظم دول العالم .

وقد تضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 34 شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية والتي تتضمن المكونات التالية: الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، التغيرات في حقوق الملكية، الإيضاحات الضرورية ، تقرير مفتش الحسابات (تدقيق محدود)

وقد نص المعيار 34 على شمول التقارير المرحلية للفترات كما يلي :

- ميزانية عمومية كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية وميزانية عمومية مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة لها .
- قائمة الدخل للفترة المرحلية الحالية وتراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه ، مع قوائم دخل مقارنة للفترات المرحلية المقابلة (الحالية وللسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة مباشرة لها
- قائمة التغيرات في الحقوق المالية تراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان لفترة السنة مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة

- قائمة التدفق النقدي تراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان لفترة السنة حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقايلة من السنة السابقة مباشرة

كما أكد المعيار 34 على اتباع نفس السياسات الخاصة بالاعتراف والقياس المعتمدة بالبيانات المالية مع إمكانية استخدام التقديرات في هذا المجال

وقد تم التأكيد على إعداد البيانات المالية المرحلية (نصف سنوية) بموجب أحكام المادة 12 من نظام الإفصاح الخاص بهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية علما بأن الفقرة ج من نفس المادة 12 نصت على أنه يجوز للهيئة أن تطلب لأي شركة مصدرة تزويدها بتقارير ربع سنوي مقارن بنتائج أعمالها

الإفصاح الفوري (الطارئ):

الإفصاح الفوري (الطارىء) فهو الإفصاح فوراً ولحظياً عن كافة الأحداث الجوهرية التي قد تؤثر على سعر الورقة المالية إيجاباً أو سلباً، ويتم ذلك فور حدوث الحدث حتى لا تتاح الفرصة لاستغلال تلك المعلومات استغلالاً سيئاً لكونها معلومات داخلية يجب الإعلان عنها فوراً للسوق بأكمله: وقد أطلق نظام الإفصاح السوري على هذا الإفصاح بالإفصاح الطارىء ويتطلب إصدار بيان علني عند توافر أي معلومة جوهرية وخاصة بالأمور التالية:

- التغييرات الهامة التي تطرأ على موجودات الشركة أو التزاماتها أو على هيكل رأس المال أو على التقييم الائتماني للشركة أو التغيرات في ملكية أسهم الشركة.
- الصفقات الكبيرة التي تعقدها الشركة أو تقوم بإلغائها وتقييم مجلس الإدارة للأثر المتوقع عن هذه العملية على مركز الشركة المالي.

وأخيراً **الإفصاح الشامل** من خلال نشرات الإصدار والاكتتاب التي تتضمن الإفصاح الكامل عن كافة المعلومات المالية وغير المالية التي تخص الشركة المعنيّة حيث يتسع نطاق هذا الإفصاح ليشمل العديد من المعلومات وقد عرضها نظام إصدار وطرح الأوراق المالية رقم 3945 بالتفصيل.

❖ **الإفصاحات الأخرى:**

كما تضمن نظام الإفصاح المنوه عنه أعلاه في المادة /15/ منه تحت عنوان" الإفصاحات الأخرى" ما يلي:

- على الشركة المصدرة إعلام الهيئة خطياً بأسماء ومراكز ومؤهلات أشخاص الإدارة العليا ذوي السلطة التنفيذية عند تعيينهم أو تركهم العمل خلال سبعة أيام من تاريخ حدوث ذلك.

- على الشخص المطلع في الشركة المصدرة إعلام الهيئة خطياً عما يملكه هو وأقرباؤه من أوراق مالية مصدرة من قبل تلك الشركة أو من الشركات التابعة أو الحليفة أو الشقيقة أو الشركة الأم وذلك خلال أسبوع من تاريخ انتخابه أو تعيينه، وكذلك إعلام الهيئة خطياً عن أي تغيير يطرأ على هذه البيانات وذلك خلال أسبوع من تاريخ حدوث التغيير (ويقصد بالشخص المطلع الشخص الذي يطلع على المعلومات الداخلية بحكم منصبه أو وظيفته، ويقصد بالمعلومة الداخلية " المعلومة غير المعلنة والمتعلقة بشركة أو أكثر أو بورقة مالية أو أكثر، والتي قد تؤثر على سعر أي ورقة مالية في حال الإعلان عنها.

- يلتزم كل شخص يمتلك أو يقع تحت تصرفه 5% أو أكثر للمرة الأولى من أي أوراق مالية لشركة مصدرة إعلام الهيئة خطياً خلال أسبوع من تاريخ حدوث ذلك، وعليه أن يقوم بإعلام الهيئة خطياً عند تملكه لأي نسبة إضافية خلال أسبوع من تاريخ ذلك.

- **دور هيئة الأوراق المالية في مراقبة الإفصاح:**

تتولى دائرة الإصدار والإفصاح في الهيئة ما يلي:

- متابعة قيام الجهات المصدرة للأوراق المالية بالإفصاح الدوري والفوري طبقاً لقواعد وشروط الإفصاح الصادرة عن الهيئة
- دراسة ومتابعة أوضاع الشركات المساهمة التي تواجه ظروفاً جوهرية طارئة أو تغيرات هيكلية تؤثر في نشاطها أو مركزها المالي بما في ذلك عمليات إعادة هيكلة رأس المال والاندماج والتصفية وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها

- إعداد قائمة فحص الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح والنشر للقوائم المالية لكل شركة مساهمة وفق النموذج المعد لهذه الغاية.

تتولى دائرة الرقابة على الشركات المساهمة ما يلي:

- التأكد من قيام الشركات المساهمة بتطبيق كافة القوانين واللوائح والتعليمات من خلال الفحص المكتبي أو زيارات التفتيش والتدقيق الميدانية على أن يتم التركيز بشكل خاص على ما يلي:
  - التثبت من مدى التزام شركات المساهمة المؤسسة حديثاً أو القائمة بتحقيق غاياتها الواردة في عقد تأسيسها نظامها الأساسي ونشرة الإصدار.
  - التأكد من أن العقود والصفقات التي تجريها الشركات المساهمة مع الأطراف ذات العلاقة تتم وفق القوانين واللوائح.
  - التأكد من التطبيق السليم الأمثل لميثاق تنظيم وإدارة شركات المساهمة (ممارسات الإدارة السليمة).
  - التأكد من التزام مفتشي حسابات الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة بضوابط اعتماد مفتشي الحسابات الصادرة من الهيئة.
- إنشاء قاعدة بيانات الكترونية عن الشركات المساهمة بالتعاون مع المديرية المختصة
- المتابعة المستمرة لأوضاع الشركات المساهمة

ثانياً– مهام مفتش الحسابات:

أ – مفهوم المراجعة (تفتيش الحسابات) وأهدافها:

يتطلب قانون الشركات وقوانين هيئة الأوراق المالية والأسواق المالية وكذلك المؤسسات التمويلية إضافة إلى المقرضين وغيرهم القيام بتدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة من قبل مفتش حسابات خارجي.

فالبيانات المالية المدققة ذات أهمية رئيسية لأنها تتضمن فحصاً للنظام المحاسبي والسجلات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وكذلك دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويتبع ذلك إعطاء المفتش رأيه الفني المحايد والمستقل على شكل تقرير خطي مكتوب حول عدالة هذه البيانات المالية ومصداقيتها ضمن حدود كل من معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

فالمراجعة (التدقيق) هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

والمراجع (المفتش) هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن مهمة التدقيق، وعليه أن يتأكد خلال تنفيذ مهمته من تحقيق الأهداف التالية:

عرض القوائم المالية بدقة وعدالة (الإفصاح): فعلى المفتش هنا التحقق من أن عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها وفق المعايير المحاسبية الدولية، ويشمل الإفصاح هنا ما ورد في صلب القوائم المالية وما ألحق بها على شكل إيضاحات أو ملاحظات.

شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية): أي ضرورة التحقق من أن كافة العمليات المالية المسجلة بالدفاتر تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة. وللتحقق من صحة وشرعية العمليات يجب أن تكون مؤيدة بنظام جيد للرقابة الداخلية، ومن هنا تبرز مسؤولية المفتش عن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المسجلة بالدفاتر.

الملكية (الحقوق والالتزامات): على المفتش التحقق من ملكية العديد من موجودات الشركة من خلال فحص مستندات الملكية، وعليه أن يتحقق من صحة الالتزامات المسجلة في الدفاتر من خلال المصادقات.

استقلال الفترة المالية: على المفتش أن يتحقق هنا من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية من خلال فحص المستندات المتسلسلة ومطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة، وتحديد الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة.

التقويم: التقييم من الأهداف الهامة للمفتش، يجب أن يجري التقييم وفق المعايير المحاسبية ومعايير التقييم الدولية .

الوجود أو الحدث: على المفتش التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلاً والتحقق من أن الالتزامات الموجوجة مسجلة فعلاً في الدفاتر.

ب –تأثير مراجعة الحسابات على المستثمرين في سوق الأوراق المالية:

تهدف مراجعة (تدقيق) الحسابات إلى تزويد المستثمرين في سوق الأوراق المالية بالمعلومات المحاسبية ذات المنفعة والتي تساعدهم في تقدير المخاطر والفوائد المتعلقة باستثماراتهم من خلال ما تعكسه القوائم المالية المنشورة والتي تمت مراجعتها بصدق حقيقة أرباح الشركة واستثماراتها ومصادر تمويلها.

ويعتمد المستثمر عند اتخاذه قراره الاستثماري على المعلومات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية المنشورة والتي تم تدقيقها من قبل مفتش حسابات خارجي لكافة الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، ويساعد تقرير المراجعة المستثمر من عقد المقارنات بين فرص الاستثمار المتعددة بين الشركات المختلفة.

فالمراجعة أو تفتيش الحسابات هي:

-دليل للمساهمين والأطراف الخارجية بأن الإدارة مارست المسؤولية الموكولة إليها بطريقة سليمة.

-مطلب ضروري للمساهمين على وجه الخصوص للتعرف على السياسات المحاسبية التي اتبعتها الإدارة ومدى اتساقها مع معايير المحاسبة الدولية

-هي وسيلة فعالة للتقليل من حالة عدم تماثل المعلومات بين طرفي العلاقة الوكالية وتخفيض حدة التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين.

-هي وسيلة لتخفيض درجة المخاطر التي يتحملها كل من الإدارة والمساهمين.

-هي إدارة لتوفير الدقة والحياد والصدق وتعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها بالقوائم المالية.

-هي أداة للتأكد من الافصاح الكافي والدقيق وتحسين المحتوى والمستوى الإخباري لتقرير مفتش الحسابات لمواكبة احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين في سوق الأوراق المالية.

ونتيجة للتطورات الاقتصادية في العالم لم يعد دور مفتش الحسابات يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم والتقارير المالية وتقرير مجلس الإدارة ومدى تعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال بصورة واضحة، بل أصبح لمفتش الحسابات دوراً اقتصادياً هاماً حيث يجب أن يبدي رأيه في الموقف الاقتصادي للشركة من حيث قوتها الاقتصادية واستمراريتها في أداء دورها ومباشرة نشاطها وقدرتها على مواجهة المخاطر.

فقد أكدت معايير التدقيق على ضرورة قيام المفتش بالأخذ بعين الاعتبار خلال تخطيطه لعملية التدقيق ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، بما في ذلك تقييمه لتقديرات إدارة الشركة لقدرتها على الاستمرار.

ج –شروط اعتماد مفتش حسابات للجهات الخاضعة لإشراف الهيئة:

ونظراً لأهمية تفتيش الحسابات ودورها الكبير في سوق الأوراق المالية وفي كلا السوقين الأولية والثانوية واستناداً إلى معايير المراجعة الدولية وقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 22 لعام 2005 الذي اتبع شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة لرقابة وإشراف الهيئة، فقد تم إعداد نظام خاص لاعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة صدر بموجب قرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم 3944 وقد تضمن هذا النظام ما يلي:

- لا يجوز تعيين (انتخاب) مفتش حسابات لأي جهة خاضعة للهيئة إلاّ من خلال قائمة المفتشين المعتمدة من قبل الهيئة.
- يشترط في مفتش الحسابات إذا كان شخصاً طبيعياً أن تتوفر فيه الشروط التالية:
  ١ -أن يكون حاصلاً على إجازة محاسب قانوني سارية المفعول في سورية.
  ٢ -أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.
  ٣ -أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة ممارسة المهنة، وتخفض المدة المذكورة إلى سنتين إذا كان المفتش حاصلاً على شهادة دولية من مستوى **C.P.A أو C.A** الإنكليزية أو ما يعادلهما.
  ٤ -أن يعمل في مكتبه مفتش حسابات أو أكثر من تتوفر فيه الشروط السابقة.

٥ -أن يسدد بدل الاعتماد المحدد في نظام بدلات الهيئة وهو/ 5000/ل. س سنوياً.

- كما يشترط في مفتش الحسابات إذا كان شخصاً اعتبارياً:

١ -أن يكون شركة سورية مسجلة أصولاً.

٢ -أن يكون الشركاء فيها ممن تتوفر فيهم الشروط المبينة في البنود 1-2-3- من شروط الشخص الطبيعي.

٣ -أن يكون مدير الشركة من بين الشركاء فيها.

٤ -أن يسدد بدل الاعتماد المحدد في نظام بدلات هيئة الأوراق المالية وهو/25000/ل.س سنوياً

- أن يكون متفرغاً لمهنة تفتيش الحسابات تفرغاً تاماً، و لا يجوز الجمع بين أي وظيفة عامة أو خاصة ممارسة أي عمل تجاري أو مهنة أخرى ويستثنى من ذلك التدريس في الجامعات والمعاهد العليا.

د -شركات تفتيش الحسابات (الشخص الاعتباري):

تجدر الإشارة هنا إلى أن نظام المحاسبين القانونيين الصادر بموجب القرار رقم /1109/ لعام 1958 مازال ساري المفعول حتى تاريخه، وقد نصت المادة / 2/ منه على ما يلي: "لا تعطى رخصة بممارسة مهنة محاسب قانوني إلا لشخص طبيعي ممن يتمتعون بجنسية الجمهورية العربية المتحدة، أو من رعايا الدول العربية شرط المعاملة بالمثل.... ".

أما قانون التجارة رقم /149/ لعام 1949، فقد نصت المادة /235/ منه على انتخاب مفتش الحسابات من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه وزارة الاقتصاد والتجارة، كما نصت على وضع نظام المحاسبين القانونيين بمرسوم يصدر بناء على اقتراح الوزير، و لم يصدر هذا النظام حتى تاريخه.

ويفهم من المادة /235/ هذه أيضاً أن مفتش الحسابات يجب أن يكون شخصاً طبيعياً.

