جامعة القادسية
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

محاضرات مادة
((معايير التدقيق الدولية))
الكورس الأول
لطلبة قسم المحاسبة – المرحلة الرابعة
للدراسات الصباحية والمسائية
للعام الدراسي ٢٠٢٣-٢٠٢٤

أستاذ المادة

أ.د. قاسم محمد البعاج

- معايير تدقيق دولية

الاسبوع	التفاصيل
الاول	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق /أمورتمهيدية ١٩٩-١٠٠
الثاني	المسؤوليات ٢٩٩-٢٠٠
الثالث	المسؤوليات ٢٩٩-٢٠٠
الرابع	التخطيط ٣٩٩-٣٠٠
الخامس	الرقابةالداخلية ٤٩٩-٤٠٠
السادس	أدلةالإثبات ٥٩٩-٥٠٠
السابع	أدلة الإثبات ٥٩٩-٥٠٠
الثامن	الاستفادة من عمل آخرين ٦٩٩-٦٠٠
التاسع	معيارالتدقيق ١٠٠٩ طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب
العاشر	معيارالتدقيق الدولي (٧٠٠)حول تكوين رأي وإعداد تقريرتدقيق حول البيانات المالية معيارالتدقيق الدولي (٧٠٥)
الحادي عشر	ادلة التدقيق الداخلي
الثاني عشر	ادلة التدقيق الداخلي
الثالث عشر	ادلة التدقيق الداخلي
الرابع عشر	ادلة التدقيق الداخلي
الخامس عشر	ادلة التدقيق العراقية

الفصل الاول

معايير التدقيق الدولية

تمهيد

لعل من المألوف أن نجد معايير تضعها المنظمات المهنية لمزاولة أي مهنة كالطب أو المحاماة مثلاً حيث يعود المهنيون إليها بهدف تحديد مسؤولياتهم وعلاقاتهم ببعضهم البعض وتعريف الجمهور بمعاييرهم المهنية لمعرفة طبيعة الخدمات المقدمة وحدودها والمسؤوليات المترتبة عنها ، إلا أن أهمية المعايير في المراجعة تفوق غيرها في أي مهنة من المهن نظراً لأهمية تقرير المراجع ودوره في الحياة الاقتصادية المعاصرة إذ قد يزيد قراء هذا التقرير على مئات الآلاف بالنسبة إلى شركة واحدة يكثر مساهموها ويتوزعون على رقعة جغرافية واسعة وهم ذوي مصلحة حقيقية في أرباحهم وثرواتهم المستثمرة في تلك الشركة المساهمة وكلهم ينتظرون تقرير المراجع أو المدقق فإذا لم يكن هذا التقرير سليماً ويستند إلى معايير راسخة تضررت مصالح الكثير من المساهمين وغيرهم من أطراف المجتمع المالي ،بينما تقتصر الأضرار في مهن أخرى على عدد محدود من المستفيدين من الخدمات.والواقع أن العودة إلى تاريخ المهنة يشير إلى أن وضع معاييرها كان نتيجة لدعاوي المسؤولية التي رفعها المتضررون على المراجعين منذ أزمة الكساد الكبير التي حلت بالاقتصاد العالمي في الثلاثينيات من القرن العشرين ، حيث كانت الشركات تختار الممارسات المحاسبية التي تحلو لها دون وجود مبادئ أو معايير للمحاسبة يتم القياس المحاسبي على أساسها ، كما كان المراجع يبحث عن الغش والخطأ بدون معايير تحدد مسؤوليته وتبين

مقومات مزاولتها ويعود الفضل لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA الذي كان له السبق في هذا المجال.

١-١- نشأة وتطور معايير التدقيق الدولية:

لقد كان لميل الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة حتى أصبح الموقعون عليها يزيدون على أربعة أخماس دول المعمورة قبل نهاية الألفية الثانية بالإضافة إلى تعزيز نفوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسية واكتساح ثورة المعلومات وما أدت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والانترنت وشبكات التواصل الاجتماعي وما يحتاج إليه كل ذلك من تدفق للمعلومات الاقتصادية التي تمثل مادة التجارة الدولية وموضوع الصفقات والقرارات المتخذة ...إلخ كل ذلك زاد من الحاجة إلى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق أكثر إلحاحاً والواقع أن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بدايات القرن العشرين حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام ١٩٠٤ في الولايات المتحدة الأمريكية وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك الوقت وقد تكلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير المحاسبة الدولية كما تكلفت لجنة ممارسة المراجعة والتدقيق الدولي في وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية .

أن اسس وضع معايير التدقيق الدولية بدأت عام ١٩٦٩ من خلال نشر مجموعة من التقارير والابحاث في التدقيق الدولي بواسطة مجموعة أبحاث المحاسبين الدولية(Accountants International Study Group) ، حيث تمت موازنة المعايير في كندا وبريطانيا والولايات المتحدة ، وبعد عدة سنوات

تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (I A S C) في عام ١٩٧٣ وهذا بدوره ولد العديد من المطالبات بضرورة تأسيس لجنة مشابهة تختص بالتدقيق.

وبعد تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (I F A C) عام ١٩٧٧ وكذلك تشكيل لجنة ممارسة التدقيق الدولية (I A P C) عام ١٩٧٨ من الإحداث المهمة التي عجلت بتطوير معايير التدقيق الدولية ، وفي عام ١٩٧٩ أصدرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (I A P C) أول ارشاد تدقيق دولي (IAG) (International Auditing Guide line) حول هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية ، وعندما قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين (I F A C) تحويل الارشادات الى معايير بدأت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) بمشروع شامل وطويل لتعديل الارشادات ولتقنين معايير التدقيق الدولية ، وفي عام ١٩٩٤ قامت (IAPC) باصدار مجموعة شاملة من معايير التدقيق الدولية " ISA".

لقد استرشدت اللجنة الدولية لمعايير المراجعة التي وضعت هذه المعايير عند تحديد الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية بالمعيار الدولي للمراجعة والتدقيق رقم(٢٠٠) حيث نصت الفقرة الثانية من هذا المعيار " أن الهدف من تدقيق ومراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع أو المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة ولكن بالرغم من أن رأي المراجع يعزز مصداقية البيانات المالية إلا أن مستخدم هذه البيانات لا يستطيع الافتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد للنمو المستقبلي للمنشأة أو أن هذا الرأي يبين أن الإدارة قد قامت بتسيير أمور المنشأة بشكل كفؤ وفعال .

كما راعت اللجنة عند وضع المعايير مجموعة من الاعتبارات يمكن تلخيصها في الآتي :

١- تختلف البيانات المالية التي تشتمل عليها القوائم والتقارير المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقاً لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية في إعدادها .

٢- استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير المراجعة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة وتدقيق القوائم المالية في دول معينة على أنه يجب على المنظمات المهنية وأعضاء اتحاد المحاسبين الدولي العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير المراجعة المحلية والمعايير الدولية وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في المدى الذي يكون فيه ذلك ممكناً .

٣- تطبق معايير المراجعة الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي منشأة لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه .

٤- أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء .

٥- اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره .

١-٢- مفهوم وتعريف معايير التدقيق الدولية:

إن وجود معايير التدقيق في أي مجتمع يعني القيام بأعمال التدقيق في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية ، وإعداد تقرير التدقيق بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث، وتعتبر معايير التدقيق مقاييس لا غنى عنها كونها تقيس مستوى الأداء لذا نجدها أخذت أبعاداً عميقة كونها تشكل الإطار الفلسفي لتحديد المسارات المهنية من خلال احتوائها على الإرشادات التي يتم تطبيقها من قبل مزاولي المهنة وتحدد

الخطوات الرئيسة لعملية التدقيق لأجل الحصول على قدر كافٍ من الأدلة والإثباتات والبراهين التي تمكنه من الحكم (والحكم هو أبداء الرأي)على القوائم ويوضح من-خلاله مدى عدالة ومصداقية البيانات وبيان رأيه عنها بتقرير يعده حال الانتهاء من مهام عمله.

ومعايير التدقيق الدولية هي مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق، والتي تم اعتمادها اعتماداً دولياً، بمعنى أنّ أي عملية محاسبية سواءً تم إجراؤها داخل منشأة صغيرة أو كبيرة وذات فروع دولية يجب أن تخضع لمجموعة من المعايير المحاسبية، والمرتبطة بوظيفة التدقيق كوسيلة من وسائل الرقابة، والمتابعة لسير عمل المؤسسة.

وتعرف معايير التدقيق (بأنها مجموعة من القواعد والضوابط والإرشادات التي تعدها الجهات المهنية بشكل موضوعي لإرشاد مراقبي الحسابات حول كيفية أداء مهام العملية التدقيقية ويستوجب عليهم تطبيقها والالتزام بها والرجوع والاحتكام بها وذلك لضمان المستوى المطلوب فضلاً عن الارتقاء بالمهنة من خلال رفع كفاءة الأداء المهني من خلال تحقيق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية).

كما وورد تعريف أخر لمعايير التدقيق (بأنها تمثل إرشادات أو(دليلاً)عاماً لمساعدة مزاولي المهنة على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند القيام بعملية التدقيق والمعايير تعبر عن الجودة المهنية (كفاءة وحيادية ومتطلبات التقرير) والواجب أعدادها.

١-٣- أهمية معايير التدقيق الدولية:

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل

أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من-حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى .ويمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

١- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.

٢- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة .

٣- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق ،و تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها .

٤- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية .

٥- إن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد .

٦- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

٧- إن معايير التدقيق الدولية تساهم بإضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية وسوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية .

١-٤- التوافق والتوحيد في تطبيق المعايير الدولية:

أن إصدار معايير المراجعة الدولية يعتبر خطوه متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة والتدقيق في ظل العولمة الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية في حقل مهنة المراجعة السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق والمواءمة بينها وبين المعايير المحلية وكذلك العمل الدائم والمستمر على تحديثها وتطويرها بما يتناسب والظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة وأن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية سيؤدي إلى الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية سواء أكان ذلك على المستوى الدولي أو المحلي .

ان التمييز بين مصطلحي التوافق والتوحيد المحاسبي يتطلب منا تحديد مفهوم كلاً منهما ، ومن ثم تحديد مدى التطابق او الاختلاف بينهما .

أذ يقصد بالتوافق المحاسبي ،تقليل درجة الاختلافات الموجودة بين الدول في التعبير او الممارسة أو الأسس المحاسبية ، اما التوحيد المحاسبي يعني جعل الشيء واحد، وهو التماثل والتطابق ولانتظام . فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير الى أنها نظام أو خطة تتضمن مجوعة من المعايير الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى المؤسسة وإعداد القوائم المالية في إطار محدد من الأسس والقواعد لخدمة أهداف معينة . بصفة عامة يختلف التوافق عن التوحيد في كون الأول يعني عملية تقليل الفروقات والاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية عند حدها الأدنى، بينما يبحث التوحيد في إزالة الاختلافات تماماً عن

طريق فرض مجموعة من المعايير الموحدة والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة ، أي أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي، ولأن التوحيد الكامل صعب التحقق على المستوى الدولي لذلك فأن الاتجاه الحالي هو نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.و عليه فإن أي جهد لتحقيق التوافق بين هذه المعايير يجب أن ينصب على حصر وتحليل العوامل و المتغيرات التي قد تساهم في تقليص أوجه الخلاف الجوهرية بين المعايير المحلية من جهة والمعايير الدولية من جهة أخرى .

ويمكن تلخيص أهم فوائد التوحيد في تطبيق المعايير الدولية في الاتي:

١. إزالة الغموض والتناقض عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير دولية موحدة ذات مفاهيم واحدة.
٢. يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والتكلفة والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي استخدمت المعايير الدولية.
٣. إمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فان ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساس المعايير الدولية كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وانسيابها.
٤. يؤدي إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة التي تطلبها أكثر من طرف وفقًا لمتطلبات قانونية
٥. تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.

٦. قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، وتؤدي تلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في بلدان أخرى.

١-٥- مقومات التوافق والتوحيد على المستوى الدولي:

ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوافر لها مقومات كي تندمج بالبيئة الدولية ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي:

١- أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية وغيرها .

٢- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها.

٣- أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات)وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورًا تنظيميًا وتنسيقيًا وليس دورًا قائدًا أو موجهًا أو مسيطرًا أو مالكًا.

٤- التكييف المهني لممارسي المهنة في الدولة ، والمقصود بالتكييف المهني هو التدريب على تطبيق واستخدام المعايير الدولية، ومراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لهذه المعايير.

١-٦- معوقات توفير التوافق والتوحيد على المستوى الدولي:

إذا كان توفير التوافق والتوحيد في معايير المحاسبة والتدقيق أمرا مرغوبا فيه على مستوى الدولي، فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمر سهلا فهناك عقبات تعترض تحقيقه يتوجب مراعاتها من قبل جميع الجهات الساعية لتوفير مثل هذا التناسق هي:

١- الفروقات الثقافية والحضارية بين الأمم:

حيث تتمثل هذه العقبة في الفروقات من حيث اللّغة و الدين و التشريعات و القوانين ... إلخ، و هي فروقات تنعكس آثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم و كذلك على ترتيب أولوياتها السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية.

أن الاختلاف في اللّغة بين شعوب العالم يشكل أهم عقبة في طريق تحقيق التناسق في معايير المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي.ذلك لأن اللغة في الدول الأقل تقدما تعجز في كثير من الأحيان عن توفير المصطلحات و المرادفات التي تكفي لاستيعاب جميع التطورات التكنولوجية الحديثة وغالبا ما تكون من صنع الدول المتقدمة.

٢- الاختلافات في الظروف الاقتصادية بين الدول :

يظهر أثر الظروف الاقتصادية على المعايير و الأساليب المحاسبية في البلدان المتقدمة التي يتواجد فيها بورصات نشطة، تختلف قواعد الإفصاح عن المعلومات و كذلك عرض هذه المعلومات عنها في بلدان أخرى يكون الدور الاقتصادي لأسواق المال فيها أقل أهمية.

٣ -الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير: مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة هذه المعايير يكتنفها الكثير من الصعوبات تؤدي إلى عدم فهمها أو عدم إمكانية تطبيقها.

٤-**التوجه الضريبي والحكومي** : بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوي القومي .

٥-**مشاكل الترجمة:** المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

اسئلة الفصل الاول

س١: تكلم باختصار عن الملامح الاولى لنشأة وتطور معايير التدقيق الدولية. وماهي مسببات الحاجة إلى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق .

س٢: ماهي اهم الاعتبارات التي تم اخذها بنظر من قبل اللجنة الدولية لمعايير المراجعة التي وضعت هذه المعايير.

س٣: هناك اسباب دعت لضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية على المستوى الدولي والمحلي.عددها واشرحها بإيجاز.

س٤: ما المقصود بالتوافق والتوحيد في تطبيق المعايير الدولية. ثم اذكراهم فوائد التوحيد في تطبيق تلك المعايير على المستوى الدولي.

س٥: إذا كان توفير التوافق والتوحيد في معايير المحاسبة والتدقيق أمرا مرغوبا فيه على مستوى الدولي، فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمر سهلا فهناك عقبات تعترض تحقيقه يتوجب مراعاتها من قبل جميع الجهات الساعية لتوفير مثل هذا التناسق. ناقش ذلك.

س٦: ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوافر لها مقومات ومتطلبات لهذا التوافق كي تندمج بالبيئة الدولية. ناقش ذلك.

٤-**التوجه الضريبي والحكومي** : بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوي القومي .

٥-**مشاكل الترجمة:** المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

الفصل الثاني
(معايير التدقيق الدولية)

معايير التدقيق الدولية International Standards on Auditing (ISA)

وهي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تهم كل الدول التي تعتبر كعضو ضمن هذا الاتحاد.

❖ **المجموعة الأولى (100 -199) – قضايا تمهيدية:**

وتُبيّن هذه المجموعة من المعايير المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير التدقيق الدولية والتي تُشير إليها المعايير باستمرار من خلال تفصيل المعايير, وكذلك تُبيّن أمور عامة تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وأهدافها.

أولاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC):

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست عام 1977, ويضم في عضويته (158) عضو ومنظمة في (118) دولة يُمثلون أكثر من (2,500,000) محاسب, يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء (وضع) معايير مهنية عالية المستوى, والتشجيع على اعتمادها ولتحقيق مهامه, فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم, ويهدف أيضاً الى تطوير المعايير الدولية للتدقيق وتطوير أخلاقيات المهنة والتعليم والتدريب المحاسبي.

ثانياً: إصداراته:

في عام 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) تحت مُسمى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتضمنت دراسة إعادة الهيكلة, بأنَّ المعايير المحاسبية يجب أن تضم معايير إبلاغ مالي دولية (IFRS) وفي الوقت نفسه تبنّى المجلس الجديد جميع المعايير الصادرة من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ومع ذلك فقد أجرى المجلس بعض التعديلات على تلك المعايير, ومن المعايير التي تم وضعها:-

1- المعايير الدولية للتدقيق وخدمات التأكيد.
2- معايير دولية لرقابة الجودة.
3- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
4- معايير التأهيل الدولية.
5- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ثالثاً- تشكيلاته

1-لجنة التعليم

وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق ،فضلاً عن التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على ان تخضع بيانات اللجنة الى موافقة المجلس.

2-لجنة السلوك المهني

وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الاعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3-لجنة المحاسبة المالية والادارية

وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والادارية عبر ايجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الاداريين في المجتمع بصورة عامة ،ولها ان تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

4-لجنة القطاع العام

وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الادارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية.

رابعاً: عضويته:

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية أو (لجنة) معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Committee (IASC)

في عام 1973 أسّستْ (لجنة) مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC) أثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا, كندا, فرنسا, ألمانيا, اليابان, المكسيك, هولندا, المملكة المتحدة, إيرلندا, الولايات المتحدة), وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية, وأنّ تدعم قبولها والتقيّد بها, وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واعتبرت لجنة المعايير بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلّية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Board (IASB)

بعد حوالي (25) عاماً من البدء في تطوير المعايير, ظهرت الحاجة الى تغيّر هيكل اللجنة, والشكل الجديد هو ((**مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)**)) والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية, حيث تشكّل المجلس في عام (2001) ليحلّ محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

خامساً: أهدافه:

يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الى الآتي:

1- تطوير ودعم معايير مهنية عالمية وقواعد السلوك المهني.

2- تشجيع التقارب في المعايير المحاسبية بشكل فاعل, وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد والأخلاقيات والتعليم ومعايير الابلاغ المالي.

3- متابعة التحسين المستمر في جودة التدقيق والإدارة المالية.

4- تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة, لضمان تحقيق استمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية.

5- تشجيع الالتزام بشروط العضوية

6- المساعدة في تطوير الاقتصاديات النامية, بالتعاون مع الجمعيات المهنية في البلدان المختلفة.

7- زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية.

الاسئلة الخاصة بالمجموعة الاولى للمعايير

(قضايا تمهيدية)

س/أختر الاجابة المناسبة من بين الآتي:-

1- في عام ---------- سمي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بعد اعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC).

أ-1973 ب-1977 ج-2001 د-2010

2- ---------- هم عدد اعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يمثلون اكثر من (2.500000)أثنان مليون وخمسمائة الف محاسب .

أ-158 ب-185 ج-815 د-118

3- من التعديلات التي اجريت على المعايير الدولية هي ----------

أ-معايير اخلاقية خاصة بالمحاسب الاداري ب-المعايير الدولية للتدقيق وخدمات التأكيد ج-معايير اخلاقية خاصة بمدراء التمويل د-معايير محلية للإبلاغ المالي.

4- ---------- وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الادارة المالية .

أ-لجنة المحاسبة المالية والادارية ب-لجنة السلوك المهني ج-لجنة التعليم

د-لجنة القطاع العام

5- ---------- تعد من الاهداف التي يسعى الاتحاد الدولي لتحقيقها .

أ-زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية ب-تشجيع التعاون المحلي في الامور المحاسبية

ج-زرع الطمأنينة في نفوس موظفي المصارف د-بث روح التعاون بين مدراء القطاع الخاص على المستوى المحلي

رابعاً: عضويته:

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية أو (لجنة) معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Committee (IASC)

في عام 1973 أسّستْ (لجنة) مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC) أثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا, كندا, فرنسا, ألمانيا, اليابان, المكسيك, هولندا, المملكة المتحدة, إيرلندا, الولايات المتحدة), وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية, وأنّ تدعم قبولها والتقيّد بها, وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واعتبرت لجنة المعايير بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلّية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Board (IASB)

بعد حوالي (25) عاماً من البدء في تطوير المعايير, ظهرت الحاجة الى تغيّر هيكل اللجنة, والشكل الجديد هو ((**مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)**)) والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية, حيث تشكّل المجلس في عام (2001) ليحلّ محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

خامساً: أهدافه:

يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الى الآتي:

1- تطوير ودعم معايير مهنية عالمية وقواعد السلوك المهني.

2- تشجيع التقارب في المعايير المحاسبية بشكل فاعل, وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد والأخلاقيات والتعليم ومعايير الابلاغ المالي.

3- متابعة التحسين المستمر في جودة التدقيق والإدارة المالية.

4- تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة, لضمان تحقيق استمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية.

5- تشجيع الالتزام بشروط العضوية

6- المساعدة في تطوير الاقتصاديات النامية, بالتعاون مع الجمعيات المهنية في البلدان المختلفة.

7- زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية.

❖ المجموعة الثانية (200- 299) – الهدف والمبادئ التي تحكم تدقيق القوائم المالية:

تحتوي هذه المجموعة من المعايير التي تُبيّن الهدف من التدقيق والمبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق وشروط اتفاقيات التدقيق والأسس التي تحكم جودة عملية التدقيق, وبيان لمتطلبات توثيق عملية التدقيق ومسؤوليات المُدقّق الخاصة بالغش والمخالفات القانونية وموقف المُدقّق من ذلك.

أولاً: الهدف من تدقيق القوائم المالية:

إنَّ هدف تدقيق القوائم المالية ، هو تمكين المُدقّق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدّتْ من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لاطار تقارير مالية مُحدّدة, وإنَّ العبارات المستعملة لبيان رأي المُدقّق هي: « **تعبّر بصورة حقيقية وعادلة** » أو « **تُمثّل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية** », لها نفس المعنى.

وبالرغم من أنَّ رأي المُدقّق يُعزّز مصداقية القوائم المالية, إلا أنَّ مُستَخْدِمْ هذه القوائم لا يستطيع الافتراض بأنَّ هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية الوحدة الاقتصادية, وإنَّ هذا الرأي لا يُبيّن أنَّ الإدارة قد قامت بتمشية أمور الوحدة بشكل كفوء وفاعل.

ثانياً: المبادئ العامة لتدقيق القوائم المالية:

1- على المُدقّق الالتزام « **بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين** » الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين, وإنَّ مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المُدقّق هي:

أ- الاستقلالية.

ب- الأمانة.

ج- الموضوعية.

د- الكفاءة والعناية المهنية.

هـ- السرية.

و- السلوك المهني.

ز- المعايير الفنية.

2- على المُدقّق تنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق, هذه المعايير تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية, وكذلك فإنها تحتوي على الارشادات ذات العلاقة على شكل شرح وايضاحات ومعلومات أخرى.

3- على المُدقّق تخطيط وأداء عملية التدقيق بطريقة تتضمن شكوكاً مهنية, مُدركاً بأنَّ الظروف قد توجِدّ أسباباً تدعو الى الاعتقاد بأنَّ القوائم المالية تتضمن معلومات مُظللة بصورة جوهرية, فمثلاً يتوقّع المُدقّق عادةً أنّ يجد قرائن تدعم اقرارات الإدارة وعدم افتراض ضرورة صحتها.

ثالثاً: نطاق التدقيق:

مصطلح « **نطاق التدقيق** » يُشير الى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في بعض الظروف لتحقيق هدف التدقيق, إنَّ الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق استناداً الى المعايير الدولية للتدقيق يجب أنّ يُحددها المُدقّق بعد أخذه بعين الاعتبار متطلبات المعايير الدولية للتدقيق والهيئآت المهنية ذات الصلة بالموضوع والقوانين والتعليمات وشروط كتاب التكليف بالتدقيق ومتطلبات تقديم التقرير في الحالات المُوجِبَة لذلك.

رابعاً: تأكيدات المُدقّق:

التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق يهدف الى توافر تأكيدات معقولة بأنَّ القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية, وأنَّ التأكيدات المعقولة هو مفهوم يتعلق بأنَّ جميع القرائن وأدلة الاثبات في التدقيق ضرورية لتمكين المُدقّق من الاستنتاج بأنه ليس هنالك أي خطأ جوهري في القوائم المالية ككل, وأنَّ التأكيدات المعقولة ترتبط بشكل وثيق بعملية التدقيق ككل.

خامساً: المسؤولية عن القوائم المالية:

يكون المُدقّق مسؤولاً عن تكوين وإبداء الرأي حول القوائم المالية, وتكون الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية للوحدة الاقتصادية, وإنَّ تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة من مسؤولياتها.

- **كتب التكليف بمهمة التدقيق:**

من مصلحة العميل (الزبون) والمُدقّق أن يقوم المُدقّق بإرسال كتاب التكليف, ويُفضّل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة, وذلك للمساعدة في تجنّب أي سوء فهم مُتعلق بالمهمة, كتاب التكليف يُوثّق ويؤكّد موافقة المُدقّق على تعيينه, وعلى هدف ونطاق التدقيق, ومدى مسؤوليات المُدقّق تجاه العميل, وعلى شكل التقرير.

1-المحتويات الرئيسة لكتاب التكليف:

إنَّ شكل ومحتويات كتاب التكليف بالتدقيق قد يختلف من عميل الى آخر, إلاّ أنه عموماً يتضمن الاشارة الى:

أ- الهدف من تدقيق القوائم المالية.

ب- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.

ج- نطاق التدقيق, متضمناً الى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المُدقّق.

د- شكل التقرير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج عملية التكليف.

هـ- الحقيقة القائلة بأنه بسبب طبيعة الاختبارات والمحددات الملازمة لعملية التدقيق, إضافة للمحددات الملازمة للحسابات والرقابة الداخلية, فإنَّ هُنالك مخاطر لا يمكن تجنّبُها في إمكانية بقاء بعض الأخطاء الجوهرية غير المكتشفة.

و- الاطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال التدقيق يتم طلبها.

2- إعادة التكليف بالتدقيق:

في حالة إعادة التكليف بالتدقيق, على المُدقّق أن يدرس فيما إذا كانت الظروف تستوجب إعادة النظر في شروط التكليف بالتدقيق لتعديلها, وإذا كانت هنالك حاجة لتذكير العميل بالشروط الحالية للتكليف, قد يُقرّر المُدقّق عدم ارسال كتاب تكليف جديد في كل فترة, ومع ذلك فإنَّ العوامل الآتية تجعل من المناسب إرسال كتاب جديد:

أ- أي مؤشر يدل على أنَّ العميل قد أساء فهم هدف ونطاق التدقيق.

ب- أية تعديلات أو شروط خاصة بالتكليف.

ج- تغيرات حدثت مؤخراً في الإدارة العليا أو في مجلس الإدارة أو في الملكية.

د- أي تغيّر هام في طبيعة أو حجم أعمال العميل.

هـ- متطلبات قانونية.

3- الموافقة على تغير التكليف:

على المُدقّق الذي يُطلب منه وقبل إكمال مهمة التدقيق بتغيير التكليف الى تكليف آخر يتضمن مستوى أقل, أن يدرس مدى ملائمة قيامه بذلك.

■ رقابة الجودة على أعمال التدقيق:

على مكاتب (شركات) التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صُممت للتأكد بأنَّ كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق, أو المعايير أو الممارسات المحلية المناسبة.

إنَّ اهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها مكاتب (شركات) التدقيق تتضمن الآتي:

1- المتطلبات المهنية:

على كافة أفراد المكاتب (الشركات) الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

2-المهارات والكفاءات:

على المكتب (الشركة) أن يكون مزوّد بأفراد حصلوا وحافظو على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

3- توزيع المهام:

يجب أن تعهد اعمال التدقيق الى أفراد يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

4- الاشراف:

ينبغي أن يكون هنالك توجيه واشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات, وذلك لتوافر قناعة معقولة بأنَّ العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

5- التشاور:

ينبغي التشاور داخل وخارج المكتب (الشركة) عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.

6- قبول والمحافظة على العملاء (الزبائن):

ينبغي على المكتب (الشركة) عند إجراء تقييم للعملاء المتوقعين ومراجعة تقييم العملاء الحاليين بصورة مستمرة.

7- المراقبة: يجب على المكتب (الشركة) أن تُراقب باستمرار ملائمة وفاعلية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

■ **التوثيق في التدقيق:**

على المُدقّق توثيق الأمور المهمة والتي توافر له قرائن لدعم رأيه, وكذلك قرائن بأنَّ عملية التدقيق قد تمّت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.

« **والتوثيق** » يعني « **أوراق العمل** » الأساسية المُعدّة من قِبل المُدقّق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق, وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

1- أهداف التوثيق (أوراق العمل التدقيقي):

أ- تُساعد في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

ب- تُساعد في الإشراف والمتابعة على أعمال التدقيق.

ج- تثبيت أدلة الاثبات الناتجة عن تنفيذ عملية التدقيق لدعم رأي المُدقّق.

2- شكل ومضمون أوراق العمل:

أ- على المُدقّق تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل والمُفصّل لكي يوافّر فهماً عاماً لعملية التدقيق.

ب- على المُدقّق تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل, إضافة لتسجيله طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها, وكذلك تسجيله للنتائج والاستنتاجات المُستخرَجة من أدلة الاثبات التي تم الحصول عليها.

ج- يتم تصميم وتنظيم أوراق العمل لمواجهة الظروف ومتطلبات المُدقّق لكل عملية تدقيق, وتُسهّل اوراق العمل عملية التكليف بالأعمال وتوافر وسائل للرقابة على جودتها.

■ الاحتيال والخطأ في التدقيق Fraud and Error:

إنَّ اصطلاح « **الاحتيال** » يُشير الى فعل مقصود من قِبل شخص واحد أو عدة اشخاص من الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة, والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية, وقد يتضمّن الاحتيال:

1- التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات.
2- اختلاس الأصول.
3- طمس او حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات.
4- تسجيل معاملات وهمية.
5- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

أما اصطلاح « **الخطأ** » يُشير الى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية, مثل:
1- أخطاء محاسبية أو كتابية في السجلات تحت اليد وفي المعلومات المحاسبية.
2- السهو أو إساءة فهم الحقائق.
3- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

أولاً: مسؤولية الإدارة عن الاحتيال والخطأ:

إنَّ مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال والخطأ تقع على عاتق الإدارة وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة وللرقابة الداخلية, إنَّ تطبيق هذه النظم والرقابة الداخلية يُقلّل لكنه لا يلغي إمكانية حدوث الاحتيال أو الخطأ.

ثانياً: مسؤولية المُدقّق عن الاحتيال والخطأ:

لا يعتبر المُدقّق ولا يمكن ان يُعتبر مسؤولاً عن منع الاحتيال أو الخطأ, وإنَّ إجراءات التدقيق السنوية مع ذلك قد تكون رادعة.

❖ المجموعة الثالثة معايير التدقيق الدولية (399 – 300) – التخطيط:

تهدف هذه المجموعة من المعايير الى وضع معايير وتوافر ارشادات لتخطيط عملية تدقيق القوائم المالية, إنَّ هذه المجموعة وضعت لتناسب التدقيق متكرر الحدوث. أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المُدقّق لتوسيع عملية التخطيط الى حدود أبعد من هذا السياق.

أولاً: التخطيط لعملية التدقيق:

على المُدقّق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فاعلة.

ونعني « **بالتخطيط** »: وضع خطة استراتيجية عامة وطرائق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة, ويُخطط المُدقّق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفوءة وبالتوقيت المطلوب.

ثانياً: أهمية تخطيط العمل:

1- إنَّ التخطيط الملائم لعمل المُدقّق يُساعد في التأكد من أنَّ العناية الملائمة قد أُعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق, وإنَّ المشكلات المحتملة قد حُددّت, وأنَّ العمل سيتم انجازه بسرعة, كذلك يُساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قِبل المدقّقين الآخرين والخبراء.

2- إنَّ مدى التخطيط سوف يختلف استناداً الى حجم الوحدة الاقتصادية, وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المُدقّق مع الوحدة الاقتصادية ومعرفته بطبيعة العمل.

3- إنَّ الحصول على معرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل, وتُساعد معرفة المُدقّق لطبيعة العمل بتشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثيراً مادياً على القوائم المالية.

4- قد يرغب المُدقّق بمناقشة أجزاء من خطة التدقيق الشاملة وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية أو الإدارة أو الموظفين, وذلك لتطوير فاعلية وكفاءة التدقيق ولتنسيق إجراءات التدقيق مع أعمال موظفي الوحدة الاقتصادية, ومع ذلك فإنَّ خطة التدقيق الشاملة وبرامج التدقيق تبقى مسؤولية المُدقّق.

الاسئلة الخاصة بالمجموعة الثانية

(الهدف والمبادئ الاساسية التي تحكم تدقيق القوائم المالية)

س/أختر الاجابة المناسبة من بين الآتي:-

1- ان هدف المدقق من تدقيق القوائم المالية هو ----------
أ-تصحيح مسار عملية التدقيق ب-إبداء الرأي ج-الافصاح الجوهري د-الانصاف والعدالة

2- من مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المدقق هي ----------
أ-الانصاف ب-العدالة ج-الحقيقة د-الاستقلالية

3- استنادا للمعايير الدولية للتدقيق فإن المدقق يهدف للوصول الى تأكيدات ----------
أ-معقولة ب-مقبولة ج-مطلقة د-حاسمة

4- ان مسؤولية اعداد وعرض القوائم المالية للوحدة الاقتصادية تقع على عاتق----------
أ-المدقق ب-المصرف ج-الوسيط د- الادارة

5- من اهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها مكاتب التدقيق هي ---------
أ-تدقيق النظير ب-لجان الرقابة ج-التشاور د-ادلة الاثبات

❖ المجموعة الثالثة معايير التدقيق الدولية (399 – 300) – التخطيط:

تهدف هذه المجموعة من المعايير الى وضع معايير وتوافر ارشادات لتخطيط عملية تدقيق القوائم المالية, إنَّ هذه المجموعة وضعت لتناسب التدقيق متكرر الحدوث. أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المُدقّق لتوسيع عملية التخطيط الى حدود أبعد من هذا السياق.

أولاً: التخطيط لعملية التدقيق:

على المُدقّق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فاعلة.

ونعني « **بالتخطيط** »: وضع خطة استراتيجية عامة وطرائق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة, ويُخطط المُدقّق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفوءة وبالتوقيت المطلوب.

ثانياً: أهمية تخطيط العمل:

1- إنَّ التخطيط الملائم لعمل المُدقّق يُساعد في التأكد من أنَّ العناية الملائمة قد أُعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق, وإنَّ المشكلات المحتملة قد حُددّت, وأنَّ العمل سيتم انجازه بسرعة, كذلك يُساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قِبل المدقّقين الآخرين والخبراء.

2- إنَّ مدى التخطيط سوف يختلف استناداً الى حجم الوحدة الاقتصادية, وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المُدقّق مع الوحدة الاقتصادية ومعرفته بطبيعة العمل.

3- إنَّ الحصول على معرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل, وتُساعد معرفة المُدقّق لطبيعة العمل بتشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثيراً مادياً على القوائم المالية.

4- قد يرغب المُدقّق بمناقشة أجزاء من خطة التدقيق الشاملة وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية أو الإدارة أو الموظفين, وذلك لتطوير فاعلية وكفاءة التدقيق ولتنسيق إجراءات التدقيق مع أعمال موظفي الوحدة الاقتصادية, ومع ذلك فإنَّ خطة التدقيق الشاملة وبرامج التدقيق تبقى مسؤولية المُدقّق.

ثالثاً: خطة التدقيق الشاملة:

على المُدقّق وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واضعاً المدى المُتوقّع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها.

في الوقت الذي يجب أنْ تحتوي خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق, فإنَّ التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة سوف يختلف استناداً الى حجم المنشأة وتعقيدات عملية التدقيق, والمنهجية والتقنية الخاصة المستعملة من قِبل المُدقّق.

رابعاً: الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المُدقّق بوضع خطة التدقيق الشاملة:

1- المعرفة بطبيعة العمل.
2- فهم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية.
3- المخاطر والأهمية النسبية.
4- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها.
5- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة.
6- الأمور الأخرى.

خامساً: برنامج التدقيق:

على المُدقّق وضع وتوثيق برنامج التدقيق بحيث يتضمّن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المُخطّطة والمطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق الشاملة, ويُعرّف **برنامج التدقيق** على أنه: « مجموعة من التعليمات الى المساعدين المشاركين في عملية التدقيق, وكذلك كأداة للرقابة وتوثيق التنفيذ الملائم للعمل, كذلك قد يحتوي برنامج التدقيق على أهداف التدقيق لكل مجال, وعلى موازنة الوقت التي يتم بها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق وإجراءاته ».

