مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أثر الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات على حياديته بتدقيق الحسابات (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سورية)
اسم الكاتب: د. شوقي عفيف كريم، د. رانيا الزرير
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4477
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 13:25 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (8) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (8) 2013

أثر الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات على حياديته بتدقيق الحسابات (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سورية)

الدكتور شوقي عفيف كريّم*
الدكتورة رانيا الزرير**

(تاريخ الإيداع 15 / 7 / 2013. قُبِل للنشر في 31 / 12 / 2013)

□ ملخّص □

نتيجة للمعرفة والخبرة الكبيرة التي يمتلكها مدقق الحسابات، فانه يقوم، بالإضافة للعميل، على عمليات التدقيق للقوائم المالية للموكل، إلى تقديم النصح لإدارات المؤسسات المختلفة، أو مسك دفاتر محاسبية يدوية أو آلية أو تقديم خدمات معالجة البيانات المحاسبية، أو أن يقوم بتقديم الخدمات الضريبية لمكلفي الضرائب في المهن المختلفة، على الرغم من أن تقديم هذه الخدمات المحاسبية يمكن أن تفسد استقلاله بالنسبة لهذه المؤسسات، ولا يمكنه من ثم أن يحافظ على وجهة نظر محايدة أثناء قيامه بعملية التدقيق. وللحد من ذلك قامت المنظمات المهنية العالمية بوضع معايير وقواعد للسلوك المهني يتوجب على أعضاء مهنة التدقيق الالتزام بها. وقد تناول الباحثان ما سبق بشكل نظري، ومن ثم بشكل ميداني من خلال توزيع 95 قائمة استبيان على المحاسبين القانونيين المجازين في سورية، وتوصلا إلى نتائج التي تؤكد معرفة مدققي الحسابات في سورية للمعايير الناظمة لمهنتهم، وقيامهم بمساعدة موكليهم بالإجراءات المحاسبية وبتقديم الخدمات الضريبية دون التدخل بالقرارات المتعلقة بالمؤسسة أو تقديم الاستشارات والنصح لمديريها.

الكلمات المفتاحية : مدقق حسابات، الخدمات المالية والاستشارية

* مدرس – كلية الاقتصاد – قسم محاسبة – جامعة دمشق – سورية
** مدرس – كلية الاقتصاد– قسم المصارف والتأمين – جامعة دمشق – سورية

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (8) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (8) 2013

The Impact of Advisory Services on Auditor Neutral

Dr. Chawki Afif Krayem*
Dr. Rania alzrair**

(Received 15 / 7 / 2013. Accepted 31 / 12 / 2013)

□ ABSTRACT □

As a result of knowledge and vast experience possessed by the auditors, in addition to the audits of the financial statements, they provide advice to managements of various institutions, accounting services or bookkeeping (manual or automatic) or provide accounting data processing services. sometimes auditors provides tax services, although, the provision of these accounting services can spoil his independence for this unit, and can not, therefore, that maintains a neutral point of view during its review process. To reduce this, many international professional organizations developed standards and rules of professional conduct, must auditors abide by them, the researchers has discussed all above Theoretical and practical, then reached for results confirm knowledge of auditors in Syria of standards that governing their profession, and they help their clients' by provide accounting services and the provision of tax services without intervention decisions relating to the institution or to provide consultancy and advice to managers.

Keywords: auditor, financial and advisory services

* **Assistant Professor- faculty of economic – department of accounting– Damascus university**
** **Assistant Professor - faculty of economic – department of financial and banking sciences – Damascus university**

مقدمة:

إن الدور المهم الذي تؤديه مهنة تدقيق الحسابات يحملها مسؤولية ضمان استقامة وموضوعية مدققي الحسابات، لكي تكون أهلاً للثقة التي يضعها المجتمع في أعضائها، ويفرض على هؤلاء الأعضاء جميعاً التقيد بمعايير تدقيق الحسابات، والمحافظة على مستويات عالية من السلوك الشخصي أثناء أدائهم لمهامهم، خاصة وأن مدقق الحسابات لا يتعامل مع المؤسسة التي يراجع حساباتها فحسب، وانما تقاريره التي تتضمن آراءه سوف تؤثر على القرارات التي تتخذها هذه المؤسسة، وجميع المتعاملين معها، مثل حملة الأسهم، والقراء بدرجاتهم الثقافية المختلفة.

وغني عن البيان أن حصول الفرد على إجازة محاسب قانوني تحمكه القوانين والأنظمة النافذة في مختلف الدول، من هذه القوانين اخضاع ذوي الخبرة والمؤهلات من المحاسبين لعدد من الاختبارات، وفي بعض الدول ومنها سورية، ينبغي على مدقق الحسابات أداء القسم أمام القاضي، وذلك بعد اجتيازه الاختبارات العلمية والمهنية بنجاح، وقبل استلام الشهادات التي تخوله الحق بممارسة المهنة.

مشكلة البحث:

انبثقت مشكلة الدراسة من إزدواجية مهمة مدقق الحسابات، فقد تطلب بعض المؤسسات من مدققي الحسابات أن يقوموا بمسك دفاتر محاسبية يدوية أو آلية أو تقديم خدمات معالجة البيانات المحاسبية للمكلفين الذين لا يكونون بحجم كاف لتوظيف كادر يقوم بتلك الأعمال. أو أن يقوم مدققو الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية لمكلفي الضرائب، إضافة إلى تقديم النصح لإدارات المؤسسات المختلفة، على الرغم من أن تقديم هذه الخدمات المحاسبية يمكن أن يفسد استقلاله بالنسبة لهذه المؤسسة، ومن ثم لا يمكنه أن يحافظ على وجهة نظر محايدة أثناء قيامه بعملية التدقيق. ولذلك، لا بد أن يقوم مدقق الحسابات، عند تدقيقها بتطبيق معايير التدقيق المقبولة عموماً.

ومما سبق يمكننا تلخيص مشكلة البحث بمحاولة الإجابة عن الأسئلة التالية :

1 – ما هي أهم معايير وقواعد السلوك المهني التي وضعتها المنظمات المهنية العالمية؟

2– هل يلم المحاسبون القانونيون في سورية، من الذين يؤدون الخدمات الاستشارية، بالمعايير العالمية والمحلية التي تضمن استقلالية المدقق وموضوعيته؟

3– هل يلتزم المحاسبون القانونيون في سورية الذين يؤدون الخدمات الاستشارية بالمعايير العالمية والمحلية التي تضمن استقلالية المدقق وموضوعيته؟

أهمية البحث وأهدافه :

نتيجة للثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية للدور المهم الذي ينبغي أن يقوم به مدقق الحسابات، يجب ضمان عدم تأثير أية عوامل داخلية على ممارسة المهنة (مثل العاطفة تجاه موكليه أو الميول أوالمحاباة وغيرها)، أو أية عوامل خارجية (مثل الأجر والتعيين والعزل ..إلخ)، والهدف من هذا البحث يتجلى في تعزيز هذا الدور، وذلك من خلال إلقاء الضوء على :

1 . دور المنظمات المهنية في ضمان استقلالية وحيادية رأي مدقق الحسابات (مجمع المحاسبين الأمريكيين، لجنة بورصة الأوراق المالية، مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية)، والمعايير الصادرة عنها.

2. مدى التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير السلوك المهني وآدابها، في أثناء أدائهم أي من الخدمات المالية والاستشارية لموكليهم، على اعتبار أنهم الأشخاص الخبراء والمؤهلن للقيام بتلك الأعمال، وبشكل خاص مع ازدياد أهمية مهنة تدقيق الحسابات في سورية في ظل صدور عدد من القوانين سواء المتعلقة بتشجيع الاستثمار، أو سوق دمشق للأوراق المالية.

