

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 تشييت 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 . يمكن بالإمكان التغلب على هذا عن طريق اختيار المدقق للأوقات التي يراها مناسبة للزيارة .

٢ - التدقيق النهائي :

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** مهم أية علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على محاييد أو المستقل .

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 اختيارياً إلا أنه بعد فترة أصبح إلزامياً 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 وتمثل 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 الحسابة 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

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

الثبوتية لأجل التحقق من صحتها. فالمدقق قد يلجأ إلى فحص المتوفر من المستندات الثبوتية كقوائم الشراء مثلاً وكعقوب 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 اعتبرتها 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 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: ويشق من هذه المجموعة المعايير التالية:

١ - من يقوم بالتدقيق يجب أن يكون شخصاً مؤهلاً ومدرباً. 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 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 - التخطيط والإشراف:

المعيار الأول من المعايير الميدانية يتطلب 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 تتوافر لدى المدقق وبالأخص الشخصية منها تناولها الكتاب في حقل المحاسبة وأسهمت المنظمات المهنية على صيانتها وتوفيرها 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 المحاسبة المتقدمة وتادراً على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية. وكذلك يجب أن يكون ملماً بالموازنات التخطيطية، وكذلك يجب أن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة.

- 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 بمحاسبة التكاليف وقادراً على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال التدقيق وكذلك يجب أن يكون ملماً بالموازنات التخطيطة، 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 سلسة لا غموض فيها ولا التواء .
- ٦ - يجب أن يكون متمسكاً بأداب وسلوك المهنة وألا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبوراً .
- ٧ - يجب أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الوحدة المكلف بتدقيقها من موظفين ومديرين .
- ٨ - يجب أن يكون مشبعاً 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 كفيلاً بأن يتبوأ مكان الصدارة بين أبناء مهنته وأن تتوفر فيه السمعة الطيبة التي من خلالها سوف يتمكن من بلوغ أسنى 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 ويعلم وبموافقة النقابة أو في ديوان الرقابة المالية .

٢ - اجتياز الاختبارات التي تجريها الهيئة المشرفة على دراسة دبلوم مراقبة الحسابات للمراحل الدراسية المطلوبة لتبيل 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 التمريض 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 كمي 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 بصرامة 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 بذمتها.
 - 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.

35 الفصل الثاني: المدقق، صفاته، الاستقلال والحياد، حقوق المدقق، واجبات المدقق... إلخ ٣٥

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 كسيرة

٣١ من ٢٩٤

حقوق أخرى:

تناولت هذه الحقوق قواعد السلوك المهني وبالأخص الباب الثالث منها

واجبات المدقق

يعتبر المدقق وكيلاً 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 فهنا يجب الإشارة إلى ذلك في تقريره.

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

٣٦ أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة / قسم المحاسبة 36

- ١ - تدقيق القيود في السجلات للتحقق من صحة إثباتها 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 المحايد بخصوص ما قام به من عمليات فحص وتدقيق
- ٧ - أن يحضر هو أو من ينوبه ٣٣ من ٢٩٤ من العامة وعليه أن يدلي في هذا الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بوحدة مدققت للوحدة.
- ٨ - تحقيق موجودات الوحدة والتزاماتها: - هذا الحق هو من أدق المسائل الفنية