عند إعداد برنامج التدقيق, على المُدقّق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ولمستوى الثقة المطلوب توافره بإجراءات جوهرية, كذلك على المُدقّق النظر لتوقيت اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية والتنسيق بين أية مساعدات متوقعة من قِبل الوحدة الاقتصادية , وعدد المساعدين المتوافر ومن المُدقّقين الآخرين أو الخبراء.

ويجب إعادة النظر بخطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك أثناء عملية التدقيق, ويكون التخطيط مستمراً خلال مدة التكليف بالتدقيق بسبب التغيرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق, كما يجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة.

■ معرفة طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية:

1- الحصول على المعرفة:

عند إجراء عملية تدقيق القوائم المالية, على المُدقّق أن يكون لديه أو أن يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية تُمكّنهُ من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد المُدقّق بأن لها تأثير مهم على القوائم المالية او على الاختبارات أو على تقريره.

فمثلاً إنَّ هذه المعرفة يستعملها المُدقّق في تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق.

قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق على المُدقّق الحصول على معرفة المكلف بتدقيقها, والنظر بإمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائمة لإجراء عملية التدقيق.

وبعد قبول التكليف يتم الحصول على معلومات أخرى أكثر تفصيلاً, فكلما تقدمت عملية التدقيق فإن تلك المعلومات سوف يتم تقييمها وتحديثها.

وإنَّ الحصول على المعرفة المطلوبة لطبيعة العمل هي عملية مستمرة وتراكمية من تجميع المعلومات وتقييمها وربط نتائج المعرفة بأدلة الاثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل التدقيق.

إما فيما يتعلق بالتكليفات الخاصة بالتدقيق المستمرة, فعلى المُدقّق تحديث وإعادة تقييم المعلومات التي يتم تجميعها سابقاً, ومن ضمنها معلومات مستقاة من أوراق العمل للسنة السابقة.

2- استعمال المعرفة:

« **المعرفة** » بطبيعة العمل هي اطار مرجعي يستند إليه المُدقّق في إصدار آرائه المهنية.

إنَّ فهم طبيعة العمل واستخدام هذه المعلومات بشكل مناسب سيُساعد المُدقّق على:

أ- تقدير المخاطر وتشخيص المشكلات.

ب- تخطيط وأداء عملية التدقيق بفاعلية وكفاءة.

ج- تقييم أدلة الاثبات.

د- توافر خدمات أفضل للعملاء.

وعلى المُدقّق التأكد من أنَّ المساعدين المشاركين بعملية التدقيق قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية لغرض مساعدتهم في إنجاز أعمال التدقيق التي أُنيطت بهم. ولكي يتم استخدام المعرفة بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية بشكلٍ فاعل, فإن على المُدقّق النظر بتأثيراتها على القوائم المالية ككل, فيما إذا كانت التأكيدات في القوائم المالية متفقة مع معرفة المُدقّق بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية.

■ **الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق:**

على المدقق الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق عند قيامه بإجراء عملية التدقيق.

وعُرّفتْ « **الأهمية النسبية** » من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية بما يلي: « تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثّر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية, وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المُقدّر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة, وبالتالي فإنَّ الأهمية النسبية توافّر البداية أو القطع بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لكي تكون مفيدة ».

1- تقدير الأهمية النسبية (المادية):

عند تصميم خطة التدقيق, يقوم المُدقّق بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية, وذلك لاكتشاف كمية الأخطاء الجوهرية, ومع ذلك فإنَّ كُلاً من مبلغ (كمّية) وطبيعة (نوعية) الأخطاء الجوهرية يحتاج الى أن يؤخذ بنظر الاعتبار.

ومن الأمثلة على (نوعية) الأخطاء الجوهرية هو الوصف غير الدقيق أو غير المناسب لسياسة محاسبية عندما يكون من المُرجّح أن يُظلل مستخدم القوائم المالية بهذا الوصف, وكذلك عند الاخفاق في الافصاح عن عدم تطبيق المتطلبات التنظيمية عندما يكون من المُرجّح بأنَّ العبء الناتج عن القيود التنظيمية سوف يُضعّف الى حدٍ كبير قابلية التشغيل.

ويحتاج المُدقّق دراسة إمكانية وجود خطأ متعلق بمبالغ صغيرة نسبياً في حالة تراكمها التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية, فمثلاً الخطأ في إجراء بنهاية الشهر قد يكون مؤشراً على احتمال وجود أخطاء جوهرية في حالة تكرار الخطأ شهرياً.

ويقوم المُدقّق دراسة الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل إضافة لعلاقتها بأرصدة حسابات فردية أو بمجموعة من المعاملات أو بالإفصاح, وقد تتأثر الأهمية النسبية باعتبارات مثل المتطلبات التشريعية والقانونية, والاعتبارات المتعلقة بأرصدة حسابات القوائم المالية وبالعلاقات, وقد ينتج عن هذه العمليات مستويات مختلفة للأهمية النسبية تعتمد على أمور القوائم المالية المأخوذة بعين الاعتبار, وعلى المُدقّق أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما:

أ- يُقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

ب- تقييم تأثير الأخطاء الجوهرية.

2-العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:

عند التخطيط لعملية التدقيق على المُدقّق الأخذ بنظر الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل القوائم المالية خاطئة بشكل جوهري, إنَّ تقدير المُدقّق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات تُساعده على اتخاذ قرار بمسائل منها, البنود التي سيقوم باختبارها ؟ وهل سيقوم باستعمال العيّنات وإجراءات التحليل ؟, إنَّ ذلك يُساعد المُدقّق على اختيار إجراءات التدقيق التي بمجموعها يُتوقّع ان تؤدي الى تخفيض التدقيق الى مستوى منخفض مقبول.

وهنالك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مخاطر التدقيق, أي كُلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية, كُلما انخفضت مخاطر التدقيق والعكس صحيح, ويأخذ المُدقّق بالحسبان العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عندما يُقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق, مثلاً – إذا قرّر المُدقّق بعد التخطيط لإجراءات تدقيق مُعيّنة، بأنَّ مستوى الأهمية النسبية مقبول هو أقل, فإنَّ مخاطر التدقيق ستزداد وعلى المُدقّق التعويض عن ذلك بإحدى الطريقتين:

أ- تخفيض المستوى المُقرّر لمخاطر الرقابة, عندما يكون ذلك مُمكناً, ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوصات موسّعة أو إضافية للرقابة.

ب- تخفيض مخاطر الاكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المُخطّطة.

3-الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الاثبات:

قد تختلف تقديرات المُدقّق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق, منها عند تقييمه لنتائج إجراءات التدقيق, ويحدث ذلك بسبب تغيّر الظروف أو تغيّر المعرفة التي يمتلكها المُدقّق بسبب عملية التدقيق, فمثلاً, في حالة كون التخطيط لعملية التدقيق قد تم قبل انتهاء الفترة فإنَّ المُدقّق سوف يتوقع نتيجة النشاط والمركز المالي, وفي حالة كون النتائج الفعلية للنشاط والمركز المالي مغاير تماماً, فإنَّ تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغيّر أيضاً, فضلاً عن ذلك فإنَّ المُدقّ قد يقوم خلال التخطيط لأعمال التدقيق وبشكل مقصود بتحديد مستوى الأهمية النسبية المقبول بمستوى أدنى من المستوى المُراد استعماله لتقييم نتائج التدقيق, إنَّ هذا الاجراء قد يُتخذ لغرض التقليل من الاحتمال المُرجّح بعدم اكتشاف معلومات خاطئة وتوافر هامش أمان للمُدقّق عند قيامه بتقييم تأثير الأخطاء الجوهرية المُكتشفة خلال عملية التدقيق.

الاسئلة الخاصة بالمجموعة الثالثة

(التخطيط)

س/أختر الاجابة المناسبة من بين الآتي:-

1---------- هو وضع استراتيجية عامة وطرائق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة.

أ-برنامج التدقيق ب-ملفات التدقيق ج-إجراءات التدقيق د-التخطيط

2- عند اعداد ---------- على المدقق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ولمستوى الثقة المطلوب.

أ-المخاطر والاهمية النسبية ب-تقرير المدقق ج-برنامج التدقيق د-كتاب التكليف

3- على المدقق الأخذ بنظر الاعتبار ---------- وعلاقتها بمخاطر التدقيق عند قيامه بإجراء عملية التدقيق.

أ-المعرفة ب-الاهمية النسبية(المادية) ج-ادلة الاثبات د-خطة التدقيق الشاملة

4-هنالك علاقة ---------- بين الاهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق .

أ-عكسية ب-طردية ج-متبادلة د-متقابلة

5-على المدقق تحديث واعادة تقييم المعلومات التي تم تجميعها سابقاً في حالة ---------- .

أ-التكليف لأول مرة ب-التكليف الخاص ج-التكليف المتكرر

د-التكليف بمهمة التدقيق(ابداء الرأي)

نموذج لبرنامج تدقيقي

- الفقرة الشكلية

أسم البرنامج:

رمز البرنامج:

اسم الشركة:

مدة البرنامج:(أما كمدة زمنية محددة مثلا عشرون يوما أو ثلاثة أشهر، أو يحدد تاريخ بدء وتاريخ انتهاء مثلا 2021/3/1 -2/1

اسماء المدققين: س، ص، ع

اسماء وطبيعة الحسابات الخاضعة للتدقيق:

- أهداف البرنامج :- يمكن ان يُصاغ هدف واحد او مجموعة من الاهداف قابلة للتحقق

- إجراءات البرنامج

ت	نوع الاجراء	الوقت المخطط	الوقت الفعلي	حجم العيّنة	أسماء وتواقيع المدققين
-1					س ،ص
-2					س
-3					ص
-4					س
-5					ص، ع
-6					ص
-7					س

نموذج لبرنامج تدقيقي

- الفقرة الشكلية

أسم البرنامج:

رمز البرنامج:

اسم الشركة:

مدة البرنامج:(أما كمدة زمنية محددة مثلا عشرون يوما او ثلاثة اشهر، أو يحدد تاريخ بدء وتاريخ انتهاء مثلا 2021/3/1 -2/1

اسماء المدققين: س، ص، ع

اسماء وطبيعة الحسابات الخاضعة للتدقيق:

- **اهداف البرنامج :- يمكن ان يُصاغ هدف واحد او مجموعة من الاهداف قابلة للتحقق**

- إجراءات البرنامج

ت	نوع الاجراء	الوقت المخطط	الوقت الفعلي	حجم العينة	اسماء وتواقيع المدققين
-1					س ،ص
-2					ع
-3					ص
-4					س
-5					ص، ع
-6					ص
-7					ع

تمارين وحلول

تمرين رقم (1) صمم برنامج لتدقيق الموجودات المتداولة لشركة النخيل التجارية

حل تمرين (1)

برنامج لتدقيق الموجودات المتداولة

أسم البرنامج: برنامج لتدقيق الموجودات المتداولة

رمز البرنامج: (6)

اسم الشركة: شركة النخيل التجارية

تاريخ البدء بالبرنامج: 1/2/ 2021

تاريخ الانتهاء من البرنامج:2021/3/1

اسماء المدققين: س، ص، ع

اسماء وطبيعة الحسابات الخاضعة للتدقيق: ح/النقدية ،ح/الاوراق المالية ،ح/المدينون، أ. القبض، المخزون

- **أهداف البرنامج**

1- التحقق من واقع حال هذه الارصدة ومطابقتها مع السجلات .
2- التأكد من مطابقة السجلات الفرعية مع الاجمالية لهذه الحسابات.
3- التأكد من الطرائق المحاسبية المتبعة لاحتساب المخصص ،الاندثار، وتقييم المخزون.

- **إجراءات التدقيق**

ت	نوع الاجراء	الوقت المخطط	الوقت الفعلي	حجم العينة	اسماء وتواقيع المدققين
1-	الفحص المستندي لمستندات الصرف والقبض والقيد الخاص بالنقدية	3 أيام	4 أيام	%10	س ،ص
2-	الحصول على معلومات من الادارة حول أنواع الاسهم والسعر وعدد السندات المتداولة	5أيام	5 أيام	%25	ع
3-	الحصول على المصادقات من الاطراف الخارجية بصحة أرصدة حساباتهم	7 أيام	8 أيام	%15	ص
4-	جرد البضائع الموجودة في مخازن الشركة ومطابقة ذلك مع السجلات المخزنية	3أيام	3أيام	%100	س
5-	مطابقة كشف البنك والتأكد من كافة الاجراءات الخاصة به	1 يوم	1 يوم	%30	ص، ع

تمرين رقم(2)

صمم برنامج لتدقيق المدينون واوراق القبض لشركة الصدف التجارية

حل تمرين (2) برنامج لتدقيق المدينون وأوراق القبض

أسم البرنامج: برنامج لتدقيق المدينون وأوراق القبض

رمز البرنامج: (3)

اسم الشركة: شركة الصدف التجارية

مدة البرنامج: عشرون يوما

اسماء المدققين: س، ص، ع

اسماء وطبيعة الحسابات الخاضعة للتدقيق: ح/المدينون ،ح/أ. ق ،ح/مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

- **أهداف البرنامج**

4- التأكد من صحة القياس المحاسبي لحسابات المدينون وأوراق القبض والمخصص .

5- التحقق من واقع الحال لهذه الارصدة ومدى مطابقتها مع السجلات

6- التأكد من طريقة عرضها في سجلات الشركة.

- **إجراءات التدقيق**

ت	نوع الاجراء	الوقت المخطط	الوقت الفعلي	حجم العينة	أسماء وتواقيع المدققين
-1	الحصول على المعلومات حول سياسة الشركة في طريقة منح الائتمان ونسب الخصم وانواعه وطريقة التسديد وطريقة حساب المخصص ومعالجة الديون المعدومة	7 ايام	6 ايام	%20	س ،ص
-2	تدقيق مستندات البيع ومستندات التسديد لهذه الديون	3ايام	3 ايام	%10	ع
-3	التأكد من قانونية وشكلية أ. ق وصحتها	1 يوم	2 يوم	%15	ص
-4	الحصول على كشف تحليلي باعمار وانواع الديون	4 ايام	4ايام	%50	س
-5	أرسال كتاب أو الحصول على التأييدات والشهادات من المدينون عن صحة ارصدتهم	9 ايام	7 ايام	%20	ص، ع
-6	الحصول على التصديقات من الجهات الخارجية التي تم خصم وتحصيل أ. ق لديها	7ايام	7 ايام	%10	ص
-7	الحصول على كتاب من الادارة تؤيد صحة العمليات المتعلقة بأعلاه	1 يوم	1 يوم		س

تمرين رقم (3)

صمم برنامج لتدقيق الموجودات الثابتة لشركة التفاؤل التجارية

❖ المجموعة الرابعة (499 – 400) – تقدير المخاطر والرقابة الداخلية:

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوافر ارشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية, وعلى مخاطر التدقيق ومكوناتها: المخاطر الملازمة, ومخاطر الرقابة, ومخاطر الاكتشاف.

مفهوم النظام المحاسبي:

« يعني سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لوحدة اقتصادية ما, والتي تعالج معاملاتها بوساطة مسك السجلات المالية, مثل هذه الأنظمة تُحدد وتُجمع وتُحتسب وتُصنّف وتُسجّل وتُلخّص وتُقدم تقريراً بالمعاملات والأحداث الأخرى ».

❖ تقدير مخاطر التدقيق:

ورد مفهوم « **مخاطر التدقيق** » ضمن معايير التدقيق الدولية بأنها تعني المخاطر التي تؤدي الى قيام المُدقّق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية تتضمّن أخطاء جوهرية.

وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاث أنواع:

1- **المخاطر الملازمة أو الموروثة أو المتأصلة أو المتجذرة:** هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تُدمَج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى, مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

2- **مخاطر الرقابة (أو السيطرة):** هي قابلية حدوث خطأ هام في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج مع اخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من دون أن تصنع أو تُكتشَف وتُصحّح في الوقت المناسب من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

3- **مخاطر الاكتشاف:** وهي المخاطر الناتجة عن عدم تمكّن إجراءات المُدقّق التحقيقية (الاختبارات الجوهرية) من اكتشاف الانحرافات المادية, أي أنَّ تلك الاجراءات لا تكتشف وجود خطأ في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تُدمَج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من العمليات.

∴ **مخاطر التدقيق = المخاطر المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف المقبولة**

$$\text{أما مخاطر الاكتشاف} = \frac{\text{مخاطر التدقيق المقبولة}}{\text{المخاطر المتأصلة} \times \text{مخاطر الرقابة}}$$

❖ **الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية:**

أولاً: مفهومها ومراحل تطورها.

ثانياً: أهدافها.

ثالثاً: مكوناتها.

رابعاً: مراحل ووسائل فحصها.

أولاً: مفهومها ومراحل تطورها:

على المُدقّق الحصول على فهمٍ كافٍ للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فاعلة لتنفيذها, وعلى المُدقّق استخدام اجتهادهِ المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها قد خُفِضَتْ الى المستوى الأدنى المقبول.

وورد تعريف « **الرقابة الداخلية** » ضمن معايير التدقيق الدولية كالآتي:

« تعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة الوحدة الاقتصادية لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى هدف الإدارة, وهو إدارة العمل بشكل مُنظّم وكفوء, والمُتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ, ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية في الوقت المناسب ».

وتُعدّ الرقابة الداخلية حجر الأساس الذي يعتمد عليه المُدقّق لإتمام عملية التدقيق, وقد مرّتْ الرقابة الداخلية بمراحل تطوّر بمفهومها, ففي عام 1936 عرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة الداخلية بأنها: « مجموعة من الوسائل والطرائق التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية بقصد حماية النقدية وغيرها من الأصول, ولضمان الدقة المحاسبية للعمليات الواردة في السجلات ».

وفي عام 1949 قام المعهد بتعريف الرقابة الداخلية على أنها: « الخطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية, وكافة الطرائق والوسائل التي تتبعها من أجل حماية أصولها والتأكد من صحة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وزيادة الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية », ويُعدّ هذا التعريف الأكثر شمولاً.

ثانياً: أهدافها:

تهدف الرقابة الداخلية الى:

1- حماية أصول الوحدة الاقتصادية.

2- التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.

3- زيادة الكفاءة التشغيلية لجميع أقسام وإدارة الوحدة.

4- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

ثالثاً: مكوناتها:

تشمل الرقابة الداخلية على خمسة مكونات يتم تصميمها وتنفيذها من قبل الإدارة لتوافر تأكيد معقول على تحقيق أهداف الرقابة, هذه المكونات هي:

1- بيئة الرقابة:

وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بالرقابة الداخلية وأهميتها في الوحدة الاقتصادية , ولبيئة الرقابة تأثير على فاعلية إجراءات الرقابة.

ففي بيئة رقابية قوية مثلاً, كذلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل مُحكم وتُوظّف التدقيق الداخلي بشكل فاعل, فإنّ ذلك سيُكمّل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة, ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فاعلية الرقابة الداخلية.

2- تقدير المخاطر:

ونعني به أنّ يتم تحديد طبيعة كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية ودراسة المخاطر المرتبطة, وفي ضوء تلك الأنشطة الرقابية التي تُقلّل من تلك المخاطر. على سبيل المثال الاحتفاظ بنسخة واحدة من المستندات يرتبط بذلك مخاطر تلف هذا المستند أو ضياعهِ, أما الاجراءات الرقابية المناسبة فهي الاحتفاظ بأكثر من نسخة من هذه المستندات, ومثال آخر أمين الصندوق من الوظائف التي تعتبر فيها نسبة المخاطر عالية, فاحتمال قيام أمين الصندوق بسرقة الأموال أو التلاعب بها, وكإجراء رقابي هو أنّ يتم تعيين أمين الصندوق ووجود تأمين عليه ضد خيانة الأمانة.

3- أنشطة الرقابة:

تعبّر أنشطة الرقابة عن السياسات والإجراءات التي تُساعد في التأكد من تنفيذ الإدارة بصورة صحيحة وفي الوقت المُحدّد. وتتعلق أنشطة الرقابة, بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام, إذ تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي

ومقارنتهُ بالأداء المُخطّط للموازنات التخطيطية, واتخاذ الإجراءات التصحيحية, وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم, وتهدف أنشطة الرقابة الى التحقّق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية.

4- نظم المعلومات والاتصالات:

ونعني بها ليس فقط النظام المحاسبي للمعلومات, إنما أي نظام آخر يُمكن أنّ يُوافّر المعلومات الى الإدارة, ويُفترض دراسة متطلبات هذه الأنشطة وفي ضوئها يتم وضع الأنشطة الرقابية, فبالنسبة للنظام المحاسبي يتطلب دراسة نوعية المستندات المطلوبة والسجلات والتقارير, وتحديد أسلوب التسجيل وتحديد الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ النظام والذين تتوافر لديهم الكفاءة المطلوبة.

5- المراقبة (المتابعة):

المراقبة هي عملية يتم من خلالها تقييم جودة اداء الرقابة الداخلية مع مرور الزمن لتوافر تأكيد معقول, إنّ أهداف الوحدة الاقتصادية سوف يتم تحقيقها ويجب على الإدارة متابعة الرقابة الداخلية لتحديد الظروف التي تؤدي الى الفاعلية التشغيلية لاسيما أنّ المخاطر هي في تغيّر مستمر, لذلك تحتاج الإدارة الى إعادة تصميم أنشطة الرقابة عندما تتغيّر المخاطر.

رابعاً: مراحل ووسائل فحصها:

يتم فحص الرقابة الداخلية من خلال المراحل الآتية:

- المرحلة الأولى: مرحلة جمع المعلومات الأولية عن الرقابة الداخلية وأغلبية هذه المعلومات قد تم جمعها أثناء الإجراءات التمهيدية وأثناء التخطيط للعمل.
- المرحلة الثانية: مرحلة فهم الرقابة الداخلية, ويتم في هذه المرحلة فهم طبيعة النظام كما هو مُنفّذ من خلال استخدام وسائل عديدة, ومن هذه الوسائل:

أ- الاستبانة:

هي مجموعة من الأسئلة المكتوبة والتي تتعلق بمختلف المجالات والأنشطة الخاصة بالرقابة الداخلية, حيث أنّ الأسئلة غالباً ما تُصاغ بطريقة يمكن الاجابة عليها بـ (نعم) أو (كلا), حيث إنّ الاجابة بـ (نعم) تعني, أنّ الرقابة الداخلية قوية أو أنّ الصفة الرقابية التي يتم السؤال عنها متوافرة, وإنّ الاجابة بـ (كلا) تعني, أنه يوجد ضعف في الرقابة, أو أنّ الصفة الرقابية غير متوافرة, وعادة ما تحتوي الاستبانة على أعمدة إضافية, فقد يُضاف عمود لبيان فيما إذا كانت بعض الإجراءات لا تنطبق على وضع الوحدة الاقتصادية أو النشاط, ويُضاف عادةً عمود آخر للملاحظات, وتُعتبر الاستبانة من

الوسائل التي تتميّز بسهولة استخدامها والاجابة عنها والرجوع إليها, وشموليتها واحتوائها على تفصيلات كثيرة, إلاّ أنها تعني معلومات تتعلق بأجزاء الرقابة بشكل منفرد دون ان تظهر الرقابة الداخلية كوحدة واحدة مترابطة.

ب-التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يعتمد المُدقّق على نفسه بجمع المعلومات من خلال, زيارتهِ لذلك النشاط, والمقابلات مع المسؤولين والوثائق التي يتم جمعها يستطيع من خلال هذه الوسائل كتابة تقرير يصف به العمل داخل الشعبة أو القسم, ومن خلال قراءته للتقرير ومقارنته بما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية, يستطيع أن يُحدّد نقاط الضعف بالرقابة الداخلية, ومن مزايا هذا الأسلوب أن لا حاجة للقيام بالاختبارات, لأنَّ المعلومات يجمعها بنفسهِ, ولكن من عيوبهِ أنّهُ يعتمد على درجة كفاءة المُدقّق, وأنه لا يُمكن استخدام هذه الوسيلة لكل الأنشطة, خاصة الأنشطة غير المرئية, كما في حالة استخدام الحاسوب.

ج-خرائط النظم والمخططات الانسيابية:

تعتمد هذه الوسيلة على المُدقّق في جمع المعلومات, أي أنها مُشابهة للتقرير الوصفي, ولكن بدلاً من كتابة التقرير, يقوم المُدقّق برسم خرائط من خلال مجموعة من الرموز والاشارات المتعارف عليها, ومن مزايا هذا الأسلوب أو الوسيلة, أنها تعتمد على المُدقّق بجمع المعلومات, ومن عيوبها أنَّ هنالك صعوبة في عملية رسم الخرائط.

د-المُلخّص التذكيري:

بموجب هذا الأسلوب يُثبّت المُدقّق الأنشطة الرقابية الأساسية التي يجب أن تتوافّر بكل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية , ويقوم باختبارها والتأكد من وجودها داخل الوحدة الاقتصادية, ومن أهم عيوب هذا الأسلوب أنّه يتطرق فقط للأنشطة الرئيسة, ولا يهتم بالتفاصيل.

- المرحلة الثالثة: مرحلة كتابة التقرير, ويتم من خلال هذه المرحلة كتابة تقرير يُوضّح نقاط الضعف بالرقابة الداخلية ويمكن للمُدقّق أن يعتمد على هذا التقرير في تحديد حجم العيّنة, ويمكن للمُدقّق أيضاً أنّ يُزوّد العميل بنسخة من هذا التقرير كنوع من الخدمات الاستشارية.

الاسئلة الخاصة بالمجموعة الرابعة

(تقدير المخاطر والرقابة الداخلية)

س1/ أختر الاجابة المناسبة من بين الآتي:-

1- ورد مفهوم مخاطر التدقيق ضمن مجموعة المعايير الدولية للتدقيق ----------

أ-100 - 199 ب-200 - 299 ج-300 - 399 د- 400 - 499

2- المخاطر الموروثة تحدث نتيجة ----------

أ-عدم وجود رقابة داخلية ب-ضعف الرقابة الداخلية ج-جودة الرقابة الداخلية د-نظام الرقابة الداخلية متوسط

3- من الجهات المهنية التي وضعت تعريف للرقابة الداخلية هي --------- -------

أ- IIA ب- AICPA ج- IFAC د- IASC

4- ---------- هي عملية يتم من خلالها تقييم جودة اداء الرقابة الداخلية مع مرور الوقت لتوافر تأكيد معقول ان اهداف الوحدة الاقتصادية سوف يتم تحقيقها.

أ-نظم المعلومات والاتصالات ب-بيئة الرقابة ج-المراقبة د-أنشطة الرقابة

5- يتم فحص الرقابة الداخلية من خلال ----------

أ-مرحلة واحدة فقط ب-مرحلتين ج-ثلاث مراحل د- خمس مراحل

الوسائل التي تتميّز بسهولة استخدامها والاجابة عنها والرجوع إليها, وشموليتها واحتوائها على تفصيلات كثيرة, إلاّ أنها تعني معلومات تتعلق بأجزاء الرقابة بشكل منفرد دون ان تظهر الرقابة الداخلية كوحدة واحدة مترابطة.

ب-التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يعتمد المُدقّق على نفسه بجمع المعلومات من خلال, زيارتهِ لذلك النشاط, والمقابلات مع المسؤولين والوثائق التي يتم جمعها يستطيع من خلال هذه الوسائل كتابة تقرير يصف به العمل داخل الشعبة أو القسم, ومن خلال قراءته للتقرير ومقارنته بما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية, يستطيع أن يُحدّد نقاط الضعف بالرقابة الداخلية, ومن مزايا هذا الأسلوب أن لا حاجة للقيام بالاختبارات, لأنَّ المعلومات يجمعها بنفسهِ, ولكن من عيوبهِ أنّهُ يعتمد على درجة كفاءة المُدقّق, وأنه لا يُمكن استخدام هذه الوسيلة لكل الأنشطة, خاصة الأنشطة غير المرئية, كما في حالة استخدام الحاسوب.

ج-خرائط النظم والمخططات الانسيابية:

تعتمد هذه الوسيلة على المُدقّق في جمع المعلومات, أي أنها مُشابهة للتقرير الوصفي, ولكن بدلاً من كتابة التقرير, يقوم المُدقّق برسم خرائط من خلال مجموعة من الرموز والاشارات المتعارف عليها, ومن مزايا هذا الأسلوب أو الوسيلة, أنها تعتمد على المُدقّق بجمع المعلومات, ومن عيوبها أنَّ هنالك صعوبة في عملية رسم الخرائط.

د-المُلخّص التذكيري:

بموجب هذا الأسلوب يُثبّت المُدقّق الأنشطة الرقابية الأساسية التي يجب أن تتوافّر بكل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية , ويقوم باختبارها والتأكد من وجودها داخل الوحدة الاقتصادية, ومن أهم عيوب هذا الأسلوب أنّه يتطرق فقط للأنشطة الرئيسة, ولا يهتم بالتفاصيل.

- المرحلة الثالثة: مرحلة كتابة التقرير, ويتم من خلال هذه المرحلة كتابة تقرير يُوضّح نقاط الضعف بالرقابة الداخلية ويمكن للمُدقّق أن يعتمد على هذا التقرير في تحديد حجم العيّنة, ويمكن للمُدقّق أيضاً أنّ يُزوّد العميل بنسخة من هذا التقرير كنوع من الخدمات الاستشارية.

الفصل الثالث
(أدلة الاثبات)

❖ المجموعة الخامسة (599 – 500) – أدلة الاثبات:

الغرض من هذه المجموعة من معايير التدقيق الدولية, هو لوضع معايير وتوافر ارشادات لكمّية ونوعية أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية, وإجراءات الحصول على هذه الأدلة:

- أدلة الاثبات وفقاً للمعايير الدولية:

تُعرّف أدلة الاثبات على أنها: « المعلومات التي يحصل عليها المُدقّق للتوصّل الى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني, وتشمل أدلة الاثبات المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المُؤيدة من المصادر الأخرى ».

- أدلة الاثبات الكافية والملائمة:

الكفاية والملائمة ترتبط بعلاقة متبادلة, وتُطبّق على أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية, والكفاية هي قياس لكمية أدلة الاثبات, أما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الاثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها, وعادةً ما يجد المُدقّق بأنّ من الضروري الاعتماد على أدلة الاثبات المقنعة وليست القاطعة, وغالباً ما يسعى للحصول على أدلة اثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد.

إنّ كفاية وملائمة أدلة الاثبات تتأثر بعوامل عدة منها:

1- تقدير المُدقّق لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات.
2- طبيعة النظام المحاسبي والضبط الداخلي وتقدير مخاطر الرقابة.
3- الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباره.
4- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.
5- نتائج إجراءات التدقيق وبضمنها الاحتيال والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.
6- مصدر وموثوقية المعلومات المتوافرة.

وهنالك نوعين من أدلة الاثبات, النوع الأول – المباشرة, أي يمكن الوصول إليها مباشرة, وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول, أما النوع الثاني – فيشمل الأدلة التي تم إنشاؤها لتلبية احتياجات المُدقّق, وتشمل المعلومات المُقدمة من الإدارة والعاملين, وتقويم الأنظمة والمصادقات الخارجية .... وغيرها.

وواجب المُدقّق أن يحصل على الأدلة التي تُبيّن أنّ القوائم المالية تتصف بالخصائص النوعية التي حدّدتها اللجان والهيئآت المُتخصصة والمعنية بإصدار معايير المحاسبة, مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية, ومجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة, وهذه الخصائص تشمل:

س2/ (مخاطر التدقيق)

إذا علمت ان نسبة المخاطر الموروثة بلغت 50% ونسبة مخاطر الرقابة 30% ،فما هي نسبة مخاطر الاكتشاف لشركة الصدف ،وما هي نسبة التدقيق التفصيلي ،ودرجة الثقة هل كانت عالية ،جيدة ،منخفضة؟

الحل/Audit Risk=Inherent Risk x Control Risk x Detection Risk

A.R =I.R x C.R x D.R

$$D.R = \frac{A.R}{I.R \times C.R}$$

مخاطر التدقيق = المخاطر الموروثة X مخاطر الرقابة X مخاطر الاكتشاف

مخاطر الاكتشاف=مخاطر التدقيق÷ المخاطر الموروثة X مخاطر الرقابة

5%= 50%x 30% x D .R

D.R= 5%÷(50% x30%)=0.05÷(0.50x0.30)=5÷15=%33.334 D.R

S.R=100% -D.R

S.R(Substantive Risk)التدقيق التفصيلي

S.R=100% -% 33.334=%66.667

نسبة التدقيق التفصيلي 66.667%

اذاً درجة الثقة جيدة

1- أن تكون البيانات المالية ملائمة أو مناسبة وذات صلة.
2- ان تكون البيانات المالية ذات مصداقية وموثوقية.
3- القابلية للفهم.
4- القابلية للمقارنة.

- مصادر الحصول على ادلة الاثبات:

إنَّ موثوقية أدلة الاثبات تتأثر بمصادرها: الداخلية أو الخارجية, وبطبيعتها: المرئية او المُوثقة أو الشفهية, وبينما تعتمد موثوقية أدلة الاثبات على الظروف الخاصة, إلاّ أنَّ العموميات الآتية ستُساعد على تقدير مدى موثوقية أدلة الاثبات.

إنَّ أدلة الاثبات من المصادر الخارجية (مثلا, المصادقات المستلمة من طرف ثالث) هي أكثر موثوقية من تلك التي تم الحصول عليها داخلياً.

وأدلة الاثبات التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر موثوقية عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ذوي العلاقة فاعلَين.

وأدلة الاثبات التي يحصل عليها المُدقّق مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها من الوحدة الاقتصادية.

كما انَّ أدلة الاثبات التي تكون على شكل وثائق أو المكتوبة أكثر موثوقية من تلك الشفهية.

- أنواع أدلة الاثبات:

أولاً: الفحص الفعلي:

يُعدّ من أقوى أنواع الأدلة, ويعتمد على الوجود الفعلي, ويشمل قيام المُدقّق بفحص أو عدّ الأصول الملموسة, مثل المخزون والنقدية والأصول الثابتة, ومُطابقة ذلك مع السجلات, ولابد من التمييز بين المستندات التي تُمثّل قيمة بحد ذاتها والمستندات التي تَعُدّ مُؤيدة لقيم مُعينة, حيث أنَّ فحص المستندات ذات القيمة أو التي تُمثّل قيمة بحد ذاتها مثل, الشيكات وشهادات السهم وأوراق القبض, يُعَدّ نوع من الفحص الفعلي, بينما فحص فواتير البيع والشيكات المُلغاة أو الكمبيالات المُلغاة وما شابهها, فإنه يَعُدّ تدقيق مستندي.

ثانياً: المصادقات:

هي إجابات مكتوبة او شفهية يحصل عليها المُدقّق من أطراف خارجية, حيث يتم المصادقة على أرصدة مُعينة أو بيان الأرصدة الموجودة لدى الطرف الآخر او الاستفسار عن معلومات أخرى, وغالباً ما تكون المصادقة مكتوبة, حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراقه الخاصة بناءً على طلب المُدقّق وتُرسل تحت إشراف المُدقّق, حيث يطلب العميل (الزبون) من الطرف الآخر إعادة الجواب الى المُدقّق مباشرةً.

وتُقسم المصادقات بشكل رئيس الى قسمين:

1- المصادقات الايجابية: وفي هذا النوع يُطلب من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المُرْسَلة, وإعادة الجواب الى المُدقّق في حالة المُطابقة أو عدم المُطابقة, ويُفضّل استخدام هذا النوع من المُصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة أو تكون الأرصدة ذات أهمية نسبية حتى يكون هنالك ضمان لاستلام الردود, وهنالك نوعان من المصادقات الايجابية:

النوع الأول – يُسمى المصادقات العمياء, حيث يُطلب من الطرف الآخر كتابة الرصيد لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المُرسَلَة إليه, وغالباً ما يُستخدم هذا النوع في مُصادقات الذمم الدائنة, أما النوع الثاني – فيُطلَب من الطرف الآخر بيان مدى مُطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى ذلك الطرف.

2- المصادقات السلبية: وفي هذا النوع يُطلَب من الطرف الآخر إعادة الجواب للمُدقّق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المُرسَلَة إليه لا يتطابق مع الرصيد المُسجّل في دفاتره, وقد سُميَ مُصادقة سلبية, لأنه يتم الاجابة في حالة كونها سلبية, وعادةً ما يُستخدم هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية قوية, أو تكون الأرصدة ليست ذات أهمية مادية.

ثالثاً: التوثيق والفحص المُستندي:

يقوم المُدقّق بتدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق الأخرى التي قد يكون مصدرها من داخل الوحدة الاقتصادية للزبون او مصدر خارجي, ويمكن أن يقوم المُدقّق بالتدقيق من الأسفل الى الأعلى, أي من مستندات القيد الأصلي الى القوائم المالية, حيث يكون الهدف الأساس في هذا النوع من التدقيق هو التأكّد من الاكتمال, أي التحقّق من أنّ جميع العمليات التي حدثت في الوحدة الاقتصادية وتخصها قد سُجلت بالكامل, وقد يقوم المُدقّق بالتدقيق من الأعلى الى الأسفل, حيث يبدأ من القوائم المالية من أجل التحقّق من أنّ الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية هي أرصدة ناتجة عن عمليات حدثتْ في الوحدة الاقتصادية وتخصها, وهو ما يُسمى الحدوث.