وبالعودة إلى القوانين والمراسيم المتعلقة بالمصارف والتي صدرت مؤخراً لم يتبين أية إشارة أو سماح بممارسة مهنة تفتيش الحسابات للأشخاص الاعتباريين أو للشركات الأجنبية، حيث نصت المادة /27/ من التعليمات التنفيذية للقانون رقم /28/ المتعلق بتأسيس مصارف خاصة على ما يلي: "تعيين الجمعية العمومية لمساهمي المصرف المؤسس وفقاً لأحكام القانون / 28/ لعام 2001 مدقق حسابات من خارج المصرف من المشهود لهم بالخبرة والسمعة الحسنة وتحدد مهامه في النظام الأساسي للمصرف".

كما نصت المادة /78/ من القانون رقم /23/ الخاص بتشكيل مجلس النقد والتسليف على ما يلي: "مع مراعاة أحكام المادة (68) تخضع نفقات مصرف سورية المركزي وحساباته إلى تدقيق الجهاز المركزي للرقابة المالية وفق الأحكام الواردة في قانون الجهاز وللمصرف الحق بأن يستعين بإحدى الجهات المتخصصة المحلية أو الخارجية في تدقيق حساباته وذلك بموافقة مجلس النقد والتسليف".

كما تضمن نموذج النظام الأساسي للمصارف في المادة / 16/ منه على ما يلي: "تعين الجمعية العمومية مفوضاً خارجياً للمراقبة وتدقيق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد وتحدد تعويضاته".

وكذلك نصت المادة /17/ من المرسوم التشريعي /29/ المتعلق بإحداث مصرف التوفير والمادة /37/ من المرسوم التشريعي /30/ المتعلق بإحداث المصرف الزراعي والمادة /19/ من المرسوم التشريعي /31/ المتعلق بإحداث المصرف العقاري على ما يلي: "يحق للمصرف الاستعانة بمدقق حسابات يقترحه مجلس الإدارة ويوافق عليه وزير المالية وتحدد تعويضاته بقرار منه".

مما تقدم يتضح أن السماح بإنشاء شركات تدقيق لم يرد نص عليه بشكل صريح يخالف أحكام قانون التجارة ونظام المحاسبين القانونيين الصادر بالقرار / 1109/ لعام 1958، وكذلك ما يتعلق السماح لمدققي الحسابات الأجانب أفراداً كانوا أو شركات فلا يوجد نص

حتى تاريخه يجيز ذلك سوى ما ورد في القانون /23/ الخاص بتشكيل مجلس النقد والتسليف بموجب المادة /78/ المشار إليها أعلاه بالنسبة للمصرف المركزي فقط.

أما عبارة المفوض الخارجي التي وردت في نموذج النظام الأساسي للمصارف فلا تعني إطلاقاً أن المفوض (المفتش) يجب أن يكون من الأجانب إذ أن كلمة المراجع الخارجي هي مصطلح يستخدم لتمييزه عن المراجع الداخلي وتمييز المراجعة الخارجية عن أنشطة المراجعة الداخلية.

ولابد من التنويه هنا بأن ما ورد في بعض الأنظمة الأساسية للمصارف الخاصة "تعين الجمعية العمومية مؤسسة عربية أو دولية من ذوي الاختصاص والسمعة الجيدة ومشهود بتراهتها وكفاءتها في تدقيق الأمور المصرفية والمحاسبية مفوضاً خارجياً لمراقبة وتدقيق حسابات المصرف ضمن معايير المحاسبة الدولية ومبادئ لجنة بازل"، لا يتوافق برأينا مع أحكام قانون التجارة ونظام المحاسبين القانونيين وأنظمة المصارف الخاصة لاقتصار النظام الأساسي المذكور على تعيين مفوض خارجي (مفتش حسابات) أجنبي دون التأكيد على ضرورة وجود مفتش حسابات محلي.

مع الإشارة إلى أن قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية قد نص في المادة / 6/ منه على خضوع شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة لرقابة الهيئة، كما أن نظام اعتماد مفتشي الحسابات الصادر بالقرار رقم / 3944/ تاريخ 2006/08/28 قد أجاز اعتماد مفتش الحسابات إذا كان شخصاً اعتبارياً وقد احتجت وزارة الاقتصاد على ذلك وأكدت على ضرورة أن يكون مفتش الحسابات شخصاً طبيعياً فقط.

لذلك، ونظراً للتطورات الكبيرة الحاصلة في مهنة المراجعة والمحاسبة لابد من إصدار قانون جديد يتماشى مع متطلبات الانتقال إلى اقتصاد السوق الاجتماعي وزيادة الاستثمارات الأجنبية المباشرة لتمويل خطة التنمية.

على أن يسمح هذا القانون بالإضافة إلى متطلبات رفع السوية العلمية والعملية للمفتشين المحليين بتكوين شركات تدقيق مهنية (مدنية) يمكن أن تضم في عضويتها مدققين أجانب أفراداً كانوا أم شركات بهدف تطوير المهنة والاستفادة من الخبرات والتقانة المتوفرة لدى

شركات التدقيق العالمية كما هو متبع في معظم الدول العربية. وفي ذلك يتم معالجة مشكلة تسجيل فروع شركات التدقيق الأجنبية المسجلة لدى وزارة الاقتصاد حالياً وحددت غايتها بما يلي "**ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة على ألا يتعارض عملها مع المادة / 235/ من قانون المحاسبين علماً بأن هذه المادة هي من مواد قانون التجارة وليست من مواد قانون المحاسبين**".

إذ نص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية على سبيل المثال على ما يلي: "يجوز التعاون بين المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في المملكة وبين المحاسبين القانونيين غير السعوديين من خلال توقيع عقد تعاون بينهما وفقاً للنموذج الذي يعتمد من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ويراعى عند إعداد نموذج العقد التأكيد على مسؤولية المحاسب السعودي في مواجهة العملاء".

كما نص قانون مهنة تدقيق الحسابات في الإمارات في المادة /10/ منه على ما يلي: "يجوز تأسيس شركات لمزاولة المهنة في الدولة شريطة ما يأتي: أن يكون أحد الشركاء المسؤولين فيها أو المديرين من مواطني الدولة المقيدين في جدول مدققي الحسابات وأن يكون جميع الشركاء من الأشخاص الطبيعيين المقيدين في جدول المدققين، وإذا كان أحد الشركاء شخصاً اعتبارياً مؤسساً خارج الدولة وجب أن يكون حاصلاً على ترخيص بمزاولة المهنة في الدولة التي تم تسجيله فيها".

٥ – **تعيين مفتش الحسابات:**

تعين الهيئة العامة العادية السنوية للشركة المصدرة مفتشي حسابات الشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة، على أن يراعي في ذلك ما يلي:

أن يتم التعيين بناء على توصية من لجنة التدقيق التي يتعين على مجلس الإدارة تشكيلها من ثلاثة من أعضائه بناء على أحكام المادة/16/من نظام الإفصاح والذي حدد مهامها بما يلي:

- يتعين على مجلس الإدارة الشركة المصدرة تشكيل لجنة للتدقيق من ثلاثة من بين أعضائه وتسمية أحدهم رئيساً للجنة، وإعلام الهيئة بذلك وبأي تغييرات تحصل عليها وأسباب ذلك.
- تجتمع لجنة التدقيق بصفة دورية وتقدم تقاريرها إلى مجلس الإدارة على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة في السنة، وأن تدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي.
- تتولى لجنة التدقيق القيام بالمهام التالية:
  - مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مفتش الحسابات والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.
  - بحث كل ما يتعلق بعمل مفتش الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
  - مراجعة مراسلات الشركة مع مفتشي الحسابات وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.
  - متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة وتعليمات الهيئة وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.
  - دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:
    - أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
    - أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جرّاء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مفتش الحسابات.
  - دراسة خطة عمل مفتش الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

- دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية والاطلاع على تقييم مفتش الحسابات لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.
- التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.
- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود أو الدخول في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة.