فرضية البحث:

يمكن تحديد فرضية الدراسة بالشكل الآتي:

لايلتزم مدققو الحسابات في سورية عند أدائهم للخدمات الاستشارية، بالمعايير الدولية والمحلية الناظمة لعملهم والتي تضمن حيادهم و استقلاليتهم عند تقديم تقاريرهم.

منهجية البحث :

اعتمد الباحثان من خلال إعدادهما لهذه الدراسة على المنهج الاستقرائي؛ بالاطلاع على أهم ما ورد في الكتب والمراجع والبحوث المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم تجميع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

وتمثلت أداة الدراسة بقائمة استبيان تميزت بسهولة التطبيق، ومرونة الأسئلة.

وقد اعتمد الباحثان عند تصميم الاستبيان على أسلوب الأسئلة المغلقة التي تعتمد على طرح سؤال مع عدد من الأجوبة المحددة لاختيار أحدها.

وقد أرسل الباحثان 95 قائمة استبيان إلى أعضاء جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، إذ بلغ عدد القوائم الصالحة للتحليل 75 قائمة، وتم استخدام الأوساط الحسابية لتحليل قائمة الاستبيان، وبرنامج EXCEL في عرض النتائج.

الدراسات السابقة :

حازت الخدمات المالية والاستشارية على اهتمام مدققي الحسابات نظراً للأتعاب التي يتقاضونها لقاء تلك الخدمات. ويمكن أن يكون لهذه الأتعاب أثر على رأي المدقق بالقوائم المالية، كأن يصدر مدقق الحسابات رأياً نظيفاً نتيجة تأثره بالموكل بدلاً من أن يصدر تقريراً متحفظاً. وقد تناول العديد من الباحثين هذا الموضوع في دراساتهم المختلفة، منها :

1 . " أجور الخدمات غير المهنية تضعف استقلالية المدقق "[1]:(2002)

[1] **L. Defond ,& K. Raghunandan , & K. R. Subramanvan, " Do Non-Audit Services Fees Impair Auditor Independence ? Evidence From Going Concern Audit Opinion " , 2002, Journal Of Accounting Research ,vol. 40**

بينت هذه الدراسة أثر الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات، لقاء تقديمه الخدمات غير المهنية على التزامه بآداب ومعايير السلوك المهني، واعتبرت أنه وفق رأي لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية SEC فان هناك آثاراً سلبية لتلك الخدمات على استقلالية وموضوعية المدقق، وأكدت على أهمية الإفصاح ضمن القوائم المالية عن مبالغ الأجور عن الخدمات المهنية، وبشكل منفصل عن الخدمات غير المهنية، بالاضافة إلى أنها أشارت إلى أن المدققين بشكل عام يكونون أكثر تحفظاً من المدققين الذين يحصلون على أتعاب أكثر.

2 . " العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية "[1]: هدفت هذه الدراسة، التي قام بها الدكتور أحمد عبد الرحمن المخادمة من الجامعات الأردنية عام 2006، إلى التعرف على المشاكل التي تواجه مدقق الحسابات والعوامل المحتملة والتي يمكن أن تؤثر عليه وتجعله يستجيب لرغبات العملاء، ومن هذه العوامل الخدمات المحاسبية التي تقدمها مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها؛ أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر على مدى استجابة المدقق لرغبات الموكل، وبشكل لا ينسجم مع أخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى تأثير الدوافع الشخصية والمالية.

3. الافصاح عن الأجور غير المهنية وجودة التدقيق[2]: (1999)

تناولت هذه الدراسة تأثير الخدمات غير المهنية على جودة التدقيق، عن طريق بيان الأجور غير المهنية ضمن القوائم المالية المعمول به في المملكة المتحدة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج التي تشير إلى أن الإفصاح عن الأجور غير المهنية في القوائم المالية التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقلل من جودة وصلاحية التدقيق، إضافة إلى أن الدراسة أثبتت أن الخدمات غير المهنية تزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء في المؤسسة محل التدقيق، وتؤثر على استقلال المدقق والتزامه بالآداب والسلوك المهني .

4 . تقديم المدقق للخدمات غير المهنية ، مقدار الأتعاب المطلوبة[3]: (2001)

أشارت هذه الدراسة إلى أن جميع أعضاء الجمعية العمومية للمساهمين يرغبون، وبشكل عام، أن يقدم مدقق الحسابات لشركاتهم الاستشارات الإدارية والخدمات غير المهنية. كما أشارت الدراسة إلى العوامل التي تؤثر على تحديد الأتعاب مقابل تلك الخدمات والاستشارات، ومنها الحاجة الماسة للخدمات غير المهنية لتلك الشركات، والمعرفة والخبرة الكبيرة التي يمتلكها مدقق الحسابات، ويرغب في تقديمها للموكل إضافة إلى عمليات التدقيق للقوائم المالية.

وتتميز هذه الدراسة بأنها تحاول رصد تأثير الخدمات الاستشارية، التي يقدمها مدقق الحسابات في سورية، على حياديته في إبداء رأيه حول القوائم المالية التي يدققها، وبهذا فهي تشكل نقطة الانطلاق لدراسات أكثر تفصيلاً عن النواحي التي تؤثر على حيادية مدقق الحسابات.

---

[1] **د. المخادمة ،أحمد عبد الرحمن ، " العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية . دراسة ميدانية " ، 2006 ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ،عمان ، العدد 66.**

[2] **Lennox,c., " Non Audit Fees , Disclosure And Audit Quality " ,European Accounting Review, 1999**

[3] **Houghton, K. A. & Ikin, C. C. , " auditor Provid Non Audit Services : Modeling Fees And Willingness To Buy ", 2001 , Working Paper, University Of Taxas .**

مقدمة:

إن القبول الاجتماعي لدور مدققي الحسابات، وضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم. وقد قامت هذه المنظمات بوضع معايير وقواعد للسلوك المهني يتوجب على أعضاء مهنة التدقيق الالتزام بها كي لا يتعرضوا للمساءلة المهنية، والتي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار وتجميد العضوية والحرمان من ممارسة المهنة.

ويمكن إيجاز القواعد التي وضعتها أهم المنظمات المهنية العالمية لتنظيم الخدمات الاستشارية والمالية التي يقدمها مدقق الحسابات بما يلي:

أ . مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين : AICPA [1]

يعد مجمع المحاسبين الأمريكيين المنظمة القومية المهنية للمدققين المجازين في الولايات المتحدة الأمريكية (مركزه مدينة نيويورك)، وقد بدأ بإصدار معايير تدقيق الحسابات عام 1939، حيث قام بوضع معايير الآداب المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي المعترف بها من قبل هيئات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية. وتحظر تلك القواعد الأخلاقية العلاقات المالية بالاضافة إلى العلاقات الشخصية بين موظفي مؤسسة التدقيق وموكليها، واستناداً للقاعدة رقم 101، فإن المدقق يفقد استقلاليته أثناء أداء مهمة التدقيق أو إبداء الرأي خلال الفترة المالية تحت التدقيق إذا:

1 . ارتبط المدقق أو المكتب التابع له بموكل التدقيق، بصفته مروجاً لنشاط الموكل أو ضامناً لاكتتابات في أوراق مالية يصدرها الموكل أو عضواً بمجلس الادارة العليا لمنشأة الموكل أو في أي وظيفة إدارية أخرى.

2 . انضم المدقق إلى عضوية مجلس إدارة صندوق معاشات تابع للموكل تحت التدقيق.