رابعاً: الملاحظة:

حيث يقوم المُدقّق باستخدام حواسه المختلفة سواءً كان بالنظر أو الاستماع لتحقيق أهداف تدقيق مُعينة, فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون عند أدائهم للنشاطات, أو مُلاحظة بعض الأصول, فعلى سبيل المثال, قد يقوم المُدقّق بمُلاحظة الموظفين الذين يقومون بالجرد لمعرفة فيما إذا كانوا يلتزمون بإجراءات الجرد المعروفة والتي تم بيانها في دليل إجراءات خاص بها

لدى الوحدة الاقتصادية , فيتبيّن على سبيل المثال فيما إذا كان هنالك اهتمام بكشف الجرد, ويتأكّد من تدفق دخول البضاعة الى المستودع وخروجها منه خلال عملية الجرد ... وغيرها.

خامساً: الاستفسارات من العميل (الزبون):

حيث يحصل المُدقّق على معلومات من العميل وموظفيه, وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة او شفهية, وقد تتعلق هذه الاستفسارات بالرقابة الداخلية من حيث التحقّق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي الى توفير متطلبات الرقابة الداخلية, وقد تتعلق هذه الاستفسارات بالالتزامات المُحتملة والأحداث العادية واللاحقة وأية امور أخرى.

سادساً: إعادة التشغيل:

ويتمثّل هذا النوع من الادلة بقيام المُدقّق بإعادة بعض العمليات التي قام بها المحاسبون, مثل عمليات احتساب فحص الديون المشكوك فيها, والاندثار, وإعداد مُذكرة تسوية المصرف من جديد.

سابعاً: إعادة الاحتساب:

حيث يقوم المُدقّق بالتحقّق من عملية الاحتساب رياضياً, كالقيام بعمليات الجمع والطرح والضرب, وذلك للتأكّد من الدقة الحسابية.

ثامناً: الفحص التحليلي:

أي استخدام ادوات التحليل المالي, كالنسب المالية والتحليل الأفقي والعمودي, ومن خلال الفحص التحليلي يمكن الوصول الى بعض الحقائق حول الحدّ الفاصل أو استمرارية الوحدة الاقتصادية أو صحة العرض والإفصاح.

- الإجراءات التحليلية كإحدى الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الاثبات:

بيّن معيار التدقيق الدولي رقم (520) أنَّ الإجراءات التحليلية « هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات الوحدة الاقتصادية ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه الوحدة وأنشطتها».

وعُرّفتْ أيضاً بأنها « تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة, ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى, وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات او علاقات غير مُتوقعة, وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات».

وفي الحقيقة أنَّ هدف الإجراءات التحليلية في أي مرحلة من مراحل التدقيق التي يبحث فيها المُدقّق عن أدلة, هو توجيه المُدقّق نحو الأدلة المطلوبة والتي تُمكنّهُ من الخروج بالنتائج عن العملية التدقيقية وإصدار رأيه.

إنَّ عملية التدقيق هي عملية بحث عن أدلة, وإنَّ عملية التدقيق تتم بناءً على أسس تفصيلية وضمن اطار واضح ومفهوم حتى تُحقّق النجاح.

وتتضمّن الإجراءات التحليلية ما يلي:

1- دراسة مقارنة لمعلومات الوحدة الاقتصادية المالية, على سبيل المثال:

أ- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

ب- النتائج المُتوقّعة للوحدة الاقتصادية, مثل الموازنات التقديرية والتنبؤات, وتوقعات المُدقّق مثل تقدير الاندثار.

ج- معلومات الصناعة المُشابهة, كمقارنة نسبة مبيعات الوحدة الاقتصادية الى الذمم المَدينة لها مع المعدلات السائدة في الصناعة أو مع وحدات اقتصادية أخرى ذات حجم مُماثل في نفس المجال من الصناعة.

2- دراسة العلاقات:

أ- بين مكونات المعلومات المالية التي يُتوقّع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتماداً على خبرة الوحدة الاقتصادية, مثل معدلات هامش الربح الاجمالي.

ب- بين المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة, مثل تكاليف الرواتب مع عدد الموظفين.

3-الاعتماد على إجراءات تحليلية جوهرية او اختبارات التفاصيل:

قد تكون الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمُدقّق في مرحلة التأكيد عبارة عن اختبارات التفاصيل أو إجراءات تحليلية جوهرية أو مزيجاً منها. ويعتمد القرار حول أي من إجراءات التدقيق سيتم أداؤها, بما في ذلك ما إذا كان سيتم الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية, على حكم المُدقّق على الفاعلية والكفاءة المُتوقّعَة لإجراءات التدقيق المتوافرة لتخفيض مخاطر التدقيق في مرحلة التأكيد الى مستوى متدنّي مُناسب.

4- إجراءات تحليلية قامت بها الوحدة الاقتصادية:

قد يستعلم المُدقّق من الإدارة عن توافر المعلومات اللازمة وموثوقيتها لتطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية, وعن نتائج أي إجراءات تحليلية قامت بها الوحدة الاقتصادية, وقد يكون فاعلاً استخدام البيانات التحليلية التي أعدّتها الإدارة بشرط أنّ يكون المُدقّق مقتنعاً بأنَّ مثل هذه البيانات مُعدّة على النحو المناسب.

■ فوائد الإجراءات التحليلية:

بشكلٍ عام تعود الإجراءات التحليلية بفوائد مختلفة على المُدقّق في كافة مراحل التدقيق, وتشمل هذه الفوائد:

1- تمكين المُدقّق من فهم نشاط العميل (الزبون) وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية تتعلق بالبيانات المالية, وتكوين فكرة مُناسبة عن نشاط العميل من خلال مقارنة النسب المالية له مع الوحدات الاقتصادية الأخرى في الصناعة التي يعمل فيها.
2- يمكن أن تُوجّه المُدقّق الى بعض المشكلات المالية التي يواجهها العميل.
3- تمكين المُدقّق من تقويم قدرة العميل (الزبون) على الاستمرار.
4- يمكن ان تُنبّه المُدقّق الى الانحرافات الموجودة في الحسابات.
5- يمكن ان تؤدي الى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
6- تمكين المُدقّق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية للزبون.

■ مراحل استعمال الإجراءات التحليلية من قِبل المُدقّق وأهداف كل مرحلة:

بيّنت معايير التدقيق الدولية المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المُدقّق أدوات الفحص التحليلي, ومدى إلزامية كل مرحلة واهدافها, ومن المهم في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق أن يكون هنالك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المُدقّق وتوقعات المُدقّق, وهذه المراحل هي:

✓ المرحلة الأولى – مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

وذلك في بداية عملية التدقيق, إذ تعتبر الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلزامية, وأهدافها هي:

1- الهدف الأساسِ يتمثّل في تمكين المُدقّق من فهم نشاط الزبون وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.
2- معرفة فيما إذا كانت الأرقام الأولية مُتطابقة مع توقعات المُدقّق بناءً على دراستهِ لنشاط الزبون والبيئة المحيطة والصناعة.
3- تحديد نقاط الضعف المُحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكلٍ عام.
4- توجيه موارد التدقيق الى الأمور الأكثر أهمية.

✓ المرحلة الثانية – مرحلة الاختبارات التفصيلية (الجوهرية):

وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية القيام بالإجراءات التحليلية في هذه المرحلة اختيارية, وأهم أهدافها في هذه المرحلة هي:

تزويد المُدقّق بمُستوى مناسب من الثقة, فضلاً عن مستوى الثقة في الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية, مما يُمكّن المُدقّق من الاقتناع بأنّ مخاطر التدقيق في أدنى حدٍ لها, وبالتالي تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية الأخرى. وقد بينتْ المعايير الدولية للتدقيق أنه على المُدقّق إذا قرّر استخدام الإجراءات التحليلية من ضمن الاختبارات الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1- مراعاة أهداف الإجراءات التحليلية وتحديد إمكانية الاعتماد على نتائجها.
2- طبيعة الوحدة الاقتصادية التي يقوم بتدقيق حساباتها, ومدى وجود أقسام وفروع ومعلومات خاصة بهذه الأقسام والفروع, وبالتالي تحديد ما إذا كان من المناسب القيام بالإجراءات التحليلية للوحدة ككل أو للأقسام والفروع.
3- مدى توافر المعلومات اللازمة للقيام بعملية التحليل, سواءً كانت المعلومات مالية أو غير مالية, مثل المعلومات الخاصة بعدد وحدات الانتاج أو عدد الوحدات المُباعة.
4- تحديد فيما إذا كانت المعلومات المتوافرة تُمثّل أهداف تسعى الوحدة لتحقيقها أم أنها توقعات.
5- مصدر المعلومات المتوافرة هل هي معلومات داخلية أم خارجية.
6- أن يأخذ المُدقّق بعين الاعتبار المعلومات السابقة المتوافرة لديه من خلال تدقيقه السابق.

✓ المرحلة الثالثة – المرحلة النهائية في التدقيق:

وذلك عندما يقوم المُدقّق بتقييم الأدلة المختلفة والخروج بالرأي النهائي. وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية هذه الخطوة إلزامية, وتهدف هذه الخطوة بشكلٍ رئيسٍ الى تمكين المُدقّق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكلٍ عام, فضلاً عن إمكانية الحُكم على استمرارية الوحدة, أي أنّ الهدف الرئيسِ من وراء استخدامها في هذه المرحلة, هو تمكين المُدقّق من تكوين الصورة النهائية عن القوائم المالية.

الاسئلة الخاصة بالمجموعة الخامسة

(ادلة الاثبات)

أختر الاجابة المناسبة من بين الاتي:

1- ---------- من مصادرها المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الاخرى.

أ-تقرير الادارة ب-تقرير المدقق ج-ادلة الاثبات د-الحوكمة

2- ---------- هي قياس لكمية ادلة الاثبات

أ-الكفاية ب-الكفاءة ج-التنمية د-الملائمة

3-الاثباتات التي تكون على شكل وثائق او المكتوبة تكون ---------- من تلك الشفهية

أ-عمومية ب -خاصة ج-اقل موثوقية د-أكثر موثوقية

4-قد يقوم المدقق بالتدقيق من الاعلى الى الاسفل ،حيث يبدأ من القوائم المالية وهو ما يسمى----------

أ-التحقق ب-التقييم ج-الحدوث د-الاكتمال

5 - ---------- تمثل المرحلة الثانية من مراحل استعمال الاجراءات التحليلية من قبل المدقق

أ-المرحلة النهائية في التدقيق ب-مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

ج-مرحلة الاختبارات التفصيلية د -مرحلة تصميم البرامج

❖ المجموعة السادسة (699 - 600) - التدقيق الداخلي:

■ مفهوم التدقيق الداخلي:

تطوّر مفهوم التدقيق الداخلي مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة الى سلامة العمل, وحاجتها الى بيانات دورية دقيقة لمختلف الأنشطة من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية, وقد ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب, وازدادت الحاجة إليه بعد الحرب العالمية الثانية, وذلك بسبب كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتوسّعها الجغرافي, وزيادة التعقيد في العمليات ولامركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المُتسارعة.

كما أَسْهَمَ في ازدياد الحاجة الى هذه الوظيفة, اعتماد المُدقّق الخارجي على عمل المُدقّق الداخلي واعتماده على العيّنات الاحصائية, بدلاً من الفحص الشامل, الأمر الذي حدَّ من قدرتهِ على دراسة جميع النواحي المالية والإدارية بالوحدة الاقتصادية, وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين الى وضع معيار خاص بالتدقيق يتعلق بمدى استفادة المُدقّق الخارجي من المُدقّق الداخلي.

■ العوامل التي أسهَمَتْ بتطوّر التدقيق الداخلي:

1- توسّع حجم المشاريع وانفصال المُلكية عن الإدارة.

2- تغيّر طبيعة عمل المُدقّق والاهداف, والحاجة الى المعلومات الدقيقة.

3- إنشاء معهد المُدقّقين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية.

■ التعريف والأهداف:

في عام 1999 أصدر معهد المُدقّقين الداخليين أحدث تعريف للتدقيق الداخلي, حيث عُرف على أنه: « نشاط مُستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية, وتحسين عملياتها, ويُساعد التدقيق الداخلي الوحدة على تحقيق أهدافها من خلال, انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفاعلية الرقابة الداخلية وفاعلية الحوكمة ».

وقد حدّد معهد المُدقّقين الداخليين الأمريكي اهداف التدقيق الداخلي بالآتي:

1- التأكّد من أنَّ السياسات والخُطط والإجراءات الموضوعة من قِبل الإدارة تُنفّذ كما هي دون أي انحراف.

2- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية.

❖ المجموعة السادسة (699 - 600) – التدقيق الداخلي:

■ مفهوم التدقيق الداخلي:

تطوّر مفهوم التدقيق الداخلي مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة الى سلامة العمل, وحاجتها الى بيانات دورية دقيقة لمختلف الأنشطة من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية, وقد ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب, وازدادت الحاجة إليه بعد الحرب العالمية الثانية, وذلك بسبب كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتوسّعها الجغرافي, وزيادة التعقيد في العمليات ولامركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المُتسارعة.

كما أَسْهَمَ في ازدياد الحاجة الى هذه الوظيفة, اعتماد المُدقّق الخارجي على عمل المُدقّق الداخلي واعتماده على العيّنات الاحصائية, بدلاً من الفحص الشامل, الأمر الذي حدَّ من قدرتهِ على دراسة جميع النواحي المالية والإدارية بالوحدة الاقتصادية, وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين الى وضع معيار خاص بالتدقيق يتعلق بمدى استفادة المُدقّق الخارجي من المُدقّق الداخلي.

■ العوامل التي أسهَمَتْ بتطوّر التدقيق الداخلي:

1- توسّع حجم المشاريع وانفصال المُلكية عن الإدارة.

2- تغيّر طبيعة عمل المُدقّق والاهداف, والحاجة الى المعلومات الدقيقة.

3- إنشاء معهد المُدقّقين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية.

■ التعريف والأهداف:

في عام 1999 أصدر معهد المُدقّقين الداخليين أحدث تعريف للتدقيق الداخلي, حيث عُرف على أنه: « نشاط مُستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية, وتحسين عملياتها, ويُساعد التدقيق الداخلي الوحدة على تحقيق أهدافها من خلال, انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفاعلية الرقابة الداخلية وفاعلية الحوكمة ».

وقد حدّد معهد المُدقّقين الداخليين الأمريكي اهداف التدقيق الداخلي بالآتي:

1- التأكّد من أنَّ السياسات والخُطط والإجراءات الموضوعة من قِبل الإدارة تُنفّذ كما هي دون أي انحراف.

2- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية.

3- التأكّد من توافّر حماية كافية لأصول الوحدة الاقتصادية ضد السرقة والاختلاس والاسراف.

4- التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية المُثبّتة في دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية.

5- تقويم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية.

■ **أنواع التدقيق الداخلي:**

1- التدقيق المالي Financial Audit:

ويُقصد به تحليل نشاط الوحدة الاقتصادية وتقويم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية ومقدار الاعتماد عليها.

2- تدقيق الالتزام Compliance Audit:

وهو مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والعمليات التشغيلية للحكم على جودة الأنظمة وملائمتها التي وُضِعَتْ للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.

3- التدقيق التشغيلي Operational Audit:

وهو مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية للتأكد من كفاءة هذه الوظائف وفاعليتها وملائمتها, عن طريق تحليل الهيكل التنظيمي, وتقويم حجم كفاءة الأساليب الأخرى المُتّبعة للحكم على مقدار تحقيق أهداف الوحدة عن طريق هذه الوظائف.

■ **معايير التدقيق الداخلي:**

وتشمل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي, معايير الخصائص اللازم توافرها ومعايير الاداء, فأما معايير الخصائص اللازم توافرها فتتناول, خصائص الأجهزة والأفراد الذين يتولون أداء أنشطة التدقيق الداخلي, وأما معايير الأداء فتُحدّد طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي, وتُعد بمثابة معايير للجودة, بما يمكن معه من تقييم أداء تلك الأنشطة على أساسها, وتتضمّن خدمات التأكيد التي يشملها نشاط التدقيق الداخلي, قيام المُدقّق الداخلي بإجراء تقييم للأدلّة الثبوتية اللازمة, بما يكفل إبداء رأي أو استنتاج موضوعي فيما يتعلق بأي عملية أو نظام أو أي موضوع آخر يكون داخلاً في نطاق أعمال التدقيق التي يقوم بها, ويُحدّد المُدقّق الداخلي طبيعة ونطاق عملية التأكيدات التي يزمع القيام بها.

• **المجموعة الأولى – معايير الخصائص:**

1- الهدف والصلاحية والمسؤولية:

ينبغي تحديد هدف وصلاحية ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن نظام التدقيق الداخلي, بما يتماشى مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي, على أنّ يُصادِقْ عليها مجلس الإدارة.

2-الاستقلالية والموضوعية:

ويتم ضمان استقلالية المُدقّق من حيث جعل ارتباطه الإداري بأعلى سلطة مُمكنة مُستقلاً عن الجهات التي يُدقّق أعمالها, كذلك عدم تكليف المُدقّق بالقيام بمهام تنفيذية فيما بعد قد يقوم بتدقيقها, كذلك وضع مقاييس أو معايير للعمل تُساعد في الوصول الى نتائج موضوعية.

3-المهارة والعناية المهنية اللازمة:

ويهتم هذا المعيار بالتأهيل العلمي والعملي للمُدقّق وبقواعد السلوك المهني التي يُفتَرَض أن يلتزم بها في تعاملهِ مع الآخرين.

4- جودة عمل المُدقّق:

ويتم ضمان هذه الجودة من خلال, مدى التزامهِ بالمعايير الخاصة بعملهِ وواجباته الوظيفية, ويتولّى قياس الجودة جهات خارجية مُتمثّلة بالمُدقّق الخارجي أو جهات داخلية مُتمثّلة بالإدارة أو لجنة التدقيق أو رئيس الجهاز.

- **المجموعة الثانية – معايير الأداء:**

وهي المعايير التي تُوضّح أداء العمل للمُدقّق الداخلي, وتحتوي على سبعة معايير رئيسة:

1- معيار إدارة العمل:

ويُلخّص هذا المعيار واجبات رئيس جهاز التدقيق الداخلي من خلال وضع الخطة السنوية والبرامج, وتقسيم العمل وتقييم أداء الموظفين, ومحاولة تطوير كفاءتهم من خلال الدورات التدريبية, كذلك التنسيق مع المُدقّق الخارجي.

2- معيار التخطيط للعمل:

ويُوضّح هذا المعيار ضرورة وضع خطة سنوية للعمل وتنفيذ العمل من خلال برامج خاصة وليس بشكل ارتجالي.

3- معيار تنفيذ العمل (أداء العمل):

يرتبط هذا المعيار بإجراءات التدقيق وجمع أدلة الاثبات.

4- معيار توصيل النتائج:

يرتبط هذا المعيار بالتقارير التي يُقدّمها المُدقّق للجهات المعنية والتي يُلخص فيها أهم النتائج التي وصل إليها.

5- معيار متابعة النتائج:

حيث يقوم المُدقّق بمتابعة مدى الأخذ بملاحظاتهِ التي قدّمها سابقاً من خلال تقاريره.

6- معيار نطاق العمل:

ويُوضّح هذا المعيار مدى عملية التدقيق والجوانب التي تشملها, وحدّد نطاق عمل المُدقّق بفحصهِ أنشطة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقواعد التحكّم المؤسسي.

7- معيار تحديد مستوى المخاطر المقبول:

حيث يُسهِم المُدقّق مع الإدارة في تحديد مستوى المخاطر الذي يتم قبوله في أعمال الوحدة الاقتصادية.

- **قواعد السلوك الاخلاقي للمدقق الداخلي**

قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA)بوضع قواعد السلوك الأخلاقي بحيث يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها أثناء قيامهم بتنفيذ مهامهم، حيث تم اعتماد أربعة قواعد رئيسة للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين هي:-

1- النزاهة Integrity

2- الموضوعية Objectivity

3-السرية Confidentiality

4-الكفاءة Competency

وفيما يلي شرح تفصيلي لهذه القواعد:-

أولا- النزاهة:

النزاهة التي يتمتع بها المدققين الداخليين تعطى أساسا لمدى الاعتماد على نتائج المدققين الداخليين من خلال إرساء دعائم الثقة.

وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير IIA :-

علي المدققين الداخليين:-

- **أداء الأعمال المناطة بهم بأمانة ومسؤولية.**
- **الالتزام بالقوانين المعمول بها مع ضرورة إجراء الإفصاح المتوقع منهم مما يتوافر لهم من معلومات قانونية ومهنية.**
- **أن لا يقوموا بممارسة أي أنشطة غير قانونية أو القيام بأعمال أو تصرفات تسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي أو للوحدة التي يعملون بها.**
- **أن يقوموا بالمساهمة في تحقيق أهداف الوحدة التي يعملون بها المشروعة والسليمة.**

ثانيا-الموضوعية:

على المدققين الداخليين إبداء الموضوعية أثناء تأدية الأعمال من خلال تقييم متوازن لجميع الجهات ذات العلاقة، وعليهم عدم التأثر في إبداء آراءهم بمصالحهم الشخصية أو التأثر بآراء الآخرين.

وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير IIA :-

علي المدققين الداخليين:-

- **عدم المساهمة في أي نشاط يمكن أن يؤثر على تقييمهم المحايد خاصة في الأنشطة التي قد تتعارض مع مصالح الوحدة التي يعملون فيها.**

- عدم قبول أي شيء يمكن أن يؤثر على تقديرهم المهني لأعمال التدقيق الداخلي.
- الإفصاح عن الحقائق الهامة التي يتم التوصل إليها، والتي يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تشويه تقارير الأنشطة والوحدات الخاضعة للتدقيق.

ثالثاً-السرية:

على المدققين الداخليين مراعاة قيمة وملكية المعلومات التي يتم الحصول، أو الاطلاع عليها، أو عدم الإفصاح عنها دون الحصول على التفويض المناسب ما لم يكن هنالك التزام قانوني، أو مهني بالإفصاح عنها.

وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير IIA :-

علي المدققين الداخليين:

- الحرص على حماية المعلومات التي يحصلون عليها أ ثناء قيامهم بتنفيذ أعمالهم.
- عدم استخدام تلك المعلومات لتحقيق منافع شخصية، أو استخدامها على نحو يؤدي إلى الاساءة والإضرار بالأهداف المشروعة والاخلاقية للوحدة.

رابعاً- الكفاءة:

على المدققين الداخليين تطبيق المعرفة والخبرات والمهارات اللازمة أثناء تأدية خدمات التدقيق الداخلي.

وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير IIA :-

علي المدققين الداخليين: -

- تأدية الخدمات التي لديهم فيها المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها.
- تأدية مهام التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي.
- العمل باستمرار على تطوير أدائهم وتحسين مهاراتهم وجودة الخدمات التي يؤدونها.
- جوانب التشابه والاختلاف والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي

أولا- أوجه التشابه بين المدقق الداخلي والخارجي

1- كلاهما يستخدم إجراءات التدقيق ذاتها في عملهِ
2- كلاهما يتمتع بالاستقلالية مع اختلاف نسبتها بين الاثنين
3- كلاهما يعتمد على معايير خاصة به لتنظيم عمله.
4- كلاهما يجب ان يتوافر به التأهيل والخبرة المناسبين لأداء عملهم
5- كلاهما يقدم تقارير تمثل نتائج عمل كل منهما مع اختلاف نوعية تلك التقارير
6- كلاهما يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية
7- كلاهما يقوم بجمع ادلة الإثبات اللازمة للعمل التدقيقي

ثانيا- اوجه الاختلاف بين المدقق الداخلي والخارجي

ت	الاختلاف من حيث	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
-1	العلاقة الوظيفية	يعمل كموظف في الوحدة الاقتصادية بدوام كامل وهو جزء من الوحدة /او يمكن ان يعمل بمكتب خارجي مستقل (مدقق داخلي مهني) كما معمول به في امريكا	يعمل بشكل مستقل وفق شروط العقد ،وهو ليس جزء من الوحدة الاقتصادية ولكن يتم تكليفه من قبلها لأداء مهام التدقيق الخارجي
-2	شمولية العمل	مراجعة وتدقيق جميع انشطة وعمليات الوحدة الاقتصادية	تدقيق القوائم المالية ومراجعة العمليات والضوابط الخاصة بالوحدة الخاضعة للتدقيق على شكل عيّنة
-3	الغش	منع الغش بجميع اشكاله في الانشطة الخاضعة للتدقيق	معني عرضيا وبصورة غير مباشرة بمنع الغش إلا انه معني مباشرة عندما يكون للغش تأثير هام على القوائم المالية.
-4	الاستقلالية	مستقل عن الانشطة المدققة الا انه مرتبط بالإدارة	مستقل تماما عن الادارة ومجلس الادارة
-5	وقت العمل	مراجعة مستمرة للأنشطة	تدقيق دوري للسجلات المؤيدة للبيانات المالية
-6	التعيين	يعين من رئيس و/أو مجلس الادارة أو لجنة التدقيق	يعين من الجمعية العمومية
-7		يقدم تقارير مفصلة دورية تبين الفاعلية	يبدي رأيه حول القوائم المالية ومدى

	التقارير	والكفاءة ومدى الالتزام في التطبيق لما هو معد ومخطط والقوانين والتنظيمات	التزام الادارة بتطبيق المبادئ المحاسبية المحلية او الدولية والقوانين والتنظيمات
-8	الخدمات	يقدم خدماته للوحدة الاقتصادية ككل ويسعى لمساعدتها على تحقيق اهدافها وتحسين العمليات التشغيلية وادارة المخاطر ،والرقابة الداخلية ،وعمليات الحوكمة	يقدم تقريره حول القوائم المالية فضلا عن اي تقارير اخرى تفرضها القوانين والتنظيمات ولربما يقدم بعض الخدمات الاستشارية .

ثالثاً- اوجه التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي

من اوجه التنسيق بين الطرفين أوجه متعددة تعتمد بالدرجة الاولى على مدى كفاءة جهاز التدقيق الداخلي وقدرته على تقديم العون للمدقق الخارجي ، وابرز أوجه التنسيق بين الاثنين هي:-

1- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بإنجاز بعض الاجراءات المتعارف عليها كالقيام بأرسال التأييدات (المصادقات) الى الاطراف الخارجية المعنية.
2- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بمتابعة تنفيذ الملاحظات المثبتة من قبل المدقق الخارجي وتصفيتها والاخذ بها.
3- بالإمكان تشكيل لجان مشتركة بين الطرفين للقيام ببعض اجراءات التدقيق
4- يمكن للمدقق الخارجي ان يعتمد على نتائج فحص المدقق الداخلي بإجراءات الرقابة الداخلية
5- بإمكان المدقق الخارجي ان يعتمد على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشكلات الموجودة داخل الوحدة.
6- يمكن للمدقق الخارجي ان يختصر الكثير من اجراءات التدقيق التي يتضمنها برنامجه عند فحصه لبرامج المدقق الداخلي في حالة قناعته بكفاءتها.

■ معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل خبير

ان الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير ارشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل اثبات .

- عند الاستفادة من عمل منجز بوساطة خبير ،يجب على المدقق ان يحصل على ادلة اثبات كافية وملائمة بان مثل هذا العمل كافٍ لأغراض عملية التدقيق.

- الخبير المقصود به شخص او مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير مجال المحاسبة والتدقيق ، قد تستعين به الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق أو يستعين به المدقق عن طريق التعاقد معه ،وأحياناً يكون هذا الخبير موظفاً لدى الوحدة أو موظفاً لدى المدقق في مكتبهِ.

- ان ثقافة المدقق وخبرته تساعده على ان يكون حسن الاطلاع على أمور العمل بشكل عام ،ولكن لا يتوقع من المدقق ان يكون لديه الاطلاع الواسع كالشخص المتدرب أو المؤهل لمزاولة مهنة أو حرفة أخرى ،كالخبير في شؤون التأمين أو المهندسين.

1- تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير

عند الحصول على فهم الوحدة الخاضعة للتدقيق واداء اجراءات اضافية استجابة للمخاطر المقيمة فقد يحتاج المدقق للحصول على ادلة اثبات بالتعاون مع الوحدة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير وآراء او تقييمات أو بيانات من خبير ، ومن أمثلة ذلك كالتقييمات لأنواع معينة من الاصول كالأراضي ،المصانع والآلات ، العمر الانتاجي المتبقي للمصانع والآلات ، قياس العمل المنجز والمتبقي للمقاولات تحت الانجاز، الرأي القانوني الخاص بقوانين وانظمة معينة.

2- كفاءة وموضوعية الخبير

على المدقق عند التخطيط للاستفادة من عمل الخبير تقييم الكفاءة المهنية للخبير اي الشهادات المهنية وتراخيص مزاولة مهنتهِ من الجهات ذات العلاقة أو عضويته بها.

فضلاً عن خبرته في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل اثبات فيه، وموضوعيتهِ ،وفي حالة كون المدقق لديه شك بموضوعية الخبير من الممكن ان يناقش تحفظاته حول ذلك مع الادارة ،وقد يحتاج المدقق للقيام بإجراءات تدقيق اضافية.

3- نطاق عمل الخبير

يجب على المدقق ان يحصل على ادلة اثبات كافية وملائمة ،تفيد بان نطاق عمل الخبير كافٍ لأغراض عملية التدقيق.

4- تقييم عمل الخبير

يجب على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل اثبات لتأكيدات البيانات المالية التي هي رهن التدقيق

وفي حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر ادلة اثبات كافية وملائمة أو ان هذه النتائج لا تنسجم مع ادلة الاثبات الاخرى ، فعلى المدقق البت في هذا الامر ،ويكون ذلك اما بمناقشة ذلك مع الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق والخبير ،او تطبيق اجراءات اضافية ،قد يكون احد تلك الاجراءات امكانية استخدام خبير آخر او تقييد تقرير المدقق.

5- الاشارة الى الخبير في تقرير المدقق

في حالة اصدار المدقق تقريراً غير مقيد ،فيجب على المدقق عدم الاشارة الى عمل الخبير.

والسبب يعود الى انه قد يُساء فهمها باعتبارها تحفظاً في رأي المدقق او فصلاً للمسؤولية مع أياً منهما ليس هو المقصود.

الاسئلة الخاصة بالتدقيق الداخلي

س/أختر الاجابة المناسبة من بين الآتي

1- ---------- من اهدافه التأكد من توافر حماية كافية لأصول الوحدة الاقتصادية ضد السرقة والاختلاس والاسراف.

أ-التدقيق الخارجي ب-الغش ج-العدالة د-التدقيق الداخلي

2- ---------- وهو مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والعمليات التشغيلية للحكم على جودة الانظمة وملائمتها التي وضعت للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والاجراءات.

أ-التدقيق التشغيلي ب-التدقيق المالي ج- تدقيق الالتزام د- تدقيق نهائي

3- ---------- وهو احد معايير الاداء الخاصة بالمدقق الداخلي.

أ-معيار توصيل النتائج ب-المهارة والعناية المهنية ج-جودة عمل المدقق

د-الهدف والصلاحية والمسؤولية

4- في عام---------- أصدر معهد المدققين الداخليين أحدث تعريف للتدقيق الداخلي.

أ-2001 ب-1983 ج-1999 د-2009

5- ---------- هو احد العوامل التي اسهمت بتطور التدقيق الداخلي.

أ-ظهور الرقابة المالية ب-توسع حجم المشاريع وانفصال الملكية عن الادارة
ج- انشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين د- زيادة الطلب على مهنة التدقيق

المجموعة السابقة (700 – 799) تقرير المدقق المستقل

أولاً- معيار التدقيق الدولي 700

(تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام)

ان غرض معيار التدقيق الدولي هذا هو وضع المعايير وتوفير الارشادات بشأن تقرير المدقق المستقل الصادر نتيجة لتدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام التي اعدت حسب إطار اعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق العرض العادل ،كما انه يوفر الارشادات بشأن الامور التي يأخذها المدقق بنظر الاعتبار عند تكوين رأي حول هذه البيانات المالية.

أولاً- ما هو تقرير المدقق

ان تقرير المدقق هو وسيلة الاتصال بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية المدققة، وهو خلاصة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل اليها، ويَعُد تقرير المدقق الخارجي خلاصة عملهِ والوثيقة المكتوبة التي تعتمد عليها الاطراف المهتمة بالقوائم المالية ،وبعملية التدقيق ،ويَعُد أيضا أحد المراجع الرئيسة التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء منها المدنية او الجزائية ،إذ يمثل أهم مكونات عملية التدقيق ، حيث انه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، فضلاً عن ان فقرة الرأي في تقرير المدقق تمثل أهم فقراته، كونها تعبر عن نتيجة عملية التدقيق ،وكان لا بد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم، وبشكل رئيس إعطاء القسط الاكبر من الاهتمام لفقرة الرأي من حيث المحتوى واللغة.

ثانيا- مكونات تقرير المدقق

1- فقرة العنوان

من الواجب اعطاء عنوان لتقرير المدقق بالشكل الذي يميزه عن القوائم المالية المرفقة معه ويكون عنوانه " تقرير مدقق الحسابات المستقل"

2- الجهة التي يوجه اليها التقرير

ويوجه التقرير الى الجهات التي قامت بالتعاقد مع المدقق كالجهات المالكة في المشاريع الفردية والشركاء المتضامنين في شركات التضامن والهيئة العامة الممثلة للمساهمين في الشركات المساهمة.

3- الفقرة التمهيدية(المقدمة)

وتبين اسم الوحدة الاقتصادية واسماء القوائم المالية المدققة(كالميزانية، وكشف الدخل وكشف التدفق النقدي، وكشف التغير بحقوق الملكية ، فضلاً عن ملخص بالسياسات المحاسبية، والملاحظات التوضيحية الهامة) ، والفترة الزمنية والتاريخ، وقد يبين المدقق حتى أرقام الصفحات التي تتضمن هذه البيانات اذا كانت هذه البيانات من ضمن تقرير سنوي حتى يسهل على القارئ الرجوع اليها ومعرفة البيانات التي يبدي المدقق فيها رأيه ،وفي بعض الاحيان قد يكون هنالك متطلبات قانونية بإضافة بيانات أخرى ليست من ضمن متطلبات إطار الابلاغ المطبق.

4- فقرة مسؤولية الادارة عن القوائم المالية

على المدقق ان يشير الى مسؤولية الادارة عن اعداد القوائم المالية والعرض العادل لها وفقاً لمعايير الابلاغ المالي المطبقة، فضلاً عن مسؤوليتها عن تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية المطبق ،واختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية المناسبة واعدادها لتقديرات محاسبية معقولة ،وللمدقق سلطة تقدير اضافة ما يراه مناسباً من مسؤوليات الادارة.

5- فقرة مسؤولية المدقق

تنحصر مسؤولية المدقق في إبداء الرأي بالقوائم المالية ،وان عملية التدقيق تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وان هذه المعايير تتطلب ان يلتزم المدقق بالمتطلبات الاخلاقية، والتخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات المادية (الجوهرية) ، وان المدقق نفذ اجراءات التدقيق من اجل الحصول على ادلة حول القيم الظاهرة في القوائم المالية، وان عملية التدقيق شملت تقويم صحة تطبيق السياسات المحاسبية ومعقولية تقديرات الادارة وعرض القوائم المالية بشكل عام، وان ادلة التدقيق التي جمعها المدقق كافية ومناسبة ليتم الاعتماد عليها كأساس لأبداء الرأي.

6- فقرة رأي المدقق

ويعبر المدقق عن رأيه في ان القوائم المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية او تعطي صورة حقيقية وعادلة وبما يتفق مع إطار الابلاغ المالي المتبع (ما لم يكن هنالك متطلب قانوني أو تشريعي بأتباع إطار آخر وفي هذه الحالة لا بد ان يشير له المدقق في فقرة الرأي ولا بد من الاشارة الى منشأ هذا الاطار (المقصود بلد المنشأ) عن المركز المالي بتاريخ ... او الاداء المالي للوحدة الاقتصادية وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية بتاريخ...) وفي حالة اتباع معايير الابلاغ المالي الدولية فضلا عن المعايير او المتطلبات المحلية فلا بد من الاشارة الى كليهما.

وتبدأ فقرة الرأي من عبارة:-

"" وفي رأينا، تعبر القوائم المالية بشكل عادل من كافة النواحي الجوهرية عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية السنة المالية(وتذكر السنة)، والاداء المالي ، والتدفقات النقدية ، للفترة المنتهية في (وتذكر السنة) ،وفقا لأطار اعداد القوائم المالية المعمول به (أي أما وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، أو وفقاً للمعايير الدولية للقوائم المالية)

ان عبارة (في رأينا) توضح احتمال وجود مخاطر معلومات ضمن القوائم المالية ،بالرغم من تدقيق تلك القوائم المالية.

