

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة واسط
كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسب

(مفردات مادة الرقابة والتدقيق / المرحلة الثالثة)

أعداد

الأستاذ المساعد الدكتور عبدالامير حسن علي الموسوي

(2018 - 2017)

(مادة الرقابة والتدقيق)

(الفصل الأول)

(مقدمة تاريخيه لتطور مفهوم التدقيق وأهدافه وأنواعه ودوره في خدمة المنشأة)

المراجعة المالية

مقدمة :

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات

القسم الأول : ماهية المراجعة :

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

التعاريف المختلفة حول المراجعة :

التعريف الأول:

التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة .

و منه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين أرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه و أساليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

و تشمل عملية التدقيق :

1-الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2-التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة 0 .

3- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية 0

التعريف الثاني :

معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته . لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم. وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها 0

التعريف الثالث:

مراجعة الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها القيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف أن المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل 0

التعريف الرابع:

المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

السلامة : يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية و المعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها .

الصراحة : تعنى التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقا من المعرفة التي للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها.

السلامة والصراحة سيؤديان إلى الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية والوضع الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها المالي.

التعريف الخامس :

وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية. المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. 0

القسم الثاني: التطور التاريخي للمراجعة:

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة

بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا، في أي نشاط ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميين فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال . وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها.

وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة و تبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، ولعبت كذلك السياسة المالية والضريبة دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581م وكان على من يرغب مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينضم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه

المهنة. أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975م غير أنه في سنة 1970م كانت الرقابة على المؤسسات الوطنية مطبقة عليها نصوص قانونية.

تقوم الجمعية العامة أو مدير المؤسسة بتعيين مراجع الحسابات في كل مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري وذلك لتؤمن من صحة حساباتها وتحليلها للوضع الخاص بالأصول والخصوم ولمأمور أو مراجع حسابات واجبات محددة كما أن له حقوق أيضا.

في بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسة الوطنية أما في سنة 2000م فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف مأمور الحسابات .

القسم الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها:

أولاً: أهمية المراجعة:

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدثت تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لا بد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهتما عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جليا وكليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها.

أما الفئة الثانية المستفيدة من عملية مراجعة المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية(الحسابات الختامية) وما فيها من بيانات والتي تقدمها المشروعات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

وينبغي أن نذكر الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحاسبية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط الاستراتيجي التنفيذ والإشراف

والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح... الخ.

ثانياً: أهداف المراجعة:

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة 0

(أ) الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

1- (أ) أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2- (أ) أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

(ب) الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أنه هناك أهداف أخرى :

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

وأخيرا نتطرق إلى تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا من خلال النقاط التالية:

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء ،ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية .
- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق 0

القسم الرابع :أنواع المراجعة:

أولاً: المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة:

تتضمن المراجعة نوعين:

1-مراجعة المؤسسات العمومية:

تتصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتملكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية ،إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدر قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم 129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات

ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز.

2- مراجعة الشركات الخاصة:

هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه 0

ثانيا : من زاوية نطاق عملية التدقيق:

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق:

1- المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:

كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

2- التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

ثالثا : من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

نجد فيها نوعين:

1- المراجعة الإلزامية:

تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

2- المراجعة الاختيارية:

في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

رابعا : من حيث وقت عملية التدقيق:

يتضمن نوعين :

1-التدقيق النهائي:

يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

2-التدقيق المستمر:

يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

خامسا : التدقيق حسب الهدف

ينقسم هذا التدقيق إلى أربعة أقسام :

1-التدقيق المالي:

يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

2-التدقيق الإداري:

من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

3-تدقيق الأهداف:

يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقيد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

4-التدقيق الاجتماعي:

التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشرية المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحية للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

سادسا: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

تتضمن هذا النوع من المراجعة نوعين منها

1-المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة

العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

2- المراجعة الخارجية:

تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايذا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاما فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها

سابعا: المراجعة حسب الاهتمام:

وهي نوعين:

1- المراجعة المالية والمحاسبية

وهي أيضا تنقسم إلى نوعين:

أ- المراجعة القانونية:

وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و

المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمة التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد)، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.

ب- المراجعة التعاقدية:

وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدي و الفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

2- المراجعة العملية:

نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات.

المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعاليتها وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

أسئلة الفصل الأول

- س1/ ما الفرق بين الرقابة والتدقيق والمراجعة من حيث المعنى والمفهوم والمضمون ؟
- س2 / ما هو التعريف أكثر شيوعا إلى المراجعة أو التدقيق ؟ وماذا يشمل عملية التدقيق ؟
- س3 / ماهي الأهداف التقليدية والحديثة المتطورة للمراجعة أو التدقيق ؟ وهل هناك أهداف عملية وميدانية للمراجعة ؟
- س4 / ماهو الفرق بين المراجعة أو التدقيق الكامل أو المراجعة والتدقيق الجزئي ؟ ؟ أو بين التدقيق المالي والتدقيق الإداري والتدقيق تحديد الأهداف والتدقيق الاجتماعي ؟

(الفصل الثاني)

(الجزء الاول)

(معايير التدقيق المتعارف عليها)

أولاً : معايير المراجعة :

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

(أ - المعايير الشخصية)

هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات و يتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمدقق في ما يلي:

- التأهيل العلمي والدراسي.
- التأهيل العلمي و الخبرة المهنية .
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:
- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين
- جدل المحاسبين أو المدققين
- جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين

- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعالية أداءه

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال :

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال ، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة:

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة 0

(ب - معايير العمل الميداني):

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير.

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين:

تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، ومسؤولية القيام بقدر كافٍ من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق. تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص. 0

المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

-الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الرابع: توثيق العمل :

يوثق عمل المراجعة دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

(ج - معايير او قواعد وضع التقرير:)

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

- تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم للملائم لتحقيق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها

- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية 0

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية 0

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في

ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفضلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.

- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.

- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.

- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح. ()

المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق

- إبداء رأي دون تحفظات.

- إبداء رأي ينطوي على تحفظات

- إبداء رأي مخالف

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

1- اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق

ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

2- المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرية لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

3- إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

(الجزء الثاني)

(اولا : معايير المراجعة الدولية International Standards Auditing)

لعل من المؤلف 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 والتدقيق 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 مساهمها 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 تلو 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 .

وقد تطرقت في تدوينه سابقة بعنوان معايير المراجعة إلى تقسيم المعايير إلى ثلاثة أنواع هي المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير خاصة بالتقرير وللمزيد أوصي بالاطلاع على الرابط التالي :

<http://www.almohasb1.com/2008/12/auditing-standards.html>

ولقد كان لميل الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاضم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة حتى أصبح الموقعون عليها يزدون على أربعة أخماس دول المعمورة قبل نهاية الألفية الثانية بالإضافة إلى تعزيز نفوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسية لتشمل أصقاع العالم واكتساح ثورة المعلومات وما أدت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والأنترنت 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 1904 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 .

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 200 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 :

1- 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 .

2- 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 أعضاء 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 الوقت وإلى المدى الذي يكون فيه ذلك ممكناً .

3- 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 .

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

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

مما سبق نرى أن إصدار معايير المراجعة الدولية يعتبر خطوه متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة والتدقيق في ظل العولمة الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية والباحثين 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 .

وفيما يلي سرد لمعايير المراجعة والتدقيق الدولية، بعد ذلك يمكن تنزيل تلك المعايير باللغة العربية والإنجليزية حسب الروابط المذكورة والتي تم تحميلها في مدونة المحاسب الأول .

المجموعة الأولى :

299-200 المبادئ والمسؤوليات General Principles And Responsibilities

200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية 0

ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing

210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق 0

ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements

220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية 0

ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements

230 وثائق التدقيق 0

ISA 230, Audit Documentation

240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية 0

ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements

250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية 0

ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial

260 الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة 0

ISA 260, Communication with Those Charged with Governance

265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة 0

ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management

المجموعة الثانية :

300-499 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء 0

Risk Assessment And Response to Assessed Risks

300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية 0

ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements

315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم المنشأة وبيئتها 0

ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through

320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق 0

ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit

330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة 0

ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks

402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية 0

ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization

450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق 0

المجموعة الثالثة :

Audit Evidence 500-599 أدلة التدقيق

500 أدلة التدقيق 0

ISA 500, Audit Evidence

501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة 0
ISA 501,	Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items
505	المصادقات الخارجية 0
ISA 505,	External Confirmations
510	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإنتاجية
ISA 510,	Initial Audit Engagements-Opening Balances
520	الإجراءات التحليلية
ISA 520,	Analytical Procedures
530	عينات التدقيق 0
ISA 530,	Audit Sampling
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة 0
ISA 540,	Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures
550	الأطراف ذات العلاقة 0
ISA 550,	Related Parties
560	الأحداث اللاحقة 0
ISA 560,	Subsequent Events
570	المنشأة المستمرة 0
ISA 570,	Going Concern
580	الإقرارات الخطية 0
ISA 580,	Written Representations
	<u>المجموعة الرابعة :-</u>
600-699	الاستفادة من عمل الآخرين 0

Using The Work of Others

600 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي
العنصر 0

ISA 600, Special Considerations-Audits of Group Financial
Statements (Including the Work of Component Auditors
(

610 استخدام عمل المدققين الداخليين 0

ISA 610, Using the Work of Internal Auditors

620 استخدام عمل المدقق الخبير 0

ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert

المجموعة الخامسة :

700-799 نتائج وتقارير التدقيق 0

Audit Conclusions And Reporting

700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية 0

ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial
Statements

705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل 0

ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's
Report

706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل 0

ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter
Paragraphs in the Independent

Auditor's Report

710 المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة 0

ISA 710, Comparative Information-Corresponding Figures and
Comparative Financial Statements

720 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة 0

ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

المجموعة السادسة :

800-899 المجالات المتخصصة Specialized Areas

800 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة

ISA 800, Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks

805 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي 0

ISA 805, Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement

810 عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة 0

ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements

المجموعة السابعة :

900-999 الخدمات ذات العلاقة :

معيار التدقيق 910 التكاليف بالمراجعة على البيانات المالية 0

معيار التدقيق 920 التكاليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية 0

معيار التدقيق 930 التكاليف بأعداد المعلومات المالية 0

المجموعة الثامنة :

1000-1100 البيانات الدولية لمهنة التدقيق :

معيار التدقيق 1000 إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف 0

معيار التدقيق 1001 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة

0

- معيار التدقيق 1002 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة الحواسيب المباشرة 0
- معيار التدقيق 1003 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة قاعدة البيانات 0
- معيار التدقيق 1004 العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين 0
- معيار التدقيق 1005 الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة 0
- معيار التدقيق 1006 تدقيق المصارف التجارية العالمية 0
- معيار التدقيق 1007 الاتصالات مع الإدارة 0
- معيار التدقيق 1008 تقدير المخاطرة والضبط الداخلي عن طريق الحاسوب 0
- معيار التدقيق 1009 طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب 0
- معيار التدقيق 1010 اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية 0
- معيار التدقيق 1011 مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمدققين 0

المجموعة التاسعة :

المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع 2000- 2699:

معيار التدقيق 2400 مهمات المراجعة والاطلاع على البيانات المالية 0

المجموعة العاشرة :

المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى 3000 – 3699 :

معيار التدقيق 3000 مهام تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات 0

معيار التدقيق 3400 فحص المعلومات المالية المتوقعة 0

المجموعة الحادية عشر :

المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة 4000 – 4699 :

معيار التدقيق 4400 التكاليف لانجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية 0

معيار التدقيق 4410 التكاليف لتحضير البيانات المالية 0

ثانياً: المنظمات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات :

هناك جهود مهنية وأكاديمية تتجسد في مؤسسات مهنية ونقابات ومعاهد وأساتذة جامعات متخصصين في مهنة التدقيق عربياً ودولياً قد لعبت متظافرة معاً دوراً مهماً في تنظيم مهنة

تدقيق الحسابات من اجل أعداد وتأهيل وتدريب وزرع المعرفة والوعي لدى العاملين في المهنة على مرور الزمن . نتيجة لكافة التطورات والضغوطات كافة التي تواجه المدققين من المساهمين والمستثمرين والدائنين فقد ساهمت تلك الجهات بوضع قواعد ومعايير في التدقيق والمحاسبة وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق تلك المعايير والقواعد .

ومن اهم هذه المنظمات :-

1. مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) .
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
3. لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)
4. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب .
5. الفريق المعني بمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي .
6. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .
7. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق .
8. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .
9. ديوان الرقابة المالية 0

1. مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) .

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبة مهنية من أستراليا وكندا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ، وبين عامي 1983-2001 شملت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية الهيئات المحاسبية المهنية كافة التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين .

ويهدف المجلس إلى :- (كراجه ، 2004 : ص28)

- 1- تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق .
- لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العلمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية .
- 2- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير .
- 3- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من خلال التوصل الى حلول ذات نوعية عالية .

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) .

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى العالم نتيجة للمبادرات التي تمت عام 1973 ، وتم اعتماده رسمياً من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونخ عام 1977 ، ومهمته هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام ، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى تحقيق الربح وهو غير حكومي.

وهو من خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الأخرى يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة . وعضوية الاتحاد مفتوحة أمام هيئات المحاسبة المعترف بها قانوناً أو بالأجماع العام ضمن بلدانها على أنها منظمات وطنية كبيرة ذات وضع جيد ضمن مهنة المحاسبة ، وينتسب إلى الاتحاد 153 منظمة محاسبية موجودة في (113) دولة ، تمثل اكثر من مليوني محاسب في العالم.

(الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2003 : ص1)

3. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC) .

تتمتع اللجنة الدولية لممارسة التدقيق بصلاحيه اصدرا مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين على ان تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها . ويتم تعيين أعضاء اللجنة من منظمات تمثل دولاً يختارها مجلس الاتحاد ، وتضم هذه اللجنة منذ عام 1994 أعضاء من (13) دولة هي استراليا والبرازيل وكندا ومصر والمانيا وفرنسا والمكسيك وهولندا واليابان والهند والسويد والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية ، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتصاغ لغة المعيار بالإنكليزية ، ويعطى وقتاً كافياً لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة (كراجه ، 2004 : ص 49)

4. فريق الخبراء العامل الحكومي المعنى بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (ISAR) .

أنشئ فريق الخبراء العامل الحكومي المعنى بالمعايير الدولية للمحاسبين والإبلاغ المالي بموجب قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي ذي الرقم(1982/67) وهو الفريق الحكومي الدولي العامل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة الذي يكرس جهوده لتحقيق التنافس الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات .

5. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب .

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين (المدققين) العرب في بداية الستينات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنضمة للاتحاد أو التي ستضم اليه .

ويعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمدققين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزاويلها(كراجه، 2004 :ص 31)

6. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

تأسس المجمع كهيئة مهنية محاسبية في 12/ يناير /1984 في مدينة لندن – المملكة المتحدة وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24/فبراير/1994 تحت اسم المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

جاءت فكرة تأسيس المجمع من عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الارتقاء بعلم المحاسبة والتدقيق على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية ، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية وضمان الحماية لهم . وهو يعدّ جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك والى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والامتحان والتأهيل المعترف بها دولياً لرفد السوق العربية بالمحاسب القانوني المؤهل تأهيلاً عالياً والذي يحقق البنية الأساسية في اقتصاديات أية دولة متطورة اقتصادياً ولاسيما ان السوق العربية بأمس الحاجة الى هذا النوع من الخبرات .

7. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق .

تأسس المجلس بموجب كتاب ديوان الرئاسة ذي الرقم (10542) في 22/3/1988 وبناء على المقترح المقدم من قبل ديوان الرقابة المالية .

واستناداً إلى البند(1) من التعليمات عدد(1) لسنة 1995 الصادر عن ديوان الرقابة المالية والمنشور في جريدة الوقائع العراقية ذات العدد(3578) في 28/8/1995 أعيد تشكيل المجلس برئاسة رئيس ديوان الرقابة المالية وعضوية كل من :-

- أ- أعضاء مجلس الرقابة .
- ب- مدير عام دائرة المحاسبة في الوزارة المالية .
- ج- مدير عام الهيئة العامة للضرائب .
- د- مدير عام سوق بغداد للأوراق المالية .
- هـ- مدير عام دائرة التخطيط الاقتصادي في هيئة التخطيط .

- و- مدير عام تسجيل الشركات .
- ز- مدير عام الدائرة الاقتصادية في وزارة الصناعة والمعادن .
- ح- ممثلين عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي يختارهم الوزير من الأساتذة المختصين في الجامعات .
- ط- مدير عام دائرة الإحصاء والأبحاث في البنك المركزي العراقي .
- ي- ممثل عن نقابة المحاسبين والمدققين .
- وصدر البند(2) من التعليمات(1)المشار إليها الأنفة الذكر مهام المجلس بالآتي :-
- أ- دراسة ووضع المعايير المحاسبية والرقابية وتطويرها وأفرادها .
- ب- اقتراح تعديلات على التشريعات المحاسبية والرقابية .
- ج- أبداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة المحاسبية والرقابية الواردة في مشروعات القوانين الأخرى .
- د- التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات العلمية والمهنة داخل العراق وخارجه .

8. نقابة المحاسبين والمدققين في العراق :-

تأسست النقابة عام 1970 بموجب القانون ذي العدد 185 لسنة 1969(المعدل) بالقانون 77 و94 للسنتين 1973 ، 1988 على التوالي ، وهي مؤسسة مهنية ذات شخصية معنوية تهدف إلى تحقيق الأغراض التالية :

- أ.رفع المستوى المهني والاجتماعي للأعضاء والممارسين .
- ب.المساهمة في النهضة الاقتصادية بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة .
- ج.تنظيم قواعد مزاوله المهنة .
- د.التعاون مع النقابات والجمعيات والهيئات العامة الأخرى في سبيل تحقيق الغايات المشتركة
- وقد تأسست ضمن تشكيلات النقابة الجمعيات التالية :-

أ - جمعية مراقبي الحسابات : وهي جمعية علمية تهتم بنشاط وشؤون المدققين والعمل على تعزيز أدائهم نحو الأفضل بما يتناسب مع أساليب التدقيق الحديثة .

ب - جمعية منظمي الحسابات : وهي جمعية علمية تهتم بنشاط وشؤون المحاسبين والعمل على رفع وتعزيز أدائهم نحو الأفضل بما يتماشى وتطور الفكر المحاسبي (بطو ، 2006 : 172)

9. ديوان الرقابة المالية :

تأسس بموجب المادة (46) من الدستور العراقي المؤقت والمادة الثانية من القانون ذي الرقم(42) لسنة 1968 سلطة للرقابة المالية العامة وتدعى ديوان الرقابة المالية وتتوب عن السلطة التشريعية في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية على وفق الاختصاصات والصلاحيات التي تتناولها بخصوص هذا القانون في لفظها وفحواها وللديوان شخصية ومعنوية . وعبر المدة صدر القانون ذو الرقم (194) لسنة 1980 والذي الغى القانون (42) وأعقبه القانون ذو الرقم (6) لسنة 1990 ويمكن تقسيم مهام الديوان ضمن المحاور الآتية : (بطو ، 2006 : 173)

أ- العمل الرقابي والتدقيقي .

أ- التحقق من كفاءة الأداء .

ب- رفع المستوى الفني في المجالات المحاسبية والرقابية للمهنة ومزاويلها ، وبالتالي رفع المستوى الثقافي لهم .

ج- فحص معاملات جباية الموارد العامة والتحقق من سلامتها .

ومما ورد أعلاه فان اهم أهداف المنظمات المهنية التي تنظم مهنة التدقيق هو السعي الى التطوير والمحافظة على معايير أداء المهنة من الناحية الفنية والأدبية والأخلاقية والعلمية والعملية وتنظيمها تبعاً للمتغيرات الحاصلة بالمجتمع الذي يحيط بها .

ثالثاً: الأنظمة والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق في العراق:

تخضع مهنة تدقيق الحسابات في العراق الى مجموعة من القوانين والتشريعات التي سيتم أدراج أهمها من خلال الاتي وكما يلي :-

1.قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة (1997) المعدل والذي ينص وفقاً للمادة رقم (133) إلى :-

أولاً :- خضوع الشركات الحكومية والمختلطة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية أما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من مراقبي حسابات تعيينهم الجمعية العمومية للشركة . (قانون الشركات، 2004 : ص 144) .

ثانياً :- أمر القانون في هذه المادة على ان يقدم مراقب الحسابات تقريراً إلى الشركة خلال (30) يوماً من تاريخ انتهاء التدقيق .

والزم قانون الشركات في المادة (102) الفقرة (سادساً) تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره ضمن صلاحيات الهيئة العامة للشركة الخاصة . وبهذا يصبح المراقب وكيلاً للهيئة العامة ومستقلاً عن مجلس الادارة .

كما جاء في نص المادة (136) الفصل الثاني من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 والتي جاءت فيها على مراقب الحسابات ان يدلي برأيه حول الحسابات الختامية أمام الهيئة العامة وان يتناول رأيه المسائل الآتية :-

أولاً : مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية .

ثانياً : مدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعية والمتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية .

ثالثاً : مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي في نهاية السنة .

وقد صدر امر سلطة الائتلاف ذو الرقم(64) لسنة 2004 تعديل للقانون (21) لسنة 2007 . والذي ينص على المهام المتاحة للمراقبين الماليين المستقلين ومسؤولياتهم في مراجعة وتدقيق الشركات (المختلطة والخاصة) . بالفقرة (2) من المادة (105) والمادة (110) . الوقائع العراقية، 2004 : ص4).

أيضاً امر سلطة الائتلاف رقم (94) لسنة 2004 . الذي ينص على ان تخضع الموازنة الفيدرالية والموازنة التكميلية إلى عملية تدقيق سنوي من قبل ديوان الرقابة المالية . (الوقائع العراقية ، 2004 : ص 106).

2. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 :-

تنص المادة (7) الفقرة (أ) ثانياً من القانون رقم (3) وكذلك قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (185) لسنة 1969 المعدل بالقانون (77) لسنة 1973 (اشترط على من يمارس مهنته مراقبة الحسابات ان يكون حاصلاً على الشهادة الجامعية الأولية في المحاسبة أو ما يعادلها أو شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات . وكذلك يجب ان يكون قد عمل مراقباً تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف شخص مجاز .

وأشار القانون إلى المسؤولية الأدبية (المهنية) التي يتعرض لها مراقب الحسابات والعقوبات الانضباطية التي تترتب عليه عند إخلاله بالتزاماته والتي تكون بالشكل التالي :-

أ - الإنذار .

ب. الحرمان من ممارسة المهنة مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات .

ج. الغاء الإجازة وترقين اسم المخالف من سجل مراقبي الحسابات .

3. قواعد السلوك المهني في العراق :-

الصادرة بناءً على قرار مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بجلسته ذات الرقم 18 المنعقدة بتاريخ 1983/12/12 والتي تتكون من ستة أبواب هي:-

الباب الأول : (الحياد والاستقلال المهني)

الباب الثاني : (الواجب المهني بالكتمان والثقة) .

الباب الثالث : (الدعاية والإعلان) .

الباب الرابع : (أجور الأتعاب) .

الباب الخامس : (المسؤولية عن التقصير والإهمال) .

الباب السادس : (أحكام عامة) .

4. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل :

نصت المادة (57) من القانون أعلاه بما يلي :

يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب احد الأفعال التالية :-

1- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان الضريبة أو اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح تنزيل مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها .

2- من اعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب أعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك .

5. قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 :

حيث تطرقت بعض المواد التابعة للقانون أعلاه عن بعض حالات الخلل التي يبيدها مراقب الحسابات والمسؤولية القانونية الجزائية المترتبة عليها وكما يلي :-

1- يعاقب بالحبس في حالة إفشاء أسرار العملية وفق المادة (437) .

2- يعاقب بالحبس كل من تلحق ضرراً جسيماً بأموال العميل ناشئاً عن إهمال بوظيفته ، المادة(341) .

6. القانون المدني رقم (40) لسنة 1950 .

عرفت المادة (973) من القانون أعلاه عقد الوكالة (بان عقد الوكالة هو عقد يقوم به شخص غيره مقام نفسه في تصرف جائز معلوم) .

وصدرت المادة (934) في واجب الوكيل(اذا كانت الوكالة بأجر وجب على الوكيل ان يبذل دائماً في التنفيذ عناية الرجل المعتاد) .

وهنا فان مسؤولية المدقق اتجاه العميل واضحة حيث أنها تنشأ من عقد التدقيق اذ يجب الالتزام بشروط العقد ، واي ضرر يلحق العميل يحاسب عليه مدنياً .

7. قانون ديوان الرقابة المالية (6) لسنة 1990 (المعدل) .

حدد القانون أعلاه في المادة (2) المهام التي يقوم بها الديوان فيما يخص جوانب الرقابة والتدقيق وكما موضح أدناه . المادة (2) : أولاً .

أ. فحص وتدقيق معاملات الأنفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوز الاعتمادات المقررة لها في الموازنة ، واستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها ، وعدم حصول هدر أو تبذير أو سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها .

ب. فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق وجباية الموارد العامة .

ج. أبداء الراي في القوائم والبيانات والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة .

مادة (2) خامساً :

كشف خلال التدقيق وتقييم الأداء لأدلة الفساد ، الاحتيال ، التبديد ، الإساءة ، عدم الكفاءة في الأمور التي تتعلق باستلام وانفاق واستعمال الأموال العامة .

مما تقدم نجد ان جميع القوانين والتشريعات العراقية تناولت كافة جوانب عمل مراقبي الحسابات ولم تغفل عن أي جانب من جوانب عمله ووضعت الضوابط التي تحدد الاتجاهات الصحيحة التي يجب ان يسلكها مراقب الحسابات أثناء أداءه لمهنة التدقيق والعقوبات التي يتعرض لها في حالة إخلاله بواجباته المهنية .

رابعاً : مراحل إجراءات التدقيق:

تتلخص مراحل إجراءات التدقيق بما يلي:

أ. فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتة المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك 0

ب. فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة) ، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة 0

ج. تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكشف نظم الضبط الداخلي تلقائياً الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى .

د. التدقيق الاختباري :

يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق ، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

هـ. تقويم نتائج أعمال التدقيق:

بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها في لإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.

و. تقرير مدقق الحسابات:

يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به ويبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.

اسئلة الفصل الثاني

الفصل الثالث (المبحث الأول)

(التأهيل العلمي والعملی للمدقق وقواعد السلوك المهني للمدقق)

أولاً: المؤهلات العلمية والعملية للمدقق (مراجع) الحسابات:

إن مراجع الحسابات لا بد أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:

- 1- يجب أن تكون له على الأقل شهادة البكالوريوس في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية).
- 2- شهادة الماجستير في المحاسبة (فرع مالية أو مراجعة) .
- 3- خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة.
- 4- يجب أن يكون اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول على النحو التالي:

– جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين 0

– جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين 0

– جدول المحاسبين أو المدققين 0

لتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

- 1- تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.
- 2- تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا أُعتبر الطلب مرفوض.

