

أصول التدقيق
المرحلة الثانية
قسم تقنيات المحاسبية

اعداد
مدرس المادة
جعفر جاسب حمود
لسنة ٢٠٢٤/٢٠٢٥

نشأه التدقيق وتطوره

عرف التدقيق بشكل بدائي منذ ان بدء الفرد يزاول نشاطه لغرض اشباع حاجته وحاجات غيره ,وبرز الوجود بعد ظهور المحاسبة اذ لا يمكن تصور لوجود تدقيق للحسابات الا اذا كان هنالك حسابات ومن هنا يمكن القول ان التدقيق والمحاسبة متلازمان.

هنالك تعريف في قانون المحاسبين العراقيين رقم(١٨٥) لسنة ١٩٦٩(قواعد السلوك المهني) المادة (٣) (الحياد والاستقلال المهني)(علما ان لا يحق للمدقق ان يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها في الوقت نفسه)

تعريف التدقيق واهدافه//

التدقيق بالمفهوم المهني: هو عملية فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالدائرة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للدائرة في نهاية مدة زمنية معلومة ومدى تطويرها لنتائج اعمالها عن تلك الفترة.

هنالك تعريف اخر للتدقيق

هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد وتقرير التوافق بين تلك المعلومات والمعايير الموضوعية وينبغي ان يقوم به شخص محايد وكفوء.

اهداف التدقيق

يستطيع الباحث من خلال التطور التاريخي لا اهداف التدقيق والمضمون المهني يلاحظ التغير الكبير الذي طرأ على الاهداف فقد كان ينظر الى التدقيق بأنه وسيلة اكتشاف ناقد يوجد في الدفاتر والسجلات من الاخطاء او الغش والتلاعب والتزوير ولا بد من وجود اهداف للتدقيق هي:

١- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والمدونة في الدفاتر الدائرة وسجلاتها.

٢- الحصول على رأي فني محايد عن مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات

٣- اكتشاف ناقد يوجد من اخطاء او غش

٤- زيارات المدقق المفاجأة للدائرة لتقليل فرص الاخطاء والغش وتدعيم انظمة الرقابة الداخلية.

الفرق بين المحاسب والمدقق

<u>المحاسب</u>	<u>المدقق</u>
١- علم المحاسبة : هو مجموعة المبادئ والنظريات التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي تجريها الدائرة وتبويبها ويكون في تأثير مركزها المالي ٢- علم المحاسبة علم انشائي ٣- المحاسب يعين من قبل الدائرة ويخضع لأوامرها وسلطانها ٤- المحاسب لا يتمتع بالاستقلالية لا نه خاضع للدائرة ٥- مسؤولية المحاسب تجاه الدائرة التي عينته	١- علم التدقيق : هو عبارة عن عملية فحص ومراجعة للحسابات والسجلات والمستندات وتقديم تقرير عن اعطاء البيانات المالية بصورة واضحة ونتيجة اعمالها. ٢- علم التدقيق علم تحليلي ٣- المدقق يعين من قبل الوزارة او الهيئة العامة او مالك المشروع ولا سلطة عليا من قبل الدائرة ٤- المدقق يتمتع بالاستقلالية الكاملة وحرية الراي الفني ٥- يرفع تقرير الى الوزارة او الهيئة العامة او مالك المشروع

للتدقيق عدة انواع باختلاف الزاوية التي ينظر لها المدقق كلا حسب المستويات للأداء ومن اهم انواع التدقيق :

١- التدقيق من حيث النطاق: وينقسم التدقيق من حيث النطاق الى تدقيق كامل وتدقيق جزئي

أ- التدقيق الكامل : هو قيام المدقق بتدقيق كافة القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل الى راي فني محايد عن صحة القوائم المالية بغض النظر عن صحة الفحص والمفردات التي شملتها اختياراته.

ب - التدقيق الجزئي: ويقصد به تدقيق احد بنود الدائرة كتدقيق المشتريات او المخازن أو الصندوق وليس من واجب المدقق ابداء الراي الفني في القوائم المالية كلها وان هذا النوع من التدقيق هو أسرع من التدقيق الكامل الذي به طلب تدقيق المستندات كافة وان المدقق يكلف بالتدقيق الجزئي في حالة الاختلاس أو التلاعب .

٢- التدقيق من حيث الوقت: وينقسم الى تدقيق نهائي وتدقيق مستمر

أ- التدقيق النهائي: يبدأ في نهاية الفترة المالية بعد ان يتم كافة الاجراءات التسوية أو المشتريات أو الجرد وتحضير القوائم المالية

عيوب التدقيق النهائي

- ١- قد يفشل في اكتشاف الغش والتزوير وحتى اذا اكتشف تكون المعالجة اصعب.
- ٢- قد يستغرق هذا التدقيق وقت طويل يترتب عليه تأخير في تقديم تقرير المدقق وابداء رايه في القوائم المالية.
- ٣- يؤدي هذا النوع من التدقيق الى ارباك العمل في مكتب المدقق وذلك لكثرة الدوائر المكلف بتدقيقها ويترتب عليه انتهاء العمل بالفترة المحددة.
- ب - التدقيق المستمر: بموجب هذا النوع من التدقيق ان تدقيق الحسابات والمستندات بصورة مستمرة على شكل فترات منقطعة يقوم بها المدقق يقوم بها المدقق الى تلك الدائرة في نهاية السنة ويكون المدقق يقوم بتدقيق الحسابات الختامية وكشف الميزانية ويصلح هذا النوع بتدقيق المستمر في الدوائر الكبيرة.

مزايا التدقيق المستمر

- ١- يكون للمدقق وقت كافى لإتمام عملية التدقيق.
- ٢- اكتشاف الغش او الخطأ بسرعة بعد حدوثه اول بأول حيث يتم معالجة ذلك الخطأ ومعالجة الامور التي تؤدي الى الخطأ لتحديد اسس الرقابة الداخلية والضبط الداخلي
- ٣- يستطيع المدقق ان يبوب كافة الأنظمة الإدارية والمحاسبية بسبب الزيارات المتعددة
- ٤- انتظام العمل في مكتب المدقق
- ٥- هذا النوع من التدقيق يجعل العاملين في الدائرة اثبات البيانات اول بأول وبدون تأخير.

عيوب التدقيق المستمر

- ١- قد يقوم موظفو الدائرة بتغيير او حذف أرقام أو قيود في السجلات والمستندات بعد تدقيقها سواء كان ذلك بحسن نية ام بسوء نية بقصد الاختلاس او التلاعب اعتماد على ان المدقق لن يعود ثانية لتدقيق تلك السجلات والمستندات
- ٢- بسبب الزيارات المتكررة لمدقق الدائرة يخشى ان تنشأ علاقه وتعارف بين المدقق والموظفين مما يسبب تواطؤ المدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في السجلات أو مستندات أو مسندات المنشأة أو عند كتابيه للتقرير .
- ٣- قد تطغى عملية التدقيق الى عمل روتيني يترتب وبإمكان المدقق تلافي ذلك عن طريق ادخال تعديلات في برنامج التدقيق الذي يفترض ان يتصف بالمرونة .

٤- ان الزيارة المتعددة لمدقق الحسابات قد تأخر عمل موظفي قسم الحسابات بين المدة والاخرى ولكن يمكن التغلب على ذلك عن طريق اختيار المدقق للأوقات التي يراها مناسبة للزيارة.

٥- قد يسهو المدقق عن انجاز الاعمال التي تركها مفتوحة في اخر زيارة له للدائرة.....

