

1- الهيئات المشرفة (IFAC, IAASB) :

1-1- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC , International Federation of Accountants) :

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة وهو عبارة عن منظمة دولية أصبحت بعد ذلك تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة، والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم بما يقارب 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب ينفذ عمل الاتحاد من قبل لجان كثيرة، منها لجنة التعليم الخاصة بوضع معايير التعليم و التدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق، كما يضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ينفذ عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

- لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق؛

- لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد؛

- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛

- لجنة القطاع العام.

يختص الاتحاد بمهام تتمثل في إصدارات تفسر عدة مجالات ومنها:

- إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى؛ إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة. إصدار قواعد السلوك المهني؛ إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر؛ إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

يرمي الاتحاد إلى تحقيق أهداف تتمثل أهمها فيما يلي: اقتراح وتطوير معايير و أدلة المراجعة الدولية و قواعد السلوك المهني؛ تشجيع و تقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛ التعاون مع الهيئات المناظرة الإقليمية و المساعدة في نشر مثل هذه الهيئات؛ التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد. تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تطوير المعلومات.

1-2- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) The International Auditing and Assurance Standards Board

وانبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة ممارسات التدقيق الدولية والتي تحولت إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) سنة 2001 اهتم هذا المجلس بإصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) بهدف رفع جودة

ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم وتوحيدها عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتصديق.

يخدم المجلس المصلحة العامة من خلال: ¹

- القيام بشكل مستقل وبموجب الصلاحية المناطة به، بوضع معايير أداء عالية الجودة تعالج عمليات المراجعة، الفحص، عمليات التأكيد الأخرى، الرقابة النوعية، والخدمات ذات العلاقة؛
- القيام بتسهيل التقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية حيث يساهم بذلك في تعزيز جودة الممارسة وتوحيدها على نطاق العالم.

أصدر المجلس مجموعات عديدة من المعايير الدولية التي يتعين تطبيقها على خدمات التدقيق والتأكد وهي: ²

- معايير دولية عن التدقيق (ISAs)؛
- معايير دولية عن خدمات التأكد؛
- معايير دولية عن رقابة الجودة؛
- معايير دولية عن الخدمات ذات الصلة؛
- معايير دولية عن مهام الفحص.

وانتشر اعتمادها في العديد من دول العالم خاصة دول الاتحاد الأوروبي، وامتدت حتى لبعض الدول العربية حيث وصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 2012، كما تم اعتماد هذه المعايير من طرف أكبر مكاتب التدقيق والتي سميت بالأربعة الكبار (**BIG FOUR**) وهي مكاتب عالمية كبيرة لها فروع في مدن في معظم الولايات الأمريكية والمدن الكبيرة حول العالم وهي:

(Deloitte, **P**rice **W**ater **H**ouse **C**oopers -**PWC**-, **E**rnst & **Y**oung, **K**PMG).

(2) إطار المعايير الدولية للتدقيق ، والمعايير المتعارف عليها:

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها تصدرها الهيئات المهنية والتي تحظى بالقبول العام، يهدف إصدارها إلى تقليل التفاوت في الممارسة المهنية وتوحيد مهنة التدقيق فهي عبارة عن أنماط يجب أن يقتدي ويتقيد بها المدقق أثناء أداء مهامه، وقد وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدد من معايير