7- فقرة المسؤوليات الاخرى لإعداد التقارير

في بعض الاحيان قد يكلف المدقق بمسؤوليات إضافية أخرى كإعداد تقارير حول امور أخرى تعزز مسؤولية المدقق عن إبداء رأي حول القوائم المالية – على سبيل المثال – قد يُطلب من المدقق تقديم تقارير حول أمور وصلت لعلم المدقق اثناء تنفيذ عملية التدقيق ،كالطلب من المدقق اداء اجراءات اضافية محددة، أو أحياناً يُطلب من المدقق ابداء رأيه في أمر معين - مثال ذلك – (إبداء رأيه بكفاءة السجلات والدفاتر المحاسبية)

فيمكن له إبداء رأيه بذلك بفقرة خاصة بعد فقرة الرأي تعنون "مسؤوليات التقرير الاخرى".

8- توقيع المدقق

يجب ان يكون توقيع المدقق أما باسم مكتب أو (شركة) التدقيق أو باسم المدقق نفسه أو كليهما حسب ما معمول به في ذلك البلد وفقاً للقوانين ،فضلاً عن ذكر الجهة المهنية التي ينتمي اليها.

9- تاريخ تقرير المدقق

هو التاريخ الذي يقرر فيه المدقق انه حصل على الادلة الكافية والمناسبة والتي تمكنه من ابداء رأيه في القوائم المالية، وبهذا التأريخ ينبغي أن تكون الادارة قد قامت بأعداد جميع القوائم المالية وأكدت مسؤوليتها عنها.

10-عنوان المدقق

ويتم تحديد عنوان مكتب أو (شركة) التدقيق نظراً لتحملهِ أو (تحملها) المسؤولية القانونية والمهنية لأجل معرفة مدى مطابقة عملية التدقيق التي يتم تنفيذها مع المعايير المهنية ،ويجب ان يتضمن التقرير موقع الرقعة الجغرافية التي يقع بها مكتب التدقيق في ذلك البلد الذي يمارس به المدقق عملهُ.

ثانياً- أنواع الرأي

أولاً- الرأي الموجب (النظيف)

ويبدي المدقق هذا النوع من الرأي عندما تكون أعمال الوحدة الاقتصادية خالية من الاخطاء تماماً ، أو هناك أخطاء بسيطة ووافقت الادارة على عملية تصحيحها.

فتكون فقرة الرأي كالآتي:-

وفي رأينا ان الميزانية العمومية لشركة الخير تعبر بشكل عادل عن المركز المالي كما في 2021/12/31 ،وان كشف الدخل وكشف التدفق النقدي تعبر بشكل عادل عن نتيجة أعمال الشركة عن السنة المنتهية في 12/31/ 2021 ،وان ادارة الشركة قد التزمت بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتزمت بتطبيق التشريعات النافذة.

ثانياً – الرأي النظيف مع فقرة تفسيرية

ويبدي المدقق هذا النوع من الرأي عند الاستعانة بمدقق آخر أو عند اكتشاف أحداث تؤثر على مستقبل الوحدة الاقتصادية غير المؤكدة الحدوث أو في حالة عدم الاستمرار أو الثبات في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية من سنة الى أخرى.

(حالة دراسية)رقم "1"

أثناء تدقيق المدقق لشركة الخير أكتشف انها قد تحولت بتقييمها للمخزون من طريقة FIFO الى طريقة المعدل الموزون ولم يترتب على هذا التحوّل أي أثر مادي كبير.

الحل// فقرة الرأي تبقى نفسها كما وردت في الرأي النظيف ،وتذكر بعدها الفقرة التفسيرية وكالآتي:-

فيما عدا تحوّل الشركة في تقييمها للمخزون من طريقة FIFO وأتبعت طريقة W.A المتوسط المرجح ، ولم يترتب على ذلك أي أثر مادي على القوائم المالية.

ثالثاً- الرأي المتحفظ

ويبدي المدقق هذا النوع من الرأي عندما يتم تحديد نطاق عمل المدقق ولكن ليس بشكل كبير ،أو عند اكتشاف مخالفات يكون تأثيرها محدود.

(ملاحظة)// علماً ان التحفظ يسبق فقرة الرأي.

(حالة دراسية) رقم " 2"

(00)

أثناء تدقيق المدقق لشركة الخير أكتشف إنها تستخدم نسبة من المبيعات الاجمالية في تكوين المخصص للديون المشكوك فيها، حيث ان المبيعات النقدية كبيرة ،لذا أرتأى المدقق الى أن تلجأ الشركة الى تكوين المخصص كنسبة من المبيعات الآجلة ،وهذا الامر ترتب عليه أن يكون مبلغ المخصص 500000 دينار بدلاً من 2500000 دينار، ورفضت الادارة اجراء التصحيح.

الحل//

وقد تم اكتشاف

1- ان مخصص الديون المشكوك فيها مُبالغ به ،حيث يجب ان يكون 500000 دينار بدلاً من 2500000 دينار.

وفيما عدا ذلك

وفي رأينا---------- (ويبقى الرأي الموجب نفسه كما ورد سابقا)

رابعاً- الرأي السالب أو المخالف

ويبدي المدقق هذا النوع من الرأي عند اكتشاف مخالفات للمبادئ المحاسبية يكون تأثيرها كبير.

ملاحظة// تكون فقرة الرأي السالب على العكس تماماً من فقرة الرأي الموجب.

(حالة دراسية) رقم "3 "

أثناء تدقيق المدقق أكتشف بأن شركة الخير قيّمت أصولها الثابتة على اساس الكلفة الجارية وليس الكلفة التاريخية وترتب على ذلك تأثيرات مادية كبيرة على القوائم المالية.

الحل//

وفي رأينا ان الميزانية العمومية لشركة الخير لا تعبر بشكل عادل عن المركز المالي كما في 2021/12/31 ، وان كشف الدخل وكشف التدفق النقدي لا تعبر بشكل عادل عن نتيجة اعمال الشركة عن السنة المنتهية في 2021/12/31،وان ادارة الشركة لم تلتزم بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،ولم تلتزم بتطبيق التشريعات النافذة.

خامساً- الامتناع عن إبداء الرأي

ويمتنع المدقق عن ابداء الرأي عندما يتم تحديد نطاق عمله بشكل واسع ويؤثر في استقلاليته .

(ملاحظة) لا تذكر فقرة الرأي في هذا النوع من الرأي لكن يفترض ان يبين المدقق الاسباب التي ادت الى امتناعه عن ابداء الرأي في تقريره.

(حالة دراسية) رقم "4 "

أثناء تدقيق المدقق لشركة الخير رفضت الادارة تزويدنا بالسجلات المطلوبة لتدقيقها وتبرير الادارة هو تعرّض هذه السجلات للتلف.

الحل//

في مثل هذا النوع من الرأي فإن فقرة المقدمة ستختلف فبدلاً من (قمنا بالتدقيق) ستكون (كلفنا بتدقيق القوائم المالية ..... الخ من فقرة المقدمة)

(وتحذف فقرة النطاق ويذكر بدلها الاسباب التي تؤدي الى الامتناع عن ابداء الرأي)

وفقرة الرأي تكون في الاعتذار عن ابداء الرأي بأعمال الشركة للأسباب التي ذُكرت سابقاً.

أسئلة عن أنواع الرأي الذي يبديه المدقق في تقريره

س1// بين نوع الرأي فقط للحالات الآتية دون كتابة فقرة الرأي

1- تقوم شركة الخير بإظهار ممتلكاتها بالقيمة السوقية والتي تزيد بشكل مادي عن التكلفة التاريخية

الجواب:- الرأي السالب أو يسمى (المخالف)

2- رفضت شركة الخير بالسماح للمدقق بمشاهدة الجرد الفعلي للمخزون علما بأن المخزون ذو أهمية مادية.

الجواب:- الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي

3- لم يتمكن المدقق من الحصول على مصادقات (تأييدات) خاصة لبعض الذمم المدينة لكنه أستطاع الحصول على أدلة مستنديه بديلة ذات مصداقية عالية.

الجواب:- الرأي المتحفظ

4- اعتمدت كمدقق رئيس على مدقق مساعد بتدقيق جزء من حسابات الشركة وأردت كمدقق رئيس الاشارة الى المدقق المساعد في تقريرك بدون ذكر أسمه.

الجواب:- رأي نظيف مع فقرة تفسيرية

5- وجد المدقق إن هنالك مبلغاً مادياً يخص عقود أيجار طويلة الاجل لم يتم رسملتها بالرغم من تحقق شروط الرسملة وأعتبر المدقق إن هذا الانحراف عن المبادئ المحاسبية غير مبرر .

الجواب:- رأي متحفظ أو سالب

(نموذج لتقرير المدقق) وأسئلة متنوعة حول تقرير المدقق

تقرير مدقق الحسابات المستقل

الى الهيئة العامة الممثلة للمساهمين

شركة الخير التجارية- شركة مساهمة

بغداد – العراق

قمنا بتدقيق القوائم المالية المرفقة لشركة الخير التجارية – شركة مساهمة ،والتي تتمثل بقائمة المركز المالي كما في 31 /12 / 2021 ،وكشف الدخل ،وكشف التغير بحقوق الملكية ،وكشف التدفق النقدي للسنة المنتهية في 31 /12 /2021 ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة ،والايضاحات التفسيرية الاخرى .

***فقرة مسؤولية الادارة عن القوائم المالية**

إن الادارة مسؤولة عن اعداد هذه القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ،ومسؤولة عن تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية يحقق العرض العادل للقوائم المالية الخالية من التحريفات المادية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.

***فقرة مسؤولية مدقق الحسابات**

ان مسؤوليتنا تنحصر في إبداء رأي بالقوائم المالية ،وإن عملية التدقيق تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تلزمنا بالمتطلبات الاخلاقية وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق من اجل الحصول على تأكيد معقول بمدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

***وصف عملية التدقيق**

لقد قمنا بتنفيذ اجراءات تدقيقية متنوعة من اجل الحصول على ادلة ثبوتية حول القيم الظاهرة في القوائم المالية والافصاح عنها، وتعتمد تلك الاجراءات على حكمنا المهني بما في ذلك تقييم المخاطر المرتبطة بوجود تحريفات مادية في القوائم المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتم أخذ الرقابة الداخلية المرتبطة بأعداد القوائم المالية والعرض العادل لها بنظر الاعتبار عند تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالشركة ،ولكن ليس من أجل اعطاء رأي بفاعلية الرقابة الداخلية.

إن عملية التدقيق شملت تقويم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الادارة ومدى معقولية تقديراتها وعرضها للقوائم المالية بشكل عام وباعتقادنا ان ادلة التدقيق التي قمنا بجمعها كافية ومناسبة كأساس لأبداء رأينا.

***فقرة رأي المدقق**

في رأينا ،ان القوائم المالية تظهر بشكل عادل من كافة النواحي الجوهرية أو(تعطي صورة حقيقية وعادلة) عن المركز المالي بتاريخ 31 /12 / 2021 ، وادائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية بتاريخ 31/ 12 / 2021 وبما يتفق مع معايير الابلاغ المالي.

التوقيع

تاريخ تقرير المدقق

2022/ 2 / 7

شارع السعدون

عمارة الجادرجي / الطابق الاول

تقرير مدقق الحسابات المستقل

الى الهيئة العامة الممثلة للمساهمين

شركة الخير التجارية- شركة مساهمة

بغداد – العراق

قمنا بتدقيق القوائم المالية المرفقة لشركة الخير التجارية – شركة مساهمة ،والتي تتمثل بقائمة المركز المالي كما في 31 /12 / 2021 ،وكشف الدخل ،وكشف التغير بحقوق الملكية ،وكشف التدفق النقدي للسنة المنتهية في 31 /12 /2021 ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة ،والايضاحات التفسيرية الاخرى .

***فقرة مسؤولية الادارة عن القوائم المالية**

إن الادارة مسؤولة عن اعداد هذه القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ،ومسؤولة عن تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية يحقق العرض العادل للقوائم المالية الخالية من التحريفات المادية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.

***فقرة مسؤولية مدقق الحسابات**

ان مسؤوليتنا تنحصر في إبداء رأي بالقوائم المالية ،وإن عملية التدقيق تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تلزمنا بالمتطلبات الاخلاقية وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق من اجل الحصول على تأكيد معقول بمدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

***وصف عملية التدقيق**

لقد قمنا بتنفيذ اجراءات تدقيقية متنوعة من اجل الحصول على ادلة ثبوتية حول القيم الظاهرة في القوائم المالية والافصاح عنها، وتعتمد **تلك** الاجراءات على حكمنا المهني بما في ذلك تقييم المخاطر المرتبطة بوجود تحريفات مادية في القوائم المالية **سواء** الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتم أخذ الرقابة الداخلية المرتبطة بأعداد القوائم **المالية** والعرض **العادل لها بنظر** الاعتبار عند تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالشركة **،ولكن** ليس من **أجل اعطاء** رأي بفاعلية الرقابة الداخلية.

إن عملية التدقيق **شملت تقويم مدى** ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل **الادارة** ومدى معقولية **تقديراتها** وعرضها للقوائم **المالية بشكل عام** وباعتقادنا ان ادلة التدقيق التي قمنا بجمعها كافية ومناسبة كأساس **لأبداء** رأينا.

***فقرة راي المدقق**

في رأينا ،ان القوائم المالية تظهر بشكل عادل **من كافة النواحي** الجوهرية **أو(تعطي** صورة حقيقية **وعادلة) عن** المركز المالي بتاريخ 31 /12 / 2021 ، **وادائها المالي وتدفقاتها** النقدية **عن** الفترة المنتهية بتاريخ 31/ 12 / 2021 وبما يتفق مع معايير الابلاغ المالي.

التوقيع

تاريخ تقرير المدقق

2022/ 2 / 7

شارع السعدون

عمارة الجابرجي / الطابق الاول

ثالثاً- التدقيق الالكتروني

لاستخدام الحاسبات أثر على اساليب التدقيق التي يستخدمها المدقق استناداً لمراحل تطورها وهي على التوالي:

أولاً- أسلوب التدقيق حول الحاسوب

ويعُد هذا الاسلوب أقدم الاساليب المستخدمة وأكثرها شيوعاً ويطبق في الغالب عندما تستخدم الحاسبات في نطاق محدود من العمل أي على بعض الانشطة كالرواتب والمخازن وبموجب هذا الاسلوب يتجاهل المدقق وجود الحاسبات ولا يقوم بفحص البرامج أو وسائل الرقابة الموجودة في الاجهزة وانما يقوم بالحصول على المستندات الاساسية التي استند اليها في ادخال البيانات الى الحاسبات ويقوم بمعالجة هذه المستندات معالجة يدوية والنتائج التي يصل اليها من خلال معالجته يقوم بمقارنتها مع النتائج التي أظهرتها الحاسبات فإذا تطابقت فأنه يحكم على ان تنفيذ العمليات قد تم بشكل صحيح واذا لم تتطابق فإن هناك جوانب خلل يفترض التأكد منها من مزايا هذا الاسلوب إنه لا يتطلب من المدقق خبرة في استخدام الحاسبات لأنه لا يقوم بفحص البرامج أو الاجهزة أو استخدامها ، كما انه يعتبر قليل التكاليف.

اما من عيوبه انه لا يقوم بفحص اجراءات الرقابة الموجودة في البرامج او الاجهزة او الاستفادة من المزايا التي تقدمها الحاسبات في تنفيذ العمل كما ان هذا الاسلوب لا يمكن ان يطبق اذا كان نظام التشغيل الفوري للعمليات هو المستخدم أي لا توجد مستندات يدوية يمكن معالجتها.

ثانياً – أسلوب التدقيق من خلال الحاسوب

ويتم تنفيذ هذا الاسلوب بثلاث طرائق بواسطتها يتم اختبار البرامج واجراءات الرقابة الموجودة في هذه البرامج أو في أجهزة الحاسوب وتتمثل هذه الطرائق الثلاث بالآتي:-

1- طريقة البيانات الاختبارية

وبأتباع هذه الطريقة يحصل المدقق على نسخة من برامج العميل (الزبون) التي تستخدم ويقوم بإدخال عمليات وهمية مشابهة للعمليات الحقيقية برموز مختلفة ويفترض ان تحتوي هذه العمليات الوهمية على عمليات صحيحة لاختبار مراحل التشغيل وعلى عمليات خاطئة لاختبار الاجراءات الرقابية الموجودة في البرامج أو الاجهزة ومن خلال تشغيل هذه العمليات الوهمية ومقارنة نتائج عمليات التشغيل مع النتائج التي وضعها المدقق لهذه العمليات يستطيع ان يحكم على مدى صحة عمليات التشغيل ومدى كفاءة الاجراءات الرقابية الموضوعة ، من مزايا هذه الطريقة انه يمكن اختبار البرامج واجراءات الرقابة الموجودة كما انها تحتاج الى خبرة قليلة من المدقق في استخدام الحاسبات.

ومن عيوبها يمكن اعطاء نسخة غير النسخة الاصلية من البرامج أو ان اجراءات الرقابة الموجودة في البرامج لا يتم العمل بها طوال السنة.

2- طريقة المحاكاة المتوازية

تبعاً لهذه الطريقة يستخدم المدقق البيانات الحقيقية ويقوم بتشغيلها على برامجه التي يفترض ان تكون مشابهة لبرامج العميل ومن خلال مقارنة النتائج التي تظهرها برامجه مع النتائج التي تظهرها برامج العميل (الزبون) ومدى التطابق والاختلاف يمكن ان يحكم المدقق على صحة العمليات التي تمت داخل الوحدة الاقتصادية، من مزايا هذه الطريقة انها تستخدم بيانات فعلية وليست عمليات وهمية.

اما من عيوبها هو تكاليفها العالية جداً ،إذ يتطلب من المدقق ان يكون لديه برامج مشابهة لبرامج العميل (الزبون) وهذه مسألة مكلفة تنعكس آثارها على العميل نفسه.

3- طريقة الاختبارات المتكاملة

تمثل هذه الطريقة تطوير لطريقة البيانات الاختبارية وتعالج العيوب التي يمكن ان توجه لها فبموجب هذه الطريقة يتم تصميم النظام لكي يتضمن حقول خاصة بالعمليات الفعلية وحقول أخرى تتعلق بالعمليات الوهمية التي تستخدم لأغراض التدقيق ونفس مراحل التشغيل تمر على العمليات الحقيقية والعمليات الوهمية في آن واحد ، من مزايا هذه الطريقة لا يمكن تغيّير البرامج واعطاء نسخ بديلة أو تعطيل إجراءات الرقابة إذ أنها مستمرة خلال السنة وتتلاءم مع التدقيق المستمر.

أما من عيوبها هو احتمال الدمج بين المعلومات الفعلية والمعلومات الوهمية كما ان تكاليفه عالية جداً وتحتاج الى خبرة من المدقق في استخدام الحاسبات.

ثالثاً- أسلوب التدقيق بواسطة الحاسوب

بموجب هذا الاسلوب تتم عملية التدقيق بشكل آلي وذلك من خلال برامج التدقيق العامة التي تحتوي على معظم إجراءات التدقيق كفحص اجراءات الرقابة الداخلية وتحديد حجم العينة وأتباع الاساليب التحليلية وتقييم ادلة الاثبات وغيرها من الاجراءات الاخرى فمن خلال أسلوب المحاكاة بين برامج العميل وبرامج المدقق التي تحتوي على اجراءات التدقيق وتتم عملية التدقيق بشكل الكتروني وتتنافس مكاتب التدقيق في الدول المتقدمة على تصميم برامج تحتوي على أكبر عدد من اجراءات التدقيق منها برامج أودكس "AUDEX" ، من مزايا هذا الاسلوب يمكن الاستفادة من التقنيات التي تقدمها الحاسبة من سرعة بالتنفيذ ودقة في العمل.

الاسئلة الخاصة بالمجموعة السابعة (799 - 700)

سؤال الاول/ متى يبدي المدقق رأيه الموجب أو يسمى (النظيف أو غير المعدل أو المعياري)

في حالة:-

1- طبقت الادارة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2- أستطاع المدقق تطبيق معايير التدقيق
3- إذا تم اكتشاف مخالفات بسيطة ووافقت الادارة على تصحيحها

سؤال الثاني/ متى يبدي المدقق رأيه الموجب مع فقرة تفسيرية

في حالة:-

1- اذا لم تستمر الادارة بتطبيق نفس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
2- اذا كانت هنالك احداث تؤثر على مستقبل الوحدة الاقتصادية وافصحت الادارة عنها
3- اذا استعانت الشركة بمدقق آخر وتم الاشارة الى عمله

سؤال الثالث/ متى يبدي المدقق رأيه المتحفظ أو المجزأ

في حالة:-

1- إذا كان هنالك أخطاء ومخالفات تأثيرها محدود
2- أذا كان هنالك تحديد لنطاق عمل المدقق ولكن بشكل غير واسع

سؤال الرابع/ متى يبدي المدقق رأيه السالب أو يسمى (المخالف أو المعارض)

في حالة:-

1- اكتشاف مخالفات كبيرة وعمليات تلاعب تؤثر على دلالة القوائم المالية

سؤال الخامس/ متى يمتنع المدقق عن ابداء الرأي أو يسمى (اللارأي)

في حالة:-

1- تحديد نطاق عمل المدقق بشكل واسع من قبل الادارة أو بسبب ظروف طبيعية
2- تعرّض المدقق الى ضغوط من قبل الادارة في سبيل التأثير على استقلاليته.

الفصل الرابع

مدقق الحسابات

تمهيد:

إن المتتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد انها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة ملاك المنشاة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشاة في استخدام مواردها المتاحة.

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة اجتماعية تهدف الى تقديم الخدمة للآخرين، وتستند على الثقة المتبادلة بين مراجعي الحسابات والجهات ذات العلاقة من معدي ومستخدمي القوائم المالية، ولقد أدى تزايد اعتماد تلك الجهات على القوائم المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة، إن أهمية مهنية مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للزبائن من الشركات والمنشآت الاقتصادية وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق ، وهذا يتطلب من المدقق الخارجي الالتزام بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في المهنة وقواعد السلوك المهني ، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة له. ولهذا فإن الممارسة المهنية للتدقيق تتطلب أن يقوم بها مدققون تم إعدادهم إعداداً جيداً من الناحيتين العملية والعملية التطبيقية ، وضرورة حصولهم على مؤهلات عالية في مهنة المحاسبة والتدقيق ، وزيادة سنوات الخبرة ، وإتمام دورات تدريبية مكثفة في مجالات التدقيق المختلفة ، والمعرفة الكافية بمبادئ وأصول المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا .

٤-١- مفهوم مدقق الحسابات:

يطلق على الشخص الذى يقوم بعملية التدقيق ، وتقديم تقرير يبدى فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع لفظ مدقق ومن التسميات المرادفة له (المراجع) و (مراقب حسابات) و(فاحص حسابات) و(محاسب قانوني) وغيرها .إذ يطلق عليه (مراجع الحسابات) في القانون الانكليزي، و(مدقق الحسابات في القانون الأردني)، و(مفوض مراقبة) في القانون اللبناني و(مفتش الحسابات) في القانون السوري ، وقد تبنى قانون الشركات العراقي وقانون الشركات المصري التسمية الأولى (مراقب الحسابات) وهي الأكثر شمولاً لوظيفته ، فعمل مراقب الحسابات لا يقتصر على تدقيق الحسابات ولكنهُ يشتمل أيضاً على مراقبة تطبيق النظم والقوانين على أعمال الشركة ، وقد أطلق على مراقبي الحسابات تسمية (المدققين الماليين المستقلين)، وفي حقيقة الآمر أن التدقيق والمراجعة مصطلح واحد .

لقد وضعت القوانين والأنظمة المنظمة لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات عدد من التعريفات لمراقب الحسابات ، وتم تحديد الشروط الواجب توافرها في مراقب الحسابات وحقوقه وواجباته وسيتم عرض هذه التعريفات لبيان مفهوم مراقب الحسابات .

فقد عرف مراقبو الحسابات على أنهم: " خبراء في شؤون المحاسبة تعينهم الجمعية العامة للشركة المساهمة ليتولوا الرقابة على أعمال مجلس الإدارة خلال السنة المالية ".

وعرف مراقب الحسابات على انه "هو الشخص الذي يقوم بتدقيق ومراجعة منشآت متعددة تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القانوني ، وقد يقوم في كثير من الأحيان بتكليف من أدارة الشركة بأجراء دراسات وأبحاث مختلفة

لبعض الأنشطة بهدف معاونة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات المبنية على توصياته ".

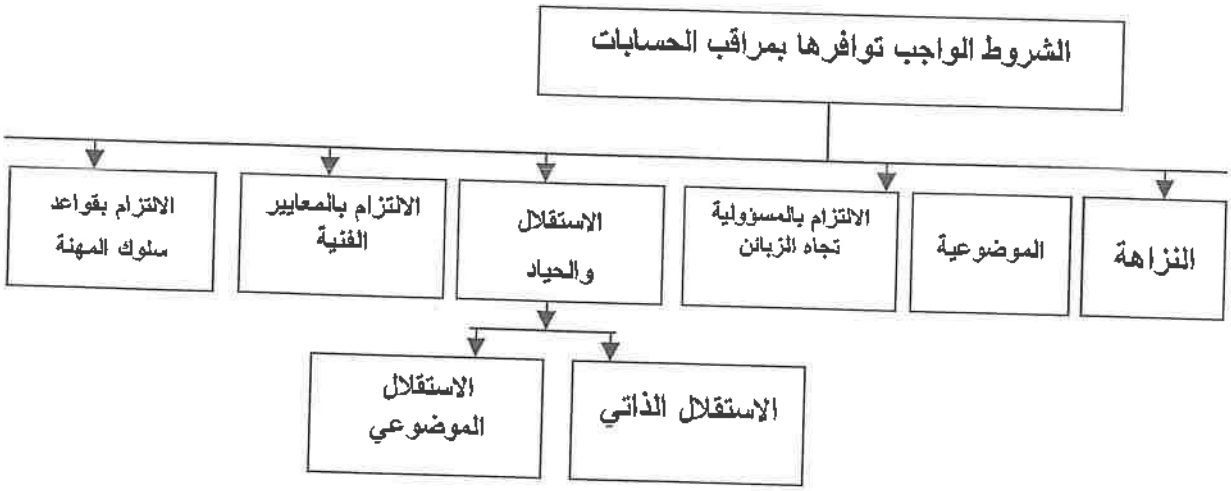
وأشار نظام ممارسة مهنة المراقبة والتدقيق العراقي إلى أن مراقب الحسابات هو كل من " يمارس مهنة مراقب الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا مجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام" .

وبنظرة عامة لتلك التعاريف نجد بمجملها تقع في مضمون واحد هو أن مراقب الحسابات شخصية (طبيعية أو معنوية) تتمتع بالأهلية والاستقلالية والكفاءة العلمية والعملية ، ويتم تعينه من الجمعية العمومية للشركة بقصد تدقيق القوائم المالية لهذه الشركة لغرض إعطاء الرأي الفني المحايد بالقوائم المالية ووضوحها وصدقها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتأكد من ملاءمة وكفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

٤-٢- الشروط الواجب توافرها بمراقب الحسابات:

إن طبيعة الواجبات الكبيرة الملقاة على عاتق مراقب الحسابات تجعل من الضروري توافر بعض الصفات التي لا غنى عنها والتي يجب أن يحظى بها حيث نجد أن القوانين والتشريعات لا تسمح لأي شخص بمزاولة مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات إلا اذا توافرت فيه مجموعة من الشروط الاساسية والعلمية والمهنية تجعل منه أهلاً لأن يتقبل تلك المسؤولية .والشكل الآتي يوضح أهم الشروط الواجب توافرها بمراقب الحسابات.

شكل (١)
الشروط الواجب توافرها بمراقب الحسابات



أ. النزاهة : إن النزاهة من الواجبات المهنية لمراقب الحسابات ،فهي التزام أخلاقي يتجسد من خلال التصرف النابع من السلوك الواعي والقدرة على الادراك اذ أنه في نهجه وحتى في حياته الخاصة ، يجب أن يعكس مستوى رفيعا من الاخلاق وحسن السلوك .

ب. الموضوعية :على مراقب الحسابات ان يكون موضوعيا في عمله ، حيث أشارت القاعدة (١٠٢) من دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنه لا يجوز لمراقب الحسابات ،عن علم ،تحريف حقائق ترتبط بمهمة التدقيق أو خدمات الاستشارات الادارية والضريبية، وأن لا يخضع رأيه لأهواء ورغبات الآخرين .

ج. الالتزام بالمسؤولية تجاه الزبائن :على مراقب الحسابات أن يلتزم بالحياد وأن يلتزم بنصوص العقد المبرم بينه وبين الزبون حيث يُعد العقد حجر الزاوية في أي مسؤولية تجاه الزبون ، وفي مقابل قيام الزبون بوضع ثقته الكاملة بأمانة المراقب و موضوعيته ونزاهته . ويتوجب على مراقب الحسابات الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالزبون، فمسؤولية المراقب الادبية هي المحافظة على هذه السرية بما لا يتعارض مع مبدأ الافصاح الكامل عن

المعلومات والبيانات. وعلى مراقب الحسابات عدم إعطاء اي معلومات خاصة بالزبون إلا بعد أخذ موافقة مسبقة منه.

د. الاستقلال والحياد: استقلالية مراقب الحسابات هي وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال ادائه لاختبارات التدقيق وتقييم النتائج ، وإصدار التقرير حيث تعد الاستقلالية حجر الاساس لمهنة التدقيق ، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير مراقب الحسابات بوصفه منتجاً مادياً واساسياً للتدقيق إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية ، أي إن رأي مراقب الحسابات لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا اذا كان غير مستقل .

هـ - الالتزام بالمعايير الفنية: معايير التدقيق هي الانماط التي يحتذي بها مراقب الحسابات في اثناء ادائه لمهمة التدقيق، وهي ملزمة لمراقب الحسابات إذ عليه إتباعها حرفيا؛ لأنها لاتخضع للاجتهاد الشخصي ،كونها تمثل الخطة العامة التي اذا ما اتبعت لتمكن مراقب الحسابات إتمام عملية التدقيق بنجاح تام .

و- الالتزام بقواعد سلوك المهنة : بالنظر لكون مهنة المحاسبة والتدقيق (كغيرها من المهن) تقدم خدماتها المتعددة الى المجتمع ، ولكي يكتسب أعضاء المهنة ثقة هذا المجتمع فيهم وفي خدماتهم التي يقدمونها لهم ، يجب عليهم الالتزام بسلوك معين في أثناء أدائهم لواجباتهم ، لذلك تمثل آداب وسلوك المهنة قيودا تفرضها المهنة على نفسها وتلزم اعضاءها بأتباعها ، وتكون هذه الادلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين (خارج المهنة) لتصرفات المهنيين.

ز- التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات:.

أما المؤهلات العلمية فلا يحق لأي شخص ممارسة مهنة تدقيق الحسابات مالم يكن حاصلا على احد المؤهلات المنصوص عليها في الأنظمة والقوانين الخاصة بكل دولة وعادة تكون متعلقة بتنفيذ معايير التدقيق الخاصة بالتأهيل العلمي والعملي وتنص هذه على تحديد المؤهلات والشهادة العلمية ونوعها ومدة الخبرة العملية في مجال التخصص .

ح- بذل العناية المهنية اللازمة (عناية الرجل المعتاد):

يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية اللازمة (عناية الرجل المعتاد) عناية الشخص المهني الاعتيادية و ليست العناية الفائقة ، للقيام بمهام الاختبارات والتحليلات والفحص و الاقرار وذلك من خلال الالتزام بمعايير و إجراءات التدقيق المتعارف عليها التي تضمن تقليل احتمال وقوع الاهمال او احتمال عدم القيام بأي خطوه لازمة لأداء خدمة التدقيق.

٤-٣- حقوق مراقب الحسابات:

إن حقوق مراقب الحسابات تحددها عادة القوانين والتشريعات ،أو تكون مستمدة من خطاب التعيين ومن الاتفاق الذي تم بينه وبين الزبون ،كما أن الأعراف والتقاليد المهنية تحدد بعضا من هذه الحقوق، فضلا عمّا تحتويه قواعد السلوك المهني ودساتير المهنة وأنظمة ممارسة المهنة وبحسب ظروف كل دولة.

ومن أهم الحقوق التي يتمتع بها مراقب الحسابات:-

أ- حق الاطلاع على الدفاتر والسجلات :من حق مراقب الحسابات الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها ، سواء كانت قانونية أو مالية أو كلفوية أو إدارية .

ب- حق طلب البيانات والايضاحات : لمراقب الحسابات الحق في الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عمله ، فهو يتمكن من الحصول على أجوبة لاستفساراته أو أية جداول أو بيانات أخرى . حيث يحق لمراقب الحسابات طلب أي بيانات أو إيضاحات يرى ضرورة الحصول عليها وليس لإدارة الشركة الامتناع عن تقديم ما يطلبه مراقب الحسابات من بيانات وايضاحات بحجة عدم ضرورتها ، إذ يرجع الأمر لمراقب الحسابات وحده في تقدير ضرورتها من عدمه .

ج- حق إجراء الجرد والتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها : ويقصد بتحقيق الموجودات أن لمراقب الحسابات حق جردها في أي وقت في أثناء الفترة المالية ، إن كان جرداً فجائيا أو بموجب ترتيبات متفق عليها مسبقا مع إدارة الشركة .وينطبق ذلك خاصة عند الإشراف على عملية جرد النقدية في الصندوق ، والأوراق المالية ، والموجودات المخزنية ، والموجودات الثابتة؛ ولذلك فعلى ادارة الشركة تسهيل هذه المهمة وتمكينه من اجراء عمليات التحقيق المختلفة .

د- حق حضور اجتماعات الهيأة العامة : يحق لمراقب الحسابات الحضور في اجتماعات الهيأة العامة التي يدعو اليها مجلس إدارة الشركة والادلاء برأيه في كل ما يتعلق بوصفه مراقبا لحسابات الشركة لا سيما فيما يتعلق بالميزانية العمومية والموافقة عليها أو إعادتها الى مجلس الادارة ،بوصفه الخبير الذي اختاره أعضاء الهيأة العامة للشركة لإتمام عملية التدقيق والرقابة على الجانب

المالي من عمل الشركة ، وإن واجبه يقضي أن يكون الى جانب أعضاء الهيأة العامة حين تعرض البيانات المالية لغرض مناقشتها والمصادقة عليها ، وذلك للاستفسار منه عن بعض الأمور المحاسبية والمالية.

هـ - حق دعوة الهيأة العامة للانعقاد : تعطي بعض التشريعات ومنها قانون الشركات العراقي الحق لمراقب الحسابات دعوة الهيأة العامة اذا وجد مراقب الحسابات بصفته وكيلا عن المساهمين وحارسا على مصالحهم ورقيباً على الادارة إن كانت هناك ظروفا تستدعي توجيه مثل هذه الدعوة ، كمخالفة المديرين للقانون أو نظام الشركة ، أو اتخاذ بعض التصرفات التي تسيء الى المركز المالي للشركة .

و- حق مناقشة اقتراح عزله :اعطى المشرع لمراقب الحسابات الحق بالرد في حالة عرض اقتراح بعزله على الهيأة العامة للمساهمين ، فللمراقب أن يناقش هذا الاقتراح في مذكرة كتابية تصل الى الشركة قبل انعقاد اجتماع الهيأة بفترة مناسبة.

٤-٤- واجبـــات مراقب الحســـابات:

ان مراقب الحسابات بوصفه وكيلا عن المساهمين في الشركات أو المنشآت الفردية أو المؤسسات الحكومية ، فهو ينوب عنهم في مراقبة أعمال الشركة والتحقق من سلامة تصرفات أعضاء مجلس الادارة ، وتتحدد واجبات مراقب الحسابات بحسب نصوص القوانين والتشريعات النافذة ، كما ترد واجبات أخرى في طيات القواعد والأعراف المهنية ، أو التي ترشد اليها المعايير المهنية إن كانت محلية أو دولية ويمكن تلخيصها بمايأتي :

أ. تدقيق القيود والسجلات :على مراقب الحسابات أن يدقق قيود وسجلات الشركة محل التدقيق للتحقق من صحة تسجيلها في السجلات لغرض التحقق

من أن الحسابات الختامية تبين نتيجة أعمال الشركة للفترة التي أُنيطت به مهمة تدقيق ومراقبة حساباتها، وأن الميزانية تصور الوضع المالي الحقيقي كما هو في تاريخ انتهاء تلك الفترة .

ب. اعداد وتقديم التقرير: ان الواجب الرئيس لمراقب الحسابات هو فحص حسابات السنة المالية المكلف بتدقيقها ، بقصد تقديم تقرير للمالكين _ وغيرهم من الأطراف المعنية _ يُبدي فيه رأيه الفني المحايد عما توصل اليه نتيجة لتدقيقه .ويعد هذا التقرير بمنزلة الوثيقة المهنية الرسمية ، حيث يلتزم مراقب الحسابات بتقديمه للمالكين ، وتلاوته أمام الهيأة العامة ، والرد على أية تساؤلات يبدونها فيما يتعلق بهذا التقرير.

ج. التحقق من جرد الموجودات : على مراقب الحسابات أن يتأكد من وقوع الجرد وفقا لأصوله وبيان ما طرأ من تعديل على طريقة الجرد التي اتبعت في السابق إن كان هناك تعديل.