ثانياً : استقلال المدقق (مراجع) الحسابات الخارجي :

خلال العقدین الماضیین كثر الحديث عن نطاق الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات، ففي ظل وجود طلبات من طرف العملاء بتوسيع نطاق هذه الخدمات، فإن بعض الجهات الرقابية تعتقد

أن استقلالية المراجع وموضوعية مراجعة الحسابات تتأثر سلبا عندما يقوم المراجع ببعض الخدمات الاستشارية لعملائه الذين يراجع أيضا قوائمهم المالية.

يظهر الإشكال في استقلالية المراجع أساسا من حيث أدائه لبعض الخدمات الإدارية للمنشأة حيث تواجه المهنة اليوم توقعات عالية من العموم واحتياجات متغيرة من العملاء، وبالتالي فإن أفضل الطرق لمقابلة هذه الاحتياجات والتوقعات هي الوصول إلى مهنة تنمي خبراتها المهنية في مجالات أوسع وتقدم خدمات مهنية عديدة،

وهذا يتطلب منا الوقوف على مفهوم استقلال المراجع الخارجي بمختلف أبعاده ومختلف الضغوط التي يتعرض لها المراجع في أداء مهامه، وكذا مجمل الخدمات التي يمكن أن يستفيد منها العميل في ظل الحفاظ على معيار حياد المراجع واستقلاله، وكذا الوقوف على مفهوم أساسي وهو مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة ومحاولة تضيقها دعما لاستقلالية المراجع في مواجهة طلبات العملاء واحتياجاتهم من القوائم المالية محل المراجعة وما ينتظرونه من المراجعة مقارنة بما تقدمه فعليا مراجعة الحسابات.

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

فالاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيرا مستقلا ومحايذا.

ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظاهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي.

أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيادية تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعية على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله، **لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال**

النقاط التالية:

1 - يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يفتنح مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال

المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

2 - إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

3- تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة تمثل مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية، **ويمكن التطرق إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات المستقل في العناصر التالية:**

أ • عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديده للاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها فترص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظرا لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصا على بعض الأسرار.

ب • عند قيام المراجع بعملية الفحص وأجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى.

ج • عند قيام المراجع بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ضمانا لاستقلال المراجع وحفظا لحياده فإن على مراجع الحسابات أن لا يتدخل في تسيير المنشأة، بمعنى التدخل والتطرق المباشر في الإجراءات التي تتعلق بالتسيير والتي أصلا مسندة للإداريين وفقا للتشريعات والمراسيم المختلفة.

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الاستقلال عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي

تؤثر بها الإدارة على المراجع، والتي تتمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المراجع من خلال ما يلي:

- 1- تعيين المراجع 0
- 2- عزل المراجع 0
- 3- أتعاب المراجع 0
- 4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة 0
- 5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة 0

1- تعيين المراجع :

ان قيام المنشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (sec) ومن أجل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل، فقد أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارتها أي ضغط على المراجع.

2- عزل المراجع:

إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيات عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، ويوصي في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم للوقوف على أسباب عزله، وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهنية دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.

3- أتعاب المراجع:

يعتبر تحكم المنشأة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيان بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى لجنة الشؤون الخارجية، وذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع وحماية استقلاليته وحياده.

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة:

تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المراجع الخارجي من الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا نهائيا، ولكي يتم

الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته، أو أن تكون للمراجع مصلحة في الإدارة أو الملكية.

إن مراجع الحسابات الخارجي الذي يراجع حسابات شركة يكون هو عضوا في مجلس إدارتها قد يكون مستقلا من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من مستخدمي القوائم المالية أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه لأن المراجع في حقيقة الأمر أصبح يراجع قرارات قد ساهم هو جزئيا في اتخاذها.

وفي هذا الصدد نجد أن معظم القوانين في دول العالم قد نصت على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين مراجع الحسابات و إدارة المنشأة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كما تملك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة:

يعتبر قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، وفي هذا المجال يطرح التساؤل حول كون قيام المراجع بتلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمستفيدة من المراجعة تشك في حياده واستقلاله.

أصدرت مؤسسات المراجعة الكبرى مجتمعة في سنة 1991م ورقة عمل لبحث هذا الموضوع لقناعته بأن هذا الاعتقاد غير صحيح، وعلى العكس فإن احتياجات العموم والمساهمين والعملاء تخدم أفضل إذا كان مراجع الحسابات يقدم خدمات متعددة بما فيها المراجعة والاستشارات الضريبية الإدارية والتنظيمية الممكنة.

وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب انه طالما أن المراجع تعتبر خدماته هي مجرد النصيحة والاستشارة ولا يساهم في اتخاذ القرارات، فإن استقلاله وحياده لن يتأثر.

كما أنه عند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن العمل الذي يراجع حساباته، يقدم ضمنا إلى مصلحة الضرائب بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة، إضافة إلى أنه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبررا قانونيا مقبولا يؤيد هذا الموقف.

ثالثا: معيار العناية المهنية اللازمة:

حدد هذا المعيار مدى العناية المهنية المطلوب توافرها عند قيام المراجع بعملية مراجعة البيانات المالية. يهدف هذا المعيار إلى وضع الإرشادات الضرورية لبذل العناية المهنية والحرص

اللازمين لضمان حصول المراجع على الحقائق التي تساعد في مهمته. ومن هذه الإرشادات الضرورية التالية :

- 1 - يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص المتوقعة من مراجع آخر يكون مؤهلاً تأهيلاً مهنيًا كافيًا.
- 2- يجب على المراجع أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها.
- 3 - يجب على المراجع أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مغرضة.
- 4- يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه.
- 5- يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها.

رابعاً : حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه:

المراجع شخص له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية ويكون محافظ بالخصوص على الأمانة المهنية.

أ - حقوق المراجع أو مدقق الحسابات:

يتمتع المراجع بعدة حقوق منها:

- 1- الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة.
- 2- الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم.
- 3- جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.
- 4- حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع.
- 5- له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنفاذ وذلك في حالات الاستعجال.
- 6- له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس إدارة المساهمين لحضور الجمعية العامة.

ب - واجبات المراجع او المدقق :

تتمثل واجبات المراجع في:

- 1- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.
- 2- التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة.
- 3- أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.
- 4- اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المؤسسة بحيث ليس من واجبه مراجعة كافة العمليات بالدفاتر.
- 5- فرض أن الميزانية ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وواجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية.
- 6- على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.
- 7- على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.
- 8- على المراقب أن يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع.
- 9- أن يتلو المراقب تقريره على الجمعية العمومية.

خامسا : قواعد السلوك المهني:

1 - قواعد السلوك المهني بشكل عام:

أقرت نقابة المحاسبين والمدققين في العراق نظام ممارسة مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لسنة 1984.

وينقسم هذا النظام إلى ست أبواب على الوجه الآتي:

الباب الأول: الحياد والاستقلال المهني.

الباب الثاني: الواجب المهني بالکتمان والثقة.

الباب الثالث: الدعاية والإعلان.

الباب الرابع: أجور الإتعاب.

الباب الخامس: المسؤولية عن التقصير والإهمال.

الباب السادس: أحكام عامة 0

ولم يقتصر هذا النظام على قواعد السلوك المهني وإنما تضمن أموراً تعلق بمعايير التدقيق وأن من الأفضل إصدار وثيقة خاصة بقواعد السلوك المهني مستقلة فضلاً عن تخصيص باب مستقل بعنوان (الكفاءة المهنية) يضمن الشروط المطلوبة توافرها في المدقق والمهارة المطلوبة لإنجاز العمل 0.

لقد تضمن السلوك المهني خمس قواعد رئيسية مهمة هي:

1- النزاهة:

يجب على المدقق والمحاسب المهني أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ولذا يجب إلا يكون للمحاسب المهني أو المدقق علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات حيث يعتقد أن هذه المعلومات:

أ- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.

ب- تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة.

ج- تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.

2- الموضوعية:

هي التي يفترض إلزاماً على جميع المحاسبين بان لا يتعاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرد للآخرين كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته.

3- الكفاءة والعناية المهنية:

ينبغي على المحاسب أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتضمن:

أ- المحافظة على المهارات والمعرفة الفنية بالمستوى المطلوب.

ب- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

4- السرية:

هي التي يفترض إلزام المحاسبين والمدققين بالامتناع عن:

أ- كشف معلومات سرية خارج الشركة. والتي يمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية.

ب- استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحتهم الشخصية أو أطراف أخرى.

5- السلوك المهني:

هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة وعلى المدققين والمهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة بل يكونوا أمناء وصادقين وينبغي أن لا يقوموا بـ:

أ- إبداء ادعاءات مُبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها.

ب- إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين 0

2- أهمية قواعد السلوك المهني:

في تموز عام 1990 قامت لجنة المحاسبة الفدرالية الدولية (IFAC) بنشر دليل قواعد السلوك المهني الذي غير عنوانه بعد ذلك (مجموعة قواعد مهنة المحاسبة) وكان هدفهم إيجاد قواعد للسلوك المهني يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني إذا أن ممارسة المهنة يتطلب الالتزام بقواعد سلوك مهني. ومن هنا تتضح مسؤولية النقابات المهنية تجاه أعضائها الحاليين والمستقبليين. وان هناك علاقة مترابطة بين المحاسبة والتدقيق ولمهنة التدقيق آداب وقواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين والتي تلزم هذه المعاهد والنقابات أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة لغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم البعض الآخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام 0

3- أنواع قواعد السلوك المهني:

أولاً: من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها.

وتقسم إلى نوعين:

1-قواعد قانونية:

ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات. ومن أمثلتها لا يجوز للمدقق أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخالفاً بكرامة المهنة.

2-قواعد تنظيمية:

ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على الالتزام بأداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين في العراق.

ثانياً: من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:

تقسم إلى نوعين:

1- قواعد مكتوبة:

هي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.

2- قواعد عرفية:

نعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لأتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققون على أتباعها وينظرون أليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة.

4 - نصوص قواعد السلوك المهني:

أ - لا يجوز لمدقق الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو استشاري فيها.

ب - يحظر على مدقق الحسابات وعلى موظفيه المضاربة باسم الشركة التي يدقق حساباتها سواء اجري هذا التعامل بالأسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

ج - يمنع المدقق المجاز من ممارسة مهنة التدقيق قبل أداء القسم أمام رئيس ديوان المحاسبة.

د - لا يحق لأي عضو أن يعد أو يوقع أو يبدي رأياً يتعلق بأي تقرير أو بيان حسابي 0

5- أهداف قواعد السلوك المهني:

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض الآتية:

أ- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

ب- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

ج - بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

د - تكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

(الفصل الثالث)(المبحث الثاني)

(تعريف الأخطاء والغش وتحديد أنواعه وموقف المدقق من الأخطاء وأنواع المسؤولية)

أولاً : الغش والمراجع Fraud and Auditor

لقد ترتب على كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها تعذر قيام المراجع بالمراجعة التفصيلية وعلى ذلك تحولت عملية المراجعة بالكامل إلى مراجعة اختبارية وهذا هو السائد في العمل الميداني الآن.

كما ترتب على ذلك عدم إمكانية اعتبار مراجع الحسابات مسؤولاً عند عدم اكتشاف الغش والاختلاس المحكم التدبير ، وبشرط أن يكون قد اتخذ في عمله عناية فائقة من حيث عدم التقصير في فحص الأنظمة الداخلية للرقابة وفي تحديد كمية الاختبارات اللازمة وفي تنفيذ عملية المراجعة نفسها.

إن قضية الغش والتلاعب تعتبر من من أكثر القضايا إثارة للجدل والضغط التي تواجهها مهنة المراجعة في معظم دول العالم ومن أهم العوامل المسببة في تهديد مصداقية القوائم المالية وقد اعتبر الغش أهم تهديد تواجهه شركات الأعمال في الوقت الحاضر.

مفهوم الغش

عرفت مصلحة التجارة والصناعة بالمملكة المتحدة الغش بأنه “ أي تصرف بالخداع يؤدي إلى الإضرار بمصالح عملاء شركات الأعمال أو مستهلكيها أو الإضرار بمساهميها “ كما عرفت لجنة تريدواي الأمريكية الغش في التقارير المالية بأنه “ السلوك المتعمد سواء كان بالارتكاب أو الحذف أو عن طريق الإهمال الذي ينتج عنه قوائم مالية مضللة بصورة جوهرية وينطوي الغش في القوائم المالية على عديد من العوامل ويأخذ العديد من الأشكال مثل التحريفات الجسيمة في سجلات المنشأة أو التزييف أو الاصطناع في العمليات كإثبات عمليات وهمية أو تطبيق خاطئ للمبادئ المحاسبية.

الفرق بين الأخطاء والغش والتلاعب:

فرق معيار المراجعة الأمريكي رقم 53 بين الأخطاء والتلاعب حيث يشير الخطأ “ إلى تحريف أو استبعاد غير متعمد لمبالغ أو اقصاحات معينة في القوائم المالية “ وهي غالباً ما ترتكب نتيجة جهل كتبه وموظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتصنيف المحاسبي السليم وترتكب أيضاً نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية ومن أمثلة الأخطاء:

أ - أخطاء العمليات الحسابية كما في حالة الجمع والنقل والترصيد الخاطئ لبعض الحسابات وهذا غالباً في الأنظمة المحاسبية اليدوية وليس الآلية.

ب - عدم الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية بسبب المبالغة في التقدير أو تخفيضه مثل المبالغة في تقدير نسبة الديون المشكوك في تحصيلها في نهاية الفترة ، وكذلك فشل الإدارة في التعرف على بعض أنواع المخزون التي يصعب بيعها وتصريفها وبالتالي يحدث تقدير غير سليم لمخصص تقادم المخزون.

ج - عدم التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية وذلك كما في حالة الخلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي.

أما التلاعب (الغش) فهو عبارة “ عن ذلك التحريف أو الاستبعاد المتعمد لمبالغ أو افصاحات معينة في القوائم المالية وهي غالباً ما ترتكب لرغبة مرتكبيها ف إخفاء جهلهم أو عدم كفاءتهم أو لرغبتهم في تغطية سرقات واختلاسات كبيرة في النقدية أو البضاعة أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية “ ومن أمثلة الغش ما يلي:

أ - التزوير المتعمد في السجلات والدفاتر المحاسبية أو لمستندات المؤيدة والتي تعد على أساسها القوائم المالية مثل إعداد فواتير بيع وهمية يترتب عليها حسابات مدينين وهمية وبالتالي تضخيم رصيد المدينين عمداً.

ب - تبيد موارد الشركة عن عمد.

ج - إخفاء معاملات أو مبادلات عمداً أو السهو المتعمد في الإفصاح عن بعض الأحداث والمعلومات الهامة مثل إهمال الإفصاح عن الآثار المحتملة لقضية مرفوعة ضد الشركة يترتب عليها التزامات على الشركة.

د - تعمد التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية بشأن قياس أحداث معينة أو الإفصاح عنها.

ويمكن القول بأن الغش غالباً ما يفترن بمحاولة مرتكبيه إخفائه وبالتالي فإن الغش يمكن أن يؤدي إلى سلسلة من التحريفات المتعمدة يصعب اكتشافها بصورة تلقائية من خلال الإجراءات المحاسبية وخاصة ذلك الذي يتم إخفائه بمهارة فائقة وأن اكتشاف مثل هذا الغش يرتبط بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، وصعوبة أو سهولة إمكانية التواطؤ بين الموظفين ولذلك إذا لم يكن لدى مراجع الحسابات التفهم السليم لطبيعة وتأثير التحريفات المختلفة واحتمالات حدوثها فإنه من المحتمل أن تمر عليه دون أن يكشفها أو يلاحظها.

ثانياً : النتائج المترتبة على الغش:

يترتب على حالات الغش الذي يقوم به الموظفون أو الإدارة ظهور قوائم مالية مضللة تؤدي إلى حدوث نتائج خطيرة وذات أضرار واسعة الانتشار وفي بعض الأحيان إلى تأثير تدميري ، وتلك النتائج لها آثار على المدى القريب وعلى المدى البعيد ، فأول ضحايا تلك القوائم المضللة هم المساهمون والدائنون وعلى المدى البعيد اهتزاز ثقة المستثمرين في سوق الأوراق المالية إلى

جانب اطراف عديدة تتضرر من جراء ذلك كفقء الموظفين لوظائفهم وتضرر شركات التأمين و المودعون في المؤسسات المالية كما تتأثر أيضا سمعة الشركات التي تنتمي إلى نفس الصناعة.

وقد تكبدت مكاتب المراجعة في السنوات القليلة الماضية نفقات باهضة من جراء الدعاوي القضائية المرفوعة من الطرف الثالث الذين فقدوا استثماراتهم نتيجة عدم قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف الغش وما يتعلق به من تحريفات جوهرية في القوائم المالية فعلى سبيل المثال وصلت نفقات الدعاوى القضائية إلى 7 % من إيراد مكاتب المراجعة الستة الكبار في عام 1990 ثم ارتفعت تلك النسبة إلى 19,4 % عام 1993 ويوجد في الولايات المتحدة وحدها أكثر من 4000 دعوى قضائية مرفوعة ضد المراجعين تحمل في طياتها أكثر من 15 مليار دولار كتعويضات محتملة لتسويات تلك الدعاوي وأن معظم تلك الدعاوي سببها فشل مراجعي الحسابات في اكتشاف الغش وعدم الإفصاح عن أنشطة العميل سيئة السمعة ومن وجهة نظري فإن أكبر مثل لذلك الفشل هو مكتب آرثر أندرسون والذي كان يعد من أكبر مكاتب المراجعة على مستوى العالم والذي انهار وفق فضيحة إنرون الشهيرة .

إن الغش يؤدي إلى سوء تخصيص الموارد نتيجة إعداد تقارير مشوهة عن أماكن الاستثمار المتاحة ، كما يؤدي الغش في الأخير إلى انخفاض المبيعات والتوظيف والكفاءة الإنتاجية والمصدقية كما تضعف مقدرة الشركة على المنافسة أما الزيادة الوحيدة المصاحبة للغش فهي تكلفة الدعاوي القضائية وأقساط التأمين.

ووفقاً لتقديرات الهيئة التشريعية المتعلقة بالتجارة في الولايات المتحدة فإن الغش يكبد اقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية سنوياً أكثر من 100 بليون دولار تدفعها أطراف برينة كالمستهلكين وشركات التأمين ومكاتب المراجعة.

ثالثاً: الممارسات الشائعة للغش:

يمكن أن يكون إعداد قائمة بأساليب الغش وممارساته بلا نهاية ومع ذلك ينبغي أن يتفهم المراجع إلى أكثر الطرق شيوعاً مع إدراك أن نوع معين من الغش قد يكون ممكناً في موقف ما بينما قد لا يكون ممكناً في وقت اخر ومن المفيد أن نعدد بعض الأنواع الشائعة من الغش والمخالفات والمتمثلة في الآتي:

1- اختلاس نقدية : ويأخذ ذلك عدة صور منها اختلاس مبلغ معين من الخزينة واختلاس متحصلات مبيعات نقدية واختلاس متحصلات من العملاء وتتم تغطية الاختلاس عادة عن طريق مدفوعات وهمية بالمبلغ المختلس نفسه تؤيدها مستندات مزورة أو عدم إثبات المبالغ المتحصلة من العملاء في السجلات وكذلك اختلاس النقدية عن طريق التلاعب في التحويلات بين البنوك.

2- إدراج مبيعات وهمية : أو إدراج مبيعات تمت في الفترة التالية ضمن مبيعات الفترة الحالية بغرض تضخيم المبيعات وبالتالي الأرباح.

3- التلاعب في تكوين المخصصات : مثال مجمع استهلاك الأصول الثابتة ومخصص الديون المشكوك فيها ، إذ أن عدم تكوين المخصصات او تكوينها بنسبة تقل أو تزيد عن النسب المقررة تؤدي إلى تضليل نتائج العمليات.

4- اختلاس بعض أصناف المخزون : من خامات أو إنتاج غير تام أو إنتاج تام عن طريق التلاعب في مستندات التسليم أو الإرجاع أو الصرف وفي البطاقات والسجلات الخاصة بالمخازن عن طريق إثبات مستندات صرف وهمية أو التلاعب في الكميات المنصرفة أو المستلمة أو في نسبة المواد التالفة والمسموح بها.

5 -لتلاعب في تقويم المخزون : وبالتالي تضليل نتائج العمليات المالي.

6 - اعتبار بعض النفقات الإيرادية نفقات رأسمالية أ و العكس : وبالتالي تضليل نتائج العمليات والمركز المالي.

7- الرواتب الوهمية : التي تتم عن طريق إدراج أسماء وهمية في جداول الرواتب واختلاس مبالغها أو قد يقوم كاتب الأجور بالمغالاة في أرقام رواتب العاملين مقابل اقتسام الزيادة معهم.

8 - إساءة استخدام صندوق المصروفات النثرية : عن طريق استخدام النقدية للأغراض الشخصية أو في أغراض غير مرخص بها أو تزوير المستندات التي تغطي العجز.

9 - إساءة استخدام بطاقات الائتمان : عن طريق استخدامها في تغطية مشتريات شخصية.

10 - الرشاوي : وهي مبالغ تدفع من أجل الحصول على نشاط أو عمل وتحقيق منفعة شخصية.

11 - المغالاة في الخصومات والمسموحات الممنوحة للعملاء.

12 - بيع المعلومات المهمة للمنافسين.

13 - استخدام المعدات والتجهيزات الخاصة بالشركة للأغراض الشخصية.

14 - تزيف مستندات الدفع : النفقات النقدية قد يتم تدعيمها بمستندات مزيفة أو استخدام صور الفواتير في تحقيق ازدواج المدفوعات النقدية وكذلك تغيير الشيكات بعد توقيعها.

15 - سرقة الأوراق المالية : ويحدث ذلك في حالة إمكانية الوصول غير المرخص لهذه الأوراق أو عندما يكون الأمين عليها قادراً على استبعادها.

16 - سداد المصروفات الشخصية : أي ذات الطابع الشخصي وهي غير مرخص بها من قبل الشركة مثل نفقات الترفيه ومصروفات الزواج والمعدات المشتراه للاستعمال الشخصي ومصروفات التنقل والسفر غير المرخص بها.

رابعاً: مسؤولية مراجع الحسابات نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه:

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة خصوصاً في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة والاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال معايير المراجعة التي أصدرتها مسؤولية مراجع الحسابات نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه ، ويمكن بلورة إطار مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب واثراً ذلك على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من خلال معيار المراجعة الأمريكي رقم 53 الذي حدد تلك المسؤولية على النحو التالي: -

أ - يجب أن يقدر مراجع الحسابات مستوى الخطر الناشئ من وجود أخطاء وتلاعب ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص وتحديد إجراءات المراجعة بما يساعده على اكتشاف الأخطاء والتلاعب الذي يمكن ان يجعل القوائم المالية تحتوي على تحريف جوهري.

ب - تتوقف مقدرة المراجع على تقدير خطر المراجعة الناتج من وجود أخطاء وتلاعب على فهمه لخصائص الأخطاء والتلاعب التي سبق الإشارة إليها ، ومدى ونوع التفاعل المحتمل بين هذه الخصائص ووفقاً لهذا الفهم سوف يصمم وينفذ خطة وإجراءات المراجعة الملائمة .

ج - لا يمكن ان نغفل مدى صعوبة اكتشاف التلاعب في بعض الأحيان بواسطة إجراءات المراجعة المعروفة والتي تساعد على اكتشاف الأخطاء ويرجع ذلك إلى أن التلاعب قد يصل إلى حد التواطؤ بين موظفي العميل وبعضهم البعض أو بينهم وبين طرف خارج المشروع وهنا فإن المراجعة المستندية وحتى الفنية قد لا تتجح في اكتشاف هذا التواطؤ.

د - يكون مطلوباً من مراجع الحسابات أن:

* يبذل العناية المهنية القصوى في تخطيط وتنفيذ المراجعة وتقييم النتائج المتحصل عليها من اتباع الإجراءات الملائمة .

* يمارس ويصاغ أحكامه المهنية بدقة وليتأكد قدر استطاعته من عدم وجود الأخطاء أو التلاعب.

هـ - يجب أن يركز المراجع عند تخطيط وتنفيذ المراجعة على مجموعة من الاعتبارات من شأنها أن ترفع من قدرته على اكتشاف الأخطاء والتلاعب ومن أهم هذه الاعتبارات: -

1 - الاعتماد على مساعدين مؤهلين ومدربين جيداً ويفضل أن يكون لهم خبرة في مراجعة القوائم المالية للعملاء الذين يعملون في الصناعة التي ينتمي لها العميل الحالي.

2 - توسيع نطاق تقييمه الأولى لبيئة عمله .

3 - مد نطاق الاختبارات الخاصة بالنواحي الإدارية مثل معدل دوران المدير المالي ورئيس الحسابات ، كفاءة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية وتشكيل مجلس الإدارة .

4 - توصيف طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل جيداً فقد تكون حدة المنافسة مرتفعة فيها مما يدفع الإدارة لإتباع وسائل غير مشروعة في المنافسة تنعكس على القوائم المالية.

5 - الاطلاع على تقارير المراجعة لعدد من السنوات السابقة لهذه الشركة ودراسة رأي المراجعين السابقين لها .

6 - تحديد معدل عزل مراجعي الحسابات السابقين لها .

خامساً: واجبات المراجع المهنية في حالة وجود غش وتلاعب:

وفقاً لمعيار المراجعة الأمريكي رقم 53 إذا انتهى المراجع إلى وجود غش وتلاعب متعمد ذات تأثير جوهري في تحريف القوائم المالية للعميل فعليه أن يقوم بالواجبات التالية :

أ - إذا استنتج مراجع الحسابات أن القوائم المالية قد تأثرت جوهرياً بوجود تلاعب وغش معين فعليه ان يصر على تصحيح القوائم المالية وإلا فإنه يبدي رأياً متحفظاً أو عكسياً في القوائم المالية مع الإفصاح عن الأسباب الأساسية رايه هذا .

ب - إذا لم يستطيع المراجع تطبيق إجراءات المراجعة الملائمة أو اذا قام بتوسيع نطاق اختباره ومع ذلك ظل غير قادر على تحديد ما اذا كان التلاعب قد اثر في القوائم المالية تأثيراً جوهرياً فيجب عليه عندئذ أن يقوم بتصرفين هما :

* يمتنع عن إبداء الرأي أو يبدي رأياً متحفظاً في القوائم المالية .

* يقوم بتوصيل النتائج التي تم التوصل إليها إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة .

ج - إذا رفض العميل في الحالة السابقة تقرير المراجع فيجب على المراجع أن ينسحب من أداء عملية المراجعة ويقوم بكتابة أسباب قراره بالانسحاب في تقريره خاص ويقدمه للجنة المراجعة أو مجلس الإدارة.

