



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سورية
طبقاً لقانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009
. دراسة تحليلية .

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
في مراجعة الحسابات

إعداد

يوسف حسن

إشراف

د. تيسير المصري

Damascus university
Faculty of Economics
Department of Accounting



Effectiveness of organizing the audit profession in Syria

In accordance with the Regulation of Profession No. 33 of 2009

Analytical study--

By: Youssef Hassan

Supervisor: Dr. Taysser Almasri

مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سورية
طبقا لقانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009
. دراسة تحليلية .

مستخلص البحث

هدف البحث إلى معرفة مدى قدرة قانون تنظيم مهنة المراجعة رقم 33/ لعام 2009 على تحسين مستوى أداء المهنة في سورية، في ظل التطورات التي تشهدها البلاد، وتحديد نقاط القوة والضعف في القانون بغية تقوية وتعزيز الأولى فيه وتجنب الثانية في عملية تطوير لاحقة للقانون.

اعتمدت الدراسة المنهج التحليلي فتم تحليل القانون 33 إلى أربع محاور أساسية، وكل محور إلى قضايا فرعية يعالجها، ثم أُجريت عملية التحليل ذاتها على ضوابط ممارسة المهنة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية باعتبار أن مستوى المهنة فيها متطور جداً وله خصوصياته، وفي الأردن باعتبار أن ظروف ممارسة المهنة فيه مشابهة إلى حد كبير لظروف بيئة الأعمال السورية.

ثم تم مقارنة نتائج التحليل الثلاثة في محاورها الأربع ليتبين أيها أكثر دقة وتفصيلاً وشمولية وخصوصية، وتم تفريغ نتائج المقارنة في استبيان وزع على ممارسي المهنة لمعرفة آرائهم بها. توصلت الدراسة إلى أن هناك عدة نقاط ضعف في محاور القانون الأربعة.

مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سورية
طبقا لقانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009
. دراسة تحليلية .

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن
قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية.

التاريخ: / / 20

اسم الطالب:

التوقيع:

مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سورية
طبقاً لقانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009
- دراسة تحليلية -

تم مناقشة هذه الرسالة من قبل اللجنة المشكلة بقرار مجلس البحث العلمي رقم
1013/ تاريخ 2017/2/20 القاضي بتشكيل لجنة الحكم والمناقشة والمكونة من
الأساتذة:

د. حسين دحدوح: أستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

د. تيسير المصري: أستاذ مساعد في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق (عضواً مشرفاً)

د. رياض عبدالرؤوف: المدرس في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

تمت المناقشة العلنية بتاريخ 2017/5/15، وبنتيجة المناقشة العلنية اقترحت اللجنة
الموافقة على قبول الرسالة بعد إجراء التعديلات اللازمة.

شكر وإهداء

أتقدم بالشكر الجزيل:

**إلى أستاذي المشرف لما منحه لي من وقت وجهد وإرشاد ونصائح لإنجاز الرسالة.
إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لما قدموه من ملاحظات كان لها الأثر الكبير
بتصويب هذه الرسالة ووضعها في مسارها الصحيح .
إلى الدكتور محمد صقر لما قدمه لي من تشجيع وتوجيهات.
وإلى كل من ساهم في تلقيني ولو حرفاً خلال مسيرة حياتي الدراسية.**

أهدي هذا العمل:

**إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله.
إلى زوجتي، أختي، جميع أفراد أسرتي.
إلى الأصدقاء والزلاء.
وإلى كل من لم يدخر جهداً في مساعدتي ولكل من ساندني وكان عوناً لي في
إتمام هذا العمل.**

فهرس المحتويات

العنوان
تمهيد
مشكلة البحث
أهمية البحث
أهداف البحث
الدراسات السابقة
فرضيات البحث
منهجية البحث
الفصل الأول: إطار نظري
المبحث الأول: المراجعة وتطورها
تنظيم مهنة المراجعة (المفهوم - الأهداف - الأنواع)
السمات الأساسية لتنظيم المهنة في الدول النامية
فاعلية تنظيم مهنة مراجعة الحسابات
لمحة عن تطور المهنة في سورية
المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في تنظيم مهنة المراجعة
العوامل المؤثرة في تنظيم مهنة المراجعة
العوامل الاقتصادية
العوامل السياسية والقانونية
العوامل الاجتماعية
المبحث الثالث: المرتكزات الأساسية لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات
المرتكزات الأساسية لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات
المبحث الرابع: سبل تطوير مهنة المراجعة
المحور الحكومي
المحور الذاتي
خاتمة الفصل الأول
الفصل الثاني: ضوابط ممارسة مهنة المراجعة
المبحث الأول: الإشراف على المهنة

ضوابط الإشراف على المهنة في سورية
مجلس المحاسبة والتدقيق
أهداف المجلس
اختصاصات المجلس
اللجان الملحقة
جمعية المحاسبين القانونيين
موارد التنظيم
تحليل معطيات ضوابط الإشراف على المهنة في سورية
تحليل ضوابط الإشراف على المهنة في الأردن
ضوابط الإشراف على المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية
المبحث الثاني: تنظيم مزولة المهنة
تأهيل مراجع الحسابات
ضوابط مزولة المهنة في القانون السوري
تحليل معطيات تنظيم مزولة المهنة بحسب القانون 33
ضوابط تنظيم المهنة في الأردن
ضوابط مزولة المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية
المبحث الثالث: استقلالية مراجع الحسابات
ضوابط استقلالية مراجع الحسابات في سورية
ضوابط استقلالية مراجع الحسابات في الأردن وأمريكا
المبحث الرابع: ضوابط العناية المهنية والمسؤوليات
مفهوم العناية المهنية
مسؤولية مراجع الحسابات
ضوابط بذل العناية المهنية والمسؤوليات في سورية
تقييم ضوابط العناية المهنية والمسؤوليات في سورية
ضوابط العناية المهنية والمسؤوليات في الأردن
قواعد السلوك المهني لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA
خاتمة
الفصل الثالث: فاعلية تنظيم المهنة في سورية

المبحث الأول: جوانب تباين ضوابط ممارسة المهنة في سورية عنها مع الأردن والولايات المتحدة الأمريكية
الإشراف على المهنة
تنظيم مزاوله المهنة
استقلال مراجع الحسابات
العناية المهنية والمسؤوليات
المبحث الثالث: موقف ممارسي المهنة من فاعلية تنظيم المهنة في سوري - استبيان
البيانات الأولية
مجتمع الدراسة
عينة الدراسة
المؤهل العلمي
التخصص
الخبرة
معامل الموثوقية
تحليل المحور الأول: الإشراف على المهنة
المحور الثاني: تنظيم مزاوله المهنة
المحور الثالث: استقلال مراجع الحسابات
المحور الرابع: العناية المهنية والمسؤوليات
المبحث الثالث: التحقق من الفرضيات والنتائج والتوصيات
التحقق من الفرضية
النتائج
التوصيات
الملاحق
المراجع

تمهيد:

تحتل مهنة مراجعة الحسابات مكانة خاصة في المجتمع المالي، نظراً للدور الاقتصادي والاجتماعي الذي تلعبه، عبر مساهمتها في دعم قرارات الأعمال وتخصيص الموارد، وبديهي أنه كلما كانت المهنة أكثر تطوراً كلما كان أداؤها لوظائفها الاقتصادية والاجتماعية أفضل. يؤثر في تطور المهنة مجموعة من العوامل. فهي ترتبط بمستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي، وبمستوى تنظيم بيئة المال والأعمال، وبالمستوى الثقافي المعرفي للمجتمع المالي بكافة فئاته.

وفي سورية، لم يكن لمهنة المراجعة تلك المكانة التي بدأت تأخذها بعد إنشاء سوق دمشق للأوراق المالية، وصدرت جملة تشريعات تشجع الاستثمار وتنشط الحركة الاقتصادية للبلاد، الأمر الذي حمل معه ضرورة تطوير المهنة لتواكب التطور الاقتصادي والاجتماعي، فصدر المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق ليتولى مهمة الإشراف على المهنة.

مشكلة البحث:

تؤثر عملية تنظيم المهنة في مستوى تطورها، فكلما كان التنظيم جيداً فعلاً كلما كان أداء المهنة جيداً. هذه العملية تتأثر بدورها بعدة عوامل أساسية منها:

• **آليات تنظيمها**، أي مجموعة الآليات التي ينضبط من خلالها أداء المهنة، الكيفية التي

وزعت فيها صلاحيات ومسؤوليات تطوير المهنة.

• **مستوى إدراك الجهات المعنية** بتطوير أداء المهنة، لدورها الاقتصادي والاجتماعي.

• **مستوى إدراك ممارسي المهنة** للمسؤوليات الاقتصادية والاجتماعية المناطة بهم.

وقد جاء القانون رقم 33 لعام 2009 ليتبنى آليات محددة لتنظيم المهنة استندت إلى التنظيم الحكومي للمهنة، وليكشف اهتمام الدولة بتطوير عملية المراجعة لخدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرسومة. فقد أُعطي مجلس المحاسبة والتدقيق الكثير من الصلاحيات وربط به مسؤوليات جسام وحدد آليات عمله. لكنه لم يعطِ لجمعية المحاسبين القانونيين سوى صلاحيات محدودة وصادر منها الكثير من الصلاحيات والمسؤوليات الواردة في قانون تأسيسها.

إن قراءة متأنية للقانون المذكور، ومقارنة آليات تنظيم المهنة التي اعتمدها مع أخرى لدول بلغت فيها المهنة مراحل متطورة، يثير التساؤلات حول مدى فعاليته في تطوير أداء المهنة في المرحلة الجديدة من مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد. وعليه فإن هذه الدراسة تسعى للإجابة على التساؤلين التاليين:

- ما حققه القانون من دفع مستوى أداء المهنة في سورية لتضاهي مثيلاتها في الدول

المتطورة؟

- ما هي مكان القوة في هذا القانون، وما هي الجوانب الواجب تطويرها فيه ليرفع من

مستوى أدائها؟.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع تنظيم مهنة المراجعة. وقد كان لا بد من عرض أهمها بغية الوقوف على ما وصلت إليه، والإفادة منها في تكوين إطار معرفي يمكن من إدراك كل العوامل والطرق الممكنة لتطوير المهنة ومن ثم في تحليل قانون تنظيم المهنة وإجراء عمليات المقارنة من نماذج أخرى لتنظيم المهنة في الدول المتطورة. وقد تم اختيار الدراسات الأكثر حداثة والأكثر أهمية من حيث نتائجها. أهم هذه الدراسات:

1- دراسة البحيصي، 2006 ، بعنوان "تحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق

الحسابات في فلسطين دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 9

لعام 2004"

هدفت الدراسة إلى تقييم قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات الصادر عن السلطة الوطنية الفلسطينية ذو الرقم 9 لعام 2004، وبيان مدى مناسبته للتطبيق في بيئة المحاسبة وتدقيق الحسابات الفلسطينية، في محاولة لتطوير عملية تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين. ناقشت الدراسة صلاحية القانون المذكور للتطبيق في فلسطين باعتماد الباحث على الأسلوب الوصفي في التحليل وذلك من خلال تحليل مواد القانون التي يعتقد الباحث بوجود خلل فيها، إضافة إلى تحديد أوجه الخلل والانتقاد العامة على القانون وعلى أي مادة بشكل محدد من مواد القانون .

خلصت الدراسة إلى عدم صلاحية القانون لتنظيم المهنة في فلسطين، لوجود الكثير من نقاط الضعف والثغرات والنواقص فيه، وأنه نسخة معدلة من القانون الأردني لعام 1961 ، وهناك تعارض واضح في بعض مواد ونصوص القانون الأمر الذي يساهم في تخفيض قدرته على تنظيم المهنة في فلسطين

2- دراسة العمرو والعنقري، 2007. بعنوان "فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة

الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة دراسة

ميدانية"(جامعة الملك عبد العزيز)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية والتي تشمل المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة المهنية، وبرامج التعليم المهني المستمر... من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المرتكزات في التعامل مع

المشكلات والتحديات التي تواجهها المهنة في السعودية والحد من آثارها السلبية, واعتمد الباحث في ذلك على النظرية الإيجابية التي تعتمد على التفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع.

حيث قدم البحث تقييما لمرتكزات تنظيم المهنة وصاغ فرضياته كأساس للدراسة الميدانية, وتم اختبار الفرضيات باستخدام الاستبيان , وارتكز الباحث على توظيف عدد من العوامل في اختبار الفرضيات معتمدا على مرتكزات تنظيم المهنة, وأشارت النتائج إلى اتفاق الأطراف محل الدراسة على معرفتهم الجيدة بمرتكزات المهنة بما فيها معاييرها وقواعد السلوك وآدابها واختبارات الزمالة وبرامج التعليم المستمر وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة والمجتمع , وأوصت الدراسة بضرورة زيادة نسبة الأكاديميين في رسم السياسات والأنظمة والقوانين التي تمس مهنة المحاسبة والمراجعة, من خلال زيادة الأكاديميين في مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ولجانها التخصصية, لكونهم غير ممارسين وبالتالي أكثر موضوعية وأبعد من التحيز, كما أكد من أجل العمل على تأمين أتعاب المراجع بحيث تتناسب مع الجهد المهني من خلال وضع قواعد عامة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

3- دراسة الأخضر, مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر, 2009

تناولت هذه الدراسة تحليلا لأهم جوانب الإطار الفكري للمراجعة ومعاييرها وتم التطرق إلى أهم خطوات وإجراءات مهنة المراجعة من خلال المعمول به في الواقع المهني الجزائري من قوانين وتشريعات, وحاول الباحث من خلال الدراسة الميدانية الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر من خلال استبيان, وتبين للباحث وجود عدم رضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري لعدة أسباب منها: افتقاد المهنة لهياكل وآليات مهنية محددة, عدم

وجود معايير موحدة للعمل الميداني, قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر, وعدم
تواءم التدريب المهني الحالي مع مهنة المراجعة.

ورأت الدراسة أن القوانين والتشريعات التي تنظم هذه المهنة لا تستجيب لمتطلبات الممارسة
المهنية , وإن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب, وخلصت الدراسة لوجوب
تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ريثما يتم وضع معايير تلاءم الواقع الجزائري ,
ووجوب دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات
ومؤتمرات تهتم بتطوير مراجع الحسابات وتوعيته.

4-دراسة البحيصي, نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي

للمهنة, 2010

هدف هذا البحث إلى تقييم الواقع الحالي لمهنة المحاسبة في فلسطين من وجهة نظر
الممارسين للمهنة, ومعرفة المشاكل والمعوقات التي تواجه المهنة, ومحاولة وضع تصور
متكامل لتطويرها و من أجل تحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان خصيصاً لهذا الغرض و
توزيعها على عينة من الممارسين للمهنة, و من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها
عبر الاستبيان فقد تم التوصل إلى أن مهنة المحاسبة تعاني من وضع ضعيف في فلسطين ,
وأن أهم خصائص هذا الوضع هي: غياب قانون ينظم المهنة وجسم يشرف على عملية
التنظيم, و نظرة المجتمع المتدنية للمهنة قياساً بمهن أخرى, و عدم وجود برامج تعليم مستمر
للمحاسبين, وعدم وضوح مفهوم المحاسبة ودور المحاسب لدى أصحاب الشركات, و ضعف
استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات, و ضعف دور الجمعيات المهنية في
تطوير المهنة, إضافة إلى ذلك فإن الظروف السياسية القائمة في الأراضي الفلسطينية تلعب
دوراً مهماً في هذا التدهور, كما تبين من خلال الدراسة أن مصلحة الضرائب و الدائنون هم

المستخدمون الرئيسيون للمعلومات المالية التي تعدها الشركات الفلسطينية، في حين أن إدارة هذه الشركات جاءت في المركز الأخير من قائمة مستخدمي المعلومات المحاسبية، وربما كان خلف هذا السبب خاصية عدم فهم أصحاب الشركات لدور المحاسب في المؤسسات الفلسطينية.

5- دراسة Knechel بعنوان: "audit quality and regulation" ¹:

منذ عام 2002 كان هناك نمو كبير وسريع في التنظيم المتعلق بمهنة مراجعة الحسابات من حيث الانتقال من مهنة منظمة ذاتياً إلى مهنة تخضع للإشراف الدقيق من قبل الهيئات التنظيمية الحكومية، وعلى الرغم من التقدم الملحوظ في جودة عمليات المراجعة، لا تزال هناك مخاوف من أن جودة التدقيق أقل مما يرغب بعض أصحاب المصالح، وفي النهاية فإن مسألة ما إذا كانت نوعية التدقيق جيدة أم لا تعتمد على وجهة نظر ذوي العلاقة، بالتالي تهدف هذه الدراسة لمعرفة الآثار السلبية الغير المقصودة للتنظيم الحكومي، وتحليل تفاعل سمات جودة التدقيق مع بعضهما البعض، لخلق وجهات النظر المختلفة للمنظمين والممارسين.

خلصت الدراسة إلى أن تطور التدقيق من تنظيم ذاتي إلى مهنة منظمة من قبل الحكومة أدى إلى خلق تحديات كبيرة أمام مراجعي الحسابات والعملاء والهيئات التنظيمية، وكان لهذا التحول بالتأكيد أثر إيجابي وهام على جودة التدقيق بصفة عامة، غير أن التنظيم سيؤدي دائماً إلى آثار سلبية غير مقصودة خصوصاً على المدى الطويل، وقد يؤدي عدم مطابقة الواقع الاقتصادي مع النهج التنظيمي المعتمد مما يؤدي لنتائج تتعارض مع هدف تحسين جودة

¹ International Journal of Auditing V 20, I3, p215- 'w. robert knechel 'audit quality and regulation

223,2016

التدقيق، وعلاوة على ذلك فإن الطريقة التي تفرض بها القوانين واللوائح يمكن أن تكون لها عواقب بعيدة المدى على مهنة مراجعة الحسابات.

6- دراسة Cooper , PCAOB and CPAB comparative analysis of the

Regulation of the audit profession as theorized through principles of market, state & community, 2008.

بحثت الدراسة في هئتين من هيئات الإشراف على المراجعة هما: المجلس العام للمحاسبة الكندي والمجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة الأمريكي، كلاهما برز في بيئة ما بعد إنرون لمنع المشاكل المستقبلية المتعلقة بالأرباح والدخل، حيث أسس CPAB كجهد تعاوني بين المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين وعدة منظمات أخرى وحكومات مقاطعات كندا والحكومة الفيدرالية. وال PCAOB كمجلس أسس بموجب قانون SOX عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية بالتالي هو أقرب للدولة أكثر من CPAB .

اعتمدت الدراسة على بيانات جمعت من المواقع التنظيمية على الانترنت مثل لجنة الأوراق المالية لتستخدم هذه المعلومات للمقارنة بين المجلس العام للمحاسبة الكندي والمجلس العام للإشراف على شركات المحاسبة، من حيث الهيكل التنظيمي والعلاقة بالمهنة، كما قارن الباحث ظهور الهيئتين السابقتين في ظل التحولات الكبيرة خصوصا بعد انهيار انرون، وأوضحت الدراسة أن مهنة المحاسبة في كندا أظهرت عناصر التنظيم الذاتي تاريخيا إضافة لتدخل الدولة.

6- دراسة Pagano & Immordino , Optimal Regulation of Auditing , 2007

تناولت هذه الدراسة تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في نموذج تكون جودة تدقيق الحسابات فيه غير قابلة للملاحظة، وتؤكد على التنظيم المكلف لها، ومعيار المراجعة الأمثل لا يرقى إلى

مستوى جودة المراجعة الأفضل, فعندما لا يبذل المراجعون الجهد المطلوب منهم أدائه يحصل انخفاض في جودة المراجعة, بالتالي يزيد في مخاطرة الشركات وحجم التمويل الذي يسعون إليه, النموذج يمكن أن يشمل التواطؤ بين العملاء والمراجعين, هذا التواطؤ ينجم عن تقديم خدمات المراجعة إضافة للخدمات الاستشارية, بالتالي ترى الدراسة أن حظر تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع للزبون يلغي التواطؤ ولكن لا يكون الحل الأمثل في ظل وجود أهداف اقتصادية معينة, وأنه يجب أن تستند معايير جودة المراجعة على تحليل للتكاليف والمنافع .

7- دراسة *Puri & Pritchard* , The Regulation of Public Auditing in

Canada and the United States: Self-Regulation or Government

Regulation, 2006

تؤكد هذه الدراسة على أن مراجعة الحسابات تلعب دورا هاما كحامي لأسواق المال العامة, من خلال الشهادة على دقة البيانات المالية للشركة, ومراجع الحسابات يضيف مصداقية على الشركة ووضعها المالي, كل من السوق والآليات القانونية تلعب دورا في ضمان أن المدققين يؤدون المراجعة بجودة عالية, السمعة وشهرة المراجع أمر بالغ الأهمية في سوق تدقيق الحسابات, بالإضافة لذلك هناك مسؤولية قانونية محتملة على المراجع من مصدري الأوراق المالية والمستثمرين (مسؤولية تقصيرية).

إن القوانين تخلق حوافز مدققي الحسابات لإجراء تدقيق حسابات عالي الجودة, وإن الضبط المحتمل من قبل هيئات التنظيم المهنية تلعب دورا مماثلا , لقد أنشئت في كندا والولايات المتحدة الأمريكية هيئات الرقابة والإشراف على تدقيق الحسابات كمحاولة لتحسين جودة ونوعية عمليات تدقيق الحسابات . مجلس المساءلة العام الكندي و مجلس الرقابة على المحاسبة في أمريكا هناك فرق بينهما, ففي كندا هناك استمرار في الاعتماد على التنظيم الذاتي للمحاسبة

والمراجعة بينما في الولايات المتحدة تعتمد بشكل حصري تقريبا على التنظيم الحكومي, في هذه الدراسة تقارن هذين النهجين في تنظيم تدقيق الحسابات في كندا والولايات المتحدة الأمريكية , وتقدم الدراسة مقترحات ملموسة لتحسين التنظيم والنظر في بنية وإدارة المجلسين المذكورين سابقا وتحليل فعاليتهما وتقدم توصيات بشأن كيفية التحسين.

8-دراسة Odendaal & Jager , Regulation of the auditing profession in South Africa, 2005

تبحث في الطريقة التي يتم تنظيم مهنة مراجعة الحسابات من خلالها والتي تعتبر عامل من العوامل التي تضيف قيمة ، أو تضعف قيمة مهمة لمراجعة الحسابات. هذا البحث يحدد العوامل التي تعتبر هامة إلى النظام التنظيمي وتقيم هيكل التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق في بنود تلك العوامل. من هذه العوامل (القدرة والخبرة والكفاءة , الاستقلالية , المحاسبة..).

ويظهر الباحث أن تلك العناصر التي تعتبر مهمة للنظام التنظيمي لم تعالج معالجة وافية من قبل قوانين تنظيم مهنة مراجعة الحسابات الحالية. ويمكن إرجاع السبب الأساسي لهذه العودة إلى تكوين المنظم, فالتنظيم عملية ديناميكية ويمكن أن يحدث التنظيم بطريقتين هما التنظيم الهيكلي (الأساسي) والتنظيم السلوكي.

تقييم الدراسات السابقة :

يلاحظ الباحث من خلال تقديم الدراسات السابقة أن جميع هذه الدراسات أظهرت ضرورة البديهة لوجود تنظيم وقانون ينظم مهنة مراجعة الحسابات. كما تبين تفاوت في أساليب تنظيم المهنة وتطورها لدى دول العالم, منها ما اعتمد التنظيم الذاتي لمهنة المراجعة, ومنها من أخذ التنظيم الحكومي نهجا لتنظيم المهنة, والبعض اعتمد نهج التنظيم الذاتي إلى جانب الحكومي كمدخل

لتطوير مهنة مراجعة الحسابات, كما تُظهر الدراسات أن تنظيم مهنة المراجعة هو عامل يضيف قيمة لها.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

يلاحظ مما سبق أن أيا من الدراسات السابقة لم تتطرق إلى مسألة تنظيم مهنة المراجعة في سورية, وهذه الدراسة تحلل القانون 33 لمعرفة ما حققه من تطوير في المهنة.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث من أنه يمكن أن يكشف قدرة تنظيم المهنة، طبقا للآليات التي جسدها القانون رقم 33، على رفع مستوى أداء المهنة، ومن تحديد نقاط القوة والضعف في القانون، الأمر الذي من شأنه أن يسهم في استدراك نقاط ضعفه وتعزيز نقاط القوة فيه، في ظروف اقتصادية واجتماعية تعيشها البلاد، في إطار حملة كبيرة للتطوير والتحديث. إلى ذلك يمكن الإشارة أيضا إلى أن هذه الدراسة هي الأولى، على حد علم الباحث، التي تتناول قانون تنظيم المهنة في سورية، في محاوله لدراسه دراسة علمية انتقادية.

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى:

● معرفة ما حققه قدرة القانون 33 من رفع مستوى أداء المهنة في سورية في ظل التطورات

التي تشهدها البلاد، عبر الآليات التي جسدها لتنظيم المهنة.

● تحديد نقاط القوة والضعف في القانون لتقوية وتعزيز الأولى فيه، وتجنب الثانية في عملية

تطوير مفترضة له.

فرضيات البحث:

استناداً إلى الدراسات السابقة وإلى قراءات أولية للقانون 33 وإلى جملة المعارف المتوفرة عن كيفية تنظيم المهنة في سورية وفي بعض الدول المتطورة أمكن صياغة الفرضية التالية:

- يعتبر قانون تنظيم المهنة في سورية رقم 33 لعام 2009 غير قادر على رفع مستوى أداء المهنة في المرحلة الراهنة من مراحل تطور الاقتصاد السوري لزيادة فعاليتها وللتحقق من الفرضية يوجد عدة محاور يمكن من خلالها تلمس فعالية تنظيم المهنة وهي:

- 1- الجهة المشرفة وتكوينها وتمويلها.
- 2- شروط مزاولة المهنة وإجراءاتها.
- 3- مراعاة القانون للاستقلالية.
- 4- معيار بذل العناية المهنية والمسؤوليات والعقوبات.

منهجية الدراسة:

باعتبار أن الدراسة تحليلية، فقد تم رسم خطوات إنجاز العمل حسب المراحل التالية:

1- الاطلاع على دراسات سابقة ومراجع علمية ذات علاقة بموضوع الدراسة لغرض تكوين معارف أساسية تمكّن من تكوين معرفي جيد يمكّن من إنجاز العمل بنجاح.

2- الوقوف على تفاصيل القانون 33 لعام 2009 بكافة جوانبه، وتحليل القانون بعد تقسيمه إلى أربع محاور.

3- الوقوف على قانوني المهنة في الأردن والولايات المتحدة الأمريكية وتحليلها.

4- إجراء ربط ومقارنة بين التحليلين الواردين في الخطوة الثانية والثالثة، للوصول إلى نقاط القوة والضعف في قانون تنظيم المهنة في سورية.

5- جمع المعلومات من واقع بيئة المراجعة في سورية من خلال استبيان وزع على

ممارسي المهنة والمهتمين بها، وإجراء تحليل لهذا الاستبيان من خلال استخدام

المؤشرات الإحصائية المناسبة، بهدف تدعيم التحليل المقارن الوارد في الخطوة الرابعة.

6- ملاحظة وربط المعلومات وتعميم النتائج، ووضع التوصيات.

الفصل الأول: إطار نظري

المبحث الأول: المراجعة وتطورها:

1-تنظيم مهنة المراجعة (المفهوم - الأهداف - الأنواع):

يشمل تنظيم مهنة مراجعة الحسابات ما يلي:

1- قانون المهنة المطبق في الدولة.

2- شروط وقواعد مزاولة المهنة.

3- المعايير المتبعة.

4- التطبيقات المتبعة (مثل مراجعة النظر).

5- التطوير المستمر لمراجعي الحسابات.

ويهدف تنظيم المهنة إلى:

1- اعتماد جهة مشرفة على المهنة.

2- تنظيم عملية مزاولة المهنة.

3- اعتماد المعايير المهنية التي تطبق في الدولة.

4- اعتماد التطبيقات المهنية المتبعة مثل برامج للتعليم المستمر والعمل على تحسين كفاءة

المراجعين باستمرار.

ومن السمات التي يجب توافرها لتنظيم المراجعة:²

الفعالية: وتتضمن الاستقلال، القيادة، الاستجابة، والكفاءة.

العدالة: تتضمن إمكانية الوصول، التناسب، والشفافية.

²THE REPORT OF THE REVIEW GROUP ON AUDITING, chapter7 , regulating the Audit Profession, 2007 ,p4.

ويتخذ تنظيم المهنة ثلاثة أشكال أو أنواع هي:

أ- تنظيم خاص (ذاتي، مهني): حيث تنظم المهنة ذاتياً من خلال الجمعيات المهنية ولا يكون للدولة أي دور في ذلك، ومن خصائص هذا النوع أنه تنظيم قوي للمهنة يعتمد معايير وتطبيقات متعارف عليها ويشجع على البحث العلمي في مجال المهنة، وقادر على رفع كفاءة مزاولي المهنة، ومن الدول التي تتبع هذا الأسلوب: الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا.

ب- تنظيم عام (حكومي): ويعني أن الحكومة أو الدولة هي الناظم العام لعمل المهنة من خلال الآليات التي تسنها في هذا المجال، ومن خصائص هذا التنظيم أنه تنظيم قوي للمهنة يعتمد المعايير القانونية ويشجع على البحث العلمي في مجال مراجعة الحسابات ويرفع من الكفاءة المهنية لمزاولي المهنة ويسهم في وضع خطط التدريس في الجامعات. ومن الدول التي تتبع هذا النظام في التنظيم: ألمانيا، فرنسا، السويد، وأغلب دول أفريقيا وآسيا.

ج- تنظيم مشترك (عام وخاص): وهذا النوع هو خليط من النموذجين السابقين ومن الدول التي تعتمد: أسبانيا وإيطاليا ومصر.

2- السمات الأساسية للمهنة في الدول النامية

إن الواقع الحالي الذي تعيشه مهنة المحاسبة في سورية ليس فريداً من نوعه، بل هو في حقيقة الأمر امتداد لواقع المهنة في الدول النامية عموماً، وقد حدد الباحثون أربع سمات رئيسة لمهنة المحاسبة في الدول النامية هي:³

³ محمد مطر، "مهنة المحاسبة في الأردن بين الواقع الحالي والتطلعات المستقبلية"، البوك في الأردن، العدد الخامس، حزيران 1995، ص ص 20-27.

1- سمة التبعية المطلقة لمهنة المراجعة في الدول المتقدمة: وقد ورثت هذه التبعية إما بحكم

التبعية السياسية للدول النامية للدول المتقدمة خلال الحقبة الاستعمارية، وإما بحكم تبعيتها

الاقتصادية في عصرنا الحاضر.

