

من حيث التوقيت

التدقيق المستمر والنهائي

١ - التدقيق المستمر :

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإجراء عملية التدقيق على مدار السنة. حيث يقوم بزيارات مستمرة ومتعددة للمنشأة ويقوم في نهاية الفترة المالية بتدقيق الحسابات الختامية وكشف الميزانية.

إن هذا النوع هو الذي يصلح في المشروعات الكبيرة وذلك للأسباب الآتية :-

- أ - وجود وقت كاف للمدقق للتعرف على مجريات الأمور في المنشأة.
 - ب - اكتشاف الخطأ والغش في وقت قصير لتوفر الوقت للفحص والدراسة المتأنية.
 - ج - التقليل من فرص التلاعب في الدفاتر وذلك نظراً للزيارات المتكررة من قبل المدقق.
 - د - انتظام العمل في الدفاتر والسجلات وإنجاز الأعمال دون تأخير وذلك لما لتردد المدقق المستمر على المنشأة من أثر.
- إلا أنه بالرغم من ذلك هناك بعض السلبيات التي تظهر أثناء تطبيق هذا النوع من التدقيق وهي :-
- أ - احتمال قيام بعض موظفي المنشأة بالتغيير بالشطب أو الحذف بالأرقام أو في المستندات والسجلات بعد تدقيقها سواء بحسن نية أو بسوء نية بقصد تغطية اختلاس معين باعتبار أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات، وهنا يستطيع المدقق أن يستخدم رموزاً أو علامات أمام الأرصدة التي قام بتدقيقها أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها حتى تاريخ التدقيق.
 - ب - نظراً للزيارات المتكررة إلى المنشأة يخشى أن تنشأ علاقة بين المدقق

وبين الموظفين الأمر الذي يؤدي إلى إحراج المدقق في تثبيت ملاحظاته عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المنشأة.

ج - المدقق عند قيامه ١٣ من ٢٩٤ دة إلى المنشأة يؤدي إلى إرباك وتعطيل في إنجاز موظفي الحسابات. من بالإمكان التغلب على هذا عن طريق اختيار المدقق للأوقات التي يراها مناسبة للزيارة.

يكلف المدقق للقيام بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لضمان عدم حدوث تلاعب عن طريق تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً. وهذا النوع من التدقيق يصلح للتطبيق في المشروعات صغيرة الحجم والمتوسطة حيث يقتصر في أغلب الأحيان على تدقيق عناصر المركز المالي وبخاصة كشف الميزانية، ولهذا يطلق على هذا النوع من التدقيق تدقيق الميزانية.

هذا النوع من التدقيق يعاب عليه ما يأتي :

- أ - عدم التمكن من اكتشاف الخطأ أو الغش حال وقوعه .
- ب - تأخير تقديم التقرير من قبل المدقق وذلك لأن عملية التدقيق تستغرق وقتاً طويلاً .
- ج - التضحية بالدقة في الأداء وذلك لأن تواريخ غلق الدفاتر واحدة في كثير من المشروعات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها .
- إن التدقيق المستمر لا يغني عن التدقيق النهائي بل ويمكن إجراء تدقيق نهائي دون تدقيق مستمر .
- أما الموجود فهو إما تدقيق مستمر ونهائي معاً أو تدقيق نهائي فقط .

ثالثاً

من حيث طبيعة الأشخاص القائمين بالتدقيق

التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

١ - التدقيق الداخلي :

يقوم به أشخاص أو هيئة أو مدققون تابعون للمنشأة وذلك لأجل الاطمئنان من قبل إدارة المنشأة أولاً بأول على حسن سير العمل وحماية أموال المنشأة ولتحقيق أهداف الإدارة في أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .

٢ - التدقيق الخارج :

يقوم به أشخاص من خارج المنشأة، ويطلق على ١٤ من ٢٩٤ مادية مع المنشأة، وهم أية علاقة وظيفية أو مصلحة مستقلة .

إن الغرض الأساسي من هذا النوع من التدقيق إعطاء رأي فني محايد حول عدالة تصوير الميزانية والحسابات الختامية لنتائج الأعمال عن الفترة المالية المعنية .

المالية. أما حسابات الشركة الخاصة فتراقب وتدقق من قبل مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة العامة للشركة.

كما صدر القانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٠ والمتضمن قيام ديوان الرقابة المالية حيث نصت المادتان الأولى والثالثة منه على أن يكون الديوان جهة مستقلة تتبع مجلس قيادة الثورة وتنوب عنه في الرقابة على أعمال دوائر القطاع الاشتراكي والمختلط والشركات المسجلة في العراق والتي تساهم الدولة أو القطاع الاشتراكي في رأسمالها أو إدارتها والنقابات والاتحادات والجمعيات والجهات الأخرى ذات النفع العام. أحياناً يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق القانوني.

٢ - التدقيق الاختياري:

وهو القيام بعملية التدقيق دون وجود نص ملزم لذلك. وهذه تتوقف على رغبة أصحاب المنشأة أو الإدارة. ونجد أن التدقيق في البداية كان اختياريًا إلا أنه بعد فترة أصبح إلزاميًا حيث نجد أن القائمين على إدارة اقتصاد البلد وجدوا ضرورة توفير عنصر التدقيق الخارجي المحايد.

خامساً

من حيث مدى الفحص تدقيق شامل وتدقيق (اختباري)

١ - التدقيق الشامل:

هو فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها نتيجة الأعمال في المركز المالي وإبداء رأي فني محايد حول ذلك.

وهنا يتم التدقيق لكافة العمليات محل التدقيق، وهذا النوع أكثر انتشاراً في حالة اتباع التدقيق الجزئي. ويصعب اتباعه مع اتباع أسلوب التدقيق الكلي.

٢ - التدقيق الاختباري:

أن يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة موضوع التدقيق. وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات وبشكل دقيق

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 وتشمل 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

الاثبتية لأجل التحقق من ١٧ من ٢٩٤ قد يلجأ إلى فحص المتوفر من المستندات الثبوتية كقوائم الحسابات والصكوك المسحوبة للتأكد من جدية العمليات والأحداث المالية وأنها كانت حقيقية منذ بدايتها حتى نهايتها.

الاثبتية لأجل التتحقق من صحتها. فالمدقق قد يلجأ إلى فحص المتوفر من المستندات الثبوتية 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 - التتحقق: 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 اعتبرتها الوحدة وعالجتها محاسبياً على أساس أنها مصاريف رأسمالية فيجب هنا التتحقق 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 التتحقق من صحتها.

٧ - الاحتساب: ويقصد به العمل الحسابي الذي يقوم به المدقق لأجل التتحقق من صحة الاحتساب، كما لو قام باحتساب قوائم المبيعات واحتساب المصاريف المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً فالاحتساب يشمل تجزئة المبالغ أو تضريبها لأجل التتحقق 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 المعتمدة 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: ويشتمل 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 استقلاليته الظاهرية والحقيقية. فالاستقلالية تعبر 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 - 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.

الفصل الثاني

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

إن مهنة التدقيق كسائر المهن الأخرى قوتها مستمدة من كفاءة المشتغلين فيها وحرصهم الدقيق على الالتزام بما استقر من قواعد منظمة لسلوكهم المهني. وهذا الأمر هو من الأهمية بمكان وبشكل خاص بالنسبة لمهنة التدقيق نظراً لخطورة الدور الذي تلعبه وتنوع الخدمات التي تقدمها وارتباطها الوثيق بالسياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلد، وعليه فيجب أن يتوافر في المحاسبين والمدققين بشكل عام وبمراقبي الحسابات على وجه خاص مواصفات شخصية علمية وعملية وحياداً واستقلالاً في العمل فضلاً عن التزامهم بأداب وسلوك المهنة.

صفات المدقق

إن الصفات التي يجب أن تتوفر لدى المدقق وبالأخص الشخصية منها تناولها الكتاب في حقل المحاسبة وأسهمت المنظمات المهنية على صيانتها وتوفرها في أعضاء المهنة.

وفيما يلي بعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والخلقية التي يجب أن يتحلى بها المدقق:

(المواصفات الشخصية والقانونية):

١ - يجب أن يكون على علم تام بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم المحاسبة ومن إمساك السجلات وأن يكون حريصاً على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه وأن يتفهم طبيعة وأساس كل حدث مالي سجل في دفاتر الوحدة الاقتصادية. ويجب على المدقق أن يتعمق بالمعالجات المحاسبية والأساس الذي اتبعته الوحدة وإلا أصبحت عملية الفحص التي يقوم بها عملية آلية سطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف التدقيق.

٢ - يجب أن يكون مستوعباً لأصول التدقيق ومبادئه العلمية ومشاكله العملية ومطلعاً على الأساليب والاتجاهات الحديثة في التدقيق.

٣ - يجب أن يكون ملماً بالإضافة إلى إلمامه بعلم المحاسبة والتدقيق بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري - قانون الشركات - التشريع الضريبي.

٤ - يجب أن يكون ملماً بمبادئ التدقيق وإدارتها على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية. وكذلك يجب أن يكون ملماً بالموازنات التخطيطية، وذلك يجب أن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة.