د - يجب أن يتخذ المراجع قرارات الأهمية النسبية الملائمة عندما يكون من واجبه توصيل بيان التلاعب للجنة المراجعة وعلى سبيل المثال فإن التلاعب من جانب صغار الموظفين قد يكون غير جوهري وغير متكرر فيتم تجميعه وتوصيله على فترات للجنة المراجعة بينما التلاعب مع رئيس الحسابات بتزييف مستند صرف المرتبات يوجب سرعة إخبار اللجنة به.

هـ - ليس من واجب المراجع الإفصاح عن التلاعب لأطراف خارج المشروع إلا اذا رأى المراجع أن حالة التلاعب الموجودة يمكن أن تؤثر على رأيه في القوائم المالية.

ويمكن القول بأن من واجب المراجع الإفصاح عن التلاعب لطرف خارج المشروع في الحالات التالية :

* عندما تقرر المنشأة التي بها تلاعب عزل المراجع .

* عندما يتصل به المراجع الجديد للشركة .

* عندما تطلب منه بعض المؤسسات التمويلية طالما كانت المتطلبات المهنية لمراجعة الشركات المقترضة تسمح بذلك .

سادسا:أنواع المسؤولية المراجع أو المدقق:

أ - المسئوليات القانونية للمراجع او المدقق:

• إن عدم وضوح الرؤيا حول مدى مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية بالقوائم المالية قد أثار الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف ومنها قيام إدارات ومُلاك بعض المنشآت بإلقاء اللوم على المراجعين عند اكتشاف خطأ أو غش أو ارتباطات غير قانونية أسهم إلى حد كبير في زيادة عدد المطالبات والقضايا غير المبررة المرفوعة ضد المراجعين حتى وصلت مبالغ هذه المطالبات إلى بلايين الدولارات ، وهذا الأمر أصبح بالفعل مشكلة عالمية ذات تأثير سلبي على ممارسة وتطوير مهنة المراجعة.

• كما يثير اكتشاف الخطأ أو الغش أو الارتباطات غير القانونية في القوائم المالية الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف ومنها ، من هو المسئول عن منع واكتشاف الخطأ والغش والارتباطات غير القانونية، هل هو المراجع للمنشأة التي يراجع حساباتها ، أم هي إدارة المنشأة التي عليها وضع الأنظمة والإجراءات اللازمة لمنع واكتشاف الخطأ والغش والارتباطات غير القانونية، وهل يعني الاكتشاف اللاحق للخطأ و الغش والارتباطات غير القانونية بأن المراجع قد قصر في أداء واجباته المهنية وهل يجب على المراجع إبلاغ السلطات القضائية والتشريعية بوقوع غش أو ارتباطات غير القانونية في حسابات المنشأة التي يراجع حساباتها، وما هو تأثير ذلك على علاقة السرية بينه وبين عملائه ، وما هي الإجراءات أو أساليب الرقابة التي يمكن أن تحد من احتمالات وقوع الخطأ أو الغش أو الارتباطات غير القانونية.

1) مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه:

إن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عميله أي المنشأة التي يراجع حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما، أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية ، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها ، وتسمى المسؤولية (مسئولية عقدية).

2) المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث :

• كما أن المراجع يعتبر مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد ، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه ، وتسمى هذه المسؤولية (بالمسؤولية التقصيرية).

• ولكن لكي تتعدد المسؤولية القانونية بنوعيتها العقدية والتقصيرية ضد المراجع يجب توافر ثلاثة أركان هي :

(أ) حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية .

(ب) وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.

(ت) رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

ب - : المسؤولية المهنية للمراجع :

• يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية ، وكلما كان المراجع قادراً على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له .

• إن المراجع يعرض على الشركات والمنشآت (عملائه) وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية ، بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته،

وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة للمراجع الخارجي نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله .

• كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحملة المراجع من مسؤولية ، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبّقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد.

ج - المسؤولية الجنائية للمراجع:

• لقد سبق أن أوضحنا أن مسؤولية المراجع تجاه عميله الذي يراجع حساباته وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية تمثل المسؤولية القانونية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع ما أصابه من ضرر ، أما المسؤولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل.

•ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات ، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية، وأية خدمات إدارية واستشارات أخرى .

(الفصل الرابع)

(المبحث الاول)

(الإجراءات التمهيدية للمدقق والتخطيط لعملية التدقيق).

أولاً: مراحل إجراءات التدقيق التمهيدية :

تتلخص مراحل إجراءات التمهيدية لعملية التدقيق بما يلي:

أ. فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتة المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك 0

ب. فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة) ، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة 0

ج. تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكشف نظم الضبط الداخلي تلقائياً الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى 0.

د. التدقيق الاختباري : يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق ، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

هـ. تقويم نتائج أعمال التدقيق: بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها في لإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.

و. تقرير مدقق الحسابات: يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به وبيّن استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.

ثانياً: التخطيط لعملية التدقيق والإشراف عليها :

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 24 / 8 / 2002 دليل التدقيق الآتي حول تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها .

المحور الأول : التخطيط لعملية التدقيق:

أ - الأهداف والنطاق:

١ - يهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وإعطاء صورة واضحة لما سيقوم به مراقب الحسابات في وقت معين باستخدام عدد معين من المساعدين.

٢ - تمثل الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدليل الحد الأدنى لما يحتاجه مراقب الحسابات في عملية التخطيط المتكررة ويمكن التوسع في الإجراءات في حالة التدقيق لأول مرة .

٣ - يعد التخطيط عملية مستمرة ومتكاملة ومترابطة قبل وخلال فترة التدقيق ويهدف إلى وضع خطة عامة لنطاق العمل التدقيقي المتوقع وبرنامج تدقيق يحدد طبيعة ومدى التدقيق المطلوب مع ضمان إجراء التغييرات المطلوبة على الخطة والبرنامج كلما دعت ظروف العمل إلى ذلك نتيجة ظهور أمور مستجدة أثناء تنفيذ العمل .

٤ - يتم التخطيط السليم لإجراءات التدقيق للتأكد من تجانسها مع السياسات والمعايير المهنية ومن فاعلية الاستخدام الكفاء لجهود الأعضاء الفنيين والمساعدين ومن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة .

٥ - إن التخطيط السليم لعملية التدقيق يساعد في التأكد ان المشاكل المحتملة قد جرى تشخيصها وتنسيق الأعمال التي قد يتم إنجازها من قبل مراقبي حسابات آخرين أو خبراء.

٦ - يتطلب التخطيط وضع إطار عام وإجراءات تفصيلية لطبيعة وتوقيت نطاق عملية التدقيق المتوقعة ليتمكن مراقب الحسابات من أداء أعماله بفاعلية وكفاءة وفي التوقيت المناسب .

٧ - يتحدد نطاق التخطيط طبقاً لحجم عملية التدقيق والخبرة السابقة لمراقب الحسابات ومعلوماته عن المنشأة وطبيعة نشاطها .

ب - المسؤولية عن التخطيط:

ان المسؤولية عن التخطيط تتضمن الآتي :

1- إن إعداد خطة التدقيق هي من مسؤولية مراقب الحسابات ، وله مناقشة أجزاءها أو بعض إجراءات التدقيق مع إدارة المنشأة وذلك لتطوير فاعلية وكفاءة عملية التدقيق وتنسيق إجراءاتها مع أعمال موظفي المنشأة .

2- لغرض تحقيق الهدف من التدقيق يجب على مراقب الحسابات القيام بالأمور التالية :-

§ التعرف على صيغة التكلفة بأعمال التدقيق والمسؤوليات القانونية المترتبة عليه جرائها.

§ تحديث المعرفة بنشاط المنشأة وخصائصها ونظام الرقابة الداخلية بها .

§ تحديد مستوى الأهمية النسبية .

§ تحديد مخاطر التدقيق .

§ تقسيم أعمال التدقيق إلى أجزاء يمكن أدارتها والتعرف على انسيابية إجراءات التدقيق لكي تتحقق إدارة أفضل لها وتحليل أدق لملاحظاتها .

§ وضع خطة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة باستخدام إجراءات تدقيق اقتصادية وكفاءة وفعالة .

§ تحديد عدد المساعدين ومستوياتهم المطلوبين لإنجاز مهمة التدقيق وإيجاد التنسيق المطلوب فيما بينهم .

ج - التعرف على نشاط المنشأة:

التعرف على طبيعة المنشأة يتضمن الآتي :-

1- تختلف المعلومات التي يحتاجها مراقب الحسابات لتخطيط عملية تدقيق ما تبعاً لأهداف تلك العملية والمنشأة التي ستخضع للتدقيق ويقوم المدقق بأجراء مسح للمنشأة قبل إعداد خطة تنفيذ العمل الميداني وهو أسلوب فعال للمساعد بتحديد ميادين التدقيق المعنية والحصول على المعلومات لاستخدامها في التخطيط وذلك بشكل سريع دون الحاجة إلى التحقق التفصيلي.

2- عند وضع خطة التدقيق يجب الآخذ بنظر الاعتبار الأمور التالية :-

§ المعرفة بطبيعة العمل كالعوامل الاقتصادية العامة وظروف الجهة القطاعية المؤثرة في أعمال المنشأة ، الصفات المميزة لها وأدائها ومتطلبات الإفصاح والتغيرات الحاصلة من تاريخ التدقيق السابق .

§ دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والسياسات المحاسبية المتبعة والتغيرات الجارية عليها وتأثير التطورات الحاصلة في مجالي المحاسبة والتدقيق والأهمية النسبية لها ومستويات الثقة المتوقع وضعها على اختبارات التدقيق والإجراءات الجوهرية .

§ مدى إمكانية التركيز على بعض عمليات التدقيق الدوري .

§ طبيعة ومدى أدلة الإثبات المطلوب الحصول عليها.

§ نطاق عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وتأثيره على نطاق وإجراءات الرقابة الخارجية .

§ نطاق عمل مراقبي الحسابات الآخرين المكلفين بتدقيق الشركات التابعة أو الفروع .

3-إن التعرف على طبيعة العمل هو جزء مهم من عملية التخطيط إذ يساعد مراقب الحسابات على تشخيص الأحداث والممارسات والمعلومات التي قد يكون لها تأثيرا أساسيا على البيانات المالية ويمكن لمراقب الحسابات الحصول على هذه المعلومات من :-

§تقارير المنشأة السنوية .

§محاضر اجتماعات الهيئة العامة ومجالس الإدارة واللجان الهامة .

§التقارير المالية والإدارية الداخلية للسنة الجارية والسنوات السابقة .

§أوراق عمل مراقب الحسابات للسنة السابقة وكافة الملفات الأخرى المتعلقة بها .

§المناقشات مع إدارة وموظفي المنشأة .

§الزيارات إلى مكاتب المنشأة ومواقع العمل .

§الأوضاع الاقتصادية ومدى تأثيرها على نشاط وأعمال المنشأة .

4-على مراقب الحسابات التركيز على الأمور التي تحتاج إلى عناية خاصة وتقرير ما إذا كانت مؤثرة على العمل الواجب أدائه خلال العام الجاري وذلك بالرجوع إلى أوراق عمل السنة السابقة .

5-يحتاج مراقب الحسابات أن يتعرف من خلال المناقشات مع إدارة المنشأة على الموضوعات المؤثرة في طبيعة النشاط والتي منها :-

§التغيير في الإدارة أو الهيكل التنظيمي أو الأنشطة .

§القوانين والتعليمات السارية والقرارات المركزية الحكومية المؤثرة في نشاط المنشأة .

§التطورات الاقتصادية الحالية واثرها على النشاط .

§المشاكل المحاسبية والصعوبات المالية التي تواجهها المنشأة .

§وجود أطراف تتعامل مع المنشأة وتربطهم علاقة بها او بمديرها.

§مواقع العمل والتغييرات والمستجدات عليها .

§التغييرات في نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي .

§التغييرات في النواحي الفنية او النوعية للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة 0

د - الخطة العامة للتدقيق:

الحالات التي يجب التركيز فيها عند وضع الخطة العامة للتدقيق :

1-على مراقب الحسابات وضع وتوثيق الخطة العامة للتدقيق موضحا فيها المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها وتعتبر الموازنة التقديرية لساعات العمل المطلوبة للتدقيق من الوسائل الفعالة في التخطيط .

2-تكون الخطة العامة للتدقيق سنوية وبالإمكان اعتماد خطط قصيرة الأمد كأن تكون نصف سنوية أو فصلية وفقاً لحاجة أو طبيعة العمل على أن تكون أكثر تفصيلاً .

3-يجب ان تكون الخطة محتوية على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق . كما ان التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة سوف يختلف استنادا إلى حجم النشاط وعملية التدقيق والمنهجية والأساليب الخاصة المستخدمة من قبل مراقب الحسابات .

هـ - برنامج التدقيق:

الأمر الذي يتضمنها برنامج التدقيق:

1-يعتبر وضع برنامج تدقيق مكتوب وموثق موضحا فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق من الأمور الأساسية في خطة التدقيق .

2-يتضمن البرنامج الأهداف المطلوبة لكل عملية تدقيق والإجراءات والتعليمات اللازمة للمساعدین المشتركين في عملية التدقيق لتمكين المدقق من تحقيق الضبط السليم لتنفيذ العمل في الأوقات المحددة لها .

3-يعد برنامج التدقيق بعد الفهم والمعرفة الدقيقة للنظام المحاسبي المطبق ودراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المرتبطة به ، وقد يرى مراقب الحسابات ان اعتماده على بعض أنظمة الضبط والرقابة الداخلية تمكنه من إنجاز التدقيق بكفاءة وفاعلية أكثر لتنفيذ مهمة التدقيق ، أو قد يرى عدم الاعتماد على تلك الأنظمة لوجود طرق ووسائل أخرى أكثر فاعلية للحصول على أدلة إثبات كافية .

4-يجب وصف نطاق فقرة التدقيق بوضوح وتحديد المنهجية والخطوات المقترحة وإجراءات تحديد العينات التي سيختارها مراقب الحسابات .

5-يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ بالحسبان عند أعداده برنامج التدقيق التوقيتات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق والتنسيق مع أية مساعدة متوقعة من المنشأة ومدى توفر المساعدین ومشاركة مراقبي حسابات آخرين أو خبراء في مهمة التدقيق .

6-غالبا ما يلجأ مراقب الحسابات إلى المرونة في تحديد وقت تنفيذ الإجراءات والتي جزء منها يتطلب تنفيذها وأدائها في وقت محدد .

7-على مراقب الحسابات ان يعيد النظر ببرنامج التدقيق في ضوء المستجدات والنتائج التي توصل إليها .

8- يجب ان يتحدد في برنامج التدقيق وحيث ما يكون ممكناً بيان المعايير المطبقة عند الحاجة إليها في تقويم الأمور المتعلقة بالتدقيق .

المحور الثاني الأشراف :

1- يجب ان يتوفر الأشراف المباشر والمستمر على المساعدين ومراقبي الحسابات الآخرين والخبراء الذين قد يستعان بهم في كل مراحل التدقيق وذلك لتأمين تحقيق أهداف التدقيق وضمان القناعة المعقولة لمراقب الحسابات بكفاءة ما يتم إنجازه من قبلهم .

2- ان الطريقة المثلى والفعالة للتأكد من النوعية والسرعة في تقدم انجاز المهام هي بممارسة الأشراف الملائم من بداية التخطيط حتى إتمام العمل الرقابي وأعداد التقارير عنه . اذ ان الأشراف يضفي حكماً كفوءاً على العمل المنفذ من قبل موظفين اقل خبرة ويوفر فرصة للتدريب الملائم .

3- يساعد الأشراف الكفوء على إسناد مهام العمل قياساً على قدرات وكفاءات المساعدين .

4- يكون دور المشرفين مع المساعدين ذوي الخبرة في وضع المخطط التمهيدي لنطاق التدقيق ويتركون التفاصيل للمساعدين أما عملهم مع المساعدين الأقل خبرة فيجب عليهم تغطية تفاصيل كثيرة وتحديد القيام بجمع معلومات معينة والأساليب المتبعة في التحليل .

5- يجب توثيق أعمال المشرفين على العمل المنفذ في أوراق العمل .

6- يجب ان يقدم المشرف على العمل التدقيقي تقريراً خاصاً في الوقت المناسب يوضح فيه توافق العمل مع الخطط الموضوعية .

7- الالتزام ببرامج التدقيق وتحديد نقاط الخروج عنها والمبررات التي أدت إلى ذلك.

المحور الثالث : التوثيق :

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٢/١/١٤ دليل التدقيق التالي حول التوثيق .

أ - الأهداف والنطاق :

١ - يهدف هذا الدليل إلى توفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات المالية .

٢ - تلزم المبادئ الأساسية للتدقيق مراقب الحسابات ان يوثق ضمن أوراق عمله كافة المواضيع وأدلة الإثبات والقرائن التي تؤكد إنجازه لمهمة التدقيق وفقاً للمبادئ الأساسية ، ويتمثل ذلك بأوراق العمل التي يقوم بأعدادها والحصول عليها والاحتفاظ بها .

٣ - تشمل عملية التوثيق أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل مراقب الحسابات أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق مهما كان شكل هذه الأوراق وسواء أكانت معلومات مثبتة في الأوراق أو مخزونة على الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى .

٤ -يعتبر التوثيق المناسب مهما لعدة أسباب نذكر منها الآتي :-

أ - يدعم ويعزز آراء المدقق وتقاريره .

ب- يرفع من كفاءة وفاعلية التدقيق .

ج -يساعد المدقق في إعداد التقارير والإجابة على أية تساؤلات من المنشأة أو الأطراف الأخرى .

د - يقدم الدليل على قيام المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق .

هـ-يسهل عملية التخطيط والإشراف .

و -يساعد على تطوير المهارة الفنية للمدقق .

ز -يساعد على تحديد مسؤولية المدقق وتقييم أدائه .

ح -يقدم دليل إثبات حول الأعمال المنجزة لمواجهة المتطلبات المستقبلية .

ب - شكل ومضمون أوراق العمل:

1- يجب على مراقب الحسابات ان يضع في ذهنه بأن ترتيب مضمون أوراق العمل يعكس درجة كفاءته وخبرته ومعرفته ، لذا فهي تتطلب التكامل والتفصيل المقنع ويجب ان تتضمن أوراق العمل كحد أدنى توثيق المفردات التالية :-

أ - توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن يعتمد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد .

ب -تهيئة أوراق العمل بالشكل المتكامل والمفصل لكي يوفر فهماً عاماً لعملية التدقيق التي تمت والأسس التي تم الاستناد عليها في اتخاذ القرارات الرئيسية وتوفر فرصة لمراقب حسابات أخر لفهم طبيعة عمله فيما إذا استعين به لتكملة عمل المراقب الأول .

ج -ان تحتوي أوراق العمل معلومات كافية تبين بان البيانات المالية التي تم تدقيقها تتفق مع سجلات المنشأة .

د - على مراقب الحسابات ربط المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق مع برنامج التدقيق وتوثيق عمل المساعدين والإشراف عليهم .

هـ-أن توضح أوراق العمل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والاختبارات المؤداة للحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة .

و - أن تبين أوراق العمل ان نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد تم فحصه وتقويمه .

ز - أن تحتوي أوراق العمل على تحليل وتفسير مراقب الحسابات لكافة الأمور الهامة والتي تحتاج إلى قيامه بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها .

ح -نسخ من المراسلات والمذكرات الخاصة بمواضيع التدقيق التي تم تبليغها او مناقشتها مع المنشأة .

2-إن شكل ومضمون أوراق العمل يتأثران بأمر عديده منها :-

- طبيعة مهمة التدقيق .

- شكل تقرير مراقب الحسابات .

- طبيعة أعمال المنشأة

- طبيعة وحالة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة

- الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون .

- المنهجية والإجراءات الخاصة المستخدمة خلال عملية الرقابة والتدقيق .

تصميم وتنظيم أوراق العمل

3 -يتم تصميم وتنظيم أوراق العمل لمواجهة الظروف ومتطلبات مراقب الحسابات لكل عملية تدقيق كما ان استخدام أوراق العمل المناسبة يساعد على تحسين كفاءة إعدادها ومتابعتها وتسهل عملية توزيع وإناطة الأعمال وتوفر وسائل للرقابة على جودتها .

4-يمكن لمراقب الحسابات استخدام الجداول والتحليل المعدة من قبل المنشأة واعتمادها كأوراق عمل

في إنجاز عملية التدقيق على ان يتأكد من ملاءمتها وصحة إعدادها .

5-يراعى في إعداد أوراق العمل الاعتبارات التالية :-

- أن تكون جميعها معرفة بوضوح باسم المنشأة .

- تحديد الهدف منها بوضوح .

- إظهار الفترة المحاسبية عليها بوضوح .

- أن يثبت على كل ورقة تاريخ إعدادها واسم الشخص الذي أعدها .

- أن يثبت على كل ورقة التاريخ الذي روجعت فيه مع اسم الشخص الذي راجعها .

- إعداد أوراق العمل على استمارات معتمدة .

- عند اعتماد استمارة نمطية للتوثيق يجب في هذه الحالة إعداد جميع أوراق العمل على أساس يتفق مع النمط المحدد .

ج - تصنيف أوراق العمل :

- 1-تمثل سجلات وملفات وإشارات التدقيق أوراق عمل عملية التدقيق والتي يعتمد عليها مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد .
- 2-يستخدم مراقب الحسابات كحد أدنى السجلات والملفات التالية :-
 - ملفات التدقيق : الملف الدائم والملف الجاري .
 - سجل الملاحظات (سجل المدقق) .

د - سجل الملاحظات:

- 1-يهدف مسك هذا السجل إلى تدوين الإيضاحات او الاستفسارات او الأخطاء التي يؤشرها مراقب الحسابات والتي أثرت خلال عملية التدقيق لغرض اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها ، وأية بيانات أخرى قد يحتاج إليها مراقب الحسابات أثناء عملية التدقيق ونذكر منها الآتي :-
 - الإيضاحات والاستفسارات عن الأمور غير الواضحة .
 - نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية .
 - التعديلات التي يرى مراقب الحسابات إدخالها على برنامج التدقيق.
 - الموضوعات التي يرغب بالرجوع بشأنها إلى أصحاب الشأن .
 - البيانات التي لم يتمكن من الحصول عليها أثناء التدقيق .
- 2-في حالة تفسير الملاحظات الواردة في أوراق العمل تفسيراً سليماً من قبل المختصين يؤشر مراقب الحسابات عليها في السجل بما يفيد ذلك .
- 3-أما بالنسبة للملاحظات التي تبقى معلقة دون إيضاح فيجب نقلها إلى ورقة عمل (استفسارات) لعرضها على المسؤولين في المنشأة لاتخاذ الإجراءات اللازمة .
- 4-أما الاستفسارات الهامة (الجوهرية) والتي لم يجد لها مراقب الحسابات رداً مقنعاً من قبل المنشأة يقوم بتناولها في تقريره ويجب توثيقها كاملة مدعمة بملاحظة عن جميع المناقشات التي تمت بخصوصها مع الإدارة وكذلك أي تفسير قد قدمه لها

هـ - الملف الدائم :

1- ويشمل هذا الملف القوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات والبيانات الخاصة بالمنشأة وجميع الأمور ذات الأهمية الدائمة والتي يحتاجها مراقب الحسابات بصورة دائمية. ولسهولة الرجوع إلى تلك الوثائق من الأفضل تقسيم الملف إلى الأقسام المبينة أدناه :-

أ - القوانين والأنظمة الأساسية والتعليمات وتعديلاتها .

ب - الهيكل التنظيمي والصلاحيات والمسؤوليات .

ج - قرارات الإدارة العليا (الهيئة العامة أو مجلس الإدارة) أو مقتطفات منها والتي لها تأثير طويل الأمد على فعاليات ونشاطات المنشأة .

د - العقود والاتفاقات المهمة التي تمتد لأكثر من سنة .

هـ - المطلوبات أو الديون أو القروض التي لها صفة مستمرة أو طويلة الأجل بالنسبة للمنشأة .

و - بيانات تاريخية عن الامور المحاسبية مثل حركة الاحتياطيات مقارنة النسب الحسابية المهمة لعدة سنوات ، أسس ونسب احتساب تخصيص الديون المشكوك في تحصيلها .

ز - نسخ من الحسابات الختامية الموقعة للسنوات السابقة .

2- ويجب أن يتضمن الملف الدائم على جزء خاص أو ملف للسيطرة على إجراءات التدقيق يحتوي على :-

- وصف طبيعة عمل المنشأة .

- احدث نسخة من إستقصاءات نظام الرقابة الداخلية - ملخص نظام الضبط الداخلي الساري المفعول .

- قائمة بأسماء الموظفين المسؤولين ونماذج توافيعهم .

- برنامج التدقيق .

- نسخ من المراسلات والمذكرات المتعلقة بأمور الرقابة والتدقيق والتي تم تبليغها أو مناقشتها مع الإدارة .

و - الملف الجاري :

1- يحتوي الملف الجاري على المعلومات الخاصة بعملية الرقابة والتدقيق لفترة مالية واحدة والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها والمتعلقة بأوجه عملية التدقيق ومن ضمنها كيفية حل ومعالجة الأمور غير العادية والمكتشفة من خلال إجراءات التدقيق .

2- ينبغي تقسيم الملف الجاري وفقاً لتسلسل فقرات البيانات المالية تسهيلاً لمهمة الرجوع إليها

وندرج أدناه نموذج للتقسيم الذي يمكن الاسترشاد به :-

أ- التقرير والحسابات الختامية وخلصات إنجاز العمل : وتشمل مسودة الحسابات الختامية وميزان المراجعة والجدول التحليلية الملحقة والأوليات التي تتعلق بالتقرير وإجابات المنشأة على هذه التقارير . أما خلاصات إنجاز العمل فتشمل تلخيص الوضع النهائي لنتائج التدقيق ومعوقاته .

ب-برنامج التدقيق المنفذ .

ج -شهادة (كتاب التمثيل) وتقرير الإدارة .

د - يقوم مراقب الحسابات باعتماد ترميز معين يتم بموجبه الربط بين عناصر البيانات المالية مع أوراق العمل وبرنامج التدقيق .

ت -إشارات التدقيق :

تستخدم للتمييز بين العمليات والخطوات التي تم تدقيقها وفقاً لما هو محدد

في برنامج التدقيق للحفاظ على سرية عملية التدقيق ، لذا يجب مراعاة الآتي :-

أ- ان يكون لهذه الإشارات معنى خاص معروف لمراقب الحسابات ومساعديه فقط ، بحيث يتحتم الاحتفاظ بسريتها ومعناها عن موظفي المنشأة .

ب -ان يقوم مراقب الحسابات بتغيير الإشارات من سنة إلى أخرى .

ج -تغيير لون إشارات التدقيق من سنة لأخرى .

ث - سرية وملكية أوراق العمل :

1-على مراقب الحسابات اتخاذ إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل والإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات .

2 -تعتبر أوراق العمل من ممتلكات مراقب الحسابات ويستطيع في بعض الحالات التي يرى فيها ضرورة إعطاء بعضاً منها للمنشأة على أن لا تعتبر بديلاً عن سجلاتها المحاسبية .