2- سمة التقلب: إذ لا تتوفر للمفاهيم أو للمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية سمة

الثبات أو الاتساق. وسمة التقلب هذه مرتبطة إلى حد كبير بحالة عدم الاستقرار التي تسود

تلك الدول مما يجعل وضع أو تصميم هذه النظم والمعايير يتم في الغالب بقرار سياسي.

3- خضوع المهنة لهيمنة الجهات الرسمية: إما بسبب غياب المنظمات المهنية القادرة على

وضع معايير وقواعد سلوكيات المهنة، ولعل من أهم نتائج هذه الهيمنة هو أن معظم

القواعد والمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية تصدر بقواعد وتشريعات رسمية

جامدة تفقدها القدرة على الاستجابة لأية تغيرات تستجد في الظروف البيئية لتلك الدول.

4- تدني النظرة الاجتماعية بشكل عام لمهنة المحاسبة والمراجعة: إذ أن كثير من الفئات

تتعامل معها بطريقة غير جيدة أكثر من كونها نظاماً للمعلومات المفيدة لاتخاذ وترشيد

القرارات المالية.

3-فاعلية تنظيم مهنة مراجعة الحسابات:

تحظى مهنة مراجعة الحسابات اليوم بأهمية بالغة باعتبارها أداة رقابية فعالة تساعد المسؤولين في

الشركات والمؤسسات على اتخاذ القرارات الصائبة والفعالة، مما يعزز مقومات الاقتصاد الوطني

ويزيد من جاذبية مناخ الاستثمار ويوفر مختلف الحوافز والتسهيلات للمستثمر الوطني والأجنبي

على حد سواء.

وبعد الإخفاقات المحاسبية والفضائح المالية التي واجهت بعض الشركات العالمية، كان من الضروري سن تشريعات تحتوي بنوداً تزيل المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه ممارسي المهنة من أجل الوصول للأهداف المرجوة من المحاسبة والمراجعة، فوجود قانون كفاء يعد حجر الزاوية في بناء معلومات مالية مفيدة وموثوقة في شكل بيانات مالية يقابلها إفصاح ملائم لفائدة المستخدمين الخارجيين والداخليين، وهذا ما ينعكس ايجابيا على مهنة المحاسبة والمراجعة.

إن كل قانون يخص تنظيم المهنة يجب أن يتضمن عدداً من الأهداف التي تسعى للنهوض بالمهنة ولاكتساب ثقة المستثمرين والمجتمع، ومن هذه الأهداف: الشفافية في تقديم البيانات المالية والتأكد من أنه لم يتم أي حذف منها، والتحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء، التحقق من استقلالية المراجعين والمراجعين الداخليين، اتخاذ الإجراءات اللازمة بحق الشركات المخالفة للقوانين والأنظمة.

يكون القانون أو التشريع فعالاً عندما تتوافر فيه عدة أمور منها:

- أن يسعى لحماية مصالح المستثمرين ويعزز الثقة بالمهنة، من خلال موثوقية التقارير المالية، بحيث يكون الالتزام بالقانون له دور فاعل في رفع كفاءة المهنة مما يؤدي إلى بث الطمأنينة في نفوس مستخدمي التقارير المالية عن عدالة الإفصاح وصدق تلك التقارير.
- أن يمنح جهة أو هيئة الاستقلالية اللازمة لتنظيم ولإشراف على المهنة، وأن يتمتع بدرجة من الصرامة في تحديد عضوية الهيئة أو الجهة المشرفة على المهنة.
- أن يمنح القانون المراجعين الاستقلالية اللازمة (الاستقلالية بكافة أشكالها) للقيام بعملهم، كما يحدد القانون مسؤوليات مراجعي الحسابات ومسؤولية الشركات بوضوح بشكل غير غامض وغير متناقض، كما يجب أن يشمل على قواعد للسلوك المهني التي تعد من الركائز الأساسية لنجاح أي مهنة أو قانون مرتبط بالمهنة، وتعد قواعد تحديد الأتعاب

واستمرارية عمله وسلطات العزل وتشكيل لجنة المراجعة من الأمثلة على جوانب استقلال المراجع.

- أن يحدد القانون شروطاً تتعلق بالمراجعين يجعلهم مؤهلين علمياً وعملياً لمراقبة تصرفات الإدارة وملاحظة تصرفاتها الغير أخلاقية، وأن يفرض عقوبات على المراجعين الذين لا يقوموا بعملهم بالشكل المناسب والذين لا يبذلوا العناية المهنية المطلوبة منهم، بالتالي تعزيز الالتزام، والعقاب في حال المخالفة.
- أن يكون القانون أو التشريع شاملاً، شفافاً، واضحاً، سهل الفهم، وأن يكون متكاملًا مع التشريعات الأخرى ذات العلاقة.
- أن يتمتع بمرونة ليتلاءم مع التطورات الاقتصادية والظروف المحيطة.
- أن يعزز الرقابة على مكاتب المراجعة ويمنع التواطؤ مع إدارات الشركات، وأن يسهم في تقليل المخاطر في حالات عدم اكتشاف الاختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي يخفض حجم وحالات المخالفات المالية والاختلاسات.
- أن يؤثر بشكل إيجابي على المهنة من خلال رفع مكانتها وسمعتها في المجتمع، عبر تعزيزه لثقة الجمهور بالمهنة.
- أن يساعد التشريع أو القانون بشكل كبير في تقديم مقترحات وحلول ملائمة حول الشكاوي والمخالفات المحاسبية والمالية، أي تقديم تقارير مالية تفصح عن العديد من احتياجات المساهمين والمستثمرين من البيانات المالية وغير المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.
- أن ينص على تنفيذ برامج التدريب والتعليم المستمر للرقابة الأداء المهني، وإعداد برنامج لمراقبة جودة المراجعة.

- أن يساعد على توثيق التواصل مع الهيئات والمنظمات الدولية المهتمة بالمهنة.
- أن ينص على تشكيل أجهزة رقابية فعالة أو لجان رقابية فعالة لمتابعة جودة الأداء والالتزام بمعايير التأهيل، بما يؤثر إيجاباً على المهنة.

4- لمحة عن تطور المهنة في سورية حتى المرحلة الراهنة وصدور القانون 33.

شهدت سورية قبل أزمتها الراهنة نمواً وازدهاراً اقتصادياً وتطوراً في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بدأ هذا التطور بعد الجلاء وخطى في العقود الأخيرة خطوات ملموسة لاسيما بعد صدور مراسيم تشريعية وتنظيمية تهدف إلى تطوير المؤسسات والمنشآت في القطاعين العام والخاص⁴.

ظهر في سورية أول تنظيم لمهنة تدقيق الحسابات عام 1958 بموجب القرار رقم 1119 المعدل بالقرار رقم 144 لعام 1961، والذي نظم ممارسة هذه المهنة، واشترط الحصول على إجازة محاسب قانوني من وزارة الاقتصاد والتسجيل في جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة المذكورة، كما تأسست في سورية جمعية المحاسبين القانونيين في عام 1958 والتي هدفت إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات ورفع مستواها العلمي والمهني والمحافظة على كرامتها، بالإضافة إلى تحسين أساليب العمل المحاسبي والمساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها⁵.

وقد عاشت مهنة التدقيق في حالة من السكون بسبب طبيعة الأعمال وتراجع دور مدقق الحسابات في تدقيق حسابات شركات الأموال واقتصاره على بعض أعمال التدقيق للجمعيات السكنية والخيرية وبعض الأمور البسيطة التي لها عاقلة بالضرائب، وذلك بسبب قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بتولي أعمال التدقيق في الشركات، وفي بداية التسعينات صدر قانون الاستثمار رقم 11 المعدل بموجب المرسوم التشريعي رقم 7 لعام 2000 والذي سمح بإنشاء مشاريع التنمية الاقتصادية

⁴ أعمال المراجعة وتفتيش الحسابات - الجزء الأول ولید شعبانی 1981 / 1982

⁵ مشروع النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية، (2112)، الجريدة الرسمية، المادة رقم 7.

والاجتماعية وأصدر تراخيص بتأسيس الشركات المشتركة والشركات المساهمة ومحدودة المسؤولية، ومع صدور القانون رقم 28 لعام 2001 والذي سمح بجواز تأسيس مصارف على شكل شركات مساهمة مغفلة سورية خاصة أو على شكل شركات مشتركة مساهمة مغفلة سورية، وصدر قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22 لعام 2005 الأمر الذي فتح الباب واسعاً لتطور مهنة تدقيق الحسابات بشكل كبير في سورية.

وصدر القانون رقم 33 للعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة السيد وزير المالية والذي يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق، كما يحدد القانون الشروط الواجب توافرها لمنح شهادة المحاسب القانوني والعقوبات بحق أي مخالف لأحكام القانون.

وفي عام 2014 أصدر الرئيس السوري بشار الأسد المرسوم التشريعي رقم 31 القاضي بإحداث نقابة للعاملين في المهن المالية والمحاسبية في سورية، وذلك بهدف ضبط وتحديث المهن المالية والمحاسبية، وتطوير آليات إعداد البيانات المالية وتطبيق المعايير الدولية والمحلية، والمساهمة في إعدادها وتطويرها لتسهيل تقويم الأنشطة السابقة وتسهيل صنع القرارات الاقتصادية والاجتماعية.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في تنظيم مهنة المراجعة:

مهنة مراجعة الحسابات مهنة منفتحة على البيئة المحيطة بها تؤثر فيها وتتأثر بها، بالتالي أية تغيرات تطرأ على محيط المراجعة ستؤثر بالضرورة على المراجعة، وتطوير مهنة المراجعة يتطلب إبراز دورها في المساهمة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع إطار عام لتطوير المراجعة بما يتلاءم ومتطلبات ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية، على أن يمر إطار التطوير للمهنة بثلاث مراحل إنشاء مراكز لتطوير المراجعة، تشخيص مشاكل المراجعة في ضوء العوامل المؤثرة بالمهنة ووصف الإجراءات اللازمة لحل المشاكل ومعالجتها، وفيما يلي أهم العوامل المؤثرة في المهنة:

1- العوامل الاقتصادية:

يمكن أن تقسم إلى عدة عوامل منها:

1-1 السوق المالية:

إن نضوج وتطور السوق المالية يؤلّد الحاجة لمهنة مراجعة حسابات على درجة عالية من التطور، تكون قادرة على توفير بيانات مالية كافية تؤكد عدالة وحقيقة المركز المالي للشركات. لقد نشأ سوق دمشق للأوراق المالية عام 2006، ومنذ السنوات التي مرت على افتتاح سوق دمشق للأوراق المالية اعتمد العديد من القواعد والتعليمات المنظمة لنشاط التداول وما يتطلبه الاستثمار في البورصة أهمها تعليمات وشروط الإدراج وتعليمات الإفصاح للشركات المساهمة المدرجة، ويسعى سوق دمشق للأوراق المالية إلى تشجيع تأسيس الشركات المساهمة وتحول الشركات المحدودة إلى شركات مساهمة لأنها أساس بناء اقتصاد السوق وإضافة إلى أنها تزيد من التكوين الرأسمالي للاقتصاد السوري.

1-2 الدخل:⁶

يعد الدخل أحد أهم المقاييس المعتمدة في قياس كفاءة استخدام الموارد نظراً لخصوصيته على صعيد الشركة أو الاقتصاد الوطني، إذ إن ازدياد وتأثر النمو الاقتصادي يتطلب وجود ممارسات ومعايير مراجعة متطورة، فكلما تطور اقتصاد البلد ونموه الاقتصادي انعكس ذلك على حاجته لممارسات ومعايير مراجعة متطورة، ينعكس دور المراجعة في ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد الاقتصادية في ظل ندرتها ومحدوديتها، مثلاً إن معايير المراجعة الدولية تقوم بدور مهم للإيفاء بمتطلبات واحتياجات الإدارة عن التقرير للموارد الموكلة لها وبيان كفاءتها في تحقيق الدخل الذي يتطلع إليه المستثمرون والمالكون، وهناك حاجة لوجود مهنة متطورة في المرحلة القادمة من مراحل تطور الاقتصاد السوري خصوصاً المتعلقة بإعادة الإعمار.

1-3 مصادر التمويل:⁷

في الدول التي تكون مصادر تمويلها معتمدة على الأسهم المملوكة من قبل الأفراد والشركات أو مؤسسات الاستثمار، فإن الحاجة ستنج لقواعد ومعايير وبيئة مراجعة معينة لتكييف التقارير المالية نحو العدالة والمسؤولية العامة والإفصاح عن المعلومات ويبرز هنا أهمية تكنولوجيا المعلومات في تسهيل هذه المهمة، أما في دول أخرى حيث تعتمد على أساس المديونية (الاقتراض) في تلبية رأس المال فإن الشركات تكون معتمدة بشكل كبير على البنوك والحكومة في توفير رأس المال سوف تتجه قواعد ومعايير المراجعة هنا نحو تلبية حاجة البنوك وحماية الدائنين للاستفادة من قروض البنوك الممنوحة وضمان رقابتها.

⁶دراسات في المراجعة، احمد الصباغ، القاهرة، 2007.

⁷دراسات في المراجعة، .أحمد الصباغ، القاهرة، 2007.

1-4 التضخم وأثره على مهنة المراجعة: ⁸

للتضخم أثر كبير على المراجعة، ففي الدول التي بها معدلات تضخم عالية يسعى أصحاب المنشآت بها إلى تحقيق أعلى عائد، وأحياناً يرتكبون مخالفات مالية وكسر كل القيم الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير، وهو ما ينطبق على الاقتصاد السوري الذي يعيش حالة تضخم ما يستدعي الحاجة لمهنة مراجعة حسابات تشهد على عدالة وصحة القوائم المالية للشركات المختلفة.

1-5 الكساد والرواج وأثره في المراجعة:

هناك علاقة ارتباط مابين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن، فالرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على المهنة.

1-6 حجم المنظمات:

كلما زاد حجم اقتصاديات الدول ظهرت التكتلات الاقتصادية وظهرت الشركات متعددة الجنسيات والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبياً مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية تزداد الحاجة للاهتمام بمهنة المراجعة والمراجعين.

1-7 الشكل الاقتصادي للمنشآت:

يختلف الشكل الاقتصادي للمنشآت فهناك الشكل الحكومي للشركات، أو شركات القطاع الخاص، أو شركات قطاع الأعمال، وهو ما يؤثر على نوعية المراجعة واختيار المراجع وبالتالي على المهنة بشكل عام.

1-8 نوع النشاط وقطاع الأعمال:

⁸ منهج المراجعة للتعليم المفتوح، د/ محمد توفيق و د / أبوطبل وآخرون ، القاهرة 2003

عندما يكون لدينا شركات مسجلة بالسوق المالية وكل منها يعمل في قطاع معين (خدمات - مصارف - اتصالات...) يكون هناك حاجة لمهنة مراجعة أكثر تطوراً لتلاءم الوضع السائد.

9-1 حجم العمليات: ⁹

في حالة الشركات متعددة الجنسيات تكون الشركات لها الكثير من الفروع، ونتيجة لانتساع الفجوة في التوقعات وكذلك كثرة مستخدمي القوائم المالية، فإن هذا يستدعي تطور أكبر للمهنة وتنظيم أكثر فعالية لمواكبة التطورات.

10-1 أتعاب المراجع:

أتعاب المراجع لها أثر كبير على مهنة المراجعة وقد تكون هناك علاقة طردية ما بين تطور مهنة المراجعة وأتعاب المراجع.

2- العوامل السياسية والقانونية:

لم تكن العوامل السياسية والقانونية بمعزل عن البيئة المحيطة بمراجعة الحسابات لذا يمكن تحليل وعرض عدة عوامل:

2-1 استقرار سياسة البلد وعلاقاته: ¹⁰

إن العلاقة بين المراجعة والسياسة تلتقي من كون أن للمراجعة وظيفة اجتماعية لا بد أن تكون ذات طبيعة سياسية أو لها أبعاد وانعكاسات سياسية على المجتمع، إذ إن وجود عقبات وحواجز سياسية تؤدي إلى عدم تمكين المراجعة من مواكبة التطورات الجارية بالعالم والتي كان أهمها تكنولوجيا المعلومات بكل أشكالها والتي أثرت مخرجات الأعمال المحاسبية ومخرجات أعمال مراجعة

⁹دراسات في المراجعة، د / أحمد الصباغ، القاهرة، 2007

¹⁰أطار مقترح لدور البعد السياسي في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، احمد عبد المطلب، جامعة قناة السويس، 2013.

الحسابات، وفي ظل الأزمة التي تعيشها سورية تكمن الحاجة للوقوف على آخر التطورات على صعيد المهنة ومواكبة كل التطورات والتحديثات عليها.

2-2 التشريعات والنظام القانوني:

إن القواعد القانونية في أي بلد هي التي تحدد العلاقة بين الأفراد والمؤسسات وتفاعلاتها، وكذلك تضع الأنظمة والتشريعات التي تنظم المهن المختلفة منها مهنة المراجعة وممارستها ومتطلباتها، إن الجهات التشريعية ينبغي أن تدرس مصالح مختلف الجهات التي ستتأثر بتلك التشريعات وتعمل على إيجاد نوع من التوازن بينهما وبما يحقق الهدف منها.¹¹

وفي هذا المجال هناك اتجاهان: الأول: هو دول مدخل القانون المدني حيث تشتمل القوانين فيها على مجموعة من التشريعات وإجراءات المراجعة التي تنظم مهنة المراجعة وممارستها ومتطلباتها، باعتبار أن القوانين صادرة عن الدولة، وإن الدولة هي وكيلة عن المجتمع ولها الحق في تشريع القوانين التي تنظم حياة الأفراد والمؤسسات والمهن.

أما الاتجاه الثاني فهو مدخل القانون العام، حيث يترك الدور الكبير والواسع لإصدار الأنظمة والتعليمات لمهنة المراجعة من خلال هيئاتها أو مجالسها أو ما شابه.

أ- قانون تنظيم المهنة:

وجود قانون تنظيم مهنة كفاء وصارم وفعال يزيد في كفاءة المهنة ويعطيها جودة أكبر، لذلك صدر القانون 33 لعام 2009 في سورية.

ب- قانون الضرائب:

¹¹ بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، ليلي الفتلاوي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية ص290، 2013.

يؤثر قانون الضرائب على مهنة المراجعة حيث يرغب أصحاب الأعمال والملاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلباً على المراجعة، كما أن هناك فئة من المراجعين الذين قديجئوا لأعمال مخالفة لقواعد وسلوك المهنة وشرف المهنة بأن تقوم بمراجعة وتقديم الإقرارات الضريبية لمثل هؤلاء المستثمرين وأصحاب تلك الأعمال، وفي سورية تقوم الحكومية بدراسة واقع التشريعات الضريبية والعمل على تحديثها.

ت-قانون الاستثمار:

لقانون الاستثمار أثر كبير في زيادة تطور مهنة المراجعة حيث ينظم قانون الاستثمار العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص أو غير ذلك وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

2-3 مهنة المراجعة ومكانتها:

يرتبط تنظيم المراجعة في أي بلد بوضع وأهمية مهنة المراجعة والمكانة التي يتصف بها مراجعو الحسابات وتنظيمهم في ذلك البلد، وبالتالي قدرتهم في التأثير على الممارسات والقرارات المتعلقة بالمراجعة، وكلما كانت مكانة المراجعة عالية فإنها تتجه نحو المساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الأفضل وتسريع عجلة التطور الاقتصادي والاجتماعي بما يخدم منظمات الأعمال واقتصاد البلد، ولا بد أن يعكس تطور مهنة المراجعة التطور الحاصل بكل مجالات المجتمع.

2-4 الروابط والعلاقات الدولية:

تلعب الروابط والعلاقات بين الدول الدور الكبير والمهم في خلق الأجواء الاستثمارية الملائمة والتي تعود بالفائدة على النشاط الاستثماري والاقتصادي عموماً، وهو ما قد يؤثر على تطور مهنة مراجعة الحسابات في الدول التي تنشأ بينها علاقات واتفاقيات فكل منها تؤثر بالأخرى.¹²

3- العوامل الاجتماعية:

تشكل الثقافة والتعليم والدين أهم مكونات العوامل الاجتماعية:

3-1 الثقافة:

الثقافة والقيم الاجتماعية التي يحملها الأفراد ومنهم المراجعون -في أي بلد- قد تؤثر في المراجعة وفق عدد من العناصر الثقافية كموقف ذلك المجتمع من المهنة، وإدراكه لأهمية المهنة.. الخ.

3-2 الدين:

الدين كعنصر مؤثر في البيئة الاجتماعية والاقتصادية للفرد والمؤسسة وبالتالي المجتمع، فهو يؤثر في المراجعة والمحاسبة لما يتضمنه من أسس وإرشادات ذات قيم تلزم الأفراد تطبيقها عند التعامل بالأمور التجارية والمالية، واحترامها وعدم الخروج عن أحكامها.

3-3 التعليم:

تتأثر المراجعة بالتعليم المتاح في المجتمع سواء أكان أكاديمياً أو مهنيّاً باعتباره أحد عناصر البيئة الاجتماعية التي تعمل ضمنها المراجعة، والتعليم لا يشمل نقل العلوم والمعارف وإكسابها للآخرين فقط وإنما العمل على تطوير مهارات وعلوم غير موجودة أصلاً وبناء مستقبل ثقافي واعد. إن العلاقة بين متانة النظام التعليمي بشكل عام وتعليم مراجعة الحسابات بشكل خاص وتطور

¹² بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، ليلي الفتلاوي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية ص291، 2013.

المراجعة في بلد ما هي علاقة وثيقة باتجاهها العام وبرغم وجود شواذ لهذه العلاقة في بعض البلدان.¹³

3-4 سلوك الأفراد وأخلاقيات المنشآت:

تعتبر الأخلاقيات أهم انعكاس للمهني على عمله وللمهنة أخلاقيات تتناسب طرذا مع تطورها، والأخلاقيات تختلف من شخص لشخص وأيضا من دولة لدولة.

3-5 نظره المجتمع للمهنة:

تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة فمثلا في بعض الدول تعد المراجعة والتدقيق من أرقى الوظائف، وهناك من الدول التي تعتبر المراجع الشخص الذي يتلصص ليسرق معلومات تؤكد إدانة كل العاملين بالشركة مما يؤثر بالسلب على تعاون العاملين مع المراجع في جمع المعلومات أو تكون دليل قاطع و جمع أدلة الإثبات أو حتى معلومات عن نظام الشركة.¹⁴

3-6 المناخ الثقافي ودوره:

ثقافة المراجع تنعكس على تطور المهنة، وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة لها أثر على مدى الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً.

3-7 المناخ الإعلامي:

¹³ بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، ليلى الفتلاوي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية ص292، 2013.

¹⁴ العوامل العالمية المؤثرة على مهنة المراجعة في ظل العولمة والسوق العربية المشتركة، عمرو امين، جامعة الأزهر، 2011.

لا أحد يستطيع أن ينكر أهمية الإعلام ودوره التثقيفي وزيادة وعي المجتمع بأهمية المراجعة في اتخاذ القرار وتدعيمه وكذلك أثره في الاقتصاد وتشجيع المستثمرين وتبيان رؤية واضحة تساعد مستخدمي التقارير ومتخذي القرار.

المبحث الثالث: المرتكزات الأساسية لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات

إذا أريد لمهنة المراجعة أن تؤدي دورها بفاعلية في تلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية داخلياً وخارجياً فإنه لابد أن تتوفر لها المقومات والمرتكزات الملائمة الأساسية، فمرتكزات تنظيم المهنة تحكم وتقنن الممارسات وتجعل تلك الممارسات قابلة للمقارنة، وترقى بمستواها بهدف توفير أفضل خدمة وحماية ممكنة للمستفيدين والمجتمع، ويعتمد الحكم على مدى فاعلية المرتكزات من خلال تحديد ملاءمتها وانسجامها ومواكبتها للظروف والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة بمهنة مراجعة الحسابات، وقد ظهرت مرتكزات المراجعة بسبب الحاجة الملحة والضرورية لتطوير المهنة، ومن هذه المرتكزات:

1- تقديم خدمات ضرورية وذات قيمة

لاشك أن اعتراف المجتمع بقيمة وضرورة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة يعتبر أمراً هاماً ودعامة أساسية من دعائم المهنة ويساعد في تطويرها، وذلك من حيث تطوير الممارسة المهنية والمنتج النهائي لها المتمثل في البيانات المالية، وتلعب الحكومات والتنظيمات المهنية دوراً رئيساً في مجال ترسيخ قيمة وضرورة الخدمات التي تقدمها المهنة تأكيداً لدورها في عمليات التخطيط والتطوير الاقتصادي، وسن القوانين المنظمة للمهنة وممارستها لها¹⁵، وجاء القانون 33 عام 2009 في سورية بهدف الارتقاء بمستوى أداء المهنة والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للنقطة في أنشطة المحاسبة والتدقيق.

¹⁵فعالية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، العمرو. ريم والعنقري. حسام، م21ع1، 2007.

2- المعايير المهنية

وهي تتمثل في مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به. وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات¹⁶، حيث تبني القانون 33 في سورية معايير المحاسبة والتدقيق الدوليين.

3- قواعد سلوك وآداب المهنة

هي عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم، وتبنى القانون 33 القواعد الدولية لسلوك وآداب المهنة.

4- اختبارات الزمالة المهنية

تعتبر مسألة الحصول على الزمالة المهنية شرط أساسي لمزاولة المهنة والحصول على ترخيص بصفتها أحد الأدوات التي تبرز أهمية المهنيين¹⁷، ولم يذكر القانون 33 ما يخص ذلك.

5- برامج التعليم المهني المستمر

تشمل مجموعة البرامج المخططة التي تعني بالتأهيل المهني للمحاسب والمراجع وتدريبه وبرامج التعليم المستمر للارتقاء بالمستوى العام للأداء المهني والخدمات المقدمة، ويجب أن تتمتع هذه

¹⁶الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998، ص 1 - 4)

¹⁷Buckoff, Thomas A. , "The Effect of Accounting Internships on Student-Interns' Perceptions of the Importance of Certain Job Attributes": An Empirical Study, 1995, PP. 1-154

البرامج بدرجة من الكفاءة والكفاية لترتقي بمستوى المهنيين¹⁸، ولم يتبن القانون 33 نظاماً محدداً للتعليم المستمر.

6- برامج مراقبة جودة الأداء المهني

إن الاهتمام بوضع وتطبيق برامج مراقبة النوعية وجودة الأداء أصبحت تشكل تحدياً أساسياً لتطور المهنة وممارسيها وتحسين مستوى الأداء المهني واستمراريته بما يكفل زيادة الفعالية والثقة في الخدمات المهنية المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين، وتهدف هذه البرامج إلى تحقيق درجة معقولة من الاقتناع بالالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم الخدمات المهنية للعملاء وتحسين الأداء المهني وجودته.

7- قنوات الاتصال

فيما يتعلق (بقنوات الاتصال) فإن دور المكاتب المهنية يكمن في السيطرة على قنوات الاتصال، ودعم الباحثين وإصدار مجلات علمية، محاولة منها في إثبات وجودها ودورها في خدمة المجتمع، والتعاون بينها وبين الهيئات المحاسبية لرفع مكانة المهنة والرقى بمستواها، في سورية تقوم جمعية المحاسبين القانونيين بإجراء دورات تدريبية للمحاسبين القانونيين والندوات التي تطلع المزاويلين على كل جديد في ما يخص المهنة.

8- وجود تنظيمات مهنية

لكي تتوفر لأي مهنة فرصة التطور والاستمرار فلا بد لها من كيان يعمل على تنظيمها واستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر لأعضائها بما يضمن الحفاظ على كيان المهنة وتنمية القدرات المهنية لأعضائها للقيام بأداء مهامهم بالكفاءة

¹⁸Most, K.S.,(1993), "The Future of the Accounting Profession: A Global Perspective", (London: Quorum Books, 1993), pp.68-191

المطلوبة، في سورية يوجد تنظيمين مهنيين أساسيين هما: جمعية المحاسبين القانونيين ومجلس المحاسبة والتدقيق.

المبحث الرابع: سبل تطوير مهنة المراجعة

يمكن عرض مداخل التطوير أو سبلها من خلال محورين أساسيين الأول حكومي يتضمن التشريعات والقوانين والمحور الثاني ذاتي يتضمن كل ما يتعلق بالمهنة.

1- المحور الأول : حكومي:

التنظيم الذاتي غير الكفاء وغير الفعال بالإضافة للفضائح المحاسبية تخلق مطلباً عاماً لوجود تشريع وتنظيم حكومي فعال للحد من الفضائح المحاسبية، التنظيم الحكومي يكون من خلال التشريعات والقوانين، وتكون الدولة منظم جيد وممول جيد ولها مصلحة في تنظيم المهنة، حيث يتمتع التنظيم الحكومي بالقوة، لكن الخطر في التنظيم الحكومي يكمن في تأثير مجموعات منظمة لها اهتمامات خاصة تؤثر على صناع السياسة، لذا لا يجب أن يكون التنظيم الحكومي مشوباً بصناع سياسة لهم مصالح خاصة¹⁹، ويجب أن يتم تنظيم عمل الشركات من أجل مصالح المجتمع ككل، يكون تنظيم المهنة لضمان جملة أمور مثل إن تلك الشركات تدار بحكمة للحد من خطر فقدان أموال المجتمع وبالتالي حماية مصالحه، وتوفير الثقة في التجارة والثقة لمجموعة من الأطراف مثل الموردين والعملاء والبنوك، والانخراط في المعاملات الاقتصادية مع الشركات، كما يجب أن يكون الهدف من تنظيم المراجعة مراقبة وحماية جودة وظيفة المراجعة وبالتالي الحفاظ على ثقة الجمهور في قيمة وظيفة المراجعة. ويمكن تطوير المهنة في هذا المحور عبر العاملين التاليين:

¹⁹The Regulation of Public Auditing in Canada and the United States: Self-Regulation or Government Regulation?. Adam C. Pritchard & Poonam Puri. 2006. page 11

أ (الدولة:

يتعاضد دور الدولة من خلال مسؤولياتها عن تنظيم كل مناحي الحياة في البلاد ومن أدوارها لتطوير هذه المهنة من خلال:

- 1- الرعاية الكاملة للمجالس المهنية والجمعيات والنقابات دون إخلال باستقلاليتهما.
 - 2- مساعدتها بالتمويل وهي من أكثر الجوانب المعقدة لها والمشكلة لحركتها وتوفير قاعات ومواقع لتدبير شؤونها.
 - 3- مراجعة القوانين وإزالة أية تناقضات وتحديثها وفق متطلبات التطوير المهنية.
 - 4- تسهيل إجراءات الحصول على المعلومات من الجهات المختلفة بالدولة لغرض البحث العلمي والتي تقف سدا منيعا أمامهم دون إخلال لسرية بعضها²⁰.
- في سورية ترعى الدولة جمعية المحاسبين القانونيين ومجلس المحاسبة والتدقيق المشكل بالقانون 33 والذي يترأسه وزير المالية.