٣- التدقيق من حيث الالتزام : حيث ينقسم الى تدقيق الزامي وتدقيق اختياري

أ- التدقيق الالزامي: يتم على بناء الزام قانوني وقد تفتح عقوبات على الشركات او الدوائر التي لا تعتني بالتدقيق الخارجي

ب - التدقيق الاختياري : قد يطلب اصحاب الشركات بدون الزام قانوني بتدقيق حساباتهم

٤- التدقيق من حيث الهيئات :

وينقسم الى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي

أ- التدقيق الداخلي: هو فحص العمليات الدائرة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة اشخاص او هيئات او مدققين تابعين للدائرة وذلك من اجل حماية اموالها ولتحقيق اهداف الإدارة ولتحقيق اكبر كفاءه ادارية ونتاجية ممكنه للدائرة وتشجيع الالتزام بالالتزامات الادارية

• اهداف التدقيق الداخلي : هنالك اهداف للتدقيق الداخلي وهي

١- سلامة وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي

٢- كفاية السياسات والاجراءات لا نجاز اعمال الدائرة

٣- وجود حماية ا وقاية كافية للأصول الدائرة تكشف الاخطاء وتمنع التلاعب

٤- سلامة البيانات المحاسبية والاحصائية المقدمة الى الدائرة لاعتمادها في

اتخاذ القرارات ورسم السياسات داخل الدائرة.

ب - التدقيق الخارجي :وهو فحص انتقادي منتظم لأنظمة الرقابة الداخلية

والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات وابداء الراي الفني المحاسبي

عن صحة ودقة العمليات التي قامت بها الدائرة خلال الفترة المالية ونتيجة

اعمالها وتعتبر عن مركزها المالي .

• هنالك اهداف للتدقيق الخارجي وهي:

- ١- مساعدة الادارة من تطبيق القوانين والاجراءات كي يطمئن اصحاب رؤوس الاموال
- ٢- مصادقة المدقق الخارجي على الحسابات الختامية والميزانية تؤكد للدائنين والمساهمين ان نتائج اعمال الدائرة واضحة وصادقة
- ٣- اعطاء راي فني محايد عن صحة البيانات المالية وان كافة ما مثبت في السجلات والمستندات الى قرائن وأدلة اثبات
- ٤- يؤدي التدقيق الخارجي الى بلوغ الدائرة اقصى كفاءه انتاجيه وذلك لتقليل فرصه ارتكاب الاخطاء او الغش .
- ٥- اكتشاف التزوير او الغش او الاخطاء ان كانت حاصلة في السجلات والمستندات المحاسبية

• وجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
١- تحقيق اعلى كفاية ادارية ونتاجية من خلال القضاء على الاسراف واكتشاف الاخطاء والتلاعب في الحسابات	١- ابداء الراي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية في مده محاسبية معينة وتوصل النتائج الى الفئات المستفيدة منها
٢- موظف من داخل الشركة (تابع)	٢- شخص طبيعي او معنوي مهني من خارج المنشأة(مستقل)
٣- تحدد الادارة نطاق عمل المدقق كما ان طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وامكانات تساعده في تدقيق جميع عمليات المنشأة	٣- يتحدد نطاق وحدود العمل على وفق العقد الموقع بين الشركة والمدقق الخارجي والعرض السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي او اختياري على وفق الطبيعة وحجم عمليات الشركة محل التدقيق
٤- يتم الفحص بصورة مستمر طوال السنة المالية ،اختيار على وفق حجم الشركة	٤- يتم الفحص مره واحده (نهاية) او خلال مدة دورية او غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) ،قد يكون كاملا وجزئيا، الزامه على وفق القانون السائد
٥- ادارة الشركة	٥- قراء التقارير المالية ،اصحاب المصالح، ادارة المنشأة

٥- التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ: وينقسم الى تدقيق عام والتدقيق لغرض معين

أ - التدقيق العام: يقصد به فحص البيانات المثبتة في السجلات والدفاتر والتأكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية وبداء الرأي الفني للمدقق
ب - التدقيق لغرض معين : يهدف هذا النوع من التدقيق الى البحث عن حقائق معينة والتواصل الى نتائج محدودة استهدفها للفحص كأن تكون حسابات وبيانات سبق تدقيقها تدقيقا عاديا. الغرض من التوصل الى رأي فني محايد عن مركزها المالي ونتائج الاعمال.

علاقة التدقيق بالبيئة والمجتمع

الرقابة البيئية تهتم بمشكلة التلوث البيئي وقياس الرقابة عليها بهدف تزويد الادارة بالمعلومات ذات العلاقة بهدف المشكلة والاسترشاد بمعلومات التكاليف في تحديد ما يجب ان يتحمله كل مشروع.

• وهنالك وظيفتين للبيئة الرقابية اهمها :

١- ان البيئة تعمل على تزويد الوحدات الاقتصادية بالموارد الطبيعية بوصفها عوامل الانتاج

٢- البيئة تمثل مشروعا كبيرا للمخلفات في العملية الانتاجية.

وهنالك عدة تعاريف لمفهوم البيئة:

أ- البيئة :- هي مجموعة القوى والمؤثرات المتفاوتة في وزنها واهدافها واتجاهاتها

ب - البيئة :- هي مجموعة الظروف والعوامل والعناصر الطبيعية والحيوية والاجتماعية والثقافية التي تتجاور في التوازن وسطيا لحياة الانسان ولتجديد الموارد الطبيعية ولتطوير المجتمع بحكمها يسمى النظام البيئي.
وتصنف البيئة هنالك تصنيفات عدة للبيئة:-

١- البيئة العامة والبيئة الخاصة.

٢- البيئة العامة والبيئة المهمة .

٣- البيئة الداخلية والبيئة الخارجية.

الاطاء والغش

• اسباب ارتكاب الاخطاء

قد ترتكب بعض الاخطاء في المستندات والسجلات المحاسبية في احصاء مراحل تنفيذ العمل المحاسبي من تسجيل النتائج وتبويبها وعرضها ويرجع السبب في ذلك الى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات والتي تنقل هذه البيانات بين كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل والترصيد واعداد ميزان المراجعة واجراء التسويات الجردية وعرض نتائج المتعددة في الحسابات الختامية والقوائم المالية الاخرى.

هنالك سببان رئيسان لوقوع الاخطاء في السجلات المحاسبية:

- ١- الجهل وعدم الدراية والاطلاع والالمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمتعلقة بتنفيذ البيانات المحاسبية او ترحيلها او عرضها .
- ٢- الاهمال والتقصير وعدم بذل العناية المطلوبة من موظفي الحسابات في اداء اعمالهم وواجباتهم .

وفضلا عن هذين السببين هنالك اسباب اخرى تدعو الى ارتكاب الاخطاء

وخاصة المتعمدة منها ومن هذه الاسباب

أ - الرغبة في باختلاس بعض موجودات المنشأة .

ب - محاولة تغطية عجز الخزينة.

ج - رغبة الادارة بعدم اظهار الوضع المالي الصحيح للمنشأة لخدمة اغراض معينة.

د - التهرب من الضرائب.

• انواع الاخطاء:

المدققون يقسمون الاخطاء التي يصادفها المدقق الى مجموعتين رئيسيتين

المجموعة الاولى :

اطاء متعمدة :

ويقصد بها تلك الاخطاء التي ترتكب عن قصد او اعمد او تدبير سابق من موظفي الحسابات او الهيئة الادارية في المنشأة بقصد التضليل من اجل اخفاء غش، او اختلاس ،او بقصد التأثير في نتيجة اعمال المنشأة او مركزها المالي.

المجموعة الثانية :

اخطاء غير متعمدة :وهي تلك الاخطاء التي تحدث نتيجة جهل قسم الحسابات بالمبادئ والاصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها او نتيجة تقصيره في عمله .

وكلا النوعين من الأخطاء سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة يمكن تقسيمها إلى أنواع :

تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر اليها المدقق, ومن اهم هذه الازخطاء:

١ - اخطاء الحذف او السهو :هي تلك الاخطاء الناتجة من عدم اثبات العملية بأكملها او احد اطرافها في دفتر اليومية او دفاتر القيد المساعدة او نتيجة عدم ترحيل طرفي العملية (المدين والدائن) أو احدهما الى الحسابات الخاصة في دفاتر الاستاد و دفاتر الاستاد المساعدة .

ب - الأخطاء الارتكابية : وهي تلك الأخطاء الناتجة عن الخطأ في العمليات الحسابية (الجمع , الطرح , الضرب , القسمة) او نتيجة اخطاء في الترحيل او ترصيد الحسابات وقد تكون هذه الأخطاء متعمدة .

