الفصل الأول

المدخل الى التدقيق – مقدمة عن التدقيق – المفهوم – الأهداف – الانواع – اجراءات التدقيق – معايير التدقيق

التعريف

عرف الانسان التدقيق بشكل بدائي منذ بدأ الفرد يزاول نشاطه لغرض اشباع حاجاته وحاجات غيره . فهو اذن ليس وليد اليوم ولا الامس القريب لان تدقيق الحسابات لم يبرز الى الوجود الا بعد ظهور المحاسبة اذ لايمكن تصور وجود تدقيق للحسابات الا اذا كان هناك حسابات ومن هنا يمكن القول ان التدقيق والمحاسبة لصيقتان .

فالتدقيق بمعناه البسيط لايعدو ان يكون عمل يقوم به افراد للتأكد من صحة اداء عمل افراد آخرين وعليه لابد ان يؤدى بشكل يراعي اسساً معينة وينم التدقيق في ضوء تلك الأسس وينبغي ان يكون الشخص القائم بالتدقيق غير الشخص الذي قام بالتنفيذ وان يكون على قسط وافر من العلم والدراية بطبيعة العمل وكيفية القيام به حتى يتسنى له الحكم على مدى صحة القيام به والا انتفت الحاجة من التدقيق .

ويعرف التدقيق بأنه مجموعة من الاجراءات والخطوات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من ان البيانات الختامية وقائمة المركز المالي تعكسان الوضع المالي ونتيجة الاعمال بوضوح وانها اعدت بشكل يتفق والاصول المحاسبية المتعارف عليها وان تطبق بشكل متناسق من سنة الى اخرى واعطاء رأي فني محايد استناداً لذلك .

١ – المفهوم

التدقيق كمفهوم حرفي يقصد به فحص البيانات او السجلات او الأرقام بقصد التحقق من صحتها .

غير ان للتدقيق مفهوم مهني يقصد به الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها بقصد ابداء راي فني محايد عن مدى صحة او دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي اعدتها الوحدة عن نتيجة اعمالها من ربح او خسارة وعن مركزها المالي عن الفترة التي تناولتها عملية الفحص والتدقيق.

وتأسيساً لما سبق يمكن القول ان التدقيق علم ومهنة متطوران شأنه شأن المحاسبة وقد تطور الاثنان مع التطور الكبير الذي صاحب مرافق الحياة في جميع مجالاتها وبصرف النظر عن طبيعة نشاطاتها (الزراعية - التجارية - الصناعية - الخدمية).

اهداف التدقيق

في بدء ممارسة التدقيق كان النظر اليه على انه وسيلة الهدف منها هو اكتشاف الخطأ و الغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات وان مهمة المدقق تنحصر فقط على تعقب تلك الأخطاء والعمل على اكتشافها اي التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات.

وقد ساعد على وجود هذا الهدف مايأتي :-

١ - صغر حجم الوحدات وضالة عدد العمليات المالية فيها.
٢ - سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي.
٣ - النظر الى المدقق على ان مهمته هي تعقب الأخطاء الواقعة اثناء تطبيق الاجراءات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية.

وكان من نتائج ذلك على التدقيق مايأتي

١ - اتباع طريقة التدقيق الشامل (التفصيلي).
٢ - التركيز على تحقيق وتدقيق عناصر المركز المالي.
٣ - مسؤولية المدقق كانت ازاء صاحب المشروع وعليه فهي مسؤولية ميدانية.
٤ - كان التدقيق المستندي هو صلب عمل المدقق.

واستمر الحال هكذا حتى عام ١٨٩٧ عندما قرر القضاء الانكليزي في بعض أحكامه ان الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء او الغش والتزوير والتلاعب الموجود في

الدفاتر والسجلات وانه ليس مفروضا في المدقق ان يقوم بعمله وهو يشك في كل مايقدم اليه من البيانات والمعلومات التي يطلبها ومن هنا بدأ المدقق يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية :

وقد ساعد على ظهور هذه المرحلة

١ – احكام القضاء وخاصة القضاء الانكليزي .
٢ – ظهور نظرية الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي .
٣ – كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها .

وكان من نتائج ذلك على التدقيق مايأتي

١ – ظهور أهمية التدقيق الداخلي كوسيلة للرقابة الداخلية .
٢ – صعوبة اجراء تدقيق تفصيلي والأعتماد على اسلوب التدقيق الأختباري .
٣ – أصبح المدقق مسؤولاً ليس أمام صاحب المشروع فحسب بل امام الغير ايضاً .
٤ – الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالي .

من هذا العرض الموجز نستطيع ان نلخص الأهداف الرئيسية للتدقيق فيما يلي :–

١ – التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الأعتماد على تلك البيانات .
٢ – معاونة القائمين على ادارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة .
٣ – الحصول على رأي فني محايد مستند على ادلة اثبات قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي اعدتها الوحدة والتي اخضعت حساباتها للتدقيق لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات وعن مدى دلالة تلك القوائم عن نتيجة اعمال الوحدة من ربح او خسارة خلال الفترة التي خضعت للفحص والتدقيق وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة .

ان المدقق اثناء قيامه بمهمته لبلوغ اهدافه الرئيسية فانه قد يحقق اهداف فرعية او ثانوية تابعة للاهداف السابقة وهي :–

الاهداف الفرعية لعملية التدقيق

١ – اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء او غش او تزوير في الدفاتر والسجلات .
٢ – تقليل فرص ارتكاب الأخطاء او الغش والتزوير وذلك عن طريق تدعيم الثقة في انظمة الرقابة الداخلية بالوحدة وما تحدثه زيارات المدقق المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين .

الا أنه مع ازدياد الحاجة الى معلومات اكثر شمولاً وذات منفعة نسبية اكبر من التدقيق وتقاريره كان لامناص من ان يتسع نطاق التدقيق ومن ثم اهدافه بما يحقق المسؤولية الاجتماعية المعلقة عليها .

انواع التدقيق

التنوع في التدقيق هو من الزاوية التي ينظر من خلالها الى عملية التدقيق . فهذا التنوع لاعلاقة له بجوهر عملية التدقيق اي ان مفهوم التدقيق ومعناه واصوله لاتتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها الى التدقيق . يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة الى : –

س / ماهي المعايير التي يمكن تصنيف التدقيق بموجبها وعددها فقط

اولاً : – من حيث النطاق

١ – تدقيق كامل .
٢ – تدقيق جزئي .

ثانياً : – من حيث التوقيت

١ – تدقيق مستمر .
٢ – تدقيق نهائي .

ثالثاً : – من حيث طبيعة الأشخاص القائمين بالتدقيق

١ – تدقيق داخلي
٢ – تدقيق خارجي

رابعاً : – من حيث درجة الألتزام بالتدقيق

١ – تدقيق الزامي
٢ – تدقيق اختياري .

خامساً : - من حيث مدى الفحص

١ - تدقيق شامل

٢ - تدقيق اختباري.

وسنحاول تسليط الضوء على كل نوع من الانواع السابقة وبشكل مختصر : -

اولاً : - من حيث النطاق

التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي

١ - التدقيق الكامل

يقصد به قيام المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات في المنشأة بقصد التوصل الى رأي فني محايد حول صحة هذه القوائم المالية ككل.

وكان هذا النوع من التدقيق هو السائد عندما كان حجم المشروعات صغير وعملياتها قليلة العدد وبعد التطور الذي حصل ونشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة اصبح من غير المعقول ان يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات. ان اتباع اسلوب العينات والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشروعات بانظمة الرقابة الداخلية لان كمية الاختبارات تعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية فكلما كان نظام الرقابة ضعيفاً وفيه ثغرات كلما زاد المدقق من نسبة الاختبارات وبالعكس.

وسلطة المدقق لايمكن الحد منها في ظل هذا النوع من التدقيق.

٢ - التدقيق الجزئي

ويقصد به قيام المدقق بتدقيق جزء معين من النشاط كتدقيق المشتريات او المبيعات او المصروفات او النقدية او جرد المخازن وهنا يقتصر رأي المدقق على ماحدد له من موضوعات.

وفي هذا النوع من التدقيق تكون حرية المدقق محددة بما كلف به. ويفضل ان يحصل المدقق على كتاب يحدد به نطاق عملية التدقيق خوفاً من ان ينسب اليه أي تقصير او اهمال خارج نطاق ما كلف به وبذلك يحمي نفسه.

أن الاختلاف بين كلا النوعين من التدقيق هو في نطاق عملية التدقيق فقط.