ب (مؤسسات التعليم:

إعداد المحاسبين المؤهلين بالمهارات الفنية الأساسية هي بلا شك تقع على عاتق مؤسسات التعليم العالي وعلى وجه التحديد يوضع برامج التعليم المحاسبي التي تعد الخريج المؤهل، ولا يتكامل دور الجامعة إلا بتعاون لصيق مع المنظمات والتنظيمات المهنية حيث لها القدرة على إبراز متطلبات الممارسة المهنية وما ينكشف لها من عيوب البرامج التعليمية السارية.

2- المحور الثاني : ذاتي: ²¹

وجد التنظيم الذاتي للخروج من تقليد التنظيم الحكومي، وللتنظيم الذاتي العديد من المزايا منها:

²⁰ مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية الواقع وسبل التطوير، سويدان. فيصل، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين، 2008.

²¹The Regulation of Public Auditing in Canada and the United States: Self-Regulation or Government Regulation? by Adam C. Pritchard & Poonam Puri, 2006

- الخبرات الكبيرة التي يعطيها: فالمحاسبة والمراجعة مجال تقني، قواعدها ومعاييرها تكون صعبة لإدراكها من قبل الشخص الغير مؤهل، ويكون المراجع أكثر قدرة على إدراك دقة العلاقة بين المراجع والعميل، والأشياء التي من المحتمل أن تسبب انحرافاً بهذه العلاقة.
- من المحتمل أن يكون المراجع الزميل قادراً على تقييم ما إذا كان العميل قد احتال على المراجع بالرغم من أن المراجع قد بذل الجهد الأفضل، أو ما إذا كان استقلال المراجع قد تعرض للخطر بسبب سقوط واحد أو أكثر من العاملين في رشوة العميل.
- الخبرة المتعلقة بالتنظيم الذاتي تكون أن أكثر تجاوباً مع التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة: إحدى أكثر التحديات التي تواجه المُنظم في هذا المجال هي التماشي مع التغييرات في مجال الأعمال المتنوعة، بالإضافة إلى تطور في صناعات جديدة، أي أن الممارس المهني يحتاج لأن يكون على رأس هذه التطورات وأن يلم بها أول بأول.
- هناك تطبيقات متعارف عليها (مراجعة النظر)، لرفع الكفاءة المهنية لمزاولي المهنة.
- تُفرض تكاليف تمويل التنظيم على أعضاء الصناعة المنظمة، وهذا ما يجعل الخدمات التي يقدمها المراجعون ذات قيمة أعلى، مما يزيد الطلب على تلك الخدمات، وهذا يسمح للمراجعين بتقاضى أجور أعلى.

ويمكن تطوير المهنة في هذا المحور عبر العوامل التالية:

- أ) مجالس تنظيم المهنة: ارتأت معظم التشريعات المهنية إنشاء مجلس لتنظيم المهنة منفصل عن الكيان المهني سواء كان نقابة أو جمعية أو هيئة، وهذا المجلس في معظم التشريعات المهنية إقليمي ودولياً مناط به مهام رئيسية منها: ²²

²² مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية الواقع وسبل التطوير، سويدان. فيصل، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين، 2008.

1- الارتقاء بالمهنة فكرياً ومهنيًا وتفعيل دورها في دعم قيم المجتمع والحفاظ على الحقوق

العامة والخاصة، والعمل على ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة والمراجعة وتوحيد مسمياتها

وأهدافها في ضوء الواقع المحلي والتطورات الدولية (المعايير الدولية).

2- تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها.

3- وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

4- التنسيق مع المؤسسات العلمية ومراكز البحوث بشأن المناهج ومستوى التأهيل والتدريب

في كليات ومعاهد المحاسبة لتقي بالمستوى المطلوب ولضمان مستوى علمي رفيع

للمحاسبين والمراجعين.

5- التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية والمحلية والإقليمية ذات العلاقة بالمهنة.

الفقرات المذكورة تمثل إطاراً واقعياً لدور مجلس تنظيم المهنة في التطوير، ولاشك أن مجلس تنظيم

المهنة بذاته يحتاج إلى لجان قوامها المتخصصين من أساتذة المحاسبة والإدارة والاقتصاد والقانون

للقيام بدراسة البحوث التي تقدم في مجال المحاسبة والمراجعة واستخراج نتائجها وعمل التوصيات

المبررة لمجلس تنظيم المهنة للأخذ بها مع توصيات تعديل القوانين المنظمة لها.

ب) الكيانات المهنية:

مثلاً الجمعيات: الجمعيات تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وكذلك إصدار النشرات الدورية

وإقامة ندوات تعليمية تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال جلب كل جديد في المهنة

وكذلك تقوم على تقديم العون للمهنيين وحمايتهم تجاه أي أطراف خارجية. وفي سورية تقوم جمعية

المحاسبين القانونيين بإجراء دورات وندوات للراغبين بالتقدم لامتحان نيل شهادة محاسب قانوني

ولمزاولي المهنة لتزويدهم بتطورات معايير المحاسبة والمراجعة الدوليين.

النقابات المهنية: وهي تلك النقابات التي تقوم على تنظيم ووضع القواعد والسياسات والإجراءات ومنح تراخيص المهنة.

ولا يقل دور الكيانات المهنية عن دور مجالس تنظيم المهنة فمهمتها تكمن في:²³

1- خلق علاقة جيدة وترابط قوي بين أبناء المهنة الواحدة والإسراع بحل المشكلات التي تبرز

بين أعضاء المهنة لخلق جو جيد يسمح بالعمل والأداء في بيئة نقية.

2- توحيد أبناء المهنة تحت ظل راية واحدة فالفرقة والتنازع هي من اكبر أسباب ضعف المهنة

وتحجيم تطورها.

3- إقامة الدورات التدريبية المنظمة للأعضاء والكوادر العاملة معها، وإصدار دورية علمية

تنتشر الأبحاث العلمية ونشر ما تشهده المحاسبة من تطور عالمي في كافة جوانبها.

4- إيجاد الوسائل التي يمكن أن تحد من عوامل المنافسة بين الأعضاء في وقت العمل.

(ج) المحاسب والمراجع المهني:

وهو محور العملية كلها حيث لا يمكن التحدث عن التطور والتطوير دون الحديث عن العنصر

البشري المتصل بالأمر، فمن الضروري أن يلم الممارس المهني ويفهم بعمق المعايير الصادرة

سواء كانت محلية أو عالمية، بالإضافة إلى اطلاعه بعلوم الاقتصاد والإدارة والقانون، وأن يتسم

بالأخلاق التي تؤثر في عمله وتضبطه ذاتياً، وأن يتحلى بالتواضع والحلم والشجاعة في الرأي.

(د) المجتمع المالي ورجال الأعمال:

وهو القطاع العريض الذي يمثل النشاط الاقتصادي وهذا المجتمع هو المتأثر بمسائل المحاسبة

والمرجعة فالخدمة موجهة له وبالتالي من الواجب تثقيف هذا المجتمع وترشيده بشتى الوسائل.

²³ مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية الواقع وسبل التطوير، سويدان. فيصل، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين، 2008.

خاتمة الفصل الأول:

في هذا الفصل تم التعريف بمفهوم تنظيم المهنة وأنواعه, والحديث عن تطور المهنة في سورية، كما تم دراسة العوامل المؤثرة في تنظيم مهنة مراجعة الحسابات, ودراسة مرتكزات تنظيم المهنة ومداخل تطويرها, وبناءً عليه سيتم في الفصل التالي الوقوف على تفاصيل القانون 33 لعام 2009 في سورية وتحليل هذا القانون, هذا التحليل سيتم بعد تقسيم القانون إلى أربع محاور, محور الإشراف على المهنة, محور شروط مزاولة المهنة, ومحور يتعلق بحياد واستقلال مراجع الحسابات, ومحور أخير يتعلق بالسلوك المهني ومسؤوليات مراجع الحسابات.

الفصل الثاني

ضوابط ممارسة مهنة المراجعة

المبحث الأول:

الإشراف على المهنة

تشهد مهنة المراجعة مجموعة من التغيرات خلال مراحل تطورها إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان عدالة البيانات التي تخص نشاط المؤسسات, وهذا ما دفع المشرعين لتفويض وتعيين مدقق حسابات كممثل قانوني ومستقل عن المؤسسات, للعمل على تأكيد صحة وعدالة الحسابات وفق المعايير المهنية, لذا تم تكوين عديد الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة لرفع مستوى المهنة من خلال التوصيات والقرارات والتشريعات والأبحاث التي تصدرها.

1-أولاً: ضوابط الإشراف على المهنة في سورية حسب القانون 33:

1-1 مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية

أصدر السيد الرئيس بشار الأسد القانون رقم 33 للعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق, حيث يشكل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية,²⁴ ويكون معاون وزير المالية المختص بالضرائب والرسوم, عضواً ونائباً للرئيس, وعضوية كل مما يلي:

- مدير عام هيئة الضرائب والرسوم.
- مدير عام هيئة الإشراف على التأمين.
- وكيل الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- المدير التنفيذي لسوق دمشق للأوراق المالية.
- عضو مجلس مفوضية هيئة الأوراق والأسواق المالية المختص بالمحاسبة والتدقيق.

²⁴المادة (2) من القانون (33) لعام 2009

- نائب حاكم مصرف سورية المركزي.
 - رئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين.
 - مدير التجارة الداخلية في وزارة الاقتصاد والتجارة.
 - أحد أعضاء الهيئة التدريسية اختصاص محاسبة أو تدقيق في إحدى الجامعات السورية
 - ومن المزاويلن للمهنة لمدة لا تقل عن خمس سنوات يختاره الوزير .
 - شخص من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة في القطاع الخاص يختاره الوزير .
 - ثلاثة من الخبراء في معايير المحاسبة والمراجعة من المزاويلن اثنان يسميهم التنظيم المهني وواحد يختاره الوزير من الحائزين على شهادة محاسب قانوني.
- مع ملاحظة أنه تكون مدة العضوية -لآخر ثلاث مكونات في المجلس المذكورة أعلاه- سنتين قابلة للتجديد مرة واحدة ويجوز تغييره وذلك بتعيين بديل له للمدة المتبقية من عضويته بنفس الطريقة التي عين بها).²⁵
- يسمى أعضاء المجلس بقرار من رئيس الوزراء بناء على اقتراح الوزير²⁶

1-2 أهداف المجلس:

يشرف المجلس على مهنة المحاسبة والتدقيق بهدف الارتقاء بمستوى أدائها والسعي لتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة سورية، ويهدف لتوفير وتدعيم الثقة بالمهنة من خلال الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية²⁷.

²⁵المادة 3 من القانون 33 لعام 2009.

²⁶المادة 8 من القانون 33 لعام 2009.

²⁷المادة 4 من القانون 33 لعام 2009.

3-1 اختصاصات مجلس المحاسبة والتدقيق

يختص المجلس بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه²⁸:

أولاً: على مستوى المراجعين والشركات المهنية:

- 1- اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بمستوى المهنة.
- 2- اعتماد الإطار العام لمقررات الامتحانات الخاصة بالحصول على شهادة محاسب قانوني.
- 3- تحديد البدلات الواجب تحصيلها لصالح التنظيم المهني.
- 4- الرقابة على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة بالتعاون مع التنظيم المهني.

ثانياً: على مستوى المهنة:

- 1- متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي.
- 2- إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة والتقييم والمراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام بإتباعها.
- 3- العمل على عقد المؤتمرات العلمية والمهنية مع المنظمات العربية والدولية في مجال المحاسبة والتدقيق وتفعيل توصياتها.
- 4- إصدار القرارات الخاصة بتفسير قواعد مزاولة المهنة وتعديلها.
- 5- إضافة خدمات أخرى تشملها مهنة التدقيق والمراجعة وفق المعايير الدولية.

ثالثاً: على مستوى الجهات الأخرى:

- 1- إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التقييم الدولية.

²⁸المادة 5 من القانون 33 لعام 2009.

2- دراسة احتياجات مستخدمي القوائم المالية بما يحقق المزيد من شفافية هذه القوائم.

3- إجراء الدراسات واقتراح الحلول المناسبة لمعالجة الخلافات في المسائل المحاسبية مع الدوائر المالية.

4- الإسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطوير المقابل في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

5- إبداء الرأي في المسائل الضريبية والمحاسبية.

1-4 اللجان الملحقة بالمجلس:

أجاز القانون للمجلس أن يقوم بتشكيل لجان دائمة أو مؤقتة من بين أعضائه لمساعدته بأداء مهامه، وتعمل هذه اللجان وتقدم اقتراحات، لكن مقترحاتها لا تعتمد إلا بعد أن ترفع إلى المجلس لكي تعتمد بقرار منه²⁹.

1-5 جمعية المحاسبين القانونيين (التنظيم المهني):

وهي جمعية مهنية أسست في مدينة دمشق بموجب قرار السيد رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم 1109 لعام 1958، وتم إشهارها بموجب القرار رقم 601 بتاريخ 1961/5/17، الصادر عن وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، وتم نشر ملخص هذا الإشهار في العدد رقم 22 من ملحق الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ 1961/6/8 وعملاً بأحكام المادة 9 من قرار السيد رئيس الجمهورية رقم 1330 لعام 1958 المتضمن اللائحة التنفيذية لقانون الجمعيات والمؤسسات الخاصة تم إصدار النظام الداخلي للجمعية.

²⁹المادة 7 من القانون 33 لعام 2009

وتقوم الجمعية حالياً بتسوية أوضاعها وأوضاع المحاسبين القانونيين بموجب القانون 33، ومن أهم نشاطات الجمعية:

- أ - السعي لتنظيم مهنة المحاسبة وتفتيش الحسابات.
- ب - رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها.
- ت - تحسين أساليب العمل المحاسبي والمراجعة وإرساءه على قواعد صحيحة وأصول سليمة.
- ث - تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية
- ج - المساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية.
- ح - تنظيم محاضرات ثقافية وعلمية فيما يتعلق بالنواحي الاقتصادية والمالية.

1-6 موارد التنظيم المهني:

تتكون الموارد المالية للتنظيم المهني (جمعية المحاسبين القانونيين)³⁰ من بدلات ورسوم التسجيل وتجديده، ومن بدلات التدريب والخدمات التي يقدمها التنظيم، ورسوم الامتحانات، وبدلات مزاوله المهنة وما يلحق بها، وريع الأموال المنقولة وغير المنقولة التي يملكها التنظيم المهني أو يستثمرها، إضافة لذلك نسبة أو مبلغ من أتعاب المحاسبين القانونيين المزاولين يحدد بقرار من المجلس..الخ.

1-7 تحليل معطيات ضوابط الإشراف المهنة في سورية:

1-7-1: المجلس: لقد سمّي المجلس مجلس المحاسبة والتدقيق وبذلك لم يتجاهل القانون المهنة

الأم (المحاسبة) لأنها تعطي شمولية للمهنة.

يبلغ عدد أعضاء المجلس 15 عضواً يكون تشكيلهم كما يلي:

³⁰المادة 91 من القانون 33 لعام 2009

النسبة	العدد	الأعضاء
%13.34	2	وزير المالية ومعاونيه
%6.66	1	مدير هيئة الضرائب
%6.66	1	مدير هيئة الإشراف على التأمين
%6.66	1	وكيل الجهاز المركزي للرقابة
%6.66	1	مدير سوق دمشق
%6.66	1	عضو مجلس مفوضية هيئة الأسواق المالية
%6.66	1	نائب حاكم مصرف سورية المركزي
%6.66	1	رئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين
%6.66	1	مدير التجارة الداخلية
%6.66	1	أكاديمي
%26.7	4	ذوي خبرة
%100	15	المجموع

تصنيف مختصر للأعضاء

النسبة	العدد	الأعضاء
%40	6	جهات حكومية ووزارية
%20	3	هيئات مستقلة
%6.67	1	أكاديميين
%6.67	1	الجمعية المهنية
%26.6	4	ذوي الخبرة
%100	15	المجموع

حسب الجدول يمكن ملاحظة على تكوين المجلس وهي: التمثيل الأكبر للجهات الحكومية والوزارية مما قد يؤثر على استقلالية المهنة، حيث يشكل ممثلو الجهات الحكومية ما نسبته 40% من أعضاء المجلس.

أما عن مشاركة الأكاديميين فهي ضئيلة ممثلة بعضو واحد نسبته 6.67% فقط بغض النظر عن ذوي الخبرة الذين سيتم اختيارهم في البند الثاني عشر والثالث عشر، كما بلغت نسبة المنتمين لهيئات مستقلة 20%، ونسبة تمثيل الهيئات المهنية 6.67% من إجمالي أعضاء المجلس.

يتضح من الجدول أن نسبة الأعضاء ذوي الخبرة (المذكورين بالبندين الثاني عشر والثالث عشر من تشكيل المجلس) يبلغ 26.6% من إجمالي أعضاء المجلس، وحتى الأعضاء الغير حكوميين يسمي بعضهم الوزير (جهة حكومية). كما يلاحظ إمكانية تكوين مجلس يشرف على المهنة بعض أعضائه لا ينتمون للمهنة (مدير التجارة الداخلية)، إضافة إلى أن هذا التكوين يتجاهل وجود جمعية المحاسبين القانونيين فلا يمثلها بالمجلس إلا رئيس مجلس إدارتها، ويلاحظ أيضاً أنه يمكن سحب عضوية أي عضو بالمجلس وتعيين بديل عنه قبل أن تنتهي مدة عضويته بالمجلس، وهذا ما يضر باستقلالية الأعضاء ما يؤثر سلباً على فعالية تنظيم المهنة.

1-7-2: أهداف واختصاصات المجلس:

شملت اختصاصات المجلس إلزام الجهات ذات العلاقة بالمعايير والمبادئ الدولية والأسس المهنية التي يجب على الممارسين إتباعها، بالإضافة إلى العديد من الأمور التي تكفل تطوير المهنة بما يتناسب وتطورات البيئة المحيطة بها كاعتماد السياسات التدريبية ومتابعة التطورات وإجراء البحوث لتطبيق المعايير الدولية ومتابعة دراسة اتجاهات مستخدمي القوائم المالية، كما يعتمد مقررات الامتحانات وعقد مؤتمرات علمية ومهنية بالتعاون مع المنظمات العربية والدولية، ويقوم بالرقابة

على شركات المحاسبة والمراجعة, يختص بتحقيق التفاعل بين الجامعات والتطوير المقابل في المعايير كما يبدي الرأي في المسائل الضريبية.

يلاحظ أن هذه الاختصاصات ملائمة لرفع كفاءة المهنة والنهوض بواقع المهنة, وهو ما يرفع من كفاءة وفعالية القانون فيما لو تم تطبيقها بالشكل الأمثل.

1-7-3: اللجان:

إن وجود اللجان الدائمة والمؤقتة التي تساعد المجلس من الأمور الهامة والضرورية لزيادة فعالية تنظيم المهنة وتطوير عمل المجلس من خلال هذه اللجان بشرط أن تكون مستقلة وفعالة عند أداءها عملها.

1-7-4: التمويل:

يلاحظ أن تمويل التنظيم المهني داخلي ويمكن أن يتلقى تمويلاً خارجياً من الهبات والتبرعات التي ترد وأية موارد أخرى يوافق عليها المجلس, ولا يتلقى موارد خارجية من الشركات التي يتم تدقيقها والمسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية, حتى أن مالية مجلس المحاسبة والتدقيق لم تذكر, هناك ضرورة لوضع آليات التمويل الذاتي للمجلس خاصة تلك اللازمة لتطوير المهنة وضمان استمرارية التطوير.

2-ثانياً: تحليل ضوابط الإشراف على المهنة في الأردن:

تشرف الهيئة العليا للمهنة على المهنة في الأردن وتتمتع بصفة الإشراف وبعض الأمور التنظيمية في ما يخص مهنة المراجعة, وتتكون الهيئة في الغالب من أعضاء بعضهم يشغلون مناصب حكومية, وتشمل موارد التنظيم المهني الاشتراكات والرسوم ونسبة من الأتعاب,,الخ, مع التمويل

الخارجي بما تقبله الهيئة، وقد تأسست عام 1988 جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والتي تهدف إلى: رعاية مصالح الاعضاء والحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها، وتشجيع البحث العلمي والمهني في مجالات المهنة المختلفة، والمساهمة في تخطيط وتطوير برامج التدريب لرفع كفاءة العاملين في المهنة، والتعاون والتنسيق مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المحلية والعربية والدولية.

3- ثالثاً: ضوابط الإشراف على المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية:

3-1: الإشراف:

تتكون المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية من ثلاث هيئات لكل منها أهدافها ومهامها، وسبل تمويلها وتنظيمها، وقد جرت إعادة هيكلة انتهت بقرار من الكونغرس الأمريكي واعتماد من رئيس الولايات المتحدة نتج عن تعديل في جوانب هامة في أهدافها ومهامها، وسبل تمويلها وتنظيمها.

أ- الهيئة الأولى: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

American Institute of Certified Public Accountants واختصاراً AICPA

وهو عبارة عن منظمة مهنية للمحاسبين المجازين بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، أسس عام (1887) ويصدر دورية شهرية باسم (مجلة مهنة المحاسبة) "Journal of Accountancy" التي توصل عبرها إلى أعضائها المشكلات المحاسبية وحلولها، ويعقد المعهد باستمرار وبصورة منتظمة مؤتمرات دولية لتداول ومناقشة ما تتعرض له المهنة من مشاكل، ومن أهم أهدافه: المحافظة وتطوير معايير أداء المراجعة من الناحية الفنية والأدبية.³¹

³¹وليم توماس، أمارسون هنكي، تعريب: أحمد حامد عجاج وكمال الدين السعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1986، ص31

يعتبر مجلس الإدارة اللجنة التنفيذية للمجلس، ويتكون من 32 عضواً وهم كما يلي:

- رئيس ونائب رئيس مجلس الإدارة يعينه المجلس.
 - آخر رئيس مجلس إدارة سابق، ورئيس المعهد.
 - 16 عضواً من أعضاء المعهد "محاسبين قانونيين من بين أعضاء المجلس"، و 3 أعضاء من القطاع العام ليسوا أعضاء بالمعهد الأمريكي.
- تتمثل أهم مهامه في: تجميع وتنمية العلاقات بين المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية ورعاية مصالحهم، وتطوير والمحافظة على المعايير المهنية بجودة عالية مع تطوير وتحسين التعليم المحاسبي إضافة إلى الإشراف على اختبار الزمالة.
- يحق للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن يطرد أو يعلق عضوية أي عضو إذا ثبت أية مخالفات تستوجب ذلك حسب النصوص، ويتبع هذا المعهد لجنتان مخولتان بإصدار بيانات تمثل موقفه وتعتمد من الأعضاء كدليل إذا لم تتعارض مع تعليمات ((هيئة معايير المحاسبة المالية)) (FASB)، وهاتان اللجنتان هما:³²

- اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة التي تهتم بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.
- لجنة معايير المراجعة.

ب-الهيئة الثانية: مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية:

Financial Accounting Standards Board

يتكون أعضاء المجلس من سبعة أعضاء متفرغين تقوم باختيارهم مؤسسة المحاسبة المالية FAF من بين أشخاص تتوفر لديهم معرفة بالمحاسبة والأعمال التجارية والمالية ومن ذوي الاهتمام

³² محمد رضوان حلوة حنان . نظرية المحاسبة، منشورات جامعة حلب، 2005، ص 36 - 41

بالمصلحة العامة فيما يتعلق بالتقارير المالية والمحاسبية، بالإضافة للأعضاء هناك عدد كبير من الإداريين والمساعدين، ويمثل 4 من الأعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية ويجب أن يكونوا من المحاسبين القانونيين مزاولي المهنة، في حين أن الأعضاء الثلاثة 3 الباقين يتم اختيارهم من ذوي التأهيل العلمي والعمل في مجال المحاسبة المالية والتقارير المالي، وأي عضو يتم تعيينه في مجلس معايير المحاسبة المالية يجب أن ينهي كل علاقاته أو صلاته بالتنظيمات الأخرى حتى يمكن تجنب وجود تعارض له في المصالح.

إن مجلس معايير المحاسبة المالية يعتبر مؤسسة مستقلة، مسؤول عن وضع وتطوير معايير المحاسبة المالية ومعايير التقرير لإرشاد وتعليم الجمهور³³، بمن في ذلك معدو المعلومات المالية والمراجعون والمستخدمون لها، كما أنه يقوم بتطوير مفاهيم المحاسبة العامة وتوفير الإرشادات المتعلقة بتطبيق معايير إعداد التقارير المالية.

ويصدر مجلس معايير المحاسبة المالية عدد من النشرات تهدف إلى: وضع الأسس التي تبنى عليها معايير المحاسبة المالية، وإلى الإشارة تشير للطرق والإجراءات المحاسبية المطلوبة في قضايا محاسبية محددة...الخ، وقد شكل المجلس "لجنة المهام الخاصة للقضايا الطارئة".

ج- الهيئة الثالثة: مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة:

يشترط بهذا المجلس بأن يكون هيئة غير حكومية ومستقلة³⁴، ويتم تعيين أعضائه من قبل هيئة تداول الأوراق المالية بعد التشاور مع رئيس مجلس البنك المركزي.

³³ريتشارد شرويدر ومارتل كلارك وجاك كاثي، ترجمة خالد كاجيجي وإبراهيم فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ، الرياض، 2006، ص38.

³⁴علي الدوجي وأسامة سيد علي، دور قانون ساربينز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، 2011، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 86، ص18

ويتكون المجلس من خمس أعضاء يتم تعيينهم من بين الأشخاص المشهود لهم بالأمانة والنزاهة ولديهم اهتمامات بالمصلحة العامة ومصلحة المستثمرين ولديهم المعرفة الكافية بطبيعة الإفصاح المالي وقانون الأوراق المالية والتزامات المحاسبين، على أن يكون من بين الخمسة أعضاء عضوين فقط من المحاسبين القانونيين وفي حالة أن يكون رئيس المجلس أحد هذين العضوين فإنه يشترط أن لا يكون قد زاول المهنة خلال الخمس سنوات السابقة ويشترط أن يكون جميع الأعضاء يعملون بالمجلس بصفة دائمة "متفرغ"، وتقوم البورصة بتعيين أعضاء هذا المجلس لمدة خمس أعوام³⁵، ويشترط أن يكون العضو حاصلاً على تأهيل علمي متمثل بدرجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة عملية في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن 4 سنوات، أو متمثلة بدرجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة عملية لا تقل عن 8 سنوات.

ومن أهم مهامه: تنظيم شركات المحاسبة واستعادة ثقة الجمهور في تقارير مراجعي الحسابات، وتسجيل مكاتب المحاسبة العامة، وإصدار أو تبني حسب لوحة معايير المراجعة (الرقابة النوعية للسلوك المهني، الاستقلال، والمعايير الأخرى المرتبطة بإعداد تقارير المراجعة)، كما يقوم بإجراء الفحوص لمكاتب المحاسبة.. الخ.

ومن أهم صلاحياته: إلزام المكاتب المحاسبية بتنفيذ الواجبات المحددة ضمن صلاحيات المجلس، واتخاذ الإجراءات التأديبية وفرض العقوبات المناسبة على مكاتب المحاسبة التي لا تلتزم بأحكام القانون والقوانين الأخرى المتعلقة بالمعايير المهنية وقانون الأوراق المالية، والقيام بكل ما بشأنه تحقيق معايير مهنية بدرجة عالية من الجودة وتحسين جودة وخدمات المراجعة.

³⁵أمين السيد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes _ Oxley, 2008, الدار الجامعية الاسكندرية، ص125.

3-2: موارد التنظيم المهني الأمريكي:

يحصل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على تمويله من قبل اشتراكات الأعضاء، وأيضاً من إصدارات المعهد، فيما يمول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية من خلال مؤسسة المحاسبة المالية FAF وهي مؤسسة من القطاع الخاص لا تخضع لأي تمويل حكومي، أما مجلس المراقبة والإشراف على الشركات العامة يتم تمويله من:

أ- رسوم تسجيل من منشآت المحاسبة، بالإضافة إلى اشتراكات سنوية.

ب- رسوم إلزامية من الشركات العامة، وذلك بنسب محددة من كل شركة من الشركات المسجلة في السوق المالي، وهذا يستخدم لتدعيم النطاق الكامل لأنشطة مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOP.³⁶

³⁶ أمين لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes – Oxley، الدار الجامعية الاسكندرية، 2008، ص130

المبحث الثاني

تنظيم مزاولة المهنة

إن الاهتمام بالمحاسب القانوني وتأهيله ورفع كفاءته من الأمور الأساسية اللازمة لتطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة، لذلك سنّت الهيئات المهنية والتشريعات شروطاً يجب أن تتوفر في الشخص من تأهيل علمي وعلمي إضافة لشروط تتعلق بنزاهته وسمعته وعمره وجنسيته، فالمحاسب القانوني يجب أن يكون معداً الإعداد الكافي من كافة النواحي حتى يمكنه القيام بدوره وأداء عمله بطريقة كفؤ وفعالة، ويعتبر معيار التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني المعيار الأول والأهم في معايير المراجعة المتعارف عليها، وأهمية هذا المعيار تأتي من وجود عدة أطراف تعتمد على رأي المراجع وتقريره مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هذه الأطراف في مدى كفاءة القائمين بعملية المراجعة وإمكانياتهم، وتعتبر الجامعات المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية وبما يساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة احتياجات المجتمع، وبذلك يمكن للمراجع القيام بدوره الأساسي في المجتمع، لكن الحصول على شهادة جامعية فقط لا يكفي لممارسة المهنة، وإنما يجب أن يكتسب الممارس الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية، ولذلك تشترط الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ضرورة حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وأيضاً اجتيازهم لاختبارات تقيس قدراتهم العلمية والعملية، وذلك قبل حصولهم على الترخيص لمزاولة المهنة، وتهتم بهذا الموضوع كل

المنظمات والهيئات المهنية التي تشرف على المهنة من خلال تقديمها الدراسات والبرامج التدريبية والتوصيات الهادفة إلى تطوير الأداء المهني.

ومن ثم فإن الحفاظ على مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للمراجعين يظل هدفاً ينبغي الحرص على تحقيقه باستمرار، بل أن تطويره وتحسينه يعد السبيل الوحيد لرفع قدرات أولئك المراجعين، على الأخص في ضوء التطورات الاقتصادية المتلاحقة التي تحيط بمجال عملهم وفي ظل التطورات التي حدثت في ميدان تكنولوجيا المعلومات في السنوات الأخيرة.