3 . تعاقد الموكل مع المدقق على القيام بعدد من الخدمات الأخرى بالإضافة إلى التدقيق.

مثل: (تقديم النصح فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركة، التسجيل في الدفاتر المحاسبية، أو تقديم الاستشارات الإدارية والمالية، أو وضع أنظمة معالجة البيانات والمحافظة عليها. . . إلخ)

4 . استلام نسبة كبيرة وغير ملائمة من الأجور الإجمالية لمنشأة التدقيق من موكل واحد.

وتحظر وثيقة الآداب المهنية، الصادرة عن لجنة مسؤوليات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين في كانون الثاني لعام 1978 حصول منشأة التدقيق من موكل واحد أجور تدقيق تتجاوز الخمسة عشر بالمائة من الأجور السنوية الإجمالية لتلك المنشأة ، وفي تلك الحالة أمام المنشاة ثلاثة احتمالات هي:

الاحتمال الأول: إنقاص أجور ذلك الموكل إلى أقل من 15بالمئة، لكن هذا الاختيار سوف يؤدي بعملية التدقيق إلى أن تصبح غير اقتصادية ومن ثم تصبح لا تستحق الجهد المبذول.

الاحتمال الثاني : زيادة أجور الموكلين الآخرين، لكن اختيار هذا الاحتمال سوف تكون نتيجته خسارة سيئة للموكلين، وزيادة مماثلة في النسبة المئوية والتي تسبب الحالة في الاحتمال الأول.

الاحتمال الثالث : إيقاف التدقيق وخسارة أجورها .

وفي عام 1979 أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين نشرة المعايير رقم /1/، والتي ألزمت مكاتب التدقيق بوضع السياسات والاجرءات اللازمة من أجل تنفيذ المعايير الواردة في القاعدة رقم 101 من قواعد الآداب والسلوك المهني ، وتتضمن هذه السياسات والإجراءات[1]:

[1] **Handbook for auditors , Mc.Graw-hill book co. newyork" Cashin J.A. ,2001, ,p 6-18**

1 . مطالبة جميع العاملين في مكاتب التدقيق بالالتزام بجميع القواعد والأحكام الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، وجمعيات المحاسبين القانونيين ومجالس المحاسبة بالولايات المختلفة وأية جهات أخرى بما في ذلك الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

2 . مراقبة مدى التزام مكاتب التدقيق بالسياسات والإجراءات الواردة بالقاعدة أعلاه.

وقد جاء ضمن تفسير القاعدة رقم /101/ الآتي: " يمكن أن يطلب أحياناً من مدققي الحسابات مسك دفاتر سنوية أو تقديم خدمات معالجة بيانات للموكلين، الذين ليسوا بحجم كاف لاستخدام مجموعة موظفين ملائمين للقيام بذلك، وكذلك المساعدة في برمجة وتصميم أنظمة الحاسوب، بالإضافة إلى خدمات معالجة البيانات. . . "، وإضافة إلى ذلك،" فإن العضو الذي يقدم خدمات محاسبية لموكل التدقيق ينبغي عليه اتباع الشروط الآتية لكي يبدو أنه غير موظف فعلياً لدى الموكل، ولا يوجد أي ضعف في استقلاله من وجهة نظر أي مراقب معقول:

أ . يجب أن لا تكون للمدقق أية علاقة أو مجموعة علاقات مع الموكل أو أي تضارب في المصلحة بينهما قد يفسد النزاهة والموضوعية .

ب . يجب على الموكل أن يقبل مسؤولية القوائم المالية على عاتقه، فقد لا يكون لدى منشأة الموكل الصغيرة أي موظف من أجل القيام بمسك السجلات المحاسبية، وقد يتم الاعتماد على المدقق للقيام بذلك، ورغم ذلك ينبغي على الموكل أن يكون حسن الاطلاع، وبشكل كاف على نشاطات المؤسسة تحت التدقيق، وعلى الوضع المالي والمبادىء المحاسبية المستخدمة، ولذلك فهو يتحمل بدون أدنى شك تلك المسؤولية التي تتضمن بشكل خاص العدالة في التقييم والعرض، بالإضافة إلى الكفاية في الإيضاح، وينبغي عند الضرورة أن يناقش المدقق القضايا المحاسبية مع الموكل، وذلك للتأكيد بأن الموكل يملك درجة ضرورية من الإدراك لشؤون مشروعه.

جـ . ينبغي أن لا يتولى المدقق وظيفة الإدارة أو أي وظيفة في تأدية عمليات المشروع، مثلاً أن يقوم المدقق بالصفقات أو أن يكون وصياً على الأصول، أو أن يمارس سلوك الموكل، وبناء على ذلك فإنه ينبغي على الموكل أن يحضر الوثائق لكافة الصفقات بتفصيل كاف وبتحديد واضح لطبيعة ومقدار كل من تلك الصفقات، وأن يحافظ على الإشراف المحاسبي على معالجة المدقق للبيانات، وبالمقابل فإن على المدقق أن لا يقوم بأي تعديلات على البيانات الأساسية من دون موافقة الموكل على ذلك.

3 . عند قيام المدقق بمعاينة القوائم المالية المعدّة في السجلات المحاسبية التي قام هو نفسه بإعدادها، بشكل كامل أو جزئي، فإنه ينبغي أن يتم ذلك بالانسجام مع معايير التدقيق المقبولة عموماً، وحقيقة أن المدقق قد قدم أو قام بحفظ سجلات نظامية لا ينفي ضرورة القيام باختبارات تدقيق كافية.

أما القاعدة رقم 102 من قواعد السلوك المهني للمجمع فقد نصت على ما يلي : «على مدقق الحسابات عضو المجمع أن لا يشوه الحقائق بشكل متعمد، وينبغي عليه عندما يرتبط بممارسة مهنة التدقيق، بما فيها تقديم الاستشارات الإدارية والضريبية، أن لا يخضع تقريره للآخرين، وعند ممارسة الخدمات الضريبية ينبغي على المدقق تبديد الشكوك حول تحيزه لموكله ما دام هناك تبرير مقبول لذلك»، وتأكيداً على ذلك فقد تضمنت القاعدة /201ب/ بعض المعايير المهمة، والعلاقات التي ينبغي على المدقق الاهتمام بها.

[1] **Woolf Emil, Auditing Today , 1990 , prentice hall , newyork , page 20**

ب-هيئة بورصة الأوراق المالية الأمريكية S.E.C[1]

تناولت هيئة بورصة الأوراق المالية الأمريكية موضوع الخدمات المقدمة من قبل المدقق في:

أ . الخدمات الاستشارية والمالية :

حذرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية مدقق الحسابات، الذي يقدم خدمات الإدارة الاستشارية إلى المؤسسات المختلفة من أن يتخذ بنفسه قرارات الإدارة وكأنه أحد المدراء، أو أن يتورط في أعمال لإبداء النصح في النواحي الإدارية، وأضافت الهيئة أن مدقق الحسابات يستطيع أن يؤدي بعض الأعمال فقط، إضافة إلى أداء واجباته ضمن عملية التدقيق، وهذه الأعمال هي:

1 . تمييز المشكلة أو المشاكل التي تتطلب حلاً.

2 . تحليل المشكلة والبحث عن الحلول البديلة.

3 . تحديد منفعة وتكاليف أي من الحلول البديلة.

4 . تحديد وتقدير الظروف المتوقعة التي تحد من نجاح هذه الحلول، كالقيام بحساب التكاليف والمنافع المتوقعة.

وأكدت SEC، بأن على المدقق أن لا يتجاوز الأعمال السابقة ويقوم بـ :

1 . اختيار أحد الحلول البديلة.