ثانياً : – من حيث التوقيت

التدقيق المستمر والنهائي : –

١ – التدقيق المستمر

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

ان هذا النوع هو الذي يصلح في المشروعات الكبيرة وذلك : – للأسباب الاتية : –

أ – وجود وقت كاف للمدقق للتعرف على مجريات الامور في المنشأة .
ب – اكتشاف الخطأ والغش وفي 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 وانجاز الاعمال دون تأخير وذلك لما لتردد المدقق المستمر على المنشأة من أثر .

الا انه بالرغم من ذلك هناك بعض السلبيات التي تظهر اثناء تطبيق هذا النوع من التدقيق وهي : –

أ – احتمال قيام بعض موظفي المنشأة بالتغيير بالشطب او الحذف بالارقام او في المستندات والسجلات بعد تدقيقها سواء بحسن نية او بسوء نية بقصد تغطية اختلاس معين باعتبار ان المدقق لايعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات وهنا يستطيع المدقق ان يستخدم رموزاً او علامات امام الارصدة التي قام بتدقيقها او اخذ مذكرة بارصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها حتى تاريخ التدقيق .
ب – نظراً للزيارات المتكررة الى المنشأة يخشى ان تنشأ علاقة بين المدقق وبين الموظفين الامر الذي يؤدي الى احراج المدقق في تثبيت ملاحظاته عند اكتشافه لغش او خطأ في دفاتر المنشأة .
ج – المدقق عند قيامه بالزيارات المتعددة الى المنشأة يؤدي الى ارباك وتعطيل في انجاز موظفي الحسابات لاعمالهم لكن بالامكان التغلب على هذا عن طريق اختيار المدقق للاوقات التي يراها مناسبة للزيارة .
د – قد تتحول عملية التدقيق الى عمل روتيني آلي وبامكان المدقق التغلب على هذا عن طريق ادخال تعديلات في برنامج التدقيق الذي يتصف بالمرونة .

هـ – قد يسهو المدقق عن انجاز بعض الاعمال التي تركها مفتوحة، في آخر زيارة له للمنشأة الامر الذي يتطلب انجازها وهنا يمكن التغلب على هذا عن طريق الرجوع الى دفتر الملاحظات الذي ثبت ملاحظاته وكذلك بالرجوع الى برنامج التدقيق الذي أشر المرحلة التي وصل اليها في آخر زيارة له.

ب – التدقيق النهائي

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

عيوب او مساوئ التدقيق النهائي

هذا النوع من التدقيق يعاب عليه مايأتي

أ – عدم التمكن من اكتشاف الخطأ أو الغش حال وقوعه.

ب – تأخير تقديم التقرير من قبل المدقق وذلك لان عملية التدقيق تستغرق وقتاً طويلاً.

جـ – التضحية بالدقة في الاداء وذلك لان تواريخ غلق الدفاتر واحدة في كثير من المشروعات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها.

ان التدقيق المستمر لايغني عن التدقيق النهائي بل ويمكن اجراء تدقيق نهائي دون تدقيق مستمر.

اما الموجود فهو إما تدقيق مستمر ونهائي معاً او تدقيق نهائي فقط.

ثالثاً من حيث طبيعة الأشخاص القائمين بالتدقيق

التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

١ – التدقيق الداخلي

يقوم به اشخاص او هيئة او مدققون تابعون للمنشأة وذلك لاجل الاطمئنان من قبل ادارة المنشأة اول باول على حسن سير العمل وحماية اموال المنشأة ولتحقيق اهداف الادارة في اكبر كفاية انتاجية وإدارية ممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية.

٢ – التدقيق الخارجي

يقوم به أشخاص من خارج المنشأة ليست لهم اية علاقة وظيفية او مصلحة مادية مع المنشأة ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد او المستقل .

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

وفي حالة وجود نظام تدقيق داخلي سليم فانه لايغني عن التدقيق الخارجي وذلك لانعدام الحياد والاستقلال في التدقيق الداخلي .

رابعاً : من حيث درجة الألزام بالتدقيق

التدقيق الإلزامي والتدقيق الأختياري

١ – التدقيق الالزامي

اي وجود نص قانوني يلزم الشركة القيام بالتدقيق ونجد ذلك واضحاً في العراق فقد نص قانون الشركات العراقي المرقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ في الفصل الثاني مادة (١٣٣) –

اولاً : تخضع حسابات الشركة المختلطة الى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية . اما 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 ان يكون الديوان جهة مستقلة تتبع مجلس قيادة الثورة وتنوب عنه في الرقابة على اعمال دوائر القطاع الأشتراكي والمختلط والشركات المسجلة في العراق والتي تساهم الدولة او القطاع الأشتراكي في رأسمالها او ادارتها والنقابات والاتحادات والجمعيات والجهات الأخرى ذات النفع العام .