يمكن القول إن المراجع يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله وهي:³⁷

- 1- تأهيل علمي يتجلى بدرجات علمية معينة.
 - 2- قدرة من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر.
 - 3- تغذية راجعة.
 - 4- تعليمات وسياسات يمارسها مكتب المراجعة.
- ويشمل معيار تأهيل مراجع الحسابات: التأهيل العلمي، التأهيل العملي، امتحان، وتعليم مستمر، ونستعرض ذلك فيما يلي:

أ- التأهيل العلمي:

يمثل التعليم المحاسبي نقطة الانطلاقة نحو التأهيل المهني للمحاسب أو المراجع بإعداده ليصبح عضواً فاعلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة، التي تعمل على تنظيم نفسها وتوجب عليه مواصلة التعليم لتطوير المهنة ومواجهة المتغيرات التقنية والاقتصادية والاجتماعية،³⁸ وترتبط أهمية التعليم

³⁷حسين القاضي. حسين دحوج. عصام قريط، مراجعة الحسابات1، منشورات جامعة دمشق، 2005، ص103.

³⁸عبدالعزيز عبيد أبو بكر وآخرون، 2007، تعليم المقرر الأول في المحاسبة، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره، طرابلس، ص5

المحاسبى بأهمية مهنة المحاسبة والمراجعة ذاتها وما يمكن أن تقدمه من فوائد للمجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه، فمن الضروري توافر الأسس العلمية التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف المتمثل بتوفير خريجي محاسبة ومراجعة على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية.

دعت المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى الاهتمام بمرحلة الإعداد العلمي للحصول على المعرفة الكافية بالأصول العلمية للمهنة والأساليب والوسائل العملية المشتقة منها، وإمداد الطالب أو المهني بأحدث التطورات في مجال المراجعة، وتدريب وتنمية قدرات الطلاب على إيصال المعلومات، عن طريق الربط بين مفهوم نظرية الاتصال ومكوناتها وبين تقارير المحاسبة والمراجعة وتضييق الفجوة بين الدراسة الأكاديمية والممارسة العملية.³⁹

ب- التأهيل العملي (الخبرة):

تُعرف الخبرة بشكل عام بأنها عبارة عن الفترة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو أداء مهمة محددة⁴⁰، في حين تعرف الخبرة المهنية "بالمقدرة Ability التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة العامة، والتي تؤدي إلى إنجاز المهمة بجودة عالية". أما الخبرة المهنية في مجال المراجعة فتعرف على أنها "المعرفة المتعلقة بمشاكل مهام معينة، مع المقدرة على حل هذه المشاكل بطريقة متميزة ناتجة عن التنظيم الجيد للمعرفة داخل هيكل الذاكرة، بما يسمح باستدعاء المعرفة وقت الحاجة إليها"⁴¹.

لا شك أن دور الخبرة المهنية في اتخاذ قرارات المراجعة يعتبر جوهرياً لعدد من الأسباب أهمها:

³⁹ إبراهيم نادر شحاته خاطر، 1989، "رؤية عصرية لتطوير تعليم المحاسبة في الجامعات المصرية، المجلة المصرية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، المجلد 3، العدد 3، ص 64.

⁴⁰ أمين السيد أحمد لطفي، 1995، آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، ص 1491.

⁴¹ أحمد أبو العزام محمد، 2000، آثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الاستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة غير الهيكلية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة 10، العدد 3، ص 99.

- 1- اعتماد الكثير من أحكام المراجعة على الأحكام الشخصية للمراجع.
 - 2- وجود الخبرة المهنية يؤدي إلى تقليل من المجهود اللازم لاتخاذ قرارات سليمة وهذا ينعكس في النهاية على كفاءة وفعالية المهنة.
 - 3- يكون لدى المراجعين ذوي الخبرات المهنية المختلفة المتخصصة في صناعات معينة استراتيجيات مراجعة تختلف عن غيرهم من المراجعين، ويكون لهذا الاختلاف دوره الايجابي في تحسين كفاءة وفعالية المهنة.
 - 4- الخبرة تؤدي إلى معرفة أكثر للأخطاء المحاسبية وسرعة اكتشافها، ومعرفة أكثر أنواع الأخطاء حدوثاً وتكراراً وأماكن تواجدها.
- مما سبق يلاحظ وجود ضرورة لقياس أداء المراجع الخبير والحكم على كفاءته وخبرته، وهناك عدة طرق مستخدمة في هذا المجال مثل طريقة تقدير النظير أو الند (Peer Rating) وتعني مقارنة النظير أو الند لقياس الخبرة، وعادة لا يفضل استخدام هذه الطريقة نظراً لتأثرها بعوامل مختلفة عند قياس الخبرة، مثل الشخصية والذكاء⁴².

ت- اجتياز الامتحان:

أحد شروط دخول المهنة أن يجتاز المرشح الامتحانات المهنية التي تجريها المنظمات المهنية المختلفة.

ث- التعليم المهني المستمر:

يتصف عالم اليوم بالمتغيرات المتسارعة على جميع الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية، وهذه المتغيرات تؤثر تأثيراً بالغاً على الأداء بكافة أشكاله خصوصاً أداء مهنة المحاسبة

⁴²Bedard, Jean, 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality, Accounting Organization and Society, vol 4.

والمراجعة، والتي تتسم بعدد من الخصائص من أهمها الزيادة في المعلومات ذات الصلة بالإضافة إلى زيادة التعقيدات الناتجة عن التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة وزيادة التخصص وتنوع الأنظمة، وكذلك التعقيدات المتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية، مما يتطلب من المراجع (المحاسب القانوني) أن يواكب هذه التغيرات والمستجدات ويلعب التعليم المهني المستمر بجميع أشكاله دوراً أساسياً في تطوير خبرات المراجع وتعميقها والمحافظة عليها لضمان تأدية أعماله على الوجه المطلوب، وحصول المستفيدين من خدمات المراجعة على أفضل الخدمات وأحدثها.

التعليم المستمر هو عملية تدريب تساعد المراجعين على تحسين أدائهم في الأعمال التي يقومون بها، بحيث يواكبوا المتغيرات التي تطرأ على تلك الأعمال.

إن الهدف من التعليم المهني المستمر هو رفع درجة الكفاءة المهنية للأعضاء وبناء عليه يتوقع من المراجعين أن يرفعوا أو يحافظوا على درجة كفاءتهم المهنية عن طريق الالتحاق ببرامج مناسبة للوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر⁴³.

فيما يلي نستعرض تحليل القانون السوري وتحليل الاستبيان والمقارنة مع التشريعين الأردني والأمريكي:

أولاً: 1- ضوابط مزاوله المهنة في القانون السوري

1-1 شهادة المحاسب القانوني :

يعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل، ولا يمكن لأي شخص أن يزاول المهنة إلا بعد أن يحقق شروطاً ينص عليها القانون في البلد الذي ينتمي له الشخص.

⁴³سعد ب صالح الوتيع، 2002، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد41، العدد4، ص660.

فقد سن القانون السوري مجموعة شروط لمنح شهادة محاسب قانوني للأشخاص الطبيعيين وهي:⁴⁴

أ- من حيث الشروط القانونية:

أن يكون عربياً سورياً أو من في حكمه منذ أكثر من عشر سنوات أو من رعايا الدول العربية المجازين شرط المعاملة بالمثل وألا يقل عمره عن خمس وعشرين سنة ميلادية وألا يزيد على 50 سنة ميلادية، وأن يكون غير محكوم بجريمة تمس الأمانة أو الشرف، وألا يكون مسرحاً لسبب يتعلق بالنزاهة أو الشرف الوظيفي.

ب- من حيث التأهيل العلمي والعمل:

اشتراط القانون السوري بالشخص الراغب الحصول على شهادة محاسب قانوني أن يكون حائزاً إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد أو ما يعادلها اختصاص محاسبة أو اختصاصات أخرى شرط توافر عدد معين من المقررات في مادة المحاسبة يحددها المجلس من جامعات الجمهورية العربية السورية أو ما يعادلها وفق قرار التعادل الصادر عن لجنة تعادل الشهادات العلمية لدى وزارة التعليم العالي.

بالمقابل رأى القانون عدم الأخذ بشروط الخبرة للحصول على شهادة محاسب قانوني.

ج- من حيث اجتياز الامتحان:

يجب النجاح بالامتحان الذي تجريه لجنة القبول، مع ملاحظة أنه يمكن أن يتم معادلة الشهادات المحاسبة الصادرة عن الجمعيات أو المعاهد المعتمدة دولياً وذلك بقرار من مجلس المهنة.

⁴⁴المادة (9) من القانون (33)

1-2 إجراءات الامتحان والحصول على شهادة المحاسب القانوني:

يجري امتحان شهادة المحاسب القانوني بإشراف وزارة المالية مرة على الأقل سنوياً، وتشكل لذلك بقرار من وزير المالية لجنة تكون مهمتها إجراء الامتحان والقيام بدراسة طلبات التقدم للامتحان وتبنت فيها، وتقوم برفع مشروع قرار بأسماء الناجحين إلى المجلس ويجب أن تتمتع هذه اللجنة بالاستقلال اللازم.

يتألف اللجنة معاون وزير المالية أو من يسميه وزير المالية ويكون رئيس التنظيم المهني عضواً ونائباً لرئيس اللجنة وتضم سبعة أعضاء: ⁴⁵مندوب واحد عن كل من (وزارة الاقتصاد والتجارة - وزارة المالية - قسم المحاسبة من الهيئة التدريسية بمرتبة أستاذ - الجهاز المركزي للرقابة المالية - مندوبان اثنان عن التنظيم المهني - أحد العاملين في وزارة المالية).

إن كل قانون يشرع مجموعة من الإجراءات التي يتم اعتمادها للحصول على شهادة المحاسب القانوني بما فيها تقديم الطلبات والامتحان وما إلى ذلك، والقانون (33) في سورية أقر مجموعة من الإجراءات ⁴⁶، علماً أنه لا تخول شهادة المحاسب القانوني حاملها الحق في ممارسة المهنة إلا بعد إتمامه التدريب المنصوص عليه في القانون.

1-3 رخصة مزاولة المهنة

رخصة مزاولة المهنة هي الوثيقة الصادرة عن جهة يحددها القانون المطبق لشخص يسمى محاسب قانوني والتي تخول صاحبها الحق بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وفق القوانين السائدة.

ويمنح ترخيص مزاولة المهنة للأشخاص الطبيعيين في سورية بمن تتوافر فيهم الشروط التالية: ⁴⁷

⁴⁵المادة (11) من القانون (33)

⁴⁶المواد (13 - 14 - 15 - 16 - 17) من القانون (33).

⁴⁷المادة (27) من القانون (33)

1- أن يكون عربياً سورياً أو من في حكمه منذ أكثر من عشر سنوات وألا يزيد عمره على

52 سنة وحاصلاً على شهادة محاسب قانوني سوري، ويجب ألا يكون محكوماً بإحدى

الجرائم التي تمس الأمانة، وغير مسرح بسبب النزاهة أو الشرف الوظيفي.

2- أن يكون قد حصل على وثيقة التدريب من التنظيم المهني.

ويتقدم الشخص بطلب التسجيل لمزاولة المهنة إلى التنظيم المهني مرفقاً معه كافة الوثائق

المطلوبة، ويحدد مكاناً وعنواناً واضحاً لمزاولة المهنة، ويسدد البدلات النقدية المحددة لدى التنظيم

المهني، ويؤدي أمام محكمة البداية المدنية في مركز المحافظة اليمين القانونية.

ويمنح التنظيم المهني رخصة المزاولة بعد موافقة المجلس.

1-4 إجراءات التدريب المهني:

رأى القانون عدم الأخذ بشرط الخبرة للحصول على ترخيص مزاولة المهنة، لكنه اشترط للحصول

على الترخيص استكمال متطلبات بالتدريب المهني المحددة بمدة سنتان في مكتب محاسب قانوني

أو شركة تدقيق حسابات سورية، حيث يمكّن لدى التنظيم المهني سجل للمتدربين، ويسجل طالب

التسجيل لدى التنظيم المهني بصفة متدرب بناء على طلب يقدمه للتنظيم، ويبت بالطلب خلال

مهلة أقصاها 45 يوماً من تاريخ تقديمه ويعتبر الطلب مقبولاً إذا لم يبت به خلال المدة المذكورة.

ويجب على المتدرب أن يتم فترة التدريب في مجال التدقيق وبدوام عمل كامل وأن يحضر برنامج

محاضرات التدريب الخاص بالمتدربين الذي يعده التنظيم المهني سنوياً، ويقدم المتدرب عند انتهاء

مدة تدريبه تقديم بحث تطبيقي في أحد المواضيع المتعلقة بالمهنة يناقش من قبل لجنة يشكلها

مجلس الإدارة.

ويحظر على المتدرب ما يلي: أن يفتح مكتب باسمه، أو أن يوقع على البيانات أو المذكرات التي تقدم لهذه الدوائر المالية، لكن يجوز له الحضور أمام هذه الدوائر ولجان الطعن وغيرها بصفته وكيلاً عن المحاسب القانوني أو عن الشركة التي يمارس التدريب لديها، كما لا يجوز أن ينقطع عن التدريب لمدة تزيد على ستين يوماً سنوياً.

1-5 التعليم المهني المستمر:

لم يتضمن قانون تنظيم المهنة في سورية أي شروط تتطلب ضرورة حصول مزاولي المهنة على أي قدر من التعليم أو التدريب المستمر.

1-6 تحليل معطيات تنظيم مزاوله المهنة بحسب القانون 33:

- القانون السوري لم يحدد وجود خبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة كشرط للحصول على شهادة محاسب قانوني، كما أنه لم يحدد وجود خبرة للحصول على ترخيص مزاوله المهنة إنما اقتصر الأمر على فترة تدريب للحصول على رخصة مزاوله المهنة.
- يشترط القانون السوري من الشخص أن يكون حاصلاً على إجازة في الاقتصاد أو ما يعادلها شرط توافر عدد من مقررات في المحاسبة يحددها المجلس، هذا الأمر ليس في مصلحة المهنة لأن خريجي الاقتصاد من غير اختصاص المحاسبة لم يدرسوا إلا بعض مقررات المحاسبة والتي لا تتجاوز المبادئ في أغلب الأحوال، كما أنهم لم يدرسوا أي مقرر من مقررات مراجعة الحسابات.
- القانون السوري اشترط لمنح الشخص ترخيص المهنة، أن يكون سورياً أو ما في حكمه، وهو ما يعتبر نقطة سلبية تؤدي إلى انخفاض في كفاءة تنظيم المهنة في سورية، فقد تظهر الحاجة في حالات معينة لمراجع خارجي غير محلي أو وجود مراجعين.

- عدد القانون مجموعة من الشروط الواجب توافرها فيما يخص الشرف والنزاهة وهذه نقطة إيجابية فيه, فمن غير المقبول لدى المجتمع أن يكون مزاول المهنة شخصاً لا يتمتع بأخلاق ونزاهة لأن ذلك يهدد ثقة المجتمع بالمهنة.
- تتألف لجنة القبول من تسعة أعضاء أغلبهم منتمين لجهات حكومية ولكن الإيجابية أن هؤلاء الأعضاء حاصلين على شهادة محاسب قانوني, من الأفضل أن تكون هذه اللجنة مستقلة متفرغة لغرض الامتحان وما يتعلق به, وأعضائها يتمتعون بخبرات عالية في المهنة.
- يجري الامتحان التحريري بإشراف اللجنة ومؤازرة وزارة المالية, ويكون هناك مشاركة للجامعات بهذه اللجنة, إن إشراف وزارة المالية يفقدها بعض الاستقلالية والفعالية.
- لا موعد محدد ولا يوجد عدد محدد للامتحانات الخاصة بشهادة المحاسب القانوني سنوياً.
- طلبات المتدربين تبت خلال مهلة 45 يوماً ويعتبر الطلب مقبولاً إذا لم يبت فيه, بالتالي هناك نوع من التناقض بهذا الموضوع بخصوص قبول الطلبات دون البت فيها خلال المدة القانونية.
- فترة التدريب اللازمة للحصول على الترخيص تعتبر مقبولة, فمدة التدريب مناسبة لاكتساب بعض الخبرات قبل الحصول على ترخيص.
- لم يتيح القانون السوري لغير السوريين الترخيص لمزاولة المهنة, وبما أن سورية دولة نامية قد لا تملك شركات مزاوله المهنة أو المكاتب الخبرات الكافية لتدقيق حسابات بعض الشركات أو شركات أجنبية عاملة داخل أراضي الجمهورية العربية السورية, ما يخلق مشكلة في التنظيم وثغرة في القانون تجعله غير فعال.

- تحديد 52 عاماً كحد أعلى لعمر الشخص للحصول على رخصة مزاولة المهنة لم يكن جيداً ولا ضرورة أصلاً له، وهذا ينطبق على تحديد 50 عاماً كحد أعلى للحصول على الشهادة، فمثلاً سن التقاعد هو 60 عاماً للعاملين في الدولة.
- لم يذكر القانون التعليم المهني المستمر لرفع كفاءة ممارسي المهنة باستمرار ومواكبتهم لتطورات المهنة.

ثانياً: 2- ضوابط مزاولة المهنة في الأردن:

وضع القانون الأردني شروطاً لمزاولة المهنة منها: الجنسية الأردنية والأهلية الكاملة وشهادة غير محكوم، كما اشترط حصول الشخص على واحدة من المؤهلات (شهادة جامعية تخصص محاسبة أو الدبلوم تخصص محاسبة أو شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين والمعترف بها من الهيئة العليا الأردنية أو أن يكون حاصلاً على شهادة في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة)، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية، وعلى المتقدم بطلب الحصول على شهادة محاسب قانوني اجتياز امتحان تجريبه لجنة القبول والتي تسمى لجنة الترخيص في القانون الأردني، ولحظ التشريع الأردني الأشخاص الحاصلين على شهادة من المعاهد المهنية والذين يتقدمون بشهادتهم هذه للحصول على الترخيص، وقسم القانون الأشخاص من خلال معيارين: الأول هو الدرجة الجامعية "دكتوراه، ماجستير، بكالوريوس". والثاني هو التخصص الجامعي "محاسبة، تخصصات أخرى". وأقر مدة تدريب مختلفة لكل شخص بالاعتماد على هذين المعيارين، وفرض مدة تدريب أكبر لغير الحاصلين على شهادة تخصص محاسبة وقد أقرها بثلاث سنوات لخريجي بكالوريوس المحاسبة.

ثالثاً: 3- ضوابط مزاولة المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية:

3-1: التأهيل العلمي:

يشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعظم المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية أن يكون التأهيل العلمي على مستوى البكالوريوس أو شهادة الدراسات العليا كحد أدنى لقبول من يرغب بالحصول على شهادة المحاسب القانوني "CPA" وخوض الامتحان اللازم لذلك، ومن أهم ملامح التعليم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية: مشاركة المنظمات المهنية في اعتماد المناهج الدراسية، والتركيز على ربط الواقع المهني بالتعليم المحاسبي، والتركيز على تحديث وتطوير المعرفة المحاسبية وكذلك طرق وأساليب التدريس.

3-2: التأهيل العملي (الخبرة):

يتطلب التسجيل لدخول امتحان الحصول على شهادة محاسب قانوني توفر بما يعرف باسم "قاعدة 150 ساعة"، الذي عادة ما يتطلب فترة سنة إضافية بعد 4 سنوات في الشهادة الجامعية "بكالوريوس"، وعامين في مجال الخبرة العملية، أو درجة الماجستير.⁴⁸

3-3: الامتحان:

يعتبر امتحان الزمالة الذي يجريه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أحد الشروط الأساسية للقيّد في سجل المحاسبين القانونيين، بهدف اختبار مدى إلمام المرشح بمبادئ ومعايير المراجعة وما أدخل عليها من تعديلات في آخر الإصدارات الخاصة بمعايير المراجعة ومبادئ المحاسبة وأثر ذلك على متطلبات أداء عملية المراجعة، يتم تنظيمه من قبل هيئة الممتحنين التي تتشكل من تسعة أعضاء متفرغين مهمتهم إعداد الامتحان وطبعه وتوزيعه على مختلف مجالس المحاسبة

⁴⁸www.aicpa.org/cpa-exam

بالولايات التي يناط بها مهمة الإشراف على الامتحان، والهدف من الاختبار حماية المصالح العامة عن طريق التأكد من أن الأفراد المؤهلين فقط هم الذين يحق لهم ممارسة المهنة والحصول على الترخيص اللازم لذلك⁴⁹، فالشخص الذي يتطلع لأن يكون محاسباً قانونياً لا بد من امتلاكه شروطاً عامة هي: بكالوريوس جامعة، ساعات دراسة لا تقل عن 150 ساعة، وأن لا يقل عمره عن 18 سنة، وأن يكون حسن السيرة والسلوك، ويجب عليه الحصول على الحد الأدنى من المتطلبات الضرورية لكي ينجح في هذا الامتحان، والتي من أهم قواعده ما يلي:

- 1- يجرى الامتحان مرتين سنوياً (شهر أيار، شهر تشرين الثاني).
- 2- تستغرق مدة الامتحان في الدورة عشرين ساعة على مدار أربعة أيام متتالية.
- 3- يتضمن الامتحان موضوعات نظرية وعملية تغطي أربع مواد (المحاسبة والتقارير المالية - المحاسبة العملية بأنواعها - المراجعة - القانون التجاري)، وكل مادة تعطى درجة الـ100، وتحدد المواضيع تفصيلاً من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتظهر بالتفصيل وفقاً لما هو محدد في مراجع الدراسة.
- 4- تتكون أسئلة الامتحان في المواد ما بين 50% إلى 60% أسئلة اختيارية متعددة في حين يتضمن باقي الامتحان أسئلة مقالیه ومواضيع قصيرة، حيث تقوم هيئة الممتحنين التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ولجانه المساعدة بإعداد الاختبارات وتوزيع الدرجات وتكوين فريق التصحيح ومنح الدرجات، فريق التصحيح يتكون من أعضاء هيئة المحاسبين القانونيين الأمريكية والمحامين والمساعدین.

⁴⁹<http://www.aicpa.org>

5-يسمح للمرشحين باجتياز الامتحان على مراحل، أي أنه يمكن للمرشح للحصول على شهادة الزمالة خلال أربع مرات على مدى سنتين، بحيث يدخل في كل دورة في مادة واحدة فقط، فإذا اجتازها لا يمتحن فيها في الدورة التالية.

6-يعتبر ناجحاً بصورة كاملة كل من يحصل على 75% أو أكثر في مواد الامتحان الأربعة، وفي معظم الولايات، يعتبر ناجحاً جزئياً كل من يحصل على 75% في مادتين أو أكثر، وما لا يقل عن 50% في المواد التي امتحن فيها ولم يتمكن من اجتيازها.⁵⁰

3-4: الترخيص:

يمنح الترخيص بمزاولة المهنة لمن تتوفر فيه شروط متطلبات التعليم (الذي يمثل الأساس التقني لدخول المهنة) والخبرة العملية (وذلك بالنسبة لبعض الولايات) واجتياز امتحان المحاسب القانوني بنجاح، في الولاية التي يتبعها، وتجدر الملاحظة أنه لا توجد في الولايات المتحدة الأمريكية رخصة قومية للمحاسبين القانونيين، إنما يتم الترخيص للمحاسبين من قبل مجلس المحاسبة للولاية التي يتبع لها المرشح، وهي الجهة المسؤولة عن تجديده وإيقافه وحتى إلغائه إذا اقتضى الأمر،

3-5: التعليم المهني المستمر:

وفقاً لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن يجب على كافة الأعضاء سواء كانوا ممارسين أو غير ممارسين الالتزام بالقواعد المنظمة للتعليم المستمر، فبالنسبة للأعضاء الممارسين يتعين عليهم استكمال 120 ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات بمتوسط 40 ساعة في السنة، وحد أدنى 20 ساعة في السنة، أما بالنسبة للأعضاء غير الممارسين فإنه عليهم استكمال 90 ساعة كل ثلاث سنوات بمتوسط سنوي قدره 30 ساعة، وحد أدنى 15 ساعة.

⁵⁰www.aicpa.org/cpa-exam

هذا ويطلب من جميع أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وفور انتهاء السنة المالية أن يقدموا تقريراً بمقدار التعليم المهني المستمر خلال السنة المنقضية كشرط أساسي لاستمرار العضوية في المعهد.

المبحث الثالث

ضوابط استقلالية مراجع الحسابات

الاستقلالية أحد الأسباب الرئيسية لوجود مهنة المراجعة حيث يستطيع المراجع أن يقدم خدمات للمجتمع عن طريق إضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة، ولكي يحتفظ المراجع باستقلاليته يجب أن يسمو فوق أي علاقة مع العميل، وينجز المراجع هذه الوظيفة الخاصة وهو مخلص للمستثمرين ومقرضي المنشأة موضوع المراجعة وكذلك للجمهور، وتستلزم هذه الوظيفة الاحتفاظ بالاستقلالية الكاملة عن العميل في أوقات ومراحل عملية المراجعة وتتطلب الإخلاص التام للجمهور⁵¹.

ويمكن القول أنه بدون الاستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي، بل يغدو ضررها أكثر من نفعها.

يمكن النظر إلى استقلالية المراجع على أنها مسألة ذهنية أو فكرية بمعنى أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في تفكيره وفي إبداء رأيه على القوائم المالية، فينبغي على المراجع أن يبدي رأيه بالقوائم المالية بنزاهة وأمانة وألا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغت درجة تأثيرها على رأيه⁵²، وقد جاء المعيار الثاني من المعايير العامة للمراجعة المتعارف عليها والذي ينص على أنه "يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي حيادي ومستقل ويحافظ عليه في كافة الأمور المتعلقة بعملية المراجعة" وبموجب ذلك فإن الاستقلالية يجب حمايتها بمعايير وقواعد موضوعية.

⁵¹Dam M. Guy et al, 1990 , auditing, 2ndEd., Harcourt BarceJovanvik, Inc, New York,p39.

⁵²مصطفى عيسى خضير, 1991, المراجعة مفاهيم ومعايير وإجراءات, دار النهضة العربية, كلية التجارة, جامعة عين شمس, ص64.

وقد أدركت المنظمات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة أهمية معيار استقلال المراجع وأولته عنايتها واهتمامها وحاولت إبعاد المراجع عن كل التصرفات التي من شأنها أن تلقي ظلالاً من الشك على استقلاليته، سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة وحكم مستخدمي القوائم المالية إليه. ولذلك سيتم تحليل التشريعات السوري والأردني والأمريكي وفق محور الاستقلالية تبعاً للعوامل المؤثرة بهذه الاستقلالية.

أولاً: 1- ضوابط استقلالية مراجع الحسابات في سورية:

1-1 اختيار المراجع الخارجي وتعيينه:

تعد عملية اختيار المراجع في وقتنا الحالي، من أصعب القرارات التي يتخذها طالب الخدمة نظراً لوجود المنافسة الشديدة بين المراجعين، ولقد نالت قضية اختيار المراجع اهتماماً ملحوظاً لاسيما في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا لما لهذه القضية من تأثير مهم على استقلالية المراجع - خصوصاً في حالة عدم نجاح عملية الاختيار - حيث يؤدي ذلك إلى التساهل في أداء عملية المراجعة، ما يؤثر سلباً على فعالية تنظيم المهنة، وينجم عنه انخفاض جودة خدمات المراجعة، وبالتالي عدم وجود مصداقية التقارير الصادرة عنها ومن ثم تزداد حالات المراجعة وتفاقم مشكلة الدعاوى القضائية.

إن قيام الإدارة بتعيين المراجع يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه دون غيره للقيام بعملية المراجعة، مما يولد شعور لدى المراجع بالامتتان لإدارة المنشأة، وبالتالي عليه رد ذلك بالتغاضي عن بعض الأمور، مما يعرض استقلاليته للخطر، ومعظم المعايير والتشريعات المنظمة للمهنة وحرصاً منها على دعم استقلالية المراجع الخارجي أوكلت هذا الحق في اقتراح التعيين إلى أعلى هيئة بالشركة أو المالكين أو لجهاز مستقل.

القانون السوري:

لم يذكر قانون تنظيم المهنة القانون (33) الجهة التي تعين وتختار المراجع، إنما جاء في قانون الشركات السوري⁵³، أنه تلتزم شركة التضامن التي يزيد رأسمالها على عشرة ملايين ليرة سورية تعيين مدقق حسابات ينتخبه الشركاء من جدول مدقي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية، يجب أن ينص النظام الأساسي للشركة على انتخاب مدقق للحسابات أو أكثر ينتخبهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الصادر عن الوزارة المعنية.

وتعين المراجع الهيئة العامة في الشركات المساهمة المغفلة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدقي الحسابات الصادر عن وزارة المالية، على أن يكون مدقق الحسابات معتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فيما إذا كانت الشركة مساهمة عامة، وإذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح ثلاثة أسماء من جدول مدقي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدقي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق - بحسب الحال - لتنتقي منهم من يملأ المركز الشاغر⁵⁴.

أي أن قانون الشركات السوري حصر حق تعيين المراجع بيد الجمعية العمومية للمساهمين حرصاً على تعزيز الاستقلال.

يلاحظ أن القانون (33) مقصر في تدعيم استقلالية المراجع وذلك لعدم تحديده الجهة المخولة بتعيينه، حيث كان من الضروري أن يحدد هذه الجهة، فيربط تعيين المراجع بالهيئة العامة (حتى لو نص قانون الشركات على تعيين المراجع من قبل الهيئة العامة لكن القانون 33 هو قانون تنظيم

⁵³ يمكن الرجوع إلى المادة (34) و (79) من قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011.

⁵⁴ يمكن الرجوع إلى المادة (185) من قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011.

المهنة وعليه أن يبين هذه الجهة)، وعدم تفويض مجلس الإدارة بهذا الحق، (إلا أنه هناك حالات استثنائية طارئة ومؤقتة يمكن لمجلس الإدارة أن يعين المراجع لوقت اجتماع الهيئة العامة وعندها تعطي الهيئة الموافقة أو عدم الموافقة على التعيين).

هذا الأمر يؤثر سلباً على فعالية تنظيم المهنة والسبب يكمن في تهديد استقلالية المراجع فيما يخص الجهة التي تعينه.

1-2 استمرار المراجع:

رغم اتفاق معظم الباحثين على أن من أهم العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع: قيام المراجع بمراجعة أعمال نفس العميل لسنوات طويلة إلا أنهم انقسموا إلى مجموعتين:⁵⁵

المجموعة الأولى ترى أن جودة عملية المراجعة تتطلب معرفة متعمقة من قبل المراجع لطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة فيه، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية المراجعة، وزيادة كفاءتها وتخفيض تكلفتها.

في حين ترى المجموعة الثانية أن الاستمرار طويل الأجل في مراجعة حسابات عميل معين تؤدي إلى توطيد العلاقات الشخصية بين المراجع والعميل الأمر الذي قد يؤدي إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أقل دقة، كما أن المراجع في بعض الأحيان قد يقدم حلولاً تتفق مع مصالح العميل بهدف الرغبة في إرضاء العميل، مما يؤثر سلباً على موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي، ومن مزايا التبديل الدوري للمراجع: توفير رؤية جديدة من قبل المراجع يلقيها على النظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء أو مخالفات لم يستطع كشفها المراجع السابق⁵⁶، كما أنه يزيد المنافسة بين المراجعين مما يحافظ على أرفع المعايير المهنية.