2 . التحقيق ومراقبة نتائج اختيار أحد الحلول.

ب . مسك الدفاتر :

تعتبر هيئة بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC أن مسك الدفاتر المحاسبية للموكل من قبل المدقق يفسد عملية التدقيق بالنسبة لذلك الموكل. لأن المدقق لا يمكن أن يبدو مستقلاً عندما يقوم بتدقيق القوائم المالية التي قام هو نفسه بإعدادها، ومثل فإن أي علاقة بين المدقق والموكل أو أي تضارب في المصالح بينهما قد يؤدي إلى فساد النزاهة والموضوعية. ويمكننا أيضاً اعتبار المدقق غير مستقل عن الموكل عندما لا يكون هذا الموكل قادراً على تحمل مسؤولية القرارات المالية أو قوائمه المالية.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن هيئة بورصة الأوراق المالية الأمريكية ترى، بأن تلقى على عاتق لجان التدقيق مسؤولية بيان فيما إذا كانت الخدمات الإدارية الاستشارية من قبل منشأة التدقيق وأي موكل كان، يمكن أن تفسد عملية التدقيق، أو أنها توافق على قيام منشأة التدقيق بمثل تلك الخدمات.

ت_ مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز: I.C.A.E.W

تأسس هذا المجمع عام 1988 ، وفيما يأتي المعايير التي صدرت عنه، والتي تناولت موضوع الخدمات المالية والاستشارية التي يقدمها مدقق الحسابات لموكله[2]:

ورد في البند رقم /4/ من بيان الآداب المهنية لـ ICAEW بأنه: " من غير المرغوب فيه أن تستمد منشأة التدقيق جزءاً كبيراً من دخلها المهني من موكل واحد أو من مجموعة موكلين مرتبطين، وتعتبر مجموعة الشركات أو الأعمال التي تتم تحت إدارة واحدة وكأنها مورد وحيد للأجور، ولذلك فعلى منشأة التدقيق محاولة البرهان على أن

[1] **Deliese Philip L., Jaenike Henrey R., Gnospelios Richard A., Montgamery Auditing , tenth edition , john wiley and sons , page 84**

[2] **Woolf Emil, Auditing Today , 1990 , prentice hall , newyork , page 26**

الأجور المدفوعة أو العائدة من أحد الموكلين أو مجموعة موكلين مرتبطين، لا تتجاوز الخمسة عشر بالمائة من الأجر الإجمالي لمنشأة التدقيق. وفي حالة ممارسة العضو للتدقيق بشكل جزئي، فإنه ينبغي عليه أن لا يتجاوز أجره من أحد الموكلين أو من مجموعة موكلين مرتبطين الخمسة عشر بالمائة من دخله الإجمالي المكتسب، وعلى الرغم من ذلك فإن هذا البند يعترف بأن منشأة التدقيق الحديثة التي تحاول إثبات وجودها، أو منشأة التدقيق المتوقفة عن العمل قد لا تكون، وخلال فترة قصيرة، قادرة على الاستجابة لهذا البند.

أ- تنافس الموكلين

لقد ورد ضمن البند رقم /21/ بأنه: "عندما تقوم منشأة التدقيق بتقديم عرض لعقد ما لأي موكل، فإنه ينبغي عليها عدم تقديم ذات النصح للعقد نفسه لموكل آخر، ومن ناحية أخرى إذا قامت منشأة التدقيق بتقديم النصح لموكلها (مؤسسة ما)، واهتمت في الوقت نفسه بالشؤون الشخصية لأحد مدراء تلك المؤسسة، وكان هناك خلاف بين تلك المؤسسة ومديرها، فإنه ينبغي على منشأة التدقيق أن تحدد موكلها لكي تقوم بإرشاده، من دون أن تقوم بتقديم النصح لكليهما. وقد يكون من الأفضل ألا ترشد أحداً، لكن في حال سئلت كليهما، فإنه يمكنها أن تختار العروض التي يمكن أن تحسم مسألة التعارض بينهما.

ب_ الخدمات الأخرى

أما البند رقم /22/ فقد نص على: "عندما يكون من الملائم أن يقدم أعضاء منشأة التدقيق خدمات أخرى غير تأدية عملية التدقيق، فإن عليها أن تبذل العناية الكافية من أجل عدم تأدية وظائف إجرائية، أو اتخاذ قرارات تنفيذية تعتبر من واجبات الإدارة، وإضافة إلى ذلك ينبغي على أعضاء مهنة التدقيق الحذر مخافة أن يندفعوا عند تقديمهم لتلك الخدمات متجاوزين الحدود الملائمة ".

ت_مسك الدفاتر المحاسبية

تضمن البند رقم /23/: "ينبغي أن لا تشارك منشأة التدقيق في إعداد السجلات المحاسبية لمؤسسة ما، والتي هي في الوقت نفسه موكلة لتأدية مهمة تدقيق قوائمها المالية، مع التحفظ لحالات استثنائية. مثلاً عندما تطلب الشركة تقديم خدمات مفصلة إلى حد كبير، عندها يمكن أن تشارك منشأة التدقيق في تحضير السجلات المحاسبية، لكن في جميع الحالات التي ترتبط فيها منشأة التدقيق بإعداد السجلات المحاسبية لموكل تدقيق، ينبغي بذل عناية كافية للتأكيد على أن موكل التدقيق يتحمل المسؤولية الكاملة عن تلك السجلات.

ث_تقرير التدقيق

أما البند رقم /24/ فقد نص على أنه: " مهما كان وضع منشأة التدقيق فإن عليها عدم كتابة تقرير التدقيق لشركة ما اذا كان شريك أو موظف لدى منشأة التدقيق، هو مدير أو موظف لدى الشركة، حتى ولو سمح القانون في المنطقة التي تعمل فيها الشركة بذلك. ويجب على منشأة التدقيق أن لا تقدم تقرير التدقيق عن الشركة اذا تم الاتفاق على أن تشغل منشأة التدقيق أمانة سر تلك الشركة".

وتضمن البند رقم /25/ على:" لا يمكن لمدقق الحسابات أن يتناول جزءاً من وظيفة تقرير التدقيق عن شركة ما، إذا كان خلال الفترة التي سوف يعبر التقرير عنها، أو أي وقت سنتان سابقتان لليوم الأول الذي كان فيه مديراً أو موظفاً في تلك الشركة ".

بعد أن قمنا باستعراض بعض آراء المنظمات المهنية العالمية، يمكن أن نقدم ما نصت عليه القوانين لتنظيم الخدمات الاستشارية والمالية التي يقدمها مدقق الحسابات في عدد من الدول العربية والأجنبية.

قانون الشركات في المملكة المتحدة:[1]

نصت المادة رقم 384 من قانون الشركات الصادر في المملكة المتحدة عام 1985 على ما يلي: "ينبغي على كل شركة أن تعين في كل اجتماع سنوي عام مدقق حسابات أو (مدققي حسابات) يشغل وظيفته حتى قرار الاجتماع السنوي التالي".

على الرغم من أنه في حالة الشركات الصغيرة يكون من الصعوبة الفصل بين عملية تحضير الحسابات وإعداد الحسابات الختامية ثم عمليات التدقيق لتلك الحسابات، وخاصة إذا كان الشخص نفسه يقوم بذلك، فإن أجور أداء عمليات التدقيق يمكن أن تكون أقل من تلك التي تدفع لقاء إنجاز المدققين لبعض الخدمات الأخرى للموكلين، مما قد يدفع المدقق للتحيز في رأيه، ولذلك فقد طلبت مواد القانون الصادر عام 1985 والمشار إليه أعلاه، من الشركات إيضاح الأجور المدفوعة للمدققين مقابل أعمال غير التدقيق، وأن يكون هذا الإيضاح موجوداً ضمن تقرير التدقيق بدلاً من الحسابات.