- ٣ - يجب أن يكون ملحقاً بالإضافة إلى إلمامه بعلم المحاسبة والتدقيق بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري - قانون الشركات - التشريع الضريبي .
- ٤ - يجب أن يكون ملحقاً بمحاسبة التكاليف وقادراً على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال التدقيق وكذلك يجب أن يكون ملحقاً بالموازنات التخطيطية ، وكذلك يجب أن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة .
- ٥ - يجب أن يكون متمكناً من لغته قادراً على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسلة لا غموض فيها ولا التواء .
- ٦ - يجب أن يكون متمسكاً بآداب وسلوك المهنة وألا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبوراً .
- ٧ - يجب أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة والمباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الوحدة المكلف بتدقيقها من موظفين ومديرين .
- ٨ - يجب أن يكون متشبعاً في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات والاستفسارات أو توجيه الأسئلة .
- ٩ - إن حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ أهداف التدقيق رهين بإلمامه بما يلزمه من معلومات فنية عن الوحدة التي يدقق حساباتها . إن إلمام المدقق بتفاصيل خاصة عن الوحدة التي يقوم بتدقيقها عن طريق زيارته لمصانعها أو ورشها ومخازنها ومكاتبها والاستفسار عن النواحي الفنية خير عون لعمله وتفهمه للنظام المحاسبي وإدراك الأحداث المحاسبية .
- ١٠ - لا يصح أن يدعي المدقق علماً بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الوحدة مهما صغر شأنهم ، إذ المفروض أنه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علماً . ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وإيضاحاته لازمة لأداء مهمته وبدونها لا يمكنه أن يتم أعمال التدقيق على الوجه الأكمل .
- إن الاستفسارات لا تنتقص من قدرته ولا تحط من شأنه فإن أعلم الناس من

يجمع علم الناس إلى علمه ومن ثم واجب عليه ألا يوافق على مسألة إلا بعد تفهمها فهماً جيداً والافتناء بمعالجتها اقتناعاً تاماً .

١٢ - يجب أن يكون واسع الاطلاع وأن يتتبع التطورات والانجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها وأن يتتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله.

مما لا شك فيه أن المدقق الذي تجتمع فيه مثل هذه الصفات الشخصية والقانونية كفيل بأن يتبوأ مكان الصدارة بين أبناء مهنته وأن تتوفر فيه السمعة الطيبة التي من خلالها سوف يتمكن من بلوغ أسمى درجات النجاح في أعماله وخدماته المهنية.

أما المؤهلات العلمية فلا يحق لأي شخص ممارسة مهنة تدقيق الحسابات إلا الشخص الحاصل على أحد المؤهلات التالية المنصوص عليها في الأنظمة والقوانين الخاصة بكل دولة، وعادة تكون متعلقة بتنفيذ معايير التدقيق الخاصة بالتأهيل العلمي والعملية وتنص هذه على تحديد المؤهلات والشهادة العلمية ونوعها ومدة الخبرة العملية في مجال التخصص. وهنا في العراق قد تم تحديد هذه المؤهلات ضمن نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٧ لسنة ١٩٨٤ حيث نصت المادة الأولى: يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي مجاز بممارسة هذه المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين.

وأشارت المادة الثانية: تمنح إجازة ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعضو النقابة الذي سدد التزاماته تجاهها ووفق الشروط التالية: -

أولاً: أن يكون حاصلاً على أحد المؤهلات التالية:

- أ - شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد أو ما يعادلها.
- ب - شهادة البكالوريوس في المحاسبة من إحدى الجامعات العراقية أو ما يعادلها أو كان مكتسباً حق العضوية في النقابة على أن يكون كل منهما:
- ١ - مارس أعمال التدقيق مدة لا تقل عن خمس سنوات بصورة مستمرة داخل

العراق بعد حصوله على الشهادة الجامعية أو اكتسابه حق العضوية في النقابة تحت إشراف مراقب حسابات وبعلم وبموافقة النقابة أو في ديوان الرقابة المالية.

٢ - اجتياز الاختبارات التي تجريها الهيئة المشرفة على دراسة دبلوم مراقبة الحسابات للمراحل الدراسية المطلوبة لنيل تلك الشهادة بعد انتهاء مدة الممارسة المشار إليها في الفقرة (١) من هذا البند وللهيئة المشرفة إعفاء حملة الشهادات العليا في المحاسبة من أداء الامتحان في بعض مقررات الدراسة.

ثانياً: أن يكون قد عمل ٢٨ من ٢٩٤ تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف شخص مهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملية المشار إليه في البند الأول من هذه

حماية لمهنته وذلك لأنه إذا أذعن إلى رغبات الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها فإنه سوف يتحمل مسؤولية ما قد يوافق على إجرائه وبالتالي سوف يفقد سمعته مما يؤدي إلى عدم الثقة في الحسابات المصدقة من قبله والمقدمة إلى المؤسسات المالية نظراً لأنه مشكوك في استقلاله وحياده.

—

إن استقلال وحياد المدقق في الحياة العملية أمر صعب فكثيراً ما يتعرض المدقق إلى ضغط من قبل المديرين في الوحدة وهذا الضغط يتمثل في حذف أو تحوير تحفظات كي لا تظهر في تقريره أو إجراءات يجب أن تتبع من قبل المدقق يطلب منه عدم إجرائها وغيرها من الأمور.

إن ما نلاحظه في الحياة العملية هو أن المدقق يحرص بالحفاظ على الوحدات التي يقوم بتدقيق حساباتها بينما هذه الوحدات التي ترفض طلباتهم من قبل المدقق يفضلون تغييره وبذلك فهو يخسر هذه الوحدة وعليه فهو بين أمرين يجب أن يقرر بينهما إذ يجب عليه أن يكون دبلوماسياً أي أن لا يفرض آراءه وإجراءاته ومبادئه بصراحة متمسكاً بمبدأ الحياد والاستقلال إلى درجة تجعل من تمسكه هذا تطرفاً ولا أن يسمح لنفسه بأن يتساهل في تطبيق مبادئه وإجراءاته ويذعن إلى رغبات عميله وينفذها دون تحفظ أو دون محاولة منه بإقناع الوحدة بالعدول عن هذه التصرفات الغير سليمة إذ أن هذا التساهل يعني أنه سوف يصادق على بيانات ختامية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي ولا نتيجة الأعمال لتلك الفترة.

المطلوب من المدقق هو إجراء موازنة بين هذين الأمرين وعلى ضوء ذلك يقرر درجة الاستقلال والحياد فلديه من الوسائل لإقناع المديرين في الوحدة ويجب عليه أن يتفهم جيداً ما هو مطلوب منه وما هو أثر ذلك على البيانات الختامية التي يصادق عليها غير أن هذا لا يعني أن يتساهل ويرضخ لطلبات المديرين في الوحدة وفي الوقت نفسه لا يوجد داعٍ لتمسكه بأمور لا تؤثر تأثيراً مادياً على الوضع المالي أو نتيجة أعمال المنشأة.

بذل العناية المهنية :

يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بتنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير وعند تطبيق معايير التدقيق وكذلك العناية عند جمع أدلة الإثبات ويدخل في نطاق بذل العناية المهنية المحافظة على سرية

المعلومات التي يحصل عليها ٣٠ من ٢٩٤
التدقيق والفحص الخاصة بالوحدة

حقوق المدقق

حقوق المدقق

لقد منحت القوانين والتشريعات حقوقاً وجدت أنها ضرورية لكي يتمكن المدقق من أداء واجبه على خير ما يرام وهذه الحقوق هي:

- ١ - حق الاطلاع: وهذا الحق هو مطلق منحه المشرع للمدقق في الاطلاع على كافة السجلات والمستندات التي تكون في حوزة الوحدة أو تحت تصرفها. ويقصد بهذا الحق أن للمدقق وفي أي وقت الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات التي يرى ضرورة فحصها وهذا الحق ليس مقتصرأ على الاطلاع على الدفاتر والسجلات المالية وإنما يتعداها إلى الاطلاع على كافة السجلات والمستندات الإحصائية والمراسلات وغيرها.
 - ٢ - حق الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عمله. فهو يتمكن من الحصول على أجوبة لاستفساراته أو أية جداول أو أية بيانات أخرى تعدها الوحدة له وذلك من قبل موظفيها حيث أحياناً قد تصادفه بعض الحالات التي تستوجب منه الحصول على تفسير للكيفية والمبررات التي اقتضت إجراء ذلك الحدث.
 - ٣ - الحق في جرد كافة موجودات الوحدة والتحقق من وجودها كما له الحق في التحقق من صحة الالتزامات المترتبة بزمها.
 - ٤ - الحق في استلام دعوة حضور اجتماع الهيئة العامة العادية وغير العادية.
 - ٥ - له الحق في حضور اجتماعات الهيئة العامة التي يدعو إليها مجلس الإدارة وأن يدلي برأيه في هذا الاجتماع في كل ما يتعلق بوصفه مدققاً وبالأخص ما يتعلق بقائمة المركز المالي والموافقة عليها أو رفضها.
 - ٦ - الحق في الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة اجتماعاً غير عادي وذلك عندما يجد المدقق أن هناك ظرفاً أو خطراً يوجب الدعوة إلى هذا الاجتماع.
 - ٧ - الحق في الإدلاء برأيه عندما يطرح اقتراح على الهيئة العامة بتغييره وعزله.
- إن معظم الحقوق التي يتمتع بها المدقق مستمدة من طبيعة عمله ومن العرف والعادة كالحصول على الدفاتر والسجلات والمعلومات والإيضاحات.