يعين مفتش الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يتم التعيين لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، و لا يجوز إعادة تعيينه بعد ذلك إلاّ بعد مضي سنتين ماليتين.

و –واجبات مفتش الحسابات:

- على المفتش الالتزام بقواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته، وهي:
  - الاستقلالية.
  - الأمانة.
  - الموضوعية.
  - الكفاءة والعناية المهنية.
  - السرية.
  - السلوك المهني.
  - المعايير التقنية.
- وعلى المفتش تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة في شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى.

- كما أنه يجب على المفتش تخطيط وأداء عملية المراجعة بطريقة تتضمن شكوكاً مهنية، مدركاً أن الظروف قد توجد أسباباً تدعو إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات خاطئة أساسية.
- على المفتش الاحتفاظ بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه لفترة لا تقل عن خمس سنوات اعتباراً من نهاية آخر سنة مالية.
- يجب على المفتش أن يقوم بنفسه بالتوقيع على تقارير التدقيق الصادرة من مكتبه، وفي حالة شركات التدقيق يجب أن يقوم أحد الشركاء بالتوقيع على تلك التقارير.
- على المفتش أن تكون لديه المعرفة الكافية لبيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب لغرض تخطيط وتنفيذ مهمة المراجعة، وهذا يتطلب فهماً كافياً للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية المتأثر ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب.
- على المفتش أن يحصل على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ليستطيع التخطيط لعملية المراجعة وتكوين تصور فعال لكيفية إنجازها.

ز – **العناصر الأساسية في تقرير مفتش الحسابات:**

يجب أن يحتوي تقرير المفتش العناصر الأساسية التالية:

☒ عنوان التقرير

☒ الجهة التي يوجه إليها التقرير

☒ الفقرة الافتتاحية، وتتضمن:

–تحديد البيانات المالية المدققة.

–التأكيد بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة.

–تصريح المفتش بأن مسؤوليته هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استناداً إلى معايير التدقيق.

☒ فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة):

- الإشارة إلى أن عملية التدقيق تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
- الإشارة إلى قيام المفتش بإجراءات المراجعة التي يعتقد بأنها ضرورية.

- التأكيد بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.
- وصف تقرير المفتش بأن عملية التدقيق قد تضمنت:
  - قيام المفتش بإجراءات للحصول على بيانات تدقيق ثبوتية للمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.
  - تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
  - تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
  - تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

☒ فقرة الرأي:

—يجب أن ينص تقرير المفتش بشكل واضح فيما إذا كانت البيانات المالية تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار التقارير المالية، وكذلك فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

—على مفتش الحسابات إذا تحفظ أو أبدى رأياً سلبياً أو امتنع عن إبداء الرأي في تقريره حول البيانات السنوية أن يبين أسباب ذلك بوضوح، وأن يبين آثار هذه الأسباب على البيانات المالية وأن يُعلم هيئة الأوراق المالية بذلك، وعلى الشركة المعنيّة تزويد الهيئة خطياً برأيها حول تقرير مفتش الحسابات المشار إليه في هذه المادة خلال أسبوعين من تاريخ استلامها لذلك التقرير.

إذا اعتذر مفتش حسابات أي شركة من الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة عن القيام بتدقيق حساباتها لأي سبب من الأسباب أو إذا نشأ خلاف بينه وبين إدارة تلك الشركة فعليه إعلام هيئة الأوراق والأسواق المالية خطياً بأسباب اعتذاره أو اختلافه مع الشركة حسب واقع الحال وذلك خلال أسبوعين من حدوث ذلك.

على مفتش الحسابات إنجاز إجراءات المراجعة المصممة بموجب معايير المراجعة الدولية للحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة تتعلق بتحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من قبل الإدارة وتأثير المعاملات المهمة للأطراف ذات العلاقة على البيانات المالية.

ح -المحظورات:

- لا يحق لمفتش الحسابات أو لموظفيه أن ينقل للمساهمين أو للغير ما حصل عليه من معلومات ذات طابع سري لا يوجب القانون الافصاح عنها في معرض قيامه بعمله لديها، تحت طائلة العزل والتعويض.
- لا يحق لمفتش الحسابات أو لموظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء جرى هذا التعامل بالأسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة تحت طائلة العزل والتعويض.
- لا يحق لمفتش الحسابات لدى الشركة المصدرة القيام بأعمال إضافية لا تدخل ضمن أعمال التدقيق والتي قد تؤثر على حياده أو استقلاليته.

ط -المسؤولية القانونية والمهنية لمفتش الحسابات:

يلاحظ في وقتنا الحاضر وفي معظم البلاد المتقدمة الميل الشديد نحو المقاضاة مما شغل المهنة بالعديد من الدعاوى المدنية والجنائية والإنذارات القضائية والإجراءات التأديبية وكذلك صرامة الأحكام القضائية إذ لم يعد القضاء يكتف بمفهوم صدق وأمانة القوائم المالية الذي أقرته معايير المراجعة والمحاسبة.

وترجع كثرة الدعاوى القضائية إلى الزيادة المضطرة في حالات الاحتيالات وإفلاس بعض الشركات وانتشار حركة الاندماج بين الشركات وشراء بعضها البعض بهدف الاستفادة بصفة خاصة من ثغرات معايير المحاسبة.

إن تحديد المسؤولية القانونية والمسؤولية المهنية للمفتش يرتبط بشكل كبير بمعيار العناية المهنية الواجبة بمعنى أن القانون يركز أساساً على التقصير في بذل العناية الملائمة كأساس لمساءلة المفتش، وعادة ما تمثل المسؤولية القانونية للمفتش الحد الأدنى لما يتحمله من مسؤوليات حيث تفرض المنظمات المهنية مسؤوليات أكبر على مفتش الحسابات بهدف رفع مستوى العناية المهنية عن الحد الأدنى الذي يفرضه القانون.

ولا شك أن إخلال مفتش الحسابات بواجباته سواء تلك المتعلقة بتنفيذ ما ورد في العقد المنظم لمهمة المراجعة أو تلك المتعلقة بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وكذلك الالتزام بالتشريعات القانونية ذات الصلة سوف تجعل عملية المراجعة غير كاملة وهذا ما قد يؤدي إلى وجود قوائم مالية تحتوي على أخطاء أو غش أو احتيال أخفق المفتش في اكتشافه وهذا ما يجعله مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي لحق بعميله أو بالطرف الثالث الذي اعتمد على القوائم المالية المضللة التي راجعها مفتش الحسابات و لم يُشر إلى هذه الأخطاء أو المخالفات.

تنقسم المسؤولية إلى ثلاثة أقسام: مدنية وجنائية وتأديبية:

١ – المسؤولية المدنية:

يميل الاتجاه العام في البلدان المتقدمة إلى زيادة مسؤولية مفتش الحسابات خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والاحتيالات والتي تمثل الأسباب الرئيسية في فشل الشركات وإفلاسها.

وتعتمد المسؤولية المدنية على أساس أن مفتش الحسابات هو وكيل بأجر تتحدد مساءلته في ضوء أحكام القانون المدني فيما يتعلق بمسؤولية الوكيل بصفة عامة.