ج - اخطاء فنية: وهي تلك الازخطاء الناتجة عن خطأ في تطبيق المبادئ

والاصول المحاسبية المتعارف عليها فقد تسمى احيانا (اخطاء بالمبادئ)

د - الاخطاء المتكافئة او المعوضة: وهي تلك الاخطاء التي تتكافي مع

بعضها ويطلق عليها احيانا (الاخطاء المعوضة) اي ان الخطأ في بعضها

يمحو اثر الخطأ في البعض الآخر ومن البديهي انها لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة وبالتالي تكون هنالك صعوبة في اكتشافها .

هـ- اخطاء كتابية : هي تلك الازخطاء الناتجة عن خطأ في القيد او الترحيل

وذلك نتيجة اتباع الشركة او الدائرة نظرية القيد المزدوج في اثبات العمليات في الدفاتر ومنها ما يؤثر في توازن ميزان المراجعة وهذا دليل على وجود الخطأ في اي مرحلة من مراحل العمل المحاسبى ومها لا يؤثر اطلاقاً.

- ان اتباع الشركة لسياسات معينة في مسك حساباتها كما هو الحال في اعداد مذكرات التسوية لحسابات المصارف او ارسال الكشوفات شهرية للزبائن بأرصدة حساباتهم يؤدي الى اكتشاف ما قد يوجد بهذه الحسابات من اخطاء

• ويمكن تقسيم الاخطاء بأنواعها السابقة جميعا الى :

اولا: اخطاء قابلة للاكتشاف تلقائيا: وهي تلك الاخطاء التي تظهر بسهولة نتيجة القيام بالتدقيق الداخلي او الخارجي ويعود سبب ذلك الى اتباع المنشأة او الدائرة الانظمة او سياسات معينة مثل استخدام نظرية القيد المزدوج في اثبات العمليات علما ان هذه الاخطاء تؤثر في توازن ميزان المراجعة

ومن الامثلة على ذلك :

أ- اخطاء الترحيل : هي الاخطاء التي ترتكب حين يرحل مبلغ الى الجانب المخطوء من حساب او ان يرحل المبلغ بشكل معكوس الى الجانب الصحيح كما لو رحل مبلغ ٨٦٠٠٠٠٠٠ دينار الى حساب بمبلغ ٦٨٠٠٠٠٠٠ دينار

ب - اخطاء في استخراج الارصدة : وينشأ هذا الخطأ عند استخراج اي رصيد بشكل مخطوء كما لو تم استخراج رصيد محمود (مدينا) ووضعه في ميزان المراجعة كرصيد (دائن) او الخطأ الذي يرتكب عند استخراج الرصيد.

ج - اخطاء في عملية الجمع: وتظهر هذه الاخطاء عند جمع مجموعة من المبالغ الظاهرة في احدى السجلات بشكل مخطوء كما لو تم جمع حساب ما في دفتر الاستاذ لا يمثل الرصيد الصحيح مما يؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة .

ثانيا: اخطاء غير قابلة للاكتشاف تلقائيا أو الافصاح عن نفسها: هي تلك الاخطاء التي لا تظهر تلقائيا من خلال الموازنة الحسابية لاستخدام ميزان المراجعة والحسابات الاجمالية كما ان هذه الاخطاء لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة ومن الامثلة على ذلك :

١- اخطاء الحذف : وهي تلك الاخطاء التي تنشأ نتيجة عدم تسجيل عملية او اكثر او بأكملها او احد طرفيها كما في حالة اهمال اثبات قيد قائمة البيع او الشراء.

٢- الاخطاء التعويضية : وترتكب هذه الاخطاء في جانب من جانبي ميزان المراجعة ويعوض بالمبلغ نفسه في الجانب الاخر اذ يلغى اثر عدم توازن ميزان المراجعة مثال على ذلك لو رحل مبلغ ٩٠٠٠٠٠٠ فالخطأ الى حساب احد الاشخاص والجانب المدين رحل بمبلغ ٩٠٠٠٠٠ فالخطأ هنا يمثل الفرق بين ما يجب ان يرحل ومأتم ترحليه هو ٨١٠٠٠٠٠ ولدى استخراج ميزان المراجعة تظهر الزيادة في الجانب الدائن بمبلغ ٨١٠٠٠٠٠ فلو صادف وجود خطأ مقابل في الجانب المدين او ان يقلل في الجانب الدائن بالمبلغ نفسه فعلى الرغم من وجود الاخطاء فهي لا تؤثر في توازن ميزان مراجعة.

- ٣- الأخطاء الارتكابية: وهي الأخطاء الناتجة من العمليات الحسابية وتتم من خلال النقل من المستندات أو تجميع القيود في الصفحات المختلفة كما في حالة ترحيل ١٠٠٠ دينار الى ح / عماد والى الجانب الصحيح في السجلات بدلا من ح / صادق أو في حالة ح / قائمة بيع مصروفات بشكل مخطوء اذ يدرج في المشتريات ويرحل الى الحساب الشخصي على الرغم من أن حساب قائمة المبلغ كانت خطأ .
- ٤- الأخطاء الفنية : - تنشأ نتيجة الجهل وعدم الدراية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ٥- الأخطاء الازدواجية : وهي تلك الأخطاء التي تنشأ نتيجة عملية أو أكثر بصورة مكررة في السجلات أو نتيجة ترحيلها أيضا .
- ٦- أخطاء في التسجيل : وترتكب هذه الأخطاء نتيجة التسجيل في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة مثال ذلك //تسجيل مبلغ ١٠٠٠٠ دينار خطأ ٥٠٠٠٠ دينار ويرحل بشكل صحيح الى الحسابات .

الغش وأنواعه

- الغش (التلاعب) :يعني تعمد الأخطاء أو إخفاء أو تعديل البيانات لغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف اخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات او الحصول على موجودات و ممتلكات الشركة لاستخدامها في الاعمال الخاصة او تحريف متعمد للبيانات المالية من قبل موظفي الشركة او طرف ثالث .
- وعلى العموم يرتكب الغش عادة لتحقيق هدفين هما :
- ١ - التلاعب بالدفاتر بقصد إخفاء عجز او اختلاس او سوء استعمال احد موجودات الشركة بقصد تحقيق منفعة شخصية او على حساب الشركة من دون مقابل ومن دون حق ومن الامثلة على هذا النوع:
- عدم اثبات نقدية احد المتعاملين مع الشركة واختلاسها او استخدامها لتغطية اختلاس سابق او عجز في الخزينة .
 - عدم اثبات بضائع واردة على المخازن.
 - اثبات مصروفات وهمية او بأعلى من قيمتها (من دون أدلة)
 - عدم حساب المخصصات او الاندثار الكافية للموجودات .

٢ - التلاعب بقصد التأثير في مدى صحة القوائم المالية وفي نتيجة اعمال المنشأة ومركزها المالي ويحدث هذا التلاعب بإيعاز وتشجيع من الادارة العليا للمنشأة وبعلمها وموافقتها وذلك بهدف التأثير فيما تحقق المنشأة من نتائج وفي مركزها المالي واظهارها على غير حقيقتها وهذا التلاعب يعد خطرا جدا اذ غالبا ما يقوم به موظفون ومسؤولون معروفون بنزاهتهم ويلجأ المديرون الى هذا الطريق بقصد تحقيق احد الاهداف الاتية:

أولاً: تضخم ارباح المنشأة والامثلة على ذلك تثبيت مبيعات وهمية او ملغاة في تقدير بضاعة اخر المدة او يوجل قيد بعض المشتريات للمدة اللاحقة والاستفادة اعضاء مجلس الادارة في المنشأة من وراء هذا كلة .

أ - اظهار ارباح صورية كي يتمكن المدراء واعضاء المجلس الادارة من بيع اسهمهم بأسعار مرتفعة.

ب - زيادة نصيب المدراء من الربح .