ومن الواجب على المدقق أن يستخدم هذه الحقوق كوسيلة للوصول إلى غايته وهي إبداء رأيه في الوضع المالي للوحدة لذا يجب عليه أن لا يفرض في هذه الحقوق وإلا ترتبت عليه مسؤولية كسب.

٣١ من ٢٩٤

حقوق أخرى:

تناولت هذه الحقوق قواعد السلوك المهني وبالأخص الباب الثالث منها

واجبات المدقق

يعتبر المدقق وكيلًا عن الجهة التي قامت بتعيينه وعليه فهو ينوب عنهم في رقابة أعمال الوحدة والتحقق من تصرفات الإدارة. إن المدقق يقوم بواجباته التي يراها ضرورية لتنفيذ المهمة التي كلف بها لذلك يجب عليه أن لا يقبل أي تقييد لها، مثال ذلك إذا لم يتمكن من الإشراف على عملية الجرد فهذا يجب الإشارة إلى ذلك في تقريره.

لقد حددت التشريعات والقوانين الواجبات الرئيسية للمدقق بالإضافة إلى وجود واجبات عرفية أو ضمنية ويمكن تلخيصها وكما يلي :-

- ١ - تدقيق القيود في السجلات للتحقق من صحة إثباتاتها فيها ولغرض التحقق من أن الحسابات الختامية تبين نتائج أعمال الوحدة للفترة التي أخضعت لعملية التدقيق وأن الميزانية تصور الوضع المالي الحقيقي كما هو في تاريخ إنتهاء تلك الفترة.
- ٢ - على المدقق أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للوحدة وفي كل الأحوال يجب أن يتناول رأي المدقق المسائل الآتية وذلك طبقاً لما نصت عليه المادة ١٣٦ من قانون الشركات المرقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ :-
 - ١ - مدى سلامة حسابات الوحدة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الوحدة مع بيان رأيه في تقريره.
 - ٢ - مدى تطبيق الوحدة للأصول المحاسبية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.
 - ٣ - مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للوحدة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.
 - ٤ - مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون.
 - ٥ - ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.
 - ٦ - لا شك أن من أهم الواجبات الملقة على عاتق المدقق هو تقديم تقريره إلى الجهة التي قامت بتعيينه يفصح فيه عن رأيه الفني المحاييد بخصوص ما قام به من عمليات فحص وتدقيق
- ٧ - أن يحضر هو أو من ينوبه ٣٣ من ٢٩٤ العامة وعليه أن يدلي في هذا الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بوضع مدققة للوحدة.
- ٨ - تحقيق موجودات الوحدة والتزاماتها: - هذا الحق هو من أدق المسائل الفنية



الفصل الثالث

الأخطاء والغش،
الأخطاء، الغش، دور المدقق
في تصحيح الأخطاء،
مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش

الأخطاء

إن احتمال ارتكاب خطأ أثناء مراحل تنفيذ العمل المحاسبي من تسجيل وتبويب وعرض للنتائج أمر متوقع لا سيما وأنه يزول من قبل البشر والبشر معرضون لارتكاب الخطأ.

فالمحاسبون يقومون في الخطأ عادة نتيجة للجهد والإرهاق وزخم العمل واستدعائهم المتكرر من قبل رؤسائهم.

ولما كان هدف اكتشاف الخطأ هو ضمن أهداف عملية التدقيق والعمل على تلافي حدوثه مستقبلاً فإن إلمام المدقق بأسباب ارتكاب الخطأ وأنواعها تساعده وتمكنه من اكتشاف تلك الأخطاء ومن ثم تسويتها.

أسباب ارتكاب الأخطاء:

- هناك سببان رئيسيان لوقوع الأخطاء في السجلات المحاسبية: -
- ١ - الجهل وعدم الاطلاع والدراية والإلمام في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل وتبويب وعرض البيانات المحاسبية.
 - ٢ - عدم بذل العناية المطلوبة في أداء العمل من قبل موظفي الحسابات. وبالإضافة إلى هذين السببين توجد أسباب أخرى تدعو إلى ارتكاب الأخطاء - وخاصة المتعمد منها.

الأسباب الأخرى لارتكاب الأخطاء:

- أ - الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع.
 - ب - محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق.
 - ج - محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضاً معينة.
 - د - محاولة التهرب من الضرائب.
- وهكذا يمكن القول بأن البيانات المحاسبية عرضة للخطأ أو الغش من جهات

عدة، ولأسباب متباينة وهي في الوقت نفسه ضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل الطوائف المستخدمة لها، ومن هنا يأتي دور المدقق ليحلل هذا التباين، أي يقوم بتدقيق البيانات ومطابقتها مع واقع المشروع بحياد تام ليخرج برأي فني محايد حول صحة القوائم المالية جميعاً.

أنواع الأخطاء المحاسبية:

المحاسبون يقسمون الأخطاء التي يصادفها المدقق عند فحصه للدفاتر

أنواع الأخطاء المحاسبية:

المحاسبون يقسمون الأخطاء التي يصادفها المدقق عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى مجموعتين رئيسيتين: -
المجموعة الأولى: - أخطاء عمدية:

ويقصد بها تلك الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق من موظفي قسم الحسابات أو الهيئة الإدارية في المشروع بقصد التضليل أو بقصد التأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي، وبعبارة أخرى بقصد إخفاء الحقيقة.

المجموعة الثانية: - أخطاء غير عمدية:

وهي تلك الأخطاء التي لا ترتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق بل تحدث نتيجة جهل من موظفي قسم الحسابات بالآصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة تقصيرهم في أداء عملهم.

ولا شك أن المجموعة الأولى من الأخطاء أكثر خطراً من المجموعة الثانية لما لها من تأثير كبير على مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية وعلى نتيجة الأعمال والمركز المالي.

وكلا النوعين من الأخطاء سواء العمدي منها أو غير العمدي يمكن تقسيمه إلى الأنواع الآتية: -

١ - أخطاء الحذف:

ويقصد بها الأخطاء التي تنشأ نتيجة عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد أطرافها في دفتر اليومية أو في دفاتر اليومية المساعدة أو نتيجة لعدم ترحيل طرفي العملية (المدين والدائن) أو أحدهما إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ أو دفاتر الأستاذ المساعدة.

هذه الأخطاء قد تكون متعمدة كعدم إثبات الموظف المختص لعملية بيع

نقدي واختلاس قيمتها أو عدم إثبات نقدية واردة من عميل بدفتر الأستاذ واستخدامها في تغطية اختلاس أو عجز بالصندوق.

وقد تكون هذه الأخطاء غير متعمدة كأن يسهو موظف الحسابات عن ترحيل قائمة شراء آجل مثلاً بحساب المجهز في دفتر الأستاذ المساعد بعد إثباتها بدفتر يومية المشتريات.

اكتشاف هذا النوع من الأخطاء الحذف الذي تم، فإذا كان الحذف كلياً ويعني عدم إثبات عملية بأكملها أو عدم ترحيل طرفيها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ فإن اكتشاف هذا يكون صعباً، لا يمكن إلا عن طريق

وتنشأ عن الخطأ في العمليات الحسابية من (جمع - ضرب - طرح - قسمة) أو نتيجة خطأ في الترحيل أو ترصيد الحسابات.

هذه الأخطاء قد تكون متعمدة كما في الحالات الآتية :

- إضافة أسماء وهمية إلى قوائم أجور العمال .

- ترحيل مبالغ واردة من عميل إلى حساب عميل آخر بناء على اتفاق مسبق بين الموظف المختص وهذا العميل وهذا الخطأ يمكن اكتشافه عن طريق التدقيق المستندي .

وقد تكون هذه الأخطاء غير متعمدة كالخطأ الحسابي في جمع إحدى اليوميات الفرعية المساعدة كيومية المبيعات أو المشتريات أو الخطأ الحسابي الذي قد يحدث عند إعداد الموظف المختص لقوائم البيع .

إن هذا الخطأ يؤثر على توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشافه عن طريق التدقيق الحسابي .

إن استعمال الآلات الحاسبة مع وجود نظام سليم للرقابة سوف يقلل من وقوع الأخطاء الارتكابية لأن الآلات الحاسبة تمتاز عن البشر بالدقة والسرعة .

٣ - أخطاء في المبادئ والأصول المحاسبية : (أخطاء فنية) :

أو ما يطلق عليها بـ (الأخطاء الفنية) وهي التي تنشأ نتيجة خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التوجيه المحاسبي أثناء مرحلة التسجيل والتبويب والعرض للبيانات المحاسبية .

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة جهل أو عدم دراية من قبل موظفي الحسابات في المنشأة بهذه المبادئ وبالتالي تكون هذه الأخطاء غير عمدية .