3-لا يجوز لمراقب الحسابات تزويد أوراق عمله لأية جهة كانت إلا بموجب نص قانوني أو حكم قضائي

(الفصل الرابع)

(تنظيم مكتب المدقق ومعايير جودة العمل الرقابي)

(المبحث الثاني: معايير جودة العمل الرقابي:)

أولاً: مفهوم رقابة جودة التدقيق وأهدافها و مخاطرها:

لما كانت مهنة التدقيق ضرورية لتلبية حاجات المجتمع، لذلك يتوقع أن تكون هذه المهنة في تحسين وتطوير مستمر من أجل مواكبة تطور احتياجات المجتمع، لذلك فإن لرقابة جودة التدقيق أهمية بالغة لتأثيرها المباشر على تطوير جودة أداء ممارسي مهنة التدقيق وزيادة ثقة الجمهور بالخدمات التي تقدمها هذه المهنة.

يعتبر مفهوم جودة التدقيق مفهوم متعدد الجوانب وذلك لأن جودة المراجعة تهم عدة أطراف فهي تهم معدي ومستخدمي القوائم المالية وكذلك مكاتب المراجعة ذاتها، بالإضافة للمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها إلى أن تم عملية التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة. ويعتبر مفهوم جودة أعمال التدقيق من المفاهيم الحديثة نسبياً، لذلك لا بد من التركيز على هذا المفهوم كأحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في التدقيق، وهو أيضاً من المواضيع المهمة المتجددة، وتكمن أهميته لما يترتب على عدم تطبيقه من نتائج خطيرة ومضلة لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة التدقيق يعد تحقيق أفضل نوعية من المراجعة والمحافظة على جودة الأداء المهني، الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المراجع وحمائته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله.

وفيما يلي بعض المفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق:

1- مفهوم جودة المراجعة من خلال مفهوم جودة المنتج في الصناعة:

يشير مصطلح رقابة الجودة في الصناعة إلى "الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة واختيارها من أجل ضمان تحقق مواصفات معينة أو القدرة على الاحتمال والتي تكون قد

حددت مسبقاً"، فتعتبر رقابة الجودة قياساً موضوعياً بواسطة وضع معايير محددة ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير، ولقد اشتق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق من مفهومه في الصناعة حيث عرفت "بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي ينفذها تعكس دائماً مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو أي شروط قانونية أو أي معايير يضعها المكتب بنفسه. 0

٢. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها باكتشاف المخالفات والأخطاء:

يشير هذا المفهوم إلى احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم بأنها احتمال عدم احتواء القوائم المالية والإبلاغ عنها كما يشير للتحريفات الجوهرية من غش أو خطأ واتفق معهم في هذه التوجه حيث عرفها بأنها الاحتمالية التي سيكتشف بها مدقق الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنها، كما أشار بأنها احتمال أن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يتم اكتشافها والتقرير عنها من خلال منشأة المراجعة.

٣. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة:

أورد بعض الباحثين أن هناك علاقة عكسية بين كل من جودة التدقيق ومخاطر التدقيق أي أن المراجع يسعى إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى الحد الأدنى لتحقيق أعلى وأفضل مستوى من الجودة في التدقيق حيث يبين وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة حيث أكد أن الجودة تتوفر عندما يقل خطر المراجعة المقبول إلى أقصى درجة ممكنة 0

٤. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة:

أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم الجودة في التدقيق وهي: معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، الجهات القانونية المنظمة للمهنة، أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، أعضاء مكتب المحاسبة، ويضاف بان كل طرف من الأطراف الخمسة السابقة لديه مفهوم لجودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر.

٥. مفهوم جودة التدقيق من حيث البعد الزمني:

جودة التدقيق من حيث البعد الزمني يقسم إلى قسمين قسم الأول الجودة قبل التدقيق والثاني الجودة بعد التدقيق، أما قبل التدقيق فقد أشار إلى أنها تحدد عند التعاقد مع العميل وهي احتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، أما الجودة البعدية للتدقيق فهي بعد إصدار المدقق لتقريره وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنه 0

٦. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بالمعايير الدولية والمهنية:

يتبنى هذا المفهوم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية حيث يقوم هذا المفهوم على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات الدولية والمهنية يحقق جودة التدقيق ويتضح

مما سبق أن هناك آراء متعددة حول مفهوم جودة التدقيق، حيث ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة، غير **أن جودة التدقيق يجب أن تتعلق بالأمور والامتيازات التالية:**

أ- إن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة عملية التدقيق.

ب - يجب توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية.

ج - إن التزام المراجع بالمعايير المهنية للتدقيق يمثل الحد الأدنى لجودة أدائه فهو ليس كافياً للحكم على جودة عملية التدقيق.

وبناء على ما سبق يمكن القول بأن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

ثانياً: مفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق:

تعرف رقابة الجودة لأعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق حيث مصطلح رقابة الجودة يشير إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ مهمة (عملية) تدقيق البيانات المالية والتاريخية وتوثيقها. هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال وتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها. وحول ما سبق فإن مفهوم رقابة الجودة يتعلق بوجود قيام مكاتب التدقيق بالرقابة اللازمة التي تمكنها من الاقتناع بالتزامها بمسئولياتها تجاه العملاء والمجتمع والمهنة بشكل عام.

ثالثاً: أهمية رقابة الجودة:

ينبع وجود مهنة التدقيق من ضرورة تلبية حاجات المجتمع وبالتالي فإنه يتوقع أن يكون التدقيق في تحسن وتطوير من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة في المجتمع، ويعتبر تحسين جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنظمة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين و الدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات التدقيق)، وتتبع أهمية رقابة الجودة من أن قوة وفعالية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة يترتب عليها مستوى عالٍ من جودة التدقيق والتي تؤدي بدورها إلى زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تم تقديمها تمت بفاعلية وأن الإشراف كان ملائماً ويؤكد موضوعية وأمانة المحاسب والتزامه بالمعايير المهنية مما يعزز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

وبذلك تزيد الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية ويعزز ثقة الجمهور في المهنة كما أن مكتب التدقيق يجب أن يهتم وبشكل خاص في تحسين جودة التدقيق وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب إضافة للمحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب فتحسين جودة التدقيق ينعكس إيجابيا على مهنية المكتب على المدى الطويل. **وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد أهمية رقابة الجودة في النقاط التالية:**

- التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات O
- تحسين قدرة مكتب التدقيق على المنافسة O
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

رابعاً: أهداف رقابة الجودة:

تسعى رقابة الجودة في مكاتب التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.
٢. توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.
٣. تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
٤. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل.
٥. الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المهنية داخل المكتب عند مواجهة حالات مخصصة أو معقدة.
٦. التأكيد على التزام المكتب بمعايير التدقيق المتفق عليها.
٧. توضيح وجود برامج للتطور الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالالتزام المدققين المهنيين على المستويات المهنية.

خامساً: المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة التدقيق:

يواجه تنفيذ عملية التدقيق نوعين رئيسيين من المخاطر وهي على النحو التالي:

١. المخاطر الخاصة بمكتب التدقيق:

- تدني سمعة مكتب التدقيق لدى عملائه وفقد بعضهم.
- انخفاض الحصة السوقية للمكتب.
- المسؤولية القانونية تجاه الغير وهي التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالبتهم بتعويضات من المكتب.
- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات.

٢. المخاطر الخاصة بالعملاء و المستخدمين للقوائم المالية:

- وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض له العملاء و المستثمرون والمستخدمون الآخرون للقوائم المالية نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتمادًا على تقارير المراجعة متدنية الجودة. بالإضافة إلي ما سبق فإن اتباع نظام لتحقيق رقابة جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من الخصائص أهمها ما يلي:

١. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات و الأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة و التدقيق تتوافق مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليه ، بالإضافة لتقليل فرص ارتكاب الأخطاء في تنفيذ عملية التدقيق.
٢. تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات وذلك من خلال إتباعية الإرشادات و المعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.
٣. يعتبر اتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، و المحافظة عليه ، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة و التدقيق.
٤. خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية يعمل على رفع مستوى المصدقية في عملية التدقيق ويكون ذلك من خلال المستويات العليا من جودة المراجعة.
٥. يمكن اعتبار الجودة ذات المستوى العالي أحد الأجزاء ا لمهمة من نظام الرقابة في مكتب التدقيق.
٦. تعتبر جودة التدقيق أحد أهم العوامل التي تؤدي إلى تقدم المهنة و الارتقاء بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.

سادسا : رقابة الجودة وفق معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق في دول أخرى :

أ - تمهيد (المقدمة) :-

إن معايير رقابة الجودة تعتبر من الأهمية بمكان لمدقق الحسابات حيث إنها تمثل مستويات للأداء المهني تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتساعد

في انجاز مهمة التدقيق بشكل يحقق الفوائد المتوخاة منها ويساعد على تقديم الخدمة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية.

ومن الملاحظ أن العديد من الجهات والمنظمات المهنية الدولية والعالمية قد أولت اهتماماً بموضوع رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات بهدف رفع مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب وتطويره بما يخدم الصالح العام ، حيث وضعت هذه الجهات والمنظمات معايير مهنية كي يتبعها المدقق والمراجع لضبط أدائه وفقاً لأعلى معايير الجودة.

وفيما يلي يتم التطرق لهذه المعايير بحسب جهة الإصدار مع بيان الإجراءات والعناصر التي تتضمنها والتي يتم في ضوئها الحكم على جودة المراجعة من قبل المنظمات المهنية.

ب - رقابة الجودة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية:

في العام ١٩٨١ اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار الدولي رقم (٧) والخاص بضبط جودة العمل في التدقيق والذي يتضمن الإرشادات والسياسات والإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدقق الحسابات وتتبنها مكاتب التدقيق لتوفير القناعة والمصدقية لجودة التدقيق ونوعيته، حيث بين المعيار أن ضوابط الجودة هي السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق من أجل توفير ضمان معقول بأن جميع عمليات المراجعة التي قام بها أنجزت طبقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة كما هي مبينة في دليل معايير المراجعة الدولية.

ويتضمن المعيار رقم (٧) ستة ضوابط لرقابة الجودة وهي:

الصفات الشخصية، المهارات والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفويض.

1- الصفات الشخصية:

حيث يجب على موظفي مكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الأمانة والموضوعية والاستقلال والسرية كما نص عليها دليل اتحاد المحاسبين الدولي ضمن الأخلاقيات المهمة لمهنة المحاسبة.

٢- المهارات والكفاءة :

يجب أن يوظف مكتب التدقيق أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة اللازمة لمساعدته على الوفاء بمسئوليته.

٣- توزيع العمل:

يجب أن يتم توزيع أعمال المراجعة على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة لمثل هذه الأعمال.

٤- التوجيه والإشراف:

ينبغي أن يكون هناك توجيهًا وإشرافًا كافيين على العمل وعلى جميع المستويات وذلك لتوفير الضمان المعقول للمكتب بأن العمل الذي أنجزه يعنى بمعايير الجودة المناسبة ويجب التشاور مع ذوي الخبرات المناسبة كلما كان ذلك ضروريًا.

٥- قبول واستمرار العملاء:

يجب على مكتب التدقيق إجراء تقييم للعمليات المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة ، ويجب عليه أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة ، ويجب على المكتب عندما يريد اتخاذ قرار بشأن قبول العميل أو الاستمرار في علاقته معه أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل: الاستقلالية ، مقدرته على تقديم خدماته للعميل بشكل سليم، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.

٦- الفحص:

يجب على المكتب أن يفحص مدى فعالية إجراءاته وسياساته الخاصة وقد عدل هذا المعيار في العام ١٩٩٤ حيث قام مجلس معايير التدقيق للاتحاد الدولي بإجراء بعض التعديلات عليه فأعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة IFAC للمحاسبين الجودة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى وأصدر المعيار رقم (٢٢٠) " رقابة جودة أعمال التدقيق للبيانات المالية التاريخية" الذي حل محل المعيار رقم (٧) حيث يقوم المعيار (رقم 220) بتسليط الضوء على السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أدائه لعملية المراجعة إضافة للإجراءات المتعلقة بتقويض الأعمال للمساعدة بحيث يجب أن تطبق هذه السياسات والإجراءات على مستوى مكتب المراجعة وعمليات التدقيق الفردية. ويجب أن تشمل الرقابة على الجودة السياسات والإجراءات التي ينبغي على شركة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق بشكل خاص، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرغ الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها هذا **و يجب على فريق التدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات التدقيق الفردية المتمثلة في الآتي:**

- ١- تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات التدقيق.
- ٢- تزويد مكتب التدقيق بالمعلومات المناسبة لتمكين ذلك الجزء من نظام رقابة الجودة للمكتب الخاص بالاستقلالية في العمل.
- ٣- أن يكون أعضاء الفريق مؤهلين للاعتماد على أنظمة مكتب التدقيق.

وقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بأن رقابة الجودة لعمليات التدقيق والتأكيد الدولي أن رقابة الجودة لعمليات التدقيق للبيانات المالية التاريخية تشمل العناصر التالية:

١- المتطلبات المهنية:

يجب على إدارة مكتب التدقيق أن تأخذ بعين الاعتبار التزام موظفي المكتب المسؤولين عن مهمات التدقيق بالالتزام بقواعد السلوك المهني مثل الاستقلالية والاستقامة والموضوعية والسرية والكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة.

٢- الكفاءة والجدارة:

على مؤسسة التدقيق أن تلتزم بتوظيف الأشخاص الذين يمتلكون مستوى تكنولوجيا عاليًا وكفاءة مهنية تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم وبذل العناية المطلوبة والمحافظة على هذا المستوى العالي عن طريق استمرار التعلم والتدريب، ويقسم هذا الضابط الرقابي إلى العناصر التالية:

• تعيين فريق المهمة:

يجب على مكاتب التدقيق تبني السياسات والإجراءات الرقابية على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بأن برنامج التوظيف في المكتب سيلبي احتياجات المكتب من الموظفين وأن فريق المهمة ككل يتمتع بالقدرات والكفاءة والنزاهة ولديه الوقت الكافي والخبرة اللازمة لإنجاز مسؤولياتهم وبذل العناية المطلوبة وفقًا للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة ليتمكن من إصدار تقرير تدقيق مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية.

• التطوير المهني:

يجب على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات للتطوير المهني توفر لهم تأكيد معقول بأن نشاطات التدريب المستمرة للمكتب يتم القيام بها امتثالًا للإرشادات المصممة لتوفير الموظفين الذين لديهم الخبرة والمعرفة المطلوبة للقيام بمسؤولياتهم ومواكبة التطور العلمي والمهني العالمي.

• الترقية:

يجب على مكاتب التدقيق تبني سياسات وإجراءات للترقية الوظيفية تمكن المكتب من ترقية الموظفين الذين يملكون المؤهلات والخبرات اللازمة لإنجاز المهمات الموكلة إليهم وبذل العناية المطلوبة وفقًا للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة، بحيث تشمل معايير الترقية في مكتب التدقيق كافة النواحي والجوانب المهمة لجودة العمل داخل المكتب .

٣- تفويض الأعمال لأداء مهمة التدقيق:

يجب على مكاتب التدقيق أن يكون لديها تعليمات واضحة وإجراءات رقابة على الجودة فيما يتعلق بتفويض الأعمال للموظفين في مكتب التدقيق ، بحيث يتم التفويض للأشخاص الذين يمتلكون الكفاءة والتدريب المهني الذي يمكنهم من القيام بواجباتهم بالشكل المعقول ، ويقوم باتخاذ قرارات تفويض الأعمال أشخاص مكلفون بهذه المسؤولية كما يقوم باعتماد القرار الشخص المسئول عن عملية التدقيق، كما يجب على إدارة مكتب التدقيق تحمل مسؤولية التوجيه والأداء والإشراف على عملية التدقيق من خلال إعلام أعضاء فريق مهمة التدقيق بمسؤولياتهم

وطبيعة عمل المنشأة محل التدقيق والمسائل التي لها علاقة بالمخاطر والمشاكل والصعوبات التي قد تنشأ والأسلوب المفضل لأداء مهمة التدقيق.

٤-الإشراف :

يجب على مكتب التدقيق تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة بحيث تؤكد له أن هناك توجيه وإشراف كاف يان ومراجعة مستمرة للأعمال على كافة المستويات من أجل توفير تأكيد معقول بأن كافة الأعمال منجزة حسب مستوى جودة مقبول ، ومن الإجراءات التي يمكن اتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة ، وتوفير التدريب العلمي خلال تنفيذ عمليات المراجعة والامثال للإجراءات المناسبة الأخرى للمحافظة على مستويات الجودة للمكتب .

٥-الاستشارات:

يجب على مكاتب التدقيق تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة تمكن من التأكد بأن فريق مهمة التدقيق سوف يسعى لطلب المشورة عند الحاجة ، بحيث تكون هذه المشورة داخل مؤسسة التدقيق أو من خارجها من قبل من يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة وأن يتم توثيق الاستشارة فيها بالإضافة لنتائج الاستشارات والقرارات المتخذة بناء عليها، وعند حدوث خلاف في الرأي بين فريق مهمة التدقيق والأشخاص الذين يتم مشاورتهم فإنه لا بد من الرجوع إلى متطلبات سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق.

٦- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى:

يجب على إدارة مكتب التدقيق أن تتبنى سياسات وإجراءات تقييم العميل المحتمل قبل قبوله ، وأن تراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار، على أنه في حالة العميل الجديد يقوم المكتب بتقييم منشأة العميل محل التدقيق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرتها على الاستمرار. ويقوم بتقييم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق الحفاظ على استقلاليتته ومدى ممارسة الإدارة الضغوط عليه. أما العملاء القدامى فإنه يتم تقييم إمكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترة أو الفترات السابقة وخاصة مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المدقق للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة التي يراها المدقق ضرورية، **ومن الأمور التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عن تقييم العملاء**

الحاليين والمتوقعين مائلي:

أ - سمعة مدراء مؤسسة العميل واستقامتهم.

ب - قوة الوضع المالي للعميل واستقراره .

ت - مدى قوة نظام الرقابة الداخلي وفعاليتته لدى مؤسسة العميل .

ث - قدرة مكتب التدقيق وفريق مهمة التدقيق على خدمة العميل والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية لعملية التدقيق.

ج- الهدف من عملية التدقيق.

ح- كفاءة فريق مهمة التدقيق التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية لذلك.

٧- التفتيش والمتابعة:

يجب على مكتب التدقيق أن يتابع باستمرار مدى كفاءة وفعالية سياساته وإجراءاته التي تتعلق بالرقابة على الجودة، وهو تقييم لمدى فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب ومدى تطبيقه عند أداء مهمة المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة كما يجب القيام بتبليغ موظفي المكتب عن هذه السياسات والإجراءات والتأكد من مدى إدراكهم وفهمهم لها بشكل معقول . ويؤخذ بعين الاعتبار أية عيوب يتم ملاحظتها ويمكن أن تؤثر على أداء مهمة التدقيق وفيما إذا كانت الإجراءات التي اتخذها مكتب التدقيق لمعالجة هذه الأمور كافية وتناسب ظروف عملية التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار أن وجود تقصير أو عيب في نظام رقابة الجودة للمكتب لا يدل بالضرورة على أنه لم يتم أداء عملية تدقيق معينة بحسب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية أو أن تقرير المدقق لم يكن مناسباً.

ج - معايير الأداء للعمل الرقابي::

1. معيار إدارة المخاطر : مخاطر التدقيق هي المخاطر الناشئة عن احتمال إجازة المدقق لمعاملة مالية غير صحيحة أو إبداء رأي غير مناسب في بيانات أو قوائم مالية محرقة أو غير دقيقة.

2. معيار التخطيط : إعداد خطة لنشاطات التدقيق التي تم تحديدها وفق المخاطر المحتملة وأن يتم اعتماد هذه الخطة من قبل رئيس الجامعة، بحيث تضمن إجراء تدقيق ذي جودة عالية بصورة اقتصادية وفعالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب.

3. معيار التوثيق وأدلة الإثبات : على المدقق توثيق عملية التدقيق في أوراق عمل سواء كان ورقياً أو إلكترونياً .

4. معيار التحكم المؤسسي : يجب على نشاط الرقابة المساهمة في عمليات توجيه حوكمة العمل في الجامعة.

5. معيار الإشراف: ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على العمل في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق.

6. معيار تحليل البيانات المالية : يجب على المدقق دراسة وتحليل التقارير والبيانات المالية تحليلًا تامًا ، كالقوائم المالية أو الحسابات الختامية والإيضاحات المتعلقة بها.

7. معيار التقارير : يجب على جهاز الرقابة تقديم تقارير منتظمة وكلما دعت الحاجة إلى رئيس الجامعة، عن نشاطات التدقيق والإنجازات من الخطة المعتمد، وأن تتضمن التقارير أهداف

مهام التدقيق ونطاقها واستنتاجاتها ويجب أن يحتوي التقرير النهائي رأياً أو تقريراً مكتوباً للمدقق ويجب أن يكون التقرير موضوعياً وواضحاً وموجزاً.

8. معيار التدقيق على الأنظمة المحوسبة : التأكد من أن الأنظمة المحوسبة المستخدمة معتمدة من المرجع المختص، وأن يشمل التدقيق على الأنظمة المحوسبة التدقيق العام والتدقيق التطبيقي، والتأكد من أن النظام المحوسب يحافظ على سلامة وأمن المعلومات.

9. معيار مراعاة التشريعات : التحقق من الالتزام بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات التي تخضع لها الجامعة، وكذلك التأكد من كفاءة وملائمة هذه التشريعات لما يستجد من تطورات.

10. معيار إدارة موارد التدقيق : التأكد من أن موارد التدقيق مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة، وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق بكفاءة وفعالية.

11. معيار دراسة النظام المحاسبي وتقييم أنظمة الرقابة المالية : دراسة وتقييم مصداقية النظام المحاسبي عند تحديد مدى ونطاق مهمة التدقيق .

(الفصل الخامس)

(المبحث الأول)

(أدلة الأثبات في التدقيق والعوامل او المحددات المؤثرة في كفاءتها وكفايتها وأنواع أدلة الأثبات والوسائل الفنية)

أولاً: أدلة الإثبات في المراجعة Audit Evidence :

إن وظيفة المراجع هي فحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمشروع وعلى نتيجة أعماله ، فالمراجع خبير في شئون المحاسبة و المراجعة وعند تصديه لأي عملية مراجعة فهو في الواقع يعلم الغير بأنه خبير في شئون المهنة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي خبير ويجب أن يكون تحقيقه للقوائم المالية مبنياً على أساس سليم وبالتالي يتضح أن المراجع يجب عليه أن يبذل مجهوداً كبيراً في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية . فالقوائم المالية التي يفحصها المراجع والتي يبدي رايه فيها تتكون من العديد من البيانات والتأكدات ويجب أن يكون المراجع لنفسه رأياً بالنسبة لكل بيان من هذه البيانات ، ومن أمثلة البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية مقدار النقدية ، وقابلية الديون المستحقة للمنشأة للتحصيل ، وتبويب الأصول والخصوم ، وإظهار جميع المطلوبات المحتملة الخ ، وفي الحقيقة إن كل قيد يسجل في الدفاتر هو بيان من نوع معين يتوقف على تحليل العملية ويؤثر في القوائم المالية وليس معنى ذلك أن المراجع مطالب بفحص كل عملية ولكنه يجب أن يقتنع بصفة عامة بأن هذه البيانات الفرعية معقولة قبل إبداء رأيه الفني في القوائم المالية كوحدة .

يجب على المراجع أن يكون لنفسه رأياً في كل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية ويلي ذلك مرحلة إبداء رأيه في القوائم المالية كوحده وتحقيق كل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم يتطلب الخطوات التالية :

- 1- تحديد البيان المطلوب فحصه 0
- 2- تقويم هذا البيان من حيث أهميته 0
- 3- جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذا البيان 0

4- تقويم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدم كفايتها ، وحجيتها أو عدم حجيتها وارتباطها أو عدم ارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه 0

5- إصدار المراجع حكمه (أو تكوين رأيه) في صحة هذا البيان وعدالته 0

ويلعب برنامج المراجعة دوراً مهماً في تحديد البيانات المطلوب فحصها وفي جميع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذه البيانات ، فالمراجع يحاول أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات بالنسبة لكل بيان من البيانات التي تحتويها القوائم المالية بحيث يستطيع أن يبني رأيه على أساس معقول في مدى صحة هذه البيانات من عدمه ، وهذا الجزء من وظيفة المراجع هو من الأهمية بمكان مما حدا بمعهد المحاسبين الأمريكي إلى النص في أحد معايير المراجعة المتعارف عليها والتي يلتزم باتباعها جميع الأعضاء الذين ينتمون إليه على أهمية وضرورة الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات وقد عبر عن ذلك معهد المحاسبين الأمريكي في المعيار التالي من معايير المراجعة المتعارف عليها : " يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع في القوائم المالية محل الفحص " ، ويلاحظ أن كلمة " كافية " تشير إلى كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع ، أما كلمة " مقنعة " فتشير إلى نوع هذه الأدلة ودرجة الاعتماد عليها ويلاحظ أيضاً أن النص بجانب تأكيده لأهمية أدلة الإثبات يقترح بعض الطرق التي يمكن استعمالها في جمع هذه الأدلة .

وفيما يلي البيان الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عن موضوع أدلة الإثبات Evidential Matter " معظم العمل الذي يبذله المراجع لتكوين رأيه في القوائم المالية يتكون من الجهود التي يقوم بها للحصول على أدلة الإثبات وعلى تقويم تلك الأدلة ويتعلق هذا العمل بجميع التأكيدات الواردة بالقوائم المالية ، ومقياس صحة هذه الأدلة لأغراض المراجعة يتوقف على حكم المراجع الشخصي ، وفي هذا الخصوص تختلف أدلة الإثبات لأغراض المراجعة عن أدلة الإثبات القانونية التي تحكمها قواعد جامده وتختلف أدلة الإثبات في تأثيرها على المراجع في مرحلة تكوينه لرأيه في القوائم المالية اختلافاً كبيراً ، فمناسبة الدليل وموضوعته وتوقيت الحصول عليه ووجود أدلة إثبات أخرى تعزز النتائج التي تم التوصل إليها كلها عوامل تؤثر في حجية الدليل ودرجة الإقناع التي يتمتع بها .

إن أدلة الإثبات تعرف بأنها الحقائق التي تقدم إلى الإنسان في سبيل تمكينه من الفصل في موضوع متنازع عليه وبالنسبة للمراجع فكل بيان في القوائم المالية ولو أنه ليس محل نزاع إلا أنه يجب أن يخضع لتساؤل المراجع من حيث صحته أو عدم صحته ، وجميع الحقائق والمعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي تساعده في الحكم على صحة أو عدم صحة البيانات الواردة في القوائم المالية تعتبر من أدلة الإثبات ، وعلى ذلك فالقوائم المالية يمكن اعتبارها كأنها مجموعة من البيانات التي يجب تحقيقها وأدلة الإثبات في المراجعة تشمل جميع الحقائق التي يستعملها المراجع في البرهان على صحة هذه البيانات أو عدم صحتها .

للأدلة يوجد محددان هما موثوقية الأدلة وكفاية الأدلة ولكل منهما خصائص خاصة .