وقد بينت المادة/670/ من القانون المدني نوعية العناية التي ينبغي أن يبذلها الوكيل بأجر بأنها عناية الرجل المعتاد وأن الوكيل مسؤول عن الضرر الذي أصاب موكله بنتيجة خطئه.

إن عناية الرجل المعتاد في مهنة تفتيش الحسابات هي التقيد بالحدود المتعارف عليها بأصول المهنة. وتقسم المسؤولية المدنية إلى مسؤولية تعاقدية تجاه عميله وإلى مسؤولية تقصيرية تجاه الغير.

❖ **مسؤولية مفتش الحسابات نحو عميله:**

- تقوم المسؤولية هنا على أساس العقد المبرم.
- القانون يربط بالعقد التزام ضمني بتنفيذ العمل المتفق عليه بعناية ومهارة معقولة.
- لذلك يستطيع العميل مقاضاة مفتش الحسابات في:

١ – نقض العقد.

٢ – إخفاق مفتش الحسابات في بذل العناية المطلوبة بالقانون.

فمثلاً إذا فشل المفتش في اكتشاف التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب احتيال أحد موظفي العميل يعدّ إهمالاً يستوجب المساءلة.

- ينجم الإهمال عندما يُخفق المفتش في الالتزام بمعيار العناية المهنية الواجبة الذي يفرضه القانون.
- يقع على عاتق المدعي إثبات ذلك الإهمال.
- إن العناية المعقولة التي يلتزم بها مفتشو الحسابات تجاه العميل هي تلك التي يبذلها أعضاء المهنة أنفسهم فيما لو قاموا بالمراجعة في الظروف نفسها.
- إذا التزم مفتش الحسابات بمعايير المراجعة بما فيها بذل العناية المهنية يجنِّب نفسه المساءلة القانونية، لأن تحميل مفتش الحسابات عبئاً ينوء به يجعل منه ضامناً لنتائج عمله يحوّل عمل تفتيش الحسابات إلى نوع من التأمين من المخاطر المختلفة التي تتعرض لها الشركة.
- مما تقدّم يعدّ مفتش الحسابات مسؤولاً أما عميله في حالات الإهمال العادي إلاّ أن هذا يتطلّب من العميل إثبات إهمال المفتش وإلحاق الضرر عملاً بأحكام المادة /163/ من القانون المدني السوري التي تنص على ما يلي: " **كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض**" وتنعقد شروط المسؤولية التقصيرية هنا بحدوث الخطأ- حدوث ضرر ناتج عنه- وجود علاقة سببية بين خطأ المفتش ووقوع الضرر.

والأمثلة على ذلك:

١ - إعطاء مفتش الحساب للعميل نصيحة ضريبية غير صحيحة.

٢ - عدم تخطيط مفتش الحسابات لمهمته وتنفيذها بالشكل المطلوب ووقوع اختلاس من قبل أحد العاملين كان يمكن اكتشافه بسهولة من قبل المفتش.

❖ **مسؤولية مفتش الحسابات تجاه الأطراف الخارجية:**

إن من أهم منافع المراجعة الحيادية استطاعة الطرف الثالث الاعتماد على نتائج أعمال مفتش الحسابات حيث يكون المفتش مسؤولاً أمام الطرف الثالث عن أي من :

١ -الإهمال الفادح في ظل القانون العام بادعاء الغش والخداع.

٢ -الإهمال العادي عندما يستهدف عمل المفتش بشكل رئيسي طرف ثالث معروف، وأمكن إثبات عدم مراعاة المفتش مستوى معقول من العناية المهنية.

ويقصد بالإهمال العادي هنا عدم مراعاة العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ المفتش لمهمته دون أي محاولة للغش أو لارتكاب الاحتيال.

أما الإهمال الفادح فهو أكثر خطورة من الإهمال العادي وأقل خطورة من الاحتيال، ويتمثّل باللامبالاة والخروج عن معياري العناية الواجبة والكفاءة عند تنفيذ المهمة ومثال على ذلك عندما يصدر المفتش تقريره دون القيام بخطوات معقولة لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية ملاءمة ويسمى عادة بالاحتيال الضمني.

أما الاحتيال فيظهر عندما يصدر مفتش الحسابات تقريراً غير متحفظ عن القوائم المالية وهو على علم بأنها محرّفة.

وفي كافة الحالات على المدّعي أن يثبت أنه حقق خسارة ثم أن تلك الخسارة كانت بسبب إهمال مفتش الحسابات إما لواجب العناية أو لنقض العقد، أما الطرف الثالث فليس له الحق على مفتش الحسابات بسبب الإهمال العادي بل يجب عليه إثبات الإهمال الفادح من أجل استرداد قيمة الأضرار، أما الاحتيال فمفتش الحسابات مسؤول عن ارتكابه أمام كل من العميل والطرف الثالث.

2- المسؤولية الجنائية:

تنتج المسؤولية الجنائية عن ارتكاب مفتش الحسابات عملاً يعد في حد ذاته موجهاً ضد المجتمع ويعاقب عليه إما بالسجن أو دفع غرامة مالية أو بالاثنين معاً.

وبالعودة إلى المادة/278/من قانون التجارة السوري نجد أنها تنص على تطبيق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات لجريمة الاحتيال على كل من أقدم على ارتكاب أحد الأفعال التالية:

١. إصدار الأسهم.... وتسليمها لأصحابها أو عرضها للتداول قبل صدور مرسوم الترخيص.
٢. إصدار أسناد القرض وعرضها للتداول قبل أوانها.
٣. إجراء اكتتابات صورية للأسهم .
٤. تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة فيها أو في تقرير مجلس الإدارة أو في تقرير مفتش الحسابات أو الإدلاء بمعلومات غير صحيحة إلى الهيئة العامة أو طي معلومات أو إيضاحات أوجب ذكرها القانون كل ذلك بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية على المساهمين أو ذوي الشأن.
٥. توزيع أرباح صورية أو غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.
٦. تقديم تقارير غير مطابقة للواقع أو أغفل فيها بيان الواقع وذلك عن سوء نيّة وبقصد إيهام ذوي الشأن.

وتنعقد المسؤولية الجنائية بتوافر الشروط التالية:

- الركن القانوني: لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني.
- الركن المادي: النشاط الإجرامي بحد ذاته كالقيام بعمل ووجود ضرر لحق بالمجتمع نتيجة ذلك ووجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الذي أصاب المجتمع.
- الركن المعنوي: إقدام الشخص على فعله عن إدراك وإرادة لهذا الفعل والنتائج المترتية عليه.

وقد حددت المادة/641/ من قانون العقوبات عقوبة الاحتيال المشار إليها بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية، وذلك مع وجوب توفر سوء النية حيث يعود إلى القضاء مسألة استخلاص وجود النية الإجرامية لدى مفتش الحسابات.

واستناداً إلى أحكام المادتين 17و18 من قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمرسوم رقم 151 لعام 2007 يتم فرض عقوبة بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر لا

تزيد عن ثلاث سنوات وغرامة مالية لاتقل عن (300 ألف ل.س) ولاتزيد على (3000000 ل.س) لكل من ارتكب المخالفات المنصوص عليها في هذا القانون ومنها:

- تقديم معلومات أو بيانات غير صحيحة أو مضللة في أي من الوثائق أو المستندات المقدمة للهيئة.
- استغلال شخص ما بحكم وظيفته أو مركزه لمعلومات داخلية أو سرية تتعلق بأوراق مالية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية أو إفشاء هذه المعلومات لغير مرجعه المختص أو القضاء.
- تصديق مفتش الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة.

