

الدرس الخامس: إطار المعايير الدولية للتدقيق والمعايير المتعارف عليها

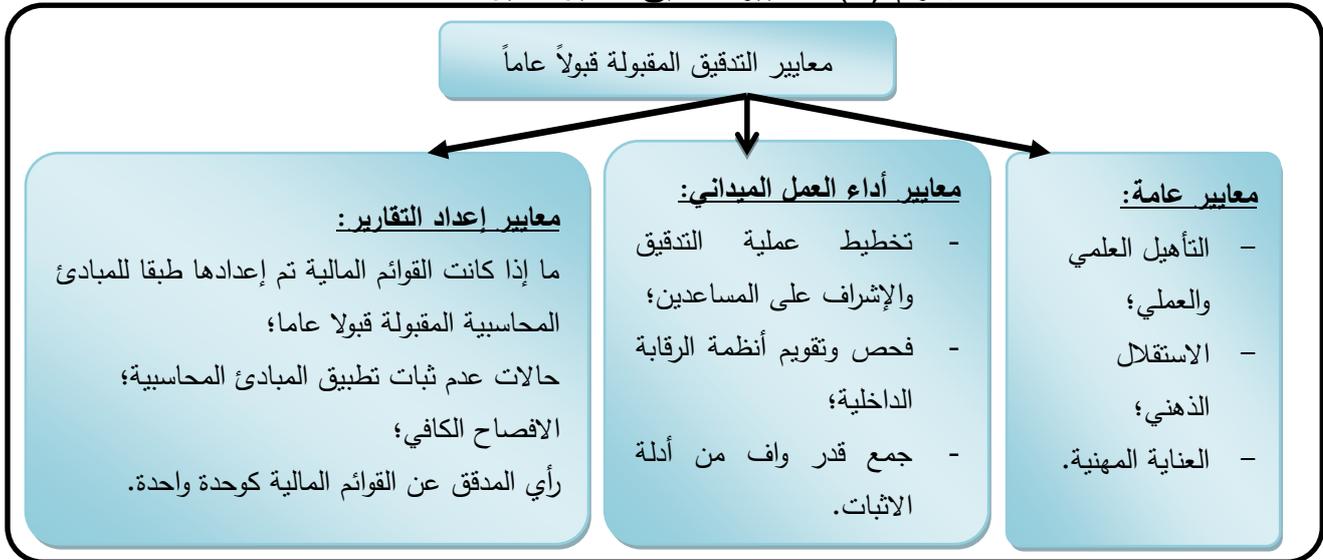
في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقاً "لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق"، وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من أجل تنظيم تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929، فحسب القانونين الصادرين عامي 1932 و1934 فإن على جميع الشركات التي تطرح أوراقاً مالية للتداول أن يتم تسجيلها لدى هذه الهيئة، وتفرض هذه الهيئة رقابة على تداول الأوراق المالية ولها سلطات واسعة في هذا الصدد تشمل جوانب تشريعية وتنفيذية رقابية من بينها سلطات إجراء تحقيق في المخالفات وكذلك تحريك الدعاوى القضائية. وقد ألزم القانون هذه الشركات بأن تُقدم قوائمها المالية سنوياً إلى هذه الهيئة مرفقة بتقرير المدقق الخارجي عن هذه القوائم، واشترطت هذه الهيئة تنفيذاً لقانون إنشائها أن تُعد القوائم المالية لهذه الشركات وفقاً لمجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية التي تضمن لها الإفصاح الكامل، ويشمل ذلك أيضاً تقرير المدقق الخارجي، بحيث كانت هذه الهيئة تتولى عملية إصدار هذه القواعد والمعايير، ثم أصبحت فيما بعد تُفوض عملية إصدار هذه المعايير لبعض المنظمات العلمية والمهنية. لذلك فقد كان اشتراط هذه الهيئة بأن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عبارة "ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها" مثيراً لمناقشات طويلة وجدال علمي ومهني، فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة إلى التساؤل عما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة؟ وبدأت المهنة تُواجه سؤالاً مُحيراً، هل من الممكن تحديد وتعريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضاء المهنة؟.

وقد ترتب عن الأسئلة السابقة العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع، ورأى الكثيرون أن المهنة كان لديها قدر معين من معايير الأداء منذ سنوات طويلة متمثلة في مؤلفات علمائها وتطبيقات المدققين لها، إلا أنه لم تكن هناك وثيقة مكتوبة لتحديد أو تعريفها، كما أن المحاولات التي تمت خلال هذه المرحلة لم ينتج عنها معايير متكاملة بالمفهوم العلمي والمهني، حيث يُمكن اعتبارها مجرد محاولات تميزت أحياناً بالخلط بين محاولات وضع معايير للمحاسبة ومحاولات وضع معايير للتدقيق، كما أن هذه المحاولات لوضع معايير للتدقيق قد أضعفت الاعتماد على التفاصيل ومحاولات وضع إجراءات تفصيلية تصلح لجميع أنواع الشركات، ومن هنا بدأت مجموعة من الأبحاث والدراسات المختلفة لاقتراح وتحديد معايير متفق عليها للأداء المهني. وكان أبرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء انتهت منها عام 1947 وأصدرت مقترحاتها في كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء التدقيق الخارجي"، وتم اعتماد هذه المقترحات سنة 1948، وفي سنة 1954 تم إصدار كتيب آخر بعنوان "معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق الخارجي". وقد أصبحت هذه المعايير ملزمة للمدققين في الولايات المتحدة الأمريكية بعد أن كانت قبل ذلك مجرد توصية مقترحة، وقد اعتبرت هذه المعايير عامة أو مقبولة قبولاً عاماً أو