وقد يكون ارتكاب هذه الأخطاء عن عمد وتدبير مسبق بهدف التأثير على نتيجة أعمال المشروع أو على مركزه المالي وهنا تكمن الخطورة، ومن الأمثلة على ذلك :

الجهل في التمييز بين المصروفات الإبرادية والرأسمالية غير متعمد :

- عدم التمييز بين المصروفات الإبرادية والرأسمالية متعمد .

- عدم تكوين مخصص للشكوك في تحصيلها بالقدر الكافي .

- عدم تكوين مخصصات ٤٠ من ٢٩٤

إن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التدقيق المستندي وطلب البيانات والإيضاحات للتأكد من صحة إثبات العمليات طبقاً للمبادئ

٥ - أخطاء تكشف عن نفسها : غير عمدية :

وهي الأخطاء التي تظهر تلقائياً وذلك نتيجة لاتباع المنشأة نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات في الدفاتر الأمر الذي يترتب عليه توازن ميزان المراجعة في جميع مراحل العمل المحاسبي فعدم التوازن دليل على وجود خطأ في أي مرحلة من مراحل العمل المحاسبي .

إن استخدام نظام الحسابات الإجمالية ودفاتر الأستاذ المساعدة ذات الموازين المستقلة يؤدي إلى الإفصاح عن بعض الأخطاء التي توجد بحسابات العملاء أو المجهزين .

كما أن اتباع المنشأة لسياسات معينة في مسك حساباتها كما هو الحال عند إعداد مذكرات التسوية لحسابات المصارف أو إرسال كشوف أو مصادقات شهرية للعملاء بأرصدة حساباتهم يؤدي إلى اكتشاف ما قد يوجد بهذه الحسابات من أخطاء .

وبشكل عام يمكن تقسيم الأخطاء إلى الأقسام التالية :

أولاً : الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة وتشمل التالي :

١ - أخطاء الترحيل :

وهي الأخطاء التي ترتكب عندما يرحد مبلغ إلى الجانب المخطوء من الحساب أو أن يرحد المبلغ بشكل معكوس إلى الجانب الصحيح من الحساب كما لو رحد مبلغ بلغ ٥٦ إلى الحساب بمبلغ ٦٥ .

٢ - أخطاء في عملية الجمع :

وهي الأخطاء التي تنشأ عند جمع مجموعة من المبالغ الظاهرة في أحد السجلات بشكل مخطوء ، كما لو جمع حساب ما في الدفتر الأستاذ لا يمثل الرصيد الصحيح مما يؤدي إلى عدم التوازن في ميزان المراجعة .

٣ - أخطاء في استخراج الأرصدة :

وهذا الخطأ ينشأ عند استخراج أي رصيد بشكل مخطوء كما لو تم استخراج رصيد محمد (مدين) ووضع في ميزان المراجعة كرصيد دائن ، أو الخطأ الذي يرتكب عند استخراج الرصيد .

الغش

الغش من وجهة النظر المحاسبية عبارة عن الأخطاء التي تقع وبشكل متعمد وعن قصد بهدف تحقيق منفعة ذاتية على حساب المشروع وذلك عن طريق التلاعب في الدفاتر والسجلات وفي القوائم المالية.

ويمكن القول أن الغش يرتكب عادة لتحقيق غرض من الغرضين الأساسيين الآتين:

١ - اختلاس الأصول:

قد يعمد شخص أو أشخاص من العاملين في المشروع إلى اختلاس أصل من أصوله أو إلى استعمال أصل في تحقيق منفعة شخصية وعلى حساب المشروع أي دون - مقابل ودون وجه حق، ومن أمثلة ذلك:

- اختلاس نقدية، ويتم ذلك إما عن طريق اختلاس مبلغ معين من الصندوق أو اختلاس قيمة مبيعات نقدية أو مبالغ مسددة من قبل العملاء، ويتم تغطية الاختلاس عادة عن طريق مدفوعات وهمية بنفس المبلغ المختلس تؤيدها مستندات مزورة أو عدم إثبات المبالغ المسددة من قبل العملاء في الدفاتر والسجلات.

- اختلاس بعض أصناف المخزون من خامات أو مواد احتياطية أو إنتاج تام أو غير ذلك، ويتم ذلك عن طريق التلاعب في مستند الاستلام أو الإرجاع أو صرف المواد وفي بطاقات وسجلات المخازن بواسطة إثبات مستندات صرف وهمية أو التلاعب في الكميات المصروفة أو المستلمة أو في نسبة المواد التالفة.

والملاحظ أن عملية اختلاس الأصول لا تتم في ظل نظام رقابة داخلية سليم يطبق تطبيقاً صحيحاً فوجود الاختلاس دليل قوي على ضعف في النظام ووجود ثغرات فيه أو على التهاون في تطبيق نظام رقابي محكم أو على اتفاق مجموعة من العاملين على الاختلاس فيقومون بالتسلسل بتنفيذ عمل معين أو على اتفاق

مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش

عملية التدقيق الداخلي تتم بواسطة جهاز داخل المشروع والعاملون فيه موظفون تابعون للإدارة ينفذون أوامرهم ويمارسون عملية التدقيق أساساً لخدمتها وذلك بهدف رفع كفاية الأداء وتجنب الخطأ والغش والحد من الإسراف ومنعه، ومما تجدر الإشارة إليه وجود اتجاه في الوقت الحاضر يهدف إلى ضم التدقيق الداخلي إلى منظمات مهنية على غرار المدققين الخارجيين لتوفير الاستقلال لهم (والعمل على تعيينهم وعلى تحديد أجورهم وعزلهم) وكذلك العمل على تنمية مهاراتهم المهنية وخلق كيان مهني مستقل لهم وذلك عن طريق تعيين مستويات مهنية متعارف عليها في هذا المجال.

لو تفحصنا عملية التدقيق الداخلي والمتمثلة التأكد من مدى سلامة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية وصحة البيانات في السجلات والدفاتر فالمدقق الداخلي يعتمد على أسلوب الفحص الحسابي لتحقيق هدفه المتمثل التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية بالمنشأة وبيان أي انحراف فيها.

كما أن المدقق الداخلي يمارس عمله في نطاق تدقيق تفصيلي لجميع المعاملات المالية. وبناءً على هذا بالإمكان القول أن المدقق الداخلي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش أما الاختلاس فنجد أن الجانب الأساسي لعمل المدقق الداخلي هو الفحص المتطلب في حالات الاختلاس أو الاشتباه في الاختلاس، وفي ظل المهام المعقدة للمشروعات لا بد أن يكون كل من يعمل فيه موضع ثقة لا العكس إذ من الممكن أن تتعرض النفس البشرية في بعض الأحيان لمواقف يظهر فيها ضعفها تجاه مواقف فيها مغريات. ومواطن الضعف هذه ما يجب أن يبحث

عنها المدقق الداخلي إذ عليه أن يتأكد من أنه ليس هناك ظروف تتيح التلاعب لغرض الاختلاس وعلى المدقق الداخلي بفحصه المتعمد لكل النظم والوسائل أن يتأكد من أن مديري المشروع قد اتخذوا كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وإلا فإن عليه أن يتقدم بتقارير عاجلة لإظهار مواطن الضعف في النظم الموجودة.

وهذا لا يعني أن المدقق الداخلي لا يتمتع بالاستقلال والحرية التي تمكنه من القيام بذلك إذ بالإمكان أن تتبع إدارة التدقيق الداخلي الإدارة العليا بصورة مباشرة حتى تتمتع بقدر كاف من الاستقلال.

أما المدقق الخارجي فإن مسؤوليته محددة بالغش والأخطاء التي يظهرها الفحص الاعتيادي للسجلات والدفاتر في حالة كون كمية الاختبارات التي اختارها ومستواه المهني للفحص والمتعارف عليه والمفروض على



الفصل الثالث

الأخطاء والغش،
الأخطاء، الغش، دور المدقق
في تصحيح الأخطاء،
مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش

الأخطاء

إن احتمال ارتكاب خطأ أثناء مراحل تنفيذ العمل المحاسبي من تسجيل وتبويب وعرض للنتائج أمر متوقع لا سيما وأنه يزول من قبل البشر والبشر معرضون لارتكاب الخطأ.

فالمحاسبون يقومون في الخطأ عادة نتيجة للجهد والإرهاق وزخم العمل واستدعائهم المتكرر من قبل رؤسائهم.

ولما كان هدف اكتشاف الخطأ هو ضمن أهداف عملية التدقيق والعمل على تلافي حدوثه مستقبلاً فإن إلمام المدقق بأسباب ارتكاب الخطأ وأنواعها تساعده وتمكنه من اكتشاف تلك الأخطاء ومن ثم تسويتها.

أسباب ارتكاب الأخطاء:

- هناك سببان رئيسيان لوقوع الأخطاء في السجلات المحاسبية: -
- ١ - الجهل وعدم الاطلاع والدراية والإلمام في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل وتبويب وعرض البيانات المحاسبية.
 - ٢ - عدم بذل العناية المطلوبة في أداء العمل من قبل موظفي الحسابات. وبالإضافة إلى هذين السببين توجد أسباب أخرى تدعو إلى ارتكاب الأخطاء - وخاصة المتعمد منها.