د. حضور اجتماع الهياة العامة : تنص التشريعات عادة على وجوب دعوة مراقب الحسابات لحضور اجتماعات الهيأة العامة للمنشأة في المواعيد التي يُدعى بها المساهمون ، فمراقب الحسابات يحضر اجتماع الهيأة العامة الذي يُعرض فيه على المساهمين الحسابات الختامية ، لمناقشتها والتصديق عليها والموافقة على مشروع توزيع الأرباح والخسائر كما اقترحه مجلس الادارة . وتلك كلها أمور فنية تستلزم تواجد مراقب الحسابات لتوضيحها للمساهمين ، وكذلك لتقديم أية ايضاحات لهؤلاء المساهمين عما جاء بتقريره.

هـ – التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بتناسق : على مراقب الحسابات ان يتحقق بأنّ الشركة قد قامت بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل

متناسق وعلى الأسس نفسها التي استخدمت في السنة السابقة ، وأن يشير الى وجود أي انحراف عنها اذا ما اكتشف ذلك .

٤-٥- تعيين مدقق الحسابات:

يتم تعيين مدقق الحسابات بواسطة :

- مالك المنشأة في حالة المنشآت الفردية .
- الشركاء في حالة شركات الاشخاص .
- المساهمين في حالة الشركات المساهمة ، ويجوز ان تفوض الجمعية العمومية للمساهمين مجلس للإدارة بتعيين المدقق وبتحديد اتعابه .

وعلى المدقق والعميل الاتفاق على شروط التعيين ، ومن الضروري تثبيت الشروط المتفق عليها في كتاب التكليف بالتدقيق او في إي شكل اخر من اشكال العقد وذلك وفقا لمعيار التدقيق الدولي (٢١٠).

والمقصود بكتاب التكليف (التعيين):

هو تعاقد بين مراقب الحسابات (المدقق) والعميل يوضح فيه موافقة مراقب الحسابات على تعينه وعلى هدف ونطاق التدقيق ومدى مسؤوليات المراقب تجاه العميل اضافة الى اجور التعين (الاتعاب) . ومن مصلحة كل من العميل ومراقب الحسابات ان يقوم مراقب الحسابات بأرسال كتاب التكليف وينبغي ان يرسل هذا الكتاب قبل المباشرة بمهمة التدقيق .

- محتويات كتاب التكليف (التعيين):-

ان شكل ومحتويات كتاب التكليف بالتدقيق قد يختلف من عميل لأخر الا انه يتضمن عموما الاشارة

الى :

١. الهدف من تدقيق البيانات المالية .

٢. مسؤوليات الادارة فيما يتعلق بالبيانات المالية .

٣. مسؤوليات مراقب الحسابات .

٤. نطاق التدقيق متضمنا الاشارة الى المعايير والتشريعات والتعليمات ذات العلاقة .

٥. بسبب طبيعة الاختبارات والمحددات اللازمة لعملية التدقيق والمحددات المتعلقة بالحسابات ونظام الرقابة الداخلية . فأن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها في بقاء بعض المعلومات الخاطئة غير مدققة .

٦. الاطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات واية معلومات والبيانات ذات العلاقة بأعمال التدقيق .

٧. بيان اجور التدقيق المتفق عليها .

- **وهناك كتاب اخر يسمى بكتاب التمثيل:**

والمقصود بكتاب التمثيل وفق المعيار الدولي (٥٨٠): هو كتاب يعد من قبل الادارة (العميل) يقدم في نهاية فترة التدقيق الى مراقب الحسابات يتضمن معلومات تساعد مراقب الحسابات على ابداء رأيه بالبيانات المالية وهو بمثابة دليل باعتراف الادارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية ، ويعنون كتاب التمثيل الى مراقب الحسابات ويؤرخ عادة بنفس تأريخ تقرير مراقب الحسابات ووقع من قبل المدير المفوض للشركة (شركات المحدودة والمساهمة) او من قبل المالك في المشاريع الاخرى .

محتويات كتاب التمثيل :

١. ان البيانات المالية معدة من قبل الادارة .

٢. لم تحدث اية مخالفات من قبل الادارة أو الموظفين الذين لديهم دور مهم في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

٣. كل الانشطة التي قامت بها الشركة قد ظهرت في السجلات ولا توجد أية معلومات اضافية خارج السجلات .

٤. ان البيانات المالية لا توجد فيها معلومات جوهرية محذوفة .

٥. ان الشركة أو(العميل) التزمت بجميع المتطلبات القانونية التي من الممكن ان يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية .

٦. لا توجد لدى الشركة خطط او نوايا الى تغير او تصنيف الموجودات والمطلوبات الظاهرة في البيانات المالية .

٧. تمتلك الشركة الملكية القانونية الكاملة لموجوداتها ولا توجد اية حجوزات او رهونات على موجودات الشركة.

٨. لقد تم تسجيل كافة الالتزامات الفعلية والمحتملة .

٩. لا توجد لدى الشركة خطط او نوايا ستؤدى الى وجود فائض مخزني او مهمل ، ولن يتم تقيم أي مخزون بأكثر من صافي القيمة الممكن تحصيلها

١٠. لا توجد حداث لاحقة لنهاية الفترة التي تتطلب تعديل او افصاحا في البيانات المالية .

في حالة رفض ادارة الشركة (العميل) تقديم كتاب التمثيل فأن ذلك سيشكل تحديدا (قيودا) لنطاق التدقيق وعلى مراقب الحسابات ان يبدى رأيا متحفظا أو يمتنع عن ابداء الرأي نتيجة ذلك .

وعادة يتم صياغة كتاب التمثيل بالشكل الاتي :

شكل(٢) كتاب التمثيل

الى / مراقب الحسابات --- السيد ----

م/ كتاب التمثيل

==========

ان كتاب التمثيل هذا المرسل اليكم يتعلق بتدقيقكم للبيانات المالية - للشركة (شركة ----------) للسنة المالية المنتهية في ٣١/ ١٢ / ----- لغرض ابداء الرأي فيما اذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة كما هي في ٣١/ ١٢ / --- ونتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التأريخ .اننا نقر لمسؤوليتنا عن اعداد البيانات المالية بشكل عادل كما نؤكد حسب علمنا واعتقادنا الاقرارات الاتية:

- ان البيانات المالية قد تم اعداها من قبل الادارة .
- ---------- الاشارة الى (١٠) نقاط السابقة .

٤-٦- تحديد اجور التدقيق :

ان القاعدة العامة هنا ان الذى يقوم بتحديد الاجور هي الجهة التي قامت بالتعيين ، ففي الشركات المساهمة يكون منوطا بالهيئة العامة للمساهمين اصلا ، اذ تتحدد الاتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قراراها بتعيين المدقق وهذا هو العرف السائد او من قبل المدير المفوض بالشركات الاخرى او المالك في المشاريع الفردية وبالاتفاق مع مراقب الحسابات .

ان الاتعاب والرسوم المستوفاة من الزبون عن عملية التدقيق قد تتخذ كل او بعض الاشكال التالية :

أ- الاتعاب الثابتة : وتحدد سلفا كمبلغ معين غير قابل للزيادة .

ب- الاتعاب المتغيرة : وتكون حسب الوقت الذى يمضيه المدقق في عملية التدقيق .

ج- الاتعاب الشرطية : ويتوقف مقدار هذه الاتعاب على نتائج مستقبلية ، ومثل هذه الاتعاب مخالفة لآداب المهنة .

وعلى المدقق ان يأخذ الاعتبارات التالية عند تقدير الاتعاب :

- ❖ الوقت الذى تستغرق عملية التدقيق .
- ❖ عدد الموظفين اللازم اشغالهم للقيام بعملية التدقيق والمستوى المهني لكل منهم .
- ❖ نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق تجاهها .
- ❖ نصيب العملية من التكاليف الثابتة (غير المباشرة) كالإيجار والقرطاسية – الخ .
- ❖ قدرة العميل على الدفع واهمية التقرير للعميل .

اسئلة الفصل الرابع

س١: يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب. ناقش ذلك.

س٢: وضح اوجه الاختلاف بين عمل المدقق والمحاسب.

س٣: المدقق الداخلي يعتبر أداة مساعدة للمدقق الخارجي.

س٤: هناك ابعاد لاستقلالية المراجع عند قيامه بتنفيذ عملية المراجعة. عدد واشرح هذه الابعاد.

س٥: ناقش وجهات النظر المتعارضة ،بشأن تأثير العلاقات والاستشارات على استقلالية المراجع.

س٦: اذكر العوامل التي تؤثر على تحديد مبلغ اجور المراجع. وما هي طرق احتسابها.

س٧: عدد حقوق وواجبات المراجع، واشرح أثنين لكل منهما.

س٨:"هناك ثلاث مسؤوليات اساسية للمراجع تجاه المجتمع". ناقش ذلك، مع ذكر الأمثلة.

س٩:ما هو الغرض من خطاب التكليف وخطاب التمثيل؟ ما الذي يجب ان يغطيه كل منهما.

س١٠: علق على العبارات الآتية ، مؤيداً او معارضاً ،مع بيان الحجج والاسباب الداعمة لرأيك، وما تعرفة عن الموضوع .

أ- استقلالية المراجع مشابهة لاستقلالية وحياد المحاسب.

ب-بالرغم من الاختلاف بين دور كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي فأن هدف المراجع الخارجي لا يختلف عن هدف المراجع الداخلي.

اسئلة الفصل الرابع

س١: يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب. ناقش ذلك.

س٢: وضح اوجه الاختلاف بين عمل المدقق والمحاسب.

س٣: المدقق الداخلي يعتبر أداة مساعدة للمدقق الخارجي.

س٤: هناك ابعاد لاستقلالية المراجع عند قيامه بتنفيذ عملية المراجعة. عدد واشرح هذه الابعاد.

س٥: ناقش وجهات النظر المتعارضة ،بشأن تأثير العلاقات والاستشارات على استقلالية المراجع.

س٦: اذكر العوامل التي تؤثر على تحديد مبلغ اجور المراجع. وما هي طرق احتسابها.

س٧: عدد حقوق وواجبات المراجع، واشرح أثنين لكل منهما.

س٨:"هناك ثلاث مسؤوليات اساسية للمراجع تجاه المجتمع". ناقش ذلك، مع ذكر الأمثلة.

س٩:ما هو الغرض من خطاب التكليف وخطاب التمثيل؟ ما الذي يجب ان يغطيه كل منهما.

س١٠: علق على العبارات الآتية ، مؤيداً او معارضاً ،مع بيان الحجج والاسباب الداعمة لرأيك، وما تعرفة عن الموضوع .

أ- استقلالية المراجع مشابهة لاستقلالية وحياد المحاسب.

ب-بالرغم من الاختلاف بين دور كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ،فأن هدف المراجع الخارجي لا يختلف عن هدف المراجع الداخلي.

الفصل الخامس

آداب وسلوك مهنة التدقيق

تمهيد:

مهنة التدقيق كغيرها من المهن لها قواعدها (دليل آداب وسلوك المهنة) مكتوب او غير مكتوب يلزم اعضاء المهنة الالتزام بها عند مزاولتهم لمهنة التدقيق ، ويتحدد دليل آداب وسلوك إي مهنة على ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب ان يلتزم بها اعضاؤها ، ولهذا وجددت المنظمات المهنية في حقل المحاسبة امام مسؤولية وضع دستور سلوكي يحكم تصرف المدققين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير يسترشدون بها يطلق عليها عادة قواعد السلوك المهني او مبادئ وآداب سلوك المهنة. ويتم تناول هذا الموضوع من خلال الفقرات الرئيسية الاتية :

٥-١- أهداف قواعد السلوك المهني :

تهدف قواعد السلوك المهني الى تحقيق أغراض عدة والتي تناولتها معظم دساتير قواعد السلوك المهنة وهي :

١- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق وتدعيم التقدم الذى احرزته بين غيرها من المهن.

٢- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والادبية والمعنوية .

٣- تدعيم وتكملة النصوص القانونية الاخرى التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العـــلمي والعملي وحياد مدقق الحســـابات في عمله والشروط التي يسنها الاشتغال بالمهنة .

٤- بث الطـــمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمـــات المحاســـبين والمدققين من العملاء وغيرهـــم من الطوائف و الفئات المتعددة .

٥-٢ - أنواع قواعد السلوك المهني :

هناك عدة انواع من قواعد السلوك المهني ومن اهمها :

١- من حيث منشأها:

أ- قواعد قانونية :

المقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشروع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة . ومن أمثلة ذلك الأحكام ذات العلاقة التي يتضمنها قانون الشركات والقانون التجاري وقوانين الضرائب، والتشريعات المتصلة بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

ب-قواعد تنظيمية :

المقصود بها تلك المبادئ والإحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات وجمعيات ومعاهد ،لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد السلوك المهني.

ج- قواعد عرفية:

المقصود بها تلك المبادئ والقواعد غير المكتوبة والتي تعارف أعضاء المهنة من محاسبين ومراجعين على قبولها واتفقوا على الالتزام بها .

٢-من حيث جهة إصدارها :

أ-قواعد قطرية:

تهتم معظم دول العالم بمستويات مختلفة بإصدار قواعد للسلوك المهني خاصة بأقطارها ،أما عن طريق التشريع أو عن طريق المعاهد والمنظمات المهنية.

ب-قواعد إقليمية :

اصدار قواعد للسلوك المهني على مستوى إقليمي ،ومن هذه الجهات الإقليمية منظمة محاسبي دول أمريكيا اللاتينية ،والاتحاد الأوربي للمحاسبين، ومنظمة المحاسبين في دول أسيا والاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب .

ج- قواعد دولية :

وتتمثل في الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه عام١٩٧٧،حيث اصدر الاتحاد مجموعة مفصلة من قواعد السلوك المهني للاسترشاد بها من قبل المحاسبين والمراجعين العاملين في المجالات المهنية المتعددة .

٣-من حيث الزاميتها:

أ- قواعد ملزمة :

وهي تلك القواعد التي يتوجب على المحاسبين والمدققين تطبيقها والالتزام بها أثناء ممارستهم لإعمالهم المهنية ، وتصدر هذه القواعد عادة بشكل مكتوب أما عن طريق التشريع أو كتعليمات من المنظمات والجمعيات المهنية، وقد يتعرض أعضاء المهنة للمساءلة التأديبية في حالة عدم الالتزام بمثل هذه القواعد

ب- قواعد استرشاديه :

وهي القواعد الصادرة من قبل المنظمات والجمعيات المهنية المختصة لغرض توفير إرشادات تتعلق بتحديد تصرفاتهم المهنية تجاه الزبائن وزملاء المهنة

والمجتمع ككل وبالرغم من كون هذه القواعد غير ملزمة حيث قد يرتأى المحاسب أو المدقق في الظروف الاستثنائية بان من الضروري التخلي عن هذه القواعد لكي يتمكن من تحقيق أهداف عمله بشكل أكثر فاعلية ،ألا أن على المحاسب أو المدقق مثل هذه الحالات أن يكون مستعدا لتبرير هذا التخلي.

ج- قواعد اختيارية:

وهي القواعد التي تساعد على تنظيم وتطوير العمل المهني والتي تحتوي على بدائل عديدة ،يترك للمحاسب أو للمدقق اختيار إحدى بدائلها حسب اجتهاده ،ولا إلزام عليه بإتباع احدهما ،مثل القواعد المتعلقة بطرق احتساب الأجور.

٤-من حيث شكل صدورها :

أ- قواعد مكتوبة:

وهي القواعد المثبتة بشكل تحريري سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية في البلد المعني ،او كانت تعليمات أو نشرات من المنظمة المهنية المعينة .

ب-قواعد غير مكتوبة :

وهي المبادئ المتعارف عليها بين المحاسبين والمدققين والتي يعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب الالتزام بها والإبقاء عليها ،والتي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين أعضاء المهنة دونما حاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابيه .

٥-٣- نصوص قواعد السلوك المهني:

لقد اولى نقابة المحاسبين والمدققين في العراق موضوع قواعد السلوك المهني اهتماما لكونها الجهة المسؤولة في مجـال تنظيم المهنة في العـراق حيث تم إصدار قواعد السلوك المهني المبينة ادناه:

الباب الاول ---- الحياد والاستقلال المهني:

المادة (١) :على مراقب الحسابات ان يكون مستقلا ذهنيا وحياديا ، وان يكون متجردا من أى مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والامانة في إي عمل مهني يقوم به .

المادة (٢) : لا يجوز لمراقب الحسابات أن :

أ- يبدى رأيا بالبيانات المالية لشركة ما ان كان له أو لاحد من أقرباءه الى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية فيها او علاقة عمل بها .

ب- العمل لدى المتعهدين او اصحاب الاعمال او تنظيم حساباتهم وذلك عندما يكون لاحد من عملائه علاقة تعاقدية معهم .

ج- الاقتراض من عملائه او قيام عملائه بضمان ديونه ، وينطبق ذلك على الاقرباء لغاية الدرجة الثالثة ، الا اذا كان الدين والضمان المقدم لا يختلف في شروطه عما يقدم الى عامة الناس ، كما يسرى ذلك بالنسبة لعلاقته بالأشخاص الوارد ذكرهم في الفقرة (ب) اعلاه .

د- قبول الخدمات وشراء البضائع من عملاء المكتب بشروط افضل من الشروط التي يقدمها العملاء الى عامة الناس ويسرى ذلك على اقربائه الى الدرجة الثالثة .

هـ- قبول عمل مهني لعميل ما فيه تناقض في المصالح مع عميل أخر مالم يوضح ذلك لكلا العميلين .

المادة (٣) : لا يحق لمراقب الحسابات ان يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها بنفس الوقت .

الباب الثاني --- الواجب المهني بالا كتمان والثقة:

المادة (٦): يجب على مراقب الحسابات عدم كشف عن شؤون واسرار عملائه لأى شخص الا اذا كان ذلك الزاميا بموجب احكام القوانين النافذة وللجهات المحددة في حصرا " .

المادة (٧): ذا طلبت اية جهة من مراقب الحسابات تزويدها بمعلومات عن شؤون عميل له علاقة ، على مراقب الحسابات التأكد من وجود الزام قانوني بذلك ، وبعكسه عليه الامتناع عن تزويدها بالمعلومات الا بعد موافقة العميل .

المادة (٨): اذا طلبت الجهات الرسمية مثول مراقب الحسابات شاهدا على الزبون له ، عليه التأكد من كون الطلب خطيا وصادرا من جهة مخولة ،وعليه اعلام الزبون بذلك بأقرب فرصة ممكنة.

المادة (٩) :على مراقب الحسابات الاجابة على اسئلة المحكمة المختصة وتقديم الوثائق التي بحوزته او العائدة اليه ان أمرت المحكمة المختصة بذلك رغم ان ذلك قد يؤدى الى كشف معلومات استحصلتها نتيجة الثقة به .

ولكن عليه الطلب من المحكمة توجيهه بكونه ملزما قانونا بتقديم الوثائق او الاجابة عن الاسئلة التي يراها معارضة لواجبه المهني تجاه الزبون .

المادة (١٠): اذا اكتشف مراقب الحسابات بأن الزبون قد زوده بمعلومات خاطئة سواء كانت بحسن او سوء نية ، وادت تلك المعلومات الى منفعة غير مشروعة للزبون ، او جعلت البيانات المالية والتقارير لا تعكس حقيقة الوضع المالي للمنشأة يتوجب على مراقب الحسابات اعلام الزبون بذلك ، وفي حالة عدم قيام الاخير (الزبون) بالإجراءات المناسبة لمعالجة الموقف على مراقب الحسابات التحفظ في تقريره مع احاطة كافة الجهات المستفيدة من القوائم المالية علما بذلك .

المادة (١١): تتخذ نفس الاجراءات في المادة العاشرة عند اكتشاف مراقب الحسابات اخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت مدققة من قبله من قبله او من قبل مدقق اخر عندما تكون لهذه الاخطاء اثر على صحة البيانات المالية التي يقوم بكتابة تقرير عنها .

المادة (١٢): على مراقب الحسابات اعلام الجهات المسؤولة فورا عند اكتشافه أي جريمة قانونية تمس امن الدولة او تتعلق بالتنظيم الاقتصادي، كقواعد الاستيراد او التحويل الخارجي او التهرب الضريبي .

المادة (١٣): اذا كان برأي مراقب الحسابات بأن اعلام المساهمين بالمخالفات او البيانات المالية غير صحيحة فبإمكانه تحقيق ذلك بالطرق التالية :

- عرض ذلك على المساهمين في اجتماع الهيئة العامة .
- أو الطلب من ادارة الشركة اعداد ايضاح مستعجل حول الحسابات او البيانات المالية الى المساهمين

حالة توافر ادلة مقنعة بان التغيير كلن غير عادل وينتقص من كرامة المهنة وشرفها.

المادة (١٥): على مراقب الحسابات الحفاظ على اسرار الشركة التي يقوم بتدقيق اعمالها حتى اذا كانت تحت التصفية او خاضعة للتحقيق ، ولا يجوز له افشاء هذه الاسرار او تزويد اية جهة خارجية بها مالم يتم ذلك بطلب من ادارة الشركة او جهة مخولة قانونا.

الباب الثالث ---- الدعاية والاعلان:

المادة (١٦): يجوز لمراقب الحسابات ان يضيف الى اسمه مؤهلاته العلمية والمهنية والمعاهد المهنية التي يتمتع بعضويتها او زمالتها كما يحق له تثبيت ذلك على اوراق عمل مكتبه ولا يجوز له تثبيت اية عناوين لأعماله الاخرى التي لا علاقة لها بعمله الاساسي كمراقب الحسابات .

المادة (١٧) : يحق لمراقب الحسابات عند كتابته المقالات والبحوث والرسائل في المجلات والصحف او عند اشتراكه في برامج الاذاعة والتلفزيون استعمال لقبه المهني المؤهل لحمله .

المادة (١٨): يحق لمراقب الحسابات نشر خبر تعينه في وظيفة هامة في الصحف والمجلات المهنية وغير مهنية .

المادة (١٩) : يتوجب على مراقب الحسابات عند تعينه بوظيفة عامة او في منظمة نقابية او مهنية عدم استغلال هذه الوظيفة بصورة مباشرة او غير مباشرة للحصول على عمل مهني لمكتبه او لأى مكتب اخر .

المادة (٢٠) : يحق لمراقبي الحسابات من اصحاب المكاتب اعلام عملائهم بواسطة الرسائل عند حدوث أي تغيير في المكتب كتعيين او تقاعد احد الشركاء ..... الخ .

المادة (٢١): يحق لمراقب الحسابات الاعلان عن طلب تعيين عاملين في مكتبه على ان يتبع الضوابط التالية :

- يجب ان لا يظهر اسم المكتب او العضو بصورة ابرز مما يرد في الاعلان ويفضل الاستغناء عن اسم المكتب عند توفر رقم لصندوق البريد خاص به .
- يجوز بيان واجبات العاملين المطلوب تعيينهم بصورة مختصرة على ان لا يستغل ذلك البيان الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات او مكتبه .
- **يفضل استعمال الصحف والمجلات المهنية .**

المادة (٢٢): لا يجوز اتصال مراقب الحسابات بالعاملين في مكتب مراقب حسابات اخر لغرض التعين لديه، اما اذا استجاب هؤلاء لإعلان عن وظائف فعليه اعلام زميله بذلك قبل اتخاذ اجراءات التعين النهائية .

المادة (٢٣): يحق لمراقب الحسابات استعمال لوحة دلالة لمكتبه بحجم مناسب كما يحق له ادراج اسمه وعنوان مكتبه في دليل الهاتف او الادلة الاخرى .

المادة (٢٤): يجب على مراقب الحسابات عدم السماح لعملائه استعمال اسمه ومؤهلاته على اوراقهم التجارية الا فيما يتعلق بتقريره المقدم اليهم بصفته مراقب حسابات .

المادة (٢٥): يخضع مراقبو الحسابات الى المبدأ العام الذى تمنع بموجبه الدعاية للخدمات المهنية بشكل ينتقص من المهنة وعليه التأكد من عدم قيام اشخاص اخرين بأعمال الدعاية لحسابه سواء كانوا من العاملين لديه او لهم علاقة شخصية او تجارية معه .

المادة (٢٦): يمنع اتصال مراقب الحسابات او العاملين لديه بزبائن مكتب كان يعمل فيها سابقا او زبائن إي مكتب اخر لأخبارهم بفتحه مكتبا له او اعلامهم بوجود مكتب اخر سواء كان هو من العاملين فيه ام لا .

المادة (٢٧):

أ- اذا رشح مراقب حسابات لتدقيق حسابات شركة ما فعليه استحصال موافقة الشركة على مناقشة امر ترشيحه مع مراقب الحسابات الحالي ، والحصول منه على كافة المعلومات اللازمة لاتخاذ قراره بهذا الصدد بضمنها اسباب تغيره كمراقب الحسابات وفي حالة عدم موافقة الشركة على طلبه عليه رفض الترشيح واعلام الشركة ومراقب الحسابات الحالي بذلك .

ب- بعد حصول موافقة الشركة المشار اليها بالفقرة (أ) اعلاه على مراقب الحسابات الحالي تزويد مراقب الحسابات المرشح بالمعلومات

التي يراها ضرورية لاتخاذ قراره بصدد الترشيح ، وعلى الاخير اعتبار هذه المعلومات ذات طبيعة سرية مع دراستها بعناية قبل الوصول الى قراره حول طلب ترشيحه .

ج- اذا لم يستلم مراقب الحسابات المرشح جوابا من مراقب الحسابات الحالي حول استفسارات وجهها اليه . عليه التأكد برسالة اخرى بالبريد المسجل يعلم الوصول وعلى ان تحدد الاجابة عليها خلال مدة معقولة وفي حالة عدم الاجابة يحق له قبول الترشيح .

د- لا يعتبر مبلغ الاتعاب الذى يتقاضاه مراقب الحسابات الحالي سببا وجيها لتغيره بمراقب حسابات اخر ما لم يكن هنالك تقليص جوهري في اعمال التدقيق بسبب تغيرات جوهرية حصلت في عمل الشركة مما يتطلب اعادة النظر بأجور الاتعاب .

ه- يستثنى مما ورد ذكره بالفقرات (أ ، ب ، ج ، د) من هذه المادة الحالات التي يرشح فيها مراقب حسابات جديد بقرار من جهة رسمية ففي هذه الحالة على مراقب الحسابات السابق التعاون معه لما فيه خدمة للمصلحة العامة والشركة والمهنة .

و- على مراقب الحسابات الحالي تزويد مراق الحسابات الجديد بالمعلومات الضرورية على الموقوفات التي قد يطلبها لضمان استمرارية العمل .

ز- على مراقب الحسابات عند صدور قرار من الشركة بتغيره ،التأكد من اتخاذ الشركة للإجراءات التي يطلبها القانون ولنظام النافذ لذلك ، وعلى مراقب الحسابات الجديد التأكد من ان اجراءات ترشيحه سليمة من الناحية القانونية قبل قبوله الترشيح .

ح- يجب على مراقب الحسابات عند رغبته بالاستقالة من عمله لأسباب موضوعية اعطاء الوقت الكافي والمعقول لتمكين عميله من ترشيح مراقب حسابات اخر بدلا عنه لضمان استمرارية العمل .

ط- اذا شغر منصب مراقب الحسابات الحالي بسبب العجز او الوفاة فعلى مراقب الحسابات الجديد احترام حقوق مراقب الحسابات السابق .

الباب الرابع ---- اجور الاتعاب:

المادة (٣١): يجب ان تحتسب اجور الاتعاب بمقياس معقول وتؤخذ الامور المبينة ادناه بنظر الاعتبار :

أ- يفترض ان تحتسب الاتعاب عن العمل المستمرة بصورة اعتيادية على اساس الوقت المصروف من قبل الشركاء والكتبة والعاملين الاخرين مضربا" في معدل اجرة الساعة الواحدة لكل صنف من العاملين والشركاء .

ب- تضاف نسبة معقولة لمعدل اجور الساعة لتغطية المصاريف الادارية للمكتب .

ج- الاخذ بنظر الاعتبار عامل التضخم وزيادات القدرة الشرائية لشرائح المجتمع من المهنيين كالأطباء والمهندسين --- الخ .

د- لا يجوز ان تحتسب اجور الاتعاب كنسبة من مبلغ معين كنتيجة لقيام مراقب الحسابات بخدمة مهنية الا اذا ورد نص قانوني بذلك .

ه- يجب ان تحدد اجور الاتعاب تحريرا او ترسل بمذكرة الى الشركة عند ترشيح مراقب الحسابات من قبلها وفي كل الاحوال يجب ان يبتعد مراقب الحسابات عن كل ما يسيء الى المهنة باللجوء

للتفاوت الكبير بين اجور اتعاب مراقبي الحسابات كوسيلة غير مشروعة للمنافسة على العمل المهني .

المادة (٣٢): لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقبل اجو اتعاب تحدد بموجب نتيجة عمله المهني عدا حالات التحكيم او عندما تحدد الاتعاب من قبل المحكمة .

المادة (٣٣): يمنع وبشكل مطلق الاشتراك في مناقصات لتحديد اجور الاتعاب سوى تم ذلك بشكل مباشرة او غير مباشر .

المادة (٣٤): يمنع منعا باتا منح العمولات الى إي شخص كان قد قام او اثر بإيجاد عملاء لمراقب الحسابات .

المادة (٣٥): يجب ان يتضمن اوراق العمل كشفا بساعات العمل المصروفة لانجاز التدقيق .

الباب الخامس ---- المسؤولية عن التقصير والاهمال:

المادة (٣٦): يعرف تقصير مراقب الحسابات الذى يمارس المهنة ضمن الاطار العام التالي : -

فعل او اغفال فعل من قبل مراقب الحسابات او العاملين لديه او مشاركيه نتيجة عدم ادائه لمهمته المهنية بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتياديا" من مراقب حسابات مؤهل مهنيا وعمليا في تلك الظروف وتنتج عن ذلك خسارة مالية او معنوية للجهة التي يكون من واجب مراقب الحسابات مهنيا الاعتناء تجاهها ان المهارة والخبرة المشار اليها هنا ليست مطلقة وانما يمكن قياسها بالمستوى العام المتوقع من ممارس المهنة من

قبل زملائه اضافة الى المعايير المتعارف عليها سواء كانت مدونة او عرفية .

المادة (٣٧):على مراقب الحسابات عدم قبول القيام بعمل مهني يجد نفسه غير قادر على القيام به سواء كان ذلك بسبب نقص معلوماته او بسبب عدم توافر المختصين في ذلك المجال لتقديم المشورة او بسبب ضيق وقته بحيث لا يستطيع انجاز العمل بمستوى مقبول خلال فترة مناسبة .

المادة (٣٨): على مراقب الحسابات ان يكون دقيقا في تقريره وموضوعيا ونزيها ، وعليه ان يتوقع بأن بعض التقارير والبيانات المالية المرفقة بها وكذلك الاستشارات التي يقدمها قد يعتمد عليها من قبل اطراف ثالثة غير العملاء او قد يكون مطلوبا منه قانونا ان يكون حذرا و متوقعا فيه الحذر باحتمال استعمالها وان إي اهمال مهني قد ينعكس على هذه الاطراف مما قد يمكنها من مقاضاته .

المادة (٣٩): على مراقب الحسابات التأكد من قيام الشركة ببيان طبيعة العمل المطلوب منه وفي حالة عدم قيام الشركة بذلك على مراقب الحسابات بيان طبيعة ونطاق العمل تحريريا عدا الحالات التي تحدد طبيعة ونطاق العمل فيها بموجب نصوص قانونية ، حسبما اتفق عليه مع الشركة وذلك برسالة موجهة اليها متضمنة ذلك.

المادة (٤٠): على مراقب الحسابات مراعاة الامور المبينة ادناه في عمله اضافة لما سبق :

أ- يجب ان ينجز التدقيق والتقارير المتعلقة به بالعناية المهنية اللازمة ومن قبل مراقب الحسابات شخصيا او من قبل اشخاص عندهم الخبرة والكفاءة في مجال التدقيق ويعملون تحت اشرافه المباشر .

ب- عندما يفوض عملا الى مساعديه او يستفيد من عمل قام به مراقبو حسابات آو خبراء اخرين فأنه يظل مسؤولا عن الرأي الذى يكونه عن ذلك العمل واسلوب التعبير عنه .

ج- ان يوجه العمل الذى فوض انجازه لمساعدين او خبراء والاشراف عليه ومراجعته بعناية والتأكد من انجازه بمستوى مهني جديد .

د- ان يخطط عمله لتمكينه من اجراء تدقيق فعال بوقت مناسب بمستوى مهني جيد ويجب ان تبنى الخطط على معرفة بأعمال الشركة مع مراعاة :

١- تعرف على النظام المحاسبي للشركة ونظام الرقابة الداخلية فيها .

٢- وضع برنامج يوضح طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق التي سيتم انجازها .

٣- اعادة النظر في الخطط لتطويرها وفقا لمتطلبات التطبيق العملي .

المادة (٤١):على مراقبي الحسابات تطوير كفاءتهم من خلال الدورات المتخصصة والمطالعة الذاتية ، ويقع على عاتقهم أدائهم ومتابعة المعايير المحاسبية والتدقيقية المتعارف عليها سواء تلك الصادرة عن النقابة آو عن الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب .

المادة (٤٢):يعتبر مراقب الحسابات مخلا بشرف المهنة او مقصرا او مهملا في اداء عمله المهني عند قيامه بواحد او اكثر من الاعمال التي منها : -

أ- ان يوافق او يشهد على صحة بيانات مالية او يقدم خدمات استشارية دون ان يكون العمل المهني قد تم تحت اشرافه او تحت اشراف شخص مؤهل ومخول من قبله او عدم قيامه بواجبه المتوقع منه كشخص مهني مختص عند اداء للعمل المهني سواء كان ذلك من حيث مستوى الاداء او الاساليب المتبعة .

ب- قيامه بإخفاء حقيقة جوهرية تؤثر على صحة المعلومات التي عمل عليها مهنيا سواء كان هذا التستر
(الاخفاء) متعمدا او كان من المفروض فيه كشخص مهني ان يعرف بان اخفائها يؤثر على صحة البيانات المالية .

ج- اغفاله لفت النظر الى مخالفة جوهرية للمبادئ المحاسبية والتدقيقية المتعارف عليها ربما يؤثر على
صحة البيانات المالية .

د- عدم ابدائه لرأيه في الحسابات والبيانات المالية المكلف بتدقيقها مالم يبين بوضوح الاسباب التي ادت الى عدم تمكنه من ابداء رأيه .

اسئلة الفصل الخامس

س١: ما المقصود بقواعد السلوك المهني وماهي انواعها.

س٢: ماهي أهداف قواعد السلوك المهني.

س٣: اذكر الجهات التي تقوم بإصدار قواعد السلوك المهني.

س٤: : تكلم عن انواع قواعد السلوك المهني من حيث:

أ- منشأها.

ب-الزاميتها.

س٥: متى يعتبر مراقب الحسابات مخلا بشرف المهنة او مقصرا او مهملا في اداء عمله المهني. ناقش ذلك.

س٦: ماهي الاعتبارات التي يجب اخذها بنظر الاعتبار عند تحديد اجور الاتعاب لمراقب الحسابات.

س٧: علق على العبارات الآتية ، مؤيداً او معارضاً ،مع بيان الحجج والاسباب الداعمة لرأيك، وما تعرفة عن الموضوع .

أ- أن قواعد السلوك المهني هي قواعد استرشاديه فقط.

ب- القواعد العرفية تصدر عادة بشكل مكتوب أما عن طريق التشريع أو كتعليمات من المنظمات والجمعيات المهنية.

الفصل السادس

الاخطاء والغش

تمهيد:

لقد كان عمل المدقق موجهاً في بداية عهد التدقيق الى اكتشاف ما في الدفاتر من أخطاء والعمل على منع حدوثها أو تقليله مستقبلاً ، ومع ان هذا الهدف أصبح ناتجاً ثانوياً لعملية التدقيق بمفهومها الحديث الهادف الى الخروج برأي فني محايد حول صدق وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي والذي يتطلب من مراقب الحسابات الإحاطة بأسباب ارتكاب الاخطاء ومجالاتها والتي تساعده على اكتشاف تلك الأخطاء وتسويتها .

ويتناول هذا الفصل التعريف بالخطأ والغش والأخطاء الجوهرية والتلاعب في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية مع بيان انواعها واسباب ودوافع حدوثها وكالآتي :

٦-١: مفهوم الأخطاء :

اشار معيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) الى ان المقصود بالخطأ:(هو تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية المعنية) مثل :

- خطأ في جمع بيانات او معالجتها .
- تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو او اساءة فهم الحقائق .

- خطأ او سهو في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس او الاعتراف او التطبيـــــق او العرض او الافصاح .
- اخطاء فنية ناتجة عن الجهل بقواعد اصول المحاسبة مثل عـــدم التفرقـــة بيـــن المصاريف الايرادية والمصاريف الرأسمالية.

كما عرف الخطأ:(بأنه تلك الاخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناءاً على تصميم سابق ، وانما تقـــع بسبب جهـــل أو عـــدم درايـــة موظفي قســـم المحاسبـــة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أو بسبب التقصير أو الاهمال في أداء اعمالهم).

من خلال استعراض التعريفات السابقة يستنتج ان الخطأ يؤدي الى تحريف غير متعمد في القوائم المالية وان احتمال حدوثـــه موجـــود في اي نظام محاسبـــي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية اعداد القوائم المالية.