قانون الشركات الأردني:[2] لقد نصت المادة رقم /235/ من قانون الشركات الأردني على أنه: "لا يجوز لمدقق الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة التي يدقق حساباتها، أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها، أو الإشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، ولا يجوز أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها، أو أن يكون موظفاً لديه، وذلك تحت طائلة بطلان أي إجراء أو تصرف يقع بصورة تخالف أحكام هذه المادة ".

القانون المصري[3]

لقد حظر المشرّع المصري على مدققي الحسابات تقديم بعض الخدمات غير التدقيق أو ارتباطهم مع مجالس إدارات الشركات الخاضعة لتدقيقهم بعلاقات قرابة أو علاقات مادية. فقد نصت المادة رقم /52/ من القانون رقم /26/ الصادر عام 1954 على أنه: "لا يجوز الجمع بين عمل مدقق الحسابات والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها، أو الاشتغال بصورة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها.

قانون التجارة السوري رقم 149 لعام 1949:

لقد تأخر ظهور مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية حتى صدور هذا القانون، وقد حدد في مواده من الرقم 235 ولغاية الرقم 241 مواضيع متعلقة بانتخاب مدقق الحسابات من جدول وزارة الاقتصاد وكيفية تعيينه وعزله.

وقد نص قانون التجارة السوري المشار اليه على ضرورة وضع نظام للمحاسبين القانونيين.

قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في سورية:

تنفيذاً لقانون التجارة السوري لعام 1949 صدر القرار الجمهوري 1109 لعام 1958[1] وتم تعديله بالقرار 144 لعام 1961 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبين القانونيين في سورية، وبصدور هذا القرار الجمهوري بدأت أولى الخطوات

---

[1] **Robrtsone J.c. and Davis F.G., , Auditing , forth edition , business publication Inc. plono, Texas, second chapter, page 83**

[2] **قانون الشركات الاردني**

[3] **محمود عبد المنعم ، أبو طبل عيسى ، "التدقيق وأصولها العلمية والعملية ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ص 86**

نحو تنظيم المهنة بتحديد الجهة التي تمنح إجازة المحاسب القانوني، وشروط الحصول عليها. غير أن عمل المحاسبين القانونيين قد اقتصر آنذاك على بعض أعمال التدقيق للجمعيات السكنية والخيرية بالإضافة إلى تنظيم بعض الجداول المحاسبية البسيطة التي لها علاقة بالبيانات الضريبية الواجب تقديمها إلى الدوائر المالية.

ثم تطورت مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بعد صدور قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1991[2]. ثم تمَّ تعديله بقانون تشجيع الاستثمار رقم /8/ لعام 2007[3]، الذي يشجع نشوء كافة الشركات ومنها لأول مرة الشركات المساهمة، والتي تجمع جميع الآراء على الحاجة الماسة إليها في الوقت الحاضر أكثر من أي وقت مضى، خاصة بعد الحوادث المؤلمة التي سببتها عمليات وتصرفات جامعي الأموال في أكثر من محافظة من محافظات القطر، التي ستكون اللبنة الأساسية لإنشاء سوق للأوراق المالية في سورية. إضافة إلى إحداث الهيئة العامة للاستثمار.

قانون الشركات رقم 3 لعام 2008[4]:

أحدث هذا القانون نقلة نوعية في النصوص الخاصة بمدقق الحسابات، التي وردت في الباب السادس الخاص بالشركات المساهمة من المواد 185 ولغاية 193 خاصة مع ازدياد حجم شركات الأعمال المختلفة، والسماح بإحداث شركات مساهمة وتأسيس المصارف الخاصة وصدور قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22 لعام 2005 الذي فتح الباب واسعاً لتطوير دور مدقق الحسابات، إذ لم تعد تتماشى معه نصوص قانون التجارة رقم 149 لعام 1949 الذي تمت الإشارة إليه سابقاً.

سوق دمشق للأوراق المالية[5]:

تم إحداث سوق دمشق للأوراق المالية بالمرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006، وتتمتع هذه السوق، وفق مرسوم إحداثها، بالشخصية الإعتبارية والاستقلال المالي والإداري، ويتم فيها مزاولة عمليات تسجيل وإيداع العمليات المالية المتداولة في السوق ونقل ملكيتها ومقاصتها وتسويتها، وذلك من خلال فتح حساب لكل مستثمر وإعطاؤه رقم استثمار مميز يمكنه فيما بعد من بيع وشراء الأوراق المالية. وعلاوة على ذلك، فقد نصت المادة رقم /70/ من المرسوم المشار إليه أعلاه إلى أنه" يسمح للمواطنيين العرب والأجانب الذين أدخلوا أموالهم أصولاً من الخارج بالاستثمار في سوق دمشق للأوراق المالية وفق الأحكام الناظمة التي يضعها المجلس لهذه الغاية، ويحق لهؤلاء المستثمرين أن يعيدوا تصدير أموالهم مع أرباحها وفق أحكام القطع النافذة ". وفي الواقع فقد شكل هذا المرسوم وتعليماته التنفيذية نقلة متقدمة للحياة الاقتصادية في سورية، ومن الطبيعي أن يشكل تطوراً مهماً لدور مهنة تدقيق الحسابات بتحديد الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات، وبتوضيح المسؤوليات التي تترتب عليه خلال عمله، وقد أصبحت شركات ومكاتب المحاسبة المعتمدة من الهيئة خاضعة لإشرافه ورقابته، علماً بأن سوق دمشق للأوراق المالية تعتمد قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

قرار رئاسة مجلس الوزراء 3943 لعـام 2006:[1]

---

[1] القرار الجمهوري رقم 1109 الصادر عام 1958 الناظم لمهنة تدقيق الحسابات في سورية

[2] قانون الاستثمار رقم / 10 / الصادر في سورية عام 1991 الخاص بتشجيع الاستثمار .

[3] قانون الاستثمار رقم / 8 / الصادر في سورية عام 2007 ، الخاص بتشجيع الاستثمار .

[4] قانون الشركات السوري الصادر بالقانون رقم / 3 / لعام 2008 .

[5] المرسوم التشريعي رقم / 55 / لعام 2006 ، الخاص بإحداث سوق دمشق للأوراق المالية .

تناول قرار رئاسة مجلس الوزراء في سورية رقم 3943 لعام 2006 موضوع تنظيم وتوضيح الإفصاح. وقد شكلت هذه قضية الإفصاح المسألة الأهم في مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق على الصعيد العالمي لأنها تتناول الهدف الجوهري المرجو من عمل المحاسب ومدقق الحسابات.

قرار رئاسة مجلس الوزراء 3944 لعـام 2006:[2]

تضمن القرار 3944 لعام 2006 نظـام اعتمـاد مدقق الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية. ويمكننا اعتبار شروط اعتماد مدقق الحسابات وطريقة اختياره لها أهمية كبيرة، بل وخطوة مهمة في صميم دور وعمل مدقق الحسابات.

ينبغي وفق هذا القرار أن يلتزم مدقق حسابات أي جهة من الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية بما يلي:

1. تطبيق معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC
2. التقيد بقواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات (الميثاق المهني).
3. إذا اعتذر مدقق 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 المالية والأسواق المالية خطياً بأسباب اعتذاره، أو اختلافه مع الشركة حسب واقع الحال وذلك خلال أسبوعين من حدوث ذلك.
4. على مدقق الحسابات إنجاز إجراءات التدقيق المصممة بموجب المعيار الدولي رقم /550/ للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بتحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من قبل الإدارة وتأثير المعاملات المهمة للأطراف ذات العلاقة على البيانات المالية. بالإضافة إلى أن قانون هيئة الاوراق المالية قد حدد في مواده من رقم 17 إلى رقم 18 فرض عقوبات منها الحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ثلاث سنوات إضافة لمخالفات منها:

1 . تقديم معلومات أو بيانات غير صحيحة أو مضللة ، في أي من الوثائق أو المستندات المقدمة للهيئة.

2. تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة، خلافاً للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة.

3 . استغلال شخص بحكم وظيفته لمعلومات داخلية أو سرية تتعلق بأوراق مالية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية إضافة إلى مخالفات أخرى تستوجب التعويض فقط.

وقد ورد التأكيد على ذلك في الميثاق المهني الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، وضمن المادة الخامسة من المعايير المهنية التي تنص على[3]: أن مهمة إعداد القوائم المالية وهي قائمة المركز المالي (الميزانية)، وقائمة الدخل (التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر)، وقائمة التغيرات في الوضع المالي (الموارد والاستخدامات)، هي مهمة إدارة العميل (الشركة أو المنشأة)، وليست من واجبات المحاسب القانوني ".

---

[1] **قرار رئاسة مجلس الوزراء 3943 الصادر عـام 2006 ، المتعلق بتنظيم وتوضيح الإفصاح .**

[2] **قرار رئاسة مجلس الوزراء 3943 الصادر عـام 2006 ، المتعلق باعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية السورية .**

[3] **الميثاق المهني الصادر في شهر آب عام 1990 عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية ، وقد وافق السيد وزير التموين والتجارة الداخلية بالكتاب رقم 10136/ 604/ 5/ 18 لعام 1990 على وضعه موضع التطبيق في الجمعية .**

أما الفقرة التاسعة من المادة الأولى من قواعد السلوك المهني وآدابه فقد نصت على: "يعد المحاسب القانوني مخلا بآداب السلوك المهني إذا جمع بين مزاولة مهنة المحاسبة القانونية وأي عمل آخر لا يتناسب معها " .

وقد يدعى المحاسب القانوني من قبل الموكل لأداء خدمات ليس لها علاقة بعملية تدقيق الحسابات، كالخدمات الاستشارية أو الإدارية أو المالية الأخرى على الرغم من الاقتراحات العديدة التي تحذر المحاسبين القانونيين من تأدية هذه الخدمات لعدم انسجامها مع مهنة تدقيق الحسابات، وقد يشكل أداؤها تهديداً لاستقلال المدقق وموضوعيته. ويؤكد أصحاب وجهة النظر هذه أن المحاسب القانوني الذي يقوم بمثل هذه الخدمات لا يمكن أن يحافظ على وجهة نظر مستقلة أثناء قيامه بعملية التدقيق لأعمال هذا الموكل.

هنا يجدر بنا التمييز بين مساعدة المحاسب القانوني في إنجاز التراكم المحاسبي وإعداد القوائم المالية وبين قيامه بإعداد البيان الضريبي للموكل. نلاحظ في الحالة الأولى أن قيام المحاسب القانوني بأداء العمليات المحاسبية الأساسية للموكل يهدد استقلاله إذ يجعله يسهم في إعداد عمل سوف يقوم بعدئذ بتدقيقه، ومن الطبيعي أن لا يشير إلى أخطاء أو انحرافات سبق وشارك في ارتكابها.

النتائج والمناقشة:

عرض الباحثان في القسم الأول من هذه الدراسة إطاراً نظرياً متكاملاً للاعتبارات الواجب مراعاتها عندما يطلب من مدققي الحسابات أن يقوموا بمسك دفاتر محاسبية يدوية أو آلية، أو تقديم خدمات معالجة البيانات المحاسبية للمكلفين الذين لا يكونون بحجم كاف لتوظيف كادر يقوم بتلك الأعمال. أو أن يقوم مدققو الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية لمكلفي الضرائب على المهن المختلفة، إضافة إلى تلبية الدعوات الكثيرة لتقديم النصح لإدارات المؤسسات المختلفة، ويكون هذا الإطار أساساً ملائماً للدراسة الميدانية، ومتفقاً مع فرضيات الدراسة المقترحة.

للتأكد من صحة الفرضية الموضوعة، تم تحليل الاستبانة الموزعة على أفراد العينة وكان حساب وسطي الإجابات بحيث أعطيت الترتيب التالي:

موافق بشدة: 5، موافق: 4، حيادي: 3، غير موافق: 2، غيرموافق بشدة: 1.

وبعد حساب وسطي الإجابات تمت مقارنتها مع الوسط المعياري الذي تم حسابه على الشكل الآتي:

$$3 = 5/(1+2+3+4+5)$$

تضمنت الاستبانة الأقسام التالية:

أولاً: مدى معرفة المحاسبين القانونيين في سورية بمعايير وقواعد السلوك المهني التي وضعتها المنظمات المهنية العالمية.

وفيما يلي وسطي الإجابات عن البنود المتعلقة بهذا القسم (الجدول رقم 1):

جدول 1

البنود المتعلقة بالمحور	وسطي الإجابات	الوسط المعياري
لدي اطلاع كامل على القاعدتين رقم 101–ورقم 102 الصادرتين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي	4.12	3
لدي اطلاع كامل على بيان آداب المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز	3.11	3
لدي اطلاع كامل على قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم 3944 لعام 2006	4.88	3
لدي اطلاع كامل على مرسوم هيئة الأوراق المالية والأسواق في سورية رقم 55 لعام 2006.	4.52	3

بالاطلاع على وسطي الإجابات الواردة أعلاه نجد أن مدققي الحسابات لديهم اطلاع كاف على المعايير الدولية والمحلية المتعلقة بممارسة مدققي الحسابات لمهام أخرى لدى المنشأة التي يدققون حساباتها. وبشكل خاص المعايير المحلية والمعايير الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأميركي.

ثانياً: مدى ممارسة المحاسبين القانونيين في سورية لمهمات أخرى إلى جانب عمليات التدقيق التي يقومون بها.

وفيما يلي وسطي الإجابات عن البنود المتعلقة بهذا القسم (الجدول رقم 2):

جدول 2

البنود المتعلقة بالمحور	وسطي الإجابات	الوسط المعياري
بصفتك مدقق حسابات، هل تشارك بعملية اتخاذ القرار في المنشآت التي تدقق حساباتها؟	0.67	3
هل تشارك في انجاز التراكم المحاسبي في الشركات التي تدقق حساباتها؟.	4.11	3
هل تقدم استشارات مالية أو إدارية للمنشأة التي تدقق حساباتها؟	1.03	3
هل تساهم في إعداد البيان الضريبي للموكل؟	3.78	3

من خلال إجابات أفراد العينة نجد ما يلي:

– بالنسبة لعملية المشاركة في اتخاذ القرار في المنشآت التي يقوم بتدقيق حساباتها، فإن غالبية المدققين لا يشاركون فيها، ومن ثم يمكن أن تكون آراؤهم في عملية التدقيق أكثر موضوعية وتتمتع بمصداقية أفضل.

– بالنسبة للمساعدة في إنجاز التراكم المحاسبي: نجد أن وسطي الإجابات بلغ 4.11 وهذا يعني غالبية مدققي الحسابات يقومون بإنجاز العمليات المحاسبية للشركات التي يدققون حساباتها، أي أنهم يقومون بإنجاز التراكم المحاسبي في المنشات الخاضعة لرقابتهم، ثم تدقيق تلك الحسابات، ثم قبولهم تلك الحسابات بناء على ذلك، وهنا من الضروري أن يفصح مدققو الحسابات عن الأجور التي يتلقونها لقاء خدمات غير التدقيق، لأنه في حال كانت الأجور أعلى من أجور عملية التدقيق بحد ذاتها فقد يؤدي ذلك إلى مصادقتهم على قوائم غير صحيحة قاموا بإعدادها بأنفسهم.

