

فإن وجد العينة سليمة وخالية من الأخطاء جاز له أن يفترض بأن باقي العمليات سليمة وصحيحة، وعلى هذا الأساس يبني رأيه الإجمالي، أما إذا وجد العكس فإن الأمر يستلزم منه التوسع في فحصه ويتعمق في ذلك إلى أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والحسابات ستعكس رأيه النهائي الذي سيظهره في تقريره. وكان من أهم أسباب اللجوء إلى هذا النوع من التدقيق أن المنشآت بعد نموها وازدياد حجم القيود المحاسبية ولغرض القيام بعملية التدقيق الشامل فإن التكلفة سوف تكون باهظة.

إجراءات التدقيق

يتخذ المدقق بعض الإجراءات عند قيامه بتأدية عمله وتتمثل بما يلي:

- ١ - التأييدات. ٢ - الملاحظة. ٣ - الفحص. ٤ - التحقق. ٥ - الاستفسار.
 - ٦ - التحليل. ٧ - الاحتساب. ٨ - المقارنة.
- فيما يلي عرض موجز لكل منها:

١ - التأييدات: يقصد بها عملية تأييد صحة الأرصدة من قبل أصحابها وأن الإجابة التي يحصل عليها المدقق تعتبر كمستند ثبوتي حول وجود الدين وصحته وإمكانية تحصيله. فالمدقق يطلب من المنشأة أن تقوم بإرسال كتب إلى المدينين والمصارف وغيرهم تطلب منهم تأييد الرصيد الظاهر في الكتاب وأن يُرسل الرد إلى المدقق مباشرة. وفي حالة تأييد المدين صحة الرصيد فإن ذلك يعتبر دليلاً على صحة وجدية الدين، أما في حالة عدم التأييد من قبل المدين للرصيد فيجب ذكر الأسباب كأن يكون قد قام بالسداد أو أنه لا يعترف بوجود الرصيد، وعندها يطلب المدقق من الوحدة التحقق من ذلك الرصيد.

٢ - الملاحظة: ويقصد بها الدراسة والتمعن التي يجب أن يقوم بها المدقق أثناء قيامه بعمله. فيجب عليه أن يلاحظ الكيفية التي تنفذ بها الأعمال الروتينية وكذلك الأعمال الحسابية لأجل التحقق من كفاءتها وحسن سيرها.

كما يجب على المدقق أن يلاحظ الكيفية والطريقة التي تجرد بها البضاعة وفيما إذا كان الموظفون المكلفون بعمليات الجرد ملتزمون باتباع تعليمات الجرد وفيما إذا كانت عمليات العد والتسجيل تتم بشكل صحيح.

٣ - الفحص: يقصد به مقارنة بين القيود المثبتة في السجلات مع المستندات

الاثبوتية لأجل التحقق من صحتها. فالمدقق قد يلجأ إلى فحص المتوفر من المستندات اثبوتية كقوائم الشراء مثلاً وكعوب الصكوك المسحوبة للتأكد من جدية العمليات والأحداث المالية وأنها كانت حقيقية منذ بدايتها حتى نهايتها. مثال ذلك عند قيام المدقق بتدقيق عمليات الشراء فيجب أن يرفق مستند الشراء بقائمة المجهز ومع مذكرة أمين المخزن التي تؤيد استلام البضاعة ثم يدقق عملية سداد القائمة وملاحظة تأييد المجهز باستلام المبلغ.

٤ - التحقق: وهي العملية التي من خلالها يتحقق المدقق من وجود الموجودات كالموجودات الثابتة وأوراق القبض والاستثمارات وذلك عن طريق قيامه بعملية الجرد الفعلي.

٥ - الاستفسار: قد تصادف المدقق أثناء تأديته لعمله بعض جوانب الغموض الأمر الذي يتطلب توجيه أسئلة للمسؤولين في الوحدة وعلى ضوء الأسئلة سوف تتولد لديه فكرة واضحة حول ما تم الاستفسار عنه. وهناك نوعان من الاستفسار إما شفوي أو تحريري، ومن الأمثلة على ذلك إذا وجد المدقق أن مصاريف تجديد ماكنة قد اعتبرت الوحدة وعالجتها محاسبياً على أساس أنها مصاريف رأسمالية فيجب هنا التحقق من أن هناك أسباباً دعت إلى هذه المعالجة كمصاريف رأسمالية كزيادة في طاقتها الإنتاجية وهنا ممكن أن يستفسر من المهندسين فيما إذا كانت تلك المصروفات قد أدت إلى تحقيق زيادة في الطاقة الإنتاجية.

٦ - التحليل: ويقصد به تحليل الحسابات والعمليات الحسابية وإرجاعها إلى مكوناتها الأساسية لأجل التحقق من صحتها.