ج - ترغيب المنشأة منشأة اخرى بشراء المنشأة واعطاء اصحابها مبلغ كبير مقابل (شهرة محل) اذا قدرت على اساس عدد معين من السندات .

د - ايهام المساهمين بأ نجاح ادارتهم ليعاد انتخابهم مرة اخرى .

هـ - تشجيع المستثمرين في الاكتتاب بأسهم جديدة تنوي المنشأة اصدارها وزيادة راس مالها.

ثانياً : تقليل او تخفيض الارباح : ويقصد من ذلك ما يأتي:

أ - شراء اسهم المنشأة من سوق الاوراق المالية.

ب - تكوين احتياطي سري .

ج - المضاربة في الاسهم في سوق الاوراق المالية .

د - التهرب من الضرائب .

هـ الحصول على اعانة من الدولة

ثالثاً: اظهر المركزي المالي للمنشأة على غير حقيقته عن طريق التلاعب في قيم الموجودات والمطلوبات ويهدف الى ما يأتي :

- أ- المضاربة في السوق المالي .
- ب - الحصول على قرض من احد المصارف .
- ج - ترغيب شريك جديد في الانضمام الى المنشأة .
- د - الحصول على ثمن مرتفع في حالة بيع المنشأة على اساس صافي قيمة الموجودات الظاهرة في الميزانية العمومية .

تصحيح الاخطاء

حيث يكشف المدقق خطأ في السجلات والدفاتر ولا بد ان يقرر اما اذا كان الخطأ يستوجب تصحيحه ام لا انه ليس من الضروري تصحيح الاخطاء كافة التي يكشفها المدقق واذا يعتمد على طبيعة الخطأ ومدى خطورته او أهميته النسبة ففي هذه الحالة يعود الامر الى المدقق وخبرته المهنية.

المجموعة الاولى // اخطاء تؤثر في ارصدة حسابات الاستاذ العام.
المجموعة الثانية // اخطاء لم تؤثر بعد وليس لها تأثير في تلك الارصدة .
المجموعة الاولى // اجراء قيد اليومية مع توضيح كافي لطبيعة القيد وسبب اجراءه وهذا يستدعي تصحيح الخطأ الموجود فعلا في الدفاتر والسجلات ويتم التصحيح بإحدى الطريقتين:

الطريقة الاولى :

أ- يتم التصحيح فيها على مرحلتين الغاء القيد الخاطئ بقيد عكسي

ب - اثبات القيد الصحيح للعملية.

الطريقة الثانية: يتم التصحيح فيها على مرحلة واحدة بقيد يصحح الخطأ اما اخطاء المجموعة الثانية والتي لم تؤثر في ارصدة الحسابات في دفتر الاستاذ فيتم تعديل الارقام في الدفاتر اليومية اذا كان مجموعها خطأ او في كشوفات الجرد اذا كانت بعض عملياتها الحسابية غير صحيحة .

وتنقسم قيود الصحيح التي ينصح المدقق بأجرائها الى :

- ١- قيود التسوية: هي القيود التي تؤثر في ارباح وخسائر السنة الحالية او القادمة مثال ذلك خلط بين المصروفات الرأسمالية واخرى ايرادي اذ يستدعى ذلك ضرورة اجراء قيد او قيود تصحيحية لبيان صورته عادلة عن الارباح والخسائر والمركز المالي للمنشأة السنة الحالية والسنوات القادمة .
- ٢- قيود اعادة التبويب : الهدف من اجراءها اعداد قوائم مالية لسنة معينة فقط اي انها غير ضرورية لقوائم السنوات القادمة مثال ذلك تحميل مصروف ايرادي مصاريف النقل على حساب مصروف ايرادي اخر كمصاريف الاعلان اذ يلاحظ هنا ان قيد التصحيح لا يؤثر في صافي نتيجة اعمال المنشأة او مركزها المالي سواء للسنة الحالية او السنوات التي تليها والمطلوب هو اظهار التبويب الصحيح في ح / أ . خ ومن هنا نرى ان المدقق يكتفي بأجراء مثل هذه القيود في اوراق العمل الخاصة به دون تكليف قسم الحسابات بأجراء تصحيح في الدفاتر والسجلات .

مسؤولية المدقق عن المدقق عن اكتشاف الاخطاء والغش

- بينما سابقا ان عملية التدقيق لم تعد هدفا اساسا الى اكتشاف ما قد يوجد من اخطاء او غش ولكن اكتشافها يعد ناتجا مساعدا لعملية التدقيق من خلال ممارسة المدقق لواجباته المهنية المتعارف عليها كما يمكن القول ان المدقق لا يمكن ان يكون مسؤولا عن اكتشاف جميع الاخطاء والتلاعب في الدفاتر والسجلات .
- وحيث أن تحول التدقيق من تفصيلي الى اختياري يقوم على اساس العينات الاحصائية وهنالك امكانية الاكتشاف من التلاعب اذ ان وجود مبررات في أ- اعتماد المصادر الخارجية في جمع المعلومات وعدم الاعتماد على المعلومات التي تقدمها له الادارة فقط .
- ب - التدقيق في العمليات الصغيرة العديدة المتعلقة بمنشأة واحدة تتعامل معها هذه العمليات اذا أضيفت واحده الى اخرى تشكل مؤشرا بالنسبة الى نتائج الشركة المالية .
- ج - التدقيق في نشرات المنشأة وفي الارقام الحسابية والمعاملات المالية التابعة الى سنين الخمسة الماضية .
- د - التدقيق الحذر في التواريخ الصفقات المسجلة قرب نهاية العام المالي او نهاية الفصل المالي .

هـ في حالة وجود صفقات لم يعلن عنها مخبئات تحت صفقات اعلنت عنها يطلب المدقق من الادارة العامة للمنشأة معينة المصادقة على جميع الصفقات المهمة .
و - مقارنة الصفقات المتعلقة بالإدارة بصفقات تشبهها قام بها فريق منافس آخر.

مثال (١) / شراء بضاعة نقدا بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ دينار , ثبتت في السجلات :

٢٠٠٠٠٠ من ح / المشتريات

٢٠٠٠٠٠ الى ح / الصندوق

المطلوب : تصحيح الخطأ في السجلات بالطريقة المطولة والمختصرة

الحل :

الطريقة المطولة :

قيد الاغلاق ٢٠٠٠٠٠ من ح / الصندوق

٢٠٠٠٠٠ الى ح / المشتريات

قيد التصحيح ٢٠٠٠٠٠٠ من ح / المشتريات

٢٠٠٠٠٠ الى ح / الصندوق

الطريقة المختصرة :

$٢٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠٠$

١٨٠٠٠٠٠ من ح / المشتريات

١٨٠٠٠٠٠ الى ح / الصندوق

تصحيح القيد المخطوء

مثال (٢) / في ١٩٩٠/٦/٢ اشترى التاجر احمد من معرض عماد للأثاث بمبلغ

٢٤٠٠٠٠ دينار بصك ثبت القيد في يومية احمد بمبلغ ٤٢٠٠٠٠ دينار .

٤٢٠٠٠٠ من ح / الأثاث

٤٢٠٠٠٠ الى / جاري المصرف

المطلوب : تصحيح الاخطاء في يومية احمد بالطريقتين .