– أما فيما يتعلق بتقديم استشارات مالية أو إدارية للمنشأة التي يدقق حساباتها: نجد أن غالبية مدققي الحسابات لا يقدمون مثل هذه الاستشارات للمنشآت التي يعملون بها. حيث بلغ وسطي إجاباتهم 1.03.

– وأخيراً، فيما يتعلق باسهام مدققي الحسابات في إعداد البيان الضريبي للموكل، وكما نلاحظ، فإن وسطي الإجابات كان 3.78 بما يفيد قيام المحاسب القانوني بإعداد البيان الضريبي للموكل من أجل تقديمه إلى الدوائر المالية، وذلك يقع في صلب عمله ولا يشكل أي تهديد لاستقلاله، بل على العكس إذا كان المدقق هو معّ البيان الضريبي فهذا يقدم ضماناً إلى الدوائر المالية على أن هذا البيان يعرض أرباح المشروع وفق التعليمات والأنظمة القانونية النافذة دون انحراف، مع العلم أن العديد من الدول ومن بينها الولايات المتحدة الأمريكية ومصر تؤيد تكليف مدققي الحسابات بتقديم البيانات الضريبية واعتمادها بما ينسجم مع قانون الضرائب في العديد من البلدان الأمر الذي يؤدي إلى التخفيف من التراكم الضريبي ويسهم في تطوير مهنة تدقيق الحسابات بشكل فعال، وتجدر الإشارة هنا إلى أن قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم رقم 20 لعام 1991[1] قد أكد على ضرورة قيام فئة محددة من المكلفين بضريبة الدخل من فئة الأرباح الحقيقية، بالمصادقة على بياناتهم السنوية المقدمة إلى الدوائر المالية من قبل محاسب قانوني.

وحددت الفقرة رقم /أ/ من المادة رقم /11/ من القانون المذكور الإجراءات الواجب اتخاذها بحق المحاسبين القانونيين الذين يصادقون على بيانات غير صحيحة.

أما قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003[2] فقد تضمنت المادة رقم /17/ وفي الفقرة /أ/ منه: "على المكلفين المعددين في المادة 2 من هذا القانون، أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد 13. 14 . 15 . 23 من هذا القانون معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية."، أما الفقرة /ب/ فقد تضمنت: " تتم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين المشار إليهم بالفقرة /أ/ السابقة الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.

ولاشك أن قيام المحاسب القانوني بهذا الدور يقدم دخلاً إضافياً إلى أعضاء مهنة المحاسبة القانونية وينعكس بشكل إيجابي على الحصيلة الضريبية ويساعد على التخفيف من التراكم الضريبي لدى الوحدات العامة وغيرها ومن سرعة تحصيل الضرائب المختلفة، إضافة إلى بناء علاقات منتظمة ومشروعة بين الدوائر المالية والمستثمرين عن طريق مهنة تدقيق الحسابات من جهة، ومن جهة أخرى فإن اعتماد المحاسب القانوني للقوائم المالية للشركات المختلفة يعزز ثقة المصارف والبيوت المالية بأوضاع هذه الشركات، عند منحها مبالغ القروض التي تطلبها، ويزيد من الثقة بأسهم هذه الشركات نتيجة اعتقادهم بنزاهة تقرير المحاسب القانوني عن حقيقة أوضاع وحسابات ونشاطات هذه الشركات.

[1] قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم رقم 20 لعام 1991

[2] قانون ضريبة الدخل رقم / 24 / تاريخ 13 / 11 / 2003

ثالثاً: موضوعية واستقلالية مدققي الحسابات في سورية.

فيما يلي وسطي الإجابات عن البنود المتعلقة بهذا القسم (الجدول رقم 3):

جدول 3

البنود المتعلقة بالمحور	وسطي الإجابات	الوسط المعياري
هل يتمتع مدقق الحسابات بأي حصانة ضد عزله، أو توقيف عمله التدقيقي في الجهة التي يراجع حساباتها؟	4.00	3
هل يمارس مجلس الإدارة ضغوطا للتقليل من استقلالية عمل مدققي الحسابات؟	3.13	3
هل تعتقد أن التعويض الذي يتقاضاه مدقق الحسابات يقلل من استقلاليته؟	3.75	3
هل تعتقد أن حصول مدقق الحسابات على المكافآت والتعويضات من مجلس الإدارة يؤثر على استقلاليته؟	2.99	3
هل تمارس إدارة المنشآت التي تقوم بتدقيق حساباتها ضغوطاً على مدقق الحسابات بهدف منعه من اتخاذ إجراءات معينة؟	3.09	3
هل تمارس إدارة المنشآت التي تقوم بتدقيق حساباتها ضغوطاً على مدقق الحسابات بهدف عدم إطلاعه على مستندات معينة؟	4.24	3
هل تمارس إدارة المنشآت التي تقوم بتدقيق حساباتها ضغوطاً على مدقق الحسابات بهدف منعه من كتابة بعض الملاحظات في تقرير التدقيق؟	3.89	3

من الجدول السابق، نجد أن الإجابات تؤكد على استقلالية مدقق الحسابات، وعدم تعرضه لضغوطات تؤثر على رأيه بالقوائم المالية، ما عدا البند المتعلق بحصول المدقق على المكافآت والتعويضات، والذي كان قريباً جداً من الوسط المعياري حيث بلغ 2.99 . مما سبق يرى الباحثان أن إعداد القوائم المالية ينبغي أن يتم من قبل إدارة الموكل وهي المسؤولة عن ذلك، ويقتصر دور المحاسب القانوني على تدقيقها وبيان رأيه فيها، وهذا يمكن أن يشكل تهديداً لاستقلال المدقق، لأنه يؤدي إلى التأثير في عدالة الإفصاح عن القوائم المالية وإهمال بعض الأخطاء أو عمليات الغش، وفي ذلك مخالفة صريحة للمعيار الثالث من معايير المراجعة العامة التي أوصى بها مجمع المحاسبين الأمريكيين الذي ينص على أنه: «يجب على المحاسب القانوني أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بمعاينة القوائم وباقي خطوات التدقيق الأخرى وكذلك عند إعداد التقرير الذي يتضمن إبداء رأيه بالقوائم»

الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً – النتائج : توصل الباحثان إلى النتائج الآتية:

1– لدى مدققي الحسابات في سورية المعرفة الكافية بالمعايير الدولية والمحلية والمتعلقة بممارسة مدققي الحسابات لمهمات أخرى لدى المنشأة التي يدققون حساباتها. وبشكل خاص المعايير المحلية والمعايير الصادرة عن

مجمع المحاسبين القانونيين الأميركي، وإن معرفتهم بهذه المعايير تجعلهم أكثر قدرة على تحمل مسؤولياتهم والابتعاد عما يمنع القانون عليهم ممارسته.

2- لا يشارك مدققو الحسابات بعملية اتخاذ القرار في المنشآت التي يدققون حساباتها، ومن ثم يمكن أن تكون آراؤهم في عملية التدقيق أكثر موضوعية وتتمتع بمصداقية أفضل. كما أنهم لا يقدمون استشارات مالية وإدارية لهذه الشركات.