موثوقية الأدلة لها 7 خصائص وهي :

- 1 - ملائمة الأدلة 0
- 2 - استقلالية مقدم الأدلة 0
- 3 - فعالية نظام الرقابة الداخلية 0
- 4 - حصول المدقق على الأدلة بصورة مباشرة 0
- 5 - تأهيل وكفاءة مقدم الأدلة 0
- 6 - درجة الموضوعية في الأدلة 0
- 7 - التوقيت الملائم 0

أما بالنسبة لكفاية الأدلة فإنها تقاس بشكل أساسي عن طريق حجم العينات التي اختارها المدقق ولها عدة عوامل تحدد الحجم الملائم لاختيار العينة ومن أهمها :

- 1 - توقعات المدقق حول الأخطاء المحاسبية في القوائم.
- 2 - فعالية نظام الرقابة الداخلية لدى الشركة التي يتم لديها التدقيق 0

ثانياً :أنواع أدلة الإثبات:

وفيما يلي سأتناول أنواع أدلة الإثبات المتاحة للمراجع :

- 1- الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات وفحصه مادياً بواسطة المراجع .
- 2- المستندات المؤيدة للعمليات :
 - * يتم تحضيرها خارج المشروع
 - * يتم تحضيرها داخل المشروع
- 3- الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير .
- 4- الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المشروع :
 - * مكتوبة
 - * شفوية
- 5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .
- 6- العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية .
- 7- العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه .
- 8- الارتباط بين البيانات محل الفحص .

ثالثاً: اهم النتائج التي تتميز بها أدلة الإثبات :

ومن إلقاء نظره عامة على أنواع أدلة الإثبات السابقة نتضح النتائج التالية :

1- لا تتميز أدلة الإثبات التي يسعى المراجع للحصول عليها لتأييد البيانات الواردة في القوائم المالية بالغرابة أو الغموض فمعظمها من النوع العادي المباشر .

2- تختلف حجية هذه الأدلة في الإثبات وفي درجة الاعتماد عليها فعند فحص حسابات الأصول على سبيل المثال فإن الوجود الفعلي للأصل يعتبر أكثر حجية على وجود الأصل من مجرد الاطلاع على مستند يثبت أن هذا الأصل يجب أن يكون موجوداً ، فرؤية الأصل نفسه ومعاينته أفضل في الإثبات من الاطلاع على مستند يدل على وجوب وجود هذا الأصل ، كذلك فإن الحصول على بيان من أحد موظفي المشروع قد لا يكون مقنعاً في حد ذاته ، وذلك لأن الموظف قد لا تكون له دراية بالموضوع أو قد تكون له مصلحة في إخفاء الحقيقة أو قد يكون مهملاً في إعطاء البيان المطلوب إلخ وعلى ذلك فإن المراجع يجب أن يكون دائماً يقظاً ومدركاً لهذه الاختلافات في حجية أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها وفي درجة الاعتماد عليها .

3- صعوبة الحصول على بعض هذه الأدلة دون البعض الآخر فمثلاً لا يستطيع المراجع الحصول على بيانات من الغير بالسهولة نفسها التي يحصل بها على بيانات موظفي المشروع ومن السهولة بمكان حضور المراجع وإشرافه على عملية جرد البضاعة في مخازن الشركة الرئيسية في العاصمة ولكن حضوره لعملية جرد مخازن الشركة في أحد الفروع البعيدة مثلاً لا يتم بالسهولة نفسها ويلاحظ أن تكلفة الحصول على الدليل من حيث الوقت والمجهود تتبع صعوبة الحصول عليه ، فبعض الأدلة أكثر كلفة في الحصول عليها من البعض الآخر وفي هذا المجال يتعين على المراجع تقويم أهمية الدليل المرغوب الحصول عليها والموازنة بين أهمية هذا الدليل وتكلفة الحصول عليه ، فمن غير المعقول إنفاق مصروفات كبيرة للحصول على بعض الأدلة غير المهمة ، كذلك يجب ألا تقف التكاليف عقبة أمام المراجع في الحصول على الأدلة اللازمة لتأييد بعض البنود المهمة .

4- يجب أن يكون معلوماً أن أدلة الإثبات المتاحة قد لا تكون تامة ومقنعة إقناعاً نهائياً لا يرقى إليه أي نوع من الشك فالمراجع عند إبداء رأيه في القوائم المالية يتعرض إلى نوع من المخاطرة المحسوبة فهو يحاول الحصول على أفضل لأدلة المتاحة ويكون رأيه طبقاً لهذه الأدلة التي يحصل عليها وفي بعض الأحيان قد لا تكون هذه الأدلة قاطعة فقط ولكنها أيضاً قد تدفعه فعلاً إلى استخلاص بعض النتائج الخاطئة وهذا هو السبب في أن المراجع لا يشهد أو يضمن صحة القوائم المالية ولكنه يبدي رأيه فيها فقط ، فكل ما يستطيع عمله هو أن يقوم بفحص البيانات الواردة في القوائم المالية بعناية وأن يحصل على ما يعتبر في رأيه المهني قسطاً معقولاً من أدلة الإثبات الكافية أو المتاحة لتأييد هذه البيانات ، ثم يدلي المراجع بعد ذلك برأيه الفني كخبير محايد في القوائم المالية ، وبالرغم من أن هذا الرأي هو رأي خبير فني محايد مبني على أسس قويمية إلا أنه في النهاية مجرد رأي لا يرقى إلى درجة الشهادة ، فالمراجع لا يشهد بصحة القوائم المالية أو يضمن خلوها من الأخطاء أو التلاعب .

وفيما يلي شرح تفصيلي لأنواع أدلة الإثبات في المراجعة :

1 - الوجود الفعلي Physical Examination :

الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات وفحصه ومعاينته مادياً بواسطة المراجع هو من أقوى أنواع أدلة الإثبات فإذا استطاع المراجع معاينة الشيء فهذا أقوى دليل على وجوده ، هذا فمن الأدلة الكافية على وجود بعض أنواع الأصول قيام المراجع بجردها جرداً فعلياً ومثال ذلك البضاعة والاستثمارات والنقدية الموجودة بالصندوق العام وبصندوق المصروفات النقدية .

ويلاحظ أن الوجود الفعلي بطبيعته لا يصلح كدليل من أدلة الإثبات إلا لبعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس مثل الأراضي والمباني والعدد والآلات والسيارات والبضاعة والاستثمارات والنقدية ، ولذلك يقتصر استعمال هذا الدليل على هذا النوع من الأصول ، أما الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس مثل شهرة المحل والمبالغ المستحقة على المدينين ، كذلك معظم أنواع الخصوم فإنه لا يمكن تحقيقها وإثبات وجودها بهذه الطريقة فضلاً عن أنه لا يمكن استخدام هذا الدليل لتحقيق عناصر المصروفات والإيرادات التي تظهر في حساب الأرباح والخسائر .

ويلاحظ أن الوجود الفعلي للأصول لا يعتبر في حد ذاته كافياً لتحقيق هذه الأصول فلتحقيق أي أصل يلزم أن يتأكد المراجع من وجود الأصل ومن ملكية المنشأة لهذا الأصل ومن صحة تقويم هذا الأصل في الميزانية ولذلك فإن هذا الدليل يقتصر على زاوية واحدة فقط هي زاوية الوجود ولا يمتد أثره إلى مشكلة الملكية ومشكلة التقويم فوجود بضاعة في مخازن المنشأة مثلاً لا يدل على ملكية المنشأة لهذه البضاعة فقد تكون مملوكة للغير ومودعه لدى المنشأة كأمانة لحين بيعها لحساب الغير .

كذلك فإن مشكلة التقويم يتعين معالجتها بوسائل وإجراءات أخرى ولذلك فإنه عند قيام المراجع بجرد الأصول جرداً فعلياً يجب عليه الاهتمام بالحالة التي توجد عليها هذه الأصول فإذا كان الشيء محل الفحص لا يصلح للاستعمال أو إذا كانت هناك أمارات تدل على تقادمه وأنه لم يستعمل منذ فترة طويلة أو إذا كان هناك أكثر من نوع على درجات مختلفة من الجودة فإن هذه الأمور يجب ملاحظتها وإعطائها العناية الواجبة من جانب المراجع نظراً لما لها من أثر على تقويم هذه العناصر ولذلك فإنه عند جرد البضاعة مثلاً يتعين الالتفات إلى الحالة التي توجد عليها هذه البضاعة ، فيجب ملاحظة البضاعة التالفة أو بطيئة الحركة أو التي فقدت جزءاً من قيمتها بتغير الظروف التجارية أو تغير الأذواق حتى يمكن أخذ هذه الأمور في الاعتبار عند تقويم هذه البنود .

2 - المستندات المؤيدة للعمليات Documentary Evidences :

المستندات المؤيدة للعمليات هي أكثر أنواع أدلة الإثبات شيوعاً ويعتمد المراجعون على هذا النوع من الأدلة أكثر من اعتمادهم على أي دليل آخر من أدلة الإثبات ، فالمراجعة المستندية للعمليات المثبتة في الدفاتر تعتبر من أهم أركان عملية المراجعة ، ومن أمثلة هذه المستندات فواتير الشراء وصور فواتير البيع والإشعارات المدينة والدائنة والعقود وبوالص التأمين ومحاضر استلام وفحص البضاعة الواردة ودفتر محاضر جلسات مجلس الإدارة وغير ذلك من المستندات الأخرى التي تنشأ عن عمليات المشروع ونظراً لأهمية المستندات في الإثبات فقد أهتم بها المشروع وألزم كل تاجر بأن يحتفظ بملفين للمستندات أحدهما لجميع مراسلاته الواردة والأخر لجميع مراسلاته الصادرة .

وتنقسم المستندات إلى نوعين :

* مستندات يتم تحضيرها خارج المشروع

* مستندات يتم تحضيرها داخل المشروع

وعموماً يمكن القول بأن المستندات التي يتم تحضيرها خارج المشروع لها حجية أكبر في الإثبات عن المستندات التي تنشأ داخل المشروع ففواتير الشراء على سبيل المثال تأتي من مصدر خارجي عن المشروع فإذا أمكن إثبات أن هذه الفواتير حقيقية فإنها تعتبر دليل إثبات يمكن الاعتماد عليه في تأييد عمليات الشراء التي تمت بمعرفة المشروع .

ومن جهة أخرى فإن فواتير البيع أو مستندات المصروفات النثرية يتم تحضيرها داخل المشروع ولذلك فإنها لا تتمتع بدرجة الحجية التي تتمتع بها المستندات الخارجية ، والمشكلة التي تجابه المراجع فيما يتعلق بالمستندات المؤيدة للعمليات هي مشكلة التأكد من أن هذه المستندات حقيقية وأنه لم يتم التلاعب فيها بالتزوير ، فمن السهل جداً طبع أي نوع من نماذج المستندات (فواتير أو إيصالات أو إشعارات) لدى أي مطبعة حسب الطلب ويمكن استخدام هذه المطبوعات في أغراض التزوير ولذلك فإن المستند قد يبدو في ظاهره أنه مستند صحيح بينما هو في الحقيقة مستند مزور ولذلك فإن المراجع يجب أن يكون دائماً على حذر من هذه الاحتمالات وعند فحصه للمستندات يجب عليه أن يبحث أي احتمال للشك في هذه المستندات .

3 - الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير :Statements by Third Parties

تعتبر الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من شخص خارجي مستقل عن المشروع من أقوى أنواع أدلة الإثبات ومن أمثلة ذلك الحصول على مصادقة من أحد المدينين بصحة رصيد حسابه في دفاتر المنشأة ، ويمكن استعمال هذا الأسلوب أيضاً في تحقيق الدائنين وأوراق الدفع والنقدية لدى البنوك والسلفيات للموظفين والمبالغ المستحقة على الشركات التابعة بالحصول من الشخص المختص على إقرار مكتوب بصحة رصيد حسابه .

ويمكن استعمال هذا النوع من الأدلة في تحقيق عمليات أخرى بخلاف تحقيق بنود المدينين والدائنين ، فإذا أراد المراجع التأكد من عدم وجود أي مطلوبات محتملة فيما يختص بأي منازعات قضائية بين المشروع والغير فإنه يمكنه الحصول على شهادة من محامي المشروع بأنه لا يعلم بوجود أي دعاوي من هذا النوع مرفوعة أمام القضاء ، ويمكن للمراجع الاعتماد على هذه الشهادة للتأكد من عدم وجود أي مطلوبات محتملة من هذا النوع ، كذلك يمكن الحصول على إقرارات مكتوبة من هذا النوع من الوكلاء ومخازن الإيداع بقيمة البضائع الموجودة في حوزتهم والمملوكة للمنشأة .

ويجب عند الحصول على هذا النوع من الإقرارات من الغير أن تصل هذه الإقرارات رأساً إلى مكتب المراجع وكذلك يجب العناية بطريقة إرسال هذه المصادقات .

4 - الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة Formal Statements :by Company Officers

يعتمد المراجع في كثير من الأحيان - إلى حد ما - على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة وموظفي المشروع ولاشك أن هذا النوع من الأدلة أقل حجية في الإثبات من الأنواع السابقة ، فالإدارة قد تكون لها مصلحة في إخفاء المعلومات عن المراجع أو قد يعمد الموظفون إلى إعطائه بيانات وإجابات مضللة لإخفاء الحقيقة عنه ، ولا يستطيع المراجع اكتشاف ذلك إلا إذا قام باختبارات تفصيلية على نطاق واسع مما قد يجعل عملية المراجعة باهظة التكاليف ، وفي بعض الأحيان قد لا تؤدي أي كمية من الاختبارات التفصيلية إلى اكتشاف الحقيقة في حالات الغش المحبوك الذي يتم بتواطؤ الإدارة العليا وكبار موظفي المشروع ، ولذلك فإن المراجع في كثير من الأحيان يضطر إلى الاعتماد - إلى حد ما - على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة وموظفي المشروع بشرط أن يأخذ قسطاً معقولاً من الحذر والعناية في قبول هذه الشهادات والبيانات وبشرط أن يقوم بالاختبارات الكافية التي تطمئنه إلى صحة هذه الشهادات والبيانات .

وقد سبق أن ذكرت أن الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المشروع قد تكون مكتوبة أو شفوية ، ومن أمثلة الشهادات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الإدارة شهادة جرد وتقويم البضاعة والتي تذكر فيها الإدارة قيمة المخزون من البضاعة بأنواعها المختلفة وبأن البضاعة قومت بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل ، ومن أمثلة هذه البيانات المكتوبة أيضاً البيان الذي يحصل عليه المراجع من الإدارة بالديون التي تعتبر في وجهة نظرها معدومة أو مشكوكاً في تحصيلها والتي يرى الإدارة وجوب عمل مخصص لها بالكامل .

أما بالنسبة للبيانات الشفوية فإن المراجع في أثناء القيام بعملية المراجعة يحتاج إلى توجيه عدد كبير من الأسئلة إلى موظفي المشروع حتى يتمكن من الحصول على البيانات والإيضاحات التي تمكنه من أداء عمله على وجه مرض ، فقد تكون هناك بعض قيود غامضة في الدفاتر ويحتاج المراجع في هذه الحالة إلى إجابات من موظفي المشروع لاستجلاء هذا الغموض ، كذلك تعالج الإدارة بعض البنود بطريقة معينة ويحتاج المراجع إلى استفسارات من الموظفين

عن سبب معالجتهم لهذه البنود بهذه الطريقة أو قد يستفسر المراجع من الموظفين عن مكان وجود بعض المستندات أو بعض الأصول الخ والإجابات التي يتلقاها المراجع في هذه الحالات كلها تعتبر نوعاً من أدلة الإثبات وكما سبق وذكرنا فإن هذه الإجابات لا تعتبر من الأدلة القوية ويجب أن يزن المراجع هذه الإجابات على هذا الأساس .

ويفضل دائماً اختبار هذه الإجابات مع أي بيانات أخرى أو تحقيقها بأدلة أخرى من أدلة الإثبات التي سبق ذكرها كلما كان ذلك ممكناً إلا أنه في بعض الأحيان قد يتعذر ذلك وتكون هذه الإجابات هي الأدلة الوحيدة المتاحة للمراجع .

5 - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية Satisfactory Internal Control:

إن وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية من شأنه تقليل فرص ارتكاب الغش والأخطاء إلى أقل حد ممكن وسرعة اكتشافها عند حدوثها ، لذلك فإن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعطي نوعاً من التأكيد للمراجع بأن البيانات والمعلومات التي تظهرها الدفاتر سليمة ويمكن الاعتماد على صحتها ويعتبر دليلاً على انتظام الدفاتر ويجب أن يتأكد المراجع في هذا الصدد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلاً كما هو موضوع ، فقد يكون هناك نظام سليم مكتوب للرقابة الداخلية ولكنه لا ينفذ فعلاً ويلجأ الموظفون القائمون بالعمل إلى عدم التقيد به اختصاراً للوقت من وجهة نظرهم أو للتخلص مما قد يسمونه إجراءات روتينية لذلك فإن من واجبات المراجع أن يتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلاً كما تم تخطيطه هذا بالإضافة إلى تقويمه للنظام في مجموعه للحكم على سلامته ودرجة الاعتماد عليه ولتحديد كمية الاختبارات التفصيلية التي سيقوم بها .

6- العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية Events After the Reporting Date:

تمتد عملية المراجعة بالضرورة إلى عدة أشهر بعد انتهاء السنة المالية للمشروع خصوصاً في حالة المراجعة النهائية وفي خلال هذه الفترة التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية قد تقع بعض الأحداث أو العمليات التي قد تلقي المزيد من الضوء على بعض عناصر الميزانية أو قائمة نتيجة الأعمال فقد يسعى المراجع إلى تحقيق أحد الديون الكبيرة المستحقة للمنشأة وقابلية هذا الدين للتحصيل في تاريخ الميزانية فإذا وجد المراجع أن هذا الدين قد تم تحصيله فعلاً في المدة المالية التالية وقام بتتبع تسلم المبلغ في دفتر النقدية وفي كشف حساب البنك فإن ذلك يعتبر دليلاً على صحة الدين في تاريخ الميزانية ويلجأ المراجع إلى الإجراء نفسه لتحقيق بند أوراق القبض في تاريخ الميزانية بتتبع ما حدث لهذه الأوراق في المدة المالية الجديدة فالأوراق التي استحققت وحصلت بعد تاريخ الميزانية يقوم المراجع بتتبع تسلم مبالغها في دفتر النقدية وفي كشف حساب البنك ، أما الأوراق التي خصمت بعد ذلك التاريخ فيقوم المراجع بتتبع مبالغها أيضاً في دفتر النقدية وفي كشف حساب البنك وبالنسبة للأوراق التي استحققت ورفضت بعد ذلك التاريخ فإن المراجع يقوم بالاطلاع على المستندات الخاصة بإجراء البر وتستو ويحدد في ضوء المعلومات

التي يحصل عليها قيمة مخصص الديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها الذي يجب عمله بالنسبة لهذه الأوراق .

وينبغي على ما تقدم أن المراجع يجب أن ينتفع إلى أقصى حد ممكن بالمعلومات والبيانات التي يمكن جمعها في الفترة المالية الجديدة والتي من شأنها إلقاء الضوء على بعض عناصر القوائم المالية التي يقوم بفحصها .

7 - العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه Calculations by the Auditor:

إن اكتشاف الأخطاء من المزايا المهمة التي قد تنتج عن عملية المراجعة وأن عدداً كبيراً من الأخطاء قد لا يتم اكتشافها بالاعتماد على مجرد التوازن الحسابي للدفاتر فالأخطاء في العمليات الحسابية الخاصة بالفواتير أو الأخطاء المتكافئة قد تكون موجودة وبالرغم من ذلك لا يظهرها ميزان المراجعة ولكي يطمئن المراجع إلى صحة هذه المعلومات الحسابية فإنه يقوم بمراجعتها بنفسه فالدليل على صحة مجاميع دفاتر اليوميات الفرعية أن يقوم المراجع بمراجعة هذه المجاميع بنفسه كذلك فإن الدليل على صحة احتساب بعض العمولات أن يقوم المراجع بمراجعة هذه العمليات بنفسه من الناحية الحسابية وهكذا الحال بالنسبة لكثير من العمليات الحسابية التي يستلزم الأمر أن يقوم المراجع بمراجعتها بنفسه للتأكد من صحتها ، ولكن هذه الخاصية تعتبر معدومة تماماً خاصة إذا كان النظام المحاسبي آلي وغير يدوي .

8 - الارتباط بين البيانات محل الفحص Interrelationships Within the Data:

من المعروف أن هناك ترابطاً بين البيانات التي يظهرها نظام محاسبي سليم يؤدي الغرض من وجوده بدقة وأمانة ، وهذا الترابط يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات ويعتبر دليلاً من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع ، فيجب أن يكون هناك ارتباط مثلاً بين الفوائد المدفوعة والقروض المستحقة على المنشأة كذلك يجب أن تكون هناك علاقة بين الكوبونات المقبوضة وقيمة الاستثمارات التي تملكها المنشأة ، ومن أمثلة هذه العلاقات بين البنود المختلفة التي تظهرها الحسابات العلاقة بين مجمل الربح والمبيعات والعلاقة بين المخزون من البضاعة والمبيعات والعلاقة بين بنود المصروفات المختلفة ورقم المبيعات ، وتترجم هذه العلاقات عادة في شكل نسب مئوية وتقارن هذه النسب بالنسب التي حققتها المنشأة في السنوات السابقة وبالنسب التي تحققها المشروعات المماثلة .

فالمراجع الكفاء هو الذي يجب أن يلاحظ هذه العلاقات والمقارنات بين البنود المختلفة وفي حالة عدم تحقق الارتباط أو العلاقة المنشودة عليه أن يقوم ببحث الموضوع باستفاضة ، فإذا وجد المراجع مثلاً اختلافاً جوهرياً بين رقم بضاعة آخر المدة في المدة السابقة ورقم البضاعة في المدة الحالية أو بين رقم المصروفات في السنة السابقة ورقم المصروفات في السنة الحالية فعليه أن يبحث أسباب هذا الاختلاف فقد ترجع أسباب ذلك إلى ظروف طبيعية ، فالزيادة في

رقم المبيعات قد تستلزم زيادة في المخزون أو قد يؤدي النمو في أعمال المشروع إلى زيادة في رقم المصروفات ولكن مجرد وجود هذا الاختلاف يجب أن يلفت نظر المراجع ويدعوه إلى بحث أسبابه إلى أن يقتنع بأن هذه الأسباب طبيعية ولم تنشأ عن غش أو تلاعب في الحسابات ، فكما أن النظام والتوحيد في البيانات بين السنوات المختلفة يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في الحسابات ، فإن الاختلاف بين البيانات وعدم قابليتها للمقارنة يجب أن يثير تساؤل المراجع ويدعوه إلى بحث الأسباب التي أدت إلى ذلك إلى أن يقتنع بجدية هذه الأسباب .

رابعاً: الوسائل الفنية المستخدمة في الحصول على أدلة الإثبات :

أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات:

1- وسائل الحصول على أدلة الإثبات - الجرد الفعلي

هو قيام المراجع بمعاينة الشيء موضوع الفحص ورؤيته بنفسه بذلك يتأكد من وجوده يتطلب الجرد الفعلي قيام المراجع بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص

استخدام هذه الطريقة ينحصر على الأصول التي لها كيان مادي ملموس كالتقديرة و البضاعة والأصول الثابتة0 الجرد الفعلي لا يثبت شيئاً سوى وجود الأصول محل الفحص، أما بالنسبة لملكية الأصول وصحة تقويمها فإنه يستلزم استخدام وسائل أخرى. قيام المراجع بالجرد الفعلي عن طريق المعاينة يتطلب من المراجع المقدرة على التعرف وتمييز وتحديد طبيعة الشيء المراد فحصه. إذا كان المراجع غير متخصص في الأصول التي يتم جردها يقوم المراجع بالاستعانة بالخبراء المتخصصين0

2 - وسائل الحصول على أدلة الإثبات - المراجعة المستندية:

هي تمثل الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات وتعتبر أساساً للقيود المحاسبية تعتبر من أكثر وسائل الإثبات استخداماً لأن المستندات تعتبر من أكثر أنواع أدلة الإثبات انتشاراً 0 أمثلة الأدلة المستندية: فواتير الشراء والبيع، الشيكات، حوافز الإيداع بالبنك، إشعارات الخصم والإضافة والعقود وبوالص التأمين وشهادات الأسهم والمستندات وطلبات وأوامر الشراء وتقارير الاستلام والفحص بالنسبة للبضاعة الواردة0 الهدف من المراجعة المستندية هو التأكد من عملية التطابق بين المستندات والعمليات0

3 - وسائل الحصول على أدلة الإثبات - المراجعة المستندية:

منهجية وسيله المراجعة المستندية :

- التأكد من أن المستند حقيقي (غير مزور)0

- التأكد من أن يكون المستند معتمد من الشخص المسئول (وجود توقعات الموظفين المكلفين بهذا العمل على المستندات)0

- التأكد من أن المستند خاص بعملية من عمليات المنشأة وليس مستند شخصي0

- التأكد من أن العملية قد قيدت في الدفاتر وتم ترحيلها إلى الحسابات المختصة بصورة صحيحة0

مثلا : مصروفات الصيانة والتوصيليات لا يجب ترحيلها إلى حسابات الأصول الثابتة

فحص جميع المستندات الفرعية المتعلقة بالعملية0 مثل: المستند الأصلي(فاتورة الشراء)،المستندات الفرعية المرتبطة بها هي محضر الفحص والاستلام، طلب الشراء، إذن الإضافة للمخازن، إذن الصرف والاستخدام من المخازن0 يمكن أن يقوم المراجع بفحص صور المستندات التي لا يوجد لها مستندات أصلية مثل صور فاتورة البيع وفي هذه الحالة لا يكتفي المراجع بفحص هذه الصور إنما لابد من القيام بإجراءات إضافية0

4 - وسائل الحصول على أدلة الإثبات – نظام المصادقات:

نظام المصادقات هو طلب بيان أو إقرار مكتوب من شخص خارج المنشأة بصحة أو عدم صحة رصيد أو بيان معين وهو من أقوى وأنجح وسائل الحصول على أدلة الإثبات إذا أتبعنا إجراءات رقابية سليمة0 تستخدم للتأكد من صحة رصيد المدينين وصحة رصيد الدائنين و أرصدة البنوك0 طلب المصادقة الذي يرسل إلى الغير يجب أن يكون من جانب المنشأة نفسها0 المراجع لا يستطيع أن يطلب بنفسه مباشرة من الغير مصادقات بصحة أرصدة حساباتهم مع المنشأة لأنه لا توجد علاقة مباشرة بينهم وبين المراجع وقد يرفض الكثير منهم الرد على خطاباته0

5 - وسائل الحصول على أدلة الإثبات – نظام الاستفسارات:

هي توجيه مجموعة من الأسئلة لمجموعة من الأفراد للحصول على إجابات مرضية عن هذه الأسئلة. وهذه الإجابات تندرج من إجابات رسمية مكتوبة إلى مناقشات شفوية0 الإجابات المتحصل عليها لا تعتبر من أدلة الإثبات القوية التي يمكن للمراجع الاعتماد عليها فحجية هذه الأدلة تتأثر بما يأتي:

- درجة معرفة أو دراية الشخص الموجه إليه السؤال بالشيء موضوع البحث0

- درجة الأمانة والمسئولية للشخص الموجه إليه السؤال0

- مصلحة الشخص الموجه إليه السؤال له في الموضوع محل النقاش0

- الاحتمال موجود بان الشخص قد يعتمد إخفاء الحقيقة أو إعطاء بيانات مضللة وبذلك تعتبر إجابات متحيزة لا يمكن الاعتماد عليها0

6- وسائل الحصول على أدلة الإثبات – نظام المراجعة الحسابية :

هي فحص المستندات والدفاتر والسجلات والكشوف التحليلية والقوائم والتقارير المالية بهدف التأكد من صحتها من الناحية الحسابية0 هذا الأسلوب أو الإجراء يعطي دليلا على الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر0

وتشمل المراجعة الحسابية ما يلي:

- فحص المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة العمليات الحسابية بها 0 مثلا التأكد من صحة ضرب الكميات في الأسعار للوصول إلي صافي قيمة فاتورة معينه0

- مراجعة حسابية لدفاتر اليومية ومراجعة نقل المجاميع من صفحة أخرى والتأكد من صحة نقل مجاميع اليوميات المساعدة إلي دفتر اليومية العامة0

- مراجعة الترحيل من اليومية العامة إلي الأستاذ العام و يراجع الترحيل أيضا بطريقة عكسية لاكتشاف اي مبالغ مرحلة لا يوجد لها قيود يومية 0

- مراجعة ميزان المراجعة العام من حيث صحة وضع المبالغ في الجانب المختص ، وصحة نقل الأرصدة والتأكد من التوازن الحسابي 0

- مراجعة العمليات الحسابية اللازمة لاستخراج البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية مثل الإهلاكات والتخصصات والخصومات 0

7 - وسائل الحصول على أدلة الإثبات – المراجعة الانتقادية :

تعني الفحص الدقيق أو الدراسة الانتقادية التحليلية و تشمل إجراء المقارنات لأحد الحسابات أو لأحد القيود أو لأحد السجلات لمحاسبية الأخرى0الهدف منها اكتشاف الأمور الغير عادية أو الشاذة 0 تراكم رصيد الديون بدون سداد على مدين كان يقوم بالسداد بانتظام0في هذه الحالة يقوم المراجع بالتحري عن أسباب ذلك فقد يكون ذلك تلاعب في المقبوضات 0

المراجعة الانتقادية تتضمن توجيه العملية للحسابات المختصة بصورة صحيحة من الناحية المحاسبية، وصحة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها0 المراجعة الانتقادية تتيح إمكانية المقارنة0 تتيح للمراجع إمكانية استخراج النسب المالية لمقارنتها بنسب أخرى0 إذا انعدمت المقارنة فإن ذلك يجب أن يثير اهتمام المراجع ويدعوه إلى تقصي أسباب ذلك 0

الفصل الخامس

(المبحث الثاني)

(العينة في التدقيق ،أنواعها وأساليب اختيارها)

1 - مقدمة:

تنص الفقرة (3024) من معيار المراجعة رقم (6) "أدلة وقرائن المراجعة" على أنه "يجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقدها على إنجازها". وتعرف أدلة وقرائن المراجعة بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر على رأي المراجع بشأن عدالة تعبير القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة عن مركزها المالي في تاريخ معين، ونتائج نشاطها وتدفعاتها النقدية خلال الفترة المالية المنتهية في ذلك التاريخ. ولقد حدد معيار أدلة وقرائن المراجعة خاصيتين يجب توافرها في الأدلة والقرائن التي يستند إليها المراجع عند إبداء رأيه في القوائم المالية: (1) أن تكون هذه الأدلة والقرائن ملائمة، (2) أن تكون كافية. وتتعلق ملائمة الأدلة والقرائن بمدى تحقيقها للهدف من المراجعة، بينما ترتبط كفايتها بحجم الأدلة والقرائن الضرورية لتدعيم رأي المراجع.