٦-٢: انواع الاخطاء :

نظراً لاختلاف الظروف والنوايا المسببـــة للأخطاء تنوعت التصنيفات المختلفة للأخطاء والتي يمكن تحديدها كالآتـــي :

اولاً : من حيث النية : وتقسم الاخطاء من حيث النية الى نوعين :-

(١) : اخطاء عمدية (الغش) : ويتم ارتكابها عن عمد وتصميم مسبق وذلك بهدف الاختلاس والغـــش او لتغطيـــة اختـــلاس او غـــش ،ومثال ذلك اختلاس النقد والبضاعة او التلاعب في بيانات القوائم المالية كخلـــق ديون معدومة وهمية لحسابات المدينين .

(٢) : اخطاء غير عمدية (الخطأ) : هي الاخطاء التي لا يتم ارتكابها عمدا والتي تقع بسبب :

(أ) الجهل بالمبادئ المحاسبية .

(ب) الاهمـــال فـــي اداء الاعمال مثـــل السهو في صرف راتب احـــد الموظفيـــن سقـــوط معاملة سهواً ، التبويب الخاطئ ، الخطأ بالقيمة .

ثانياً : من حيث موضع حدوثها :

نظراً لمرور المعاملات المحاسبية بمراحل عديدة قبل انجازها والتي تؤدي الى حدوث الاخطاء والغش اثناء الدورة المحاسبية الآتيـــة :

(١) : مرحلة تنظيم مستندات الصرف او القبض او القيد .

(٢) : مرحلة التسجيل في سجلات يومية .

(٣) : مرحلة الترحيل والترصيد في سجل الاستاذ العام .

(٤) : مرحلة استخراج موازين المراجعة .

(٥) : مرحلة اعداد القوائم المالية .

ثالثاً : من حيث تاريخ اكتشافها :وتقسم الاخطاء من حيث تاريخ اكتشافها الى :-

(١) : الاخطاء التي تكتشف خلال السنة الخاضعة للتدقيـــق إذ يتـــم اكتشافهـــا خلال قيام مراقب الحسابات بعملية تدقيق البيانات المالية للوحدة الاقتصادية المعنية .

(٢) : الاخطاء التي تكتشف في سنوات مالية لاحقة ، ومثال ذلك :

- الاخطاء في قيـــاس المخزون السلعي .
- الاخطاء في كيفية احتساب المخصصات والاحتياطات .

رابعا: من حيث قابلية اكتشافها : ويمكن تقسيمها الى :-

(١) : الاخطاء القابلـــة للإفصاح عـــن نفسهـــا بشكـــل واضح يسهل اكتشافه وهي تلك الاخطاء التي يمكن كشفها بسهولة نتيجـــة القيـــام بعمليـــة التدقيـــق (سواء الداخلي او الخارجي)، ويمكـــن اكتشاف تلك الاخطاء نتيجة قيام الوحدة الاقتصادية باستخدام انظمة وسياسات رقابية معينة مثل :

(أ) اتباع الوحدة الاقتصادية المعنية نظرية القيد المزدوج في اثبات عملياتها المالية .

(ب) استخدام الوحدة الاقتصادية كشوفات مطابقة ارصدة المصارف .

(ت) ارسال المصادقات الدورية الى عملاء وموردي الوحدة الاقتصادية

(٢) : اخطاء غير قابلة للإفصاح عن نفسها بشكل واضح ولا يمكن اكتشافها إذ ان هذا النوع من الاخطاء يكون غير قابل للاكتشاف تلقائياً من خلال عمليات الموازنة الحسابية المعتادة ، وانما يتم اكتشافها من خلال عمل تحليل النسب المكونة لعناصر القوائم المالية او من خلال اجراء المقارنات بين مبالغ السنة الحالية والسنوات السابقة ومثال ذلك :

- اخطاء السهو لمعاملات غير اعتيادية وتحدث هذه الاخطاء نتيجة السهو عن تسجيل او ترحيل عملية معينة او طرف منها .
- الاخطاء الفنية : وهي الاخطاء الناشئة عن الجهل بقواعد واصول المحاسبة المتعارف عليها ، وتسمى الاخطاء الفنية بالأخطاء في المبادئ وهذه الاخطاء لا تؤثرعلى ميزان المراجعة من حيث التوازن ولا تؤثر على رقم الربح النهائي للوحدة الاقتصادية كترحيل مصروف ايرادي الى مصروف ايرادي اخر خلاف الحساب الصحيح. وتعتبر الاخطاء الفنية من الخطورة بمكان بسبب تأثيرها على المركز المالي للوحدة الاقتصادية والتي تتطلب من مراقب الحسابات بذل العناية التامة للتأكد من انتفائها.
- اخطاء متكافئة او معوضه :

ويقصد بها الاخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض بحيث يمحو اثر الخطأ في البعض الاخـــر او يعوضـــه ومـــن الصعـــب اكتشافهـــا وذلك بسبـــب انها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة ، إن تحـــديـــد أثـــر هـــذا النوع مـــن الأخطـــاء على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي يعتمد على طبيعـــة الحسابات التـــي ارتكبـــت فيها الاخطـــاء المتكافئة فـــإذا كـــان الخطـــأ بيـــن خطأيـــن فـــي ذات الحســـاب فأنها لا تؤثـــر على مركزهـــا المالـــي ونتيجة نشاطها ، أما إذا كـــان الخطـــأ فـــي حسابيـــن مختلفيـــن فأنها تؤدي الى أخطـــاء في رصيد الحسابين مما يترتب عليه التأثيـــر على نتيجة الاعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية .

خامساً : - من حيث تأثيـــرها على ميزان المراجعة :

ويقسم هذا النوع من الاخطاء الى :

(١) : اخطاء تؤثر على ميزان المراجعة :

وهي الاخطاء التي تنشأ نتيجة الاخلال بنظرية التوازن الحسابي التي تتخـــذ كأساس للتسجيل في دفاتر الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه الاخطاء في :

- الاخطـــاء التي تؤثـــر على الجانـــب المديـــن لاحـــد الحسابات بقيمة مخالفـــة لمـــا تؤثـــر به على الجانب الدائن من الحساب المقابل .
- القيـــام بترحيـــل المبالغ في الجانـــب المدين لحساب ما وعـــدم القيـــام بالترحيـــل الى الجانب الدائن من الحساب المقابل .
- القيـــام بترحيـــل العمليـــة فـــي الجانـــب المديـــن لحسابها وترحل بالخطأ في الجانب المدين ايضاً من

الحساب المقابل مثل الخطأ بتقييم المخزون .

(٢) : اخطاء لا تؤثر على ميزان المراجعة :

هي الاخطاء التي تؤثر بنفس القيمة على الجانب المدين والجانب الدائن من الحساب ولا سبيل لاكتشافها الا القيام بعملية التدقيق او الصدفة البحتة وتكون هذه الاخطاء على شكل :

(أ) اخطاء فنية : وهي الاخطاء التي ترتكب بحسن نية او جهل او بسوء نية والتي تؤثر على نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية المعنية او على مركزها المالي او كليهما في آن واحد، ومثال ذلك سوء تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من حيث :

- سوء تطبيقها في عملية القيد في السجلات .
- سوء تطبيقها في اجراء التسويات القيدية والجردية واعداد القوائم المالية

(ب) اخطاء في التوجيه الحسابي : وهي الاخطاء التي تحدث نتيجة الخلط بين أسماء الحسابات المتشابهة مثل أسماء الزبائن والموردين وكذلك اخطاء الترحيل الى احد طرفي الحساب .

سادساً : من حيث تأثيرها على الحسابات الختامية :

وتقسم الى الاتي :-

(١) اخطاء لا تؤثر على نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية او مركزها المالي ومن امثلتها :

- ترحيل مصروف ايرادي (كمصاريف النقل)الى حساب مصروف آخر بصورة خطأ(كمصاريف الضيافة) .
- اخطاء في اسم الزبون مثل اعتبار المشتريات الآجلة من احمد محمد مشتريات آجلة من احمد محمود .

(٢) الاخطاء التي تؤثر على نتيجة النشاط اضافة لتأثيرها على المركز المالي فان مراقب الحسابات يهتم بهذه الاخطاء وذلك لانها تؤدي الى ظهور صافي الربح بشكل غير حقيقي وبالتالي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ومن امثلتها :

- تسجيل مصاريف صيانة المباني كنفقات رأسمالية ضمن حساب الموجودات الثابتة (المباني بالخطأ).
- اعتبار المشتريات الآجلة مشتريات نقدية والتي تؤثر على المركز المالي فقط .

٦-٤: الاخطاء الجوهرية :

حدد المعيار المحاسبي الدولي الثامن في الفقرة (٣٣ - ٣١) منه مفهوم الاخطاء الجوهرية بأنها تلك الاخطاء التي تكون لها أثر مهم على البيانات المالية لفترة مالية واحدة او اكثر من الفترات السابقة والتي تجعل تلك البيانات المالية غير موثوق بها في تاريخ اصدارها ، ويتطلب تصحيح الاخطاء المتعلقة بالفترات السابقة القيام بإعادة تعديل المعلومات المقارنة او اعداد معلومات افتراضية اضافية ، ومثال ذلك شمول البيانات المالية لفترات سابقة على قيم عن اعمال تحت التنفيذ وحسابات مدينيين مزيفة (وهمية) لا يمكن تنفيذها . ولا بد لمراقب الحسابات التمييز بين تصحيح الاخطاء الجوهرية والتغيرات في التقديرات المحاسبية ، فالتقديرات المحاسبية بطبيعتها تمثل تقديرات تحتاج الى عملية تدقيق عند ظهور معلومات اضافية مثل المكاسب والخسائر التي يعترف بها نتيجة لاحتمال لم يكن بالإمكان تقديره بشكل دقيق وموثوق به .واشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (٣٢٠) الى الاخطاء الجوهرية كالآتي :

اولاً : لدى تصميم خطة التدقيق يقوم مراقب الحسابات بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية بهدف اكتشاف الاخطاء الجوهرية والتي تتطلب من مراقب الحسابات الاخذ بنظر الاعتبار مبلغ (كمية) وطبيعة (نوعية) الاخطاء الجوهرية ومثال على نوعية الاخطاء الجوهرية هو عندما يكون الوصف غير الدقيق او غير المناسب لسياسة محاسبية التي تؤدي الى تضليل مستخدم البيانات المالية نتيجة هذا الوصف غير السليم .

ثانياً : يحتاج مراقب الحسابات الى دراسة امكانية وجود خطأ متعلق بمبالغ صغيرة نسبياً الا انها في حالة تراكمها يمكن ان يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية .

ثالثاً : على مراقب الحسابات عند قيامه بتقييم عدالة عرض البيانات المالية ان يقرر فيما اذا كانت الاخطاء الجوهرية المكتشفة خلال عملية التدقيق التي لم يتم تصحيحها ذات اهمية نسبية .

رابعاً : فيما يخص مجموع الاخطاء الجوهرية غير المصححة فأنها تتضمن :

- اخطاء جوهرية تم اكتشافها من قبل مراقب الحسابات وتشمل جوهر التأثير النهائي للأخطاء الجوهرية غير المصححة المشخصة خلال تدقيق الفترات السابقة .
- افضل تقدير لمراقب الحسابات للأخطاء الجوهرية الاخرى والتي لا يمكن اكتشافها بشكل خاص والتي يقصد بها الاخطاء المنظورة .

خامساً: يتطلب من مراقب الحسابات ان يأخذ بنظر الاعتبار فيما اذا كان مجموع الاخطاء الجوهرية غير المصححة ذا أهمية نسبية وإذا استنتج مراقب الحسابات ان الاخطاء الجوهرية قد

تكون ذات أهميـــة نسبية فـــان عليه القيـــام بتخفيـــض مخاطـــر التدقيـــق وذلـــك بتوسيـــع وزيادة اجراءات التدقيـــــق او الطـــلب من ادارة الوحدة الاقتصادية تعـــديل البيانات المالية .

سادساً: على مراقـــب الحسابات القيـــام بتعديل تقـــريره وحسب المعيـــار الدولـــي (٧٠٠) وذلـــك في حالـــة رفـــض ادارة الوحدة الاقتصادية تعـــديـــل البيانـــات الماليـــة وان نتائج توسيع اجراءات التدقيـــق لا تمكن مراقب الحسابات من الوصـــول الـــى استنتـــاجـــات بـــأن مجمـــوع الاخطاء الجوهرية غير المصححة ليست ذات اهمية نسبية .

سابعا: عندما يكون اجمالي الاخطاء الجوهريـــة غير المصححـــــة والمكتشفة مـــن قبل مراقـــب الحسابات قريبا ًلمستوى الاهمية النسبية فانه يتطلب منه القيـــام بدراســـة تخفيـــض المخاطر من خلال القيـــام بإجـــراءات تدقيقيـــة اضافية او الطلب مـــن ادارة الوحدة الاقتصادية تعديـــل البيانات المالية المتعلقة بالأخطاء الجوهرية المكتشفة

٦-٥: مفهوم الغـــــــــش:

اشـــار المعيـــــار الدولـــي رقـــم (٢٤٠) الى ان الغـــش يعني فعـــلاً متعمـــداً مـــن قبـــل شخـــص او اكثـــر مـــن اعضـــاء ادارة الوحـــدة الاقتصاديـــــة او الاشخـــاص المكلفيـــــن بالرقابـــــة او الموظفيـــن او اطـــراف خارجيـــة ويـــــؤدي هـــذا الفعـــل باستخـــدام الخـــداع مـــن اجـــل الحصـــول على مصلحـــة غيـــر عادلـــة او غيـــر قانونيـــة الـــى حصول تحريف في القوائم المالية .هناك نوعان من التحريفات المقصودة لها علاقة باعتبارات مراقب الحسابات للغش :

- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي .

- تحريفـــات ناتجـــة عـــن ســـوء التخصيص للموجودات .

وقد ينطوي الغش على ما يأتي :

- التلاعب والتزوير او تغيير في السجلات او المستندات او الوثائق المدعمـــة التي اعـــدت منها البيانات المالية .
- سوء تطبيق للمبادئ والسياسات المحاسبية .
- حذف او الغاء تأثير بعض العمليات من السجلات او المستندات..

ان العامـــل الـــذي يميز بيـــن الخطأ والغـــش هـــو فيما اذا كـــان العمـــل الذي ينتج عنه حصـــول تحريف في البيانات الماليـــة كـــان متعمـــداً او غير متعمـــد، وعلى عكس الخطأ فان الغش يكون متعمداً ويحتوي على اخفـــاء متعمـــد للحقائـــق . ويكون مراقب الحسابات قادراً على تحديد الفرص الممكنـــة لارتكاب الغش الا انه من الصعـــب عليـــه تحديد النيـــة او القصـــد من العمل وبالأخص في الامور التي تتعلـــق بالحكم والاجتهـــاد الشخصي للإدارة عند قيامها بعمل التقديرات المحاسبية او تطبيق المبادئ المحاسبية المناسبة.

على مراقب الحسابات القيام بتخطيط واداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقـــول فيما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري سواء كان بسبب خطـــأ او غـــش وقـــد ينتـــج عـــن الاخطاء تحريفات لفقرات في القوائم المالية الا انها تختلف عن الغش الذي يكون متعمداً.

٦-٦: اسباب الغـــــش :

ان اسباب الغش كثيرة ومتعددة منها على سبيل المثال :

- اظهـــار وضع الوحـــدة الاقتصاديـــة بشكـــل أفضـــل ممـــا هـــو عليـــه لتشجيع المستثمريـــن علـــى شراء اسهمها .
- زيادة نسبة حصة السهم من الارباح .

- اختلاس موجودات الوحدة الاقتصادية .
- وقوع الادارة تحت ضغوط من مصادر داخلية او خارجية .
- اظهار ارباح اقــل بهدف تخفيض ضريبة الدخل او التهرب منها .
- الحصول على مكافآت وحوافز اضافية بناءا ً على الاداء المالي للوحدة الاقتصادية .
- تجنب عواقب اخفاق الادارة في تحقيق اهدافها المالية .
- الحصول على قروض اضافية او تحسين شروط عمليات التمويل القائمة وظروفها .
- قيام الوحدة الاقتصادية بدفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم يتم استلامها .
- تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وغاياتها المتمثلة بتحقيق اكبر قدر ممكن من الارباح .

٦-٧- انــواع الغش :

اولا ً : اختلاس الموجودات (غش واحتيال العاملين):

ويحدث هذا النوع من الغش عندما يكون نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية ضعيفا ً ووجود العديد من الثغرات في النظام التي تسهل من قيام موظفي الوحدة بارتكاب الغش واختلاس الموجودات ومن امثلتها :

- اختلاس النقدية :تعتبر النقدية من اكثر المواطن المعرضة للاختلاس بشكل كبير ومثال ذلــك اثبــات بعض المدفوعات الوهمية .
- اختلاس البضائع :إذ يتــم اختــلاس البضائــع والمــواد المخزنيــة من خــلال عــدم اثبــات ورود تلــك المــواد او تسجيلها في السجلات المخزنية .

- اختلاس الموجودات الثابتة :ويتم ذلك من خلال قيـام موظفـي الوحدة الاقتصادية بإحلال موجودات قديمة محل الموجودات الجديدة بشكل غير مشروع .

ثانياً : التلاعب في الحسابات (غش واحتيال الادارة):

يعد غش واحتيال الادارة اقل حدوثـاً من اختلاس الموظفيـن العامليـن في الوحدة الاقتصادية الا انها اخطر شأناً وذلـك لإمكانية حدوثهـا حتى في ظل وجـود نظـام رقابة داخلية جيدة وتقوم الادارة او المسؤولون بهذا النوع من الغش وذلك بقصد :

- التلاعب في الارباح عندما يتقاضون نسبة مئوية من الارباح .
- تخفيض الارباح بقصد التهرب من الضرائب .
- تخفيض الارباح بقصد المساهمة في التلاعب بأسعار الاسهم .

٦-٨: دوافع حدوث الغش والتلاعب :

حدد المعيار (SAS 99) في الفقرة (٧) منه ثلاثة ظروف لحدوث الغش او التلاعب وهي:

أ- الحافز / الدافع :

قد تكون لدى الادارة او الموظفين دوافع لارتكاب الغش او واقعة تحت ضغط ، ويمكن تحديد اهم الدوافع بالاتي :-

اولاً : دافع زيادة حوافز الادارة ومكافئتها : إذ قد تلجأ الادارة الى تعظيـم منافعها من خلال التلاعب في ارقـام الدخل لزيادة حوافزها ومكافأتها .

ثانياً : دافـع الحفـاظ على الشـروط التقليدية لنسب الديون وهيكل التمويل ، وتتعـرض الوحـدات الاقتصاديـة المقترضـة للعديـد مـن شـروط الديـن التي تعـرض عليها من المقترضين في عقود الدين ومثال ذلك الشروط :

- ان لا تتجاوز الارباح الموزعة من قبل الوحدات الاقتصادية المقترضة نسبة معينة من الارباح .
- تحديد اوجه استخدام القرض من قبل المقرضين .
- ان تغطي الفوائد المستحقة على القرض عدد معين من المرات من الارباح .
- عدم القيام بعقد ديون جديدة الا بتوفر شروط وظروف معينة .

ثالثاً : دافع تجنب التكاليف السياسية على الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم ومثال ذلك : .

- لفت انتباه الجهات الحكومية لها وتحميلها بأعباء اجتماعية .
- فرض ضرائب عالية عليها .

رابعاً : دافع الوفورات الضريبية :

قد يكون لدى ادارة الوحدة الاقتصادية ميل واستعداد لارتكاب المخالفات تحقيقاً في تخفيض العبء الضريبي الواقع على الوحدة الاقتصادية.

خامساً : وجود دوافع وضغوط غير اعتيادية من داخل او خارج الوحدة الاقتصادية لتعظيم اتجاه الربح لغرض دعم سعر السوق لأسهمها او نتيجة تدهور في نوعية الارباح لانحدار نشاط القطاع . إذ يعتقد المدراء ان تقليل التقلب في الارباح المسجلة في التقارير سوف يرفع من قيمة الاسهم والاستفادة من الزيادة الحاصلة في سعر الاسهم لشراء اسهم اضافية .

ب- الفرص:

قد توجد فرص لدى ادارة الوحدة الاقتصادية او العاملين فيها تساعدهم في ارتكاب الغش والتلاعب في الحسابات ، وتتمثل تلك الفرص في غياب الضوابط

الرقابية او عدم فعاليتهـــا او قدرة الادارة على ابطال تلك الضوابط لارتكاب الغش او التلاعب . وتتمثل هذه الفرص بالآتي :

اولاً : استخدام التقديرات المحاسبية كوسيلة للغش والتلاعب .

نظراً لوجود مجالات عديدة تتطلب التقـــدير في المحاسبة وتكون تلك التقديرات معرضة للتلاعب لاعتمادها على الحكم والتقدير الشخصي والتي تسمح المجـــال لادارة الوحدة الاقتصادية في اعداد تقديرات لا تتفـــق مع وقائع الامور .

ثانياً : التصرفات غير القانونية للزبائن :

وتتمثل تلـــك التصرفـــات بأعمال خرق القوانين او اللوائح الحكومية وتكون عواقب انتهاكها مادية ومثال ذلك خـــرق القوانيـــن التي تخـــص تـــداول الاوراق الماليـــة والتي تتضمن مفاهيم قانونية معقدة .

ثالثاً : دور الصفقات مع الاطراف الاخرى ذات العلاقة في ارتكاب الغش :

تعد معاملات الاطراف ذات العلاقـــة احـــد الابـــواب التي يمكن ممارسة عملية الغش من خلالهـــا ، إذ تقـــوم الوحدات الاقتصاديـــة بالاشتـــراك مـــع اطـــراف خارجية في تأسيس شركة ذات غرض خاص والتي تعمل على زيادة الرفع المالي ومعدل العائد على الموجودات دون القيام باظهار ذلك في تقرير الدين في الميزانية ،ويقوم الكيان ذو الغـــرض الخاص باقتراض مبالغ كبيرة مـــن المؤسسات المالية لشراء الموجودات ضمن ميزانية الكيان الاصلي، أو قيام الوحدة الاقتصادية الاصلية بيع الموجودات للكيان ذي الغـــرض الخاص وتحقيق ربح دفتري مع عدم اعتبـــار الكيان الخاص كإحدى الوحدات الاقتصادية الفرعية التابعة للوحدة الاقتصادية الاصلية .

ج – التبرير / التسويغ (الاتجاه):

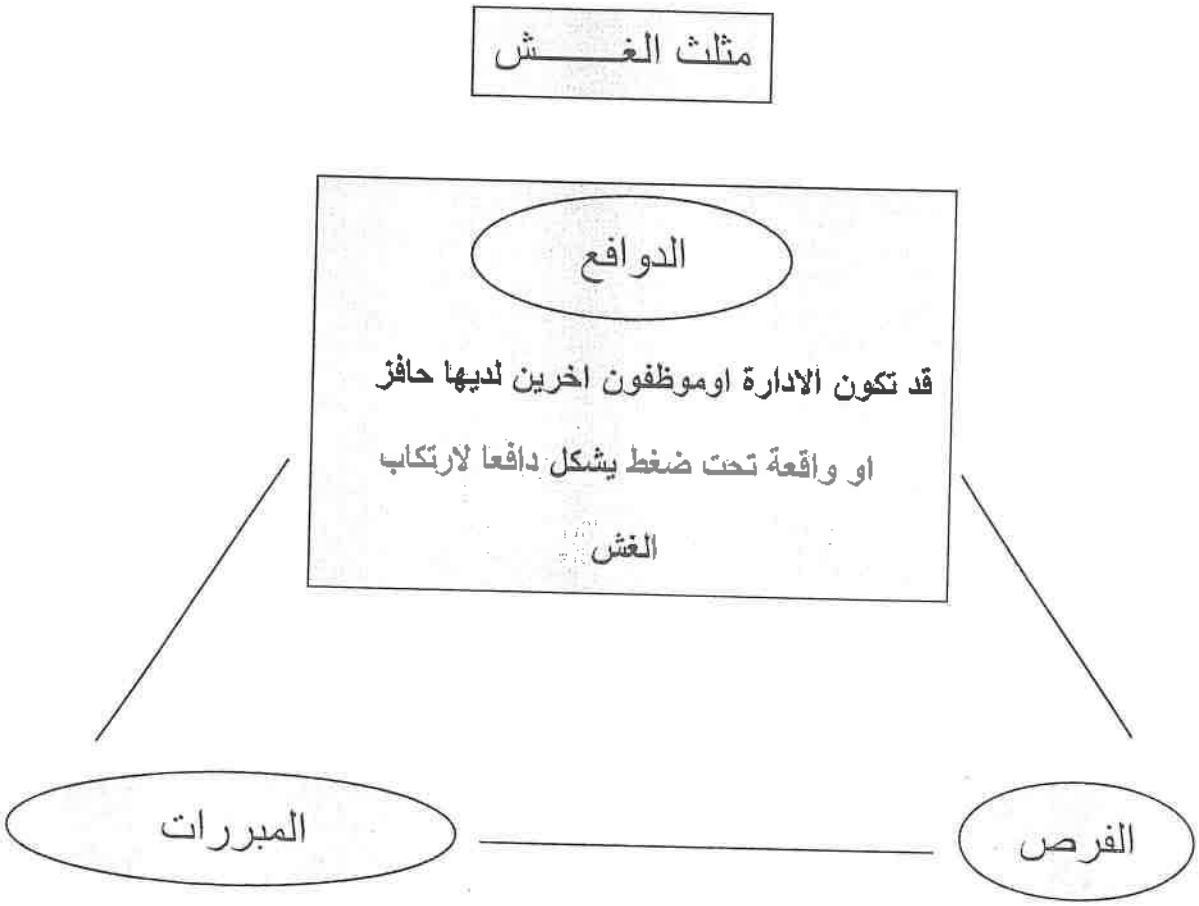
يحرص اولئـك المتورطون في عمليات الغش على تبرير عمل احتيالي ما بأنه متفق مع اخلاقياتهم ، وكلما زاد الدافع او الضغط كلما زاد احتمال ان يكـون الفـرد قادراً على التبرير المنطقي لقبول ارتكاب الغش.وقد تتخذ الادارة قرارات تساعدها في التحكم في المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها الاطراف المعنية بأمور الوحدة الاقتصادية وهـذه القرارات قـد تؤثر سلباً أو ايجاباً على صافي الدخل والتي قد تعتبر نوعاً من التحايل او التلاعب في المعلومات المحاسبية .

ومن الامثلة على القرارات الادارية :

- قـرارات لهـا تأثيـر حقيقـي علـى الدخـل مثـل قـرار تقديم او تأجيل احداث تتعلق بأنشطة العمليات او الاستثمار .
- قرارات لهـا تأثيـر دفتـري مثـل تغييـر السياسـات المحاسبيـة .

شكل (١)

مثلث الغش (الدافع ، الفرص ، التبرير)



٦-٩: مسؤولية المدقق عن الغش والأخطاء :

إن مسؤولية منع واكتشاف الغش والأخطاء تقع على عاتق إدارة الوحدة الاقتصادية ، وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظم الرقابة الداخلية الفعالة ، إن تطبيق هذه النظم يقلل ولكنه لا يلغي حدوث الغش أو الخطأ.

ووفقا للمعيار الدولي للتدقيق (٢٤٠) تقع مسؤولية منع واكتشاف الغش والأخطاء على عاتق الإدارة ، وذلك من خلال مسؤوليتها عن التطبيق والتشغيل

المستمر لنظم الرقابة المحاسبية والداخلية الكافية والتي يفترض إنها تخفض احتمال وجود الغش والخطأ أو التلاعب وفي حالة وجود ضعف في تصميم نظم الرقابة الداخلية والمحاسبية وكذلك عدم الالتزام بنظم الرقابة المحددة فان ذلك سوف يؤدي إلى زيادة فرص ارتكاب التلاعب والمخالفات وحدوث الأخطاء ، وإن المسؤولية الرئيسية لاكتشاف ومنع ارتكاب الغش والأخطاء تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في الوحدات الاقتصادية وإدارتها ، وهذه تتباين من وحدة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر .

ويقوم المدقق بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها في منع واكتشاف الغش والأخطاء ، حيث تقع هذه المسؤولية على إدارة الوحدة وعلى المدقق الداخلي فحص ، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ويجب عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والأخطاء، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظم الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش ، وعلى الرغم من ذلك لا يستطيع المدقق إن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال ، فإنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

إن خطر عدم اكتشاف بيانات مضللة هامة نتيجة الغش يكون دائما اكبر من خطر عدم اكتشاف بيانات مضللة نتيجة الخطأ ، حيث إن الغش دائما ما يصاحبه إجراءات للتستر عليه مثل التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد لقيد عمليات أو تقديم بيانات خاطئة للمدقق ، بينما يؤدي وجود نظم فعالة للرقابة الداخلية إلى تقليل احتمال حدوث تحريف هام في القوائم المالية نتيجة الغش والأخطاء ، غير انه يظل هناك دائما بعض المخاطر الناتجة عن عدم تطبيق نظم الرقابة الداخلية

، والمدقق هو الذي يقوم بالتأكد من تطبيقها ومن مدى فعاليتها في منع واكتشاف الغش والأخطاء ويقدم توصياته للإدارة بشان سلامة هذه النظم وهل تم تطبيقها على وفق ما وضعت له وهل توجد فيها نقاط ضعف تؤدي إلى عدم الوصول إلى النتائج المطلوبة.

أن مسؤولية المدقق تجاه نواحي الغش والأخطاء المادية تنحصر فيما يأتي :-

١. يجب أن يكون للمدقق الداخلي معرفة كافية حول الخصائص التي يتصف بها الغش والتلاعب وعن الآليات والطرق المستخدمة في ارتكاب الغش والأخطاء المادية وأنواعه حتى يكون قادرا على تحديد المؤشرات حول ارتكاب نواحي الغش والتلاعب.
٢. يجب أن يكون المدقق الداخلي يقظا لفرص حدوث الغش والأخطاء المادية مثل ضعف إجراءات نظم الرقابة الداخلية وهو ما يعطي فرصة لحدوثها وقد ألزم هذا المعيار المدقق الداخلي في حال اكتشافه ضعفا في إجراءات نظم الرقابة فإن ذلك يتطلب منه المزيد من الإجراءات لاكتشاف مؤشرات أخرى عن الغش والأخطاء .
٣. يجب أن يقيم المدقق الداخلي كافة المؤشرات التي تشير إلى حدوث غش أو أخطاء مادية وذلك لتحديد إذا ما كان المزيد من البحث والتحري قد يكون مطلوبا أو لا.
٤. إبلاغ الأفراد المسؤولين داخل الوحدة عن المؤشرات التي تدل على الغش لاتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها .

اسئلة الفصل السادس

س١: ما الفرق بين الخطأ والغش ؟ وما هي اسباب حدوث الخطأ ودواعي حدوث الغش.

س٢: "قد يؤثر" أو "لا يؤثر"، الخطأ او الغش على:

أ- ميزان المراجعة

ب-الحسابات الختامية

ناقش الرأي اعلاه مع دعم رايك بأمثلة تطبيقية.

س٣: قارن بين طرق ارتكاب الاخطاء وطرق ارتكاب الغش، مدللاً بأمثلة تطبيقية على كل طريقة.

س٤: ما الفرق بين غش الادارة وغش العاملين ، وما هو التأثير المحتمل بين نوعي الغش على عدالة عرض القوائم المالية.

س٥: فرق بين مصطلحي الاخطاء والمخالفات ، وما هي مسؤولية المدقق عن اكتشاف كل منهما.

س٦: في حالة ظهور دلائل على وجود غش او خطأ ، ماهي الاجراءات التي يتخذها المدقق تجاه ذلك.

س٧: علق على العبارات الآتية ، مؤيداً او معارضاً ،مع بيان الحجج والاسباب الداعمة لرأيك، وما تعرفة عن الموضوع :

أ- الاخطاء الفنية واخطاء السهو تؤثران على ميزان المراجعة.

ب-ان منع حدوث الاخطاء والغش ،او اكتشافها هي من مسؤوليات المراجع وليست من مهام ادارة المنشأة.

الفصل السابع

الفصل السابع

الإطار النظري لأدلة الإثبات في التدقيق

تمهيد:

تنال مهنة تدقيق الحسابات أهتماماً متزايداً في كافة الأوساط المالية والقانونية المعاصرة ولقد نشأ التدقيق بمفهومه الحديث بناءً للحاجة الماسة لتوفير قدر معقول من الثقة في البيانات والقوائم المالية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للأطراف المستفيدة.

ويتطلب من مراقب الحسابات التخطيط لعملية التدقيق بصورة تمكنه من استخدام كافة إجراءات التدقيق التي يرى ضرورة الاستعانة بها لتجميع وتقويم أدلة الإثبات الموضوعية المتعلقة بالمعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات وعدالة عرضها، ونظراً للارتباط الوثيق بين الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة ونوعية العمل التدقيقي المتمثل بإبداء رأي مهني محايد سليم من مراقب الحسابات، فقد خصص هذا الفصل لموضوع أدلة الإثبات في التدقيق.

١٠-١- طبيعة ومفهوم أدلة الإثبات:

لا يعد استخدام أدلة الإثبات قاصراً على مهنة المحاسبة والتدقيق ، اذ يتم استخدامها بشكل موسع في مجالات مختلفة لاسيما في العلوم والقضاء . ويعتمد مراقب الحسابات عند قيامه بجمع وتقييم أدلة الإثبات على أدلة مختلفة عن تلك التي يستخدمها العلماء ورجال القانون ، كما يتم استخدام تلك الأدلة على نحو مختلف ، وفي كل الأحوال يتم اعتماد الأدلة وصولاً الى الاستنتاجات .

ولما كانت أدلة الإثبات في التدقيق هي لنفي أو لإثبات مزاعم الإدارة في القوائم المالية ولتحديد ما إذا كانت تلك المزاعم تتفق مع معايير موضوعة مسبقاً ، فقد تختلف بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع به مراقب الحسابات إذا ما كانت القوائم المالية تتفق في إعدادها وعرضها مع المبادئ المحاسبية المعتمدة ، فقد يستخدم أنواعاً مختلفة من الأدلة وصولاً الى الاستنتاجات، وتكون تلك الاستنتاجات على مستوى عالٍ من التأكيد لغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية على أتخاذ القرارات المناسبة ، مع مراعاة ان زيادة مستوى التأكد يتطلب زيادة في معدل الحصول على الأدلة .

وبسبب عاملي الكلفة والوقت فأنه يتحتم على مراقب الحسابات أن يتوقف في نقطة ما عن الحصول على الأدلة لان ارتفاع التكلفة لا تبرر الاستمرار فيها ، وعليه الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة وما تتطلبه من كفاية وملائمة أدلة الإثبات لإبداء الرأي في مدى عدالة وسلامة القوائم المالية المدققة .

فضلاً عن أن مراقب الحسابات يسعى للإثبات الكاف Sufficient Evidence)) ، الذي لا يوفر فقط الأساس لرأيه وتقريره ، أنما يعطيه مستوى الثقة الذي يفي باحتياجاته وتوقعات الجهات التي تسعى للانتفاع من خدمة التدقيق ، لذا فأن الإثبات يوفر الأرضية الصلبة والعقلانية لرأي مراقب الحسابات .

لا يختلف الإثبات في مجال التدقيق من حيث طبيعته عن المفهوم العام أو القانوني له، فقد جاء في تعريف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية على أنه : (المعلومات التي تشكل أساساً يعتمد عليه المدقق أو الجهاز الأعلى للرقابة في إبداء الرأي وإعداد التقارير)، وإن دليل الإثبات في التدقيق يمثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال القيام بتنفيذ إجراءات التدقيق بما

فيها اختبارات لأنظمة الرقابة الداخلية والاختبارات الجوهرية أو الأساسية ،وذلك لإسناد أو تدعيم رأي معين بشأن القوائم أو الكشوفات المالية ، ويستخدم مراقب الحسابات في ذلك مجموعة من الاختبارات للسجلات المحاسبية والوثائق والمعلومات الأخرى المساندة لتدعيم رأيه عن القوائم المالية . لا يقتصر إثبات المزاعم أو نفيها على التطابق مع الواقع فحسب ، إنما يتعداه الى التطابق مع الفروض والمبادئ المحاسبية المعتمدة والتشريعات والانظمة ذات الصلة .

١٠-٢- أهمية أدلة الإثبات:

تعد أدلة الإثبات العمود الفقري للتدقيق ، ولا يمكن لأي مراقب حسابات القيام بواجبه من دون أن يكون مزوداً بفهم واعٍ عميق بموضوع أدلة الإثبات الذي على أساسه يبدي رأيه بقناعة . وبعبارة أخرى فأن أدلة الإثبات ذات أهمية كبيرة لمراقب الحسابات فهو يعتمدها في تكوين رأيه بصدد القوائم المالية ، التي يقتضيها تقريره ، وبذلك تكون أدلة الإثبات المحور الأساسي التي تقوم عليها وظيفة التدقيق .

وقد أكدت المجاميع العلمية والمهنية الدولية على أهمية الإثبات في التدقيق ، فقد أشارت لجنة معايير التدقيق الدولية (IASC) التابعة لأتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) الى :(على المدقق إن يحصل على إثباتات تدقيقية كافية ومناسبة من خلال اداء اختبارات الرقابة الداخلية والإجراءات الأساسية لتمكينه من التوصل الى استنتاجات معقولة عنها بوصفها أساساً لإبداء رأيه في القوائم المالية) .