⁵⁵Shockley, R. A., 1981, "Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis", The Accounting Review, American Accounting Association, pp 785-786.

⁵⁶حسين القاضي. حسين دحدوح. عصام قريط. أصول المراجعة، 1، 2005، منشورات جامعة دمشق، ص 133..

وعيوب التبديل الدوري للمراجع تتمثل في: زيادة تكاليف المراجعة⁵⁷, المهنة تنادي بالاستمرارية للمراجع من سنة لسنة وأية مخاطرة لفقدان استقلاليته يبدو مبالغاً في تقويمها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي ستنشأ بين المراجع والعميل بسبب استمرارية المراجع.

القانون السوري:

يعين مدقق الحسابات لمدة سنة ويمكن التجديد له لمدة أربع سنوات⁵⁸.

إن تحديد عدد سنوات استمرار المراجع نقطة إيجابية في القانون لأنه يتخذ موقفاً وسطياً بين تهديد الاستقلالية والحصول على المعرفة المتعمقة بالعميل, وهو ما ينعكس إيجاباً على فعالية تنظيم المهنة.

1-3 عزل المراجع:

يمثل وضع سلطة عزل المراجع بيد الإدارة مصدر تهديد لاستقلاله بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلب مطالبها ويتمثل لتوجيهاتها⁵⁹.

إن عزل مراجع إما يكون قانونياً بموجب أحكام القانون وذلك بسبب:⁶⁰ فقدان الأهلية المدنية أو الحكم عليه بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بشرف المهنة, أو مخالفة أحكام ومواد القانون المنظم لعمله والقيام بتصرف يسيئ إلى كرامة المهنة, أو القيام بتصرف مخل بقواعد وآداب السلوك المهني كإذاعة أسرار الشركة.

أو أن يكون العزل تعسفياً كوسيلة لإبعاد المراجع عن عمله دون وجه حق بسبب اكتشافه مخالفات وأخطاء جسيمة أو نشوب خلافات شخصية مع العميل أو عدم تماشيهِ مع رغبات الإدارة.

⁵⁷ حسين القاضي. حسين دحوح. عصام قريط, أصول المراجعة¹, 2005, منشورات جامعة دمشق, ص133.

⁵⁸ يمكن الرجوع للمادة (51) من القانون (33) للعام 2009

⁵⁹ حسين القاضي. حسين دحوح. عصام قريط, أصول المراجعة¹, 2005, منشورات جامعة دمشق, ص127.

⁶⁰ مهيب الساعي, وهي عمرو, 1991, علم تدقيق الحسابات, دار الفكر للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, ص133.

عندما تكون الجهة المخولة عزل المراجع مستقلة عن الإدارة يكون المراجع مستقلاً أكثر، ويمارس مهامه دون خوف من عدم الاستجابة لرغبات الإدارة، وهو ما يؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وكان لذلك أثر إيجابي على فعالية تنظيم المهنة.

القانون السوري:

القانون 33 لم يحدد الجهة المخولة عزل المراجع أو الأسباب التي تؤدي لعزله. ولا يجوز عزل المحاسب القانوني المعين لتدقيق سنة مالية إلا للأسباب المحددة في قانون الشركات رقم 3 لعام 2008 وتعديلاته.⁶¹

حيث ذكر قانون الشركات السوري الحالات التي يتعرض المراجع فيها للعزل والتعويض، كأن ينقل هو أو أحد موظفيه للمساهمين أو للغير ما حصل عليه من معلومات ذات طابع سري لا يجوز الإفصاح عنها في معرض قيامه بعمله لديها، أن يقوم هو أو أحد موظفيه بالمضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها.⁶²

وأناط قانون التجارة السوري سلطة العزل والتعيين بيد الجمعية العمومية. القانون (33) مقصر لعدم تحديده بشكل صريح الجهة المخولة عزل المراجع والحالات التي يحق فيها عزله، وإجراءات العزل وما يتعلق بها.

4-1 أتعاب المراجع:

ويقصد بها المقابل المادي للجهـد الذي يبذله المراجع نظير عمله كمراجع للشركة خلال الفترة المالية المتفق عليها، إن ترك مسألة تحديد الأتعاب في يد الإدارة يجعل المراجع معرضاً لخطر تخفيض أتعابه إذا لم يخضع لمطالب الإدارة، ولضمان استقلالية المراجع يجب أن تكون الأتعاب

⁶¹يمكن الرجوع للمادة (40) من القانون 33.

⁶²يمكن الرجوع للمواد (191) و(192) من قانون الشركات السوري، مرجع سبق ذكره.

المهنية انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات المؤدية للعميل أي يجب أن لا تكون هذه الأتعاب مبالغاً فيها فينظر إليها على أنها ترغيب للمراجع، أو قليلة فينظر إليها على أنها تهريب له ليتغاضى عن بعض التجاوزات والأخطاء التي وقعت في الشركة، ولهذا رأى بعض الباحثين بضرورة وضع حد أدنى وحد أقصى لأتعاب المراجع في المؤسسات التي يجوز للمراجع مراجعتها مما يضمن لكل مراجع حداً أدنى من الأتعاب مع ضمان تحصيلها.

يجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المراجع والعميل على أن يذكر أيضاً في العقد الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد، ويجب عدم تفويض عملية تحديد الأتعاب في الشركات المساهمة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بالشركة حتى لا تمارس أية ضغوط على المراجع من شأنها أن تنقص من استقلاليته وموضوعيته.⁶³

القانون السوري:

لم يأتي أي نص في قانون تنظيم المهنة بخصوص أتعاب المراجع، فيما ذكر قانون الشركات أن الهيئة العامة هي من تحدد أتعاب مدقق الحسابات⁶⁴.

قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في سورية لم يحدد الجهة المخولة بتحديد الأتعاب، وهي نقطة ضعف في القانون قد تنعكس سلباً على فعالية التنظيم في ظل هذا القانون.

5-1 الخدمات الاستشارية

من أهم المشكلات العملية التي يدور حولها الجدل في أوساط المهنة وترتبط بالاستقلالية، هي تلك الخدمات الاستشارية التي دأب بعض المراجعين على تقديمها لنفس العميل الذي يراجع أعماله،

⁶³ إدريس عبد السلام اشتوي، 1990، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، بنغازي، ص 46.

⁶⁴ يمكن الرجوع إلى المادة (71) من قانون الشركات السوري، مرجع سبق ذكره.

كالمساعدة في تصميم النظم المحاسبية، أو إنجاز التراكم المحاسبي، أو وضع البرامج اللازمة لتدريب العاملين على تشغيل الحاسوب، أو الإشراف على نشرة الاكتتاب⁶⁵.

بعض الباحثين رأوا قيام المراجع بإسداء النصح للإدارة يعزز من ثقة الإدارة به ويزيد من معرفته بمشاكل الشركة مما يرفع من مركزه ويعزز في النهاية من استقلاليته.⁶⁶

فيما رأى الباحثون ذوي الرأي المعارض للذين ذكروا أعلاه: إن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لإدارة الشركة التي يتولى مراجعتها يجعله في موقف الدفاع عن إدارة هذه الشركة مما يصعب معه الحفاظ على استقلاليته الحقيقية وكما أنه يفقد استقلاليته الظاهرية، كما إن حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع مقابل خدماته الاستشارية قد تؤدي إلى التضحية باستقلاليته خاصة إذا كانت تتجاوز أتعاب المراجعة.

وتعددت التعريفات التي تناولت مفهوم تلك الخدمات لإزالة أي لبس أو غموض حول طبيعة الخدمات الاستشارية التي يمكن لمراجع الخارجي أن يؤديها فعرّفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في بيانه رقم (1) الخاص بمعايير الخدمات الاستشارية للإدارة في سنة 1981 بأنها "تقديم النصيحة والمساعدة الفنية حيث يكون الغرض الرئيسي هو مساعدة العميل في تحسين قدراته وموارده".⁶⁷

رأي القانون السوري حول خدمات المراجع:

أجاز القانون السوري للمحاسب القانوني القيام بأعمال أخرى على ألا يخل ذلك باستقلاليته مثل⁶⁸: تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، ودراسة وتحليل أوضاع الشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية، وإعداد

⁶⁵ حسين القاضي. حسين دحوح. عصام قريط، أصول المراجعة، 1، 2005، منشورات جامعة دمشق، ص130.

⁶⁶ علي عمر سويس، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، 2011، مجلة جامعة الحاج خضر، ص120.

⁶⁷ (احمدنور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1987، ص15).

⁶⁸ يمكن الرجوع للمادة (38) من القانون (33) مرجع سبق ذكره.

الدراسات الاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية، وتقديم الاستشارات الضريبية، وتنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها، ووضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

وتقع مسؤولية إعداد البيان الضريبي على عاتق الشركة (المكلف)، ولا يجوز للمحاسب القانوني تدقيق البيانات الضريبية في حال قيامه بالمشاركة في تنظيم دفاتر المكلف أو حساباته.⁶⁹

مما سبق يلاحظ أن القانون السوري عدد بعضاً من الأعمال التي يجوز للمراجع القيام بها مع ذكره لعبارة "مع مراعاة مبدأ الاستقلالية والحيادية وفق معايير التدقيق الدولية...."، أي أن القانون لم يحدد الضوابط والأسس التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية في سورية، وهذا ما يجعل القانون عرضة لتأويله بأكثر من تأويل، وهو ما ينعكس سلباً على فعالية التنظيم بمقتضيات هذا القانون. بالتالي كان من الضروري وجود نصوص صريحة تحدد ضوابط تكفل استقلالية المراجع عند تقديمه الخدمات الاستشارية، لأن عدم وجود مثل هذا الإجراء يؤدي إلى تهديد استقلالية المراجع بحيث يصبح من الصعب الحفاظ عليها، بمعنى أن المراجع يصبح بموقف المدافع عن نفسه مما يجعل من الصعوبة المحافظة على استقلاليته.

1-6 المصالح والعلاقات التي تهدد الاستقلالية:

يقصد بالمصالح والعلاقات: قيام علاقة ما بين المراجع أو أحد أفراد أسرته من جهة وبين الشركة محل المراجعة متمثلة بإدارتها سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

⁶⁹ يمكن الرجوع للمادة (44) من القانون (33).

ولا شك بأن وجود مصلحة اقتصادية للمراجع مع إدارة المشروع يعرض استقلاله للتهديد، وقد نصت القوانين المختصة في معظم دول العالم على ضرورة عدم وجود مصلحة اقتصادية للمراجع مع المشروع أو إدارة المشروع، كما وضعت معايير لهذه المصلحة، كامتلاك أسهم في الشركات أو العمل موظف لدى المشروع... الخ⁷⁰.

القانون السوري:

عدد القانون بعض المحظورات التي يجب على المراجع الالتزام بها مثل⁷¹: عضوية مجالس إدارة الشركات أو المساهمة فيها في حال تكليفه بتدقيق حساباتها، مزاولة مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً أو مساهماً فيها، ويحظر عليه تدقيق حسابات شركة إذا كانت تربطه أو أصر القربى أو النسب حتى الدرجة الثالثة بأحد أعضاء مجلس إدارتها أو بمديرها العام أو بكبار المساهمين فيها، كما يحظر عليه تدقيق حسابات شركة إذا كان موظفاً سابقاً بها أو في حال كان مديناً أو دائناً لها أو لأية شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها أو يتعامل معها بشروط تختلف عن الشروط المتعامل بها في أوضاع مماثلة.

يلاحظ أن القانون وفر بعض مقومات الاستقلالية في ما يتعلق بتحديد المصالح والعلاقات، التي تمثل مصالح متعارضة مع استقلاليته، لكنه أغفل العلاقات الأشخاص الذين يعملون ضمن فريق عمل المراجع مع الشركات محل المراجعة، كما أغفل حالة العلاقات غير المباشرة كأن يملك أخ أو زوجة أو قريب أسهماً في الشركة التي يراجع حساباتها، مع ذلك فإن المقومات التي ذكرها القانون ترفع من فعالية التنظيم وترفع من ثقة الجمهور بالمهنة وإجراءاتها.

⁷⁰ حسين القاضي. حسين دحود. عصام قريط، أصول المراجعة، 1، 2005، منشورات جامعة دمشق، ص 129..

⁷¹ يمكن الرجوع للمادة (48) من القانون (33)

ثانياً: 2- ضوابط استقلالية مراجع الحسابات في الأردن وأمريكا:

2-1: اختيار المراجع الخارجي وتعيينه:

في الأردن:

قانون تنظيم المهنة في الأردن لم يتطرق للجهة المخولة تعيين واختيار المراجع.

في الولايات المتحدة الأمريكية:

أناط كل من (AICPA & SEC) حق اختيار المراجع بلجان المراجعة (وهي لجان فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تتكون عادة من ثلاثة أعضاء إلى خمسة أعضاء، ولا تشمل هذه اللجنة في عضويتها أحد المديرين التنفيذيين) وذلك محاولة منها للتأكد من ضرورة حفاظ المراجعين على استقلاليته تجاه المنشأة موضوع المراجعة، ومنحهم أكبر قدر من الثقة في مواجهة ضغوط الإدارة بمساعدة هذه اللجان.⁷² وتقوم هذه اللجنة بمهام كاختيار المحاسب القانوني وتحديد أتعابه ومراجعة محتويات رسالة الارتباط قبل الموافقة عليها، ودراسة خطة المراجعة التي يضعها.

2-2: استمرار المراجع:

في الأردن:

لا يجوز اختيار محاسب قانوني لتدقيق حسابات الشركات مدة تزيد على أربع سنوات متتالية، ويجب أن تؤخذ موافقة الهيئة العليا للمهنة في الأردن على ما زاد على ذلك.⁷³

في الولايات المتحدة الأمريكية:

اشتترطت بورصة الأوراق المالية بنيويورك (SEC) عدم استمرار المراجع في مهنته لمدة تزيد على خمس سنوات بالنسبة للشركات المقيد اسمها في جداول البورصة.⁷⁴

⁷² أمين لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون ساربنز اوكسلي، 2008، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، ص 115.
⁷³ يمكن الرجوع للمادة (33) قانون رقم 73 عام 2003 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية

2-3 عزل المراجع:

في الأردن:

لا يجوز لأي جهة تغيير المحاسب القانوني الذي تم اختياره لغايات مراجعة حسابات خلال السنة المالية⁷⁵, ويستثنى من ذلك الحالات التي يتعذر على المحاسب القانوني الاستمرار في قيامه أو إذا توقف عن العمل.

في الولايات المتحدة الأمريكية:

المشرع الأمريكي أعطى سلطة العزل إلى لجنة المراجعة.

2-4 أتعاب المراجع:

في الأردن:

ألزم قانون الشركات الأردني الجمعية العمومية بتحديد أتعاب المراجع أو تفويض مجلس الإدارة بذلك, ولم يذكر بقانون تنظيم المهنة ما يتعلق بالأتعاب.

في الولايات المتحدة الأمريكية:

سلطة تحديد أتعاب المراجع بيد لجان المراجعة.

2-5 الخدمات الاستشارية

رأي القانون الأردني حول الخدمات الاستشارية:

في الأردن حظر المشرع على المراجع الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري لدى العميل، وعليه إذا قدم المراجع أية خدمة استشارية لعميله لا يعتبر عمله محظوراً طالما أنه

⁷⁴ أمين لطفي, المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes – Oxley, الدار الجامعية, الاسكندرية, 2008, ص149.

⁷⁵ يمكن الرجوع إلى المادة (32) نص قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن رقم (73) لسنة 2003

غير منتظم⁷⁶، وأجاز قانون مزاوله مهنة المراجعة للمراجع تقديم المشورة والخبرة المهنية في مجالات المحاسبية والمالية والضريبية دون أن يحدد شروطاً معينة.

يلاحظ أن هناك تضارباً في التشريعات الأردنية أو عدم انسجام فما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الأردني للعميل محل المراجعة

رأي القانون الأمريكي حول الخدمات الاستشارية:

ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية (المتتمثلة في تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة حالياً، وتصميم النظم المحاسبية، ومساعدة عملائه على الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلاً عالياً) لا يؤثر على استقلالية المراجع، طالما أنه يقتصر على إبداء النصيحة والمساعدة الفنية ودون أن تسند إليه مهمة اتخاذ القرارات الإدارية.

وقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة اسمها لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية، بهدف توفير الدعم الفني وإرشاد القائمين بهذه الخدمات، ووضع معايير خاصة لتقديم هذه الخدمات.⁷⁷

وكان أحد أسباب إصدار قانون "ساربينز أوكسلي" هو لمواجهة التأثير السلبي للخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع، حيث تضمنت الفقرة (201) من المادة (200) من القانون المذكور الخدمات الاستشارية التي يمنع تقديمها من قبل المراجع لعميله منها:⁷⁸ مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية، وتصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية، وتقديم الخدمات التأمينية.... الخ.

⁷⁶ المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، الجريدة الرسمية، العدد 20.
⁷⁷ حسين القاضي. حسين دحوح. عصام قريط، أصول المراجعة 1، 2005، منشورات جامعة دمشق، ص 131.

⁷⁸ Arens, A. & Elder, R J. & Beasley M.S. 2005. " Auditing and Assurance Services". Tenth Edition, USA. Prentice Hall Private Limited. P83

كما نص القانون على ضرورة حصول المراجع على موافقة مسبقة من قبل لجنة المراجعة على أي من الخدمات التي يسمح له تقديمها بشرط عدم تجاوز أتعابها 5% من إجمالي الأتعاب التي يتقاضاها من العميل.⁷⁹

إن قانون سارينز - اوكسلي والقواعد المعدلة للمهنة في الولايات المتحدة لم تلغي بل وضعت قيود تتعلق بتقديم أنواع الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة.

2-6 المصالح والعلاقات التي تهدد الاستقلالية:

في الأردن:

عدد القانون الأردني بعض من الأمور المتعلقة بجانب المصالح والعلاقات المؤثرة في الاستقلالية⁸⁰.

في الولايات المتحدة الأمريكية:

حظرت قواعد السلوك على المراجع وجود أو تكوين مصالح أو علاقات مع إدارة الشركة محل المراجعة نظراً لآثارها السلبية على استقلالية المراجع، ويحظر على المحاسب القانوني بحسب التشريعات الأمريكية ما يلي:⁸¹

1- حصول المراجع خلال عمله أو كان ينوي الحصول على مصلحة مباشرة أو مصلحة ذات قيمة غير مباشرة من العميل كأن يستثمر أموالاً ذات قسمة بالنسبة إليه في الشركة، أو أن يقترض من الشركات أو الهيئات التي يقوم بمراجعتها، أو يقترض من أحد مدراءها أو أعضاء مجلس إدارتها

⁷⁹ للقسم رقم 202: "متطلبات الموافقة المسبقة". من قانون سارينز/اوكسلي. SEC. 202. PREAPPROVAL REQUIREMENTS.

⁸⁰ للمادة (4) من نظام مزاولة المحاسبة القانونية لسنة 2006 في الأردن

⁸¹ ألفين ارينز وجيمس لويك، 2005، المراجعة مدخل متكامل، ص 117-135

أو مساهميتها ذوي الشأن، ولا يسري الحظر الأخير على القروض المالية من المؤسسات المالية المتخصصة إذا تم الخضوع لشروط وإجراءات الإقراض العادية.

2-مراجعة حسابات شركة إذا كان المراجع أو أحد أفراد عائلته أو أحد زملائه العاملين في المكتب أو كلهم مجتمعين يملكون 5% من رأس مال الشركة موضوع المراجعة.

3-مراجعة حسابات شركة إذا كان المراجع أو أحد العاملين معه، خلال فترة مراجعته:

أ- رئيس مجلس، مديراً، موظفاً، أو قائماً بأي عمل إداري في الشركة.

ب - مؤسساً، يمتلك سندات، عضواً يحق له التصويت في الشركة.

ج - وصياً على جهة استثمارية، أو صندوق هادف للربح يخص الشركة.

د - حالة الملكية غير المباشرة: كأن تمتلك الزوجة أسهماً في الشركة محل المراجعة.

ر - عضواً فخرياً في مجلس إدارة الشركة محل المراجعة.

4-مراجعة حسابات شركة إذا كان أحد الأعضاء المشاركين في المراجعة لديه قريب يحتل منصباً

قيادياً لدى العميل، أو يملك مصلحة مالية لدى العميل وهذه المصلحة تعتبر ذات قيمة بالنسبة لقريب العضو وكان لدى الأخير معرفة بذلك.

5-قبول المراجع عمولات نظير النصح للغير بشراء منتجات أحد العملاء، كما لا يجوز للعضو

الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه.

يلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية اهتمت بضرورة توفير مقومات استقلالية المراجع في ما يتعلق بالمصالح والعلاقات الشخصية مما يعطي التشريع الأمريكي فعالية أكبر كونه يتيح مزيد من الاستقلالية للمراجع، ويلاحظ هذا الأمر من خلال القيام بإصدار معايير المراجعة في أمريكا منذ أكثر من نصف قرن وتشديدها على معيار لاستقلالية كونها من المعايير العامة الثلاثة، كما تم

إصدار قواعد وآداب السلوك المهني لتوضيح كل ما يتعلق بحماية حياد واستقلالية المراجع بتأدية
مهامه.

المبحث الرابع

ضوابط العناية المهنية والمسؤوليات

يجب على الممارس المهني أن يلتزم بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة، وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدراته، وتعرف العناية في المراجعة بأنها الطريقة التي يتبعها مراجعو الحسابات في تأدية مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية، وخاصة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة له معايير المراجعة وقواعد أخلاق المهنة.

ويهدف هذا المبحث لمعرفة مدى توفر معيار بذل العناية المهنية اللازمة في القانون السوري لتنظيم المهنة، ولتحقيق ذلك ينبغي تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة، ومدى أهميته في مجال الوفاء بالمسؤوليات المختلفة لمراجع الحسابات، وكذلك استعراض قواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة في هذا الخصوص ومقارنتها بما هو موجود في التشريعات السورية.

أ - مفهوم بذل العناية المهنية

يقصد بالعناية المهنية التزام مراجع الحسابات بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويتحدد هذا المستوى وفقاً لما تنص عليه التشريعات المختلفة من خلال تحديد المسؤولية القانونية للمراجع، والذي يمثل الحد الأدنى للعناية المهنية، بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي

تصدرها المنظمات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة في جميع مراحل عملية المراجعة⁸².

فالعناية المهنية وصف مهني رفيع المستوى لممارسة المهنة المقبولة قبولاً عاماً، تهدف إلى تقليل الاختلاف في الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية وبالتالي يجب توثيق قواعد مهنية للمراجعة يتم التعارف عليها بين المراجعين لتنظيم أدائهم المهني، والتزام المراجعين بمسؤوليات وأخلاقيات مهنية محددة⁸³.

تم تحديد مفهوم العناية من خلال جهتين⁸⁴: الأولى تحديد مفهوم المراجع الحضيف والثانية تحديد مستوى الأداء المهني المرغوب عند ممارسة المهنة.

بالنسبة للجهة الثانية فيمكن تحديد المستوى المهني المرغوب فيه بالعوامل الآتية⁸⁵:

أ- التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات، والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة منه.

ب - ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية بهدف المحافظة على مستوى مميز لمزاولي المهنة.

ومما سبق يلاحظ ارتباط معيار العناية المهنية اللازمة بالمسؤولية القانونية والمهنية للمراجع الأمر الذي يستدعي ضرورة توضيح المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع وكذلك استعراض ما أصدرته المنظمات المهنية من معايير وقواعد في هذا الخصوص.

⁸² محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، 1993، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ص75.

⁸³ مختار اسماعيل ابو شعيشع، اطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات، دراسة نظرية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد2، 2008، ص738

⁸⁴ R. K. Mauts and H. A Sharaf, "The philosophy of Auditing". Op. Git, pp135-138.

⁸⁵ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، 2005، الطبعة الأولى، دار المسيرة عمان، ص41.

ب-مسؤولية مراجع الحسابات:

إن إخلال مراجع الحسابات بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناتجة عن ذلك، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة، بمساءلة المراجع أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المراجع الأدبية والمهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية⁸⁶.

يترتب على المراجع عدة أنواع من المسؤولية إذا أخل بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي وهي: المسؤولية الأدبية، المسؤولية القانونية، المسؤولية الجنائية، المسؤولية المهنية، مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء، ومسؤولية المراجع عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

أولاً: المسؤولية الأدبية:

إن الدور المهم الذي أنيط بمراجع الحسابات، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الوفي لمنع الرشوة أو الفساد، بحسب المعايير الأخلاقية التي يتبناها المجتمع، ولذلك نجد أن المجتمع ينظر إلى مراجع الحسابات أو منظمته المهنية الذي ينتمي إليها بمزيد من الاحترام والتقدير، ولا شك أن هذه الحالة التي يتمتع بها المراجع سوف تنهار إذا مارس المراجع عملاً لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله.

ثانياً: المسؤولية القانونية:

وهي عبارة عن التزام المهني بمتطلبات القانون التي تحدد مستوى مناسب من العناية الواجب بذلها عند تقديمه للخدمة⁸⁷، وهي المسؤولية التي تنشأ في حالة إهمال المراجع أو تقصيره في أداء

⁸⁶حسين القاضي. حسن دحوح، أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق عمان، 1999. ص98.

⁸⁷Arens.A. A, Elder, R.J. and Beasley, M.S., Auditing and Assurance Services; An Integrated Approach. 9th, New Jersey, Prentice Hall, p112

واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير، وتنشأ مسؤولية المراجع إذا قصر في بذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلاً يعمل بأجر عن مجموع المساهمين، وبالتالي فإن القانون يخول من يقع عليه ضرر كالمساهمين والغير حق الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر⁸⁸.

ثالثاً: المسؤولية الجنائية:

يتعرض المراجع للمسؤولية الجنائية وما يترتب عنها من عقوبات في حالة ارتكاب جريمة، أو كان شريكاً في جريمة، أو أخل بواجباته المهنية، مثل تعمد تثبيت بيانات غير صحيحة، أو إغفاله أو إخفائه وقائع جوهرية عمداً، وتعتبر المسؤولية جنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مراجع الحسابات تضر المجتمع

ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاوولي المهنة بمدى صدق وسلامة القوائم المالية، وأية خدمات إدارية واستشارات أخرى⁸⁹.

رابعاً: المسؤولية المهنية:

تنشأ المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات نتيجة عدم التزامه بقواعد آداب وسلوك المهنة باعتباره عضواً ينتمي إليها حتى ولو لم يترتب عن ذلك ضرر فعلي، حيث يفترض وجود الضرر كأثر للإخلال بواجبات الوظيفة وسمعة وكرامة المهنة.

وتعرف قواعد السلوك المهني بمجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس وناجحاً في مهنته وقادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه.

خامساً: مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والخطأ:

⁸⁸ علي عبدالقادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، 2009، شركة المطابع الأرز. عمان، ص74.
⁸⁹ محمد الصبان، عوض فتح الله، الأصول العلمية المهنية للمراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1999، الاسكندرية، ص206.

الغش هو التحريف المادي المتعمد من قبل شخص أو أكثر لأجل التضليل، أما الخطأ فهو يشير إلى الأخطاء غير المقصودة في البيانات المالية، لا يوجد مسؤولية للمراجع عن اكتشاف كافة أنواع الأخطاء وإنما تتوقف مسؤوليته في ذلك، على مدى بذله العناية المهنية اللازمة⁹⁰.

إن مسؤولية اكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة، وذلك من خلال وضع نظام محاسبي جيد ونظام رقابة داخلية يفي بالغرض، علماً أن نظام أي رقابة داخلية يقلل ولكنه لا يقضي على احتمالية وجود غش أو خطأ، علماً أن اكتشاف الغش أو الخطأ الماديين من قبل المراجع لا يعني أنه قد فشل خصوصاً في حالة إتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها واستعمال الإجراءات المطلوبة والمناسبة⁹¹.

وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بيان معايير المراجعة رقم 99 الذي يهدف إلى توفير الإرشادات للمراجعين للوفاء بمسؤوليتهم المرتبطة بالغش والأخطاء عند أداء مهمة المراجعة،⁹².

سادساً: مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار:

أوضحت معايير المراجعة الصادرة بهذه الخصوص سواء كانت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار رقم 570 أو عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: أن المراجع غير مسؤول عن تقديم الضمان الكامل لقدرة المؤسسة موضوع المراجعة على الاستمرار مستقبلاً لفترة زمنية غير محدودة، ولكنه مسؤول عن تقييم تلك القدرة لفترة زمنية معقولة (لا تتجاوز سنة من تاريخ مراجعة القوائم المالية) مع الأخذ بعين الاعتبار أية أحداث جوهرية يحتمل حدوثها فيما بعد.

⁹⁰Alvin A.Arens&Jamesk. Loebbecke, "Auditing an Integrated Approach", 1991, p125-127.

⁹¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، 2006، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، ص78.

⁹²طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، 2007 الدار الجامعية للنشر، ص ص563-572.

أولاً: 1- ضوابط العناية المهنية والمسؤوليات في سورية:

1-1 مسؤولية المراجع:

في المسؤولية المهنية:

نصت المادة (79) من القانون (33) أنه: لا يجوز لمدقق الحسابات التوقيع على أية بيانات أو إبداء الرأي فيها ما لم يكن قد طبق إجراءات التدقيق على العناصر التي تتكون منها هذه البيانات أو المعلومات أو تلك التي يشهد أو يعطي رأياً فيها.

نصت المادة (80) أنه: على مدقق الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني رأيه عليها.

نصت المادة (87) على أنه: على مدقق الحسابات أن يراعي بدقة الواجبات التي تفرضها عليه أحكام هذا القانون وقواعد المهنة وأعرافها وتقاليدها وأن يتقيد في كل أعماله بمبادئ الشرف والاستقلال والاستقامة.

نصت المادة (90) على أنه: على مدقق الحسابات الالتزام بقواعد السلوك المهني المعتمدة من التنظيم المهني وقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

في المسؤولية الجنائية:

نصت المادة (82) على أنه: لا يجوز لمدقق الحسابات استخدام المعلومات التي حصل عليها أثناء عملية التدقيق لتحقيق مصلحة مادية أو مالية أو أي منفعة تجارية.

في المسؤولية عن اكتشاف الخطأ والغش:

نصت المادة (81) على أنه: يعزز رأي مدقق الحسابات صدقية البيانات المالية عبر تقديم تأكيد نسبي وليس مطلقاً وفقاً لأحكام معايير التدقيق.

نصت المادة (83) على أنه: تكون إدارة الشركة أو المؤسسة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية وفق معايير المحاسبة وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة ولا يعفي رأي مدقق الحسابات إدارة المؤسسة أو الشركة من مسؤوليتها عن هذه الحسابات.