ويستغرق الحصول على أدلة وقرائن المراجعة معظم الجهد والوقت الذي يبذله المراجع في تكوين رأيه عن القوائم المالية. ويجب على المراجع تحديد المصادر التي يمكنه الاعتماد عليها لتجميع الأدلة والقرائن ومدى اعتماده على كل منها. كما يتعين عليه اختيار الأسلوب المناسب لتجميع هذه الأدلة والقرائن. وتقضي الفقرة (3024) من معيار الأدلة وقرائن المراجعة بضرورة أن يأخذ المراجع في الحسبان فعالية التكلفة المتوقعة لأساليب المراجعة البديلة المتاحة. بمعنى أنه يجب على المراجع أن يقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بحيث يحقق الهدف منها (أي تحقيق فعالية المراجعة) وبأقل تكلفة ممكنة (أي تحقيق الكفاءة في عملية المراجعة).

ونظراً للاعتبارات العملية، وتحقيقاً للكفاءة في عملية المراجعة، يلجأ المراجع عادة إلى استخدام عينات المراجعة في إجراءات الاختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، وأيضاً في إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات، ويتم ذلك بتنفيذ اختبارات المراجعة

على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلاً من تنفيذها على جميع مفردات هذه البيانات. ويقوم المراجع باستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقييمه لنتائج العينة. ويتعرض المراجع في ذلك إلى مخاطر إضافية إذا كانت استنتاجاته في ضوء نتائج العينة تختلف عن تلك التي كان يمكنه الوصول إليها لو قام بتنفيذ اختبارات المراجعة على جميع مفردات المجتمع. ولهذا، فإن الأمر يتطلب من المراجع - إذا قرر استخدام عينات المراجعة - ضرورة أن يقوم بتخطيط العينة وتنفيذ إجراءات المعاينة بطريقة سليمة تحقق الهدف من المراجعة وتضمن كفاءة عملية المراجعة في نفس الوقت.

ونظراً لعدم وجود إرشادات واضحة يمكن أن يستخدمها المراجعون عند استخدامهم لعينات المراجعة، ولاستكمال الهيكل العام لمعايير المراجعة، رأت الهيئة للمحاسبين القانونيين ضرورة وجود معيار لتوفير إرشادات واضحة لاستخدام إجراءات المعاينة في المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة واختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات وذلك للحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية.

2 - عينات المراجعة : طبيعتها وأنواعها :

يقصد بعينات المراجعة تطبيق إجراءات المراجعة على عدد يقل عن 100% من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لتساعد المراجع في الحصول على وتقييم أدلة المراجعة بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة لتكوين استنتاج بشأن المجتمع الذي يكون رصيد الحساب أو النوع من العمليات. وتتمثل الفكرة الأساسية للمعاينة بصفة عامة في أن نتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة. ومن ثم فإنه يمكن أن ينظر لعينات المراجعة باعتبارها طريقة فعالة وتتسم بالكفاءة للحصول على أدلة وقرائن المراجعة. ويلاحظ أنه في حالة عدم استخدام عينات المراجعة، فإن المراجع يقوم بفحص كل المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات. وتكون التكلفة في هذه الحالة عالية جداً نتيجة للوقت والجهد الذي يبذله المراجع لفحص هذه المفردات. ولا تبرر المنافع المترتبة على الفحص بنسبة 100% التكلفة العالية لهذا الفحص. ومن ثم فإن استخدام عينات المراجعة يمكن المراجع من الحصول على المعلومات اللازمة ولكن بتكلفة أقل.

وتستخدم عينات المراجعة عادة عند إجراء اختبارات الالتزام بتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية. كما يستخدمها المراجع أيضاً لأغراض إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات. **ويمكن تصنيف أساليب المعاينة بحسب الغرض من استخدامها إلى نوعين: معاينة الصفات ، ومعاينة المتغيرات.**

أ (معاينة الصفات :

وهي تستخدم لأغراض اختبارات الالتزام بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة والتي يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة (أي اختبارات الرقابة). وتتضمن هذه الاختبارات تحديد معدل حدوث صفة معينة في المجتمع. وتعتبر الصفة المعاينة عادة عن انحراف عن إجراء رقابي معين (مثل إصدار فاتورة بيع دون التأشير عليها من مدير الائتمان

بما يفيد الموافقة على منح الائتمان). ويقوم المراجع بأخذ عينة من المجتمع المراد اختبارها، وحساب معدل الانحراف في العينة، ثم يصل إلى استنتاج بشأن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع.

ب) معاينة المتغيرات :

وهي تستخدم لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات. وفي هذا النوع من الاختبارات يهتم المراجع بالقيم النقدية التي تعرضها القوائم المالية. ولهذا، يقوم المراجع باختيار عينة من المجتمع المراد مراجعته، ويحدد القيمة النقدية المناسبة لمفردات العينة، ويقوم في ضوء هذه القيمة بتقدير القيمة النقدية للمجتمع ككل وذلك لتحديد مدى عدالة القيم التي تظهر في القوائم المالية.

ج) معاينة المزدوجة :

وقد يقرر المراجع استخدام عينات ذات غرض مزدوج، وذلك بأن يقوم بتصميم عينة لأغراض تقدير المخاطر الرقابية، ولأغراض اختبارات التحقق التفصيلية معاً. وعند استخدام العينات ذات الغرض المزدوج، قد يبدأ المراجع في إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات قبل أن يخلص إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت اختبارات الرقابة تؤيد التقدير المخطط للمخاطر الرقابية. لذلك، فإن المراجع الذي يستخدم هذا النوع من عينات المراجعة يكون لديه تقدير أولي بأن مستوى مخاطر أن يكون معدل الانحرافات عن السياسات والإجراءات الرقابية في المجتمع يزيد عن المعدل المسموح به، هو عند مستوى منخفض مقبول. وبصفة عامة، فإن المراجع الذي يخطط لاستخدام العينات ذات الغرض المزدوج تكون لديه قناعة بعدم تجاوز معدل الانحرافات عن السياسات والإجراءات الرقابية في المجتمع للمعدل المسموح به. ويجب أن يكون حجم العينة ذات الغرض المزدوج أكبر من أحجام العينات التي يمكن تصميمها لكل غرض على حدة.

ويمكن للمراجع عند استخدامه لعينات المراجعة أن يستخدم أحد مدخلي: المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية. ويتطلب كل من المدخلي استخدام المراجع لحكمه المهني في تصميم العينة واختيارها وتقويم نتائجها كما ستوضح الدراسة في موضع لاحق.

3 - مخاطر المراجعة ومخاطر المعاينة :

يعرف معيار المراجعة رقم (10) "مخاطر المراجعة والأهمية النسبية" في فقرته رقم (138) مخاطر المراجعة بأنها "هي احتمال قيام المراجع بإصدار رأي مطلق على قوائم مالية تحتوي على غش أو أخطاء مهمة (جوهرية). وتتكون مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد البند أو نوع العمليات من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ومخاطر الاكتشاف. فالمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية، هي أن يحتوي البند أو نوع العمليات وما يرتبط به من تأكيدات على مبالغ غش أو خطأ قد تكون مهمة للقوائم المالية ككل، إذا ما أضيف إليها مبالغ الغش أو الأخطاء في أرصدة بنود أو أنواع أخرى من العمليات. أما مخاطر الاكتشاف فهي ألا يكتشف المراجع الغش أو الأخطاء المهمة التي قد تتضمنها القوائم المالية. وتنشأ مخاطر الاكتشاف جزئياً من عناصر عدم التأكد الناشئة من عدم قيام المراجع بفحص 100% من رصيد أحد الحسابات أو النوع من

العمليات، ومن عناصر عدم التأكد الأخرى الموجودة حتى لو قام المراجع بفحص 100% من رصيد الحساب أو النوع من العمليات. وتنشأ عناصر عدم التأكد الأخرى من قيام المراجع باختيار إجراء مراجعة غير ملائم، أو لسوء تطبيق إجراء ملائم، أو للفشل في تفسير نتائج المراجعة.

وعلى هذا فإنه يمكن التمييز في مخاطر المراجعة بين نوعين من المخاطر وهما:

(أ) مخاطر المعاينة.

(ب) مخاطر بخلاف مخاطر المعاينة.

1/3 مخاطر المعاينة :

يقصد بمخاطر المعاينة تلك المخاطر التي تنشأ من إمكانية أن يكون استنتاج المراجع على أساس العينة، مختلفاً عن الاستنتاج الذي كان يمكنه الوصول إليه إذا قام بتطبيق نفس إجراءات المراجعة على جميع المفردات المكوّنة للمجتمع. ويجب أن يستخدم المراجع حكمه المهني عند تقديره لمخاطر المعاينة. وتختلف مخاطر المعاينة باختلاف الغرض من استخدام عينات المراجعة وما إذا كانت لأغراض اختبارات الرقابة أو لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات.

1/1/3 مخاطر المعاينة لأغراض اختبارات الرقابة :

يهتم المراجع عند استخدامه لعينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة بجانبين لمخاطر المعاينة وهما :

(أ) تقدير المخاطر الرقابية بأعلى ما ينبغي، وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يزيد عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل. ويؤدي ذلك إلى إجراء اختبارات إضافية أو زيادة حجم العينة مما يؤثر على كفاءة المراجعة.

(ب) تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي: وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يقل عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل. ويؤدي ذلك إلى عدم إجراء اختبارات مراجعة كان يجب على المراجع القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية مما يؤثر على فعالية المراجعة.

ويترتب على ذلك أن يواجه المراجع بنوعين من المخاطر عند استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة :

(أ) مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي.

ب) مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي.

أن مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي تنشأ نتيجة تقدير المراجع للمخاطر الرقابية عند حدها الأقصى في الوقت الذي يكون المستوى الحقيقي للمخاطر الرقابية في المجتمع أقل من الحد الأقصى. ويترتب على ذلك قيام المراجع بإجراءات مراجعة إضافية لم تكن ضرورية مما يؤدي إلى انخفاض كفاءة المراجعة. وتنشأ مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي نتيجة تقدير المراجع للمخاطر الرقابية عند مستوى يقل عن الحد الأقصى في الوقت الذي يكون المستوى الحقيقي للمخاطر الرقابية في المجتمع عند حده الأقصى. ويترتب على ذلك عدم قيام المراجع بإجراءات كان يجب عليه القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية وملائمة لهدف المراجعة، الأمر الذي قد يؤدي إلى الوصول إلى استنتاجات خاطئة. ويهتم المراجع بدرجة أكبر بهذا النوع من مخاطر المراجعة نظراً لتأثيره على فاعلية المراجعة والرأي الذي يصل إليه.

2/1/3 مخاطر المعاينة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية :

يهتم المراجع بجانبين لمخاطر المعاينة عند استخدامه لعينات المراجعة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات:

أ) قبول مجتمع يحتوي على خطأ جوهري، وذلك إذا كانت العينة تؤيد الاستنتاج بأن الرصيد المسجل للحساب لا يتضمن خطأ جوهرياً ، في الوقت الذي يكون فيه هذا الحساب يتضمن خطأ جوهرياً.

ب) رفض مجتمع لا يحتوي على خطأ جوهري، وذلك إذا كانت العينة تؤيد الاستنتاج بأن الرصيد المسجل للحساب يتضمن خطأ جوهرياً، في الوقت الذي لا يتضمن فيه هذا الحساب خطأ جوهرياً في الحقيقة.

ويترتب على ذلك أن يواجه المراجع بنوعين من المخاطر عند استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات :

أ) مخاطر القبول الخاطئ.

ب) مخاطر الرفض الخاطئ.

إن مخاطر القبول الخاطئ تنشأ من استنتاج المراجع - في ضوء نتائج العينة - أن القيمة الدفترية لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لا يتضمن خطأ جوهرياً في الوقت الذي يشتمل فيه هذا الرصيد في الحقيقة على خطأ جوهري. ويترتب على ذلك عدم القيام بإجراءات إضافية

مناسبة كان يجب عليه القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية، مما يؤثر على فعالية المراجعة نتيجة الوصول إلى رأي غير صحيح. بينما تنشأ مخاطر الرفض الخاطئ نتيجة وصول المراجع إلى استنتاج - في ضوء نتائج العينة - بأن رصيد الحساب أو النوع من العمليات يتضمن خطأ جوهرياً في الوقت الذي لا تشتمل فيه القيمة الدفترية لهذا الرصيد على خطأ جوهري. ويترتب على ذلك قيام المراجع بإجراءات إضافية غير ضرورية مما يؤدي إلى تخفيض كفاءة المراجعة لزيادة الوقت والجهد وبالتالي التكلفة اللازمة للفحص.

ويمكن للمراجع تخفيض مخاطر المعاينة من خلال التخطيط الجيد للعينة من حيث تصميم العينة والتحديد الدقيق للمجتمع ووحدة المعاينة واستخدام الأسلوب المناسب لاختيار العينة وفحصها وتقويم نتائجها. ويجب أن يلاحظ أن حجم العينة يتأثر بمستوى مخاطر المعاينة الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله. ويتوقف المستوى المقبول لمخاطر المعاينة على أهمية نتائج الإجراءات التي استخدمت فيها أساليب المعاينة بالنسبة للاستنتاجات التي يتوصل إليها المراجع وكلما زاد اعتماد المراجع على نتائج الإجراءات التي تستخدم فيها أساليب المعاينة، انخفض مستوى مخاطر المعاينة الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله، وزاد حجم العينة اللازم.

2/3 المخاطر بخلاف مخاطر المعاينة :

يقصد بالمخاطر بخلاف مخاطر المعاينة تلك التي تتضمن جميع جوانب مخاطر المراجعة التي لا ترجع إلى استخدام أساليب المعاينة، سواء أكانت معاينة إحصائية أو غير إحصائية. ويرجع هذا النوع من المخاطر إلى عدم فعالية إجراءات المراجعة المستخدمة نتيجة عدم استخدام اختبارات المراجعة المناسبة، أو الفشل في تطبيق اختبارات المراجعة المناسبة، أو الفشل في تفسير نتائج الاختبارات بطريقة صحيحة. ويمكن تخفيض هذا النوع من المخاطر من خلال التخطيط الجيد، والإشراف المناسب على القائمين بعملية المراجعة، وتطبيق إجراءات المراجعة بطريقة سليمة.

4 - مداخل المعاينة :

هناك مدخلان للمعاينة يمكن للمراجع اتباع أي منهما في ضوء تقديره المهني وظروف العملية وطبيعة الأدلة والقرائن التي ينبغي الحصول عليها. ويتمثل هذان المدخلان في المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية. وعلى الرغم من اختلاف الأسس التي يقوم عليها كل من المدخلين إلا أن تطبيق أي منهما يتطلب استخدام التقدير المهني للمراجع في جميع مراحل المعاينة من تخطيط العينة، وتنفيذ اختبارات المراجعة، وتقويم نتائج العينة.

يقصد بالمعاينة الإحصائية أي مدخل للمعاينة تتوافر فيه صفتان مجتمعتان: (أ) اختيار العينة عشوائياً ، (ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة. ويقصد بالمعاينة غير الإحصائية أي مدخل للمعاينة لا تتوافر فيه هاتان الصفتان معاً. وتقوم المعاينة الإحصائية على افتراض أنه – في حدود مستوى معين للثقة ومستوى مسموح به لمخاطر المعاينة – فإن أي عينة يتم اختيارها عشوائياً من مفردات مجتمع ما سوف تعكس نفس الخصائص التي تحدث في هذا المجتمع. على ذلك، يمكن للمراجع استخلاص استنتاجات مناسبة على أساس معلومات يتوصل إليها من عينة صغيرة ممثلة للمجتمع. وتتميز طرق المعاينة الإحصائية عن طرق المعاينة غير الإحصائية في أن الأولى تمكن المراجع من الحصول على مقياس رياضي لدرجة عدم التأكد الناتجة من فحص جزء فقط من المجتمع. بمعنى أن المعاينة الإحصائية تمكن المراجع من قياس مخاطر المعاينة، الأمر الذي لا توفره المعاينة غير الإحصائية.

ويجب أن يقرر المراجع أي مدخل للمعاينة هو الأنسب لاستخدامه لأغراض المراجعة. ويتوقف هذا الاختيار أساساً على اعتبارات التكلفة والمنفعة. ونظراً لأن كل من طرق المعاينة الإحصائية وطرق المعاينة غير الإحصائية يمكن أن توفر أدلة مراجعة كافية، فإن المراجع يختار بينهما بعد الأخذ في الحسبان التكلفة والمنفعة النسبية لكل منها في الظروف المعنية. وتساعد المعاينة الإحصائية المراجع في تصميم عينة تتسم بالكفاءة، وقياس كفاية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وتقويم نتائج العينة. وسواء استخدمت المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية، فإن هناك دائماً مخاطر للمعاينة. ولعل من المزايا الرئيسية للمعاينة الإحصائية هي أنها تمكن المراجع من استخدام قوانين الاحتمالات لقياس مخاطر المعاينة. كما أنها توفر نموذجاً لتحديد حجم العينة يبين بوضوح العوامل المختلفة التي تؤثر في حجم العينة مثل مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي، والانحراف (أو الخطأ) المسموح به والمعدل المتوقع للانحراف في المجتمع. أما في المعاينة غير الإحصائية فإن المراجع يأخذ هذه العوامل ضمناً في الاعتبار عند تحديد حجم العينة على أساس خبرته وتقديره المهني.

وقد يفضل بعض المراجعين عدم استخدام طرق المعاينة الإحصائية لما تنطوي عليه من تكلفة إضافية لتدريب المراجعين، وتصميم العينات الفردية لمقابلة المتطلبات الإحصائية، واختيار المفردات التي يتم فحصها. ويجب أن يلاحظ أنه إذا تم تصميم خطة معاينة غير إحصائية بطريقة سليمة فإنها يمكن أن تؤدي إلى نتائج بنفس درجة الفعالية التي يوفرها استخدام طرق المعاينة الإحصائية. إلا أن الفارق الوحيد هو أن المعاينة الإحصائية تمكن من قياس مخاطر المعاينة كمياً.

5 – طرق اختيار العينة :

هناك العديد من الطرق التي يمكن للمراجع استخدامها لاختيار المفردات التي تتضمنها العينة. ويتوقف اختيار أي من هذه الطرق على الغرض من المعاينة، وأهداف المراجعة المراد تحقيقها، وطبيعة المجتمع الذي تسحب منه العينة، وطبيعة أدلة المراجعة التي يريد المراجع الحصول عليها. وتتراوح هذه الطرق بين طرق الاختيار الحكمي وطرق الاختيار العشوائي. ونتناول فيما يلي طرق اختيار العينة التي يشيع استخدامها في الواقع العملي.

1/5 طرق الاختيار الحكمي :

يقوم المراجع عند استخدامه لطرق الاختيار الحكمي باستخدام تقديره المهني لتحديد عدد، وأي المفردات التي يجب أن تتضمنها العينة. بمعنى أن المفردات التي تدخل ضمن العينة يتم اختيارها دون تحيز متعمد وبدون أي سبب خاص لإدخال أو استبعاد مفردات معينة من العينة. ولا يقصد بالاختيار الحكمي أن يتم اختيار مفردات العينة بدون حرص كافٍ، وإنما يتم اختيار مفردات العينة بطريقة يتوقع منها المراجع أن تكون العينة ممثلة للمجتمع. ويعتبر الاختيار الحكمي مفيداً عند استخدام المعاينة غير الإحصائية. إلا أنه لا يستخدم لأغراض المعاينة الإحصائية نظراً لأنه لا يمكن المراجع من قياس احتمال اختيار عينة ممثلة للمجتمع.

2/5 طرق الاختيار العشوائي :

تتمثل طرق الاختيار العشوائي في كل من طرق الاختيار باستخدام الأرقام العشوائية، والاختيار المنتظم مع بداية عشوائية، والاختيار على أساس المعاينة الطبقيّة.

1/2/5 الاختيار على أساس الأرقام العشوائية :

يمكن للمراجع اختيار العينة باستخدام جداول الأرقام العشوائية أو باستخدام أرقام عشوائية يتم تحديدها باستخدام الحاسب. وتضمن طرق الاختيار على أساس الأرقام العشوائية أن كل مفردة من مفردات المجتمع تكون لها نفس فرصة الاختيار مثل غيرها من المفردات، وأن لكل عينة نفس فرصة الاختيار مثل غيرها من العينات من نفس الحجم.

ويمكن للمراجع اختيار العينة مع الإحلال أو بدون إحلال. بمعنى أنه يمكن الاختيار مع أو بدون إحلال المفردة في المجتمع بعد اختبار الصفة أو القيمة الخاصة به. وقد يؤدي الاختيار مع الإحلال إلى اختيار مفردة ما في العينة أكثر من مرة. ومن الناحية العملية، فإن المراجع يقوم

عادة باختيار مفردات العينة بدون إحلال. ويستخدم الاختبار العشوائي باستخدام الأرقام العشوائية في المجالات التي تكون فيها مفردات المجتمع مرقمة (مثل الفواتير المرقمة، أو الشيكات، أو الحسابات المرقمة وغيرها) ويعتبر الاختيار باستخدام الأرقام العشوائية مفيداً لأغراض كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية.

2/2/5 الاختيار المنتظم مع بداية عشوائية :

يقوم المراجع في هذه الطريقة بتحديد فترة محسوبة للعينة وذلك بقسمة عدد مفردات المجتمع على حجم العينة، ثم يقوم باختيار رقم عشوائي كنقطة بداية في الفترة المحسوبة الأولى. ويتم اختيار مفردة واحدة في كل فترة محسوبة بدءاً من نقطة البداية العشوائية. فإذا كان المراجع يرغب في اختيار عينة من 100 مفردة من مجتمع يتكون من 30.000 مفردة فإن طول الفترة المحسوبة يكون 300. ويقوم المراجع باختيار نقطة بداية عشوائية (رقم عشوائي من 1 إلى 300)، ويختار المفردة التي ترتبها 300 من نقطة البداية العشوائية، ثم تختار المفردة التي ترتبها 300 بعد المفردة الأولى التي تم اختيارها، وهكذا. فإذا افترضنا أن نقطة البداية العشوائية كانت 126 فإن مفردات العينة سوف تتضمن المفردات التي ترتبها 126، 426، 726، 1026، ... وهكذا إلى أن نصل إلى 100 مفردة هي حجم العينة.

ونظراً لاختيار رقم بداية عشوائية، فإن طريقة الاختيار المنتظم تساعد على توفير عينة تتيج لكل مفردة في المجتمع فرصة متساوية للاختيار. وإذا كان المجتمع مرتباً بطريقة عشوائية، فإن استخدام طريقة الاختيار المنتظم يحقق نفس مزايا الاختيار باستخدام الأرقام العشوائية. ويمكن استخدام هذه الطريقة لأغراض كل من المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية.

3/2/5 المعاينة الطبقيّة :

يتم في المعاينة الطبقيّة تقسيم المجتمع إلى مجموعات، يطلق عليها طبقات، وذلك على أساس خاصية مشتركة بين مفردات كل مجموعة، ثم يتم اختيار عينة عشوائية من كل طبقة على حدة. على سبيل المثال، يمكن للمراجع تقسيم حسابات المدينين لدى عميل المراجعة إلى ثلاث طبقات: الحسابات التي تكون أرصدها 30.000 ريال أو أكثر، الحسابات التي تقع أرصدها بين 10.000 ريال إلى 30.000 ريال، والحسابات التي تكون أرصدها 10.000 ريال أو أقل. وقد يقوم المراجع بإرسال مصادقات إيجابية لجميع المدينين الذين تكون أرصدة حساباتهم 30.000 ريال أو أكثر، وإرسال مصادقات إيجابية لعينة عشوائية من المدينين الذين تقع أرصدة حساباتهم بين 10.000 ريال، 30.000 ريال، واستخدام المصادقات السلبية لعينة عشوائية من المدينين الذين تكون أرصدهم 10.000 ريال أو أقل.