الأسباب الأخرى لارتكاب الأخطاء:

- أ - الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع.
 - ب - محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق.
 - ج - محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضاً معينة.
 - د - محاولة التهرب من الضرائب.
- وهكذا يمكن القول بأن البيانات المحاسبية عرضة للخطأ أو الغش من جهات

عدة، ولأسباب متباينة وهي في الوقت نفسه ضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل الطوائف المستخدمة لها، ومن هنا يأتي دور المدقق ليحل هذا التباين، أي يقوم بتدقيق البيانات ومطابقتها مع واقع المشروع بحياد تام ليخرج برأي فني محايد حول صحة القوائم المالية جميعاً.

أنواع الأخطاء المحاسبية:

المحاسبون يقسمون الأخطاء التي يصادفها المدقق عند فحصه للدفاتر

أنواع الأخطاء المحاسبية:

المحاسبون يقسمون الأخطاء التي يصادفها المدقق عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى مجموعتين رئيسيتين: -
المجموعة الأولى: - أخطاء عمدية:

ويقصد بها تلك الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق من موظفي قسم الحسابات أو الهيئة الإدارية في المشروع بقصد التضليل أو بقصد التأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي، وبعبارة أخرى بقصد إخفاء الحقيقة.

المجموعة الثانية: - أخطاء غير عمدية:

وهي تلك الأخطاء التي لا ترتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق بل تحدث نتيجة جهل من موظفي قسم الحسابات بالآصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة تقصيرهم في أداء عملهم.

ولا شك أن المجموعة الأولى من الأخطاء أكثر خطراً من المجموعة الثانية لما لها من تأثير كبير على مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية وعلى نتيجة الأعمال والمركز المالي.

وكلا النوعين من الأخطاء سواء العمدي منها أو غير العمدي يمكن تقسيمه إلى الأنواع الآتية: -

١ - أخطاء الحذف:

ويقصد بها الأخطاء التي تنشأ نتيجة عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد أطرافها في دفتر اليومية أو في دفاتر اليومية المساعدة أو نتيجة لعدم ترحيل طرفي العملية (المدين والدائن) أو أحدهما إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ أو دفاتر الأستاذ المساعدة.

هذه الأخطاء قد تكون متعمدة كعدم إثبات الموظف المختص لعملية بيع

نقدي واختلاس قيمتها أو عدم إثبات نقدية واردة من عميل بدفتر الأستاذ واستخدامها في تغطية اختلاس أو عجز بالصندوق.

وقد تكون هذه الأخطاء غير متعمدة كأن يسهو موظف الحسابات عن ترحيل قائمة شراء آجل مثلاً بحساب المجهز في دفتر الأستاذ المساعد بعد إثباتها بدفتر يومية المشتريات.

اكتشاف هذا النوع من الأخطاء الحذف الذي تم، فإذا كان الحذف كلياً ويعني عدم إثبات عملية بأكملها أو عدم ترحيل طرفيها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ فإن اكتشاف هذا يكون صعباً، لا يمكن إلا عن طريق

وتنشأ عن الخطأ في العمليات الحسابية من (جمع - ضرب - طرح - قسمة) أو نتيجة خطأ في الترحيل أو ترصيد الحسابات.

هذه الأخطاء قد تكون متعمدة كما في الحالات الآتية :

- إضافة أسماء وهمية إلى قوائم أجور العمال .

- ترحيل مبالغ واردة من عميل إلى حساب عميل آخر بناء على اتفاق مسبق بين الموظف المختص وهذا العميل وهذا الخطأ يمكن اكتشافه عن طريق التدقيق المستندي .

وقد تكون هذه الأخطاء غير متعمدة كالخطأ الحسابي في جمع إحدى اليوميات الفرعية المساعدة كيومية المبيعات أو المشتريات أو الخطأ الحسابي الذي قد يحدث عند إعداد الموظف المختص لقوائم البيع .

إن هذا الخطأ يؤثر على توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشافه عن طريق التدقيق الحسابي .

إن استعمال الآلات الحاسبة مع وجود نظام سليم للرقابة سوف يقلل من وقوع الأخطاء الارتكابية لأن الآلات الحاسبة تمتاز عن البشر بالدقة والسرعة .

٣ - أخطاء في المبادئ والأصول المحاسبية : (أخطاء فنية) :

أو ما يطلق عليها بـ (الأخطاء الفنية) وهي التي تنشأ نتيجة خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التوجيه المحاسبي أثناء مرحلة التسجيل والتبويب والعرض للبيانات المحاسبية .

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة جهل أو عدم دراية من قبل موظفي الحسابات في المنشأة بهذه المبادئ وبالتالي تكون هذه الأخطاء غير عمدية .

وقد يكون ارتكاب هذه الأخطاء عن عمد وتدبير مسبق بهدف التأثير على نتيجة أعمال المشروع أو على مركزه المالي وهنا تكمن الخطورة، ومن الأمثلة على ذلك :

الجهل في التمييز بين المصروفات الإبرادية والرأسمالية غير متعمد :

- عدم التمييز بين المصروفات الإبرادية والرأسمالية متعمد .

- عدم تكوين مخصص للشكوك في تحصيلها بالقدر الكافي .

- عدم تكوين مخصصات ٤٠ من ٢٩٤

إن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التدقيق المستندي وطلب البيانات والإيضاحات للتأكد من صحة إثبات العمليات طبقاً للمبادئ

٥ - أخطاء تكشف عن نفسها : غير عمدية :

وهي الأخطاء التي تظهر تلقائياً وذلك نتيجة لاتباع المنشأة نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات في الدفاتر الأمر الذي يترتب عليه توازن ميزان المراجعة في جميع مراحل العمل المحاسبي فعدم التوازن دليل على وجود خطأ في أي مرحلة من مراحل العمل المحاسبي .

إن استخدام نظام الحسابات الإجمالية ودفاتر الأستاذ المساعدة ذات الموازين المستقلة يؤدي إلى الإفصاح عن بعض الأخطاء التي توجد بحسابات العملاء أو المجهزين .

كما أن اتباع المنشأة لسياسات معينة في مسك حساباتها كما هو الحال عند إعداد مذكرات التسوية لحسابات المصارف أو إرسال كشوف أو مصادقات شهرية للعملاء بأرصدة حساباتهم يؤدي إلى اكتشاف ما قد يوجد بهذه الحسابات من أخطاء .

وبشكل عام يمكن تقسيم الأخطاء إلى الأقسام التالية :

أولاً : الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة وتشمل التالي :

١ - أخطاء الترحيل :

وهي الأخطاء التي ترتكب عندما يرحد مبلغ إلى الجانب المخطوء من الحساب أو أن يرحد المبلغ بشكل معكوس إلى الجانب الصحيح من الحساب كما لو رحد مبلغ بلغ ٥٦ إلى الحساب بمبلغ ٦٥ .

٢ - أخطاء في عملية الجمع :

وهي الأخطاء التي تنشأ عند جمع مجموعة من المبالغ الظاهرة في أحد السجلات بشكل مخطوء ، كما لو جمع حساب ما في الدفتر الأستاذ لا يمثل الرصيد الصحيح مما يؤدي إلى عدم التوازن في ميزان المراجعة .

٣ - أخطاء في استخراج الأرصدة :

وهذا الخطأ ينشأ عند استخراج أي رصيد بشكل مخطوء كما لو تم استخراج رصيد محمد (مدين) ووضع في ميزان المراجعة كرصيد دائن ، أو الخطأ الذي يرتكب عند استخراج الرصيد .

الغش

الغش من وجهة النظر المحاسبية عبارة عن الأخطاء التي تقع وبشكل متعمد وعن قصد بهدف تحقيق منفعة ذاتية على حساب المشروع وذلك عن طريق التلاعب في الدفاتر والسجلات وفي القوائم المالية.

ويمكن القول أن الغش يرتكب عادة لتحقيق غرض من الغرضين الأساسيين الآتين:

١ - اختلاس الأصول:

قد يعمد شخص أو أشخاص من العاملين في المشروع إلى اختلاس أصل من أصوله أو إلى استعمال أصل في تحقيق منفعة شخصية وعلى حساب المشروع أي دون - مقابل ودون وجه حق، ومن أمثلة ذلك:

- اختلاس نقدية، ويتم ذلك إما عن طريق اختلاس مبلغ معين من الصندوق أو اختلاس قيمة مبيعات نقدية أو مبالغ مسددة من قبل العملاء، ويتم تغطية الاختلاس عادة عن طريق مدفوعات وهمية بنفس المبلغ المختلس تؤيدها مستندات مزورة أو عدم إثبات المبالغ المسددة من قبل العملاء في الدفاتر والسجلات.

- اختلاس بعض أصناف المخزون من خامات أو مواد احتياطية أو إنتاج تام أو غير ذلك، ويتم ذلك عن طريق التلاعب في مستند الاستلام أو الإرجاع أو صرف المواد وفي بطاقات وسجلات المخازن بواسطة إثبات مستندات صرف وهمية أو التلاعب في الكميات المصروفة أو المستلمة أو في نسبة المواد التالفة.