المسؤولية التأديبية:

تنص المنظمات المهنية للمحاسبين على عقوبات مختلفة إذا أخلّ العضو بواجباته المهنية أو بشرف المهنة وتندرج هذه العقوبات من التنبيه إلى الفصل من المنظمة.

وقد تضمن نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالقرار/1109/ لعام 1958 وتعديلاته على بعض العقوبات في حال ارتكاب إحدى الجرائم الوارد ذكرها في المادة/ 183/ من قانون التجارة السوري أو جريمة مشابهة لها تمس الأمانة أو إذا وضع تقريراً أو شهادة تضمن معلومات غير صحيحة عن قصد أو إهمال مفرط.

وكذلك تضمن النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين بعض العقوبات التأديبية في المواد 12-13-14-15-16-17.

ي -دور هيئة الاوراق المالية في التأكد من جودة تقارير تفتيش الحسابات:

تتأكد هيئة الأوراق والأسواق المالية من جودة أعمال المراجعة (تفتيش الحسابات) من خلال دراسة القوائم المالية وتقارير التفتيش مكتبياً وميدانياً من خلال زيارة الدوائر المالية في الشركات المساهمة الخاضعة لرقابة الهيئة.

وكذلك من خلال الاطلاع ودراسة ملفات المراجعة التي يعدها مفتش الحسابات عن كل شركة للتأكد من تقيد الشركة بمعايير المحاسبة الدولية وتقيد مفتش الحسابات من تدقيق ذلك وتطبيقه لمعايير المراجعة الدولية حين ممارسته لعملية التدقيق ، وقد تم لهذه الغاية إعداد قائمة فحص تقرير مفتش الحسابات على القوائم المالية وفق النموذج المعتمد لدى الهيئة.

ك –متطلبات تطوير مهنة تفتيش الحسابات في سورية:

نظراً للتطورات الكبيرة الحاصلة في مهنة المراجعة والمحاسبة لا بدّ من إعادة النظر في شروط رخصة ممارسة مهنة مفتش حسابات المنصوص عليها في القرار الجمهوري رقم 1109 لعام 1958 وتعديلاته بالقرار رقم 144 لعام 1961 من خلال:

- إصدار قانون جديد يتماشى مع متطلبات سوق الأوراق المالية وقانون الشركات الجديد ورفع السويّة العلمية للمفتشين القائمين على رأس المال حالياً.
- يجب أن يتضمن هذا القانون إنشاء هيئة عامة (مجلس أعلى) للمحاسبة والتدقيق يعمل تحت إشراف وزارة المالية ويضم مندوبين عن كل من هيئة الأوراق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين والمصرف المركزي وهيئة الإشراف على التأمين وعدد من الخبراء في مجال المحاسبة والمراجعة.
- تكون مهمة هذه الهيئة:
  - تطوير واعتماد المعايير والقواعد المهنية.
  - وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة محاسب قانوني على أن يشمل ذلك الجوانب العلمية والعملية والمهنية لمهنة المراجعة بما في ذلك القوانين والأنظمة ذات العلاقة.
  - تنظيم دورات التعليم المستمر بهدف تحديث المعلومات والمهارات المهنية والفنية في الموضوعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بغرض زيادة الكفاءة المهنية والفنية.

- إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما وبخاصة فيما يتعلق بمسؤولية المفتش عن الغش والخطأ عند مراجعته للبيانات المالية وكذلك فيما يتعلق بموضوع المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب.
- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة.
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام مفتش الحسابات بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

- إعادة النظر في النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين (**مع متابعة موضوع إحداث نقابة لهذه المهنة**) بحيث يكون من خلاله ما يلي:

١ – التمييز في التسجيل في الجمعية بين مفتشي حسابات متفرّغ مزاول للمهنة، ومفتش حسابات غير متفرغ لا يحق له مزاولة المهنة حتى يتفرغ تماماً لها.

٢ – إعداد جداول تتضمن أسماء المفتشين حسب مستويات الكفاءة والتدريب على الشكل التالي:

- جدول مفتشي الحسابات تحت التمرين، ويتضمن أسماء المفتشين تحت التمرين.
- جدول مفتشي الحسابات القانونيين لشركات الأشخاص والشركات ذات المسؤولية المحدودة والمنشآت الفردية (**لغايات** ضريبية).
- جدول المحاسبين القانونيين للشركات المساهمة بما يتوافق مع شروط تعيين مفتشي الحسابات المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية.

- إقامة دورات تدريبية لشرح القوانين والأنظمة الجديدة والمتعلقة بسوق الأوراق المالية وأعمال شركات الوساطة والخدمات المالية وكيفية تدقيق حساباتها والتأكد من تنفيذها لمهامها وفق الأنظمة والقوانين التي أسست بموجبها.
- عقد دورات سريعة تتعلق بشرح معايير المحاسبة الأولية ومعايير المراجعة الدولية بواقع دورة كل ثلاثة أشهر لكافة مفتشي الحسابات المسجلين في الجمعية.

- تشجيع إقامة شركات التدقيق للاستفادة من توفر كافة الاختصاصات والمؤهلات حسب طبيعة نشاط وفعالية الشركة الخاضعة لتفتيش حساباتها وخاصة في مجال المصارف وشركات التأمين وإعادة التأمين وشركات الخدمات المالية وسوق الأوراق المالية. ويمكن أن تضم في عضويتها مدققين أجانب أفراداً كانوا أم شركات بهدف تطوير المهنة والاستفادة من الخبرات والتقانة المتوفرة لدى شركات التدقيق العالمية كما هو متبع في معظم الدول العربية على أن تنحصر المسؤولية في الشريك السوري تجاه العملاء والغير وكافة الأطراف وتكوت مسؤوليته غير محدودة بما في ذلك تعويض الضرر نتيجة الأخطاء في ممارسة المهنة وكافة التصرفات غير القانونية

قائمة فحص الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح والنشر للقوائم المالية

رقم الشركة بالحاسب الآلي بالهيئة:

رقم الملف بالهيئة

اسم الشركة:

الشكل القانوني:

تاريخ القوائم المالية: /00/00

تاريخ نقرير مفتش الحسابات: /00/00

اسم (أسماء) مفتش (مفتشي) الحسابات ورقم القيد في السجل

تاريخ اجتماع الجمعية التي قامت بتعيين المراقب

	نعم	لا	ملاحظات
هل تم الإفصاح عن: اسم المنشأة			
شكلها القانوني			
غرض المنشأة			
نوع العملة التي أعدت على أساسها القوائم المالية			
تاريخ الميزانية			
الفترة التي تغطيها لبقوائم المالية			
أرقام المقارنة			
هل تم الإفصاح في الايضاحات المتممة عن السياسات المحاسبية الآتية: سياسة إعداد القوائم المالية المجمعة (في حالة الشركات القابضة)			
السياسة المتبعة في ترجمة العملات الأجنبية			
السياسة المتبعة في معالجة فروق العملة			
السياسة المتبعة قي التقييم المحاسبي (تكلفة تاريخية ـــ جارية ـــ استبدالية إعادة تقييم)			
السياسة المتبعة في الإفصاح عن الأحداث اللاحقة			

السياسة المتبعة في معالجة الإيجارات طويلة الأجل والشراءالتأجيري والعامل بالتقسيط وما يرتبط بذلك من فوائد.			
السياسة المتبعة في الاعتراف بالايراد			
السياسة المتبعة في معالجة الضرائب			
السياسة المتبعة بالنسبة للعقود طوية الأجل			
السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز			
السياسة المتبعة في تقوييم الأصول الثابتة وإهلاكاتها			
السياسة التبعة في جرد وتقييم المخزون من: البضاعة الجاهزة الخامات تحت التشغيل (في سبيل الصنع)			
السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحوث والتطوير.			
السياسة المتبعة في معالجة الأصول غير الملموسة.			
السياسة المتبعة في معالجة الاستثمارات في الشركات القابضة / التابعة			
هل تم الإفصاح عن المعلومات التالية: قيم الأراضي والمباني.			
قيم الآلات والمعدات			
قيم الاصول الثابتة الأخرى			
قيم مجمع الإهلاك لكل بند.			
قيم الاستثمار في المشروعات تحت التنفيذ.			
قيم ارتباط الانفاق الرأسمالي للفترات المقبلة.			
القيود على ملكية الأصول.			
قيم الاستثمارات في كل شركة تابعة .			
قيم الاستثمارات في كل شركة شقيقة.			
قيم الاستثمارات الاخرى.			