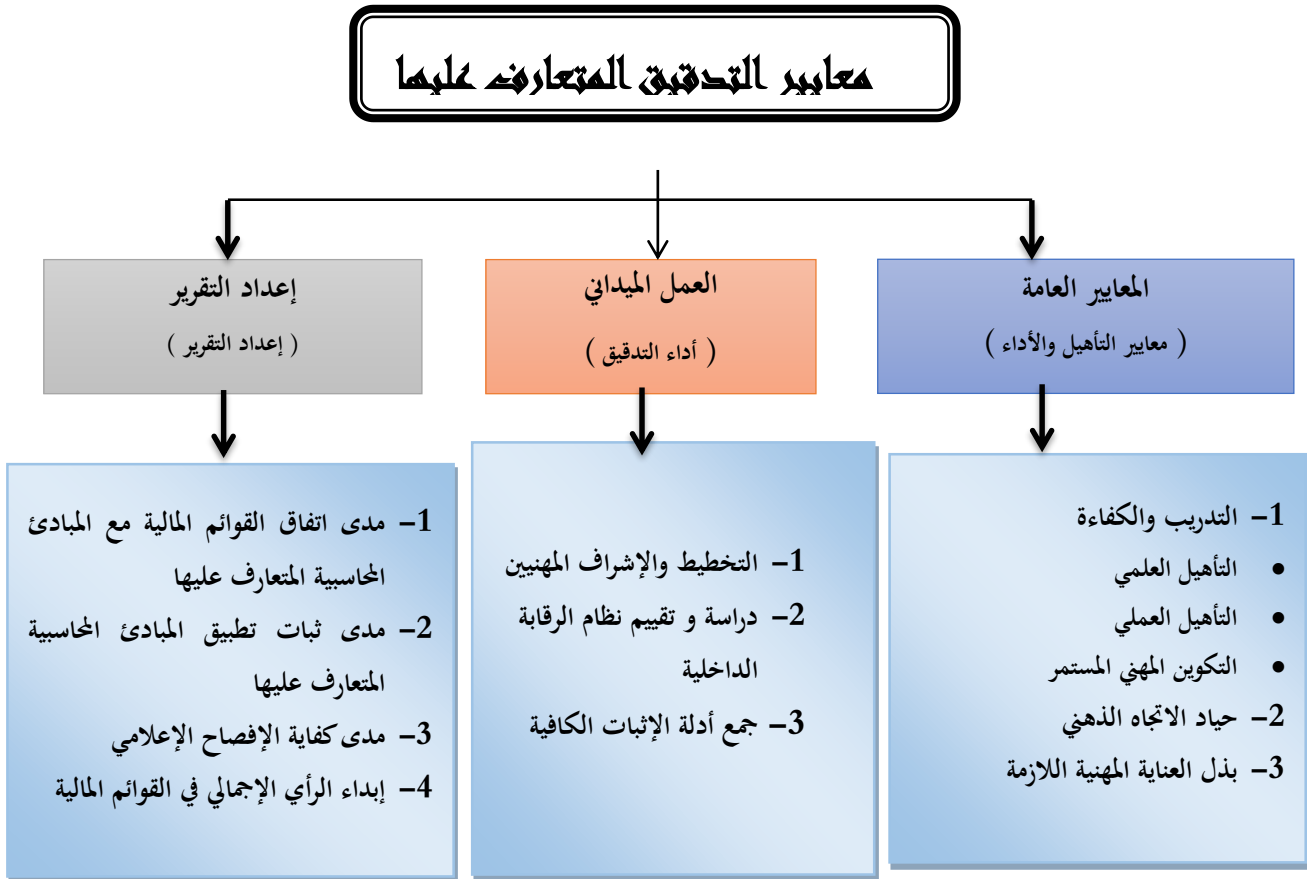
¹ <https://khtasabdelkarim.wordpress.com> 2024/10/05 عليه يوم : اطلع

² نفس المرجع السابق.

التدقيق المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، حيث تم إعداد هذه المعايير بواسطة لجنة من لجان المعهد الأمريكي ثم نشرت على نطاق واسع وتم بحثها بواسطة أعضاء المعهد، كما تدعو الإشارة هنا إلى ضرورة التفريق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، فالمعايير هي الأنماط والمقاييس التي تحكم الإجراءات المتمثلة في الخطوات التي يقوم بها المدقق من خلال عملية التدقيق في المؤسسة، حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لابد أن يلتزم ويراعي المعايير المهنية الموضوعة والملائمة .