قيد الاغلاق :

٤٢٠٠٠٠ من ح / جاري المصرف

٤٢٠٠٠٠ الى ح / الأثاث

قيد التصحيح ٢٤٠٠٠٠ من ح / الأثاث
٢٤٠٠٠٠ الى ح / جاري المصرف

الطريقة المختصرة

٤٢٠٠٠٠ - ٢٤٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ دينار

١٨٠٠٠٠ من ح / جاري المصرف

١٨٠٠٠٠ الى ح / الأثاث

تصحيح القيد المخطوء

مثال (٣) شراء بضاعة بالأجل من حسين بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دينار ثبتت في
السجلات

١٠٠٠٠٠٠ من ح / المشتريات

١٠٠٠٠٠٠ الى ح / حسن

المطلوب: تصحيح الخطأ بالطريقتين؟

الحل// الطريقة المطولة

١٠٠٠٠٠٠ من ح / حسن

١٠٠٠٠٠٠ الى ح / المشتريات

قيد اغلاق

١٠٠٠٠٠٠ من ح / المشتريات

١٠٠٠٠٠٠ الى ح / حسين

قيد تصحيح

الطريقة المختصرة

١٠٠٠٠٠٠ من ح / حسن

١٠٠٠٠٠٠ الى ح / حسين

تصحيح قيد المخطوء

مثال (٤) في ١٩٩١/٧/١ اشترى التاجر نبيل من التاجر عبد الله بمبلغ ٩٥٠٠٠٠ دينار نقدا ثبتت في يومية نبيل كما يلي :

٥٩٠٠٠٠ من ح / المشتريات

٥٩٠٠٠٠ الى ح / الصندوق

المطلوب: تصحيح الخطأ في يومية نبيل بالطريقتين؟

الحل// الطريقة المطلوبة

٥٩٠٠٠٠ من ح / الصندوق

٥٩٠٠٠٠ الى ح / المشتريات

قيد اغلاق

٩٥٠٠٠٠ من ح / المشتريات

٩٥٠٠٠٠ الى ح / الصندوق

قيد التصحيح

الطريقة المختصرة

٩٥٠٠٠٠ - ٥٩٠٠٠٠ = ٣٦٠٠٠٠ دينار

٣٦٠٠٠٠ من ح / المشتريات

٣٦٠٠٠٠ الى ح / الصندوق

تصحيح القيد المخطوء

ملاحظة// اما اذا وقع الخطأ في جانب واحد فيصبح بالطريقة المطلوبة فقط فاذا عدنا الى المثال وفرض بانه قد سجل كما يلي:

٩٥٠٠٠٠ من ح / المشتريات

٥٩٠٠٠٠ الى ح / الصندوق

المطلوب: تصحيح الخطأ بالطريقتين؟

الحل/ يصح فقط بالطريقة المطولة
٥٩٠٠٠٠ من ح / الصندوق
٩٥٠٠٠٠ الى ح / المشتريات
قيد الغاء

٩٥٠٠٠٠ من ح / المشتريات
٩٥٠٠٠٠ الى ح / الصندوق
قيد التصحيح

-*أولا / مؤهلات المدقق:

ان مصطلح المدقق يطلق في التطبيق العملي في الوقت الحاضر على مدققين مختلفين ففي الولايات المتحدة مثلا هنالك اربعة انواع من المدققين هم :

- ١- المدققون المنتمين الى المؤسسات المحاسبين المجازين قانونا وهم المسلمون عن تدقيق البيانات المالية التاريخية الصادرة عن الشركات التجارية
- ٢- المدقق في (دائرة المحاسبة العامة) وهي الدائرة المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
- ٣- مراقبو وكالات الايراد الداخلي وهم المسلمون عن التأكيد من تطبيق قوانين الضرائب الاتحادية العامة .
- ٤- المدقق الداخلي وهم منتسب شركات غالبا ما تعينهم الادارة في الشركات الكبيرة التي يزيد منتسب علي (١٠٠) شخص ويكون مسؤولين امام الادارة لضمان تطبيق المستويات الادارية للسياسيات والاجراءات المرسومة مقدما

ثانيا/ صفات المدقق:

هنالك عدة صفات تتوفر في المدقق اهمها :

- ١- الحياد والاستقلالية المهنية والموضوعية والامانة ولكي تضمن هذه الرقابة توافر هذه الصفات والمحافظة عليها .
- ٢- الواجب المهني بالكتمان والثقة ان صفة الكتمان وعدم الكشف عن الاسرار العملاء من الصفات التي ينبغي ان يتحلى بها المدقق.
- ٣- عدم الاعلان والقيام بالدعاية عن الخدمات .
- ٤- الاحتفاظ بعلاقات طيبة مع زملائه وعدم منافستهم في اعمالهم وقد حددت قواعد السلوك المهني هذه الخاصية عدة مواد .
- ٥- الاجور وعلاقتها بسلوك المدقق وصفاته .
- ٦- بذل العناية المهنية المتوقعة وعدم التقصير في العمل لقد عرفت قواعد السلوك المهني تقرير المدقق.

اولا حقوق المدقق :

ان المدقق شخص مؤهل مهنيا يؤدي عمله على وفق اطر وقواعد معتمدة ومتعارف عليها كما ان القطاعات معتمده في المجتمع تستند الى رايه .
ومن اهم الحقوق المدقق هي :

- ١- حق الاطلاع ويعني الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها والاوراق والوثائق والعقود الخاصة بها.
- ٢- حق طلب البيانات والايضاحات فمن حق المدقق طلب اي بيان او ايضاح ضروري لا نجاز مهتمة من اي منتسب في الجهة الخاضعة للتدقيق .
- ٣- حق تقديم طلب الى مسجل الشركات لدعوة الهيئة العامة الى الاجتماع وحضور اجتماعاتهم .
- ٤- الحق في اجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً والتحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها .

ثانيا / مسؤولية المدقق :

لقد عرف البيان (رقم ١) الصادر من لجنة البيانات المعايير التدقيق ((ان المدقق مسؤول عن التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من التضليل المادي الناتج عن خطأ او غش ان المدقق قادر على الحصول المعقول وليس التام من التأكيد بتحريه عن التضليل المادي وذلك بسبب طبيعة ادلة التدقيق وخصائص الغش .

هنالك فقرات مهمة في معيار مسؤولية التدقيق :

١- التضليل المادي وغير المادي فالتضليل يعد ماديا اذا كان هنالك احتمال ان الغش او الاخطاء غير المصححة والمجموعة في البيانات المالية تؤثر او تغير قرار الشخص العقلاني عند استعماله لهذه البيانات .

٢- تأكيد معقول التأكيد مقياس لمستوى الثقة بان المدقق حصل عليها من اتمام عملية التدقيق .

٣- الاخطاء والغش نوعين من التضليل هما الاخطاء والغش واي نوع منهما يمكن ان يكون ماديا أو غير عادي الخطأ هو تضليل غير متعمد للبيانات المالية اما الغش قد يكون تخصيصا غير ملائم للأصول .

مفهوم نظام الرقابة الداخلية: لقد مر تعريف الرقابة الداخلية بثلاث مراحل تطور هذا المفهوم وهي :

المرحلة الاولى : مرحلة سيادة المشاريع الفردية اذ كان مفهوم الرقابة الداخلية مقتصر على الاجراءات اللازمة لمنع الاخطاء في العمليات المحاسبية وحماية اصول الدائرة لاسيما النقدية :

المرحلة الثانية وفيها كان اصطلاح الضبط الداخلي مرادفا لمفهوم الرقابة (ان الضبط الداخلي والرقابة تستعمل لوصف الطرائق والمقاييس التي تتبناها المنظمة ،لحماية النقدية والاصول الاخرى العائدة لها ،ولضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر) ومن التعريف هنالك هدفين للرقابة هما حماية الاصول والتأكد من الدقة الحسابية.

المرحلة الثالثة : وهي المرحلة الاخيرة التي عبر عنها لجنة طرائق التدقيق وهي

(الخطة التنظيمية ، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع ، بهدف حماية اصول ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من قتها ، ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة)
تقسيم نظام الرقابة الداخلية الى:

- أ- الرقابة الادارية وتشمل الخطة التنظيمية والاجراءات الهادفة الى تحقيق اكبر قدر من الكفاءة التشغيلية من خلال دراسة الوقت والحركة وتقارير الاداء، والموازنات التقديرية.
- ب- الرقابة المحاسبية وتشمل الخطة التنظيمية والاجراءات الهادفة الى اختبار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .
- ج- الضبط الداخلي ويشمل الخطة التنظيمية والاجراءات الهادفة الى حماية الاصول من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال وذلك من خلال تقسيم العمل بطريقة تخلق رقابة ذاتية من خلال تدقيق عمل الموظف من قبل موظف اخر يعقبه في سلسلة الدورة التشغيلية لكل نشاط اي تحديد صلاحيات ومسؤوليات الموظفين بنشاط معين .

المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية:

تتألف الرقابة الداخلية من السياسات والاجراءات التي تضمن (بشكل معقول) للإدارة تحقيق اهداف الدائرة ومن اهم المقومات الاساسية هي :

١- مسؤولية الإدارة ان الادارة وليس المدقق هي المسؤولة عن وضع نظام الرقابة الداخلية وحمايتها ، هذا المفهوم يتفق مع كون الادارة وليس المدقق هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٢- التأكيد المعقول: ينبغي ان تطور الشركة اساليبها الرقابية التي توافر تأكيد معقولاً (وليس تاماً) بان قوائمها المالية اعدت بشكل عادل.

٣- محددات قد لا يكون نظام الرقابة الداخلية كاملة الكافية بمجرد الاعتناء بتصميمه وتنفيذه .

٤- المقومات الاساسية هنالك اجماع من قبل الباحثين في مجال الرقابة الداخلية.

العناصر الاساسية لنظام الرقابة الداخلية

أولاً الهيكل التنظيمي وهو (وضع تنسيق مخطط للنشاطات التي يؤديها مجموعة من الافراد لغرض تحقيق أهداف واضحة ومحددة من خلال تقسيم العمل والوظائف بينهم وعلى شكل تسلسل هرمي للسلطات والمسؤوليات).

ثانياً النظام المحاسبي (وهو مجموعه متكاملة من السجلات ودليل مبوب للحسابات وشرح واف لمفهوم كل حساب ومجموعة من المستندات المصممة لا استخدامها في دورات مستنديه تحقق رقابة فعالة وكل ذلك محكوم بمبادئ ومعايير واجراءات فنية لتحقيق العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها وقياس نتيجة عمل الدائرة لغرض تقويم أداء الادارة وترشيد قراراتها وعرض هذه النتيجة مع المركز المالي للدائرة

ثالثاً: اجراءات تنفيذ الواجبات : ينبغي مراعاة تقسم الواجبات بين الاقسام المختلفة للدائرة بحيث يتم الفصل بين أربعة أنواع من الواجبات :

أ - الفصل بين الاحتفاظ بالأصول والمحاسبة عنها .

ب - الفصل بين التصريح بالعمليات و الاحتفاظ بالأصول .

ج - الفصل بين مسؤولية العمليات ومسؤولية التسجيل بالسجلات.

د - الفصل بين واجبات تقنية المعلومات والمهام الاخرى ذات العلاقة.

رابعاً : اختيار الموظفين وبرامج التدريب: لغرض الاختيار الدقيق للموظفين ينبغي ان يكون هنالك تفصيل دقيق للوظائف والواجبات والمسؤوليات الخاصة بكل وظيفة ، طبقاً لهذا التوصيف وما يتطلب من مؤهلات يتم اشتغال الوظيفة .

خامساً: تقويم الاداء: ان المرحلة الاخيرة من نظام الرقابة الداخلية ينبغي ان تنصب على تقويم اداء العاملين والاقسام والدائرة بشكل عام ليحقق الكافة العالية لهذه الاطراف.

سادساً: استخدام الوسائل الالية: ان اتساع حجم البيانات المحاسبية والحاجة الماسة لتشغيلها وتوليد معلومات موثوق بها لمحاسبة التكاليف والقرارات الادارية كان له الاثر في السبق المحاسبي لاستخدام اجهزة الحاسبة والاجهزة المحاسبية لغرض الوصول الى الدقة الحسابية للبيانات وسرعة تولد المعلومات ومعالجتها بل ان مستوى هذا الاستخدام تقاس به دقة البيانات والمعلومات كما بوافر ، فضلاً عن ذلك خاصية التوقيت المناسب للمعلومات الحسابية وسرعة اتخاذ القرارات المعتمدة عليها.

برنامج التدقيق: هو تحديد الخطوات التي يجب ان يتبعها المدقق ومعاونيه ،كل على وفق كفاءته في انجاز العمل المخطط له، وعلى وفق الوقت المقدر لا نجاز ذلك العمل ،على ان يبقى المدقق هو المسؤول عن اعمال الفريق .

فوائد برنامج التدقيق :

- ١- عرض الخطة الملائمة للعمل و الاطار المقترح للتدقيق
 - ٢- مؤشر لتوجيه اعضاء التدقيق اذ يحدد اعمال كل عنصر من اعضاء فريق المراقبة .
 - ٣- دليل لا نجاز العمل ،اذ توشر كل خطوة منجزة في هذا البرنامج.
 - ٤- وسيلة للسيطرة على الوقت المستهلك في التدقيق وعادة ما يتضمن وقتا مقدرا لا نجاز كل خطوة .
 - ٥- دليل لمستوى المخاطرة في نظام الرقابة الداخلية والمتوقعة من قبل المدقق فكثير من البرامج تحتوي على خلاصة لخصائص نظام الرقابة الداخلية المهمة في كل مقطع من الاجراءات التدقيقية لذا نجد ان اجراءات التدقيق قد تغير توقعات المدقق عن كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- البرامج التدقيق المرنة**
- (هو برنامج اولي يقوم على افتراضات المدقق عن الإجراءات المحاسبية التي تطبقها الدائرة ونظام رقابتها الداخلية وحين يبدأ العمل قد تظهر شروط ومحددات الفعلية الموجودة.
- ومن اهم مقاطع برنامج التدقيق المرنة هي:
- ١- وصف موجز لطبيعة الحساب والعناصر التي تكونه.
 - ٢- تقييم مخاطر التدقيق من خلال تلخيص الاساليب الرقابية المهمة وتقييم مكونات المخاطرة .
 - ٣- الاجراءات التدقيقية المتمثلة بخطوات التدقيق الخاصة ،والتي ينبغي انجازها مع تقدير الوقت المطلوب للإنجاز.
 - ٤- الخلاصة التي تمثل رأي الفريق في تحقيق اهداف التدقيق او عدم تحقيقها.

مخاطر التدقيق فى التخطيط

هنالك ثلاث مكونات لمخاطر التدقيق :

أ - مخاطر الرقابة وهي مخاطر المعلومات الخاطئة ، والتي تحدث فى رصيد حساب طائفة من المعاملات والتي قد تكون مادية ولأىمكن منعها او اكتشافها وتصحيحها فى الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبى او النظام الرقابة الداخلية .

ب- المخاطر الملازمة : وهي قابلية رصيد حساب معين او طائفة من المعاملات الى ان تكون قابلة للخطأ بشكل مادي مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة .

ج- مخاطر الاكتشاف : وهي المخاطر الناجمة عن قدرة اجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق على اكتشاف المعلومات الخاطئة الموجودة فى رصيد حساب او طائفة من المعاملات التي قد تكون مادية .

تقرير المدقق

نجد ان الخطوة الاخيرة فى عمل المدقق هي اصدار التقرير ، ان هذه الوثيقة مهمة جدا لكونها النتائج النهائي لعمل المدققو لاعتماد جهات متعددة على ما تحويه من راي فني محايد .

هنالك معايير العامة للتقرير هي:

١- ينبغي ان يبين التقرير فيما اذا كانت البيانات المالية معدة على وفق المعايير المحاسبية المقبولة عموما اي البيانات المالية ذات الغرض العام ويتم تقييمها على وفق المعايير التدقيقية المقبولة عموما .

٢- ينبغي ان يبين التقرير فيما اذا كان هنالك تغيير فى المبادئ المذكورة انفا فى السنة الجارية عن السنة السابقة لان التغيير فى المبادئ المحاسبية بين المدد المحاسبية يمكن ان يشوه مقارنة نتائج البيانات المالية فى تقرير المدقق او المستخدم لهذه البيانات .

٣- ينبغي ان يبين التقرير فيما اذا كانت البيانات المالية تفصح بشكل كاف ومعقول عن مضمونها (المركز المالى ، ونتيجة الاعمال ، والتدفق النقدي) وما عدا ذلك ينبغي اظهاره فى التقرير .