مما تقدم يتبين بوضوح أهمية حصول مراقب الحسابات على أدلة وقرائن إثبات وافية ومناسبة لإبداء رأيه المهني المحايد ، من خلاله قيامه بتجميع عدد كافٍ ومقنع من أدلة الإثبات وثيقة الصلة بالبيانات والمعلومات المحاسبية تحت التدقيق ، ليكون حكماً منطقياً وسليماً ويحظى رأيه بقبول ورضا مستخدمي

القوائم أو الكشوفات وبما يجنبه المساءلة القانونية التي قد يتعرض لها من قبل مختلف الجهات نتيجة لإهماله أو لتقصيره في بذل العناية المهنية الواجبة عند أداء مهام التدقيق ولاسيما فيما يتعلق بجمع وتقييم أدلة الإثبات .

١٠-٣- العوامل المؤثرة على عملية الإثبات:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على عملية الإثبات في التدقيق من أبرزها ما يأتي :

أ. طبيعة العمليات المحاسبية الخاضعة للتدقيق .

١- تتميز العملية المحاسبية بإن الدقة والموضوعية في الإثبات قد تكون على حساب موضوعية ودقة القياس المحاسبي والعكس صحيح .

٢- المعلومات المحاسبية محددة بالفرضيات والمبادئ التي تبنى عليها مما يجعل الكثير من القيم فيها غير متطابقة مع الواقع مثل صافي الربح قد لا يكون ممثلاً للأداء .

٣- بعض من الارقام المحاسبية التي توفرها المعلومات تخضع للتحديدات والإحكام الشخصية وهذا يجعل من الصعوبة الوصول الى الإثبات المطلق إن لم يكن ذلك مستحيلاً .

٤- ظاهرة التنوع في المفردات (أنواع متعددة من المستندات أو المعاملات أو العمليات التي لكل منها خصائص وإجراءات استخدامها و مخاطرها) .

٥- ظاهرة الانتشار الزماني والمكاني للمفردات التي يتكون منها المجتمع المحاسبي .

٦- إن معظم الأخطاء المحاسبية ذات أثر مادي الأمر الذي يوسمها بطابع التميز غالباً .

٧- ظاهرة الأرصدة الصفرية والشاذة للمعاملات المحذوفة .

ب. استخدام الأساليب الإحصائية في التدقيق.

لم يعد مراقب الحسابات بعد استخدام أسلوب التدقيق الاختباري بإمكانه إن يشهد على سلامة وصحة القوائمَ المالية ، وأن يبدي رأيه بشأن عدالة ما يحتويه هذه القوائم في ضوء المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة .

لذا فإن مراقب الحسابات أصبح لا ينفي على وجه الإطلاق حدوث الأخطاء والتلاعب ، أي انه لا يسعى الى الحصول على اليقين التام والمطلق ، إنما يحاول إلغاء الشك المعقول .

ومن النقاط التي أثارت جدلاً واسعاً في هذا المجال ، هي هل إن اعتماد أساليب المعاينة الإحصائية يمكن أن يستخدم بوصفه إثباتاً أمام المحاكم عند اتهام مراقب الحسابات بالإهمال أو التقصير في أداء الواجب. وأن مراقب الحسابات يكون في موقع الدفاع الأقوى مع عينة مسحوبة بطريقة علمية . وأن هذا المنهج العلمي سيحسن من دفاع مراقب الحسابات ضد تهمة الإهمال أو التقصير وذلك بتوفير أساس لرأيه عن معقولية نسبة الخطأ أو قيمته المتوافرة في العينة المختارة . وأن النقص الحالي في المعرفة بالنظرية الإحصائية في الوسط القانوني يمكن أن يشكل عائقاً في فهم الوزن الإثباتي لهذه العينات المختارة من قبل مراقب الحسابات.

ج. استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي والتدقيقي.

إن استخدام الحاسوب شكل تحدياً كبيراً لمهنة التدقيق ومن أبرز الآثار على إجراءات وأساليب التدقيق هو غياب مسارات التدقيق المنظورة . ومن ثم فإن مراقب الحسابات يسعى الى الحصول على الكشوفات المطبوعة لتدقيقها ، أو استخدام الحاسوب نفسه بوصفه أدلة تدقيقية ، أو استخدام أسلوب التدقيق من

خلال أو بواسطة الحاسوب .وكلها تستلزم من مراقب الحسابات استنباط أساليب لتوثيق العمليات لاستخدامها بوصفها إثباتاً في عمله .

د. التوسعات في نطاق التدقيق.

ظهور تدقيق الأداء والتدقيق الاجتماعي والتدقيق البيئي ، وأن مفهوم الإثبات في أشكال التدقيق هذه هو نفسه في التدقيق المالي ، لكنه يختلف في التفاصيل والتركيز، ففي التدقيق المالي هناك حاجة الى اثباتات عن التوكيدات التي تتضمنها القوائم المالية ، وفي تدقيق الأداء فالاهتمام ينصب على ما إذا كانت الأهداف تم تحقيقها والموارد قد تم الحصول عليها بطريقة اقتصادية وفيما إذا استخدمت بكفاءة ومن ثم عدم الاهتمام بالأخطاء والدقة في القوائم المالية . وحينما يواجه مراقب الحسابات في التدقيق المالي بنقص الإثباتات أو عدم كفاءتها فإنه يلجأ الى الامتناع عن إبداء رأيه أو إبداء رأي متحفظ ، أما في تدقيق الأداء فإنه يحدد النقص في الإثباتات ، ويلجأ الى كتابة تعليقات محددة على النحو الآتي :

١- تحديد الخطوات الواجب أتخاذها لتوفير الإثبات .

٢- التأكيد على توافر حالة سلبية .

٣- الإشارة الى انه على الرغم من عدم توافر إثبات كافٍ إلا إن الرقابة الداخلية كانت جيدة (أو غير جيدة) وأن احتمال الحالات غير المرضية كان في الحد الأدنى .

٤- عندما لا يتوافر إثبات للتحديد بسبب عدم توافر معايير تشغيليه يمكن له بالاتفاق مع الجهة الخاضعة للتدقيق إن يعد معايير متفق عليها على أنها مناسبة .

٥- الإشارة الى المجالات التي لا يتوافر فيها إثبات أنها مجالات غير مادية أو أنها تؤثر على مجمل العملية سلبياً .

١٠-٤- العوامل المؤثرة على كفاية وموثوقية أدلة الإثبات :

على الرغم من اعتماد مراقب الحسابات على خبرته واجتهاده المهني في تحديد الأدلة التي يحتاجها ، إلا إن ذلك لا يعني عدم توافر قواعد مرشده له لتوسيع أو تضييق نطاق الأدلة. ومن أهم هذه القواعد أو العوامل ما يأتي :-

أ. العلاقة بين الدليل والهدف.

إن اهلية دليل الإثبات تعتمد على مدى ملائمته أو صلته الوثيقة بالموضوع من ناحية هدف التدقيق الذي يتم اختباره ، فإذا اعتمد مراقب الحسابات على دليل إثبات يكون غير ذي صلة ، أو غير مرتبط بهدف التدقيق فانه يمكن أن يتوصل الى استنتاج أو رأي خاطئ بشأن احد مزاعم الادارة .

ب. فاعلية نظام الرقابة الداخلية .

إن احد الأهداف الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية تتمثل في انتاج معلومات موثقة لمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرار ، وبوصفه جزءاً من عملية التدقيق فإن فاعلية الرقابة الداخلية يتم تقييمها (مخاطر الرقابة قليلة)،اذ إن دليل الإثبات المتحصل عليه من النظام المحاسبي للجهة الخاضعة للتدقيق ، يتم النظر اليه بأنه نظام جدير بالثقة وعلى العكس من ذلك إذا ما تم تقييم الرقابة الداخلية بأنها غير فاعلة (مخاطر رقابة عالية) فان دليل الإثبات في النظام المحاسبي سوف لا يتم عدهُ جديراً بالثقة . على الرغم من أن توافر نظام رقابة داخلية سليم وكفؤ لايعد كافياً لوحده ، إنما يجب أتخاذ إجراءات أخرى للتوصل الى قناعة معقولة بصحة تطبيق هذا النظام وذلك بالحصول على أدلة إثبات أخرى تؤيد هذه القناعة .

ج. خبرة مراقب الحسابات .

إن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه بشكل مباشر من قبل مراقب الحسابات يتم عدهُ بشكل عام بأنه أكثر موثوقية من دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه بشكل غير مباشر من خلال وسـائل أخرى .

ومع ذلك فهناك استثناءات على هذه القاعدة ، ففي بعض الحالات قد يفتقر مراقب الحسابات الى المقدرة والكفاءة على تقدير مدى صحة توافر وتقييم بعض من الحسابات، فان مراقب الحسابات يمكن أن يحتاج الى مهارة ومعرفة خبير متخصص للمساعدة في تدقيق تلك البنود ، ولابد هنا من الاشارة الى أن استمرار مراقب الحسابات في تدقيق وحدة اقتصادية معينة ولسنوات سابقة متعددة ، تتيح له خبرة واسعة وقد يكون نتيجتها تقليل كمية الادلة التي يحتاجها في عملية التدقيق .

د. توافر الثقة في مصدر الدليل.

إن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه بشكل مباشر من قبل مراقب الحسابات من مصدر مستقل خارج الوحدة الخاضعة للتدقيق يتم عدهُ في الاغلب على إنه أكثر موثوقية من دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليها من داخل تلك الوحدة فحسب . فضلاً عن ذلك فان دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من الإدارة و كان عرضة للتحقق من صحته من قبل مصدر مستقل يتم النظر اليه على إنه أكثر موثوقية من دليل الإثبات الذي تم الحصول عليه فقط من داخل الوحدة الخاضعة للتدقيق .

هـ. العلاقة بين الدليل والعنصر محل التدقيق .

أي مدى ملائمة الدليل لطبيعة العنصر محل التدقيق ، وقد تختلف الأدلة باختلاف البنود أو الحسابات التي يقوم مراقب الحسابات بفحصها وتدقيقها ، لذا

يتوجب عليه الربط بين الدليل والبند أو العنصر المعني واختيار الدليل الملائم للعنصر المناسب .

و. الاهمية النسبية للبند.

تختلف الأهمية النسبية من بند لآخر أو من عنصر لآخر ، كما أنها تختلف في البند نفسه من منشأة لأخرى ، كلما كانت الأهمية النسبية للبند كبيرة كلما كانت كمية الأدلة الواجب الحصول عليها أكثر ، وفضلاً عن ان هناك علاقة طردية بين الاهمية النسبية ودرجة المخاطرة في التدقيق ، فكلما زادت أحداهما زادت الأخرى ، ومن ثم ازدياد الحاجة الى المزيد من الأدلة والبراهين .

ز. تكلفة الحصول على الدليل .

يكون عادة تجميع عدد كبير من الأدلة عملية مكلفة ، ومن ثم يجب على مراقب الحسابات أن يراعي تكلفة تجميع هذه الأدلة عند تحديد كمية الأدلة اللازمة في موضوع معين . وكقاعدة عامة يتم الاسترشاد بها ، يجب أن تكون هناك علاقة منطقية بين تكلفة الحصول على الدليل وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها ، وبين العامل المرجح لاختيار دليل من دون أخر هو قلة أو انخفاض تكلفة الحصول عليه في حالة تساوي دليلان أو أكثر في الاهمية التي تدعم موقف مراقب الحسابات .

ح . مدى كفاية الدليل .

قد يكون الدليل كافٍ لتحقيق كل أهداف التدقيق ، وقد يكون قاصراً عن تحقيق الأهداف كلها ، فيستلزم الأمر الحصول على أدلة إثبات إضافية ،فمثلاً التوافر الفعلي للمباني هو خير دليل على التوافر المادي للأصل . لكنه لا يؤيد ملكية الأصل ، أو صحة تقييمه أو عدم توافر التزامات عليه . ومن ثم كان لابد من البحث عن أدلة إضافية لتبرير ذلك .

ث-درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر :

تختلف درجة الخطر من بند لاخر ، وفقاً لإهميته وطبيعته والرقابة الداخلية المطبقـــة عليه . وفضلاً عن ان هناك ارتباطاً وثيقاً بين درجة الخطر ونظم الرقابة (علاقة عكسية) ، فكلما كانت نظم الرقابة الداخلية محكمة ويعتمد عليها كلما كانت درجة الخطر منخفضة .

١٠-٥- أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها .

تتعدد الأساليب الفنية ووسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات تبعاً للحصول على استنتاجات مقتنعة ليعبر مراقب الحسابات عن رأيه النهائي ،ويمكن تصنيف أدلة الإثبات في التدقيق الى ما يأتي :-

اولا: من حيث العمومية : يمكن تصنيف الأدلة بصورة عامة ضمن الفئات الآتية:

١- الإثبات المادي. وهي الإثباتات التي يتم الحصول عليها بالملاحظة المباشرة ، ومن الأمثلة عليها .

- جرد الخزين .
- جرد النقدية .
- جرد الأصول الثابتة .
- زيارة المواقع المختلفة للجهة الخاضعة للتدقيق .

٢- الشهادات والبيانات. وهي الإثباتات التي يتم الحصول عليها من الاخرين من خلال البيانات الشفوية، أو المكتوبة ، وفي بعض الأحيان يحتاج مراقب الحسابات لهذا النوع من الإثباتات من المستفيدين من خدمة التدقيق بصورة مباشرة .

ثانيا: من حيث تكوينها وإنشاؤها: يمكن تصنيف الأدلة من حيث تكوينها وإنشاؤها كما يأتي :-

١- الإثباتات التي يتم تكوينها من قبل مراقب الحسابات وتشتمل :

- الفحص المادي والملاحظات .
- إعادة الاحتساب للعمليات باستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية .

٢- الإثباتات التي يتم تكوينها من قبل الإدارة :

- السجلات الحسابية الأساسية والمستندات الداخلية .
- الردود على قوائم الاستقصاء لفحص نظام الرقابة الداخلية .
- الشروحات المقدمة من قبل موظفي الجهة الخاضعة للتدقيق وإدارتها .

٣- الإثباتات التي يتم تكوينها من إطراف ثالثة :

- المستندات والبيانات التي تعد من قبل إطراف ثالثة خارجية .
- الوثائق التي تصدر من طرف ثالث .
- التوكيدات التي يتم عملها من قبل طرف ثالث بناءاً على طلب مراقب الحسابات .

ثالثا: من حيث أسلوب الحصول عليها وهي الوسائل الفنية التي يستخدمها مراقب الحسابات في جمع الأدلة ومن ثم تنفيذ الخطوات اللاحقة في عملية التدقيق . وينبغي الإشارة هنا الى أن تلك الوسائل كثيرة ومتعددة ولكل منها نطاق معين للتطبيق ، وشروط وإحكام يجب مراعاتها لتحقيق الأهداف المطلوبة منها .ويمكن لمراقب الحسابات أن يختار أسلوباً أو وسيلة من هذه الوسائل وان يخصص لكل إجراء تدقيقي أسلوباً من أساليب الحصول على أدلة الإثبات ويمكن حصر هذه الوسائل بما يأتي :-

١- الفحص الفعلي . ٢- المصادقات . ٣-التوثيق .

٤-الملاحظة . ٥-الاستفسارات . ٦-إعادة التشغيل

٧-الإجراءات التحليلية .

وسنقوم بشرح هذه الوسائل وبشكل موجز وكما موضح أدناه :-

١- الفحص (الجرد) الفعلي:

يتمثل في الفحص أو الجرد الذي يقوم به أو يشرف عليه مراقب الحسابات للأصول الملموسة ويتعلق هذا النوع بكل من الأصول الثابتة والمخزون والنقدية ، فضلاً عن ذلك فإنه قابل للتطبيق على (أوراق القبض) ويعد الجرد الفعلي وسيلة مباشرة للتحقق من توافر الأصل ، وهو من أكثر الأدلة الموثوق بها ، ويمثل وسيلة موضوعية للتحقق من كمية الأصل ووصفه وفي بعض الحالات يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة الأصل أو توافره ، وعلى الرغم من ذلك لا يعد دليلاً كافياً للتحقق من ملكية الأصل

٢- المصادقات:

وتمثل إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها مراقب الحسابات ، وينظر اليها على أنها دليل قوي يتم استخدامه كثيراً من قبله لكنه دليل مكلف الى حدٍ ما وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الإفراد الرد على المصادقات. ويمكن تحديد ثلاثة أنواع من المصادقات ويتمثل النوع الأول في المصادقات الايجابية مع طلب معلومات من المصادق التي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة ان يقوم بإرسالها الى مراقب الحسابات مباشرة بعد الرد عليها. ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها ، ويعتمد مراقب

الحسابات على هذا النوع بدرجة اقل من النوع الأول . ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب بالرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات .
ونظراً لأن المصادقات تعد دليلاً يؤخذ به فقط في حالة الرد فقط ، لذلك تعد المصادقات السـلبية (النوع الثالث) اقل صلاحية من المصادقات الايجابية .

٣- **التوثيق:**

يتمثل التوثيق في قيام مراقب الحسابات بفحص المستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية ، وتعد هذه المستندات (قائمة الشراء ، قائمة البيع ، مستندات الشحن ، الخ) أدلة مفيدة يمكن استخدامها في التحقق من دقة وصحة السجلات المالية ، ويتم استخدام التوثيق بوصفه نوعاً من الأدلة على نطاق واسع في عملية التدقيق الخارجي ، اذ انه متاح بسهولة وبتكلفة منخفضة نسبياً ، وفي بعض الاحيان يكون هو الدليل الوحيد والمناسب . ويوجد نوعان من المستندات هما :-

- المستندات الداخلية التي تشمل قوائم البيع ، تقارير المخزون ..... الخ
- المستندات الخارجية وتشمل قوائم الشراء ، بوليصات التأمين ..... الخ

ويجب التعرف (عندما يكون المستند داخلي) على ما إذا كان قد نشأ وتم تشغيله في ظل نظام رقابة داخلية جيد ومن ثم إمكانية الاعتماد عليه والوثوق به . وينظر الى المستندات الخارجية على أنها أدلة يمكن الاعتماد عليها أكثر من المستندات الداخلية.وعادة عندما يستخدم مراقب الحسابات التوثيق لدعم القيم أو العمليات المالية المثبتة بالسجلات يشار الى ذلك بالفحص المستندي(Vouching)

٤- **الملاحظة:**

يتم استخدام المشاهدة لتقييم أنشطة وفعاليات معينة ، وتتوافر طوال عملية التدقيق فرصة لممارسة المشاهدة والسمع واللمس والشم لتقييم الأمور على نطاق

واسع . ولاتكفي الملاحظة بمفردها دليل إثبات ، فمن الضروري أن يتبع الانطباع الأولي الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه ، وعلى الرغم من ذلك تعد الملاحظة أمراً مفيداً في أغلب أجزاء عملية التدقيق .

٥- الاستفسارات من الزبون:

ويتم من خلال الاستفسار الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من الزبون (الوحدة محل التدقيق) رداً على أسئلة مراقب الحسابات ، ولايمكن النظر الى الاستفسار بوصفه دليلاً حاسماً لأنه لا يتم التوصل اليه من مصدر محايد ، ومن الضروري الحصول على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات تدقيقية أخرى كاستخدام التوثيق والملاحظة .

٦- إعادة التشغيل :

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية ، ويشمل ذلك اختبار الدقة الحسابية ، وتتضمن إجراءات محددة مثل ترحيل قوائم البيع ، عمليات الجمع في دفاتر اليومية واليومية المساعدة ، فحص العمليات الحسابية لمصروف الاندثار والمصاريف المدفوعة مقدماً وتشمل تتبع اثر القيم ليتم التأكد من أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بالقيمة نفسها في كل مرة .

٧- الإجراءات التحليلية:

يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد منطقية رصيد حساب ما أو بيان آخر . ويمكن أن تكون هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية .

وفي بعض الحالات تستخدم في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو متعمق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى يجب القيام بها

للتحقق .ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً عند العمل على مقابلة أهداف محددة للتدقيق أو عند تدقيق الحسابات ذات المبالغ الصغيرة .

وعلى الرغم من ذلك فأنه في أغلب الحالات يجب التوصل الى أدلة أخرى تدعمها لمقابلة متطلب جمع الأدلة الكافية .

١٠-٦- الخصائص النوعية لأدلة الإثبات :

إن الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية لأدلة الإثبات هو استخدامها بوصفها أساساً لتقييم مستوى جودة هذه الأدلة ، ولتكون الأدلة ذات كفاءة وفاعلية في تحقيق أهدافها ، لابد لها أن تتميز ببعض الخصائص النوعية ،وكما موضح أدناه :-

أ.المناسبة ب. الصلاحية ج. الكفاية د. التوقيت .

وندرج في أدناه تفصيل هذه الخصائص :-

أ. **المناسبة (الملائمة):** من الضروري أن تتناسب الأدلة مع أهداف التدقيق ، أو تحقيقاً للاقتناع بها ، ويمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد أهداف التدقيق ولاتتناسب مع هدفاً أخر . وبصورة عامة تتناسب اغلب الأدلة مع أكثر من هدف ولكن ليس بالضرورة الأهداف كلها . أي تتطلب المناسبة أن تكون الإثباتات واضحة ذات علاقة منطقية مع أهداف التدقيق ، أي تكون الإثباتات مرتبطة بصورة مباشرة بالافتراض موضوع التدقيق .

ب. **الصلاحية :** تشير الصلاحية الى الدرجة التي تكون فيها الأدلة تستحق أن يوثق بها أو معولا" عليها . إذا عدت الأدلة بأنها على درجة عالية من الصلاحية أو الجدارة ، فستساعد مراقب الحسابات على الإقناع بعدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج النشاط . وان صلاحية وجدارة الأدلة تتعلق فقط بإجراءات التدقيق فحسب التي يتم اختيارها ولايمكن تحسين

الصلاحية عن طريق اختيار حجم عينة أكبر في المجتمع ، ويمكن أن تتحسن عن طريق اختيار إجراءات التدقيق التي تحتوي على واحد أو أكثر من الخصائص الآتية :-

١- **استقلال المصدر.** اذ يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج الجهة الخاضعة للتدقيق ، بشكل أكبر من الأدلة التي يتم إعدادها أو الحصول عليها من داخل تلك الجهة .

٢- **فعالية الرقابة الداخلية.** تزداد الثقة والمعولية بالأدلة التي تعد داخل الجهة الخاضعة للتدقيق طالما كان نظام الرقابة الداخلية فيها متيناً وصارماً والعكس صحيح .

٣- **المعرفة المباشرة.** إن الإثباتات التي يحصل عليها مراقب الحسابات بصورة مباشرة من خلال . الفحص الفعلي ، الملاحظة ، أكثر صلاحية من الإثباتات التي يتم التوصل اليها بشكل غير مباشر .

٤- **درجة تأهيل الإفراد** .إن الأدلة لن تكون قابلة للاعتماد اذا لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهلاً للقيام بذلك ، وقد لايتم الاعتماد على الأدلة التي يحصل عليها مراقب الحسابات بنفسه مباشرة أو مساعديه إذا لم تكن لهم القدرة على تقييم هذه الأدلة .

٥- يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي (المصادقات) بصورة أكبر من الدليل الذي يتم التوصل اليه بشكل شخصي مثل (الدعاوى القانونية) اذ يتطلب توافر التأهيل المناسب في الشخص الذي يقدمه ، وهو ما يجب أن يراعيه مراقب الحسابات عند تقييم هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها.

ج . الكفاية :ويراد بها أن الإثباتات يجب أن تكون مقنعة بصورة كافية لتمكين مراقب الحسابات من تكوين رأيـــه . وبذلك تحدد كمية أدلة الإثبات درجة

كفايتها، ويتم قياس كمية الأدلة أساساً من خلال حجم العينة المختارة ، وتتوافر عدة عوامل تحدد حجم العينة الملائمة ، ومنها توقعات مراقب الحسابات عن التحريفات أو الاخطاء الجوهرية وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، وتعد العينات التي تحتوي على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة والعناصر التي تتوافر فيها احتمال مهم لحدوث التحريفات والأخطاء والعناصر التي تعد ممثلة للمجتمع المراد اختباره ، تعد تلك عناصر توفر أدلة إثبات كافية .

د-التوقيت: عادة ما تغطي مدة تدقيق القوائم المالية مدة زمنية محددة هي السنة على الأغلب ولايتم الانتهاء من التدقيق الإبعد مدة من تاريخ إصدار تلك القوائم ولذلك يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات التدقيق من بداية المدة المحاسبية الى ما بعد انتهائها وفي الاغلب تطلب ادارة الجهة الخاضعة للتدقيق بأن يتم تدقيق القوائم المالية في غضون مدة لاحقة لأنتهاء المدة المحاسبية .

ويمكن أن يشير التوقيت الى المدة التي يتم فيها جمع أدلة الإثبات أو المدة التي يغطيها التدقيق وأن تكون الأدلة متوافرة لدى مراقب الحسابات قبل أن تفقد هذه الأدلة قدرتها على التأثير في قراراته .وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لأرصدة حسابات الميزانية عند ما يتم الحصول عليها في تاريخ قريب من تاريخ إعداد تلك الميزانية بقدر الإمكان . وان الإثباتات المتأخرة ومهما كانت صحيحة وملائمة وكافية يجب أن لاتقبل لان الوقت عامل مهم في التوصل الى نتائج التدقيق .

اسئلة الفصل الثاني

س١: ماذا تعني ادلة الاثبات؟ وما هو المقصود بـــــ:

أ- كفاية دليل الاثبات.

ب-ملاءمة دليل الاثبات.

س٢: عدد العوامل التي تؤثر على عملية الإثبات في التدقيق ،واشرح اثنين منها.

س٣: ماهي المبادئ العامة لأدلة الإثبات، عددها واشرحها باختصار.

س٤: تكلم باختصار عن مصادر ادلة الاثبات.

س٥: ماهي الخصائص النوعية لأدلة الإثبات، عددها واشرحها بالتفصيل.

س٦: عدد العوامل التي تؤثر على كفاية وموثوقية أدلة الإثبات.

س٧: هناك نوعين من الاختبارات التي يقوم بها المراجع للحصول على أدلة الإثبات. عددها واشرحها بالتفصيل.

س٨: علق على العبارات الآتية ، مؤيداً او معارضاً ،مع بيان الحجج والاسباب الداعمة لرأيك، وما تعرفة عن الموضوع .

أ- التدقيق الحسابي لا يختلف عن الفحص المستندي.

ب-المستندات مصدر من مصادر ادلة الاثبات ، ويمكن تقسيمها الى اربعة اقسام.

جـ- لا حاجة لحصول المراجع على ادلة الاثبات عند مراجعة التقديرات المحاسبية.

كفايتها، ويتم قياس كمية الأدلة أساساً من خلال حجم العينة المختارة ، وتتوافر عدة عوامل تحدد حجم العينة الملائمة ، ومنها توقعات مراقب الحسابات عن التحريفات أو الاخطاء الجوهرية وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، وتعد العينات التي تحتوي على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة والعناصر التي تتوافر فيها احتمال مهم لحدوث التحريفات والأخطاء والعناصر التي تعد ممثلة للمجتمع المراد اختباره ، تعد تلك عناصر توفر أدلة إثبات كافية .

د-التوقيت: عادة ما تغطي مدة تدقيق القوائم المالية مدة زمنية محددة هي السنة على الأغلب ولايتم الانتهاء من التدقيق الإبعد مدة من تاريخ إصدار تلك القوائم ولذلك يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات التدقيق من بداية المدة المحاسبية الى ما بعد انتهائها وفي الاغلب تطلب ادارة الجهة الخاضعة للتدقيق بأن يتم تدقيق القوائم المالية في غضون مدة لاحقة لأنتهاء المدة المحاسبية .

ويمكن أن يشير التوقيت الى المدة التي يتم فيها جمع أدلة الإثبات أو المدة التي يغطيها التدقيق وأن تكون الأدلة متوافرة لدى مراقب الحسابات قبل أن تفقد هذه الأدلة قدرتها على التأثير في قراراته .وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لأرصدة حسابات الميزانية عند ما يتم الحصول عليها في تاريخ قريب من تاريخ إعداد تلك الميزانية بقدر الإمكان . وان الإثباتات المتأخرة ومهما كانت صحيحة وملائمة وكافية يجب أن لاتقبل لان الوقت عامل مهم في التوصل الى نتائج التدقيق .

((الفصل الثامن))

استخدام العينات في التدقيق

تمهيد:

لقد كان الهدف الرئيسي من القيام بأعمال الرقابة والتدقيق في الماضي هو التحري عن الغش والخطأ ، إذ كان الأسلوب الشائع هو استخدام التدقيق الشامل . إلا انه بعد التوسع في حجم الوحدات الاقتصادية وظهور الشركات المتعددة الجنسية والنشاطات وانفصال الملكية عن الادارة والتطور العلمي ، أصبح من الصعب عملياً اجراء التدقيق الشامل وذلك لما يتطلبه من تكاليف باهضه ووقت طويل وجهد كبير . إذ أصبح اكتشاف الغش والاخطاء هدفاً ثانوياً وأصبح الهدف الرئيسي هو إبداء الرأي الفني المحايد المستقل حول مدى عدالة ووضوح القوائم المالية المعدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة والمدققة وفقاً لمعايير التدقيق. لذلك أصبحت عملية التدقيق الشامل أقل استخداماً ان لم تكن غير مستخدمة الا في حالات معينة تبرر استخدامها ومن هنا انطلقت عملية التدقيق من التدقيق الشامل comprehensive auditing إلى التدقيق بالعينات Audit sampling.

عند الحديث عن مفهوم التدقيق بالعينات وتطبيقاته فانه لابد من الاخذ بعين الاعتبار ان هنالك العديد من العوامل المرتبطة بهذا المفهوم مثل العوامل التي تندرج ضمن نظام الرقابة الداخلية والعوامل التي تندرج تحت خطورة عملية التدقيق مما يعني أن خبرة المدقق وحكمه الشخصي يلعبان دورا مهما في تحديد اساليب اختيار عينات التدقيق سواء أكان هذا الأسلوب حكميا أم إحصائيا.

١١-١- مفهوم التدقيق بالعينات:

يقصد بأسلوب العينات هي عملية جمع البيانات والمعلومات عن مجموعة معينة من مفردات مجتمع الدراسة ، وهذه المجموعة من المفردات تسمى عينة (sampl) .

ويمكن تعريف التدقيق بالعينات بأنه انتقاء جزء مناسب من حجم العمل وفق أسس علمية مدروسة (العينات الاحتمالية) ، أو اعتماداً على خبرة مراقب الحسابات (العينات غير الاحتمالية) وفحص ذلك الجزء بصورة كاملة بحيث تُمكن مراقب الحسابات من إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية الموحدة إذ عرف المعيار الدولي رقم (٥٣٠) التدقيق بالعينات بأنه تطبيق إجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية على اقل من ١٠٠ % من الفقرات الموجودة لرصيد الحساب أو لحزمة من العمليات وذلك بمساعدة مراقب الحسابات في الحصول على أدلة إثبات وتقييمها ودراسة خصائص الأرصدة ولأجل المساعدة في تكوين النتيجة في شأن المجتمع . ومن ابرز الأسباب التي أدت إلى نشوء التدقيق بالعينات هي :

أ – الكلفة العالية والوقت والجهد التي تتطلبها عملية التدقيق الكامل.

إذ أن التدقيق الكامل يكون نادرا خصوصا في المصارف وذلك لكبر العمليات التي تقوم بها تلك المصارف ، لان تلك العمليات تحتاج إلى كادر كبير ووقت وجهد كافي لتغطية جميع تلك الأعمال وهذا بدوره يؤدي إلى تكاليف تدقيق عالية.

ب – تطوير نظم الرقابة الداخلية :

إن لتطوير نظم الرقابة الداخلية دوراً كبيراً في نشوء التدقيق بالعينات ، وذلك لحرص ذلك النظام على الحفاظ على موجودات المنشأة من التلف والاختلاس

والضياع والإسراف وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية ورفع مستوى الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية ، كل ذلك أدى إلى اهتمام الإدارة في تطوير نظم الرقابة الداخلية والذي بدوره يؤدي إلى زيادة اطمئنان مراقب الحسابات إلى ذلك النظام ومن ثم يكون اللجوء إلى التدقيق بالعينات وكلما زادت ثقة مراقب الحسابات بنظم الرقابة الداخلية قل حجم العينة .

ج – التحول في أهداف التدقيق وأساليبه :

أن التحولات الكبيرة التي شهدها العمل التدقيقي وكان من أهمها التحول في الهدف من اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد المستقل حول مدى عدالة وصدق ووضوح القوائم المالية ، الأمر الذي خفف على مراقب الحسابات العبء الذي كان ملقى عليه وهو اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات لما يتطلبه من جهد ووقت وخبرة في اكتشاف تلك الانحرافات إذ كان مراقب الحسابات سابقا يفترض وجود تلك المخالفات وعليه اكتشافها في حين أدى التحول في الهدف إلى وجوب أن يكون لدى مراقب الحسابات القناعة التامة فيما قدم إليه من البيانات التي أخضعها لفحصه وله أن يختار ما يشاء من الوسائل المقبولة للوصول إلى تلك القناعة ومن بينها التدقيق بالعينات .

١١-٢- أنواع العينات التدقيقية :

هناك نوعان أساسيان من العينات التدقيقية هما :

ا – العينات الاحتمالية

ب – العينات غير الاحتمالية

لابد من الإشارة هنا إلى انه في كلا النوعين من العينات التدقيقية تتطلب ممارسة حكم وتقدير مراقب الحسابات ، إذ لا يمكن تجاهل الحكم والتقدير

الشخصي في أي خطة للمعاينة ، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن معايير التدقيق المتعارف عليها لم تتطلب استخدام أساليب المعاينة الإحصائية ولكنها تتطلب ضرورة اختيار عينات التدقيق. وفيما يلي توضيح لأنواع العينات :

أ – العينات الاحتمالية

وتعرف بأنها تلك المجموعة من المفردات المختارة من مجتمع الدراسة ، بحيث لا يكون للباحث إي دخل في اختيار هذه المفردة دون تلك إي إن هناك مبدأ تساوي الفرص لظهور أية مفردة من مفردات المجتمع ضمن هذه العينة .إذ تستخدم هذه العينات في المجتمعات المتكونة من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة ويتم ذلك اعتمادا على علم الإحصاء الذي يساعد مراقب الحسابات على قياس المخاطر والأخطاء للمعاينة كمياً والتي تكون ناتجة عن فحص عينة اقل من ١٠٠% من المجتمع .وهناك عدة أنواع من العينات الاحتمالية أهمها :

(١) . العينة العشوائية البسيطة

هي عملية اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بحيث أن هذا الأسلوب يكفل بأن تمتلك أية مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة (الاحتمال) في الظهور ضمن مفردات المجتمع .تعد هذه الطريقة من أيسر طرق المعاينة الاحتمالية حسابيا إلا أنها ليست أكثرها استخداما في الميادين العملية لأنها تتطلب أن يكون المجتمع متجانسا مع ذلك فإن الكثير من الإحصائيين و مراقبي الحسابات يعتمدون على هذه الطريقة ويعدونها الطريقة الوحيدة التي يمكن بواسطتها تحديد قيم أخطاء المعاينة وكذلك تعد أساسا لدراسة المعاينات العشوائية الأخرى مثل المعاينة العشوائية الطبقية والمعاينة العشوائية المنتظمة . وتسحب العينة العشوائية البسيطة عن طريق اختيار عينة مكونة من n وحدة من بين N

وحدة من وحدات المجتمع محل الدراسة بحيث يكون لكل عينة من العينات الممكن اختيارها فرص متساوية (احتمال متساوي) في الظهور ، إذ يكون لكل وحدة من وحدات المعاينة نفس الفرصة في الظهور .

ولا تشير العشوائية إلى العينة بعينها وإنما تشير إلى الطريقة التي يتم بها اختيار العينة لذلك فان إي عينة مختارة بطريقة عشوائية تكون عينة عشوائية بسيطة مهما لوحظ من عدم دقة تمثيلها للمجتمع ما دامت قد اختيرت بإتباع قاعدة إعطاء احتمال متساوي لكل العينات الممكنة .

(٢). العينة المنتظمة

تعد هذه العينة من أكثر أنواع العينات استخداما في التطبيقات العملية وذلك لقلة تكاليفها وسهولة إجرائها إذ أنها أسهل حتى من المعاينة العشوائية البسيطة فضلاً عن قلة الأخطاء التي ترتكب في اختيار مفردات العينة . تستخدم هذه الطريقة خاصة في المجتمعات الكبيرة الحجم أو التي لا يوجد لديها بيانات دقيقة عن الوحدات الإحصائية أو لديها بيانات تقريبية عن حجم المجتمع إذ يختار مراقب الحسابات في هذه الحالة المفردة الأولى عشوائيا ثم يختار باقي المفردات اعتمادا على مدى معين يحدده حسب حجم العينة المختارة وحجم المجتمع . وبصورة عامة يتم اختيار مفردات هذه العينة اعتمادا على المدى وهو الفاصل بين الوحدات المختارة في العينة إذ يتم احتسابه وفق المعادلة الآتية :-

المدى = حجم المجتمع \حجم العينة . بعد ذلك نقوم باختيار بداية عشوائية ثم نقوم بإضافة المدى إليها لنحصل على المفردة الثانية ونستمر بإضافة المدى إلى كل مفردة إلى أن نصل إلى نهاية المجتمع .