أما بالنسبة للتدقيق الخارجي يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA : American Institute of Certified Public Accountants)، هو السباق في إرساء معايير التدقيق من خلال إصدار كتيب سنة 1954م تحت عنوان " معايير التدقيق المتعارف عليها "، تم تبويبها أو تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية نوجزها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1) : معايير التدقيق المتعارف عليها



1- المعايير العامة:

هي معايير التأهيل والأداء تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي (التكوين العلمي والعملي)، أي كفاءة وشخصية من سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية وهي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:

1-1- التدريب و الكفاءة (التأهيل العلمي و العملي):

يشير هذا المعيار إلى ضرورة وجود كفاءة ورصيد علمي وعملي معتبر وواسع ملم بكافة الجوانب المهنية وحتى الأكاديمية والتي لها علاقة مع التدقيق، وهذا ما يوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يختص صاحبها بالتدريب عن طريق اكتسابه لمهارات تواكب الحداثة والتأهيل المناسب، فمن خلال هذا نستنتج أنه للإيفاء بهذا المعيار يجب توفر ثلاثة عناصر أساسية وهما كالآتي:

أولاً: التأهيل العلمي: يشير هذا العنصر إلى وجوب أن يكون المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق، وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى والثقافة الواسعة، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارية مثل الاقتصاد والإحصاء وطرق الاتصال.

ثانياً: التأهيل العملي: يتحقق هذا العنصر بضرورة الحصول على معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني واكتساب مهارات عن طريق تريضات يلتزم فيها المدقق بقضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ثالثاً: التكوين المهني المستمر: يشير هذا العنصر إلى أن المدقق الناجح هو ذلك الذي يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته، ومعرفته العلمية والعملية بأحدث التطورات في محيط مهنته، بحضوره سواء بصفة إجبارية أو اختيارية لمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات، أو الندوات أو الأيام الإعلامية.

1-2- الاستقلالية:

يعد من أهم المعايير التي يجب التركيز عليها، يسمى أيضاً بحياد الاتجاه، يمثل الحجر الأساس في مزاوله المدقق لمهامه، يعتبر معيار استقلالية المدقق من العوامل المؤثرة بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي، كما أنه العمود الفقري لهذه المهنة.

يرى بعض الباحثين أن :³ " استقلالية المدقق طبقا للمعيار الثاني من المعايير العامة الأمريكية، يعني تبني المدقق لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختيارات التدقيق، وتقييم النتائج وإعداد التقرير، ومن ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمدققين الخارجيين، بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالمؤسسة يعتمدون على تقرير المدقق للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، ومن ثم اتخاذ قراراتهم بناء على ذلك."

وفي تعريف آخر :⁴ " أن استقلالية المدقق تحت مصطلح الحياد تعني وجود وجهة نظر غير متحيزة من قبل المدقق خلال أداء اختبارات التدقيق، وتقييم النتائج وإصدار تقرير التدقيق."

يجب توفر ومراعاة معيار الاستقلالية من طرف المدقق خلال كافة مراحل عملية التدقيق، كما يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المدقق كمنتج مادي وأساسي للتدقيق، هو أنه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية.⁵

فالاستقلالية يقصد بها قدرة المدقق على القيام بأداء عمله بكل موضوعية ونزاهة، وأن لا يكون متحيزا لأي طرف تربطه علاقة تقوم على أساس المصلحة، كما أنها ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المدقق فيها رأيه.

لقد تم تحديد مفهوم السلوك المستقل للمدقق من ناحيتين:⁶

1- الاستقلال في الظاهر: إن نظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية مرتبطة باستقلال المدقق ويعني الاستقلال ظاهريا ألا يكون للمدقق أي علاقة مبنية على أساس مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق ألا يكون مساهما في المؤسسة التي يدقق حساباتها، أو أحد مورديها أو أحد عملائها، أو مقترضا منها أو مقرضا لها، كما يجب ألا تكون له صلة قرابة مع العاملين بالمؤسسة، لذلك يسهل بالطبع إدراك هذا المعنى من الاستقلال من قبل الأطراف ذات المصلحة.

