

الفصل الأول:

- ✓ التطور التاريخي للتدقيق
- ✓ أهمية التدقيق
- ✓ أهداف التدقيق
- ✓ تعاريف التدقيق

تمهيد:

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى علي المدقق.

و يشير التاريخ القديم إلي أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة علي الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره . كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها.

كما أن عمليات التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات علي أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Paciolo Luca ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م ومن خلال التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:

- تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد علي التخطيط المسبق والممثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.
- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة علي الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.
- يمثل الحكم الشخصي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
- يعد تقرير المدقق جوهر عملية التدقيق لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (المدقق) والمستلم (مستخدمي المعلومات)، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم وقراراتهم.
- المقصود بعملية التدقيق في هذا المجال هو التدقيق الخارجي، أي الذي يقوم به مكتب تدقيق من خارج المؤسسة، ويتحدد دور المدقق هنا في الدراسة الانتقادية للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها علي مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وبالتالي إضافة مزيد من الثقة إلي المعلومات التي تنبع من نظام الاتصال .

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة،

خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة

Paciolo Luca تحت عنوان *et Proprtioni ,Geometria ,Arithmetica de SummaProprtionalita*

عام 1494م فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك

الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور

الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة محترفة وتطور

النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم

الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد

من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف

بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد، وقد نص علي ذلك صراحة

قانون الشركات الإنكليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود

أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية

Roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص

خبير محاسبة، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا فضل السبق في هذا

التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية

المحاسبين القانونيين" بادنبره 1854م، ثم في كندا 1880م، وفي فرنسا 1881م، والولايات المتحدة

الأمريكية 1882م، وألمانيا سنة 1896م، وأستراليا 1904م، وفنلدا سنة 1911م، مع العلم أن المهنة

نشأت في هذه الدول قبل ذلك حيث تكونت سجلات لقيد أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت

نتيجة البحث المستمر لتطوير عملية التدقيق من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة

التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية علي وجه الخصوص، ولذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للتدقيق:

المرحلة الأولى: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر علي سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الإستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلي عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.

المرحلة الثانية: الفترة ما بين 1500 و 1850م:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين. كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية علي المشاريع.

المرحلة الثالثة: الفترة ما بين 1850 و 1905م:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة للمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ علي أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني 1862م الذي أقر ضرورة استعمال مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة. فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للتدقيق حتى يبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمه بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بالمبادئ المحاسبية.

المرحلة الرابعة: الفترة ما بين 1905 و حتى الآن:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد علي أنظمة الرقابة الداخلية

من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد علي التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق. كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

ومن ناحية التطور التاريخي في العالم العربي فإن فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919م، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني. وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات، وقد ظل هذا القانون مطبقا في العراق حتى عام 1957م عند ما استبدل بقانون الشركات العراقي 1958م وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون خاص ينظم الدخول في هذه المهنة، وفي فلسطين بقي معمولا به حتى عام 1948م، وفي الأردن أدي قانون ضريبة الدخل سنة 1946م (تعديل القانون سنة 1932م) إلى تطور مهنة التدقيق فيها، ثم صدر قانون مزاولة مهنة التدقيق رقم 10 لسنة 1961م، القانون 32 لسنة 1958م ثم قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 57 لسنة 1985م والشركات لسنة 1989م أدت كلها إلى تطور مهنة التدقيق في الأردن.

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الإنكليزي ولغاية استقلال هذه الأقطار، إذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة علي الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة. أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت علي الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا.

ثانيا: أهمية التدقيق:

1-أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها.

و يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف علي عدالة المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف:

1-1-إدارة المؤسسة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط

واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة علي التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات. وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

1-2- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

1-3- المؤسسات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية علي القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة علي الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها. وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002م، أن أهمية التدقيق المصلحة العامة تكون علي سبيل المثال في:

- يساعد مدققو الحسابات المستقلون علي المحافظة علي أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلي المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول علي رأس المال.
- يساهم في استقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

كما أن نقابات العمال تعتمد علي القوائم المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا للعمال.

1-4- الاقتصاد الوطني: يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل وسيلة للدولة في سبيل تحقيق

أهدافها القومية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

ويعتبر المدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقييمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

ثالثاً: أهداف التدقيق:

كانت النظرة إلى أهداف التدقيق قاصرة علي أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية . ولكن هذه النظرة تغيرت حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائياً أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق، باعتبار أن الناتج الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية، وأن اكتشاف الغش والخطأ والتزوير هو المنتج أو الناتج الفرعي لعملية التدقيق، ولا يعني هذا إهمال هذه العوامل الفرعية، وإنما ينبغي اعتبارها أهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، باعتبار أن اكتشاف الغش والأخطاء لا يقل أهمية عند قيام المدقق بفحص الحسابات، خاصة إذا سلمنا بأن رأي المدقق يبيّن علي مصدرين أساسيين هما: نتائج فحص الحسابات، ونتائج تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، الذي يسعى المدقق من خلالهما إلى التأكد من خلو الحسابات من الغش والخطأ.

ومع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل مفاهيم وأهداف مهنة تدقيق الحسابات.

وقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية.

و كان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1897م عندما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً رئيسياً لمدقق الحسابات وأن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات، وقد وصف القضاء الإنجليزي المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين.

1-الأهداف التقليدية:

أ-أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي في محاييد يستند علي أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

ب-أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش .
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .
- تحديد مبلغ الضريبة .

2-الأهداف الحديثة أو المتطورة

-مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها والتعرف علي أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعه من قبل المؤسسة.

-تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

- العمل علي تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء علي الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة.

- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع .

وقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.

وبصيفه عامة فإن الأهداف هي الغايات المتوقع أو المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في القوائم المالية هذا الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المدقق فانه يجب تحقيق أهداف عملية التدقيق الستة التالية عند تدقيق أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها، وهذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، كما أنها تُرشد في التطبيق العملي لمعايير التدقيق، بمعنى أنها

رابعاً: تعريف التدقيق

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم تلك التعاريف نذكر التعريف التالي ، وهو تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف الحديثة للتدقيق وهو: بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية

المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله

المدقق برأي في محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير"

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:

أ- الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

ب- التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير

السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي في محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

ج- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.