٧ - الاحتساب: ويقصد به العمل الحسابي الذي يقوم به المدقق لأجل التحقق من صحة الاحتساب، كما لو قام باحتساب قوائم المبيعات واحتساب المصاريف المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً فالاحتساب يشمل تجزئة المبالغ أو تضريبها لأجل التحقق من صحة العمل الحسابي.

٨ - المقارنة: ويقصد بالمقارنة بين المعلومات الواردة في البيانات الختامية أو في الكشوف التحليلية مع نفس المعلومات للسنة أو السنوات السابقة لإيجاد أسباب أي تذبذب في تلك المعلومات. ومثال على ذلك المقارنة بين مصاريف التأمين مع مصاريف التأمين للسنة السابقة إذ قد يظهر أن مبلغ قسط التأمين غير المسدد بعد ولم يظهر ضمن المصاريف المستحقة وغير المدفوعة.

معايير التدقيق

المقصود بالمعايير درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يخطط للوصول إليها.

إن معايير التدقيق كانت محل اهتمام من قبل الجمعيات العلمية والمهنية المهمة بمهنة التدقيق ولعل أبرز المحاولات في هذا الاتجاه هو ما قدمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث تضمنت المعايير ثلاث مجموعات رئيسية وكما يلي:

١ - مجموعة المعايير العامة .

٢ - مجموعة معايير العمل الميداني .

٣ - مجموعة معايير التدقيق .

وسوف نتناول شرح هذه المعايير وبشكل موجز:

المجموعة الأولى: مجموعة المعايير العامة: ويشترك من هذه المجموعة

المعايير التالية:

١ - من يقوم بالتدقيق يجب أن يكون شخصاً مؤهلاً ومتدرباً. أي من يرغب أن يكون مؤهلاً لتدقيق الحسابات أن يحصل على التأهيل اللازم في المحاسبة والتدقيق والقانون والعلوم الأخرى التي لها علاقة بمهنته، فالتدريب مطلوب لأجل معرفته في تنفيذ إجراءات التدقيق وحسب النظام المحاسبي المطبق في الوحدة وسواء كان يدوياً أم آلياً. يضاف إلى ذلك أنه مطلوب من المحاسبين القانونيين متابعة التعليم المستمر فيما يتعلق بمهنتهم وذلك من خلال متابعة النشرات والدورات والكتب والأدبيات الأخرى في مجال التخصص.

٢ - بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاله الظاهرية والحقيقية. فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة التدقيق وإن رأي المدقق يصبح بدون فائدة إذا لم يكن متمتعاً باستقلال حقيقي، ومن جميع الجوانب المتعلقة بالاستقلالية في مجال عملية التدقيق، فهي حالة فكرية يجب المحافظة عليها من قبل المدقق ويجب أن تكون حقيقية وظاهرية وهي تحافظ على استقامة وموضوعية المدقق علماً أن استقلالية المدقق تتأثر في حالات متعددة ومنها: -

أ - وجود علاقات مالية مباشرة أو علاقات مالية مادية غير مباشرة مع الوحدة المكلف بفحص وتدقيق حساباتها.

ب - لديه استثمارات مع الوحدة التي يقوم بتدقيقها.

ج - لديه قرض أو أعطى قرضاً للوحدة أو لأحد الموظفين الكبار وهذه الحالة لا تنطبق على القروض من المؤسسات المالية والتي يتم الحصول عليها ضمن الشروط الاعتيادية لمنح هذه القروض.

د - للمدقق علاقة مع الوحدة تحت التدقيق كمروج للأسهم أو في أي موقع يدل على أنه عضو في الإدارة العليا.

٣ - العناية المهنية المطلوبة: هذا المعيار يتطلب من المدقق العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بالتدقيق وإعداد التقرير أي يجب أن يقوم بأداء واجباته المهنية وذلك باستعمال ما لديه من مهارات مثل ما هو مطلوب من مهن أخرى كالمهندس والطبيب وما شابه ذلك.

والعناية المهنية تتطلب من المدقق ومساعديه عند القيام بعملية التدقيق ملاحظة وتطبيق المعايير الميدانية ومعايير التقرير وتتطلب كذلك الإشراف ودراسة الأعمال المنجزة ولكافة المستويات.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:

هذه المعايير تتطلب من المدقق جمع وتقييم الأدلة الكافية والمناسبة وذات العلاقة لأجل مساعدته في إبداء الرأي حول البيانات المحاسبية ومن هذه الأدلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأجل أن يتمكن المدقق من الحكم إن كان هذا النظام يعطي ضماناً معقولاً بأن البيانات المحاسبية خالية من الأخطاء المادية، والمقصود بالضمان المعقول أن المدقق ليس ضامناً وبصورة أكيدة على صحة البيانات المالية وأنها خالية من الانحرافات المادية. والانحرافات المادية إما أن تكون:

- أخطاء وهي أعمال غير مقصودة.