³ Alvin.A., Arens, Randal J, Elder & Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, Copyright by Pearson Education Inc, New Jersey, U.S.A, 2003, p 83.

⁴ Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach**, 12th ed, Prentice Hall, 2008, p 15.

⁵ وليم توماس، أمرسون هنكي، " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، ترجمة وتحقيق أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الطبعة 1، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص 47.

⁶ Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, **Audit et Commissariat aux Comptes 2009/2010 : Guide de l'auditeur et de l'audit**, Editions Francis Lefebvre, France, 2008, p 105.

2- الاستقلال في الواقع (الاستقلال الذهني) : يتعلق هذا بالأمانة الفكرية و العقلية، وتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوطات أو مصالح، خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، فالاستقلال في الواقع حالة ذهنية تشير إلى أن المدقق يجب أن يكون مستقلاً من حيث السلوك أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بعملية التدقيق، فالاستقلال الذهني تحكمه قيم المدقق وضميره ومعاييره الذاتية، لذلك يصعب قياسه وإدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة.

1-3- بذل العناية المهنية اللازمة:

فيما يخص المعايير العامة، لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية التدقيق، وإنما يتوجب عليه أن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة والحذرة في إنجاز عمله، لذلك نجد أنه هناك بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار اسم الحذر المهني المعقول⁷، فإذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارات اللازمة، ولا يمارس عمله بدرجة معقولة من العناية فإنه يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقيتها، ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة، لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

2- معايير العمل الميداني (معايير الأداء):

تسمى أيضاً بمعايير التنفيذ أو معايير الأداء، تتطلب دقة أكثر وتركيز مهم، يتوجب على المدقق من خلالها الامام بكافة الجوانب التنفيذية والالتزام بها أثناء تنفيذه للمهمة، حتى يستطيع بذلك تقديم عمله بالجودة المطلوبة، تشمل هذه المعايير ثلاثة جوانب يمكن ذكرها فيما يلي⁸:

- وضع خطة عمل ملائمة، التخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين؛
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- عمل المدقق للحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

2-1- التخطيط، الإشراف والتفويض المهنيين:

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم والكافي لعملية التدقيق، وفق وضع خطة ملائمة تتضمن كل الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب وصفها، وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع مراعاة اتصاف برنامج الخطة بالمرونة إذ أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو القيام بالفحص السليم، وليس فقط مجرد استكمال وإنهاء البرنامج المسطر وتنفيذه بالكامل.

⁷ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2000، ص 57.

⁸ غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006، ص 42.

فيما يتعلق بالجزء الثاني من هذا المعيار الخاص بالإشراف والتفويض فيجب أن يتوفر الإشراف المباشر والمستمر والدقيق على أعمال المساعدين الآخرين الذين قد يستعين بهم المدقق في كل مرحلة من مراحل التدقيق وذلك لضمان تحقيق أهداف التدقيق وتحقيق القناعة المعقولة بإجراءاته، كذلك يساعد الإشراف الجيد والكفء على إسناد مهام العمل قياساً إلى قدرات وكفاءات المساعدين، ويكون هنا دور المشرفين مع المساعدين ذوي الخبرة في وضع المخطط التمهيدي لنطاق التدقيق ويتكون التفاصيل للمساعدين، بالإضافة إلى ذلك يشير كثير من الباحثين إلى أن معيار التخطيط والإشراف يعتمد اعتماداً كبيراً على معيار بذل العناية المهنية الواجبة في ما يتعلق بتنفيذ إجراءات التدقيق وأن معيار بذل العناية المهنية الواجبة يجب أن يبدأ من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومروراً بتنفيذ إجراءات التدقيق وانتهاءً بمرحلة كتابة التقرير، وأن يتم قبول مهمة التدقيق بوقت مناسب وذلك لأنه هناك عناصر مهمة في العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إصدار التقارير المالية للمؤسسة محل التدقيق، فالإشراف هنا يضمن توجيه المساعدين على تنفيذ وتحقيق أهداف التدقيق وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل أم لا⁹. عند إصدار المدقق لشهادته، يجب أن يتوفر لديه عناصر مقنعة تسمح له بإيجاد تأكيد معقول ضروري للشهادة. لهذا، يمكن للمدقق استخدام تقنيات مختلفة وهي¹⁰:

- السيطرة على الأدلة والاحتمالات؛
- المراقبة الجسدية؛
- تأكيد مباشر؛
- الفحص التحليلي.

