الفصل الثالث:

معايير التدقيق

مقدمة:

معايير التدقيق وفقا لما ورد في قاموس اكسفورد هي النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة، وهي مرتبطة بطبيعة التدقيق وأهدافه، وتهدف إلي مستوي الجودة المطلوبة من مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام المطلوبة منه.

ولكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية يجب الالتزام بها دون أن يتم تعديلها أو عدم الاهتمام بها، وقد تم إصدار المعايير العامة للتدقيق من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1954م، وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة تدقيق الحسابات:

- تدعم الثقة في التدقيق كمهنة معترف بها.

- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل، وبدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مفيدة.

- في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق في غير مكانها الملائم.

أولا: المعايير العامة الشخصية

توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي علي الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات الخارجي، وتتكون المعايير الشخصية من:

1-التدريب والكفاءة:

يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة. ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب. وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطر اف في المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند إبداء الرأي. ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي.

1-1-التأهيل العلمي (الفني): وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول علي قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم

النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق.

1-2-التأهيل العملي (الخبرة المهنية): مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلي التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعني أنه يجب علي الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

2-الاستقلال (الحياد)

ويمكن تعريف الاستقلال بأنه (أن يكون المدقق أمينا نزيها صادقا ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه أن لا يكتم أو يحرف أو يزيف ما يصل إلي علمه من وقائع أو مخالفات).

3- العناية والمسؤولية المهنية اللازمة: هو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم علي درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله. والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوي أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة.

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوي من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوي يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تعمل علي زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبديه من آراء وما يعده من تقارير.

ثالثا: معايير العمل الميداني:

متعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي علي المدقق إنجازها ، وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

1-الإشراف والتخطيط

يكمن الهدف الرئيسي لتخطيط عملية التدقيق في وضع مجموعة من الخطط والسياسات التي تكفل

تحقيق الهدف الرئيسي للتدقيق والذي يتمثل في تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد للتحقق من مدى عدالة عرض القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة في ضوء متطلبات المعايير المهنية بكفاءة وفي التوقيت الملائم، وذلك في ظل المفهوم الشامل لجودة التدقيق.

وعليه فإن تخطيط مهمة التدقيق يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص. أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين علي تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري علي ضوئه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال التدقيق، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي يحث المدقق أن يجرى دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر علي حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلي أنه يؤثر علي تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.

ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لابد من المرور بالخطوات التالية:

الخطوة الأولي :الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والإطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.

الخطوة الثانية :تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.

الخطوة الثالثة :تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية بات من الضروري علي المدقق الالتزام بإحدى الطرق التالية:

أ -طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة :تشتمل هذه الطريقة علي قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، وهذه الأسئلة تتعلق ب:

-الأسئلة المتعلقة بالمشتريات، الأجور، المخزون والإنتاج، المبيعات، الخزينة، المستندات والأسهم، لاستثمارات، الأموال الجماعية، الإعلام الآلي.

ب -طريقة التقر ير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية :إن الوصف الكتابي القائم علي أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية يمكن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، وهذا ما يسمح بتوجيه عملية التدقيق نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها الانحرافات الواقعة والتقرير عنها في ختام عملية التدقيق.

ج -طريقة الملخص الكتابي :في ظل هذه الطريقة يقوم المدقق 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 محل التدقيق.

3- كفاية أدلة وقرائن الإثبات

الحصول علي أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والتأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية، وهنا يجب التوصل إلي عناصر إثبات جدير ة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات، ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات علي فرض القابلية للتدقيق والتحقق . فإذا لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معني أو سبب. ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها كفاية أدلة إثبات، و تعتمد قناعة المدقق بأدلة وقرائن الإثبات علي كميتها ونوعيتها وجودها، حيث أن الأدلة يجب أن تكون كافية بمعني أن تكون كمية الأدلة التي يحصل عليها المدقق لتدعيم رأيه مناسبة، كذلك يجب أن يكون الدليل مناسب وفعال وخال من التحيز ويكون الدليل قابل للقياس الكمي.