القيم السوقية للاستثمارات الأخرى في حالة اختلافها عن القيم الدفترية.			
الأرصدة المستحقة على العملاء وأوراق القبض المتعلقة بالنشاط.			
الأرصدة المستحقة على أعضاء مجلس الإدارة .			
الأرصدة المستحقة على الشركات القابضة أو التابعة والشركات الشقيقة.			
بيان الأصول غير الملموسة وقيمة كل منها.			
المخزون السلعي.			
النقدية وما في حكمها.			
القروض والالتزامات طويلة الأجل ، وهل تم تحليلها إلى: قروض مضمونة برهن.			
قروض غير مضمونة برهونات.			
قروض من الشركة القابضة / التابعة / الشقيقة .			
الالتزامات قصيرة الأجل ، وهل تم تبويبها إلى : التزامات البنك.			
أقساط الالتزامات طويلة الأجل المستحقة خلال العام.			
التزامات للموردين وأوراق الدفع.			
أرصدة مستحقة لأعضاء مجلس الإدارة.			
أرصدة مستحقة للشركة القابضة / التابعة / الشقيقة .			
ضرائب الدخل .			
توزيعات مستحقة.			
مصروفات مستحقة.			
الالتزامات الاخرى والمخصصات بالتفصيل.			
حقوق المساهمين ، وهل تم الإفصاح تفصيلاً عن : عدد الأسهم المصدرة والقيمة الأسمية للسهم.			

الجزء الذي لم يدفع من رأس المال.			
الحركة التي طرات على حسابات رأس المال خلال الفترة.			
الحقوق والامتيازات المتعلقة بتوزيعات الأرباح للأسهم الممتازة.			
متجمع التوزيعات المستحقة لأرباح حملة الأسهم الممتازة.			
عدد وتكلفة أسهم الخزانة.			
المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية لرأس المال (وهل تم تمويله للاحتياطي).			
الاحتياطي القانوني .			
الاحتياطات الأخرى.			
الأرباح الحتجزة.			
قائمة الدخل زهل تم الافصاح فيها عن المعلومات الآتية: المبيعات أو إيرادات النشاط.			
الفوائد الدائنة.			
الإيرادات أو المكاسب غير العادية.			
تكلفة المبيعات (تكلفة النشاط) .			
الإهلاك و الاستهلاك.			
الفوائد المدينة.			
ضرائب الدخل.			
الأعباء غير العادية.			
نتائج المعاملات الهامة مع الشركة القابضة / التابعة / الشقيقة.			
أثر التغير الهام في التقديرات المحاسبية.			
الأخطاء الجوهرية وطريقة معالجتها.			
أثر التغير الهام في الحسابات المحاسبية زطريقة معالجتها.			
صافي ربح أو خسارة الفترة.			

قائمة التدفقات النقدية **هل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة المباشرة؟**			
وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية؟			
وهل تم الإفصاح عن الرئيسية لإجمالي المدفوعات النقدية وصافي التدفقات النقدية من أنشة التشغيل.			
وهل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة غير المباشرة؟			
وهل تم الإفصاح عن رقم صافي الربح أو الخسارة وهل تم تسوية: **المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية (اهلاكات واستهلاكات ومخصصات)**			
بنود الايرادات والمصروفات والأرباح والخسائر المرتبطة بنشاط الاستثمار أو التمويل .			
التغيرات في الأصول والالتزامات المتداولة .			
هل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار؟			
وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات من أنشطة الاستثمار؟			
وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المدفوعات الأنشطة الاستثمار؟			
وصافي التدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار؟			
هل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التمويل؟			
وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المدفوعات النقدية لأنشطة التمويل؟			
وهل تم صافي التدفقات النقدية لأنشطة التمويل؟			
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية بشكل منفصل؟			
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية من الفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة والمدفوعة بشكل منفصل؟			

وهل تم تبويبها وفقاً لنفس الأساس المتبع في الفترات السابقة؟			
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الدخل بشكل منفصل؟			
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بشراء أو بيع الحصص في الشركات القابضة / التابعة / الشقيقة بشكل منفصل ؟			
هل تم الإفصاح عن معاملات الاستثمار والتمويل غير النقدية في مكان آخر في القوائم المالية بخلاف قائمة التدفق النقدي؟			
هل تم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة في تحديد مكونات النقدية ومل في حكمها؟			
هل حدث تغير فيهذه السياسة؟			
إذا كانت الإجابة على السؤال السابق نعم ،فهل تم الإفصاح عن أثر التغير في هذه السياسة؟			
هل تم الإفصاح عن مكونات النقدية وما في حكمها؟			
هل تتفق المبالغ المبنية في قائمة التدفق النقدي مع البنود المقابلة لها والتي تظهر في الميزانية؟			
إذا كانت الإجابة على السؤال السابق (لا) فهل قامت المنشأة بعرض التسوية للمبالغ المبينة في قائمة التدفق لنقدي مع البنود المقابلة لها والتي تظهر في الميزانية؟			
هل تم الإفصاح عن الأرصدة الهامة لمبلغ النقدية وما في حكمها والتي تحتفظ بها المنشأة وغير المتاحة للاسخدام بواسطة المجموعة؟			
هل تم الإفصاح عن مبلغ التسهيلات المتاحة للمنشأة والتي لم يتم استخدامها بعد؟			
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية التي تمثل زيادة في طاقة التشغيل منفصلاً عن التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على طاقة التشغيل الحالية؟			

قائمة فحص تقرير مفتش الحسابات على القوائم المالية

رقم الشركة بالحاسب الآلي بالهيئة:

رقم الملف بالهيئة

اسم الشركة:

الشكل القانوني:

تاريخ القوائم المالية: /00/00

تاريخ نقرير مفتش الحسابات: /00/00

اسم (أسماء) مفتش (مفتشي) الحسابات ورقم القيد في السجل

تاريخ اجتماع الجمعية التي قامت بتعيين المراقب

	نعم	لا	ملاحظات
– هل عنوان التقرير بعنوان: تقرير مفتش الحسابات؟			
– هل وجه التقرير إلى السادة مساهمي الشركة؟			
– هل وقع التقرير مراقبي الحسابات المعن من قبل الجمعية العامة للشركة بنفسه وليس بواسطة زميل آخر من نفس المكتب؟			
– هل تضمن التقرير عنوان المفتش؟			
• هل أشار التقرير إلى القوائم المالية التالية: الميزانية في / / قائمة الدخل عن المدة من / / إلى / / قائمة التدفقات النقدية عن المدة من / / إلى / /			
• هل أشار التقرير إلى مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية؟			
• هل أشار التقرير إلى مسؤولية المفتش عن إبداء الرأي عليها في ضوء مراجعته لها ؟			