والملاحظ أن عملية اختلاس الأصول لا تتم في ظل نظام رقابة داخلية سليم يطبق تطبيقاً صحيحاً فوجود الاختلاس دليل قوي على ضعف في النظام ووجود ثغرات فيه أو على التهاون في تطبيق نظام رقابي محكم أو على اتفاق مجموعة من العاملين على الاختلاس فيقومون بالتسلسل بتنفيذ عمل معين أو على اتفاق

مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش

عملية التدقيق الداخلي تتم بواسطة جهاز داخل المشروع والعاملون فيه موظفون تابعون للإدارة ينفذون أوامرهم ويمارسون عملية التدقيق أساساً لخدمتها وذلك بهدف رفع كفاية الأداء وتجنب الخطأ والغش والحد من الإسراف ومنعه، ومما تجدر الإشارة إليه وجود اتجاه في الوقت الحاضر يهدف إلى ضم التدقيق الداخلي إلى منظمات مهنية على غرار المدققين الخارجيين لتوفير الاستقلال لهم (والعمل على تعيينهم وعلى تحديد أجورهم وعزلهم) وكذلك العمل على تنمية مهاراتهم المهنية وخلق كيان مهني مستقل لهم وذلك عن طريق تعيين مستويات مهنية متعارف عليها في هذا المجال.

لو تفحصنا عملية التدقيق الداخلي والمتمثلة التأكد من مدى سلامة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية وصحة البيانات في السجلات والدفاتر فالمدقق الداخلي يعتمد على أسلوب الفحص الحسابي لتحقيق هدفه المتمثل التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية بالمنشأة وبيان أي انحراف فيها.

كما أن المدقق الداخلي يمارس عمله في نطاق تدقيق تفصيلي لجميع المعاملات المالية. وبناءً على هذا بالإمكان القول أن المدقق الداخلي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش أما الاختلاس فنجد أن الجانب الأساسي لعمل المدقق الداخلي هو الفحص المتطلب في حالات الاختلاس أو الاشتباه في الاختلاس، وفي ظل المهام المعقدة للمشروعات لا بد أن يكون كل من يعمل فيه موضع ثقة لا العكس إذ من الممكن أن تتعرض النفس البشرية في بعض الأحيان لمواقف يظهر فيها ضعفها تجاه مواقف فيها مغريات. ومواطن الضعف هذه ما يجب أن يبحث

عنها المدقق الداخلي إذ عليه أن يتأكد من أنه ليس هناك ظروف تتيح التلاعب لغرض الاختلاس وعلى المدقق الداخلي بفحصه المتعمد لكل النظم والوسائل أن يتأكد من أن مديري المشروع قد اتخذوا كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وإلا فإن عليه أن يتقدم بتقارير عاجلة لإظهار مواطن الضعف في النظم الموجودة.

وهذا لا يعني أن المدقق الداخلي لا يتمتع بالاستقلال والحرية التي تمكنه من القيام بذلك إذ بالإمكان أن تتبع إدارة التدقيق الداخلي الإدارة العليا بصورة مباشرة حتى تتمتع بقدر كاف من الاستقلال.

أما المدقق الخارجي فإن مسؤوليته محددة بالغش والأخطاء التي يظهرها الفحص الاعتيادي للسجلات والدفاتر في حالة كون كمية الاختبارات التي اختارها ومستواه المهني للفحص والمتعارف عليه والمفروض على

الفصل الرابع

مسؤولية المدقق ، المسؤولية التعاقدية ،
المسؤولية قبل الغير ، المسؤولية المهنية ،
المسؤولية الجزائية ، المسؤولية
عن أعمال مساعديه

مسؤولية المدقق

المدقق يمارس مهنة رفيعة توجب عليه أن يبذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذ عملية التدقيق وإلا اعتبر مسؤولاً عن العمل الذي كلف به وقبل أن يؤديه .
فعملية التدقيق تحوي على جانب كبير من الدقة والمهارة وفي حالة إخلاله بهما فإنه سوف يُسأل نتيجة الإهمال . فالأمانة المهنية تتطلب من المدقق بأن يمارس مهنته بعناية وحذر وكفاءة وإذا ترتبت عليه مسؤولية واجه عقوبات مادية وقانونية ومهنية وأدبية وبالإمكان تحديد المسؤوليات بالآتي :

- ١ - المسؤولية التعاقدية .
- ٢ - المسؤولية قبل الغير .
- ٣ - المسؤولية المهنية .
- ٤ - المسؤولية الجزائية (القانونية) .
- ٥ - المسؤولية عن أعمال مساعديه .

المسؤولية التعاقدية

أساس نشوء هذا النوع من المسؤولية هو العقد المبرم بين المدقق وبين الوحدة وعلى ضوئها تحدد واجبات وحقوق المدقق . فعند تكليف المدقق بمهمة التدقيق يحرر كتاب اتفاق بين الطرفين وحسب الكيان القانوني للوحدة ومطلوب التوقيع عليه من قبل الطرفين ، أما بالنسبة للرقباء الماليين المعيّنين من قبل ديوان الرقابة المالية فيصدر لهم أمر تكليف بفحص ومراجعة وتدقيق حسابات الوحدات التي هي خاضعة إلى التدقيق والرقابة بموجب المادة رقم ٤ من قانون ديوان الرقابة المالية المرقم ٦ لسنة ١٩٩٠ . إلا أن مجرد التعيين وقبوله دون تحرير عقد ينشئ التعاقد بين الطرفين لكن من المفضل أن يحرر عقد ينظم العلاقة بين الطرفين كأساس التدقيق وطبيعة المهمة التي كلف بها والأجور وملكية أوراق العمل وغيرها وذلك تفادياً لأي خلاف قد ينشأ بين الطرفين وحتى لو كلف المدقق لتدقيق

المطلوبة وفق ما هو متعارف عليه بين مزاولي المهنة يعتبر مسؤولاً مادياً عن الأضرار التي لحقت بالجهة التي كلفته للقيام بعملية التدقيق .

المسؤولية قبل الغير

لا تقف حدود مسألة المدقق على الجهة التي عينته وإنما تمتد إلى الغير وذلك نتيجة لإهماله . فإذا قام المدقق بتأدية عمل وأهمل في أدائه بشكل صحيح ترتب عليه إلحاق ضرر بالغير فيعتبر المدقق هنا مسؤولاً عن تلك الأضرار

فالتقرير الذي يقوم المدقق بإعداده وتقديمه إذا كان نظيفاً وخالياً من أية ملاحظات وتحفظات ونص على أن الحسابات والكشوف الختامية تعكس الوضع المالي للوحدة وأن حسابات النتيجة تعكس نتيجة النشاط بشكل صحيح وكان المدقق على علم بأن الحسابات والكشوفات الختامية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي وأن حسابات النتيجة لا تعكس نتيجة النشاط بشكل صحيح أو أن المدقق أهمل في أدائه لواجبه وكان من نتيجة ذلك أن ألحق ضرراً للغير جاز لهذا الغير أن يقاضي المدقق عن الأضرار التي لحقت به نتيجة اعتماده على التقرير الذي قدمه والحسابات والكشوفات الختامية ونتيجة النشاط التي صادق عليها .

فمثلاً لو اعتمد مصرف في منح قروض على ضوء هذا التقرير وعلى أساس الميزانية وحسابات النتيجة للوحدة المعنية المعدة من قبله وتبين فيما بعد أن المدقق قد أهمل في أدائه لواجبه ولحق بالمصرف ضرر مادي كبير جاز للمصرف أن يقاضي المدقق ذلك لأن المصرف لولا اعتماده على محتويات التقرير وكشف الميزانية وحسابات النتيجة لما منح القرض . إلا أنه ليس بالإمكان مقاضاة المدقق عن أخطاء طفيفة أو إهمال بسيط لذا فإن مسؤولية المدقق تجاه الغير تظهر وتنشأ فقط في حالة إذا كان الإهمال جسيماً .

والمقصود بالإهمال الجسيم : هو تنفيذ العمل بالشكل الذي لا يتوافق فيه الحد الأدنى من العناية اللازمة ، أما الإهمال البسيط : فهو التقص في العناية اللازمة لتنفيذ العمل .

المسؤولية الجزائية (القانونية)

يتعرض المدقق إلى عقوبات إذا ما أهمل في أداء العمل الذي كلف به أو أخفى عن تقريره أموراً مادية كان من الواجب عليه الإفصاح عنها بشكل كامل .

المسؤولية المهنية

إن مهنة التدقيق مهنة رفيعة وعليه يفترض بالمدقق أن يتمتع بأعلى درجات الرقي في تصرفاته وأعماله واحترامه لمهنته وعليه أن يبذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذ أي عملية فعلية أن يفحص الحسابات ويحصل على المعلومات التي يراها ضرورية وأن يوضح في تقريره ما يجب الإفصاح عنه وأن يقوم بتأدية المهمة المكلف بها على خير ما يرام.

هذا ويوجد في نقابة المحاسبين والمدققين لجنة منبثقة عن مجلس النقابة هي لجنة انضباط تنظر بالأمور والمخالفات والتصرفات المنافية لأخلاقيات المهنة وتصدر عقوبات انضباطية وذلك لتناسب مع طبيعة المخالفة وهي تتراوح بين عقوبة التنبيه فالإنذار فالتوبيخ إلى عقوبة شطب الاسم من سجل المحاسبين.

وهذه العقوبة هي أخطر أنواع العقوبات التي يتعرض لها المدقق لأنها مرتبطة بشكل أساسي في سمعته بين المزاولين للمهنة وبين الجمهور بشكل عام.