ويتمثل الهدف الرئيسي لاستخدام المعاينة التطبيقية في تخفيض أثر التشتت في قيم مفردات المجتمع وبالتالي تخفيض حجم العينة. ويمكن أن تستخدم هذه الطريقة في كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية. وتعتبر هذه الطريقة مفيدة بصفة خاصة في تخفيض حجم العينة عند استخدام المراجع لطريقة المتوسط (وهي إحدى الطرق التقليدية لتقدير قيمة المجتمع على أساس متوسط قيمة المفردة في العينة). ومن ثم فهي تستخدم أساساً في عينات المراجعة لأغراض اختبارات التحقق من الأرصدة.

وبصفة عامة، فإن استخدام المراجع لإحدى طرق اختيار العينة يتوقف على أهداف المراجعة، وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه

(الفصل السادس)

(تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وعناصر الرقابة الداخلية)

تمهيد

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية وتعقدها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على كل ذلك.

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعداده لبرنامج المراجعة ، فكلما كان هذا النظام سليماً وفعالاً كلما قلَّ المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفاً اضطر المراجع إلى توسيع حجم العينة في ذلك.

المبحث الأول :عموميات حول نظام الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول :مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها 0.

1- مراحل تطور وتبلور مفهوم الرقابة الداخلية :

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخياً ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، اتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة وبصورة عامة يمكن تلخيص وإظهار المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية كما يلي:

1-1 المرحلة الأولى:

هي مرحلة الرقابة الشخصية وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك، وفيها اقتصر تعريفها على أنها مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى مثل المخزون 0

1-2 المرحلة الثانية:

هي مرحلة الضبط الداخلي وقد شوهد في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي ، وبموجب ذلك اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات .ومن أهم تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1950 0

1-3 المرحلة الثالثة:

هي مرحلة الكفاءة الإنتاجية، اتسع فيها مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية، إلى جانب الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات 0

1-4 المرحلة الرابعة :

مرحلة نظام الرقابة الداخلية وهي تتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة أكثر شمولاً، وقد وُضع تعريف جديد لها واعتبرت بموجبه على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية بما يوفر تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية هنا على أنه لأداء أي نشاط مسؤوليات أساسية يتحملها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي عليه تأدية مهامه الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة 0

2 - أهم التعاريف الحديثة لنظام للرقابة الداخلية :

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام للرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها:

2-1 التعريف الأول:

عرّفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها " تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة . "

2-2 التعريف الثاني :

عرّفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI على أنها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى "0

2-3 التعريف الثالث:

عرّفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 211 ، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب "0

2-4 التعريف الرابع :

كما عرّفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها " عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والتمثلة في:

□ كفاءة العمليات التشغيلية؛

□ الموثوقية في التقارير المالية؛

□ الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات. "

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية، على أنها " ذلك النظام الذي يظّم مجموعة من السياسات، والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المديرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها."

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، وهذا نتيجة التطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهم هذه العوامل نجد:

1- تعدد أنواع المؤسسات :

تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها (تجارية، صناعية خدماتية وفلاحيه) أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية) ، أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة وكبيرة) ، ونتيجة لهذه الأصناف والتقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيّرة لها، وهذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج مبررة لنشاطاتها بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالرقابة الداخلية .

2- تعدد العمليات :

تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك.

3- تفويض السلطات :

يكون هذا واضحا في شركات المساهمة، وهذا بانفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم " مجلس الإدارة" ، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة والإخلاء بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة المؤسسة

4 - تطور إجراءات المراجعة الخارجية:

إن تحول عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المراجع الخارجي القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة

في الدفاتر والسجلات، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية.

5 - حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة :

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللائمة، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتمين يُطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يُعتمد عليها في اتخاذ هذه القرارات 0

6- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة :

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد، وذلك لاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، التسعير وغير ذلك، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة داخلية فعال وقوي.

المطلب الثالث :خصائص نظام الرقابة الداخلية وحدوده:

1- خصائص نظام الرقابة الداخلية :

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم من أجل تمكنه من تحقيق أهدافه المرجوة بأسرع وقت وبأقل تكلفة، ويجب أن تعمل هذه المتطلبات والخصائص فيما بينها بالشكل الذي يقلل من المخاطر والقيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية.

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في :

101- الملاءمة :

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

201- مقارنة العائد بالتكاليف:

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من

عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الرب المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصرى العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

301- المرونة:

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

401- الفعالية :

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

501- الموضوعية :

تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى وهذان أجل ان لا تفقد هذه المعلومات معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، وكمثال على الأهمية الكبيرة لعنصر الوقت إذا تعلق الأمر مثلا بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومات الصحيحة المتعلقة بشروط المشاركة أمر لا قيمة له إذا جاءت هذه المعلومات بعد انقضاء الأجل المحدد للمشاركة.

2. حدود نظام الرقابة الداخلية :

لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق الحماية التامة والكاملة لأصول وعمليات المؤسسة، كما لا يمكنه القضاء التام على فرص الغش والتلاعبات وذلك بسبب بعض القيود التي تحيط به والتي تتمثل في:

1.2 . التوافق بين العاملين لتطبيق الرقابة:

يوفر الفصل الكافي بين المسؤوليات الوظيفية تأكيدا معقولا ضد ارتكاب أي شخص بمفرده للغش والاختلاسات مع إمكانية إخفائها، ولكن هذه الدرجة من الرقابة يمكن أن يتم التغلب عليها بتواطؤ العاملين وذلك بدخول شخصين أو أكثر في ذلك، فالشخص المسؤول عن النقدية مثلا يمكن أن يتواطأ مع الشخص المسؤول عن معالجة وتسجيل هذه المقبوضات، ويمكن لهما القيام معا بتحريف أو غش أو اختلاس مقبوضات نقدية مع تسوية ذلك.

2.2 . تغلب الإدارة على أوجه الرقابة :

يمكن أن يشار إلى نظام المعلومات المحاسبية وأنشطة الرقابة الداخلية بتعبير " سلاح الإدارة " ولذلك فإن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفق ما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل، كما أن تغلب الإدارة على أوجه الرقابة يمكن أن يؤدي إلى تلاعبات واختلاسات كبيرة.

3.2 . التعطيل المؤقت للنظام :

قيام نظام الرقابة الداخلية بوظيفته وأنشطته بفعالية يكون فقط في حالة ما إذا كان أداء القائمين بإدارة الرقابة فعالا، وليس من الممكن أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يصدر عنهم سوء فهم، حكم خاطئ، إهمال، نزعات أو إجهاد في إحدى عناصر ومكونات هذا النظام 0

المبحث الثاني: مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه. تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأخيرة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذا سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي:

من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم. وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل

التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة المؤسسة؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديریات؛
- تحديد المسؤولیات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات التي تقوم بالعمل.

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونياً وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن، وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يفضل أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والاستهلاكية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدفعها؛
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة الرقابة.

وبغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات؛
- وجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات؛

- إعداد موازنات تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛
- وجود نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي.

المطلب الثالث: الإجراءات التفصيلية:

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى خرج إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص للعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إذ أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

وفي الأخير نشير إلى أنه إضافة إلى ما سبق هناك مقومات أخرى لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل في:

- اختيار موظفين أكفاء؛
- رقابة الأداء؛
- استخدام كافة الوسائل الآلية.

(الفصل السابع)

(أنواع الرقابة الداخلية ووسائلها ووسائل فحص الرقابة الداخلية)

المبحث الاول: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها:

اولا : انواع نظام الرقابة الداخلية :

تتمثل الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية في:

1 . نظام الرقابة الإدارية:

هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء،

2 . نظام الضبط الداخلي:

رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.

3. نظام الرقابة المحاسبية:

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك

على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظماً لتفويض السلطات ومن الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في:

□ تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛

□ فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعب ؛

□ إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

ثانياً. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق، وتتمثل في:

1. حماية أصول المؤسسة:

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، المعدات والأدوات) بل لا بد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في:

□ العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها؛

□ صورة المؤسسة تجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها؛

□ الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

2 . ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية:

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعيرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي، والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى ربحيتها، وبالتالي يجب أن تكون هذه

المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية:

أ. أن تكون صادقة وحقيقية 0

لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها.

ب 0. أن تكون مفهومة وواضحة 0

لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة، ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تآثر فيها أي دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته.

ج . ملاءمة ووفرة المعلومات 0

هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والاعتماد على المعلومات الآنية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكثفة ومتلائمة مع أهداف المؤسسة.

3 . الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية:

أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة.

4. الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة:

إن أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والإجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبه المختلفة، وتعمل الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه السياسات والإجراءات أثناء الأداء.

5 . توفير مصادر المعلومات:

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية، كما تعد أيضا المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالية.

6 . أهداف الرقابة على المبيعات:

ضمان إعداد فواتير صحيحة للمنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، فحص من الائتمان للعميل قبل الموافقة على طلبية معينة، والموافقة على المردودات من العملاء.

7. أهداف الرقابة على الإنتاج أو الخدمات:

هذا بإنتاج الكميات المناسبة والعمل على الحد الأدنى من كل مخلفات التشغيل والفاقد من المنتج.

المبحث الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

من خلال التعريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

أ - الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأصول إلى القرارات التي تتخذ، ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة. وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرية يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

ب- الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

ج- المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هناك التزاما قانونيا يقع على عاتق المنشأة بإمسك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة الشركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

أدى ظهور الشركات المساهمة والشركات القابضة ذات الفروع المنتشرة في مختلف أنحاء القارات في العقد الثاني من القرن الماضي إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه الشركات لمنع السرقة والاختلاس والعبث، ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه الشركات.

* كما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي عليها، إن نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابة تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات أي أن نتيجة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات.

* ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية، والتأكد من أن تلك الإجراءات والطرق تستخدم كما هو مخطط فالمراجع يجب أن يحدد:

مدى ملائمة نظام الضبط الداخلي.

ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقا لما هو مخطط له.

* كما يجب على المراجع الخارجي التأكد من أن الحسابات والسجلات منتظمة بطريقة تعكس أداء نظام الرقابة الداخلية، كما يجب أن توضح التقارير المقدمة للإدارة كيفية تشغيل واستخدام أساليب الرقابة المختلفة، ومن ناحية أخرى فإنه من الضروري أن يخضع نظام الرقابة للفحص المستمر لتحديد مدى ملاءمته في ظل ظروف التشغيل المنفذ، والتحقق من أنه يعمل وفقا لما هو مخطط أم لا، ويكون هذا الفحص الخارجي بفحص العناصر المختلفة لنظام الرقابة ويتأكد من توافر الاعتبارات السابقة، ومن أن أساليب الرقابة تعمل بكفاءة لأن ذلك سيوفر لديه، المبرر لتحديد حجم اختباره إلى المدى الملائم في ضوء ذلك وقد استقر الرأي بين المعاهد والهيئات المهنية الرائدة في العالم على أن الرقابة الداخلية المحاسبية خاصة للشركات المسجلة في

بورصة الأوراق المالية مع تزويد تلك الهيئات بتقرير مفصل عن أي عجز أو قصور في هذا النظام.

المطلب الثاني: طرق ووسائل فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة، إلا أنه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للمراجعة والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل إليها من عملية المراجعة، ويكون هذا التقرير مرشداً له قيمته خلال المراجعة، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية المراجعة وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل أسلوب من الأساليب التالية:

1- الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية:

يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية. ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداة كل عملية توضح خط سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية. ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب. ولكن يعاد عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية الهامة. لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث نظام الرقابة بسيط ومحدود ويسهل تتبع الإجراءات وحيث الشرح غير مطول.

2- خرائط التدفق:

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معيراً عنه على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أمد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة

والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها) ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها. وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطى لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضا على قائمة الاستبيان ويعاب على هذه الطريقة أن أعدادها يتطلب وقت طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

* يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم.

* إذا لم تكن الخرائط واضحة تماما يمكن إضافة معلومات في أسفها لزيادة الإيضاح.

* يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده) والجهة التي يرسل إليها.

3- قائمة الاستبيان:

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط. وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا عديدة أهمها

(أ)- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.

(ب)- إمكانية استخدام مبدأ التتميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

(ج)- يلقى استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العملاء بدلا من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المراجع يسعى للإيقاع بهم.

ومع ذلك يعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المنشآت ذات النشاط المتشابه وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام.

وبالرغم من هذه العيوب، فلا زال استخدامها يلقى قبولا عاما في كل مكان.

4-طريقة الملخص الكتابي:

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة. في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجع.

*الخطوة الأولى الفحص المبدئي

*الخطوة الثانية اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسة

*الخطوة الثالثة الاختبارات الأساسية

*الخطوة الرابعة إعداد تقرير

(الفصل الثامن)

(التدقيق الداخلي مفهومه وأنواعه ومعايير التدقيق الداخلي وإجراءاته)

المقدمة:

يكتسب التدقيق الداخلي أهمية بالغة في المؤسسة خاصة بعد كبر حجمها وتعدد وظائفه وأنشطتها، حيث ظهر التدقيق الداخلي بعد ظهور التدقيق الخارجي من أجل مساعدة إدارة المؤسسة على التعرف على مدى كفاءة العاملين فيها ومدى التزامهم بالسياسات والإجراءات والقوانين الموضوعة، وذلك من خلال تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وجميع العمليات التشغيلية 0

كيف يساهم التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار؟

وعليه سوف يتم التطرق في هذا البحث إلى:

- 1 - مفهوم التدقيق الداخلي؛
- 2 - أهمية وأهداف التدقيق الداخلي؛
- 3 - العناصر المشتركة في تنفيذ عملية التدقيق الداخلي؛
- 4 - معايير التدقيق الداخلي؛
- 5 - التدقيق الداخلي وعلاقته بالرقابة الداخلية؛
- 6 - التدقيق الداخلي وعلاقته بالتدقيق الخارجي؛
- 7 - ماهية عملية اتخاذ القرار.

أولاً : - مفهوم التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي على أنه "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الداخلية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تمشي النظام مع ماتنتبله الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى" 0

كما يعرف على أنه "التدقيق الذي يتم من طرف شخص من داخل المؤسسة بحيث يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ويمثل التدقيق الداخلي أحد أدوات الرقابة يساعد الإدارة في تزويدها بالمعلومات ويخضع لسلطتها كونه يتم من طرف موظف في المؤسسة" 0

وقد تم تعريف التدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنه " نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة. إنه يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والسيطرة" 0

ثانيا : - أهمية وأهداف التدقيق الداخلي:

1-2 أهمية التدقيق الداخلي:

تتبع أهمية التدقيق الداخلي من خلال الخدمات التي يقدمها كونه وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية للمؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها من خلال تقديم الخدمات التالية ::

أ -خدمات وقائية :وتتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي من أجل حماية أصول وممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس والهدر، بالإضافة إلى حماية مختلف السياسات المطبقة في المؤسسة من أي تحريفات أو تغيير دون وجود مبررات.

ب - خدمات تقييمية :وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي خلال تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

ت - خدمات إنشائية :تتمثل الخدمات الإنشائية في مساعدة المدقق الداخلي إدارة المؤسسة بتوفير المعلومات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة المختلفة الموضوعية داخل المؤسسة.

ث - خدمات علاجية :وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب التي يستعملها المدقق الداخلي من أجل تصحيح أي أخطاء تم اكتشافها أثناء تنفيذ مهامه، أو التوصيات التي يقدمها في تقريره التي تتعلق بمعالجة أي أخطاء أو قصور في الأنظمة المختلفة للمؤسسة.

2-2 أهداف التدقيق الداخلي :

الهدف من التدقيق الداخلي طبقاً لما ورد في بيان مسؤوليات المراجعة الداخلية الذي أصدره مجمع المراجعين بالولايات المتحدة هو " معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي

لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها المراجعة" وينبغي أن لا يقف دور التدقيق الداخلي موقف الجمود بل يجب أن يتطور مع الزمن لينسجم مع التغيرات التي تطرأ على نشاط المنشأة، فقد حدد (أهداف التدقيق الداخلي كما يلي :

1. فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها.
 2. التحقق من وجود أصول المنشأة وصحة تقيدها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها.
 3. مراجعة الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً.
 4. التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا.
 5. تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة.
 6. إبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل.
 7. التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعية والالتزام بالخطط والإجراءات المرسومة.
 8. تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الإدارة.
- في حين حددها آخرون كما يلي :

1. هدف الحماية:

إن دور المدقق الداخلي في ذلك يتمثل في القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من (سياسة الشركة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، سجلات المنشأة، قيم المنشأة، أنشطة التشغيل).

2. هدف البناء:

ويعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إلى :

التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات و الخطط الموضوعية.

التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

3. هدف الشراكة :

من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني بيئة وبين العاملين في المنظمة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين .

4. هدف خلق قيمة مضافة:

وهو قدرة المراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المنشأة. وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين:

الأول: ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة ، حيث أن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس الوضع ويجعلها حجر عثرة في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية.

الثاني: هو النظر لوظيفة المراجعة الداخلية في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

ومما سبق يمكن القول بأن أهداف التدقيق الداخلي هو :

1. التحقق من وجود أصول المنشأة وحمايتها من السرقة.
2. فحص أنظمة الرقابة الداخلية.
3. التأكد من التزام بالخطط والسياسات الموضوعية.
4. اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الدفاتر والسجلات.
5. استخدام موارد المنشأة بكفاءة وفعالية.

ثالثاً :- العناصر المشتركة في تنفيذ عملية التدقيق الداخلي :-

يرتبط أداء عملية التدقيق الداخلي بمجموعة من الأركان والعناصر تتلخص كما يلي:

أ- الفحص :-

- يعد الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان التدقيق الداخلي والذي من خلاله يتم التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية والمالية من حيث:

-دقة تسجيل هذه العمليات بالدفاتر؛

-التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن؛

-مدى صحة وقانونية المستندات التي تدل حدوث العمليات.

ب - التحليل :-

يتمثل التحليل في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير بغية تحديد مواطن الضعف فيها، ومن أجل تنفيذ عملية التحليل، يستخدم المدقق الداخلي عدة أساليب منها أدوات التحليل المالي وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام، وتحليلها لعدد من السنوات على مستوى المؤسسة.

ت - الالتزام :

يتمثل الالتزام في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي بغية التأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية المرسومة بالمؤسسة وأداء وتنفيذ العمليات طبقاً ومن أجل تنفيذ هذا العنصر، يمكن للمدقق للأنظمة الموضوعية والقرارات المرتبطة الداخلي الاستعانة عند الحاجة ببعض القانونيين في المؤسسة لدرائهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام 0

ث - التقييم :

يقوم المدقق الداخلي بتحديد نتائج العناصر السابقة على أساس أن دوره يتركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

-مدى كفاءة الإجراءات والسياسات المطبقة في تحقيق الأهداف؛

-مدى فاعلية الإجراءات والسياسات المطبقة في تحقيق أهداف المؤسسة.

ويهدف هذا التقييم إلى:

-ترشيد الموارد في المستقبل؛

-تحسين وتطوير الأداء في المؤسسة.

ج - التقرير:

يمثل التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق كونه الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يعبر المدقق عن العناصر التالية:

-مواطن الضعف في الإجراءات والسياسات؛

-التوصيات المناسبة لمعالجة مواطن الضعف وحل المشاكل؛

-النتائج النهائية المتوصل إليها.

ويقدم هذا التقرير إلى الإدارة العليا التابعة للتدقيق الداخلي من أجل تنفيذ ما جاء بالتقرير من آراء وتوصيات وملاحظات وتحفظات.

رابعاً :- أنواع التدقيق الداخلي :

اصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي اكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية . فاصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية كلها ، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية ، في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً من مسؤوليات المدقق الداخلي ، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الاعترافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف . ان الانتقال من التدقيق المالي الصرف إلى تدقيق العمليات يتطلب كفاءات وظيفية لديها خبرات في مجالات أخرى غير المجالات المالية والمحاسبية . فالمدققين الداخليين لا يفحصون فقط دقة التقرير المالي ، بل هم أيضاً يقومون بفحص العمليات لتحديد الكفاءة والفاعلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للفحص، وفيما اذا كانت تلتزم بالقوانين الموضوعية والسياسات الخاصة بها. ويمكن توضيح هذين النوعين وكالاتي:

1:- التدقيق المالي :

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من اجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الادارة كتحقيق اكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

تعريف التدقيق المالي:-

يعرف التدقيق المالي بانه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً ومستندياً، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير.

أهداف التدقيق المالي:-

ان الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في أعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة . ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي والتي تمثل الاتي :

- التحقق من السجلات والطرائق المحاسبية المستعملة 0

- التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة 0

- من مسؤولية المدراء الماليين 0

- التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة ، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية .0

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول 0

- وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من ان إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية .

- التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من ان المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم اتباعها.

- منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات .

2:- تدقيق العمليات:

استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة، خطط الإدارة ، ونظم رقابة الجودة ، وأنشطة عمليات معينة فضلاً عن تقييم الأقسام، ان هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية ، أو بشكل عام فان تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين، لكن في بعض الحالات يشارك المدققين الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق .

1- تعريف تدقيق العمليات:

يعرف تدقيق العمليات "بانه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية".

2- أهداف تدقيق العمليات:

تدقيق العمليات ينبغي ان تنظر إلى اقتصاد وكفاءة العمليات معاً ، وفي ان واحد ضمن المحكمة ان تعمل الوحدة الاقتصادية بطريقة اقتصادية وتستعمل في الوقت نفسه طرقاً وإجراءات وأساليب ونظم تتسم بالكفاءة أو بالعكس، ويهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الاتي :-

أ- تحديد ما اذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها باقتصاد وكفاءة .

ب- الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تتسم بالكفاءة والاقتصادية .

ج- التعرف على ما اذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة والاقتصاد.

د- توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب.

هـ- مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين .

و- حماية الوصول من سوء الاستعمال.

ز- استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة .

وينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية ، كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرائق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة.

خامسا : - معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي :

تتمثل معايير التدقيق الداخلي في مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب على المدقق الداخلي مراعاتها والتي من خلالها يمكن تقييم أداء مهمة التدقيق الداخلي، وتتمثل هذه المعايير في ما يلي: يلي:

المعيار الأول: استقلالية المدقق الداخلي :

ويشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية على النحو التالي :

أ - الاستقلالية :

ويقصد باستقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة والعمليات التي يقوم بتدقيقها، ويتحقق ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل حرية وموضوعية، مما يسمح له بإصدار رأي غير متحيز، ويتحقق استقلال المدقق الداخلي من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية.

ب - الوضع التنظيمي:

يجب توفير وضع تنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي يسمح لها بأداء مسؤولياتها كما يجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

ت - الموضوعية:

تعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهامه، حيث يجب أن يكون غير تابع للغير عند إصدار رأيه حول عملية التدقيق التي قام بتدقيقها 0

المعيار الثاني: الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

تتمثل الكفاءة المهنية لأعمال التدقيق الداخلي في ما يلي :

أ - بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي:

- يجب أن يتوفر قسم التدقيق الداخلي على ما يلي:
- يجب أن يقوم مسئول قسم التدقيق الداخلي بالتأكد من توفر التأهيل العلمي والفني المناسب للمدققين الداخليين؛
- يجب أن يتوفر لقسم التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات والأصول اللازمة من أجل الوفاء بمسؤوليات التدقيق؛
- يجب على مسئول قسم التدقيق التأكد من الإشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي.

ب - بالنسبة للمدقق الداخلي:

- يجب تحديد الموصفات والمؤهلات والخبرات للمدقق الداخلي على النحو التالي:
- يجب على المدقق الداخلي الالتزام بمعايير أخلاقية وسلوك المهنة؛
- يجب أن يتوفر لدى المدقق الداخلي المهارات والقدرة على الاتصال والتعامل بفاعلية مع الأفراد؛
- يجب على المدقق الداخلي المحافظة على تأهيله الفني من خلال التعليم المستمر؛
- يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامه.

المعيار الثالث: نطاق التدقيق الداخلي:

- يشمل هذا المعيار بعدين أساسيين لنطاق عمل التدقيق الداخلي هما :
- فحص وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛
- جودة الأداء وتنفيذ المهام والمسؤوليات المرتبطة بعملية التدقيق.

المعيار الرابع: أداء عمل التدقيق الداخلي:

- وتتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق، وتشمل العناصر التالية :
- أ- تخطيط عملية التدقيق.
- ب - فحص وتقييم المعلومات من أجل التأكد من:

- معلومات كافية؛
- معلومات ملائمة ومناسبة؛
- معلومات مفيدة؛
- معلومات تخدم عملية التدقيق.
- ت - إبلاغ نتائج عملية التدقيق.
- ث - متابعة تنفيذ النتائج.

المعيار الخامس: إدارة قسم التدقيق الداخلي:

: يشمل هذا المعيار العناصر التالية :

- أ- مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة قسم التدقيق، ويجب عليه التأكد من:
 - أهداف القسم؛
 - موارد القسم البشرية والمادية؛
 - خطة عملية التدقيق الداخلي.
- ب - يجب على إدارة قسم التدقيق الداخلي مراعاة الجوانب التالية:
 - أهداف وسلطات ومسئوليات قسم التدقيق الداخلي؛
 - التخطيط في القسم والتي تشمل الأهداف والبرامج والموازنات؛
 - الإجراءات والسياسات المناسبة لطبيعة أعمال القسم؛
 - إدارة الأفراد العاملين في القسم؛
 - التنسيق مع المدقق الخارجي؛
 - الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي من أجل الرفع من مستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن بما يتماشى مع معايير التدقيق الداخلي.

سادسا : - التدقيق الداخلي وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من أهم النظم التي يعتمد عليها المدقق أثناء

قيامه بعملية التدقيق، حيث يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل معرفة مدى قدرته على الاعتماد عليها في تحديد وتخطيط برنامج الفحص وتحديد العينة.

أ - مفهوم الرقابة الداخلية:

تعرف الرقابة الداخلية على أنها "عملية تتأثر بمجلس الإدارة، والإدارة والأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بخصوص تحقيق الأهداف التي تتعلق بما يلي:

- فعالية وكفاءة التشغيل الكامل؛

- إمكانية الثقة في التقارير المالية؛

- الالتزام بالقوانين"

ب - تقييم التدقيق للرقابة الداخلية:

يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه من خلال ما يتوصل إليه من مراكز القوة ومواطن الضعف في هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث يقوم المدقق بشرح وتقييم بنية نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- وصف الإجراءات المعمول بها :

يقوم المدقق بالاطلاع على الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة ثم يقوم بتلخيصها من خلال إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة، أو وصف تلك الإجراءات من خلال خرائط النتائج، حيث يتم وصف تلك الإجراءات من خلال أشكال توضح الوثائق المستخدمة وكيفية انتقالها عبر الأقسام.

