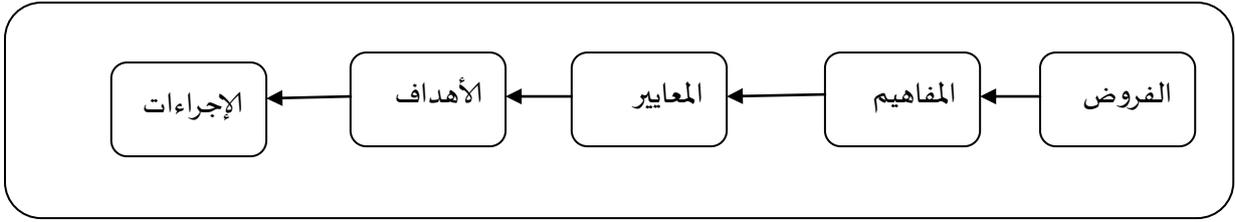


الدرس الثاني: الإطار العام لنظرية التدقيق

تُقدّم النظرية أساساً لتنظيم أفكار الفرد وتحقيق وضبط ما تبع هذا من تصرفات، وتُساعد نظرية التدقيق على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المدقق الواجب اتخاذها عند أداء التدقيق. وتتكون النظرية من سلسلة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات، والشكل التالي يوضّح ذلك:

شكل رقم (1): الإطار العام لنظرية التدقيق



من الشكل السابق نلاحظ ترتيب عناصر نظرية التدقيق على أساس اتجاه الأسهم نحو اليسار، وهذا يعني أن كل عنصر يتحدد كنتيجة منطقية للعنصر السابق له.

1. فروض التدقيق

يمكن أن تُعرّف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار. كما عرّفه البعض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتُعبّر عن التطبيق العملي وتُستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

ويجب أن تتوفر مجموعة من الفروض لكي يكون التدقيق مقبول وممكن، وتُبرّر هذه الفروض عملية التدقيق من حيث ضرورتها وإمكانيتها وفعاليتها. وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية التدقيق في الآتي:

للاستقلال المدقق: الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تُمثّل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك **عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة** (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تُخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفاً محايداً بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة.

لإمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: يعني أنه يجب ان يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المُعدّة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة

لوجود التدقيق. وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها؛
- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة؛
- **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة؛
- **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

للوجود نظام رقابة داخلي سليم: توجد علاقة بين جودة نظام الرقابة الداخلي وإمكانية الإعتماد على هذا النظام، ويُعتبر هذا في مجال تحديد حجم عمل المدقق وتقييمه المبدئي للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المنشأة.

للثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

للخلو المعلومات التي تُقدّم للفحص من أي أخطاء تواطئية: يُثير هذا الفرض مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

للصدق في محتويات التقرير: وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يُعده مدقق الحسابات بعد الإنتهاء من عملية التدقيق ويُقدّم للجهة التي قامت بتعيينه. ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

- تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة؛
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة تلائم طبيعة نشاط المنشأة محل الفحص؛
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المنشأة بثبات.

2. المفاهيم

تطوي المفاهيم على آراء أساسية أو أسس للتفكير أو ما يُمكن تعميمه بصورة يقبلها العقل. وفي مجال التدقيق، تُعبر المفاهيم عن آراء عريضة يُمكن تعميمها وقد تم اشتقاق هذه المفاهيم من الفروض

الخاصة بنظرية التدقيق، كما تُعتبر هذه المفاهيم أساساً تقوم عليه المعايير وتُحدد وفقاً له الإجراءات. وبذلك يُنظر إلى مفاهيم التدقيق على أنها أحد المستويات في البنيان الهيكلي لنظرية التدقيق. وسوف نعرض فيما يلي مجموعة من هذه المفاهيم:

- الاستقلال؛
- العناية المهنية الواجبة؛
- السلوك الأخلاقي؛
- أدلة الإثبات؛
- العرض الصادق والعاقل.

3. المعايير

تُعتبر معايير التدقيق المبادئ التي تحكم أية عملية تدقيق وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام الإجراءات للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها.

4. الأهداف

صاحب التطور في أهداف التدقيق التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها. فعندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الإدارة للمنشأة. بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء شركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب ان يكون شخص مهني محايد يُقدّم تقريره باستقلال وحياد. والجدول الموالي يُوضّح مراحل تطور أهداف التدقيق.