نصت المادة (84) على أنه: تحدد مسؤولية مدقق الحسابات في إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على تدقيقه والقيام بإجراءات التدقيق وفق معايير تدقيق محددة وان يخطط ويجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. في مسؤولية المراجع عن تقييم استمرارية الشركة:

نصت المادة (85) على أنه: لا يمكن لمستخدم البيانات المالية الافتراض بأن رأي مدقق الحسابات هو تأكيد مطلق على استمرارية المؤسسة أو مدى فعالية أو كفاءة الإدارة في القيام بمهامها.

1-2: قواعد السلوك المهني:

لم تقم جمعية المحاسبين القانونيين، أو مجلس المهنة بإصدار دليل محلي لقواعد وآداب السلوك المهنة بل تم اعتماد قواعد السلوك المهني الدولية لتكون رادعاً لانحرافات الممارسين، ومؤشراً للجمهور على تصميم أعضاء المهنة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، كما قانون تنظيم المهنة بعض القواعد كما يلي:

- على مدقق الحسابات أن يراعي بدقة الواجبات التي تفرضها عليه قواعد المهنة وأعرافها

وأن يتقيد في كل أعماله بمبادئ الشرف والاستقلال والاستقامة.⁹³

⁹³ يمكن الرجوع للمادة (87) من القانون (33)

- يحظر على المحاسب القانوني المزاول القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لشخصه بأية وسيلة كانت.⁹⁴
- لا يجوز للمحاسب القانوني إبداء الرأي أو الشهادة على أي عناصر أو بيانات مالية دون أن يكون قد قام بإجراءات تدقيق عليها وحصل على أدلة مناسبة لإبداء الرأي فيها.⁹⁵
- يحظر على المحاسب القانوني مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء تم ذلك مباشرة أو بشكل غير مباشر.⁹⁶

1-3: العقوبات والتأديب:

بحسب المادة (92) من القانون (33): إذا ارتكب مدقق الحسابات أية مخالفة لأحكام هذا القانون أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفا يسيء إلى مكانته ومكانة العاملين فيها يحال إلى لجنة التأديب المشكلة لدى التنظيم المهني. وتشكل لجنة التأديب بقرار من الوزير.

كمانصت الفقرة (3) من المادة (92) من القانون (33) على أنه يعاقب مدقق الحسابات المخالف وفق أحكام الفقرة (1) من المادة (92) بإحدى العقوبات التأديبية التالية:

- 1- التنبيه الخطي.
- 2- الإنذار الخطي.
- 3- الإيقاف عن مزاوله المهنة لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات.
- 4- إلغاء الرخصة.

⁹⁴يمكن الرجوع للمادة (48) من القانون (33)

⁹⁵يمكن الرجوع للمادة (42) من القانون (33)

⁹⁶يمكن الرجوع للمادة (48) من القانون (33)

أما في ما يتعلق بعقوبات المتدرب فقد نصت المدة (92) في الفقرة (5) منها على العقوبات التي يخضع لها المتدرب وهي:

- التنبيه الخطي.
 - الإنذار الخطي.
 - وقف التدريب لمدة لا تزيد على سنة .
- وفي ما يتعلق بسقوط حق ملاحقة المدقق فإنه يسقط حق ملاحقة مدققي الحسابات وفق أحكام القانون بمرور سنتين من تاريخ تقديم تقريره، مع الاحتفاظ بالأحكام التي نصت عليها قوانين الضرائب والرسوم. وذلك بحسب المادة (94) من القانون (33).

كما نص على عقوبات أخرى: بحسب المادة (95) من القانون (33) فإنه يعاقب كل من:

1- ينتحل صفة مدقق حسابات أو يمارس دون وجه حق مهنة مدقق حسابات بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 458 من قانون العقوبات بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة ولا تقل عن شهر واحد .

2- يمارس المهنة دون الحصول على رخصة بمقتضى أحكام هذا القانون بما في ذلك ممارستها خلال مدة إيقافه عن المزاولة بغرامة مالية.

1-4: تقييم ضوابط العناية المهنية والمسؤوليات في سورية:

- إن المنع المطلق للدعاية انتهى في معظم دول العالم منذ زمن، فانتهى مثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة منذ 1978م و 1984م على التوالي، فقد سمحت المنظمات والتشريعات المهنية للمراجع بالإعلان عن خدماته على شرط عدم الإخلال بكرامة المهنة، وبالتالي فإن القانون السوري كان موفقاً بما يخص منع الدعاية من قبل

المراجع وهذا إن دل على شيء فهو يدل على نوع من مواكبة التشريع المنظم للمهنة في سورية للتطورات الناتجة عن المتغيرات المختلفة.

- لم يتطرق لما يخص بذل العناية المهنية، باستثناء ما ورد في بعض موادها بما يتعلق بقواعد وآداب السلوك المهني والتي استعرضناها أعلاه، بالتالي لم يوضح القانون مفهوماً واضحاً ومحددًا للعناية المهنية التي يجب على المراجع أن يلتزم بها.

- يمكن القول أنه لا توجد قواعد واضحة ومحددة وملزمة للسلوك المهني يجب أن يلتزم بها مزاولو المهنة في سورية حيث وردت بعض هذه القواعد متفرقة ومتناثرة في القانون وبعبارة عامة، وهذا الأمر له أثر سلبي على أداء مراجع الحسابات وذلك لأن وجود قواعد للسلوك المهني والتزام مراجعي الحسابات بها عند أداء خدماتهم المهنية يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بشكل موضوعي وحماية استقلالية المراجعين ضد أية تهديدات وتنظيم العلاقة بينهم وتحسين كفاءتهم وزيادة درجة تعاونهم وهذا كله له أثر إيجابي يؤدي إلى توافر ثقة المجتمع في جودة الخدمة المؤدية.

- لم يأتي على ذكر ما يخص الاستعانة بعمل الآخرين سواء مراجعين آخرين أو ذوي خبرة معينة لا يملكها المراجع، فالاستعانة بعمل ذوي الخبرة يعوض أي نقص في مهارة المراجع، ما يزيد من العناية المهنية ويرفع من جودة المراجعة، كما أنه لم يشر لما يتعلق بعمل المراجع الداخلي.

العناية المهنية اللازمة تعني التزام المراجع بمستوى معين من الأداء عند ممارسة المهنة، وهذا المستوى من الأداء يتم تحديده بواسطة العديد من العوامل أهمها:

1- الالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة بهدف

المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة.

2- التمسك والالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.

3- التمسك بنصوص القوانين المختلفة المحددة للمسؤوليات القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة.

4- إسناد مهام المراجعة لأفراد مؤهلين علمياً، وعلى قدر كاف من التدريب ثم الإشراف عليهم أثناء تنفيذهم لتعليماته.

وعند مقارنة هذه العوامل بما هو موجود في القانون سورية، يلاحظ عدم وجود معايير خاصة بالبيئة السورية، فالجهة المشرفة على مهنة المراجعة والمحاسبة في سورية لم تقم بإصدار أي معايير للمراجعة، كما أن القانون لا يوجد به إطار متكامل للمعايير، فعلى سبيل المثال لا توجد قواعد أساسية سورية تفصيلية تحكم السلوك المهني للمراجعين السوريين، فضلاً عن عدم وجود نصوص قانونية محددة ومفصلة تمكن المراجع السوري من معرفة نطاق وحدود مسؤوليته (سوى أنه ذكرت بعض المواد في القانون نصوصاً عامة).

ومما سبق يمكن القول عدم وجود معيار مستقل ومتكامل للعناية المهنية اللازمة يوضح ما هو المقصود بالعناية المهنية، والشروط الواجب توافرها فيمن يمارسون الحكم الشخصي بالعناية والكفاءة اللازمة، وما هو مستوى العناية المهنية المطلوبة حتى يمكن للمراجع أن يؤدي عمله بنجاح الأمر الذي يؤدي إلى عدم بذل المراجع العناية المهنية الكاملة عند مراجعته للقوائم المالية بالشركات الخاضعة لمراجعته مما يؤثر سلباً على تقرير المراجع ويؤدي إلى فقدان الثقة بالمهنة.

ثانياً: 2- ضوابط العناية المهنية والمسؤوليات في القانون الأردني:

في القانون الأردني حيث لا توجد قواعد واضحة ومحددة وملزمة للسلوك المهني يجب أن يلتزم بها مزاولو المهنة⁹⁷، بل تم اعتماد القواعد الدولية.

ثالثاً: 3- قواعد السلوك المهني لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA

1- الاستقلالية:⁹⁸

لا يجوز لمراجع الحسابات إبداء الرأي في القوائم المالية الخاصة بالشركة إلا إذا كان هو وموظفوه مستقلين عن هذه الشركة، وتعتبر الاستقلالية مفقودة في الحالات التالية:⁹⁹

1- إذا حصل المراجع الخارجي خلال عمله، أو كان ينوي الحصول على مصلحة مباشرة أو مصلحة ذات قيمة غير مباشرة من العميل كأن:

أ- يستثمر أموالاً ذات قسمة بالنسبة إليه في الشركة.

ب - يقترض من الشركات أو الهيئات التي يقوم بمراجعتها، أو يقترض من أحد مدراءها أو أعضاء مجلس إدارتها أو مساهمها ذوي الشأن، ولا يسري الحظر الأخير على القروض المالية من المؤسسات المالية المتخصصة، إذا تم الخضوع

لشروط وإجراءات الإقراض العادية.

2- إذا كان المراجع أو أحد أفراد عائلته، أو أحد زملائه العاملين في المكتب أو كلهم مجتمعين يملكون 5% من رأس مال الشركة موضوع المراجعة.

3- إذا كان المراجع أو أحد العاملين معه، عند مراجعته للشركة وخلال فترة مراجعته:

أ- رئيس مجلس، مديراً، موظفاً، أو قائماً بأي عمل إداري في الشركة.

ب - مؤسساً، يمتلك سندات، عضواً يحق له التصويت في الشركة.

⁹⁷يمكن الرجوع للمادة (4) من نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية لسنة 2006 في الأردن.

⁹⁸AICPA, The code of professional Conduct of the American Institute Of Certified Public Accountants, New York, AICPA , pp1-30

⁹⁹ألفين ارينز. جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبدالقادر الديسبي، دار المريخ، الرياض، 2005، ص117-135.

ج - وصيا على جهة استثمارية، أو صندوق هادف للربح يخص الشركة.

وتعتبر الاستقلالية مفقودة أيضا، إذا كان أحد الأعضاء المشاركين في المراجعة لديه قريب يحتل منصبا قياديا لدى العميل، أو يملك مصلحة مالية لدى العميل وهذه المصلحة تعتبر ذات قيمة بالنسبة لقريب العضو وكان لدى الأخير معرفة بذلك، وتعطي قريب العضو القدرة على ممارسة تأثير بالغ على العميل كما تنعدم الاستقلالية كذلك، إذ كان بين العضو والعميل أي نوع من الأعمال التجارية خلال فترة المراجعة.

2- النزاهة والموضوعية:

يجب على المراجع أن يتصف بالنزاهة والموضوعية عند أداء أية خدمات مهنية، وذلك بتجنب قيامه بتحريف أو تشويه الحقائق عند أدائه للممارسات المحاسبية العامة والتي تتضمن خدمات الضرائب والخدمات الاستشارية وألا يخضع حكمه للآخرين.

3- الالتزام بالمعايير:

يجب على العضو الذي يقدم خدمات المراجعة، المحاسبة، الاستشارات الإدارية والضريبية، أو أية خدمة مهنية أخرى، أن يلتزم بالمعايير المهنية التي تحكم تلك الخدمات.

4- المعايير العامة:

يجب على العضو أن يلتزم بالمعايير المهنية وتفسيراتها التي تصدر من الجهة المخولة وأهم هذه المعايير هي:

أ - الكفاءة المهنية

ب- بذل العناية المهنية الكافية

ج- التخطيط والإشراف: يجب أن يتم تخطيط الإشراف على أداء الخدمات المهنية على نحو ملائم.

د- البيانات الكافية المناسبة يجب عند أداء أية خدمات مهنية أن تتوفر البيانات الكافية المناسبة لتوفير أساس معقول للتوصل إلى النتائج والتوصيات ويجب على المراجع الالتزام بتلك المعايير وعليه تقديم تبرير لأي خروج عن تلك المعايير.

5- المبادئ المحاسبية:

لا يجوز إبداء رأي يوحى بأن القوائم المالية لشركة معينة قد تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعتمدة من قبل الجهة المختصة إذا كانت تلك القوائم تحتوي على انحراف ذي أهمية نسبية عن تلك المعايير وكان لهذا الانحراف تأثير جوهري على هذه القوائم ككل إلا إذا استطاع المراجع إثبات أنه نتيجة لظروف غير عادية فإن إعداد تلك القوائم حسب تلك المعايير يؤدي إلى قوائم مالية مضللة وفي هذه الحالة يجب عليه أن يوضح في تقريره الانحراف وأثاره التقريبية إذا كان ذلك ممكنا، وبيان الأسباب التي من شأنها أن تبين أن التقيد بالمعيار سيؤدي إلى قوائم مالية مضللة.

والغرض من تلك القواعد هو التأكد من ضرورة الالتزام بالمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على مزاوله المهنة، والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كأساس لإبداء الرأي، والحفاظ على الكفاءة المهنية للمراجعين مما يعزز ثقة الجمهور في المهنة.¹⁰⁰

6- معلومات العميل السرية:

لا يجوز للمراجع أن يكشف عن أية معلومات سرية تخص العميل دون الحصول على موافقته ويجب عدم تفسير هذه القاعدة بأنها تعفي المراجع من:

أ- الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب - التزام المراجع بأية متطلبات تصدر عن جهات قضائية.

¹⁰⁰David Flient, Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction, Macmillan Education Ltd, 2007 p92.

ج - الالتزام بالأنظمة أو التعليمات الحكومية.

د - التزام المراجع بمتطلبات برامج مراقبة جودة الأداء المهني الذي تنظمه المنظمات المهنية المختصة.

ولا تمنع هذه القاعدة المراجع من تقديم المعلومات إلى الجهة المخولة بالتحقيق في مخالفات الأعضاء وفقاً لأحكام القانون وقواعد السلوك المهنية أو الاستجابة لأية استفسارات منها، وفي المقابل لا يجوز للأعضاء العاملين في المنظمات المهنية أو الذين يتولون التحقيق في مخالفات الأعضاء إفشاء المعلومات السرية الخاصة بالعمل أو استخدامها لمنفعتهم الشخصية.

7- الأتعاب المشروطة:

طبقاً لهذه القاعدة لا يجوز للعضو أن يقوم بأي عمل مهني مقابل أتعاب مشروطة بنتائج معينة، ولا تعتبر الأتعاب معلقة على شرط إذا تم تحديدها بواسطة المحاكم أو أي جهة أخرى نظامية.

8- التصرفات الضارة بالسمعة:

يجب على المراجع تجنب الأعمال التي تسيء لسمعة المهنة.

9- الإعلان ووسائل الجذب الأخرى:

يجب على المراجع أن لا يسعى لاجتذاب العملاء من خلال الإعلان أو أي وسيلة أخرى من وسائل التضليل أو الخداع ويحظر القيام بوسائل اجتذاب العملاء باستخدام طرق مثل الإكراه والخداع.

10- العمولات والأتعاب مقابل الخدمات المحالة:

لا يجوز للمراجع قبول عمولات نظير نصحه للغير بشراء منتجات أحد عملائه، كما لا يجوز للعضو الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه.

11- الشكل التنظيمي والاسم:

تعتبر قواعد وآداب السلوك المهني ومعايير المراجعة الأمريكية تمثل منظومة وحلقة متكاملة الوظائف تهدف إلى تحقيق هدف واحد وهو المحافظة على مستوى أداء معقول للمراجع وأداء عملية المراجعة بشكل موضوعي وغير متحيز يرضي جميع الأطراف خاصة مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين.

يلاحظ إن ثقة المجتمع بمهنة تدقيق الحسابات هو الهدف الذي تسعى لتحقيقه منظمات المهنة الأمريكية، فالمجتمع "الجمهور" هو العميل الوحيد للمهنة، السلوك المهني في مهنة تدقيق الحسابات يتطلب من المهنيين الالتزام بتطبيق مبادئ وقواعد السلوك المهني للوصول للغاية المرجوة.

خاتمة الفصل الثاني:

تم في هذا الفصل تحليل محتوى القانون 33 لعام 2009 إلى أربع محاور أساسية وجرى استعراضها وتقييم البيانات في كل محور للوقوف على فعالية ضوابط تنظيم مهنة المراجعة في سورية، كما تم استعراض ضوابط تنظيم المهنة في كل من الأردن والولايات المتحدة الأمريكية، وسيتم في فصل القادم إجراء المقارنة وربط نتائج التحليل بنتائج المقارنة ونتائج استبيان مزاولي المهنة للوصول إلى النتائج والتوصيات.

الفصل الثالث:

فاعلية تنظيم المهنة في سورية

المبحث الأول

جوانب تباين ضوابط ممارسة المهنة في سورية عنها مع الأردن والولايات المتحدة الأمريكية

في هذا المبحث سيتم عرض المقارنة بين الدول الثلاث من حيث ضوابط ممارسة المهنة وفق
المحاور الأربع التي تم تحليلها في الفصل السابق.

أولاً: 1- الإشراف على المهنة:

1-1: مقارنة بين ضوابط الإشراف على المهنة في سورية والأردن:

- تتكون المهنة في التشريع من هيئة وحيدة في سورية "مجلس المحاسبة والتدقيق" وفي الأردن
"الهيئة العليا للمهنة".

- مجلس المحاسبة والتدقيق في التشريع السوري يتمتع بصفة الإشراف وبعض الأمور التنظيمية
فقط في أغلب اختصاصاته وهو ما يشابه إلى حد كبير اختصاصات ومهام الهيئة العليا
الأردنية.

- في كلا النظامين أسند مهمة تنظيم المهنة إلى هيئتين (في سورية مجلس وجمعية وفي الأردن
هيئة وجمعية).

- من ناحية تشكيل المجلس والهيئة، ففي النظام السوري فيتكون من 15 عضواً، وفي النظام
الأردني تتكون الهيئة من 13 عضواً، وفي كلا التشريعين يلاحظ بأن أغلب الأعضاء يسمون

بالمناصب الإدارية التي يشغلونها بالدولة وبالتالي هم أعضاء ثابتون في المجلس ما داموا يشغلون لمناصبهم الإدارية.

- موارد التنظيم المهني في القانون السوري نسخة طبق الأصل عن القانون الأردني، فهو متشابه وكل منهما لا يختلف عن الآخر، بحيث يشمل الاشتراكات والرسوم ونسبة من الأتعاب، الخ، وكلا القانونيين ذكر التمويل الخارجي بما يقبله مجلس المهنة.

2-1: مقارنة بين ضوابط الإشراف على المهنة في سورية والولايات المتحدة الأمريكية:

- تتكون المهنة في النظام الأمريكي من ثلاث هيئات وهي: "المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية ومجلس المراقبة والإشراف الأمريكي على الشركات العامة"، أما في النظام السوري تتكون من مجلس المحاسبة والتدقيق ومن جمعية المحاسبين القانونيين.
- إن مجلس المحاسبة والتدقيق في النظام السوري يتمتع بصفة الإشراف وبعض الأمور التنظيمية فقط في أغلب اختصاصاته، بينما في النظام الأمريكي فيلاحظ أن الهيئات الثلاثة التي تتكون منها المهنة لا تقتصر صلاحيتها على الإشراف وحده بل تمتد إلى تنظيم كل ما يتعلق بأمور المهنة، أي أن الصلاحيات التي تمتلكها الهيئات الثلاث في النظام الأمريكي هي أوسع بكثير عما هي في النظام السوري.
- يلاحظ أنه في بيئة المهنة في أمريكا أسندت مهمة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة إلى هيئتين مهنتين والهيئة الثالثة تعنى بمحاسبة الشركات العامة، بينما في النظام السوري قد وضعها المشرع في يد المجلس والتنظيم المهني.

- من ناحية تشكيل مجلس الإدارة، ففي القانون السوري فيتكون مجلس المحاسبة والتدقيق من خمسة عشر عضواً وفي التشريع الأمريكي فيتم تشكيل مجالس الإدارة من قبل أشخاص يتمتعون بخبرة واسعة وعميقة في أمور المحاسبة والمراجعة، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي يتكون من سبعة أعضاء تتوفر لديهم معرفة وخبرة في أمور المحاسبة والمراجعة والأعمال التجارية والمالية ومن ذوي الاهتمام بالمصلحة العامة فيما يتعلق بالتقارير المالية والمحاسبية.

- في النظام السوري يلاحظ بأن الأعضاء التي يتكون منها مجلس المحاسبة والتدقيق يسمون بالمناصب الإدارية التي يشغلونها في الدولة لذلك هم أعضاء ثابتون في عضوية المجلس ما داموا يشغلون مناصبهم الإدارية، أما في النظام الأمريكي فالأعضاء التي يتكون منها مجلس الإدارة في كل من الهيئات الثلاث لا يسمون بمناصبهم وإنما بصفاتهم التي يجب أن يتمتعوا بها فقط.

- يلاحظ أن تمويل الهيئات الثلاث في النظام الأمريكي يلاقي دعماً خارجياً إلى جانب التمويل الداخلي من سوق الأوراق المالية يتم تحصيله بنسب محددة من كل شركة من الشركات المسجلة في السوق المالي وأيضاً من مؤسسة المحاسبة المالية FAF وهي مؤسسة من القطاع الخاص، وهذا لا نلاحظه في التمويل المهني في سورية حيث نجد فقط تمويلاً داخلياً غير اشتراكات ورسوم وخارجياً بما يقبله المجلس.

ثانياً: 2- تنظيم مزاولة المهنة:

2-1: مقارنة بين ضوابط مزاولة المهنة في سورية والأردن:

- يلاحظ أن القانون السوري اشترط شروطاً تشابه إلى حد كبير الشروط الواردة في القانون الأردني كشرط الجنسية الأردنية والأهلية الكاملة وشهادة غير محكوم كما اشترط القانون

الأردني حصول الشخص على واحدة من المؤهلات (شهادة جامعية تخصص محاسبة أو الدبلوم تخصص محاسبة أو شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين والمُعترف بها من الهيئة العليا الأردنية أو أن يكون حاصلاً على شهادة في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة)، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية.

- على المتقدم بطلب الحصول على شهادة محاسب قانوني اجتياز امتحان تجريه لجنة القبول والتي تسمى لجنة الترخيص في القانون الأردني، علماً أن القانون الأردني لم يلحظ ولم يتطرق لتكوين لجنة القبول أو الترخيص.

- القانون الأردني لحظ الأشخاص الحاصلين على شهادة من المعاهد المهنية والذين يتقدمون بشهادتهم هذه للحصول على الترخيص، بينما لم يلحظ القانون السوري مثل هؤلاء الأشخاص.

- القانون الأردني لم يتطرق إلى الامتحان الذي يجري ولا لعدد مرات الامتحان السنوية، فيما فصل القانون السوري أكثر بخصوص الامتحان التحريري وذكر أنه يتم مرة في السنة على الأقل.

- القانون الأردني لم يذكر الأشخاص الذين يشكلون لجنة الترخيص، فيما ذكر في القانون السوري تشكيل لجنة القبول بناء على قرار وزير المالية.

- القانون الأردني قسم الأشخاص من خلال معيارين: الأول هو الدرجة الجامعية "دكتوراه، ماجستير، بكالوريوس". والثاني هو التخصص الجامعي "محاسبة، تخصصات أخرى". وأقر مدة تدريب مختلفة لكل شخص بالاعتماد على هذين المعيارين، هذا التقسيم غير موجود في القانون السوري.

- يتجاوز القانون الأردني بشكل جزئي القصور بما يخص الحائزين على شهادة في تخصص غير المحاسبة من خلال زيادة مدة التدريب الخاصة بهم.

- في القانون السوري مدة التدريب جيدة، أما القانون الأردني تعتبر مدة التدريب مرتفعة نسبياً فمثلاً خريجي الدرجة الجامعية الأولى اختصاص المحاسبة فترة تدريبهم أقرت بثلاث سنوات. وبشكل عام نفس السلبات في القانونيين، الأمر الذي ينعكس سلباً على الفعالية في التنظيم.

2-2: مقارنة بين ضوابط مزاولة المهنة في سورية والولايات المتحدة الأمريكية:

- اشترطت القواعد الأمريكية للتقدم لامتحان المحاسب القانوني أن يكون الشخص حاصلاً على بكالوريوس في المحاسبة أو شهادة عليا في المحاسبة "شهادة البكالوريوس بعد اجتياز 150 ساعة دراسة جامعية"، بينما قبل القانون السوري أن المتقدم حاصلاً بكالوريوس في أي اختصاص آخر بشرط توافر عدد كاف من مقررات المحاسبة (تحددها لجنة تعادل الشهادات في وزارة التعليم العالي)، وهذه الفقرة تحسب للقانون الأمريكي لأن الخريجين ذوي الاختصاصات الأخرى لم يحصلوا على نفس مقررات المحاسبة والمراجعة.

- هناك اهتمام كبير في التعليم المحاسبي في أمريكا من خلال وجود جامعات متخصصة ووضع البرامج التدريسية والخطط التدريسية بما يلاءم تطوير المهنة، حيث يتم إعداد البرامج والمناهج والخطط الدراسية المتعلقة بالتعليم المحاسبي من قبل لجان مختصة بذلك وعادة ما تتم بالشراكة بين الأكاديميين ومزاولي المهنة ويكون تدريب الطلاب من ضمن البرنامج التعليمي، وهذا ما لا يلاحظ في سورية.

- تشارك المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية باعتماد الخطة التدريسية وتعمل على الربط الفعال للواقع المهني بالتعليم وتقوم بالتحديث الدائم بشكل مستمر، بينما في سورية لا يلاحظ وجود الربط المتطور والفعال بين الواقع المهني والتعليم.

- حدد القانون الأمريكي إجراء الامتحان الخاص بالمحاسب القانوني مرتين في العام، بينما في سورية "مرة على الأقل".
- يشرف على الامتحان في أمريكا هيئة متحنيين عددهم 9 متفرغين مهمتهم إعداد وإجراء الامتحان، تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين وتحت إشراف مجالس المحاسبة بالولايات لكنها تتمتع بالاستقلال كون أعضائها متفرغين، كما أنها تضم أعضاء كفاء ملمين بكل ما يتعلق بالمحاسبة والمراجعة، أما في سورية اللجنة تشكل من الوزير وأغلبها أعضاء من ذوي المناصب الحكومية مما يفقدها بعض الاستقلالية.
- يلاحظ أن نظام امتحان المحاسب القانوني في أمريكا متقدم وأكثر صرامة ويمتاز بالتنوع والشمولية ليضمن حصول المرشح على قدر معين من التأهيل العلمي والعملية يؤهله لممارسة المهنة بكفاءة وفعالية، فالامتحان يشمل موضوعات (نظرية محاسبة، محاسبة عملية، مراجعة، قانون تجاري) ويحوي أسئلة اختيارية ومقالية وموزع على أربع أيام، بينما في سورية الامتحان في يوم واحد وفي وقت واحد وتوزع أسئلة الامتحان على خمسة محاور: (معايير محاسبة دولية، معايير مراجعة دولية، تحليل القوائم المالية، والمحاسبة الضريبية، قوانين وتشريعات) بالتالي لا يشمل نظرية المحاسبة كمحور أساسي.
- الخبرة العملية فترة تدريبية عملية تحت إشراف مهنيين، تمكن المراجع من إبراز قدرته مما حصل عليه من المعلومات والقيم الضرورية للنجاح في هذه المهنة، ويرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عدم الأخذ بشرط الخبرة العملية بينما ألزمت بعض المنظمات المهنية الأخرى مثل (الجمعية القومية) لمجالس المحاسبة بالولايات طالبي مزاولة المهنة بالممارسة العملية للمهنة لاستيفاء هذا الشرط مع التفاوت في تطبيق شرط الخبرة ومدتها من ولاية لأخرى

(بكالوريوس + سنتين خبرة أو نظام الـ 150 ساعة + سنة خبرة), في سورية تم اعتماد نظام التدريب لمدة سنتين دون الأخذ بالخبرة أيضاً.

- الترخيص في كلا القانونين يحتاج لـ "تأهيل علمي وعلمي وامتحان", لكن هناك فوارق كبيرة بينهما وهذه الفوارق هي لمصلحة المهنة في أمريكا كون القانون في أمريكا أكثر تطوراً وتعقيداً.
- يشترط على المحاسب القانوني الحصول على قدر من التعليم المهني المستمر للاحتفاظ بالعضوية أو الترخيص بما يلزم المراجع بمتابعة التطورات في مجال اختصاصه أو مهنته بالاستمرار في الدراسة والاطلاع على كل ما هو جديد في مجال اهتمامه, والقانون السوري لم يلحظ التعليم المستمر في نصوصه.

ثالثاً: 3- استقلال مراجع الحسابات:

3-2: مقارنة بين ضوابط استقلال مراجع الحسابات في سورية والأردن والولايات المتحدة:

المقارنة من خلال العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات:

3-2-1: اختيار المراجع الخارجي وتعيينه:

إن إعطاء صلاحية تعيين المراجع للجان المراجعة كما في الولايات المتحدة يدعم استقلالية المراجع, ويرفع من فعالية وكفاءة تنظيم المهنة, بعكس ما هي عليه في القانونين السوري والأردني. إن أسلوب لجنة المراجعة يضمن استقلال مراجع الحسابات أكثر من أي أسلوب آخر, لأن ترك الموضوع للجمعية العمومية للمساهمين يضمن الاستقلال من الناحية النظرية فقط, لكنه يحتاج إلى مساهمين على مستوى مقبول من الخبرة والوعي, إذ من المعروف أن الإدارة تهيمن على الجمعية

العمومية، ولا تعطى في كثير من الأحيان فرصة المناقشة الديمقراطية لموضوع تعيين المراجع وغيرها من الموضوعات الهامة الأخرى¹⁰¹.

3-3-2: استمرارية المراجع:

كل القوانين ربطت استمرارية المراجع لأربع أو خمس سنوات فقط. إن وجود هذا النص القانوني صريح يحدد المدة القصوى لاستمرار قيام المراجع بتقديم خدمات المراجعة للشركة نفسها بأربع أو خمس سنوات متتالية هو أمر إيجابي يرفع فعالية التنظيم لمهنة مراجعة الحسابات، كما يمكن أن ينص القانون على أنه لا يجوز إعادة تكليف المراجع مرة أخرى إلا بعد مرور ثلاث سنوات على الأقل بعد استبداله بمراجع آخر، ويعتبر هذا التحديد عامل نجاح عملية المراجعة وعاملاً مساعداً من أجل الحفاظ على استقلالية المراجع وبالتالي عدم الرضوخ لضغوط الإدارة نتيجة طول مدة التعاقد، بالإضافة إلى عدم ترك الفرصة للمراجع لإقامة علاقة شخصية مع العميل على حساب مصلحة المساهمين والأطراف الأخرى، وعدم إعداد تقرير للمراجعة روتيني سنوي.