- انحرافات مقصودة أو غشاً.

كذلك هناك الأدلة الأخرى والتي تتمثل في المستندات والدفاتر والملاحظة والاستفسارات إن كانت من جهات خارجية أو داخلية ويشتق من هذا المعيار ثلاثة معايير وهي:

أ - التخطيط والإشراف :

المعيار الأول من المعايير الميدانية تتطلب بأن العمل يجب أن يخطط له بصورة كافية، وفي حالة وجود مساعدين أن يتم الإشراف عليهم وبشكل صحيح. إن التخطيط والإشراف عملية مستمرة أثناء العمل التدقيقي لأن المدقق وهو المسؤول عن التدقيق وإعداد التقرير يفوض بعض مسؤولياته إلى المساعدين ولذا يجب عليه الإشراف عليهم ومراقبة أعمالهم. والتخطيط للتدقيق يشمل:

- التخطيط الأولي.

- الحصول على معلومات حول الوحدة التي يقوم بتدقيقها.

- تحديد مفهوم المادية وتحديد مستويات مخاطر التدقيق المقبولة.

- دراسة وفهم الرقابة الداخلية وإعادة تحديد مخاطر التدقيق.

- إعداد برنامج التدقيق.

ب - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

١ - المعيار الثاني من المعايير الميدانية يتطلب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. إن دراسة نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق تهدف إلى تحقيق غرضين رئيسيين هما:

١ - التخطيط للتدقيق.

٢ - لتقدير مخاطر الرقابة.

إن وجود نظام رقابة داخلية يوفر ضمانات معقولة على أن السجلات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها وبالتالي يساعد المدقق على التخطيط لحجم العينات التي سوف يقوم بإخضاعها لعملية الفحص والتدقيق.

ج - أدلة كافية ومناسبة ومقنعة وذات علاقة :

إن كفاية الأدلة تعتمد على نوعية النشاط الموثق بواسطة هذه الأدلة، فعلى سبيل المثال الأدلة المتعلقة بعملية شراء تتمثل في:

- مستند طلب الشراء وأمر الشراء.

- كشف استلام البضاعة المشتراة.

- قوائم المجهزين.

- مستند الصرف.

فجميع هذه المستندات تعتبر كافية لإثبات عملية الشراء . أما القناعة فإنها تعتمد على الحكم الشخصي للمدقق المسؤول عن التدقيق وهذه الأدلة إما تكون أدلة داخلية مثل قوائم البيع أو خارجية مثل قوائم الشراء .

المجموعة الثالثة : - مجموعة معايير التقرير :

إن المعايير الخاصة بالتقرير تمثل توجيهات معينة عن كيفية إعداد تقرير المدقق والتي يجب أن يذكر :

١ - فيما إذا كانت البيانات المحاسبية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا .

إن الغرض الرئيسي من هذا هو لأجل التأكد بأن المقارنة بين الفترات المالية لم تتأثر وعند تأثرها بسبب التغير في المبادئ المحاسبية يجب ذكر ذلك صراحة في حالة أن يكون هذا التغير قد أثر مادياً مع العلم بأن التغير في المبادئ المحاسبية يجب أن يذكر بفقرة الشرح بعد فقرة الرأي عند إعداد التقرير . ومن الأمثلة على التغير في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تغير طريقة حساب الاندثارات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أي التغير من طريقة مقبولة محاسبياً إلى طريقة أخرى مقبولة محاسبياً أيضاً ، أما في حالة التغير من طريقة أو مبدأ محاسبي غير مقبول إلى مبدأ محاسبي مقبول فإنه يعتبر تصحيحاً لخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية ، أما التغير في طريقة الوصول إلى تقديرات وعلى سبيل المثال التغير في طريقة إعداد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من طريقة نسبة من الذمم المدينة أو نسبة معينة من المبيعات على الحساب إلى طريقة الكشف التعميري فإن هذا لا يعتبر تغييراً في تطبيق المبادئ المحاسبية ولا يذكر في التقرير .

٢ - يوضح التقرير ما إذا كانت تلك المبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة قد تم تطبيقها بصورة متماثلة من سنة إلى أخرى .

٣ - تعتبر البيانات الواردة بالتقرير معبرة بشكل كاف إعلامياً وبصورة معقولة ولا بد أن يشار إلى خلاف ذلك في التقرير .

٤ - يتضمن التقرير رأي المدقق كوحدة واحدة لا تتجزأ وإن تعذر ذلك فعليه أن يمتنع عن إبداء رأيه ويضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك .

الفصل الثاني

المدقق ، صفاته ، الاستقلال والحياد ،
حقوق المدقق ، واجبات المدقق ،
آداب وقواعد السلوك المهني ، علاقة
المدقق بالوحدة التي يقوم بتدقيقها