٤- ينبغي ان يكون رأي المدقق فى التقرير معبرا عن البيانات المالية كوحدة واحدة اما فى حالة وجود موثر مانع لهذا التعبير (فعلى المدقق

ان يذكر في تقريره بوضوح ((مالم يتعذر ذلك علمياً)) الاسباب الجوهرية لذلك واثرها في البيانات المالية)).

هنالك سمات رئيسية للتقرير المدقق اهمها

- ١- الشمولية :اي يحتوي على جميع المعلومات ذات الصلة الوثيقة والمطلوبة لتحقيق اهداف الرقابية المالية
- ٢- الدقة: اي صحة البيانات المعروضة في التقرير ووصف الاستنتاجات بشكل واضح ومحدد بالإسناد الى البيانات المالية:
- ٣- الموضوعية: عرض الحقائق بأمانة بعيدا عن اي تضليل وعرض النتائج بشكل واقعي وملائم ومحاييد وموثق.
- 4- الوضوح والايجاز : استخدام لغة مباشرة مع شرح المصطلحات الفنية ،مع التعبير عن الاقتراحات لمعالجة الاخطاء وأوجه القصور بشكل مركز وواضح.
- ٥- الوقت والمتابعة: تقديم تقرير في وقت مناسب لكي يتيح لغاية المستخدمين الاستفادة منه كما ان عليّة متابعة اتخاذ الاجراءات الكافية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة للسنوات السابقة والابلاغ عنها.

المكونات الاساسية لتقرير المدقق

لقد حددت المعايير الدولية والمعياري العراقي مكونات تقرير المدقق مع اختلاف جزئية سوف نشير اليها ، وينبغي ان يحتوي تقرير المدقق على الاجزاء التالية :

- ١-موضوع التقرير: تتطلب معايير التدقيق كتابة الموضوع مع اضافة كلمة (محاييد) مثلا يكون الموضوع (تقرير المدقق المحاييد) او (راي محاسب قانوني) ، والهدف من هذه الفقرة هو اعلام المستعملين بان المدقق لم يتحيز الى اي جانب من الجوانب ذات العلاقة بموضوع الحسابات الختامية (الادارة والمالكين).
- ٢- الجهة التي يوجه اليها التقرير : وهي الهيئة العامة للدائرة او المساهمين او الجهة التي عينت المدقق .
- ٣- فقرة المقدمة وهي اول فقرة في التقرير ويجب اتباع الاتي

أ - الاعتماد على أسلوب بسيط وسهل القراءة والفهم هذه النقطة هي ميزة تقرير المدقق عن التقارير الانتقادين التي توجه الى الادارة او اي شخص فني.

ب - تبين انواع البيانات المالية المدققة وتواريخ الميزانيات وقوائم التدفق النقدي.

ج - ان فقرة المقدمة تبين ان البيانات المالية هي من مسؤولية الادارة ،اما مسؤولية المدقق فهي التعبير عن رأى مهني ومحيد في هذه البيانات مبني على ما قام به من فحص.

٤ - فقرة نطاق التدقيق : وهي بيان حقيق عما قام به المدقق اذ تبين انه اتبع المعايير التدقيقية المتعارف عليها ، والقوانين والتشريعات الخاصة ببلد المنشأة .

٥ - فقرة الراي وهي الفقرة الاخيرة في التقرير النموذجي وتبين خلاصة راي المدقق المبنية على نتائج التدقيق ، ان هذه الفقرة مهمة جدا ، وينبغي وضعها كراي اكثر من كونها بيان بحقيقة مطلقة .

٦ - توقيع المدقق واسم الدائرة او المكتب الذي ينتمي اليه .

٧ - تاريخ التدقيق ويشير الى تاريخ انتهاء الاجراءات التدقيقية الهامة وهو مهم للمستعملين لأنه يشير الى اليوم الاخير لمسؤولية المدقق في عرض الاهداف الهامة

انواع الآراء المعبر عنها في التقرير

يمكن ان يكون الآراء المعبر عنها في تقارير المدققين وهي اربعة انواع هي

(أ) راي غير مقيد ، (ب) راي غير مقيد مع بعض التعديلات والفقرات الايضاحية ، (ج) راي مقيد ، (د) راي سلبي او الامتناع عن ابداء راي

أ - الرأي الغير مقيد (غير محافظ) يعد رأي المدقق غير مقيد اذا توفرت في التقرير المعايير الاربعة التي مر الكلام عنها

ب - الرأي غير المقيد مع بعض التعديلات أو فقرات الايضاح : وهو الاخر رأي غير مقيد ولكن يلفت الانتباه الى بعض الحالات في عدم تطبيق المبادئ المحاسبية في المدة الجارية بشكل مماثل للسنة

السابقة وعموما فان اي تغيير في هذه المبادئ او طرائق تطبيقها
الافضلية هذا التعبير فينبغي الافصاح عن هذا التعبير

ج - الرأي المقيد (المتحفظ) : يتم انتقال المدقق من الرأي غير
المقيد الى رأي مقيد اذا تعرض الى احد المحددين الآتيين :

١ - تقييد جانب من نطاق عمل المدقق ويعني ان المدقق لم يتمكن من
تجميع الادلة الكافية للاستنساخ بأن القوائم المالية معدة على وفق
المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

٢ - ان الادارة تصر على استعمال الكلفة الاستبدالية للموجودات
الثابتة وتقييم المخزون بسعر البيع بدلا من الكلفة التاريخية مثلا
تذكر الفقرة الآتية قبل فقرة الرأي (لم يتم الجرد المخزن كما في
١٢/٣١ لا نه سابق لتاريخ تكليفنا كمدقي الدائرة لم نتمكن من
تكوين قناعة كافية من كمية الخزين وقيمته

(د) الرأي السلبي : ويستعمل هذا الرأي حين يعتقد المدقق ان
البيانات المالية بشكل عام مظلة ويحتوي على اخطاء مادية تجعلها
غير معبرة بوضوح وعادلة ويراد التعبير على عنها (نتيجة الاعمال
والمركز المالي والتدقيق النقدي) على وفق المبادئ المحاسبية
المقبولة عموما كما ان التحفظ في التقرير ليس كافيا عن طبيعة
التضليل او عدم الاكتمال في البيانات وتضاف الفقرة الآتية للتقرير
(في رأينا ونضرنا في التحفظات والملاحظات المشار اليها سابقا فان
البيانات المالية لا تعبر بصورة عامة وعادلة عن الوضع المالي
للدائرة في ١٢/٣١ ونتائج نشاطها وتدفعاتها النقدية في التاريخ
نفسه)

الامتناع عن ابداء الرأي : يعتبر هذا الرأي حين يكون المدقق غير
قادر على اقناع نفسه بعدالة تقديم البيانات بشكل عام ان ضرورة
الامتناع عن ابداء الرأي تظهر بسبب تقييد نطاق عمل المدقق وعدم
الاستقلالية المنصوص عليها عن الرأي السلبي بانه يعبر فقط عن
معرفة المدقق في حين ان التعبير عن الرأي السلبي البيانات المالية
قد وضعت بشكل غير عادل وكلاهما يستعمل حين يتوفر الشرط
المادي العالي في التضليل

أدلة الاثبات فى التدقيق

تعريف أدلة الاثبات : هي الهدف النهائي للتدقيق ينحصر فى مجرد الحصول على القرائن الاثبات ، بل ايجاد نتيجة مقبولة بخصوص اثبات صحة الادعاءات الاولية أو صحة الافتراضات المسبقة محل البحث ، وان المدقق يبحث فى أثناء تأديته لمهمته عن أدلة الاثبات ،كى يتمكن من خلالها التوصل الى رأي فنى محايد فى القضية المعروضة عليه الفحص.

وتنقسم أدلة الاثبات الى نوعين

١- أدلة الاثبات القاطعة : وهي الادلة التي من خلالها يترتب التحقق من صحة افتراض معين.