3-3-3: عزل المراجع:

سحبت بعض تشريعات دول العالم سلطة عزل المراجع من الإدارة بهدف منع الإدارة من عزل المراجع إذا لم يلب مطالبها ويمتثل لتوجيهاتها، وهذا يؤدي لتهديد استقلاليته كما في الولايات المتحدة التي أعطت حق العزل للجنة المراجعة بعكس القانونين السوري والأردني التي تركته للهيئة العامة، ويعتبر أسلوب لجنة المراجعة أكثر نجاحاً وفاعلية في منح الاستقلالية للمراجع.

3-3-4: أتعاب المراجع:

إن الاتجاه الذي يميل إلى تحديد الأتعاب من قبل الإدارة يعتبر مرفوض، لأنه من الضروري تفعيل دور الجمعيات واللجان في قضايا تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله، وعليه فإن تفويض هذا

¹⁰¹حسين القاضي. حسين دحوح. عصام قريط، أصول المراجعة، 1، 2005، منشورات جامعة دمشق، ص 127.

الحق فيه ابتعاد عن الحياد لإبقاء المراجع تحت رحمة الإدارة لذا يعتبر أسلوب تحديد الأتعاب من قبل لجنة المراجعة أكثر فاعليةً من أي أسلوب آخر حتى ولو كان الهيئة العامة.

3-3-5: الخدمات الاستشارية:

بمقارنة التشريعين السوري والأردني يلاحظ ما يلي:

- قانون المهنة في الأردن أجاز صراحة تقديم الخدمات الاستشارية، والقانون السوري أجاز القيام بأعمال عددها.

- هناك تناقض بين قانون المهنة الأردني وقانون الشركات الأردني، بينما ترك تحديد قانونية تقديم الخدمات في سورية بما يتلاءم مع مبدأ الحياد والاستقلالية وفق معايير التدقيق الدولية.

- كلا القانونين لم يحد أي ضوابط تكفل استقلالية المراجع عند تقديمه للخدمات الاستشارية.

وبمقارنة الضوابط في سورية وأمريكا يلاحظ ما يلي:

- التشريع الأمريكي شرح وفصّل بشكل كبير كل ما يتعلق بالخدمات الاستشارية وحالاتها، بعكس القانون السوري الذي يغيب عنه ذلك.

- اشترط القانون الأمريكي حصول المراجع على موافقة مسبقة من قبل لجنة المراجعة لتقديم

الخدمات الاستشارية المسموح بها، فيما ذكر القانون السوري نصاً "أجاز تقديم الخدمات وفق معايير التدقيق الدولية".

- أصدر القانون الأمريكي قيوداً وضوابط لتقديم هذه الخدمات، فيما لم يقر بذلك المشرع السوري.

إن الضوابط التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية تلعب دوراً هاماً في المحافظة على استقلالية المراجع وهو ما يرفع من كفاءة التشريع الذي يضبط ويحدد شروط تقديم هذه الخدمات، ويلاحظ أن القانون الأمريكي فعال في هذا المجال لما ذكره، وما فرضه في ما يتعلق بهذه الخدمات.

3-3-6: المصالح والعلاقات التي تهدد الاستقلالية:

- أغفل القانون الأردني الكثير من الأمور المتعلقة بجانب المصالح والعلاقات المؤثرة في الاستقلالية¹⁰²، بعكس القانون السوري الذي كان أكثر توسعاً بهذا الأمر، بالتالي هناك قصور في التشريع الأردني يؤدي إلى اهتزاز الثقة من قبل مستخدمي المعلومات التي يقدمها المراجعون.
- التشريع الأمريكي أوضح بشكل واسع حالات المصالح والعلاقات بين المراجع والعميل وشدد على الالتزام بها، فيما ذكر التشريع السوري بعض المقومات والحالات وأغفل بعض النواحي، وبالتالي استقلالية المراجع حسب التشريع الأمريكي أعلى من استقلالية المراجع حسب التشريع السوري.

رابعاً: 4- العناية المهنية والمسؤوليات:

4-1: مقارنة ضوابط بذل العناية المهنية بين الدول الثلاث:

- ما ينطبق على القانون السوري ينطبق على القانون الأردني حيث لا توجد قواعد واضحة ومحددة وملزمة للسلوك المهني يجب أن يلتزم بها مزاولو المهنة¹⁰³.
- ربط المعيار في الولايات المتحدة درجة العناية المعقولة في تنفيذ عملية المراجعة بالالتزام بمعايير العمل الميداني (التخطيط، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وأدلة وقرائن

¹⁰² للمادة (4) من نظام مزاوله المحاسبة القانونية لسنة 2006 في الأردن

¹⁰³ يمكن الرجوع للمادة (4) من نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية لسنة 2006 في الأردن.

المراجعة), بحسب المعيار فإنه يجب أن يبذل المراجع درجة معقولة من العناية أثناء قيامه بعملية المراجعة وأثناء إعدادهِ للتقرير.

- عندما يكون عمل المراجع ومن هم تحت إشرافه متوافقين مع معايير العمل الميداني للمراجعة وعندما يكون التقرير متوافقاً مع معايير تقرير المراجع فإنه يمكن القول بأن المراجع قد بذل العناية المعقولة المشار إليها (المعيار الثالث مع معايير المراجعة الأمريكية), فالمعيار الثالث من المعايير العامة نص على أنه يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية في أداء عملية الفحص وفي إعداد التقرير, بالتالي يلاحظ أن القانون الأمريكي لبي متطلبات رفع كفاءة المهنة من خلال الاهتمام الكبير والواسع بمعيار العناية المهنية ومن خلال حجم المسؤوليات التي ألقاها على مراجع الحسابات وهو ما لا نتلمسه في طيات القانون 33.

المبحث الثاني

موقف ممارسي المهنة من فاعلية تنظيم المهنة في سورية

- استبيان -

تم إجراء استبيان آراء لدعم التحليل الذي تم إجراؤه وفيما يلي نتائج التحليل:

البيانات الأولية:

تم إعداد استبيان الدراسة وتوزيعه على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول موضوع البحث ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من مزاوولي مهنة مراجعة الحسابات (مراجعين معتمدين من قبل سوق دمشق للأوراق المالية ومن الحاصلين على شهادة محاسب قانوني) إضافة إلى أكاديميين.

عينة الدراسة:

تم استهداف عينة الدراسة بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، وبلغ عدد الاستبيانات المستردة للباحث 35 مفردة (استبيان ورقي)، إضافة إلى نشر الاستبيان على الموقع الرسمي لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية على موقع التواصل الاجتماعي (فيسبوك)، وتم استرداد 29 استبيان إلكتروني، وبعد تفحص الاستبيانات تم استبعاد 3 منها نظراً لعدم تحقيقها الشروط المطلوبة منها (نقص في الإجابات) وبالتالي يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 61 استبيان.

وكانت النتائج وفق كما يلي:

1- المؤهل العلمي: توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي, الجدول رقم 1:

المؤهل	التكرار	النسبة المئوية للتكرارات
بكالوريوس	49	80,3%
ماجستير	9	14,8%
دكتوراه	3	4,9%
المجموع	61	100%

يلاحظ من (الجدول رقم 1) أن 80,3 من العينة مؤهلهم العلمي هو البكالوريوس, فيما 14,8%

مؤهلهم العلمي هو ماجستير, و 4,9% من حملة شهادة الدكتوراه.

2- التخصص: توزيع العينة بحسب متغير التخصص: جدول رقم 2

التخصص	التكرار	النسبة المئوية للتكرارات
محاسبة	61	100%
المجموع	61	100%

يبين الجدول أن كل عينة الدراسة من تخصص المحاسبة 100%.

3- الخبرة: توزيع العينة بحسب متغير الخبرة, جدول رقم 3:

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية للتكرارات
من سنة إلى 3 سنوات	5	8,2%
من 4 سنوات إلى 6 سنوات	12	19,7%
أكثر من 6 سنوات	44	72,1%
المجموع	61	100%

يتبين من الجدول أن ما نسبته 8,2% من عينة الدراسة خبرتهم من سنة إلى 3 سنوات, فيما بلغت نسبة العينة التي لديها خبرة من 4 إلى 6 سنوات 19,7%, ونسبة 72,1% خبرتهم فوق 6 سنوات, وهذا يدل على وجود خبرات لدى عينة الدراسة بما يفيد نتائج هذا الاستبيان.

4- معامل الموثوقية للاستبيان: تحليل الموثوقية والثبات Reliability Analysis باستخدام

طريقة ألفا كرونباخ على فقرات الاستبيان بشكل كلي, جدول رقم 4:

0,7089	ALPHA
0,7036	STANDARDIZED ITEM ALPHA

وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان.

يتم ترميز الإجابات كما يلي:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	2	3	4	5

ملاحظة: تم عكس بعض الفقرات بالاستبيان لتوحيد منحى الفقرات, فالفقرات التي لم بنص عليها

القانون تم عكسها بإضافة كلمة (لا) أو (ليس) في بدايتها.

وفي ما يلي تحليل نتائج الاستبيان:

تحليل المحور الأول: الإشراف على المهنة:

جدول رقم (5)

رقم	الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من 5	T
1	يستطيع مجلس المحاسبة والتدقيق رفع كفاءة مهنة المراجعة في سورية	19,7	54,1	13,1	8,2	4,9	2,24	17,07
2	يتمتع أعضاء مجلس المحاسبة والتدقيق بالاستقلال التام	3,3	29,5	26,2	31,1	9,8	3,14	23,14
3	اختصاصات مجلس المهنة تعتبر ملائمة مع واقع مهنة المراجعة في سورية	9,8	50,8	26,2	11,5	1,6	2,44	21,54
4	يعتبر عمل اللجان الملحقة بعمل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية فعالا	1,6	21,3	39,3	34,4	3,3	3,16	28,73
5	ما يزال لجمعية المحاسبين	6,6	50,8	19,7	19,7	3,3	2,62	20,77

							القانونيين دور في تنظيم المهنة	
21,25	2,93	6,6	24,6	34,4	24,6	9,8	6 لا تفضل أن يحصل التنظيم المهني على تمويل من الشركات المدرجة في البورصة	
2,759		المعدل العام لفقرات المحور الأول						

تبين من الجدول ما يلي:

الفقرة (1): رأى 54,1% من عينة الدراسة أن مجلس المحاسبة والتدقيق يستطيع رفع كفاءة مهنة المراجعة في سورية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,24 من أصل 5 وهو ما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي.

الفقرة (2): توزعت الإجابات: حيث رأى 31,1% من العينة أن أعضاء مجلس المحاسبة والتدقيق غير مستقلين وكانت 26,2% إجاباتهم محايدة، فيما أجاب 29,5% بالموافقة بأن الأعضاء مستقلين، وقد بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3,14 وهو ما يدل على وجود اختلاف بالإجابات وعدم تطابق فالبعض يرى الأعضاء مستقلين وآخرين لا يؤيدون ذلك.

الفقرة (3): 50,8% من العينة وافقوا على أن اختصاصات مجلس المهنة ملائمة مع واقع مهنة المراجعة في سورية، فيما لم يوافق ما نسبته 11,5% على ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي للإجابات 2,44 وهو ما يدل على أن آراء العينة تميل إلى حد ما نحو الموافقة على هذه الفقرة.

الفقرة (4): 34,4% من العينة لم يوافقوا على فعالية عمل اللجان الملحق بمجلس المهنة فيما وافق 21,3% على ذلك، و 39,3% كانوا محايدين بالنسبة لهذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3,16 مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة محايد أي أن العينة يرون أن عمل اللجان غير فعال يؤيدون تفعيل وتنشيط دور هذه اللجان بشكل أكبر.

الفقرة (5) 50,8% من العينة وافقوا على أنه ما يزال لجمعية المحاسبين القانونيين دور في تنظيم المهنة، في حين أن 19,7% من أفراد العينة عارضوا ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2,62 وهو ما يدل على أن ميل العينة للموافقة على أنه ما يزال لجمعية المحاسبين القانونيين دور في تنظيم المهنة فيما حجة الرأي المعارض أن الجمعية يقتصر دورها على أمور إدارية لا يمس صميم تنظيم المهنة.

الفقرة (6) تبين أن نسبة الموافقين والرافضين لفكرة التمويل من الشركات المدرجة في السوق المالية واحدة وهي 24,2%، فيما كانت النسبة الأعلى للإجابات محايد هي 34,4%، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2,93 وهو ما يدل على أن رأي العينة في هذه الفقرة محايد بالنسبة لحصول التنظيم المهني على تمويل غير حكومي كالحصول على تمويل من شركات المدرجة في البورصة، بالتالي هناك حاجة لدراسة هذا المقترح وتقييم إيجابياته وسلبياته، ومحاولة تطويره بما يلاءم الواقع السوري.

تحليل المحور الأول: يدل المتوسط الحسابي للمحور ككل الذي يبلغ 2,759 على وجود تفاوت بالإجابات فهناك قبول بمجلس المهنة كجهة منظمة ترفع من كفاءة المهنة وقبول بالاختصاصات الملائمة لهذا المجلس وهناك حيادية فيما يتعلق بعمل اللجان الملحق ولدور جمعية المحاسبين القانونيين بتنظيم المهنة، وهناك نوع من الرفض بما يخص تكوين المجلس واستقلالية أعضائه، كما أن هناك حيادية لمقترح وجود تمويل غير حكومي للتنظيم المهني.

بالتالي رأي عينة الاستبيان أن مجلس المحاسبة والتدقيق قادر على رفع كفاءة المهنة ولكن يحتاج لتطوير بتكوين أعضائه وآلية عمله ولجانه الملحقة مما يسهم في تلافي السلبيات القائمة وزيادة الإيجابيات ما يؤثر بشكل إيجابي على المهنة وعلى ممارسي المهنة وعلى المجتمع بشكل عام.

مقارنة نتائج تحليل الباحث مع نتائج تحليل الاستبيان:

بملاحظة النتائج ومقارنتها نجد أن هناك توافق بين ما توصل له الباحث في تحليله مع ما نتج من تحليل الاستبيان، من حيث وجود بعض النقاط السلبية في تكوين مجلس المهنة، وأن هناك حاجة لتفعيل عمل لجان تلحق بالمجلس، مع البحث عن مقترح بما يخص تمويل التنظيم المهني يلاءم الواقع ويرفع كفاءة التنظيم.

تحليل المحور الثاني: تنظيم مزاولة المهنة

جدول رقم (6)

رقم	الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من 5	T
7	ليس هناك تعقيدات وروتين في إجراءات الحصول على شهادة محاسب قانوني أو ترخيص مزاولة المهنة	0	16,4	24,6	42,6	16,4	3,59	29,35
8	تكون لجنة امتحان شهادة	9,8	32,8	39,3	16,4	1,6	2,67	22,53

							المحاسب القانوني فعالة وتتمتع بالاستقلال لأداء مهامها	
24,22	2,68	1,6	18	31,1	45,9	3,3	نظام الامتحان الخاص بشهادة المحاسب القانوني جيد وعصري	9
21,89	3,06	9,8	26,2	31,1	26,2	6,6	لا تفضل وجود مركز امتحان أو اعتماد جهة أكاديمية تختص بامتحان شهادة المحاسب القانوني	10
26,68	3,36	9,8	39,3	31,1	16,4	3,3	لا تفضل أن تمنح شهادة المحاسب القانوني من هيئة تنظيمية محددة	11
22,26	2,19	0	6,6	21,3	57,4	14,8	متطلبات التأهيل العلمي تسهم بإخراج مراجعين ذوي كفاءة عالية	12
25,85	2,5	0	13,1	37,7	44,3	4,9	التعليم المحاسبي في سورية كفاء وجيد	13
35,84	3,73	16,4	47,5	29,5	6,6	0	ليس من الضروري أن	14

							تتوافر الخبرة كشرط لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات	
23,54	2,24	0	3,3	32,8	49,1	14,8	يلبي التدريب المهني الفجوة بين التأهيل العلمي والممارسة العملية	15
59,68	4,14	22,9	68,9	8,2	0	0	ليس من الضروري أن يبقى مزاول المهنة على اطلاع بكافة تطورات المهنة	16
50,03	4,13	27,9	57,3	14,8	0	0	ليس من الضروري تبني نظام التعليم المستمر	17
27,86	3,03	0	37,7	27,9	34,3	0	إجراءات تأسيس الشركات المهنية تعتبر مناسبة وملائمة لرفع كفاءة المهنة	18
27,39	2,83	0	24,6	34,4	41	0	راعى القانون تأسيس شركات ومكاتب مراجعة أجنبية بما لا يؤثر على الخبرات الوطنية	19
3,10		المعدل العام لفقرات المحور الثاني						

ويتبين من الجدول ما يلي:

الفقرة رقم (7): تبين أن 42,6% من آراء العينة يرون أنه يوجد تعقيدات وروتين في إجراءات الحصول على شهادة محاسب قانوني أو ترخيص مزاوله المهنة، فيما رأى 16,4 أنه لا يوجد تعقيدات وروتين في ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3,59 وهذا يدل على أن رأي العينة سلبي لفقرة (7) القائلة بأنه ليس هناك تعقيدات وروتين في إجراءات الحصول على شهادة محاسب قانوني أو ترخيص مزاوله المهنة، بالتالي هناك حاجة لتبسيط الإجراءات وتحسينها.

الفقرة رقم (8): يتبين أن 32,8% من آراء العينة توافق على أن لجنة امتحان شهادة المحاسب القانوني جيدة وتتمتع بالاستقلال لأداء مهامها، فيما رأى 16,4% عكس ذلك، وكانت آراء 39,3% محايدة حول هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2,67 مما يدل على قبول العينة بأن لجنة الامتحان الخاصة بشهادة المحاسب القانوني جيدة نسبياً وتتمتع بالاستقلال المقبول لأداء مهامها.

الفقرة رقم (9): تبين من آراء العينة أن 45,9% وافقوا على أن نظام الامتحان الخاص بشهادة المحاسب القانوني جيد وعصري، ورأى 18% عكس ذلك، فيما كانت آراء 31,1% من العينة محايدة، ويدل المتوسط الحسابي البالغ 2,68 على أن عينة الدراسة تقبل نسبياً بهذه الفقرة.

الفقرة رقم (10): تبين أن رأي العينة حول وجود مركز امتحان أو اعتماد جهة أكاديمية تختص بامتحان شهادة المحاسب القانوني متساوي، فقد كان رأي 26,2% موافقاً على ذلك ومثلهم غير موافقين، فيما كان 31,1% محايداً بالنسبة لذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3,06 مما يدل على حيادية العينة حول موضوع وجود مركز امتحان أو اعتماد جهة أكاديمية تختص بامتحان شهادة المحاسب القانوني، بالتالي يجب البحث بالموضوع للوصول إلى أفضل الطرق بخصوص منح شهادة المحاسب القانوني.

الفقرة رقم (11): كان رأي 39,3% من العينة أنه يجب منح شهادة المحاسب القانوني من هيئة تنظيمية محددة، فيما رأى 16,2% عكس ذلك، وعبر 31,1% من العينة عن حياديته لهذه الفقرة، وكان المتوسط الحسابي 3,36 مما يدل على موافقة العينة لأن تمنح شهادة المحاسب القانوني من هيئة تنظيمية محددة.

الفقرة رقم (12): تبين أن 57,4% من العينة يوافقون على أن متطلبات التأهيل العلمي تسهم بإخراج مراجعي حسابات بكفاءة عالية، بينما رأى 6,6% فقط بأن متطلبات التأهيل العلمي لا تسهم بإخراج مراجعين أكفاء، وكان رأي 21,3% محايداً حول هذه الفقرة، في حين بلغ المتوسط الحسابي 2,19 مما يدل على إيجابية هذه الفقرة وموافقة العينة عليها.

الفقرة رقم (13): تبين أن الموافقين على أن التعليم المحاسبي في سورية كفاء وجيد هم 44,3% من العينة، وأن الراضين هم 13,1%، في حين كان المحايدون بنسبة 37,7% وتعكس نسبة المحايدون وجود ثغرات في التعليم المحاسبي، علماً أن المتوسط الحسابي بلغ لهذه الفقرة 2,5 مما يدل على أن التعليم المحاسبي في سورية جيد وكفاء مما يرفع من سوية مزاولي المهنة من ناحية تأهيلهم العلمي.

الفقرة رقم (14): القانون السوري لم يشترط وجود خبرة للحصول على شهادة محاسب قانوني أو لمزاولة المهنة إنما اشترط الحصول على وثيقة تدريب مهني، وتبين من آراء العينة أن 47,5% يرون أنه من الضروري أن تتوفر الخبرة كشرط لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات، فيما خالف ذلك 6,6% وبلغت نسبة المحايدون حول هذه الفقرة 29,5%، وكان المتوسط الحسابي 3,73 مما يدل على أن العينة تقترح وجود شرط في القانون يخص الخبرة.

الفقرة رقم (15): اتفق ما نسبته 49,1% من العينة أن التدريب المهني المنصوص عنه في القانون يلبي الفجوة بين التأهيل العلمي والممارسة العملية، ولم يخالف هذه الرأي سوى 3,3% من

العينة، وكانت نسبة المحايدین 32,8%، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2,24 مما يدل على الآراء الإيجابية حول هذه الفقرة والتي توافق على أن التدريب المهني يلبي الفجوة بين التأهيل العلمي والممارسة العملية، وهو ما يحسب إيجاباً للقانون 33.

الفقرة رقم (16): تبين أن 68,98% يرون أنه من الضروري أن يبقى مزاوول المهنة على اطلاع بكافة تطورات المهنة، ولم يرفض ذلك أي فرد من أفراد العينة، فيما كان 8,2% منهم محايدین لهذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي 4,14 مما يدل على ضرورة وجود نص صريح في القانون أو مادة تلزم المراجعين بما يتعلق بالاطلاع على تطورات المهنة وتطوير ذاته.

الفقرة رقم (17): لم يرفض أي فرد من أفراد العينة هذه الفقرة المتعلقة بأنه من الضروري تبني نظام التعليم المستمر، حيث وافق 57,3% على ذلك وبلغت نسبة الموافقين بشدة على ذلك 27,9% والمحايدین نسبة 14,8%، في حين بلغ المتوسط الحسابي 4,13، وبالتالي هذا يدل على ضرورة نص قانوني لتبني نظام التعليم المستمر لما له من أهمية في مراجعة الحسابات من حيث رفع كفاءة المراجعين وبالتالي رفع كفاءة المهنة.

الفقرة رقم (18): رأى 34,3% من عينة الدراسة أن إجراءات تأسيس الشركات المهنية تعتبر مناسبة وملائمة لرفع كفاءة المهنة، فيما رأى 37,3% أن هذه الإجراءات والشروط غير ملائمة وغير قادرة على رفع كفاءة المهنة، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3,03 مما يدل على حيادية آراء العينة حول موضوع مدى مناسبة وملائمة إجراءات وشروط تأسيس الشركات المهنية في رفع كفاءة المهنة.

الفقرة رقم (19): تبين أن 41% من عينة الدراسة ترى أن القانون راعى تأسيس شركات ومكاتب مراجعة أجنبية بما لا يؤثر على الخبرات الوطنية، فيما بلغت نسبة المحايدین لذلك 34,4%، كما بلغ نسبة الراضين لهذه الفقرة 25,4%، كما بلغ المتوسط الحسابي 2,83 مما يدل على وجود رأي

إيجابي تقريباً حول هذه الفقرة المتعلقة بتأسيس الشركات والمكاتب الأجنبية للمراجعة، ومدى تأثيرها سواء على المهنة إيجاباً أو قد يكون تأثير سلبي على الخبرات الوطنية.

تحليل المحور الثاني: يلاحظ بشكل عام أن هناك تعقيدات وروتين بإجراءات الحصول على شهادة محاسب قانوني وعلى رخصة مزاولة المهنة، وأن هناك بعض السلبيات في نظام الامتحان ولجنته وهو ما يؤثر سلباً على فعالية تنظيم مهنة المراجعة، كما يلاحظ أن العينة ترى أن التعليم المحاسبي ومتطلبات التأهيل العلمي ملائمة وجيدة مما يرفع من كفاءة وفعالية تنظيم المهنة، في حين هناك ضرورة ملحة لتطوير كفاءة المراجعين باستمرار من خلال اطلاعهم على تطورات المهنة وهو ما لم يلحظه القانون.

مقارنة نتائج التحليل مع نتائج تحليل الاستبيان:

اتفق التحليل مع الاستبيان على أن التأهيل العلمي مناسب باستثناء الخريجين من غير اختصاص محاسبة، كما اتفقا في الحاجة لوجود خبرة في العمل المحاسبي ومراجعة الحسابات كشرط للحصول على شهادة محاسب قانوني.

وفي مجال إجراءات الحصول شهادة المحاسب القانوني اتفق التحليل والاستبيان على وجود تعقيد في الحصول على الشهادة، مع بعض الثغرات في نظام الامتحان مثل إشراف وزارة المالية عليه وعدم وجود عدد ومواعيد ثابتة له، مع ضرورة أن تكون لجنة الامتحان مستقلة وخبيرة أكثر مما هي عليه الآن، وقد اقترح الاستبيان أن تعطى الشهادة من هيئة تنظيمية محددة ومستقلة.

كما اتفق التحليل والاستبيان على أن التدريب المهني يلبي الفجوة بين التأهيل العلمي والممارسة العملية، وأكدوا على وجود ثغرة في القانون من حيث عدم وجود نص أو صيغة معينة للتعليم المستمر ومواكبة تطورات المهنة.

تحليل المحور الثالث: استقلال مراجع الحسابات:

جدول رقم (7)

رقم	الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من 5	T
20	تفضل أن يكون للهيئة العامة الحق في تعيين وعزل مراجع الحسابات	14,8	47,5	18	16,4	3,3	2,45	18,43
21	لا يفضل أن يكون للإدارة (بتوصية من لجنة المراجعة) الحق في تعيين وعزل مراجع الحسابات	9,8	42,6	31,1	14,8	1,6	2,55	21,65
22	تعمل لجان المراجعة بفعالية	3,3	23	41	26,2	6,6	3,09	25,64
23	ليس هناك ضرورة ملحة في بيئة المراجعة في سورية لاتصال المراجع الجديد مع المراجع السابق	9,8	9,8	34,4	36,1	9,8	3,26	23,29

24	يؤدي استمرار المراجع مع نفس العميل إلى تكوين علاقة شخصية قوية معه	24,6	59	9,8	6,6	0	1,98	19,73
25	تفضل ألا تزيد مدة ارتباط المراجع مع عميله عن 4 سنوات مالية	19,7	60,7	6,6	11,5	1,6	2,14	18,07
26	لا تفضل انقضاء مدة أربعة سنوات قبل عودة المراجع لمراجعة حسابات عميل سابق	3,3	13,1	36,1	41	6,6	3,34	28,67
27	لا تفضل أن يحدد قانون المهنة الجهة المخولة بتحديد أتعاب المراجع	11,5	21,3	18	39,3	9,8	3,14	20,33
28	لا تؤيد وجود حد أدنى وحد أعلى لأتعاب مراجع الحسابات	4,9	9,8	16,4	52,5	16,4	3,66	27,69
29	يفضل تحديد أتعاب مراجع الحسابات من قبل الهيئة العامة للشركة	9,8	44,3	24,6	18	3,3	2,61	20,26

21,45	2,88	4,9	24,6	34,4	26,2	9,8	30	لا تفضل تحديد أتعاب مراجع الحسابات من قبل إدارة الشركة بتوصية من لجنة المراجعة
20,53	2,81	3,3	26,2	32,8	24,6	13,1	31	لا تتدخل لجان المراجعة في سورية في تحديد أتعاب المراجع
23,87	3,19	6,6	42,6	18	29,5	3,3	32	راعى القانون كافة حالات وجود علاقات شخصية بين المراجع وعميل المراجعة
28,31	3,39	6,6	49,2	23	19,7	1,6	33	راعى القانون كافة حالات وجود تعارض مصالح بين المراجع والعميل
30,12	3,55	8,2	59	14,8	16,4	1,6	34	ضوابط تأدية الخدمات الاستشارية كافية لحماية استقلالية مراجع الحسابات
2,94		المعدل العام لفقرات المحور الثالث						

من الجدول يتبين ما يلي:

الفقرة رقم (20): وافق ما نسبته 47,5% من العينة على أن يكون للهيئة العامة الحق في تعيين وعزل مراجع الحسابات وهو ما نص عليه قانون الشركات السوري علماً أن القانون 33 لم يذكر ذلك صراحة، فيما أجاب 16,4% من عينة الدراسة بعكس ذلك، وكانت نسبة المحايدين حول هذه الفقرة 18%, وبلغ المتوسط الحسابي 2,45 مما يدل على موافقة عينة الدراسة على مضمون هذه الفقرة في أن يكون للهيئة العامة الحق في تعيين وعزل مراجع الحسابات.

الفقرة رقم (21): تبين أن 42,6% من العينة لا يفضلون أن يكون للإدارة (بتوصية من لجنة المراجعة) الحق في تعيين وعزل مراجع الحسابات، فيما يفضل ذلك ما نسبته 14,8% من العينة، و كانت نسبة المحايدين 31,1%, وبلغ المتوسط الحسابي 2,45 مما يعني عدم موافقة عينة الدراسة على أن يكون للإدارة (بتوصية من لجنة المراجعة) الحق في تعيين وعزل مراجع الحسابات.

الفقرة رقم (22): كانت آراء 23% من العينة موافقة حول الفقرة القائلة بأن لجان المراجعة تعمل بفعالية، بينما كانت آراء 26,2% غير متفقة مع هذه الفقرة، علماً أن نسبة المحايدين بلغت 41% وهو ما يدل على حالة خلافية لموضوع لجان المراجعة، وهو ما يدل عليه المتوسط الحسابي حيث بلغ 3,09، أي أن هناك حاجة لدراسة واقع عمل لجان المراجعة ومهامها ومدى فعاليتها.

الفقرة رقم (23): رأى 9,8% من عينة الدراسة أنه ليس هناك ضرورة ملحة في بيئة المراجعة في سورية لاتصال المراجع الجديد مع المراجع السابق، بينما آراء 36,1% ترى ضرورة هذا الأمر، وبلغت نسبة المحايدين 34,4%, وكان المتوسط الحسابي 3,26 مما يدل على حالة حياد مع ميل لضرورة اتصال المراجع الجديد مع المراجع السابق في بيئة المراجعة في سورية، وذلك لأهمية هذا الأمر ومعرفة سبب عزل المراجع السابق.

الفقرة رقم (24): رأى 59% من عينة الدراسة أن استمرار المراجع مع نفس العميل يؤدي إلى تكوين علاقة شخصية قوية معه، ولم تكن الإجابات السلبية إلا 6,6%، وبلغت نسبة المحايدين 9,8% من الإجابات، وكان المتوسط الحسابي 1,98 وهو ما يدل على موافقة العينة المطلقة على أن استمرار المراجع مع نفس العميل يؤدي إلى تكوين علاقة شخصية قوية معه، وبالتالي هناك ضرورة لتحديد مدة لاستمراريته.