في حين أن الشهادة هي التزام شخصي، فإن التدقيق هو عمل جماعي. ومع ذلك، من الضروري أن يشرف المدقق على العمل المفوض ويفحصه، لأن المدقق لا يستطيع تفويض جميع صلاحياته.

كما ذكرنا سابقاً بالنسبة لاتصاف الخطة بالمرونة، معنى ذلك أن تكون قابلة للتعديل كلما زاد التقدم في الفحص، فمن جهة لا شك أن نجاح المدقق يتوقف على وضع برنامج تدقيق ملائم يمكنه من تحديد عدد المساعدين ومهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، ومن جهة أخرى يعتبر المدقق مسؤول عن توزيع المهام والإشراف على مساعديه، وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناءً على مدى تحقيق هذه الأهداف، ويعتمد مدى

⁹ <https://www.uoanbar.edu.iq/eStoreImages/Bank/3865.pdf> اطلع عليه يوم 2023/04/21

¹⁰ <https://motaber.com/> اطلع عليه يوم 2023/04/21

الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به¹¹.

2-2- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هو المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني، يعد من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية التدقيق، وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، يتم بواسطته تحديد إطار التدقيق ونطاق الفحص، مدى ونوع الإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها.

ينبغي على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستخدم كأساس للاعتماد عليه، واعتباره من أهم المحددات لنوعية التدقيق التي تعمل على تحديد مدى الفحوص والاختبارات، إضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة التدقيق، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات التدقيق ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

إن احترام تكامل مقومات نظام الرقابة الداخلية والالتزام بإمكانياته يعطي المعلومات الناتجة عنه مصداقية كبيرة وخصوصاً لدى الأطراف الطالبة لها، لذلك يتطلب من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية مهارات وقدرات عالية لتقديمها بكل مسؤولية من قبل المدقق والحكم عليها بصدق، بات من الضروري على المدقق الالتزام بإحدى الطرق التالية¹²:

- طريقة الوصف الكتابي (الملخص الكتابي) لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية (الاستبيان).

2-3- جمع أدلة الإثبات الكافية :

فيما يخص هذا المعيار يجب أن يتصف بالنوعية والصلاحيّة، أي بمعنى أن يكون دليل الإثبات ذو جودة وصلاحيّة ملائمة، يتطلب من المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية، والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيّد لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق، ولأن أساليب

¹¹ عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، " أصول المراجعة الحديثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 45-46.

¹² أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 28.

العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال كالملاحظة المادية، العمليات المحاسبية، المستندات، إقرارات الإدارة، الإجراءات التحليلية، وعلى المدقق أن يقيم جودة، نوعية وصلاحية هذه الأدلة وكفايتها للاقتناع بالدليل¹³.

ومن هذا المنطلق نستطيع القول بخصوص هذا المعيار أنه التوثيق الكافي المعزز لصحة المعلومات التي يتم الحصول عليها واللازمة له للاستناد إليها في عملية إبداء رأيه في الأمور ذات العلاقة والتي يتم حصوله عليها عن طريق الفحص أو الملاحظة والاستفسارات والتأييد ، كل ذلك بغرض الوصول إلى قناعة معقولة يمكنه استخدامها كأساس يتم الاعتماد عليه في إبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية موضوع الفحص¹⁴.

ويمكن توضيح معيار التوثيق فيما يلي¹⁵:

ان تخطيط عملية التدقيق هو بداية عملية تجميع الأدلة لذلك يعد توثيق عملية التخطيط وتجميع الأدلة من اسس نجاح عملية التدقيق ، حيث يقوم المدقق بتوثيق كل ما يتعلق بعملية التدقيق في اوراق العمل.