- تقييم الإجراءات المعمول بها :

يستعمل المدقق وسيلتين من أجل تقييم الإجراءات،

استمارة الرقابة الداخلية التي تتعلق بجملة أنواع الرقابة الواجب القيام من أجل التأكد من

نجاحة الإجراءات، ودليل التقييم الذي من خلاله يتم التأكد من مدى تحقيق الأهداف وراء

كل مراقبة تضمنتها الإجراءات بصدد الدراسة.

سابعاً : - التدقيق الداخلي وعلاقته بالتدقيق الخارجي:

توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بحكم أن المدقق الداخلي يعمل بصفة مستمرة في المؤسسة مما يترتب عليه معرفة عميقة بالأنشطة والعمليات التي تمت مما يمكنه

من مساعدة المدقق الخارجي من تفسير الجوانب الفنية واختيار وحدات المعاينة، كما يساعد مدقق الحسابات الخارجي المدقق الداخلي في إنجاز فحص القوائم المالية.

أ - مفهوم التدقيق الخارجي:

يعرف التدقيق الخارجي على أنه "الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تقف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشاملة ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعينة بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق" 1

كما يعرف على أنه " عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات" 0

:وتتمثل أهداف التدقيق الخارجي في التأكد والتحقق من أن :

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل؛

- كل عملية تم تسجيلها لا بد أن تكون حقيقية؛

- صحيحة التقييم؛

- صحيحة التسجيل؛

- صحيحة التمركز.

ب - التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي :

تعترف معايير التدقيق المهني بإمكانية مساعدة المدققين الداخليين في فحص القوائم المالية تحت إشراف المدقق الخارجي، أو أداء أعمال تتعلق بالتدقيق يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد عليها كما تحدد معايير التدقيق المهني مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من أجل تحديد مجال عملية الفحص، حيث يمكنه من فحص أوراق عمل المدقق الداخلي بدلا من تكرار العمل، كما تمكنه من الحكم على مدى استقلالية وموضوعية وجودة أداء المدقق الداخلي، وبناء على ذلك، فإن التعاون بينهما يسمح ب:

- تنسيق الخطط مع المدقق الخارجي؛

- لقيام ببعض الاختبارات لمصلحة المدقق الخارجي؛

- توفير الشرح الكافي عند وجود تقلبات في أرصدة بعض الحسابات؛

- تحديد الأفراد المعنيين بمساعدة المدقق الخارجي.

ثامنا : - ماهية عملية اتخاذ القرار:

يمثل القرار عملية أساسية في المؤسسة ونقطة البداية بالنسبة لجميع أنشطتها التي تقوم بها المؤسسة داخلها وخارجها.

أ- مفهوم القرار:

يعرف القرار بأنه " عملية اختيار بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية، والموارد المتاحة للمؤسسة " 0

ويعرف على أنه " مسار فعال يختاره متخذ القرار باعتباره أنسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيها "

كما يعرف على أنه " اختيار واعي من بين بديلين فأكثر تم تحليله، يتبعه فعل أو إجراء لتنفيذ هذا الاختيار " 0

ب - مبادئ عملية اتخاذ القرار

:تتمثل مبادئ اتخاذ القرار في ما يلي:

-مبدأ اتخاذ القرار :

يمكن أن تكون جهود وتصرفات الأفراد نتيجة التفكير والاختيار، أو مجرد رد فعل أوتوماتيكي أو نتيجة للا شعور، فإذا كانت جهود وتصرفات الأفراد نتيجة للتفكير والاختيار قد قاموا باتخاذ القرار 0

-مبدأ تغلغل القرار :

يعتبر اتخاذ القرار عملية مستمرة ومتغلغلة في كافة الأنشطة الإدارية والفنية لأي مؤسسة.

-مبدأ التفكير المركب :

يجب أن يكون التفكير منطقيا وابتكاريا في نفس الوقت من أجل الوصول إلى أعلى مستوى ممكن من القرارات.

-مبدأ التفكير المنطقي :

حتى يكون التفكير منطقيا ينبغي أن يكون دقيقا وواضحا وخاليا من التناقضات والأغلاط.

-مبدأ الانطلاق الفكري :

من أجل الحصول على أكبر كمية ممكنة من الأفكار في أقل وقت ممكن، يجب استخدام حلقات الانطلاق الفكري.

-مبدأ الحقائق :-

تمثل الحقائق المادة الخام التي يتعامل معها متخذ القرار، فعدم وجود الحقائق يصحح القرار خاطئاً.

ت - عناصر اتخاذ القرار:

تحتاج عملية اتخاذ القرار إلى مجموعة من العناصر كما يلي:

-متخذ القرار :-

ويمكن أن يكون فرداً أو جماعة أو جهة معينة، ويتمتع عادة متخذ القرار بالسلطة التي تخول له بذلك.

-موضوع القرار :-

ويتمثل في المشكلة التي تحتاج من متخذ القرار بالبحث عن حل أو اتخاذ قرار معين حولها.

-الأهداف والدافعية:-

يعتبر القرار المتخذ سلوكاً أو تصرفاً معيناً من أجل الوصول إلى هدف محدد، ومن المعلوم أن وراء كل سلوك دافعاً، ووراء كل دافع حاجة ينبغي إشباعها، لهذا لا يتخذ القرار إلا إذا توفر دافع لتحقيق هدف معين.

-البيانات والمعلومات :-

من أجل اتخاذ القرار الصحيح، يجب جمع معلومات تكون عن الماضي أو الحاضر أو المستقبل، وتكون كافية حول طبيعة المشكلة، أسبابها وأبعادها وبغية تكوين صورة واضحة عنها. وتعتبر عملية توفير المعلومات عن المشكلة بالكمية الكافية وبالنوعية اللازمة وفي الوقت المناسب مسألة أساسية في اختيار القرار المناسب، لذلك تساهم نظم المعلومات الإدارية المحسوبة في توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار.

-البدائل:-

يمثل البديل مضمون القرار الذي سوف يتم اتخاذه لحل مشكلة معينة، ونادراً ما يتوفر حل أو بديل واحد للمشكلة، حيث في معظم الأحيان يكون هناك أكثر من حل للمشكلة، ولذلك على متخذ القرار أن يختار البديل الأفضل والأنسب بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.

-المناخ الذي يتم فيه اتخاذ القرار :-

يتضمن المناخ الجو العام الذي يتم فيه اتخاذ القرار، حيث يشمل الاعتبارات الخاصة عند اتخاذ القرار، والظروف الداخلية والخارجية وما تتضمنه من معوقات أو قيود كضعف الإمكانيات المالية وضعف مستوى أداء العاملين والقيود القانونية والسياسية وغيرها، لذلك ينبغي على اتخاذ القرار أن يحسن التعامل معها، وأن يخفف قدر الإمكان من آثارها السلبية.

تاسعا : مراحل إجراءات التدقيق :

تتلخص مراحل إجراءات التدقيق بما يلي:

أ. فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتها المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك 0

ب. فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة) ، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة 0

ج. تقييم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكشف نظم الضبط الداخلي تلقائيا الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى .

د. التدقيق الاختباري :

يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق ، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

هـ. تقييم نتائج أعمال التدقيق:

بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقييم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها في لإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.

و. تقرير مدقق الحسابات:

يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به ويبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.

الخاتمة:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة مباشرة إلى إدارة المؤسسة، ووسيلة وقائية ومولد للمعلومات يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال فحص وتقييم مدى قوة ونجاعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من أجل مساعدة العاملين في أداء مهامهم بكفاءة وفاعلية، حيث يقوم المدقق الداخلي بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الأنظمة والإجراءات، وتعزيز نقاط القوة وتدعيمها، وتقديم نتائج عملية التدقيق في شكل تقرير إلى إدارة المؤسسة من أجل اتخاذ التدابير والقرارات، حيث تتمثل القيمة المضافة لمهام المدقق الداخلي في الحصول على معلومات موثوقة وذات جودة ونوعية عالية يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات المناسبة.

(الفصل التاسع)

(تقرير المدقق ---- التدقيق الداخلي)

أولاً : تقارير التدقيق الداخلي:

يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور.

ويتضمن تقرير المدقق الداخلي على أهم الملاحظات التي اكتشفها المدققين الداخليين، وتتضمن الملاحظة الأركان التالية:-

١- تحديد أوجه المخالفة أو الخلل، وإسناده إلى القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الإدارية والأعراف ومعايير نظام الرقابة الداخلية.

٢- الأثر السلبي الذي حدث نتيجة المخالفة أو الخلل، أو بيان الأثر السلبي المحتمل حدوثه.

٣- التوصيات لتلافي المخالفة أو الخلل أو الطلب من الإدارة اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الرادعة لمنع تكرار هذه المخالفة.

ويجب أن تعرض الملاحظات حسب الوظائف التي خضعت للتدقيق، وترتب حسب أهميتها داخل الوظيفة. مع مراعاة الدقة بالعبارات التي تمنع التأويل أو تقود إلى سوء الفهم، وعدم الإسهاب غير المبرر.

وبعبارة أخرى تعتبر تقارير مدققي الحسابات الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها فئات مختلفة والتي يقدم مدقق الحسابات خدماته إليها، كوزارات الدولة الحكومية ودوائر الضريبة ومسجل الشركات وديوان الرقابة، فضلا عن المستثمرين والمقرضين والمساهمين ورجال الأعمال وإدارات الشركات وغيرهم. وتولي هذه الفئات عناية فائقة بتقارير مدقق الحسابات لأنها الأساس الذي تعتمد عليه في رسم سياستها، ومما يعزز الثقة بتقرير مدقق الحسابات هو وجود معايير تدقيق دولية ومحلية يستند إليها المدقق ويلتزم بها أثناء أداء واجباته وقيامه بعملية تدقيق القوائم المالية 0 لذلك يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج الملموس أو المحصلة النهائية لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق وكذلك يعتبر وسيلة الاتصال التي تربط مدققي الحسابات بالأطراف المستفيدة من عملية التدقيق 0 ولكي يحقق التقرير الهدف الأساسي منه فلا بد من العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله، حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من ادراك مدلولاته بالشكل المناسب، وبما لا يخالف ما تسعى الجهات المنظمة للمهنة 0

وقد شهد تقرير مدقق الحسابات تطورات مختلفة عبر الزمن من حيث شكله ومضمونه ومحتواه، وذلك نتيجة لتطور مهنة تدقيق الحسابات ولمحاولة العديد من الهيئات المهنية إيجاد نموذج يلقي القبول العام، ويمكن مدقق الحسابات من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل للمستخدمين 0

ثانيا : ماهية تقرير مدقق الحسابات:

يعتبر تقرير المدقق من أهم مكونات عملية التدقيق، حيث انه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، وهو خلاصة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، ويعتبر احد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق 0

ويمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات على أنه وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي التقارير المالية، ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها أريه حول مدى عدالة القوائم كما ويعرف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تقرير مدقق الحسابات بأنه: وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه – كنص لفحص الانتقاد المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية – بهدف إبداء رأي فني ومحايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.

ثالثا: أهمية تقرير مدقق الحسابات:

يعد تقرير مدقق الحسابات وسيلة هامة استنادا إلى الآتي :

1 - انه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهملها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.

2 - انه الوسيلة ذات الفاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.

3 - يترتب على تقرير مدقق الحسابات أمورا هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمها ما يلي:

أ - اعتماد البيانات المالية الختامية للمنشأة أو تعديها أو إلغائها.

ب - إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.

ت - إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.

ث - رسم سياسات المنشأة.

4 - إن اعتماد المدقق الخارجي للقوائم المالية للمنشأة يعد أساسا لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة .

5 - يعد مستند لتحديد مسؤولية المدقق جنائيا، وتأديبيا، ومدنيا.

6 - يمثل انعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

رابعا: الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مدقق الحسابات:

أوضحت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية ان الخصائص الرئيسية التي ينبغي على المدقق مراعاتها عند إعداده لتقرير التدقيق حتى يحقق الهدف منه تتمثل فيما يلي :

1 - عدم التحيز ، الصدق والأمانة0

2 - تجنب استخدام المصطلحات الغامضة الصراحة والوضوح.

3 - تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.

4 - توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية النسبية العالية، والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى الراي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم.

5 - الوقت المناسب ، عدم تأخر نتائج التدقيق.

ولذلك فإن إعداد تقرير التدقيق يتطلب بعض المواصفات التي ينبغي توافرها للوفاء باحتياجات مستخدميه، وعلى الرغم من تعدد الآراء حول تلك المواصفات، إلا أنها قد اتفقت جميعها في ضرورة توافر خصائص مثل: الموضوعية، الوضوح، الملائمة، الدقة، الشمول، القدرة على الإقناع، التركيز، الإفصاح.

خامسا: عناصر تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية:

ينص معايير التدقيق الدولية على ضرورة احتواء تقرير مدقق الحسابات على العناصر الأساسية التالية :

أ- العنوان:

يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق حسابات مستقل، حتى يؤكد على أن المدقق حقق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة الخاصة بالاستقلالية، وذلك يميز تقرير المدقق المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون.

ب- المرسل إليه:

يجب أن يوجه تقرير مدقق الحسابات حسبما تتطلبه ظروف العملية، وكثيرا ما تحدد القوانين أو الأنظمة الوطنية لمن يجب أن يوجه تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الاختصاص المعين، وعادة يوجه تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام إلى أولئك الذين أعد من أجلهم التقرير، وكثيرا ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة المنشأة الذين يتم تدقيق بياناتهم المالية.

ج- الفقرة التمهيدية:

يجب أن تبين الفقرة التمهيدية أنه تم تدقيق البيانات المالية، وتحدد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، وتحدد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية، وتشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، كما يجب أن تحدد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

- في بعض الحالات قد يطلب من المنشأة ، بموجب القانون أو الأنظمة أو المعايير، أن تختار طواعية، أن تعرض مع البيانات المالية معلومات ملحقة لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية، فعلى سبيل المثال من الممكن عرض معلومات ملحقة لزيادة فهم المستخدم لإطار إعداد التقارير المالية، أو لتقديم مزيد من التفسير لبنود محددة في البيانات المالية، وتعرض عادة هذه المعلومات إما في جداول ملحقة أو كإيضاحات إضافية، ومن الممكن أن يغطي أو لا يغطي تقرير المدقق المعلومات الملحقة، ولذلك من المهم بالنسبة للمدقق أن يقتنع بأن المعلومات الملحقة التي لا يغطيها أري المدقق مميزة بشكل واضح.

- وفي بعض الحالات لا يمكن تمييز المعلومات الملحقة بوضوح عن البيانات المالية بسبب طبيعتها وكيفية عرضها، وهذه المعلومات الملحقة يغطيها رأي المدقق، فعلى سبيل المثال: يغطي رأي المدقق الإيضاحات أو الجداول الملحقة التي أشير إليها بشكل متبادل في البيانات المالية، وستكون الحالة كذلك عندما تشمل الإيضاحات حول البيانات المالية تفسيراً لمدى امتثال البيانات المالية لإطار إعداد تقارير مالية آخر.
- أن المعلومات الملحقة التي تعرض كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية ليست بحاجة لأن يشار لها بالتحديد في الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف مكونات البيانات المالية في الفقرة التمهيدية كافية.

د- فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

- يجب أن يبين أري المدقق في هذه الفقرة أن الإدارة هي المسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:
- 1 - تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.
 - 2 - اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
 - 3 - عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.
 - 4 - يمكن أن يضيف المدقق ما يراه مناسباً عن مسؤوليات الإدارة.

هـ - فقرة مسؤولية المدقق:

- يجب أن تبين هذه الفقرة من تقرير مدقق الحسابات ما يلي:
- 1- أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية.
 - 2- أن على المدقق أن يخطط التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
 - 3 - وصف عملية التدقيق بحيث تبين أن:
 - أ- التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.
 - ب- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل

للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي الحالات عندما يكون على المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع تدقيق البيانات المالية فإن على المدقق حذف العبارة التي مفادها "أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية".

4 - التدقيق يشمل تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية.

5 - يجب أن يبين تقرير المدقق أن المدقق يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

و- فقرة الرأي:

عند إبداء رأي غير متحفظ يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق ما لم يطلب المدقق حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الرأي، وفي هذه الحالة يجب استخدام الصياغة التي تم التوصية بها.

ز- أمور أخرى:

قد تتطلب أو تسمح المعايير أو القوانين أو الممارسة المقبولة بشكل عام في اختصاص للمدقق أن يتوسع في أمور توفر مزيداً من الإيضاح لمسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية أو تقرير المدقق حول ذلك، ومن الممكن تناول هذه الأمور في فقرة منفصلة بعد رأي المدقق بعنوان مسؤوليات التقرير الأخرى.

ح- توقيع المدقق:

يجب أن يكون توقيع المدقق إما باسم شركة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما، وحسبما هو مناسب للاختصاص، وقد يشير المدقق إلى الجهة المهنية التي ينتمي إليها.

ط- تاريخ تقرير المدقق:

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أكبر من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبنين عليها الرأي حول البيانات المالية، ويجب أن تشمل هذه الأدلة على أنه تم إعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية، وأن الذين لهم صلاحية معترف بها أكدوا أنهم يتحملون مسؤوليتها، كما يشير تاريخ تقرير مدقق الحسابات بأن المدقق قام بالأخذ بأثر الأحداث والمعاملات التي أصبح المدقق على علم بها والتي وقعت حتى تاريخ التقرير.

ي- عنوان المدقق:

يجب أن يسمى التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص الذي يمارس فيه المدقق.

سادسا :أنواع التقارير التي يقدمها مراجع الحسابات :

يعد مراقب الحسابات الخارجي المستقل التقرير عن مراجعة القوائم المالية للشركة وقد يضطر وفق ظروف العمل ابدأ الرأي عن القوائم و الإفصاح في تقريره ليظهر التقرير به بعض الآراء التالية :

- 1- الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف) "Unqualified Opinion"
- 2- الرأي بتحفظ (رأي مقيد) "Qualified Opinion"
- 3- الرأي السلبي (المعاكس) "Adverse Opinion"
- 4- الامتناع عن إبداء الرأي "Disclaimer's Opinion"

1 - تقرير نظيف (بدون تحفظات) :

التقرير النظيف " النموذجي أو/غير المقيد "

و يتضمن موافقة المراجع على القوائم المالية للشركة محل المراجعة دون أي تحفظات بمعنى أن المراجع قد تأكد من أن القوائم المالية تعبر بصدق و عدالة عن نتائج أعمال الشركة و تدفقاتها النقدية و مركزها المالي ،

بمعنى آخر فإن هذا التقرير يحمل رضاء تاماً للمراجع عن حسابات الشركة و سجلاتها و أنها قد أعدت بطريقة منتظمة و أن قوائمها المالية قد أعدت بطريقة صحيحة و معبرة عن مركزها المالي و نتائج أعمالها و وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و أن الجرد قد تم و وفقاً لأصول المدعية و ليس هناك أي مخالفات لأحكام القانون أو نظام الشركة و مع ذلك يمكن المراجع أن يتبع فقرة الرأي بتقريره النظيف إضافية تلفت أنتباه القارئ أو مستخدمي القوائم المالية لشيء معين أو التأكد على بعض الأمور دون أن يشكل ذلك تحفظاً في رأى المراجع ...

(تقرير مراجع الحسابات المستقل)

إلى السادة المساهمين – شركة :

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة المرفقة لشركة والتي تشتمل على قائمة المركز المالي الموحدة في 2013/12/31م 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 (1) إلى (45) .

مسؤولية الإدارة حول القوائم المالية الموحدة :

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقاً 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 أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقاً للظروف .

مسؤولية مراجع الحسابات :

ان مسؤوليتنا هي أبداء الرأي حول هذه القوائم المالية الموحدة استناداً إلى أعمال المراجعة التي قمنا بها تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والتي تتطلب منا الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية .

تتضمن أعمال المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ثبوتية للمبالغ والإفصاحات في القوائم المالية الموحدة تستند الإجراءات المختارة إلى 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 إجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف وليس لغرض أبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة تتضمن المراجعة كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولة 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 في 2013/12/31م وأداءها المالي وتدفعاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية كما وتتفق مع متطلبات عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة .

المراقب

2- تقرير غير نظيف (به تحفظات):

التقرير ذو الرأي المتحفظ " التقرير المقيد "

هذا التقرير يتضمن موافقة المراجع على القوائم المالية للشركة محل المراجعة و لكن مع بعض التحفظات " الملاحظات " بشأن بعض نواحي القصور في عملية الفحص أو في بعض أسس و مبادئ إعداد القوائم المالية و التي يرى ضرورة الإفصاح عنها كما في حالة التغيير بواسطة المراجع بالطرق و السياسات المحاسبية المستخدمة .

(تقرير مراجع الحسابات المستقل)

إلى السادة المساهمين – شركة :

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة المرفقة لشركة والتي تشتمل على قائمة المركز المالي الموحدة في 2013/12/31م 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 (1) إلى (45) .

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 أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقا للظروف .

مسؤولية مراجع الحسابات :

ان مسؤوليتنا هي أبداء الرأي حول هذه القوائم المالية الموحدة استنادا إلى أعمال المراجعة التي قمنا بها تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة الدولية والتي تتطلب منا الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية .

تتضمن أعمال المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ثبوتية للمبالغ والإفصاحات في القوائم المالية الموحدة تستند الإجراءات المختارة إلى 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 إجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف وليس لغرض أبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة تتضمن المراجعة كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولة 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 .

أساس الرأي المتحفظ :

قامت الإدارة خلال السنة بجرد مخزون قطع الغيار وأجراء تسويات لمطابقة رصيد الجرد مع رصيد السجلات وقد اشتملت التسويات المنفذة على عمليات إضافة وحذف وتعديل لقيم لعدد من قطع الغيار وذلك بناء على اجتهاد الإدارة بالإضافة إلى ما تقدم فقد اظهر تقرير الإدارة وجود قطع غيار قديمة وغير قابلة للاستخدام بمبلغ (2) مليون دولار أمريكي لم يتم استبعادها من السجلات حتى 2013/12/31م .

الرأي المتحفظ :

في رأينا باستثناء تأثير ما ورد أعلاه ان القوائم المالية الموحدة المرفقة تظهر بعدل من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي الموحد لشركة كما في 2013/12/31م وأداءها المالي وتدفعاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية كما وتنفق مع متطلبات عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة .

المراقب

3 - تقرير سلبي:

التقرير ذو الرأي العكسي " التقرير السلبي "

يتضمن هذا التقرير عدم موافقة المراجع على القوائم المالية حيث انه تأكد من أن القوائم المالية لا تعطى صورة صادقة و عادلة عن نتائج أعمال الشركة و تدفقاتها النقدية و مركزها المالي حيث تتعدد النقاط التي يثير فيها المراجع تحفظات و ملاحظات بحيث لا يمكن بعدها الاطمئنان أي انتظام الدفاتر و أمانتها .

(تقرير مراجع الحسابات المستقل)

إلى السادة المساهمين – شركة :

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة المرفقة لشركة والتي تشتمل على قائمة المركز المالي لموحدة في 2013/12/31م 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 (1) إلى (45) .

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 أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقا للظروف .

مسؤولية مراجع الحسابات :

ان مسؤوليتنا هي أبداء الرأي حول هذه القوائم المالية الموحدة استنادا إلى أعمال المراجعة التي قمنا بها تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة الدولية والتي تتطلب منا الالتزام بمتطلبات

أخلاقيات المهنة وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية .

تتضمن أعمال المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ثبوتية للمبالغ والإفصاحات في القوائم المالية الموحدة تستند الإجراءات المختارة إلى 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 إجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف وليس لغرض إبداء 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 بما أننا لم نقوم بتنفيذ عملية التدقيق فأننا لم نقوم بإبداء رأي تدقيقي .

أساس الرأي السلبي

ان البيانات المالية للشركة في 2013/12/31م لا تعكس البيانات المالية الموحدة للشركات التابعة وان الاستثمارات فيها قد احتسبت على أساس الكلفة وحسب المعايير الدولية للمحاسبة فانه يتطلب توحيد البيانات المالية للشركات التابعة .

الرأي السلبي :

في رأينا واستنادا على عملية المراجعة وبسبب كون الأمر الذى تم شرحه في الفقرة السابقة ذا تأثير شامل على البيانات المالية فان البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة .

المراقب

4 تقرير الامتناع عن إبداء رأي) :

التقرير الخالي من الرأي " الامتناع عن إبداء الرأي "

و يعنى أن المراجع يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية في الشركة سواء بالإيجاب أو بالسلب و يرجع ذلك لعدم تمكنه من تكوين رأى فنى محايد عن مصداقية و عدالة القوائم المالية حيث لم يتمكن من أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ،

مثال: حالة عدم حصول المراجع على أدلة الأثبات الكافية لأبداء رايه _ وجود بعض الأمور التقديرية التي يصعب على المراجع التأكد من صحتها مثل استمرارية المنشأة _ حالة عدم استقلالية المراجع

(تقرير مراجع الحسابات المستقل)

إلى السادة المساهمين – شركة :

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة المرفقة لشركة والتي تشتمل على قائمة المركز المالي الموحدة في 2013/12/31م 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 (1) إلى (45) .

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 أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقا للظروف .

مسؤولية مراجع الحسابات :

ان مسؤوليتنا هي أبداء الرأي حول هذه القوائم المالية الموحدة استنادا إلى أعمال المراجعة التي قمنا بها تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة الدولية والتي تتطلب منا الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية .

تتضمن أعمال المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ثبوتية للمبالغ والإفصاحات في القوائم المالية الموحدة تستند الإجراءات المختارة إلى 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 إجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف وليس لغرض أبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة تتضمن المراجعة كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولة التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة وكذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية الموحدة وبما أننا لدينا شك جوهري وشامل غير متعلق باستمرارية المنشأة

أساس الامتناع عن أبداء الرأي :

ان البيانات المالية للشركة في 2013/12/31م لا تعكس البيانات المالية حقيقة المركز المالي للشركة لعدم تمكننا من الحصول على مصادقات من العملاء ووجود قيود من الإدارة حالت دون تمكننا من ذلك وان الاستثمارات فيها قد احتسبت على أساس الكلفة وحسب المعايير الدولية للمحاسبة فانه يتطلب توحيد البيانات المالية للشركات التابعة .

الامتناع عن إبداء رأي :

في رأينا واستنادا على عملية المراجعة وبسبب كون الأمر الذي تم شرحه في الفقرة السابقة ذا تأثير شامل وجوهري على البيانات المالية فإننا لم نصل إلى درجة معقولة من القناعة تمكننا من إبداء رأي في القوائم المالية لذا فإننا لا نبدي رأياً في القوائم المالية المذكورة أعلاه .

المراقب