٢- أدلة الاثبات الاضافية أو الثانوية : وهي الادلة التي لا يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين مباشرة

أنواع أدلة الاثبات والقرائن

١- الوجود الفعلى : يعد هذا النوع من اهم القرائن والادلة التي يعتمد عليها المدقق

٢- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المثبتة فى السجلات

يعد المستندات من اكثر أنواع الادلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق فى عمله وهي ثلاثة انواع

أ - المستندات الداخلية : وهي معدو ومستعملة داخل الدائرة كالسجلات المحاسبية على اختلاف انواعها .

ب - المستندات التي ترسل للدائرة والتي يتم استعمالها داخلها ، كقوائم المصروفات.

ج - المستندات التي تم اعدادها داخل الدائرة وتستخدم خارجها ، كا وصول القبض.

٣- الاقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المدقق من خارج الدائرة

٤- الاقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المدقق من ادارة الدائرة

٥- الاستفسارات التي يحصل عليها المدقق من العاملين فى الدائرة

٦- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: أن وجود رقابة ادارية ومحاسبية وضبط داخلي لحماية موجودات وسجلات الدائرة ،وما تحتويه من بيانات، دليل واضح على دقة ومتانة النظام الداخلي الرقابة

٧- نتائج تتبع الاعمال اللاحقة لتاريخ أقفال الحسابات.....

٨- صحة الارصدة من الناحية الحسابية: عند القيام بالعمليات الحسابية الاربع، يحتمل الوقوع في خطأ حسابي لاسيما الدورة المحاسبية الطويلة التي تمر بها البيانات.

٩- الارتباط والمقارنات والنسب المالية: يعد الارتباط بين عناصر معينة مثل المبيعات ، المشتريات، المخازن من حيث الزيادة والنقص دليل أثبات على صحة بعض الحسابات عن العام نفسة السنوات سابقة، كما ان استخدام النسب المالية لبعض المفردات يعد دليلا عاما لا ثبات بعض درجات السيولة والربحية وتقييم الاداء في العام نفسه او مقارنة بالسنوات السابقة،

العوامل المؤثرة في كمية أدلة الاثبات

يجب على المدقق ان يقوم بجمع اكبر قدر ممكن من أدلة أو اثبات ليعزز رأيه الفني في التقرير الذي يقدمه ،وهناك عوامل عدة يمكن أن تؤثر في كمية القرائن.

وأدلة الاثبات والتي يضطر المدقق الى تقليل او توسيع نطاق جمعه للكمية المناسبة من أدلة وقرائن الاثبات واهم هذه العوامل هي

١- احتمال تأخر نتائج التدقيق: توجد ضغوط احيانا على المدقق ،ومصدرها زيادة حجم العينة، وهذا الضغط يقلل من حجم الوافر في وقت المدقق

٢- مدى شمول القرينة كفاءتها لتحقيق الاغراض التي يسعى اليها المدقق من عملية الفحص التي يقوم بها قد لا يكون دليل واحد كافيا لتحقيق عملية الفحص مما يضطر المدقق الى السعي للحصول على قرينة او قرائن اخرى لتعزيز عملية الفحص.

٣- الاهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه: ان جميع الادلة والقرائن تتناسب ترديا مع الاهمية النسبية للعنصر.....

٤- كلفة الحصول على الدليل أو القرينة : على المدقق أن يوازن بين المنفعة الممكن الحصول عليها من جهة وعامل الكلفة من حيث الجهد والمال من جهة اخرى.....

٥- احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في العنصر موضوع التدقيق: يرتبط هذا الاحتمال حين يقوم المدقق بالتدقيق الكامل والذي يهدف الى اكتشاف الخطأ أو الغش أو موجودات وموارد الشركة وذلك بالتحقق من وجودها وعقائديتها للشركة

وسائل الحصول على أدلة الاثبات

هنالك وسائل فنية رئيسة تستعمل في تنفيذ عملية التدقيق للحصول على أدلة وقرائن الاثبات، وهي كما يأتي

١- المشاهدة والجرد الفعلي

٢- التدقيق الحسابي

٣- التدقيق المستندي

٤- نظام الشهادات (الاقارات من داخل الشركة)

٥- التدقيق الانتقادي

٦- الاستفسارات (الاستقصاء)

٧- نظام المقارنة والربط بين المعلومات

٨- فحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها

٩- التحليل المالي

١٠- التدقيق الفني

١١- نظام المصادقات (الاقارات من خارج الشركة) ويقصد الشهادات أو الاقرارات

المرسلة من الغير الى المدقق مباشرة وتتضمن الموافقة أو الاعتراض على صحة

أرصدة حساباتهم، كما هو الحال في التدقيق حسابات الزبائن....

وهناك ثلاثة انواع من المصادقات هي

أ - مصادقات ايجابية: وفيها يطلب من الزبون ارسال اقرار خطي يتضمن صحة أو عدم صحة رصيد الحساب المثبت في المصادقة، فالرد قد يكون (خطأ أو صحيحا)

ب - مصادقات سلبية: ويقصد بها عدم رد الزبون في حالة عدم صحة الرصيد المثبت بالمصادقة

ج - مصادقات عمياء: وهنا لا يثبت الرصيد المطلوب المصادقة عليه من قبل الزبون في رسالة الشركة المرسلة اليه ،وانما يطلب اقرار تحريريا بهذا الرصيد كما مثبت في دفاتره ويفضل هذا النوع من المصادقات لتضمنه الافصاح

التحقق من الموجودات

المخزون: وهي البضاعة الباقية في المخازن المنشأة في نهاية السنة المالية إذ تستثمر المنشأة جزءا من راسمالها في شراء هذه البضاعة سواء أكانت تهدف الى بيعها ام استخدامها كمواد اولية في مراحل الانتاج ويوثر المخزون في نتيجة اعمال المنشأة وبالتالي في المركز المالي ،كما ان التلاعب والاختلاس في المخازن كثير الحدوث لذا من الضروري ان يأخذ هذا العنصر الاهتمام بوضع نظام رقابة داخلية جيد يكفل احكام الرقابة على المخزون وان يحظى عناية من المدقق.

الرقابة على المخزون

١ - تحديد الصلاحيات والمسؤوليات للفصل بين اختصاص امين المخزن والاختصاصات الاخرى التي تتعارض مع طبيعة عملهم

٢ - التامين على امناء المخازن ،امانة خيانة وتكون الامانة بمبلغ يتناسب مع المخزون

٣ - التامين على البضاعة الموجودة في المخازن ضد الاخطار.

٤ - وضع نظام مستندي سليم يكفل توفير المستندات المخزنية المرقمة ومعتمد من شخص مؤول يؤيد العمليات الصادرة والخارجة

٥ - استخدام بطاقة الصنف لكل مادة

٦ - القيام بالجرد المفاجئ ومقارنة نتائج الجرد بالأرصدة الظاهرة في بطاقة المادة

التحقق من المخزون

يمكن التحقق من البضاعة الباقية في مخازن المنشأة والمثبتة في قائمة المركز المالي حين يقوم المدقق بفحص الامور الاتية وتدقيقها

١- التحقق من وجود المخزون الفعلي في تاريخ اعداد الميزانية

٢- التحقق من سلامة تقييم مفردات المخزون على وفق احدى الطرائق المتعارف عليها والتي تطبق بثبات من سنة الى اخرى

٣- التأكد من ان العمليات الحسابية (الترحيل والجمع والضرب) قد تمت بدقة

٤- التأكد من ان كشوف الجرد قد تضمنت كل ما تملكه المنشأة من بضائع بتاريخ الميزانية سواء أكانت البضاعة موجودة فعلا في مخازن المنشأة ام لا

٥- التأكد من عدم درج البضاعة المودعة في مخازن المنشأة بصفة امانة ضمن قوائم الجرد لا نها ليست ملكا للمنشأة

٦- التأكد ان جميع البضائع الباقية في المخازن مدرجة في قوائم الجرد وقد قيدت ضمن المشتريات كي لا يؤدي ذلك الى تضخم في مجمل الربح

٧- على المدقق القيام بفحص نظام الجرد المستمر الذي تتبعه المنشأة للتحقق من كفاية التعليمات الخاصة بعمليات الجرد وتشكيل اللجان.