والتوثيق يعني تسجيل كل ما يتعلق بالتدقيق من إجراءات وأدلة ونتائج، ويتم التوثيق بأي شكل يمكن أن يحقق ذلك (ورفي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى) ويمكن ان يطلق على التوثيق " أوراق العمل ". إذن اوراق العمل هي " السجلات والملفات التي يحتفظ بها المدقق ويوثق فيها جميع المعلومات التي حصل عليها منذ بداية الاتصال بالعمل وخلال عملية التدقيق مثل اجراءات التدقيق والاختبارات التي قام بها وتشمل المعلومات التي يحصل عليها من المؤسسة مباشرة أو من خارج المؤسسة والتي يقوم بإعدادها شخصيا"، ويمكن تعريفها على انها : "تشمل كافة الادلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والاجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل اليها".

¹³ Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach**, 14th Edition, Pearson Education International, U.S.A, New Jersey, 2012, p 179.

¹⁴ <https://sqarra.wordpress.com/auditt3> اطلع عليه يوم 2023 /04/21

¹⁵ https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/10/10_2019_10_23!09_23_51_PM.docx اطلع عليه يوم 2023/04/21

قد يستثني عادة المدقق من التوثيق أية أوراق وأية مقترحات أو أفكار أولية أو نسخ أولية من القوائم المالية والكشوفات

وتهدف أوراق العمل إلى تحقيق عدة أغراض منها:

1. الإشراف على سير العمل إذ يستطيع المدقق عن طريق أوراق العمل الإشراف على مساعديه ومتابعة سير العمل حسب التخطيط الموضوع والمتمثل ببرنامج التدقيق ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها؛
2. دليل للأعمال المنتهية والباقية حيث تتضمن أوراق العمل الدليل على أن العمل المطلوب تأديته قد انجز أو أن العمل لا يزال قيد التنفيذ؛
3. تعتبر أوراق العمل مصدر للمعلومات أو البيانات التي يرى المدقق ذكرها في تقريره الذي يحوي رأيه الفني أو في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية أو في تقاريره إلى الإدارة أو أي جهات مستفيدة أخرى؛
4. تعتبر أوراق العمل دليلاً قوياً وأساساً متيناً لرأي المدقق الذي أعطاه في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها؛
5. يمكن استخدام أوراق العمل كدليل إثبات أو كحجة قانونية أمام القضاء إذا تعرض المدقق للمسائلة القانونية بتهمة الإهمال أو التقصير، لذا يجب أن تحتوي هذه الأوراق على كل المعلومات التي من شأنها أن تبين بأن عملية التدقيق قد نفذت بالشكل المطلوب.

3- معايير إعداد التقرير (النتائج):

إن تقرير التدقيق يعتبر من أهم المخرجات والخلاصة النهائية لعملية التدقيق، فهو المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج هذه العملية إلى مستخدمي القوائم المالية.

يفضل أن يتميز هذا المعيار بثلاثة خصائص وهي الوضوح، الاختصار وأن يكون شاملاً لكافة المعلومات اللازمة، بتوضيح بسيط لتقرير التدقيق نجد أنه¹⁶: " يمثل المنتج المادي الأساسي للتدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين"، يتضمن التقرير الرأي الصريح والمحايد حول شرعية وصدق الحسابات، كما أن كتابة التقرير يجب أن تحكمها ضوابط يتعين على المدقق العمل بها وأخذها بعين الاعتبار، تعد هذه الضوابط بمثابة معايير تقسم إلى أربعة جوانب وهي:

❖ مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

❖ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية؛

¹⁶ وليام توماس، آمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 61.

❖ مدى كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته؛

❖ إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية.