3- إن غالبية مدققي الحسابات يقومون بإنجاز العمليات المحاسبية للمنشآت التي يدققون حساباتها، أي أنهم يقومون بإنجاز التراكم المحاسبي في المنشآت الخاضعة لرقابتهم، ثم تدقيق تلك الحسابات. كما أثبت البحث أن مدققي الحسابات يقدمون البيانات الضريبية عن شرائح معينة من مكلفي الضرائب على المهن المختلفة، ويقع ذلك في صلب عملهم ولا يشكل أي تهديد لاستقلالهم، وكما ذكرنا سابقاً فإن العديد من الدول ومن بينها الولايات المتحدة الأمريكية ومصر تؤيد تكليف مدققي الحسابات بتقديم البيانات الضريبية واعتمادها بما ينسجم مع قانون الضرائب في العديد من البلدان بسبب دراية المدققين بالبيانات المالية للمنشآت الاقتصادية المختلفة وبالقوانين والأنظمة النافذة ومما يؤدي لتخفيف التراكم الضريبي ويسهم في تطوير مهنة تدقيق الحسابات بشكل فعّال.

ثانياً – التوصيات: بناء على النتائج التي توصل إليها الباحثان يمكن تقديم التوصيات الآتية:

1- إن إنجاز بعض الخدمات المحاسبية للموكلين ينبغي أن يراعي عدداً من الشروط لكي لا يتحيز المحاسب القانوني عند إبداء رأيه بالقوائم المالية للموكل، ومن هذه الشروط أن يفصح عن الأجور التي يتلقونها لقاء خدمات غير التدقيق، لأنه في حال كانت الأجور أعلى من أجور عملية التدقيق بحد ذاتها فقد يؤدي ذلك إلى مصادقتهم على قوائم غير صحيحة قاموا بإعدادها بأنفسهم.

2- يجب ألا يكون للمدقق علاقة أو مجموعة علاقات مع الموكل، أو أي خلافات على أية مصالح قد تؤدي إلى ضعف الاستقامة والموضوعية.

3- يجب ألا يؤدي المدقق وظيفة المدير لأعمال الموكل وألا يقوم بأعمال مثل: إتمام الصفقات أو جرد الأصول وغيرها بما يؤثر على استقلاليته، ويؤدي إلى تدخله بالقرارات التي تؤثر على المنشأة.

المراجع:

1- د. محمود عبد المنعم ، أبو طبل عيسى ، "التدقيق وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية ، القاهرة ،1976

2- د. السقا حمدي ، " أصول تدقيق الحسابات " ، مطبوعات جامعة دمشق، 2001.

3- د. القاضي حسين ، " أصول التدقيق ، الأساسيات " ، منشورات جامعة دمشق،2001

4- تقرير الاستثمار الثالث في سورية لعام 2008 . هيئة الاستثمار السورية.

5- قانون التجارة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 149 لعام .1949

6- القرار الجمهوري رقم 1109 الصادر عام 1958 الناظم لمهنة تدقيق الحسابات في سورية

7- قانون الاستثمار رقم /10/ الصادر في سورية عام 1991 الخاص بتشجيع الاستثمار.

8- قانون الاستثمار رقم /8/ الصادر في سورية عام 2007، الخاص بتشجيع الاستثمار.

9- المرسوم التشريعي رقم /9/ لعام 2007، الخاص باحداث هيئة الاستثمار السورية.

10- قانون الشركات السوري الصادر بالقانون رقم / 3 / لعام 2008.
11- المرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006 الخاص بإحداث سوق دمشق للاوراق المالية.
12- موقع جمعية المحاسبين القانونيين في سورية./http://www.asca-sy.com
13- قرار رئاسة مجلس الوزراء 3943 الصادر عام 2006 ، المتعلق بتنظيم وتوضيح الإفصاح.
14- قرار رئاسة مجلس الوزراء 3944 الصادر عام 2006، المتعلق باعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الاوراق المالية السورية.
15-الميثاق المهني الصادر في شهر آب عام 1990عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، وقد وافق السيد وزير التموين والتجارة الداخلية بالكتاب رقم 18/5/604/10136 لعام 1990 على وضعه موضع التطبيق في الجمعية.
16- قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم رقم 20 لعام 1991
17- قانون ضريبة الدخل رقم / 24 / تاريخ 13 / 11 / 2003 .
18- د.المخادمة، أحمد عبد الرحمن، " العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية. دراسة ميدانية "، 2006، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ،عمان ،العدد 66.
19-Robertsone J.c. and Davis F.G., Auditing, forth edition, business publication Inc. plono, Texas, second chapter,1985 page 83
20 -Deliese Philip L., Jaenike Henrey R., Gnospelios Richard A., Montgamery Auditing, tenth edition, john wiley and sons ,1984 page 84
21- Woolf Emil, Auditing Today, 1990, prentice hall, newyork, page 20,p 6-18 - Handbook for auditors , Mc.Graw-hill book co. Newyork" Cashin J.A. ,2001
22 -Lennox,c., (Non Audit Fees, Disclosure And Audit Quality), European Accounting Review , 1999
23 - Houghton, K. A. & Ikin, C. C., (auditor Provid Non Audit Services: Modeling Fees And Willingness To Buy), 2001 , Working Paper, University Of Taxas .
24 -L. Defond ,& K. Raghunandan, & K. R. Subramanvan, (Do Non-Audit Services Fees Impair Auditor Independence? Evidence From Going Concern Audit Opinion), 2002, Journal Of Accounting Research, vol. 40
25- Defliese pl., Jaenicke H. r., Sullivan J.D., Gnospelius R. A. 2002, Montgomerry's Auditing, John Willy And Sons, New York, USA.
26- Cashin J.A.,2001,(Hand book for Auditors), Mc Graw- Hill Book Company, New York, USA.

ملحق:

قائمة الاستبيان:

بنود الاستبيان	موافق بشدة	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
لدي اطلاع كامل على القاعدتين رقم 101–ورقم 102 الصادرتين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي					
لدي اطلاع كامل على بيان آداب المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز					
لدي اطلاع كامل على قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم 3944 لعام 2006					
لدي اطلاع كامل على مرسوم هيئة الأوراق المالية والأسواق في سورية رقم 55 لعام 2006.					
بصفتك مدقق حسابات، هل تشارك بعملية اتخاذ القرار في المنشآت التي تدقق حساباتها؟					
هل تشارك في انجاز التراكم المحاسبي في الشركات التي تدقق حساباتها؟.					
هل تقدم استشارات مالية أو إدارية للمنشأة التي تدقق حساباتها؟					
هل تساهم في إعداد البيان الضريبي للموكل؟					
هل يتمتع مدقق الحسابات بأي حصانة ضد عزله، أو توقيف عمله التدقيقي في الجهة التي يراجع حساباتها؟					
هل يمارس مجلس الإدارة ضغوطا للتقليل من استقلالية عمل مدققي الحسابات؟					
هل تعتقد أن التعويض الذي يتقاضاه مدقق الحسابات يقلل من استقلاليته؟					
هل تعتقد أن حصول مدقق الحسابات على المكافآت والتعويضات من مجلس الإدارة يؤثر على استقلاليته؟					
هل تمارس إدارة المنشآت التي تقوم بتدقيق حساباتها ضغوطاً على مدقق الحسابات بهدف منعه من اتخاذ إجراءات معينة؟					
هل تمارس إدارة المنشآت التي تقوم بتدقيق حساباتها ضغوطاً على مدقق الحسابات بهدف عدم إطلاعه على مستندات معينة؟					
هل تمارس إدارة المنشآت التي تقوم بتدقيق حساباتها ضغوطاً على مدقق الحسابات بهدف منعه من كتابة بعض الملاحظات في تقرير التدقيق؟					