ثالثا: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلي مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات. لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلي أربعة معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره.

1-إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار علي أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ. ويقصد بالمبادئ هنا ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا، ويحتم هذا علي المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضا.

ومن أهم هذه المبادئ :

- **المبادئ العامة:**

و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

-مبدأ الحيطة

-مبدأ الثبات

- مبدأ الشمول

-مبدأ الأهمية النسبية

- مبدأ الإفصاح.

ويمكن إضافة مبدأ جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية نتيجة لقيام العديد من المؤسسات بتطبيق أعمال محاسبية من خلال ما يسمي بالتجارة الالكترونية أو الأعمال الالكترونية التي نتجت عن

استخدام تكنولوجيا المعلومات.

- المبادئ المتعلقة بقوائم الربح:

-مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية.

- مبدأ تحقق الإيراد.

-مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

- المبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي:

وأهم هذه المبادئ ما يلي :

-تبويب الأصول وفقا لخصائصها.

-إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية.

-الربط بين مخصصات تقييم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.

-أن تظهر الميزانية طبيعية وقيم كل من الأصول والالتزامات ورأس المال.

نجد مما سبق أن حكم المدقق علي عدالة عرض القوائم المالية يجب أن يكون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنه بدون هذه المبادئ لا يكون لدى المدقق أساسا يستند إليه للحكم علي عرض القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في المركز المالي).

2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

الهدف من هذا المعيار هو:

-قابلية القوائم المالية للمقارنة.

- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت علي المبادئ المحاسبية وأثرها علي القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب علي المدقق الإشارة إلي ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بعدد من العوامل مثل:

- التغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة.

- التغيير في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي توجب إجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا

تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

- وجود خطأ في القوائم المالية التي أصدرت في الفترات السابقة.

- التغير في الظروف التي ليست لها علاقة بالمحاسبة.

نجد أن التغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة ذات تأثير جوهري علي القوائم المالية مما يتطلب من المدقق معالجة ذلك في تقريره بما يختص بإبداء رأيه في الثبات.

3- الإفصاح الكافي:

علي المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلي التضليل. كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية.

ويدخل في نطاقها شكل البيانات الحسابية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها والالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين وما إلي ذلك. ويعتمد هذا المعيار علي قرار المدقق نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.

وكما هو معروف فإن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع علي عاتق العميل ومسؤولية المدقق هو معرفة مدى كفاية الإفصاح أو عدم كفايته. ففي حالة توصية المدقق بإجراء تعديل في القوائم المالية المقدمة له فإن القرار النهائي حول عملية التعديل هو قرار العميل وليس قرار المدقق، ولو أن المدقق وجد أن الإفصاح غير كافي و لم يستجيب العميل لإجراء التعديل المطلوب فإنه لا يستطيع إلزام العميل بإجراء التعديل، هنا يستطيع المدقق التحكم في محتوي تقريره من خلال الرأي الذي يقدمه في تقريره.

ويتم الحكم علي ملائمة الإفصاح وفقا للاعتبارات التالية:

- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.

- أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة.

- أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.

- أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح، وأن الإفصاح يعود بالضرر علي المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية علي الغير.

4- التعبير عن رأي المدقق

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير علي أنه يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي.

وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي ما يلي:

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا علي إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص يشكل كافي.

- حالة عدم التأكد والذي يؤثر بشكل جوهري علي القوائم المالية كوحدة والذي يجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد.

- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلي عدم تمكنه من إبداء الرأي .

ويمكن أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية من الآراء:

- الرأي النظيف: الذي لا يتضمن تحفظات.

- الرأي المقيد: الذي يتضمن بعض التحفظات.

- الرأي السلبي: عدم إبداء الرأي في القوائم المالية.

- الرأي المعارض: أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

وفي النهاية يجب علي مدقق الحسابات أن يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية والقوانين والتعليمات المطبقة في المؤسسة التي يدقق أعمالها.