الفقرة رقم (25): فضل 60,7% من العينة ألا تزيد مدة ارتباط المراجع مع عميله عن 4 سنوات مالية، بينما لم يوافق 11,5% منهم على ذلك، وكانت آراء 6,6% من العينة محايدة حول هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي 2,14 وهو ما يدل على موافقة عينة الدراسة على ألا تزيد مدة ارتباط المراجع مع عميله عن 4 سنوات مالية.

الفقرة رقم (26): وافق 13,1% على عدم عودة المراجع لمراجعة حسابات عميل سبق حتى بعد انقضاء مدة أربعة سنوات مالية، فيما كان 41% من عينة الدراسة مع هذا المقترح، وكانت نسبة المحايدين حول هذه الفقرة 36,1%، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3,34 وهو ما يدل على ميل العينة لتبني هذا المقترح بعودة المراجع لمراجعة حسابات عميل سبق حتى بعد انقضاء مدة أربعة سنوات مالية.

الفقرة رقم (27): لم يفضل 21,3% من عين الدراسة أن يحدد قانون المهنة الجهة المخولة بتحديد أتعاب المراجع، بينما رأى 39,3% ضرورة أن يحدد القانون الجهة المخولة بتحديد الأتعاب، وبلغت نسبة المحايدين حول هذه الفقرة 18%، وكان المتوسط الحسابي 3,14 مما يدل على وجود نوع من الحيادية حول هذا المقترح، فالقانون لم يذكر الجهة المخولة بتحديد أتعاب مراجع الحسابات.

الفقرة رقم (28): رأى 52,5% من عينة الدراسة أنه يجب أن يوجد حد أدنى وحد أعلى لأتعاب مراجع الحسابات، بينما كان رأي 9,8% منهم مخالفاً لذلك، ونظر 16,4% من العينة بحيادية

حول هذا المقترح، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3,66 مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة التي تقترح على وجود حد أدنى وحد أعلى لأتعاب مراجع الحسابات.

الفقرة رقم (29): فضل ما نسبته 44,3% من العينة تحديد أتعاب مراجع الحسابات من قبل الهيئة العامة للشركة محل المراجعة، بينما رفض ذلك 18%, وكانت آراء 24,6% من العينة محايدة، وقد بلغ المتوسط الحسابي 2,61 مما يدل على تفضيل العينة لهذه الفقرة أي أن يتم تحديد أتعاب مراجع الحسابات من قبل الهيئة العامة للشركة محل المراجعة (هذه الفقرة منصوص عليها بقانون الشركات).

الفقرة رقم (30): لم يفضل ما نسبته 26,2% من العينة مقترح تحديد أتعاب مراجع الحسابات من قبل إدارة الشركة بتوصية من لجنة المراجعة، فيما فضل 24,6% ذلك، وكانت نسبة الإجابات المحايدة 34,4%, بينما بلغ المتوسط الحسابي 2,88 مما يدل على رأي حيادي حول هذا المقترح بتحديد أتعاب مراجع الحسابات من قبل إدارة الشركة بتوصية من لجنة المراجعة، ويمكن أن يرجع السبب لعدم فاعلية لجان المراجعة في بيئة المراجعة السورية.

الفقرة رقم (31): من واقع المهنة رأى 24,6% من العينة أن لجان المراجعة في سورية لا تتدخل في تحديد أتعاب المراجع، بينما رأى 26,2% أن لجان المراجعة في سورية تتدخل في تحديد أتعاب المراجع، فيما أجاب 32,8% بحيادية حول هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي 2,81 مما يدل على عدم تدخل لجان المراجعة في بيئة المراجعة السورية في تحديد أتعاب مراجع الحسابات، وهو ما يعود لعدة أسباب تتعلق بهذه اللجان.

الفقرة رقم (32): رأى ما نسبته 29,5% من العينة أن القانون راعى كافة حالات وجود علاقات شخصية بين المراجع وعميل المراجعة، بينما رأى 42,6% أن القانون لم يراعي كافة الحالات، وبلغت الإجابات الحيادية ما نسبته 18% من العينة، ويدل المتوسط الحسابي البالغ 3,19 على أن

القانون لم يراعي كافة حالات وجود علاقات شخصية بين المراجع وعميل المراجعة، مما يشكل نقطة سلبية أو قصور في القانون تنقص من فعاليته في تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في سورية.

الفقرة رقم (33): كانت آراء 19,7% من العينة أن القانون راعى كافة حالات وجود تعارض مصالح بين المراجع والعميل، وكانت آراء 49,2% مخالفة لذلك ولا توافق على هذه الفقرة، وبلغت نسبة الآراء المحايدة 23%، فيما بلغ المتوسط الحسابي 3,39 لهذه الفقرة مما يدل على أن القانون لم يراعي كافة حالات وجود تعارض مصالح بين المراجع والعميل وأنه قصر في معالجتها.

الفقرة رقم (34): تبين أن 16,4% من العينة يرون أن ضوابط تأدية الخدمات الاستشارية كافية لحماية استقلالية مراجع الحسابات، بينما رأى 59% من العينة أن هذه الضوابط غير كافية لحماية استقلالية مراجع الحسابات في بيئة المراجعة السورية، وكانت نسبة المحايدين 14,8%، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3,55 مما يدل على أن ضوابط تأدية الخدمات الاستشارية غير كافية لحماية استقلالية مراجع الحسابات، وأن القانون بحاجة لإعادة النظر بخصوص هذه الخدمات.

تحليل فقرات المحور الثالث: بلغ المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثالث 2,94 من 5 وهو ما يدل على وجود اختلافات في الإجابات، فبعض الفقرات كانت الآراء حولها إيجابية كالموافقة على أن يكون للهيئة العامة الحق في تعيين وعزل مراجع الحسابات، وأن استمرار المراجع مع نفس العميل يؤدي إلى تكوين علاقة شخصية قوية معه، وبعض الفقرات الأخرى كانت الآراء حولها سلبية كالفقرة القائلة بأن ضوابط تأدية الخدمات الاستشارية كافية لحماية استقلالية مراجع الحسابات، فيما كانت الآراء حيادية لفقرات أخرى مثل الفقرة القائلة بأن لجان المراجعة تعمل بفعالية، بالتالي يلاحظ أن هناك قصور في القانون متعلق بجوانب استقلالية وحياد مراجع الحسابات وهو ما ينعكس سلباً على فعالية تنظيم المهنة بما ينعكس سلباً على المهنة ككل.

تحليل المحور الرابع: العناية المهنية والمسؤوليات:

الجدول رقم (8)

رقم	الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من 5	T
35	تعتبر قواعد السلوك المهني في بيئة مراجعة الحسابات السورية كافية (من حيث شمولها مثلا للسرية، الإعلان، الأتعاب المشروطة وغيرها)	3,3	21,3	27,9	41	6,6	3,26	25,95
36	تعتبر قواعد السلوك المهني في بيئة مراجعة الحسابات السورية ملائمة لخصوصيات بيئة الأعمال السورية (مثلا: لطبيعة العلاقات الاجتماعية، قوة	3,3	27,9	26,2	32,8	9,8	3,18	23,05

							التشريعات)	
25,66	3	3,3	31,1	27,9	37,7	0	راعى قانون تنظيم المهنة أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات (المهنية والقانونية والأدبية)	37
25,37	3,04	3.3	31,1	37,7	23	4,9	المسؤوليات التي ألقاها القانون على عاتق مراجع الحسابات تعتبر صارمة ورادة	38
20,46	2,4	1,6	13,1	21,3	52,5	11,5	ألزم القانون السوري المراجع بأن يبذل العناية المهنية في كافة مراحل عملية المراجعة	39
28,5	3,02	0	32,8	37,7	27,9	1,6	تعتبر العقوبات المنصوص عنها في القانون رادة لمراجعي الحسابات	40
	2,98	المعدل العام لفقرات المحور الرابع						

من الجدول يتبين:

الفقرة رقم (35): رأى 21,3% من عينة الدراسة أن قواعد السلوك المهني في بيئة مراجعة الحسابات السورية كافية (من حيث شمولها مثلاً للسرية، الإعلان، الأتعاب المشروطة وغيرها)، فيما رأى 41% عدم كفاية هذه القواعد، وأجاب 27,9% بحيادية حول هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي 3,26 وهو ما يدل على عدم موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة ونظرتهم السلبية حول الفقرة المتعلقة بكفاية قواعد السلوك المهني في بيئة مراجعة الحسابات السورية من حيث شمولها للسرية والإعلان...الخ.

الفقرة رقم (36): اعتبر 32,8% من عينة الدراسة أن قواعد السلوك المهني في بيئة مراجعة الحسابات السورية ملائمة لخصوصيات بيئة الأعمال السورية، بينما رأى 27,9% أن هذه القواعد ملائمة، وأجاب 26,2% بحيادية حول هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي 3,18 وهو ما يدل على أن قواعد السلوك المهني غير ملائمة بالكامل وهي بحاجة لإعادة النظر في بعض الأمور أو التعديل لما يناسب بيئة الأعمال السورية.

الفقرة رقم (37): تبين أن 37,7% من عينة الدراسة وافقوا على أن قانون تنظيم المهنة أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات (المهنية والقانونية والأدبية)، بينما رأى 31,1% عكس ذلك، وبلغت نسبة الإجابات المحايدة 27,9%، وكان المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3 وهو ما يدل على حيادية عينة الدراسة للفقرة القائلة بأن قانون تنظيم المهنة راعى أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات (المهنية والقانونية والأدبية).

الفقرة رقم (38): تبين أن نسبة 23% ترى أن المسؤوليات التي ألقاها القانون على عاتق مراجع الحسابات تعتبر صارمة وراذعة، بينما تبين أن 31,1% يعتبرون أن هذه المسؤوليات غير صارمة وغير رادعة، وكانت نسبة الآراء المحايدة عالية حيث بلغت 37,7%، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه

الفقرة 3,04 وهو ما يدل على حيادية العينة حول هذه الفقرة ووجوب البحث في موضوع المسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات من حيث صرامتها وردعها.

الفقرة رقم (39): تبين أن نسبة الآراء الموافقة على أن القانون السوري ألزم المراجع بأن يبذل العناية المهنية في كافة مراحل عملية المراجعة هي 52,5%, بينما بلغت نسبة الآراء الغير موافقة 13,1%, وكان 21,3% من عينة الدراسة محايدين حول هذه الفقرة, وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2,4 مما يدل على موافقة عينة الدراسة على أن القانون السوري ألزم المراجع بأن يبذل العناية المهنية في كافة مراحل عملية المراجعة.

الفقرة رقم (40): يرى 27,9% من عينة الدراسة أن العقوبات المنصوص عنها في القانون رادعة لمراجعي الحسابات, وقد أجاب بالرفض 32,8% بعدم صرامة وفعالية العقوبات, وبلغت نسبة المحايدين لهذه الفقرة 37,7%, وبلغ المتوسط الحسابي 3,02 وهو ما يدل على أن الآراء محايدة لهذه الفقرة بالتالي من الضروري إعادة النظر في هذه العقوبات التي نص عليها القانون.

تحليل فقرات المحور الرابع: بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور 2,98 مما يدل على وجود اختلاف في الآراء حول كل فقرة (فقرات إيجابية وأخرى سلبية), بالتالي هناك قصور خصوصاً في قواعد السلوك المهني من حيث شمولها وملاءمتها لبيئة مراجعة الحسابات السورية.

المبحث الثالث

التحقق من الفرضيات والنتائج والتوصيات

1- التحقق من الفرضية:

صيغت فرضية البحث كما يلي: "يعتبر قانون تنظيم المهنة في سورية رقم 33 لعام 2009 غير قادر على رفع مستوى أداء المهنة" في المرحلة الراهنة من مراحل تطور الاقتصاد السوري عبر زيادة فعالية تنظيم المهنة، وللتحقق من الفرضية تم تحليل محتوى القانون إلى عوامله الأولية ثم تم تحليل قوانين وضوابط عمل المهنة في دولة متطورة ودولة مجاورة، ومن ثم تم مقارنة نتائج التحليل للدول الثلاثة، حيث تمحورت محاور التحليل حول أربع محاور من خلالها تتلمس فعالية تنظيم المهنة وهي:

1- الإشراف على المهنة.

2- تنظيم مزاوله المهنة.

3- استقلال مراجع الحسابات.

4- العناية المهنية والمسؤوليات والعقوبات.

ثم تم استطلاع آراء لممارسي المهنة في سورية حول نتائج التحليل المقارن، حيث لوحظ وجود جوانب قصور وخلل في بعض النقاط ضمن كل محور من المحاور الأربعة السابقة، فالجهة المشرفة لا تتمتع بالاستقلال الكافي كما أن تكوينها بحاجة إلى إعادة تقييم، وبرزت بعض الثغرات في شروط شهادة المحاسب القانوني والرخصة، كما لم يعالج القانون عوامل استقلال المراجع ومعيار بذل العناية المهنية ومسؤوليات المراجع بالشكل الأمثل، أي أن القانون بشكله الحالي غير

قادر على رفع مستوى أداء المهنة ويجب تعديله بما يفضي إلى رفع كفاءة وفعالية تنظيم المهنة، وهذا يبين صحة الفرضية وأن تنظيم المهنة في سورية ذو فعالية ضعيفة.

2- النتائج

بنتيجة التحليل المنطقي والمقارن توصل البحث إلى النتائج التالية:

2-1: المحور الأول: تطوير مجلس المهنة:

1- لا يتمتع مجلس المهنة في سورية بالاستقلال التام نظراً لأن أغلب أعضائه ممن يشغلون مناصب حكومية.

2- أعضاء المجلس مهنيين مزاولين للمهنة في الغالب وعلى دراية كافية بها.

3- يجوز سحب عضوية أي عضو بحسب القانون قبل انتهاء مدة عضويته وهو يؤثر سلباً على فعالية القانون من خلال استقلالية الأعضاء.

4- تعتبر اختصاصات وأهداف المجلس ملائمة بحد ذاتها لتطوير وزيادة فعالية المهنة.

5- لم يتم تفعيل دور اللجان الملحقة بالمجلس بالشكل المطلوب.

2-2: المحور الثاني: شروط مزاولة المهنة:

1- هناك بعض التعقيدات والروتين في الحصول على شهادة المحاسب القانوني ورخصة مزاولة المهنة.

2- يمكن لأي حاصل على شهادة بكالوريوس (اقتصاد) في أي اختصاص التقدم للحصول على شهادة محاسب قانوني، وهو أمر غير ملائم في التأهيل العلمي.

3- التعليم المحاسبي كفاء ولكن يجب أن يكون هناك ربط فعال بين التأهيل العلمي والواقع المهني.

4- نظام الامتحان المعمول به غير ملائم بشكل كافٍ، ليس من حيث المحتوى العلمي لأسئلة الامتحان إنما فيما يخص لجنة الامتحان التي ينتمي أعضائها لجهات حكومية، وآلية التقدم له وموعده.

5- لا يوجد شرط للخبرة لمزاولة مهنة المراجعة في سورية، مع العلم أن التدريب المهني يلبي جزءاً من الفجوة بين التأهيل العلمي والممارسة العملية.

6- لم يبتّن القانون السوري نظاماً محدداً للتعليم المستمر.

7- لم يلحظ القانون السوري الترخيص لشركات مراجعة أجنبية على أراضي الجمهورية العربية السورية، وهو ما يسمح بتطوير المهنة لأن شركات المراجعة الأجنبية دخلت السوق بالشراكة مع مكاتب مراجعة محلية.

2-3: المحور الثالث: الحياد والاستقلال:

1- لم يحدد القانون 33 الجهة المخولة بتعيين المراجع لورود ذلك في قانون الشركات.

2- استمرار مراجع الحسابات مع نفس العميل يهدد استقلالية المراجع كلما زادت فترة الارتباط.

3- نجح القانون السوري في نقطة تحديد مدة استمرارية المراجع، لكنه لم يلحظ عودة المراجع للارتباط بنفس العميل بعد انقضاء فترة معينة.

4- لم يحدد القانون 33 حالات عزل المراجع والجهة المخولة بذلك.

5- لم يلحظ أو يذكر القانون السوري الجهة المحددة لأتعاب المراجع، وفي بيئة المراجعة في سورية لم يذكر أي حد أدنى أو أعلى أو أي شيء يخص تحديد الأتعاب (يوجد قرار من جمعية المحاسبين القانونيين بتحديد الحد الأدنى للأتعاب).

6- أجاز القانون السوري تقديم الخدمات الاستشارية حيث ذكر بعض من الخدمات لكنه لم يحدد الضوابط والأسس التي تضمن استقلال مراجع الحسابات، وبالتالي الضوابط المذكورة غير كافية لحماية استقلالية مراجع الحسابات.

7- لم يراع القانون كافة حالات وجود تعارض بالمصالح بين المراجع والعميل والتي تهدد استقلالية المراجع، ولكنه أغفل بعض الحالات التي كان من الأفضل لحظها.

8- لم يراع القانون كافة حالات وجود علاقات شخصية بين المراجع والعميل بما يهدد استقلاليته أثناء أداء عمله.

2-4: المحور الرابع: العناية المهنية:

1- لا توجد قواعد محلية للسلوك المهني يلتزم بها المراجعون في بيئة المراجعة السورية، إنما تم تبني قواعد وآداب السلوك المهني الدولية.

2- ذكر القانون السوري بعض القواعد المتعلقة بالسلوك المهني بشكل متفرق ضمن مواده، وإن ما ذكر لا يعتبر كافٍ وملائم لخصوصيات بيئة المراجعة وبيئة الأعمال في سورية.

3- لم يراع القانون أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات (مهنية - قانونية - أدبية) بالشكل الكافي المطلوب.

4- لم تكن المسؤوليات التي ألقاها القانون على المراجع رادعة وصارمة بمستوى عالٍ.

5- العقوبات التي حددها القانون غير كافية وملائمة لخصوصيات بيئة المراجعة السورية.

6- لم يتطرق القانون السوري لما يخص الاستعانة بعمل الآخرين (مراجعين أو ذوي خبرة) حيث تُركت لمعايير التدقيق الدولية.

7- لم يلحظ القانون ما يتعلق بعمل المراجع الداخلي (يوجد معايير دولية تنظم ذلك).

3- التوصيات والحلول:

3-1: المحور الأول:

1- ينبغي منح أعضاء المجلس الاستقلالية اللازمة لأداء العمل المنوط بهم من خلال تقليص

الأعضاء ذوي المناصب الحكومية.

2- زيادة الاعتماد على ذوي الخبرة ومزاوولي المهنة وأساتذة الجامعات ضمن تشكيل مجلس المهنة

3- عند تغيير العضو في منصبه الحكومي فإنه يفقد عضويته بالمجلس وهو ما يؤثر سلباً على المجلس، لذا يجب منح العضو الاستقلالية وعدم زوال عضويته إلا لأسباب موجبة يحددها القانون، كما يجب تفريغ أعضاء المجلس وإعطائهم الصلاحيات اللازمة للقيام بواجباتهم لرفع كفاءة أداء المجلس والنهوض بالمهنة، مع منحهم الاستقلالية أثناء فترة عضويتهم من حيث عزلهم من عضوية المجلس.

4- الأهداف والاختصاصات التي نص عليها القانون جيدة وملائمة ولكن يجب زيادة العمل للوصول لتنظيم مهنة فعال وكفاء، وهذا يحتاج لأن يكون لديه التمويل والاستقلال اللازم للوصول إلى الأهداف التي حددها القانون، ويقترح أن تقسيم اختصاصات المجلس على لجان تعمل كل لجنة لهدف محدد بغية تطوير المهنة.

5- يجب الاعتماد على اللجان الملحقة بشكل أكبر والاستعانة بالخبرات في حال عدم توفرها في أعضاء المجلس.

6- تنشيط عمل المجلس وزيادة فعاليته من خلال إقامة ندوات وفعاليات تقيد المهنة ومزاوليها، والاستعانة بخبراء أو لجان في سبيل تطوير وتحسين المهنة.

2-3: المحور الثاني:

1- يجب العمل على تبسيط الإجراءات وحل أي أمور عالقة فيما يخص الحصول على شهادة محاسب قانوني ورخصة مزاولة المهنة.

2- إعادة النظر بمنح شهادة محاسب قانوني لغير خريجي اختصاصات المحاسبة.

3- تطوير التأهيل العلمي من خلال وضع خطط وبرامج تدريسية من قبل لجان مختصة تضم أكاديميين ومزاولي مهنة على درجة عالية من الخبرة، بحيث يحصل دارسو البكالوريوس على تعليم كافٍ يقلص الفجوة مع الممارسة العملية.

4- يجب أن يصار إلى تحديد جهة واحدة أو لجنة مختصة مستقلة متفرغة يشكلها المجلس مخولة بقبول الطلبات وإجراء الامتحان وإصدار شهادات ورخص مزاولة المهنة، يمكن أن تكون لجنة ملحقة بالمجلس أعضائها مستقلون، ويمكن إجراء الامتحان بالاعتماد على جهة أكاديمية مختصة وخبيرة ومستقلة، ويجب تحديد مواعيد الامتحانات بشكل مسبق خلال العام، مع تطوير نظام الامتحان بحيث يضاهي الامتحان في الدول ذات المهنة المتطورة.

5- وجود شرط خبرة سنة في مجال المحاسبة أو المراجعة كشرط للحصول على شهادة محاسب قانوني، وشرط وجود خبرة ثلاث سنوات في مجال المحاسبة أو المراجعة للحصول على ترخيص مزاولة المهنة.

6- يجب تبني برنامج للتعليم المستمر لكل مزاولي المهنة، فيتم تشكيل لجنة تابعة للمجلس مهمتها إقامة برامج سنوية للتعليم المستمر بحيث يحصل مزاول المهنة على هذا التدريب بشكل دوري وإلزامي لهم.

7- تشجيع تأسيس شركات مراجعة حسابات مشتركة بعد أخذ موافقة المجلس، بحيث تضم مكاتب أجنبية ومؤسيين محليين ويكون للمؤسيين الوطنيين الحصة الأكبر في الشركة، بما

يخدم المهنة من خلال الاستفادة من الخبرات الأجنبية وبما لا يؤثر سلباً على خبراتنا الوطنية.

3-3: المحور الثالث:

1- يجب أن يحدد قانون تنظيم المهنة الجهة صاحبة الحق في تعيين المراجع بما يحقق استقلالية له في أداء المراجعة دون أي ضغوط ويفضل أن تكون الهيئة العامة للشركات (وهي محددة بالهيئة العامة ضمن قانون الشركات).

2- الإبقاء على فترة أربع سنوات كحد أعلى لاستمرار المراجع مع نفس العميل.

3- تعديل القانون بحيث يمكن للمراجع العودة لمراجعة حسابات عميل سابق وذلك بعد مضي دورة كاملة لمجلس إدارة الشركة محل المراجعة.

4- أن يعطي القانون للهيئة العامة الحق الحصري في عزل المراجع.

5- أن يعطي القانون للهيئة العامة حق تحديد الأتعاب ومن الأفضل أن يكون هناك حد أدنى وأعلى للأتعاب ينص عليه القانون صراحة، وأن يتم تعديله من قبل مجلس المهنة كل ما كان هناك ضرورة لذلك.

6- السماح للمراجع أن يؤدي الخدمات الاستشارية بشرط إعادة صياغة ضوابط تأدية الخدمات الاستشارية من قبل المراجع في القانون بما لا يترك ثغرة في القانون تهدد من استقلالية المراجع عند أداءها.

7- إعادة صياغة كافة حالات وجود تعارض بالمصالح بين المراجع والعميل، مثل علاقة الأشخاص ضمن فريق المراجعة مع الشركة محل المراجعة.

8- إعادة صياغة كافة حالات وجود علاقات شخصية بين المراجع والعميل, مثل حالة أن

يملك أخ أو قريب أسهماً في الشركة محل المراجعة.

3-4: المحور الرابع:

1- لا يجب تبني قواعد وآداب للسلوك المهني الدوليين فقط بل يجب وضع آلية تضمن

تنفيذه هذه القواعد والالتزام بهذه الآداب، من أجل تطوير الأداء والرفق بمستوى المهنة

ويزيد فعالية تنظيمها، الأمر الذي يوفر الثقة بمخرجاتها

2- أن يتم إيضاح كل نوع من أنواع مسؤوليات المراجع بشكل صريح غير قابل للتأويل،

مع تحديد الحالات التي يعتبر فيها المراجع مخالفاً لهذه المسؤوليات وإعطاء كل

مخالفة العقوبة المناسبة الرادعة والكافية للنهوض بمستوى المراجعين والمهنة.

المراجع

- ابو شعيشع, مختار اسماعيل 2008. اطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات, دراسة نظرية ميدانية, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , جامعة عين شمس.
- اشتوي, عبدالسلام 1990. المراجعة معايير وإجراءات, الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع, بنغازي
- بكري, علي حاج 2005. أصول مراجعة الحسابات (1), مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية حلب.
- التميمي, هادي 2006. مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية, الطبعة الثالثة, دار وائل للنشر, عمان.
- توفيق, محمد وآخرون 2003. منهج المراجعة للتعليم المفتوح, القاهرة.
- توماس, وليم وهنكي امرسون 1985. تعريب: أحمد حامد عجاج وكمال الدين السعيد, المراجعة بين النظرية والتطبيق, دار المريخ, السعودية.
- خاطر, ابراهيم 1989. "رؤية عصرية لتطوير تعليم المحاسبة في الجامعات المصرية, المجلة المصرية للبحوث والدراسات التجارية, كلية التجارة وإدارة الأعمال, جامعة حلوان, القاهرة.
- خضير, مصطفى 1991, المراجعة مفاهيم ومعايير وإجراءات, دار النهضة العربية, كلية التجارة, جامعة عين شمس.
- حماد, طارق عبدالعال 2007. موسوعة معايير المراجعة, الجزء الثاني, الدار الجامعية للنشر.
- حنان, محمد رضوان 2005. نظرية المحاسبة, منشورات جامعة حلب.
- الدوجي, علي وعلي, أسامة سيد 2011. دور قانون ساريينز اوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي, مجلة الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
- الذنيات, علي عبدالقادر 2009. تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق, الطبعة الثانية, شركة المطابع الأرز, عمان.
- الساعي, مهيب وعمر, وهبي 1991. علم تدقيق الحسابات, دار الفكر للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى.

- سويسبي, علي عمرو 2011. معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا, مجلة جامعة الحاج خضر.
- شرويدر, ريتشارد وآخرون 2006. ترجمة خالد كاجي وإبراهيم فالح, نظرية المحاسبة, دار المريخ, الرياض, 2006.
- شعباني, وليد 1982. أعمال المراجعة وتفتيش الحسابات - الجزء الأول.
- الصباغ, أحمد 2007. دراسات في المراجعة, القاهرة.
- الصبان, محمد سمير 1993. المراجعة مدخل علمي تطبيقي, الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع, الاسكندرية.
- الصبان, محمد وفتح الله, عوض 1999. الأصول العلمية المهنية للمراجعة, الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع, الاسكندرية.
- عبيد, عبدالعزيز وآخرون 2007. تعليم المقرر الأول في المحاسبة, المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانيات تطويره, طرابلس.
- العزام, أبو عزام 2000. آثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الاستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة غير الهيكلية, مجلة الدراسات المالية والتجارية, كلية التجارة بني سويف, جامعة القاهرة.
- القاضي, حسين ودحدوح حسين وقريط عصام 2005. مراجعة الحسابات 1, منشورات جامعة دمشق, 2005
- المطارنة, غسان فلاح 2005. تدقيق الحسابات المعاصرة, الناحية النظرية, الطبعة الأولى, دار المسيرة عمان.
- مطر, محمد 1995. "مهنة المحاسبة في الأردن بين الواقع الحالي والتطلعات المستقبلية", البنوك في الأردن, العدد الخامس.
- لطفي, أمين السيد 1995. آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, كلية التجارة, جامعة عين شمس.

لطفي, أمين السيد 2008. المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes _ Oxley, الدار الجامعية الاسكندرية.

نور, نور 2002. مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية, مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية,

الوتيع, سعد 2002. أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين, مجلة الإدارة العامة, معهد الإدارة العامة, الرياض.

Adam C. Pritchard & Poonam Puri, 2006. The Regulation of Public Auditing in Canada and the United States: Self-Regulation or Government Regulation?.

Arens, A. & Elder, R J. & Beasley M.S. 2005. " Auditing and Assurance Services". Tenth Edition, USA. Prentice Hall Private Limited.

Alvin A. Arens & James K. Loebbecke, "Auditing an Integrated Approach", 1991,

Bedard, Jean, 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality, Accounting Organization and Society

Buckoff, Thomas A. (1995), "The Effect of Accounting Internships on Student-Interns' Perceptions of the Importance of Certain Job Attributes": An Empirical Study.

Dam M. Guy et al, 1990 , auditing, 2nd Ed., Harcourt Brace Jovanik, Inc, New York,.

Flint, David 2007 Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction, Macmillan Education Ltd,

Most, K.S., (1993), "The Future of the Accounting Profession: A Global Perspective", (London: Quorum Books.

R. K. Mauts and H. A Sharaf, "The philosophy of Auditing". Op. Cit,

Shockley, R. A. , 1981, "Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis", The Accounting Review , American Accounting Association

W. Robert Knechel, 2016 , audit quality and regulation , International Journal of Auditing V 20, 13

القانون 33 عام 2009 في سوريا.

قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011

القسم رقم 202: "متطلبات الموافقة المسبقة". من قانون ساربينز اوكسلي

قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997, الجريدة الرسمية, العدد 20.

الاتحاد الدولي للمحاسبين, المعايير الدولية للمراجعة, منشورات المجمع العربي للمحاسبين
القانونيين, 1998.

<http://www.aicpa.org> /

THE REPORT OF THE REVIEW GROUP ON AUDITING, chapter7 ,
regulating the Audit Profession, 2007.

Effectiveness of organizing the audit profession in Syria
In accordance with the Regulation of Profession No. 33
of 2009

-Analytical study-

By: Youssef Hassan

Supervisor: Dr. Taysser Almasri

Abstract: The objective of the research is to determine the ability of the regulation of revision profession No. 33 of 2009 to improve the performance of the profession in Syria, in the light of developments the country, identify the strengths and weaknesses of the law in order to strengthen and strengthen its initial and avoid the second in a subsequent development of the law.

The study adopted the analytical approach. Law 33 has been analysed into four main axes, each axis to sub-issues addressed, and the same analysis has been carried out on regulation of the practice in the United States of America as the level of the profession is very sophisticated and has its own peculiarities, and in Jordan The conditions of the exercise of the profession are very similar to those of the Syrian business environment.

The three results of the analysis were then compared to the four axes to be more precise, detailed, comprehensive and specific, and the results of the comparison were unloaded in a questionnaire distributed to practitioners for their views.

The study found that there are several weaknesses in the four axes of law

The study found that there are several weaknesses in the four axes of the law.