المسؤولية عن أعمال مساعديه

بالإمكان مسألة المدقق عن أعمال مساعديه الذين يشتركون معه في تنفيذ عملية التدقيق إلا أن الأمر ليس غير محدد ولكن ثمة شروط ينبغي توافرها لأجل مسألة المدقق عن أعمال مساعديه أو تابعيه وهي:

١ - أن تكون هناك علاقة تبعية بين المدقق ومساعديه ومندوبيه أي أن يكون له عليهم سلطة فعلية في عمليتي الرقابة والتوجيه فهو الذي يصدر لهم الأوامر والتعليمات والذي يصمم لهم البرامج التي يسرون عليها عند أدائهم لمهمتهم المكلفين بها.

٢ - يجب أن يكون المساعد أو المندوب قد ارتكب خطأ أثناء تأديته للواجب المكلف به من المدقق أما إذا لم يرتكب خطأ فهنا نجد أن المسؤولية قد انتفت عن المدقق.

الفصل الخامس

مستلزمات عملية التدقيق ،
واجبات المدقق عند تكليفه بتدقيق الوحدة
لأول مرة ، الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق ،
خطة التدقيق ، أوراق العمل ، المذكرات ،
الملفات ، الشهادات ، برنامج التدقيق

مستلزمات عملية التدقيق

واجبات المدقق عند تكليفه بتدقيق حسابات الوحدة لأول مرة

عندما يكلف المدقق بمهمة القيام بعملية التدقيق (لأول مرة) يجب عليه أن يتعرف على طبيعة الوحدة التي كلف بتدقيقها والنظم التي تسير عليها عند تنفيذها للعمل والحصول على كتاب التكليف من قبل الجهة التي اختارته وعلى ضوء ذلك فإنه يضع الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق والتي تشمل:

وضع خطة التدقيق - تحضير أوراق العمل - ملفات التدقيق - شهادات التدقيق - وضع برنامج التدقيق.

فيما يتعلق بما يجب على المدقق القيام به وكذلك الإجراءات التي من خلالها يتعرف بالوحدة التي كلف بتدقيق حساباتها والتي بالإمكان تحديدها:

١ - التأكد من صحة تعيينه كمدقق للوحدة.

٢ - التعرف على طبيعة النشاط.

٣ - النظام المحاسبي والرقابة الداخلية.

٤ - الدفاتر والسجلات المستخدمة.

٥ - الموظفون المسؤولون.

٦ - كشف الميزانية الافتتاحية.

٧ - تقرير المدقق السابق.

٨ - عقد الوحدة (الشركة).

٩ - المعلومات الفنية.

وسوف نتناول كل إجراء من الإجراءات السابقة بشكل موجز وكما يلي:

٦ - كشف الميزانية الافتتاحية :

يجب على المدقق أن يطلب صورة من آخر كشف ميزانية للوحدة وأن يقوم بفحصها ومقارنتها مع ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات لأجل التأكد من أن الوحدة قد بدأت الدفاتر بالأرصدة الافتتاحية الصحيحة، ولا شك أن كشف الميزانية الافتتاحية تعطي المدقق فكرة واضحة عن الموجودات والمطلوبات والقيود التي يجب أن تظهر بالدفاتر .

٧ - تقرير المدقق السابق :

إذا كانت الوحدة مستمرة في نشاطها وكانت دفاترها وسجلاتها قد أخضعت إلى عملية الفحص والتدقيق فهذا يجب عليه أن يطلع على تقرير المدقق السابق فقد يشمل على بعض الملاحظات والمعلومات والتحفظات التي يجب على المدقق الجديد أن يكون على إلمام وعلم بها . وإذا كانت الوحدة شركة مساهمة فهذا يجب الاطلاع على تقرير مجلس الإدارة الأخير والذي قدم إلى الجمعية العمومية وما تقرر بشأنه ومدى ما نفذ منه .

٨ - عقد الوحدة (الشركة) :

يجب على المدقق الاطلاع على العقود الخاصة بالوحدة وبالأخص إذا كانت شركة مساهمة لكي يتعرف على حقوق الشركاء أو المساهمين وكيفية توزيع الأرباح ومعرفة رأس المال وأغراض الشركة . . . الخ كما يتطلب الأمر أيضاً الاطلاع على النظام الداخلي للشركة للتأكد من أن العمليات التي قامت بها تدخل في نطاق أغراضها ووفقاً لأحكام النظام الداخلي لها .

٩ - المعلومات الفنية :

إذا كانت أعمال الوحدة ذات طبيعة فنية فيجب على المدقق أن يتفهم التفاصيل الفنية الخاصة بالمشروع لكي تكون أسئلته واستفساراته موضوعية ومحل احترام واهتمام وتقدير . أما إذا كانت الوحدة إنتاجية فيجب عليه القيام بزيارة لأجل تفهم كيفية سير العمل فيها .

واستناداً إلى المعلومات السابقة ومن اختباره العام للدفاتر والسجلات يستطيع

عمل برنامة مدقق أو مراقب للحسابات ينسق في مجهوداتهم ويحاول حل المشاكل التي تواجههم أثناء تأديتهم لعملهم.

ثانياً

أوراق عمل التدقيق

إن عملية التدقيق لا بد من توافر مقومات لأجل إنجازها بكفاءة مع ضرورة الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة لهذه العملية بحيث يمكن الرجوع إليها عند الضرورة، ومما لا شك فيه أن عمل المدقق يعتمد وبشكل كلي على التسجيل المستندي لنتائج كل فحص ومن واقع المستندات هذه تتوافر لدى المدقق إمكانية إعدادة لتقريره.

ما المقصود بأوراق العمل: يحتاج المدقق إلى أوراق يحتفظ بها والتي تمثل الإجراءات والاختبارات التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق، وعليه فإن أوراق العمل هي بمثابة برامج العمل والتحليلات والمذكرات والمصادقات وملخصات من المستندات بالإضافة إلى الجداول والمذكرات التي يعدها أو يحصل عليها وهي بذلك تعتبر سجلاً كاملاً للعمل الذي أنجزه.

الغرض منها:

- ١ - تحتوي على تفصيل كامل للعمل الذي أنجز والنتائج التي توصل إليها المدقق والتي سوف يدونها في تقريره.
- ٢ - تكون بمثابة سجل يحتوي على كافة تفاصيل المعلومات الظاهرة في كشف الميزانية والحسابات الختامية بحيث يمكن الحصول على أي تفصيل يطلب من أوراق العمل.
- ٣ - تساعد المدقق في معرفة ما إذا كان العمل الذي أنجز من قبل موظفيه كافٍ ومدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.
- ٤ - وجود أوراق العمل يسهل في تدقيق السنوات التالية وذلك لأن إجراءات التدقيق تتشابه من سنة إلى أخرى.
- ٥ - أوراق العمل تساعد المدقق على إعادة النظر في برنامج التدقيق للتحقق من مدى كفايته ويدخل ما يراه ضرورياً ومناسباً.
- ٦ - أوراق العمل تعتبر دليل إثبات مادياً إذا ما طعنت أية جهة بأداء وعمل المدقق.

شهادات التدقيق

إن إدارة الوحدة هي المسؤولة عن الحسابات الختامية فهي التي تقوم بإعدادها وتقديمها إلى المدقق لأجل فحصها وتدقيقها وإعداد تقرير عنها. وبالنظر إلى أن بعض المعاملات أو الأحداث والالتزامات قد لا تصل إلى المدقق بسبب عدم إثباتها في الدفاتر والسجلات أو عدم وجود أي دليل يشير إليها كما هو الحال في حالة الاتفاق على شراء بعض من الموجودات الثابتة أو إنفاق بعض المصروفات أو وصول بعض من القوائم من الغير بخصوص بعض البضائع دون تسجيلها بالدفاتر والسجلات فإن المدقق لكي يحدد مسؤوليته يطلب شهادات من الإدارة بهذا الشأن، وهناك شهادات أخرى يطلبها المدقق من الغير عن طريق الوحدة على أن ترسل إليه مباشرة وذلك للتأكد من صحة بعض الحسابات والتحقق منها مثل شهادات المصارف عن أرصدة الوحدة لديها وشهادات بالأوراق المالية التي تعود ملكيتها للوحدة ولكنها موجودة لديه للحفاظ أو لقاء الحصول على قروض.

أي أنه يوجد هناك نوعان من الشهادات:

١ - النوع الأول تقدمه الإدارة إلى المدقق مثل الشهادات الخاصة بالموجودات الثابتة وبضاعة آخر المدة والمدينين والدائنين والالتزامات والمستحقات ويطلق على هذا النوع بالشهادات الداخلية.

٢ - النوع الثاني يحصل عليها المدقق من الغير شهادات خارجية مثل شهادات المصارف والوكلاء والأطراف الموجود لديها بضائع تعود للوحدة والشهادات العقارية التي تطلب من مديريات التسجيل العقاري والمصادقات على أرصدة المدينين والدائنين وترسل هذا النوع من المصادقات إلى المدقق مباشرة بناء على طلب من الوحدة.