3-1 مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يعد هذا المعيار الأول في معايير إعداد التقرير، يراعى فيه مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولاً عاماً، والتي تعني ضمناً أنها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وذلك ما إذا كانت هذه القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

3-2- مدى ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يتعين على المدقق إبراز تجانس، استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، وهذا يكون استناداً على اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من كل هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المدقق هنا أيضاً تقديم توضيح كافي يبينه في التقرير إلى الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وثبات من سنة إلى أخرى، وتوضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

3-3- مدى كفاية الإفصاح الإعلامي:

يسمى هذا المعيار بمعيار كفاية المعلومات، أو معيار كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته، يتم فيه تبين مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية، أي أن تحتوي هذه الأخيرة على كل البيانات والإيضاحات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض كان.

3-4 إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية:

يعتبر المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير، يتوجب في هذا المعيار إلمام رأي المدقق بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم الإجمالية، وفي الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يحدد ويوضح المدقق في تقريره بطريقة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطي

هذا المعيار نوعاً من الحماية للمدقق من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته للقوائم المالية.

بعض الباحثين قسم هذا المعيار إلى ثلاثة أشكال والبعض الآخر قاموا بتقسيم هذا المعيار إلى أربعة أشكال، تدعو الإشارة هنا أن الاختلاف موجود من ناحية الشكل فقط بينما المضمون وهو الأساس يبقى أو يكاد أن يكون موحدًا تندرج هذه الأشكال فيما يلي¹⁷:

- (1) إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف): يستوفي الرأي النظيف القياسي مستواه في حالة تحقق خمسة شروط وهي:
 - تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، الدفعات النقدية) بالقوائم المالية؛
 - إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق؛
 - جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة؛ إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.
- (2) التنظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة: في حالة ما إذا تم إجراء التدقيق على نحو كامل و التوصل إلى نتائج مرضية في عرض القوائم المالية بعدالة، ولكن يرى المدقق أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.
- (3) إبداء رأي مع تحفظات (رأي مقيد): في حالة استنتاج المدقق أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة عرض، ولكن تم تقييد مجال التدقيق بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
- (4) الامتناع عن إبداء الرأي (رأي سلبي): في حالة استنتاج المدقق أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة (الرأي السلبي)، أو يرى المدقق عدم قدرته على التوصل لرأي عن مدى عدالة القوائم المالية (الامتناع عن إبداء الرأي).

¹⁷ أرينز ألفين، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 67.

2) معايير التدقيق والتأكد الدولية الأخرى (الإشارة إلى ISQCs, ISAEs, ISREs, ISRSs حيث يتم التركيز على مجال تطبيقها مقارنة بمعايير ISAs):

فيما يلي سنتطرق إلى أهم العمليات التي يغطيها مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB):

1- المعايير الدولية لرقابة الجودة (ISQCs : International Standards for Quality Control) (1-99):

وتتضمن أهم معيار وهو المعيار رقم 1 المعيار الدولي لرقابة الجودة

2- المعيار الدولي لمراجعة المهام (ISREs :International Standard on Review Engagements) : هي

معايير دولية تدخل ضمن إطار - المعايير الدولية لعمليات المراجعة - خاصة بمهمة الاطلاع تندرج ضمن المجموعة التاسعة (2000-2699) تضم هاته الأخيرة المعيار:

- (2400) مهمات مراجعة (الاطلاع على) البيانات المالية.

3- المعايير الدولية لعمليات التأكد (ISAEs :International Standards on Assurance Engagements):

هي معايير دولية تدخل ضمن إطار - المعايير الخاصة بمهام التأكد الأخرى - تندرج ضمن المجموعة العاشرة (3000-3699) تضم هاته الأخيرة المعيارين:

- (3000) مهام تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات المالية.

- (3400) فحص المعلومات المالية المتوقعة.

4- المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRSs :International Standards for Related Services) :

هي معايير دولية تدخل ضمن إطار - المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة - تندرج ضمن المجموعة الحادية عشر (4000-4699) تضم هاته الأخيرة المعيارين:

(4400) التكاليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية.

(4410) التكاليف لتحضير البيانات المالية.