متعارفاً عليها، ويجب أن ينظر الممارسين إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ونشرات معايير التدقيق على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء، والمدقق الذي يُمارس المهنة ويعمل على تخفيض مجال التدقيق بالاعتماد على المعايير فقط بدلاً من تقييم جوهر وطبيعة الموقف الذي يتعامل معه، فإنه سوف يفشل في تنفيذ مقتضيات هذه المعايير. فإذا رأى المدقق أن متطلبات معيار ما غير عملية أو مستحيل القيام بها، فعليه إتباع تصرفات بديلة، وبالمقابل مع وجود أمراً قيمته النسبية قليلة فإنه لن يكون من الضروري إتباع المعيار، ومع هذا فإن عبء تفسير الانحراف عن المعايير إنما يقع على عاتق المدقق.

ويمكن تعريف معايير التدقيق على أنها قاعدة عامة يسترشد بها المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة. ولقد تم تبويب هذه المعايير في ثلاث مجموعات رئيسية، كما هو ممثل في الشكل التالي:

شكل رقم (1): معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً



يلاحظ من الشكل أعلاه، أنه تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تهتم المجموعة الأولى بشخص المدقق وصفاته، بينما تهتم المجموعة الثانية بتنفيذ إجراءات التدقيق، في حين تهتم المجموعة الثالثة بتقرير المدقق.

وقد صدرت معايير التدقيق الدولية في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق. فانطلاقاً من معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً حاولت "لجنة المعايير الدولية للتدقيق" التي أصبحت فيما بعد "مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد" (IAASB) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل مجموعات متجانسة.

وقد لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه، وقد تم تبويبها كما هو ملخص في الجدول الموالي.

جدول رقم(1): المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والفحص وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

رقم المعيار	عنوان المعيار
أولاً	المعايير الدولية لرقابة الجودة
المعيار الدولي لرقابة الجودة 1	رقابة الجودة للمؤسسات التي تؤدي عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
ثانياً	المعايير الدولية لتدقيق القوائم المالية التاريخية
ISA 200-299	المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات
ISA 200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
ISA 210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
ISA 220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
ISA 230	وثائق التدقيق
ISA 240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش عند عملية تدقيق القوائم المالية
ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
ISA 260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
ISA 265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
ISA 300-499	المجموعة الثانية: تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
ISA 300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
ISA 315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
ISA 320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
ISA 330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
ISA 402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
ISA 450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
ISA 500-599	المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق
ISA 500	أدلة التدقيق
ISA 501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة
ISA 505	المصادقات الخارجية
ISA 510	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية
ISA 520	الإجراءات التحليلية
ISA 530	أخذ عينات التدقيق
ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
ISA 550	الأطراف ذات العلاقة
ISA 560	الأحداث اللاحقة
ISA 570	الاستمرارية
ISA 580	الإقرارات الخطية
ISA 600-699	المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين
ISA 600	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية للمجمعات (بما في ذلك عمل مدققي الفروع)
ISA 610	استخدام عمل المدققين الداخليين
ISA 620	استخدام عمل مدقق خبير

المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق	ISA 700-799
تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	ISA 700
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	ISA 705
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	ISA 706
المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	ISA 710
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة	ISA 720
المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة	ISA 800-899
الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة -	ISA 800
الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق قوائم مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي -	ISA 805
عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة	ISA 810
الإطار الدولي لعمليات التأكيد	ثالثا
فحص القوائم المالية التاريخية	رابعا
عمليات التأكيد ماعدا عمليات تدقيق القوائم المالية التاريخية	خامسا
الخدمات ذات العلاقة	سادسا
ملاحظات الممارسات الدولية للتدقيق	سابعا

إن الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك، من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء.

وقد بينت المعايير الدولية للتدقيق أن عملية تدقيق القوائم المالية السنوية تُوفر درجة عالية من التأكيد، ولكن ليس تأكيدا مطلقا (تأكيد معقول أو مناسب) بأن القوائم المالية محل التدقيق خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن هذا إيجاباً في فقرة الرأي في تقرير المدقق الخارجي بأن القوائم المالية تُعبر بعدالة في كافة جوانبها الهامة عن نتيجة النشاط عن السنة المنتهية والمركز المالي في 12/31 من العام حسب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو المتعارف عليها أو حسب القوانين والأنظمة ذات الصلة، حيث لا يمكن للمدقق أن يُعطي تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وذلك بسبب الحاجة إلى الحكم الشخصي أحيانا، أو استخدام الأساليب الاختبارية، وكذلك محددات هيكل الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، كما أن أغلب الأدلة المتاحة لمدقق الخارجي أدلة مقنعة وليست حاسمة.