الأسباب التي تدفع بالمدقق لطلب هذه الشهادات

- إقناع الإدارة بمسؤولياتها الكاملة والأساسية عن صحة الحسابات الختامية وما يعززها من دفاتر وسجلات ومستندات.

- الحصول على إقرار بصحة بعض الحسابات أو النقاط الخاصة حتى لا تلقى على المدقق أية مسؤولية في المستقبل بحجة أنه لم يطلب إيضاحات بخصوص هذا الحساب أو تلك النقطة.

الفصل السادس

«الرقابة الداخلية»، ظهورها، التعريف،
الأهداف، المقومات، أقسام نظام الرقابة الداخلية،
الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية، الضبط الداخلي،
وسائل فحص نظام الرقابة الداخلية

مستلزمات عملية التدقيق

واجبات المدقق عند تكليفه بتدقيق حسابات الوحدة لأول مرة

عندما يكلف المدقق بمهمة القيام بعملية التدقيق (لأول مرة) يجب عليه أن يتعرف على طبيعة الوحدة التي كلف بتدقيقها والنظم التي تسير عليها عند تنفيذها للعمل والحصول على كتاب التكليف من قبل الجهة التي اختارته وعلى ضوء ذلك فإنه يضع الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق والتي تشمل:

وضع خطة التدقيق - تحضير أوراق العمل - ملفات التدقيق - شهادات التدقيق - وضع برنامج التدقيق.

فيما يتعلق بما يجب على المدقق القيام به وكذلك الإجراءات التي من خلالها يتعرف بالوحدة التي كلف بتدقيق حساباتها والتي بالإمكان تحديدها:

- ١ - التأكد من صحة تعيينه كمدقق للوحدة.
- ٢ - التعرف على طبيعة النشاط.
- ٣ - النظام المحاسبي والرقابة الداخلية.
- ٤ - الدفاتر والسجلات المستخدمة.
- ٥ - الموظفون المسؤولون.
- ٦ - كشف الميزانية الافتتاحية.
- ٧ - تقرير المدقق السابق.
- ٨ - عقد الوحدة (الشركة).
- ٩ - المعلومات الفنية.

وسوف نتناول كل إجراء من الإجراءات السابقة بشكل موجز وكما يلي:

٦ - كشف الميزانية الافتتاحية :

يجب على المدقق أن يطلب صورة من آخر كشف ميزانية للوحدة وأن يقوم بفحصها ومقارنتها مع ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات لأجل التأكد من أن الوحدة قد بدأت الدفاتر بالأرصدة الافتتاحية الصحيحة، ولا شك أن كشف الميزانية الافتتاحية تعطي المدقق فكرة واضحة عن الموجودات والمطلوبات والقيود التي يجب أن تظهر بالدفاتر.

٧ - تقرير المدقق السابق :

إذا كانت الوحدة مستمرة في نشاطها وكانت دفاترها وسجلاتها قد أخضعت إلى عملية الفحص والتدقيق فهذا يجب عليه أن يطلع على تقرير المدقق السابق فقد يشمل على بعض الملاحظات والمعلومات والتحفظات التي يجب على المدقق الجديد أن يكون على إلمام وعلم بها. وإذا كانت الوحدة شركة مساهمة فهذا يجب الاطلاع على تقرير مجلس الإدارة الأخير والذي قدم إلى الجمعية العمومية وما تقرر بشأنه ومدى ما نفذ منه.

٨ - عقد الوحدة (الشركة) :

يجب على المدقق الاطلاع على العقود الخاصة بالوحدة وبالأخص إذا كانت شركة مساهمة لكي يتعرف على حقوق الشركاء أو المساهمين وكيفية توزيع الأرباح ومعرفة رأس المال وأغراض الشركة... الخ كما يتطلب الأمر أيضاً الاطلاع على النظام الداخلي للشركة للتأكد من أن العمليات التي قامت بها تدخل في نطاق أغراضها ووفقاً لأحكام النظام الداخلي لها.

٩ - المعلومات الفنية :

إذا كانت أعمال الوحدة ذات طبيعة فنية فيجب على المدقق أن يتفهم التفاصيل الفنية الخاصة بالمشروع لكي تكون أسئلته واستفساراته موضوعية ومحل احترام واهتمام وتقدير. أما إذا كانت الوحدة إنتاجية فيجب عليه القيام بزيارة لأجل تفهم كيفية سير العمل فيها. واستناداً إلى المعلومات السابقة ومن اختباره العام للدفاتر والسجلات يستطيع

عمل برنامة مدقق أو مراقب للحسابات ينسق في مجهوداتهم ويحاول حل المشاكل التي تواجههم أثناء تأديتهم لعملهم.

ثانياً

أوراق عمل التدقيق

إن عملية التدقيق لا بد من توافر مقومات لأجل إنجازها بكفاءة مع ضرورة الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة لهذه العملية بحيث يمكن الرجوع إليها عند الضرورة، ومما لا شك فيه أن عمل المدقق يعتمد وبشكل كلي على التسجيل المستندي لنتائج كل فحص ومن واقع المستندات هذه تتوافر لدى المدقق إمكانية إعدادة لتقريره.

ما المقصود بأوراق العمل: يحتاج المدقق إلى أوراق يحتفظ بها والتي تمثل الإجراءات والاختبارات التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق، وعليه فإن أوراق العمل هي بمثابة برامج العمل والتحليلات والمذكرات والمصادقات وملخصات من المستندات بالإضافة إلى الجداول والمذكرات التي يعدها أو يحصل عليها وهي بذلك تعتبر سجلاً كاملاً للعمل الذي أنجزه.

الغرض منها:

- ١ - تحتوي على تفصيل كامل للعمل الذي أنجز والنتائج التي توصل إليها المدقق والتي سوف يدونها في تقريره.
- ٢ - تكون بمثابة سجل يحتوي على كافة تفاصيل المعلومات الظاهرة في كشف الميزانية والحسابات الختامية بحيث يمكن الحصول على أي تفصيل يطلب من أوراق العمل.
- ٣ - تساعد المدقق في معرفة ما إذا كان العمل الذي أنجز من قبل موظفيه كافٍ ومدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.
- ٤ - وجود أوراق العمل يسهل في تدقيق السنوات التالية وذلك لأن إجراءات التدقيق تتشابه من سنة إلى أخرى.
- ٥ - أوراق العمل تساعد المدقق على إعادة النظر في برنامج التدقيق للتحقق من مدى كفايته ويدخل ما يراه ضرورياً ومناسباً.
- ٦ - أوراق العمل تعتبر دليل إثبات مادياً إذا ما طعنت أية جهة بأداء وعمل المدقق.

شهادات التدقيق

إن إدارة الوحدة هي المسؤولة عن الحسابات الختامية فهي التي تقوم بإعدادها وتقديمها إلى المدقق لأجل فحصها وتدقيقها وإعداد تقرير عنها. وبالنظر إلى أن بعض المعاملات أو الأحداث والالتزامات قد لا تصل إلى المدقق بسبب عدم إثباتها في الدفاتر والسجلات أو عدم وجود أي دليل يشير إليها كما هو الحال في حالة الاتفاق على شراء بعض من الموجودات الثابتة أو إنفاق بعض المصروفات أو وصول بعض من القوائم من الغير بخصوص بعض البضائع دون تسجيلها بالدفاتر والسجلات فإن المدقق لكي يحدد مسؤوليته يطلب شهادات من الإدارة بهذا الشأن، وهناك شهادات أخرى يطلبها المدقق من الغير عن طريق الوحدة على أن ترسل إليه مباشرة وذلك للتأكد من صحة بعض الحسابات والتحقق منها مثل شهادات المصارف عن أرصدة الوحدة لديها وشهادات بالأوراق المالية التي تعود ملكيتها للوحدة ولكنها موجودة لديه للحفاظ أو لقاء الحصول على قروض.

أي أنه يوجد هناك نوعان من الشهادات:

١ - النوع الأول تقدمه الإدارة إلى المدقق مثل الشهادات الخاصة بالموجودات الثابتة وبضاعة آخر المدة والمدينين والدائنين والالتزامات والمستحقات ويطلق على هذا النوع بالشهادات الداخلية.

٢ - النوع الثاني يحصل عليها المدقق من الغير شهادات خارجية مثل شهادات المصارف والوكلاء والأطراف الموجود لديها بضائع تعود للوحدة والشهادات العقارية التي تطلب من مديريات التسجيل العقاري والمصادقات على أرصدة المدينين والدائنين وترسل هذا النوع من المصادقات إلى المدقق مباشرة بناء على طلب من الوحدة.

الأسباب التي تدفع بالمدقق لطلب هذه الشهادات

- إقناع الإدارة بمسؤولياتها الكاملة والأساسية عن صحة الحسابات الختامية وما يعززها من دفاتر وسجلات ومستندات.

- الحصول على إقرار بصحة بعض الحسابات أو النقاط الخاصة حتى لا تلقى على المدقق أية مسؤولية في المستقبل بحجة أنه لم يطلب إيضاحات بخصوص هذا الحساب أو تلك النقطة.

الفصل السادس

«الرقابة الداخلية»، ظهورها، التعريف،
الأهداف، المقومات، أقسام نظام الرقابة الداخلية،
الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية، الضبط الداخلي،
وسائل فحص نظام الرقابة الداخلية