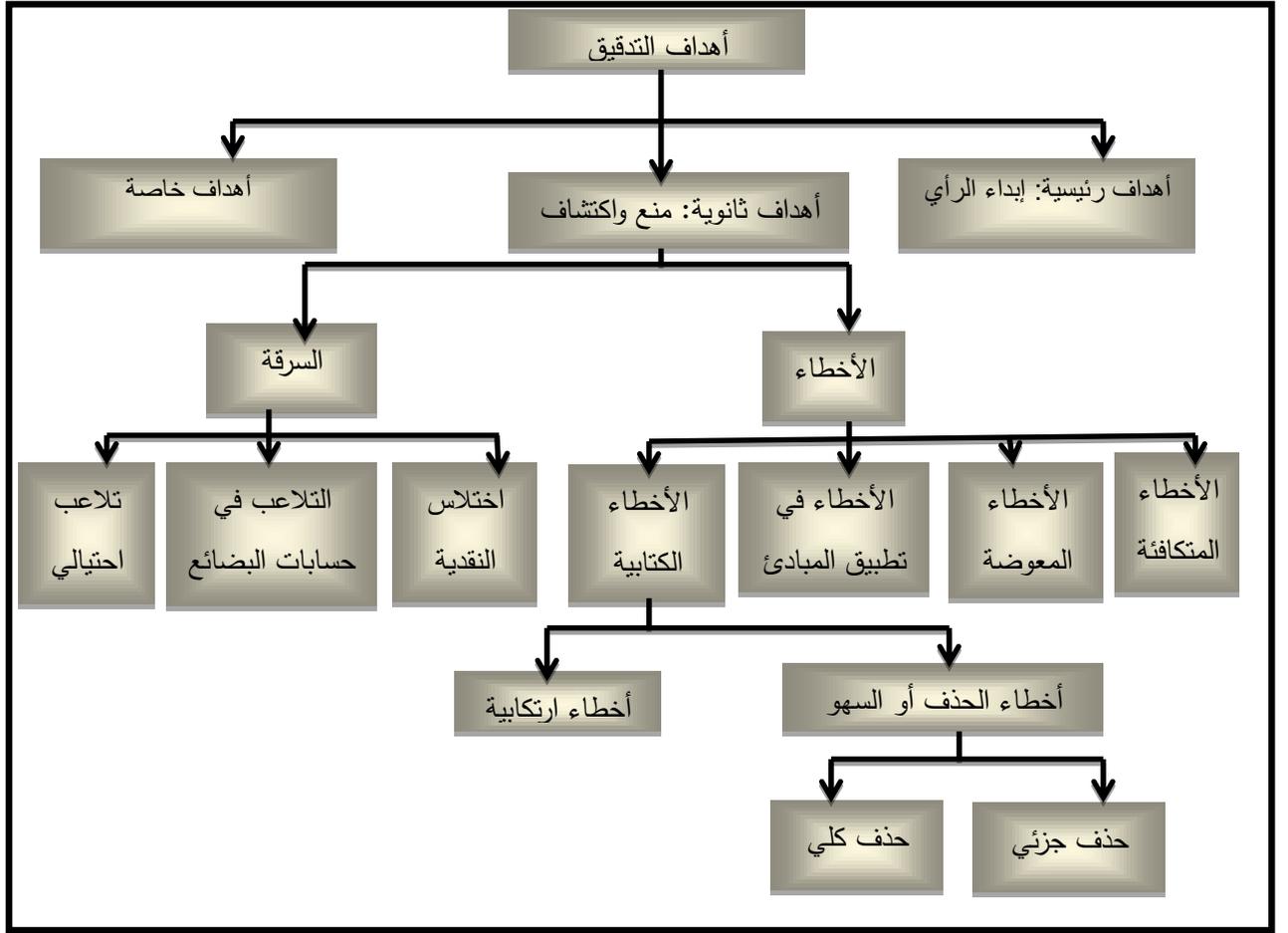
جدول رقم (1): مراحل تطور أهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850-1905م	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
ما بين 1905-1933م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933-1940م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
ما بين 1940-1960م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
من 1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق.

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 لايفترض الشك في كل ما يُقدّم إليه من معلومات. وقد وصف القضاء الإنجليزي المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين «The Auditor is a watching dog not bloodhound».

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

شكل رقم (2): الأهداف التقليدية لتدقيق الحسابات



كذلك بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار رقم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أُعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقاً لإطار تقارير مالية محددة.

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهم أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:

- ◆ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- ◆ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- ◆ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛

♦ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع. ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد "تحقيق أكبر قدر من الربح" الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها "العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع".

5. الإجراءات

هي عبارة عن الخطوات التي يجب القيام بها عند القيام بعملية التدقيق، فهي مجموعة متتابعة من الأعمال التي يقوم بها المدقق وفقاً لما تتطلبه معايير العمل الميداني للمدقق وتُكوّن معاً برنامج التدقيق. وفيما يلي جدول يُوضّح العلاقة بين الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف:

جدول رقم (2): العلاقة بين عناصر نظرية التدقيق

فروض التدقيق	مفاهيم التدقيق	معايير التدقيق	أهداف التدقيق
لا تعارض محتمل في المصالح	السلوك الأخلاقي	التدريب الكافي المناسب	-
تصرف المدقق كمدقق فقط	الإستقلال	الاتجاه العقلي المحايد	-
التزامات المهنة	العناية المهنية الواجبة.	الاتجاه العقلي المحايد والعناية المهنية الواجبة.	-
القابلية للتحقق والتدقيق	أدلة الإثبات.	- الإشراف والتخطيط - دراسة وتقييم الرقابة الداخلية	-
نظام رقابة داخلية جيد يُوفّر درجة ثقة أكبر في المعلومات المالية.	-	كفاية وصلاحيّة وملاءمة أدلة الإثبات	- صحة العمليات - شرعية العمليات - الملكية - التقييم - الوجود
ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.	-	التأكد من اتباع السياسات والخطط الإدارية	-
صدق وعدالة عرض القوائم المالية يعني ضمناً اتباع القواعد المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المقررة.	صدق عرض المالية.	القوائم المالية تتميز بـ: - الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها - الالتزام بالمعايير المحاسبية الأخرى - الاتساق والترابط - الإفصاح المناسب عن المعلومات - إبداء الرأي أو الامتناع	عرض القوائم والتقارير المالية.