– فقرة نطاق المراجعة: • هل أشار المفتش إلى اعتماده على معايير المراجعة الدولية في القيام بعملية المراجعة؟ • هل أشار المفتش إلى أن المراجعة تمت في ضوء القوانين السورية الصادرة؟ • هل أشارالمفتش إلى أنه تمكن من أداء الإجراءات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة؟ • هل أشار المفتش إلى أنه حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة؟ • هل أشار المفتش إلى أنه قام بتخطيط وأداء المراجعة لحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم لا تحتوي على أي تحريفات مؤثرة أو جوهرية؟			
• هل أشار المفتش إلى قيامه بالفحص الاختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والافصاحات الواردة بالقوائم المالية؟ • هل أشار المفتش إلى أنه قام بتقييم السياسات والقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة؟ • هل أشار المفتش إلى تقييمه لسلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية؟			
– فقرة الرأي : • هل أشارالمفتش إلى ما إذا كانت القوائم المالية تعبر في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعاييرالمحاسبة الدولية ؟ • هل أشار تقرير المفتش إلى أن القوائم المالية تتمشى مع القوانين واللوائح الدولية؟			

– المتطلبات الإلزامية الأخرى: • هل أشار المفتش إلى أن الشركة تمسك حسابات مالية منتظمة؟ • هل أشار إلى أن الشركة تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه؟ • هل أشار إلى أن الجرد قد تم بمعرفة الإدارة طبقاً للأصول المرعية؟ • هل أشار إلى طريقة تقويم المخزون وما إذا كانت مختلفة عن المتبع في السنوات السابقة؟			
• في حالة إذا كانت الإجابة اختلاف طريقة التقويم: أ – هل أشار المفتش إلى السبب الذي دعا الإدارة إلى تغيير طريقة تقييم المخزون؟ ب –ما هو هذا السبب؟ ج –هل أشار المفتش إلى التأثير الكمي للاختلاف في طريقة تقييم المخزون على نتائج الأعمال ورقم المخزون؟ د – ما هو مقدار هذا التأثير الكمي؟			
• هل أشار إلى ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفق مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة ؟ • هل أشار إلى أن البيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لنظام الإفصاح الصادر عن الهيئة مع ما هو مثبت بدفاتر الشركة وسجلاتها وذلك في الحدود التي تثبت بها تلك البيانات بالدفاتر؟			

• هل صدر تقرير المفتش : – برأي غير متحفظ؟ – برأي معدل؟ • هل يوجه التقرير انتباه القارئ لأمر معين؟ (إذا كانت الإجابة: نعم) ما هي هذه الأمور؟			
• هل صدر تقرير مفتش الحسابات برأي متحفظ؟ (إذا كانت الإجابة نعم) ما هو سبب التحفظ ؟			
• هل فرضت الإدارة قيود على نطاق عمل المفتش؟ (إذا كانت الإجابة: نعم)			
• هل اختلف المفتش مع الإدارة حول السياسات المحاسبية المتبعة؟ (إذا كانت الإجابة : نعم) ما هي السياسة التي اتبعتها الإدارة؟			
وما هي السياسة التي يرى المفتش اتباعها ؟			
• هل اختلف المفتش مع الإدارة حول طرق تطبيق السياسات المحاسبية؟ (إذا كانت الإجابة : نعم) ما هي الطريقة التي اتبعتها الإدارة؟			

ما هي الطريقة التي أوصى المفتش باتباعها؟			
• هل اختلف المفتش مع الإدارة حول كفاية الإفصاح في القوائم المالية؟ (إذا كانت الإجابة: نعم) ما هي الأمور التي يرى المفتش ضرورة الإفصاح عنها؟			
• هل صدر تقرير المفتش ممتنعاً عن إبداء الرأي حول القوائم المالية؟ (إذا كانت الإجابة: نعم) ما هي أسباب الامتناع ؟			
• هل صدر تقرير المفتش متضمناً رأياً عكسياً في أن القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية؟ (إذا كانت الإجابة: نعم) ما هي أسباب ذلك؟			
• هل أشار التقرير إلى إحداث لاحقة؟ (إذا كانت الإجابة: نعم) ما هي ؟			
• هل أشار التقرير إلى تعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة؟ (إذا كانت الإجابة: نعم) ما هي؟			

قائمة فحص تقرير الفحص المحدود

رقم الشركة بالحاسب الآلي بالهيئة:

رقم الملف بالهيئة

اسم الشركة:

الشكل القانوني:

تاريخ القوائم المالية: /00/00

تاريخ نقرير مفتش الحسابات: /00/00

اسم (أسماء) مفتش (مفتشي) الحسابات ورقم القيد في السجل

تاريخ اجتماع الجمعية التي قامت بتعيين المراقب

	نعم	لا	ملاحظات
هل عنوان التقرير بعنوان: تقرير الفحص المحدود؟			
هل وجه التقرير إلى : مجلس إدارة الشركة؟			
هل وقع التقرير مفتش الحسابات المعين من قبل الجمعية بنفسه وليس بواسطة زميل آخر من نفس المكتب ؟			
هل تضمن التقرير عنوان المفتش؟			
هل أشار التقرير إلى القوائم المالية التالية؟ الميزانية في / / قائمة الدخل عن المدة من / / إلى / / قائمة التدفقات النقدية عن المدة من / / إلى / /			
هل أشار التقرير إلى مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية؟			
هل أشار التقرير إلى مسؤولية المفتش عن إصدار تقرير عن القوائم المالية في ضوء فحصة المحدود لهذه القوائم؟			

فقرة نطاق عملية الفحص المحدود: هل أشار المفتش إلى اعتماده على معيار المراجعة الدولي رقم 2410 الخاص بمهام الفحص المحدود للقوائم المالية؟ هل أشار المفتش إلى أن أعمال الفحص المحدود تنحصر أساساً في الاستفسار وتطبيق الاجراءات التحليلية؟			
فقرة الرأي: • هل أشار المفتش إلى أنه لم يتبين له وجود أي تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغي اجراؤها على القوائم المالية لتنفق مع معايير المحاسبة الدولية؟ • هل أشار المفتش إلى أنه قد نما إلى علمه أمور من شأنها أن تؤثر على اصدار تأكيد سلبي عن القوائم المالية في ضوء الإطار المحاسبي المشار إليه في التقرير؟ • وهل افصح عن هذه المعلومات ؟ إذا كانت الإجابة (نعم): ما هي المعلومات ؟			
• هل أشار إلى التقدير الكمي للتأثير المحتمل على القوائم المالية؟ إذا كانت الإجابة (نعم) • وما هو هذا التقدير الكمي؟			
• هل انتهى التقرير بتحفظ على التأكيدات السيئة الواردة بالتقرير؟ إذا كانت الإجابة (نعم) ما هي هذه التحفظات ؟			

• هل أشار التقرير إلى أن القوائم المالية لا تعبر في جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ؟ • هل أشار المفتش إلى وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص المحدود؟ إذا كانت الإجابة (نعم) ما هي هذه القيود؟			
• هل أبدى المفتش تحفظاً على التأكيد السلبي الوارد بالتقرير فيما يخص التعديلات المحتملة على القوائم المالية التي كان لا بد من وجودها في حالة عدم وجود القيود على نطاق الفحص؟ إذا كانت الإجابة (نعم) ما هي هذه التحفظات ؟			
• هل امتنع المفتش عن ابداء الرأي أو إبداء أي تأكيدات في تقريره؟			