إن أهم مميزات هذه الطريقة هي :

- يسرها وسهولة إجرائها وقلة الأخطاء الناتجة عن الاختيار ، إذ غالبا ما يكون تباينها اقل إلى حد ما من تباين المعاينات الأخرى إلا في حالة المجتمعات ذات العلاقة الدورية .
- انتفاء الحاجة إلى ترقيم المجتمع غير المتسلسل .
- تساعد على تنسيق العمل بين الموظفين إذا كان المجتمع أو العينة تدقق من قبل أكثر من موظف ، إذ سيتم توزيع العينة بنسبة انجاز كل موظف من العمل الكلي .
- قلة الأخطاء الناجمة عن اختيار مفردات العينة .

إما أهم عيوب هذه الطريقة فهي :

- عدم صلاحيتها إذا ما وجدت علاقة دورية مع ترتيب العناصر في القائمة مكان طول المدة بين عناصر العينة مساويا لطول الدورة أو إحدى مضاعفاتها .
- إن التحليل الإحصائي أصعب في هذه الطريقة من العينة العشوائية .

(٣) . العينة الطبقية.

يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات حسب صفة معينة أو اعتبارات معينة ومن ثم التعامل مع كل طبقة على أنها مجتمع بحد ذاته ثم نسحب من كل طبقة عينة ونجمع هذه العينات لتتكون لدينا العينة الإجمالية .وفي هذه الطريقة لا بد من معرفة أحجام الطبقات (أي عدد وحدات المعاينة في كل طبقة) ، إذ أن اختيار عينة من كل طبقة يستلزم وجود إطار للمجتمع . أن الغرض من تقسيم المجتمع إلى طبقات هو تخفيض اثر التباين في المجتمع على أحجام العينات ، فعندما

يكون المجتمع متجانساً نسبياً فإن التباين (الفرق المتوسط للمفردات عن متوسط المجتمع) يكون قليلا نسبياً مما يتسبب في جعل أحجام العينات صغيرة .

أهم مميزات هذه الطريقة :

- تخفيض اثر التباين في المجتمع عن طريق تقسيم المجتمع غير المتجانس إلى مجتمعات فرعية متجانسة يمكننا الحصول منها على تقدير دقيق لمتوسط كل طبقة عن طريق عينة مأخوذة من هذه الطبقة وبتوحيد التقديرات المختلفة يمكن الحصول على تقدير دقيق للمجتمع كله وهذا يزيد من دقة التقدير .
- تسمح لمراقب الحسابات اختيار أي نوع من أنواع العينات بما يتلائم مع كل طبقة من طبقات المجتمع ، كان يستخدم العينة العشوائية البسيطة أو العينة المنتظمة وعدم الالتزام بطريقة معينة واحدة فقط .
- يقلل من تأثير القيم المتطرفة.

ابرز عيوب هذه الطريقة :

- كثرة الأخطاء في تقسيم المجتمع إلى طبقات، إذ قد يقوم مراقب الحسابات بوضع وحدة في غير الطبقة المخصصة لها وهذا الخطأ من الصعب التخلص منه.
- لا يمكن استخدامها خاصة في المجتمع الغير متجانس إذ يستحيل تقسيم ذلك المجتمع إلى طبقات وان قسم إلى طبقات يكون ذلك التقسيم بمحض الصدفة إذ سنحصل على نفس النتائج تقريبا فيما لو استخدمنا إحدى الطرق الإحصائية الأخرى.

(٤) . العينة العنقودية

يتم سحب مفردات هذه العينة عن طريق تقسيم المجتمع إلى عناقيد (مجموعات) وهذه العناقيد تستخدم كوحدات معاينة تسمى وحدات المعاينة

الابتدائية ونقوم بسحب عينة من تلك المجموعات وبعد ذلك نقسم المجموعات الأخيرة إلى مجموعات جزئية ونأخذ عينة عشوائية منها إلى أن نصل إلى حجم العينة المطلوب.

وغالبا ما تكون المعاينة العنقودية هي الطريقة المناسبة وذات تكاليف قليلة خصوصا عندما يكون استخدام المعاينة العشوائية البسيطة لأفراد مجتمع كبير كثيرة التكاليف ، فعند معاينة مجتمع كبير نادرا ما نفكر في استخدام معاينة عشوائية بسيطة أو عينة طبقية إلا إذا كانت قائمة فعلا وإلا فإن استخدامها لابد من المرور على جميع أفراد المجتمع المجموعات كمرحلة أولى ، ثم نقسم هذه العناقيد إلى مجموعات ثانوية ونقوم بسحب عينة وترقيمها ثم سحب العينة منها وهذا ما يكلفنا كثيرا.

ب – العينات غير الاحتمالية:

ويقصد بها تلك المجموعة من المفردات المختارة من مجتمع الدراسة بطريقة يكون للباحث دخل في اختيار هذه المفردة دون تلك وليس على أساس عشوائي وذلك لاعتبارات تتعلق بطبيعة الدراسة .

تعتمد هذه الطريقة بصورة أساسية على خبرة مراقب الحسابات في تحديد وسحب العينة المناسبة ، وتستخدم هذه الطريقة عندما يكون المجتمع مكوناً من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية أو مكوناً من عناصر ومفردات ذات قيمة إجمالية غير مهمة ، أو بناء على خبرة مراقب الحسابات بوجود عمليات يجب تدقيقها في تاريخ معين كاختيار الشهر الأول والأخير من السنة كعينة للتدقيق وذلك لوجود القيود الافتتاحية وقيود الغلق وقيود التسوية فيها. وتعد هذه الطريقة مرغوباً فيها لدى مراقب الحسابات لأنها توفر الاطمئنان اللازم في عملية التدقيق كما إنها تحقق المعيار التصحيحي في معايير

العينة التدقيقية والتي تمثل قدرة العينة على اكتشاف الأخطاء المهمة وتصحيحها من خلال خبرة مراقب الحسابات بما يتلاءم وهذا الهدف الذي يكون أساسا لمساعدة الإدارة وليس لاقتناص الأخطاء . ويمكن تقسيم العينات غير الاحتمالية إلى :

(١). العينة التصادفية(الملائمة)

في هذا النوع من العينات تعطي حرية اختيار العينة لمراقب الحسابات من بين أول مجموعة يصادفها بحيث لا يكون هناك تحديد مسبق لمن تشملهم العينة وهي أيضا لا يمكن عدها عشوائية لأنها غير مبنية على نظرية الاحتمالات .

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة في اختيار عينة الدراسة وانخفاض التكلفة والوقت والجهد المبذول وكذلك بسرعة الوصول إلى أفراد الدراسة والحصول على نتائج وتكون خاضعة بشكل أساسي لتقدير مراقب الحسابات وحكمه الشخصي . إلا انه يأخذ على هذه الطريقة انه لا يمكن أن تمثل المجتمع الأصلي بدقة ومن هنا يصعب تعميم النتائج على المجتمع الكلي .

(٢). العينة الحصصية

ويقصد بها عملية تقسيم مجتمع الدراسة إلى عدة طبقات استنادا إلى معايير تقسيم معينة تتعلق بطبيعة الدراسة ، ثم يتم اختيار عدد من المفردات (عينة) من كل طبقة وبشكل شخصي (غير عشوائي) من قبل مراقب الحسابات بحيث أن أجمالي عدد مفردات هذه العينات يشكل حجم العينة المطلوبة لتلك الدراسة .

يشبه هذا النوع من العينات العينة الطبقية من حيث تقسيم مجتمع الدراسة الأصلي إلى طبقات أو فئات ضمن معيار معين أو اعتماداً على بعض الاعتبارات الخاصة بالمجتمع إلا أن هذه الطريقة تختلف عن العينة الطبقية في أن الأخيرة يكون اختيار مراقب الحسابات لها اعتماداً على نظرية الاحتمالات أي

وجود عشوائية في الاختيار بينما في العينة الحصصية يقوم مراقب الحسابات باختيار العينة دون أي شرط لذلك يعاب على هذه الطريقة بالتحيز الشخصي .

(٣). العينة العمدية أو الفرضية

وهو أسلوب لاختيار عينة من مجتمع بشكل متعمد نعتقد مسبقا أن مفردات هذه العينة هي خير من يمثل مجتمع الدراسة، وتسمى أيضا العينة الهدفية لان مراقب الحسابات يختار هذه العينة لتحقيق هدف محدد بقدر حاجته من المعلومات ويقوم باختيار هذه العينة اختياراً حراً أي إن هذا النوع من العينات لا يكون ممثلاً لأحد . وغالباً ما يقوم مراقب الحسابات وفق هذه الطريقة باختيار العناصر ذات التأثيرات الكبيرة على المركز المالي أو القيم الشاذة والمتطرفة لكي يكون دليل أثبات يوفر مراقب الحسابات الاطمئنان الكافي في أداء عمله .

١١-٣- المعايير التي يجب توافرها في العينات التدقيقية:

هناك عدد من المعايير التي يجب توافرها في العينة التدقيقية لكي تقوم بتحقيق أهداف وغايات التدقيق ومن ابرز هذه المعايير :

١- المعيار التمثيلي : وهو المعيار الذي يشير إلى أن تكون العينة ممثلة للمجتمع وتكون قادرة على إظهار اغلب صفاته وهذا يتحقق من خلال التطبيق السليم لمتطلبات نظرية الاحتمالات ومن ثم الاستنتاج السليم لنتائج الفحص .

٢- المعيار التصحيحي (العلاجي): وهو قدرة العينة على اكتشاف الأخطاء المهمة وتصحيحها وذلك من خلال خبرة مراقب الحسابات في تعديل العينة بما يتلاءم وهذا الهدف الذي يكون أساسا لمساعدة الإدارة وليس لاقتناص الأخطاء ، ويستخدم المعيار التصحيحي بصورة عامة عندما يشك مراقب الحسابات مقدما بوجود أخطاء معينة بالمجتمع ، ولغرض الفحوصات ذات الغرض الخاص .

٣- المعيار الوقائي : إذ يتطلب من مراقب الحسابات تصميم العينة بشكل يصعب على الطرف الثاني معرفة المفردات التي ستخضع للفحص والدراسة ، وهذا يمكن أن يتم عن طريق إضافة عناصر قليلة (يتم اختيارها بشكل حكمي) إلى العينة التي سبق اختيارها بطريقة عشوائية ، وذلك للتحقق من أن أنواع معينة من العمليات خضعت للتدقيق .

٤- معيار الحماية : وهو المعيار الذي يساعد مراقب الحسابات على حماية نفسه من المسؤولية إذا ما وجد خطأ مادياً مهماً في المجتمع ، إذ يمكن من خلال العينات التدقيقية إثبات مراقب الحسابات ببذله العناية المهنية اللازمة للقيام بعمله وانه قام بالتدقيق عن طريق اختيار عينات من المجتمع التدقيقي بأسلوب مهني يحميه من المساءلة في حالة وجود خطأ مادي مهم في المجتمع .

٥- الاقتصادية : ويشير هذا المعيار إلى تحقيق اقل كلف ممكنة من خلال اختيار حجم العينة الذي يحقق الهدف المطلوب من عملية التدقيق .

٦- سهولة التطبيق : أي إن السهولة و اليسر في التطبيق العملي للمعاينة الإحصائية يساعد على انتشارها ومما يعزز هذا المعيار هو استخدام الحاسبة الالكترونية .

٧- الثبات : ويشير هذا المعيار إلى استخدام منسق لطرق المعاينة في الحالات المتشابهة وبما يؤدي إلى تحقيق أعلى كفاءة ممكنة .

١١-٤- العوامل المؤثرة في تحديد حجم العينة:

هناك عوامل كثيرة تؤثر في تحديد حجم العينة الإحصائية أهمها:

١. مستوى الدقة والثقة بالنتائج التي يسعى مراقب الحسابات إلى تحقيقها فكلما زاد حجم العينة المختارة زادة درجة دقة النتائج التي تعكسها ، حيث تمثل

درجة الدقة في هذا المجال تمثيل الصفات المكتشفة في العينة لنسبة هذه الصفات في المجتمع إذ كلما زاد حجم العينة المختارة زادت درجة دقة النتائج التي تعكسها العينة.

٢. درجة التعميم التي ينشدها مراقب الحسابات من نتائج تدقيقه : إذ كلما ازدادت حاجة مراقب الحسابات ورغبته في أن تكون نتائج تدقيقه قابلة للتعميم بشكل كبير على مجتمع الدراسة الأصلي ، توجب زيادة حجم العينة المختارة

٣. مدى تجانس أو تباين خصائص المجتمع التدقيقي الأصلي ، إذ كلما كانت خصائص المجتمع الأصلي متجانسة كان حجم العينة المطلوبة صغيرا نسبياً وهناك ضرورة لزيادة حجم العينة حينما توجد خلافات جوهرية هامة وعديدة بين أفراد أو مشاهدات مجتمع الدراسة الأصلي .

٤. حجم المجتمع الأصلي : يجب الأخذ بنظر الاعتبار انه كلما ازدادت عناصر أو مشاهدات مجتمع الدراسة الأصلي زاد حجم العينة المطلوبة وبالعكس مع ملاحظة إن نسبة العينة إلى مجتمع الدراسة الأصلي تقل كلما زاد حجم المجتمع الأصلي .

١١-٥- مشاكل استخدام المعاينة الإحصائية :

توجد صعوبات عدة تواجه مراقبي الحسابات عند استخدامهم المعاينة الإحصائية من أهمها ما يلي :-

١- صعوبة استخدام الاسلوب لانه يحتاج الى كادر له اطلاع بعلم الاحصاء بالإضافة إلى سعة الاطلاع في التدقيق وكذلك يتطلب خبرة الكادر في استخدام الحاسبات الالكترونية .

٢- تتطلب عملية استخدام الرقابة الإحصائية تحديد أهداف الفحص وأنواع الانحرافات التي تبحث عنها مقدما.

٣- صعوبة تحديد ووصف المجتمع الذي سوف تنتخب منه العينة وطبيعة وحجم المفردات المراد فحصها .

٤- صعوبة تحديد وحدة العينة أهي مستند أم قيمة نقدية أم عملية محاسبية كاملة

٥- صعوبة اختيار الحجم الملائم للعينة الذي يفترض به ان يمثل المجتمع بصدق وصعوبة سحب العينات .

٦- صعوبة تلخيص وتقييم نتائج الفحص.

٧- إجراءات الرقابة تعتمد على خبرة مراقب الحسابات وحكمه الشخصي خصوصاً على دراسة نظام الرقابة الداخلية وان أي خطأ في هذه الدراسة ينعكس على نتائج عملية المعاينة الإحصائية .

١١-٦- المخاطر المرتبطة باستخدام المعاينة الإحصائية :

يواجه مراقب الحسابات نوعين من المخاطر :-

١- مخاطر الفا: وهي مخاطر رفض فرض حقيقي في الواقع . إذ أن دليل العينة غير الصحيح فشل في تأييد دقة او صحة ارصدة حسابات العميل ، في حين انه لو طبقت نفس اجراءات التدقيق على المجتمع ككل فسوف تؤيد صحة ارصدة الحسابات .وفي هذه الحالة يلجأ مراقب الحسابات الى احد هذين الحليين ثم يحاول ان يعدل رأيه إذا ما أسفرت الحلول عن نتائج مغايرة .

أ- الفحص الكامل لهذا النوع من العمليات.

ب-الطلب من الزبون اعادة العمل كالتسجيل والتبويب ثم اعادة الفحص من قبل مراقب الحسابات .

وقد تؤدي هذه المخاطر الى فقدان الزبون نتيجة لتكبير حجم العينة وزيادة الأجور، ومخاطر الفا لها علاقة وثيقة بدرجة الثقة إذ هناك علاقة عكسية بينهما فكلما زادت درجة الثقة قلت مخاطر الفا والعكس صحيح وبهذا يمكن التحكم بمخاطر الفا عن طريق درجة الثقة .

٢- مخاطر بيتا :- وهي مخاطر قبول فرض غير حقيقي في الواقع ، وهذه الحالة اخطر من سابقتها لأنها قد تتضمن نتائج خطيرة ومن ثم يعد مراقب الحسابات مسؤولاً من الناحية القانونية عن الإهمال وقد يتعرض لعقوبات .وهناك علاقة بين مخاطر بيتا التي تتأثر كثيرا بعلاقة الدقة مع المادية وبذلك يمكن رقابة مخاطر بيتا والتحكم بها عن طريق ضبط حدود الدقة مع المادية بشكل مناسب.

اسئلة الفصل الدراسي

س١: اذكر ما المقصود بالعينة الممثلة للمجتمع وأشرح أهميتها في معاينة مجتمعات المراجعة.

س٢: اشرح الفرق الأساسي بين المعاينة الاحصائية والمعاينة غير الاحصائية. ماهي الأساليب التي يتبعها المراجع عادةً ؟لماذا.

س٣: ما هو الغرض من المعاينة غير الاحصائية لاختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية.

س٤: اذكر اهم فوائد استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق.

س٥: اذكر العوامل المؤثرة في تحديد حجم العينة في التدقيق.

س٦: ماهي اهم المعايير التي يجب توافرها في العينات التدقيقية.

س٧: اذكر العلاقة بين ما يلي:

أ- مخاطر الفا و مخاطر بيتا.

ب-حجم المجتمع و حجم العينة.

س٨: ما هي اهم الصعوبات التي تواجه مراقبي الحسابات عند استخدامهم المعاينة الاحصائية.

الفصل الثاني

الفصل الثاني
تقارير المدقق

تمهيد

تحتوي التقارير المالية التي تنشرها الشركات على معلومات هامة ومفيدة لمستخدميها من بنوك ومستثمرين وجهات حكومية وغيرها. ونظرا لزيادة الاهتمام بمصداقية تلك المعلومات ودرجة الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار، كان لابد من وجود جهة محايدة ومستقلة تقوم بعملية التأكد من حقيقة وعدالة المعلومات الواردة في تلك التقارير لهذه الشركات. ان هذه الجهة غالبا ما تتمثل في المدقق الخارجي ، ويعتبر تقرير المدقق الخارجي المستقل وسيلة الاتصال بين مستخدمي البيانات المالية والمدقق. وبالرغم من أهمية تقرير المدقق في طمأنة مستخدمي البيانات المالية الا أن السؤال الذي ما زال يطرح حتى الآن هو مدى مصداقية وموضوعية رأي المدقق حول التقارير المالية التي قام بتدقيقها ، والى أي مدى يمكن الاعتماد على تقرير المدقق في عملية اتخاذ القرارات بأنواعها التي تعتمد على البيانات المالية المدققة.

١٢-١- مفهوم وتعريف تقرير المدقق :

إن تقرير مدقق الحسابات هو خطاب مكتوب يوجهه إلى الجهة التي عينته مبيناً فيه النتيجة التي تم التوصل إليها بعد قيامه بعملية التدقيق ، ويعد التقرير بعد الانتهاء من عملية التدقيق حيث يبين رأيه الإجمالي حول القوائم المالية وفيما إذا كانت تعكس بشكل عادل نتيجة النشاط والوضع المالي في نهاية الفترة المالية .

ويعرف تقرير مدقق الحسابات بانه "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون مؤهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه والقوائم والمعلومات الحسابية المبينة في السجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي(مراقب الحسابات) ، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية ، بهدف أبداء رأي فني محايد عن مدى دقة او صحة القوائم والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها الشركة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها للسنة المالية محل التدقيق ".

ولا يوجد شكل موحد يمكن أن يأخذه تقرير مدقق الحسابات إلا أن هناك حد أدنى لما يجب أن يتضمنه التقرير، فيجب عليه أن يوضح الأسس التي اعتمدها عند قيامه بعمله وأن يبين أية تحفظات يرى ضرورة إظهارها في تقريره ، ومن ثم إبداء الرأي الإجمالي ، إن ما يتخذه المدقق من إجراءات وبرامج للتدقيق لتمكنه من إبداء الرأي حول القوائم المالية ونتيجة ما توصل إليه من أدلة وقرائن التي تؤيد ذلك خلال عملية التدقيق ، لذلك عليه أن يعد تقريره بدقة وأن يجعله واضحاً ومختصراً ،وأن يسترشد بالقواعد والأدلة المعتمدة عند إعداد التقرير ومن بين هذه القواعد والأدلة يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة ، وثبات هذه المبادئ وتطبيقها من سنة لأخرى ، وأن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح عن الوضع المالي ونتيجة النشاط ، وأنها خالية من أي تحريف جوهري ، وأن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عـــن إبداء الرأي فـــي الحالات التي يتعذر فيها ذلك مع ذكر الأسباب. ونظراً لهذه الأهمية فقد اهتمت التشريعات في معظم دول

العالم وكذلك المعاهد والهيئات العلمية والمهنية والمحاسبين والمدققين بجعل التقرير إلزامياً من جهة وبوضع المعايير الواجب مراعاتها عند أعداد هذا التقرير ، إضافة إلى تحديد القوائم الضرورية التي تعتبر الحد الأدنى لمشتملاته من جهة أخرى .

١٢-٢- معايير إعداد تقرير المدقق.

وتحتل معايير التدقيق أهمية كبيرة نظرا لأنها تبين الأهداف العامة لكل مدقق مستقل ، وتعد بمثابة مقاييس للحكم على جودة أداء المدقق ، ويتوقف هذا الأداء عادة على التقرير الشخصي للمدقق ، ولما كان هذا التقرير قد يتفاوت تفاوتاً واسعا بين شخص وآخر ، فأن المنظمات المهنية، رغبة منها في تضييق مدى هذا التفاوت ، قد حرصت على وضع معايير محددة لمهنة التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المدقق في أدائه لمختلف أعماله قبل إقدامه على أبداء الرأي، وبما ان تقرير المدقق يمثل المنتج المادي الأساسي للمدقق وهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين فأنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان كما انه ينبغي أيضا أن يكون واضحاً ومختصراً فضلاً عن كونه متطابقا مع الانموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق ، وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم أعداد تقرير التدقيق هي:-

أولا : ينبغي أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ثانيا : ينبغي أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبقها خلال الفترة السابقة .

ثالثا: الإفصاح الكافي ، يفترض أن تفصح القوائم المالية عن معلومات كافية معقولة مالم يرد في التقرير عكس ذلك .

رابعا : ينبغي أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، او قد يمتنع المدقق عن أبداء الرأي وفي هذه الحالة فان التقرير ينبغي ان يتضمن أسباب ذلك .

١٢-٣- عناصر تقرير المدقق .

يتكون تقرير مدقق الحسابات من عدة أجزاء ، وكل جزء منه لـــه دلالتـــه بالنسبة للمعلومات الموجهة للمستفيدين والمسؤولية التي يتحملها، وهذه المكونات والأجزاء وكما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) تتمثل بما يلي:-

- عنوان التقرير : ينبغي أن يحتوي تقرير مدقق الحســابات علـــى العنـــوان المناسب له وذلك لتمييزه عن التقارير
  التي قد تصدر عن الآخرين .
- الجهة التي يوجه إليها التقرير : ينبغي أن يوجه التقرير بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية .
- فقرة المقدمة : ينبغي أن يحدد التقرير القوائم الماليـــة للوحـــدة الاقتصـــادية الخاضعة للتدقيق ، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بـــالقوائم الماليـــة ، وكذلك ينبغي أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد القوائم الماليـــة هـــي مـــن مسؤولية الإدارة ، وأن مسؤولية مراقب الحسابات هي أبداء الرأي بـــالقوائم المالية استناداً إلى عملية التدقيق .
- فقرة النطاق : تمثل فقرة النطاق بياناً فعليا يتعلق بما قام به المدقق في عملية التدقيق وينبغي أن يذكر في بداية هذه الفقرة أتباع المدقق لمعـــايير التـــدقيق المتعارف عليها ، ويلي ذلك وصف الجوانب المهمة في التـــدقيق . وكـــذلك

ينبغي أن يتضمن التقرير بيانا من مراقب الحسابات بأن عملية التـــدقيق قـــد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه.

- فقرة الرأي : ينبغي أن تنص فقرة الرأي في التقرير وبشكل واضـــح علـــى أطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد القوائم الماليـــة وينبغـــي أن ينص تقرير مراقب الحسابات بشكل واضح على رأي مراقب الحسابات فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطـــار التقـــارير المالية .
- تأريخ التقرير : ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤرخ التقرير بتأريخ أكمال عملية التدقيق ،وهذا من شانه إبلاغ القارئ بان مراقب الحسابات قـــد اخـــذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على القوائم المالية وعلى التقرير ، والتي حدثت ووصلت إلى علم مراقب الحسابات لغاية ذلك التاريخ.
- عنوان مراقب الحسابات : ينبغي أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادة المدينة التي يدير فيها مراقب الحسابات مكتبه المسؤول عـــن عمليـــة التدقيق تلك .
- توقيع مراقب الحسابات : ينبغي أن يوقع التقرير باسم مؤسســـة التـــدقيق أو بالاسم الشخصي لمراقب الحسابات أو بكلاهما ، وحسبما هو مناسب .

١٢-٤. أنواع تقارير المدقق.

تختلف التقارير التي يقدمها المدقق باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها ، وتتعدد هذه التقارير بتعدد المهام التي توكل أليه . ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع رئيسة:

أولا :من حيث درجة الإلزام القانوني في إعدادها :

- التقارير العامة : وهي التقارير التي يقوم مراقب الحسابات بإعدادها تماشيا مع التشريعات المنظمة للنشاط التجاري وللمهنة ، كالقانون التجاري ،وقانون الشركات والتشريعات الخاصة بمزاولة مهنة مراجعة الحسابات .ومن أمثلة هذه التقارير ، التقارير المرفقة بالقوائم المالية السنوية للشركات .
- التقارير الخاصة : وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة لم ينص القانون أو التشريع على أعدادها ، ومن أمثلتها تقارير التكليف بإجراءات متفق عليها ، وتقارير عن مهمات تدقيقية لإغراض خاصة(مثل تدقيق الالتزام بالاتفاقات التعاقدية)

ثانيا : من حيث المحتويات.

- التقارير المختصرة : وهو النوع الشائع الاستخدام ، ويتضمن هذا التقرير الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات فيما يتعلق بسجلات الشركة وحساباتها والقوائم المالية التي تعدها الإدارة خلال الفترة المالية محل التدقيق.
- التقارير المطولة : يعد مراقب الحسابات هذا النوع من التقارير ويقدمه إلى الإدارة فقط لان يحتوي على معلومات لاتهم سوى الإدارة ، ولا تؤثر على القوائم المالية مثل القوائم الإحصائية وشرح مسهب لوضع بعض بنود تلك القوائم .

ثالثا : من حيث أبداء الرأي.

(١). التقرير غير المتحفظ (رأي نظيف). "Unqualified Opinion"

ويطلق على التقرير غير المتحفظ اسم التقرير غير المقيد بتحفظات أو الرأي النظيف ، ويقوم مراقب الحسابات بإبداء رأي نظيف في حالة استنتاجه بأن القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ، ووفقا لإطار التقارير المالية المعين ،ويشير أيضا الرأي النظيف ضمنيا انه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ

المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية، كذلك يعد تقرير التدقيق النظيف (القياسي) وهو الأكثر انتشاراً .أما شروط إصدار تقرير التدقيق النظيف فهي كالآتي:-

- تضمين كافة القوائم المالية (كشف المركز المالي ، كشف الدخل ، كشف الأرباح المحتجزة ، كشف التدفقات النقدية) بالقوائم المالية
- أتباع المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق .
- تم أعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويعني ذلك أن يكون هناك قدرا من الإفصاح الكاف في الملاحظات المدققة وباقي جوانب القوائم المالية .
- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير .

ويبين الاتي نموذج لرأي نظيف:

مكتب ..... لتدقيق الحسابات

رقم التقرير:

أسم مراقب الحسابات ...

التاريخ: / / ٢٠٠

محاسب قانوني ومراقب حسابات

إلى السادة المساهمين – شركة.....

م/تقرير مراقب حسابات

بعد التحية:

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة المرفقة لشركة والتى تشتمل على قائمة المركز المالي الموحدة في٢٠١٣/١٢/٣١م وقوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخصا للسياسات المحاسبية الهامة المتبعة والإيضاحات التفسيرية الأخرى من (١) الى (١٠).

مسؤولية الإدارة حول القوائم المالية الموحدة :

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية وتتضمن هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والاحتفاظ بنظام رقابة داخلي خاص بإعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناشئة عن الغش او الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقا للظروف .

مسؤولية مراجع الحسابات:

ان مسؤوليتنا هى ابداء الرأي حول هذه القوائم المالية الموحدة استنادا الى اعمال المراجعة التى قمنا بها تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة الدولية والتى تتطلب منا الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وتخطيط وتنفيذ اعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية .

تتضمن اعمال المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ثبوتية للمبالغ والإفصاحات في القوائم المالية الموحدة تستند الإجراءات المختارة الى تقدير مراجع الحسابات بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الموحدة سواء كانت ناشئة والمتعلقة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الموحدة وذلك لغرض تصميم اجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف وليس لغرض ابداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة تتضمن المراجعة كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة وكذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية الموحدة .

نعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية وملائمة لأن تكون أساساً لإبداء رأينا .

الرأي:

في رأينا ان القوائم المالية الموحدة المرفقة تظهر بعدل من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي الموحد لشركة كما في٢٠١٣/١٢/٣١م وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية كما وتتفق مع متطلبات عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة.

المراقب:

التاريخ:

(٢). الرأي بتحفظ (رأي مقيد) . "Qualified Opinion"

"Qualified Opinion" يتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يقرر مراقب الحسابات بأنه من غير المناسب إصدار رأي غير متحفظ وفي الوقت نفسه لا يكون تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة حول عدة أمور كقبول السياسات المحاسبية المختارة ، أو طرق تطبيقها أو ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية ، أو تحديد نطاق التدقيق جوهريا وشاملا لدرجة تتطلب حجب الرأي أو رأيا معارضا ويتم التعبير عن الرأي المتحفظ بكلمة "استثناء " .

ومما يجدر الإشارة أليه إن إصدار الرأي التحفظي يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها في عدالة الإفصاح في القوائم المالية ، ويشترط أن تكون التحفظات ذات أهمية تبرز ذكرها في تقرير مراقب الحسابات وهي على النحو الآتي:

- القيود بسبب قيود على نطاق التدقيق .
- تحفظ بسبب عدم أتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .
- تحفظات بسبب عدم كفاية الإفصاح .
- تحفظات بسبب عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .
- تحفظات بسبب عدم التأكد من استمرار الوحدة الاقتصادية

ويبين الشكل الاتي نموذج لرأي متحفظ

شكل (٢) نموذج لرأي متحفظ

..... لم نقم بالأشراف على الجرد الفعلي للبضاعة المخزنية كما في ٣١/كانون الاول/ ...٢٠٠
، لكون ذلك التأريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعيينا كمراقبين لحسابات الشركة ، وبسب طبيعة سجلات الشركة . فأننا لم نتمكن من تكوين القناعة الكافية حول كمية البضاعة بإجراءات تدقيقية أخرى
وحسب رأينا ، وباستثناء تأثير التسويات الجردية أن وجدت ، والتي قد تكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين القناعة بكميات البضاعة الفعلية ، فأن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة حقيقة وعادلة عن المركز المالي للشركة كما في ٣١/كانون الاول /...٢٠٠ ، ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية بذات التأريخ ووفقاً للتشريعات النافذة .

(٣). التقرير السلبي "Adverse Opinion"

يتم استخدام الرأي السلبي فقط عندما يعتقد مراقب الحسابات أن القوائم المالية كوحدة واحدة تتسم بالتحريف أو التظليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية ، وانها لا تعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية ، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ويمكن إصدار التقرير السلبي فقط عندما يتوافر لمراقب الحسابات بعد أجراء الفحص الملائم القناعة بعدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويبين الشكل الاتي نموذج لرأي سلبي

شكل (٣) نموذج لرأي سلبي

.... كما تم بحثه في الملاحظة (المرفقة بالقوائم المالية ، فأن اتباع الشركة للأساس النقدي
– بدل اساس الاستحقاق – في رأينا ، لايتناسب مع طبيعة الشركة وحجم أعمالها ، كما لايتماشى مع السياسات المحاسبية السائدة .
وفي رأينا ، وبسب تأثير الامور المبحوث عنها أعلاه ، فإن القوائم المالية تعبر بصورة غير حقيقية وغير عادلة عن المركز المالي للشركة كما في ٣١/كانون الاول /...٢٠٠ . وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التأريخ ووفقا للتشريعات النافذة .

(٤). الامتناع عن إبداء الرأي. Disclaimer's Opinion

يصدر مراقب الحسابات هذا النوع من التقارير في الأحوال التي لا يتمكن فيها من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية ، ومن الأسباب التي تدعو مراقب الحسابات الامتناع عن أبداء الرأي هي:

- القيود على نطاق التدقيق ذات الأثر الجوهري والشامل .

- الشك وعدم التأكد من عناصر جوهرية .
- ارتباط اسم المدقق بالقوائم المالية غير المدققة للشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة .
- عدم حيادية مراقب الحسابات .

ويتميز التقرير الذي يتم فيه الامتناع عن أبداء الرأي عن التقرير الذي يتم فيه إصدار رأي سلبي هو أن النوع الأول يتم القيام به عندما لا تتوافر لمراقب الحسابات المعرفة الكافية ، بينما يتم القيام بالنوع الثاني عندما تتوافر لمراقب الحسابات معرفة بعدم عدالة القوائم المالية. ويتم استخدام هذين النوعين من التقرير في ظل الحالات التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة.

ويبين الشكل الآتي نموذج لعدم إبداء الرأي:

شكل (٤) نموذج لعدم أبداء الرأي

..... لم نستطع الاشراف على الجرد الفعلي لكافة البضاعة ، ولم نتمكن من تأييد حساب المدينين بسبب القيود التي فرضت من قبل الشركة على نطاق عملنا .

وبسبب أهمية الأمور المبحوثة أعلاه ، فإننا لانستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١/كانون الاول /...٢٠٠ .

يتضح من العرض السابق لأنواع تقارير مراقب الحسابات أن مقدار الإفصاح والشفافية في القوائم المالية له تأثير كبير على رأي مراقب الحسابات فإذا كان هناك تغيرات في المبادئ المحاسبية أو الطرائق المطبقة وأثارها وقد تم تحديدها والإفصاح عنها في القوائم المالية سيكون رأي مراقب الحسابات ايجابيا ، أما إذا كان الإفصاح عن بند مهم من بنود القوائم المالية مخالفا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو امتنعت أدارة الشركة عن الإفصاح في القوائم

المالية عن بند مهم من بنود القوائم المالية ، ففي هذه الحالة سيكون رأي مراقب الحسابات أما متحفظا أو سلبيا ويتحدد ذلك على ضوء الأهمية النسبية لمخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وان التقرير الجيد لمراقب الحسابات ستكون له أبعاد ايجابية من خلال المساهمة الايجابية لهذا التقرير في تفعيل رقابة أصحاب المصلحة في الشركات على أدارة هذه الشركات إذ يضفي هذا التقرير قدرا من الوضوح والموضوعية على القوائم المالية ، وأن أهمية مراقب الحسابات تأتي أيضا ، من أهمية الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات للمجتمع ولرجال الأعمال ولكل الجهات التي تحتاج إلى خدماته ، التي تتعلق بعملية تدقيق القوائم المالية للشركات والتي ينتج عنها رأي لمراقب الحسابات يعزز مصداقية القوائم والتقارير المالية .

اسئلة الفصل ~~الثاني عشر~~ الثالث

س١: عرف تقرير المدقق ، وما هي العناصر الرئيسة لتقرير المدقق؟ وضح ذلك.

س٢: اشرح مدى اهمية تقرير المراجع لمستخدمي القوائم المالية.

س٣:ماهي الاركان الواجب توافرها في تقرير مدقق الحسابات؟

س٤:ما هو الفرق بين انواع التقارير من حيث درجة الالزام ؟

س٥: تقسم التقارير من حيث ابداء الرأي الى عدة انواع ،اذكرها مع توضيح كل نوع منها.

س٦:ماهي الحالات التي يجب توافرها لكي يتم اصدار التقرير النظيف القياسي؟

س٧: فرق بين كل من الرأي المقيد، الرأي السلبي ،الامتناع عن أبداء الرأي. وأشرح الحالات التي يعد كل نوع منها ملائماً.

س٨: ما هو الهدف من فقرة المجال تقرير مدقق الحسابات ؟ عرف المعلومات الأكثر أهمية التي يجب أدراجها في فقرة المجال.

س٩: ما هو الهدف من فقرة الرأي في تقرير مدقق الحسابات ؟ وضح المعلومات الأكثر أهمية التي يجب أدراجها في فقرة الرأي.

س١٠: ما هي الظروف التي تستدعي المدقق الى اصدار رأي مضاد او (معاكس)؟

س١١: في أي الحالات يمتنع المدقق عن ابداء الرأي؟

س١٢: علق على العبارات الآتية ، مؤيداً او معارضاً ،مع بيان الحجج والاسباب الداعمة لرأيك، وما تعرفة عن الموضوع .

أ- تتضمن فقرة النطاق في تقرير مراقب الحسابات رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية .

ب- يتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يعتقد مراقب الحسابات أن القوائم المالية كوحدة واحدة تتسم بالتحريف أو التظليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية .

ت-الرأي النظيف لا يختلف عن الرأي المتحفظ