احياناً يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق القانوني

٢ – التدقيق الأختياري

وهو القيام بعملية التدقيق دون وجود نص ملزم لذلك. وهذه تتوقف على رغبة أصحاب المنشأة او الادارة. ونجد أن التدقيق في البداية كان أختيارياً الأ، انه بعد فترة اصبح الزامياً حيث نجد ان القائمين على ادارة اقتصاد البلد وجدوا ضرورة توفير عنصر التدقيق الخارجي المحايد.

خامساً: من حيث مدى الفحص

تدقيق شامل وتدقيق (أختباري)

١ – التدقيق الشامل

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

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

التدقيق الأختباري

ان يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة موضوع التدقيق. وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات وبشكل دقيق فان وجد العينة سليمة وخالية من الأخطاء جاز له ان يفترض بأن باقي العمليات سليمة وصحيحة وعلى هذا الأساس يبني رأيه الاجمالي اما اذا وجد العكس فان الامر يستلزم منه التوسع في فحصه ويتعمق في ذلك الى ان تتولد لديه القناعة الكافية بان السجلات والحسابات ستعكس رايه النهائي الذي سيظهره في تقريره. وكان من اهم اسباب اللجوء الى هذا النوع من التدقيق أن المنشآت بعد نموها وازدياد حجم القيود المحاسبية ولغرض القيام بعملية التدقيق الشامل فأن التكلفة سوف تكون باهظة.

اجراءات التدقيق

يتخذ المدقق بعض الاجراءات عند قيامه بتأدية عمله وتتمثل بمايلي:

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 وان الاجابة التي يحصل عليها المدقق تعتبر كمستند ثبوتي حول وجود الدين وصحته وامكانية تحصيله. فالمدقق يطلب من المنشأة ان تقوم بارسال كتب الى المدينين والمصارف وغيرهم تطلب منهم تأييد الرصيد الظاهر في الكتاب وان يُرسل الردّ الى المدقق مباشرة. وفي حالة تأييد المدين صحة الرصيد فان ذلك يعتبر دليل على صحة وجدية الدّين اما في حالة عدم التأييد من قبل المدين للرصيد فيجب ذكر الاسباب كأن يكون قد قام بالسداد او انه لايعترف بوجود الرصيد وعندها يطلب المدقق من الوحدة التحقق من ذلك الرصيد.

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

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

٣ - الفحص : يقصد به مقارنة بين القيود المثبتة في السجلات مع المستندات الثبوتية لاجل التحقيق من صحتها. فالمدقق قد يلجأ الى فحص المتوفر من المستندات الثبوتية كقوائم الشراء مثلاً وكعوب الصكوك المسحوبة للتأكد من جدية العمليات والاحداث المالية وانها كانت حقيقية منذ بدايتها حتى نهايتها مثال ذلك عند قيام المدقق بتدقيق عمليات الشراء فيجب ان يرفق مستند الشراء بقائمة الجهز ومع مذكرة امين المخزن التي تؤيد استلام البضاعة ثم يدقق عملية سداد القائمة وملاحظة تأييد الجهز باستلام المبلغ.

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

٥ - الاستفسار : قد تصادف المدقق اثناء تأديته لعمله بعض جوانب الغموض الامر الذي يتطلب توجيه اسئلة للمسؤولين في الوحدة وعلى ضوء الاسئلة سوف تتولد لديه فكرة

واضحة حول ماتم الاستفسار عنه وهناك نوعين من الاستفسار اما شفوي او تحريري ومن الأمثلة على ذلك اذا وجد المدقق ان مصاريف تجديد ماكنه قد اعتبرتها الوحدة وعالجتها محاسبياً على اساس انها مصاريف رأسمالية فيجب هنا التحقيق من ان هناك اسباب دعت الى هذه المعالجة كمصاريف رأسمالية كزيادة في طاقتها الانتاجية وهنا يمكن ان يستفسر من المهندسين فيما اذا كانت تلك المصروفات قد ادت الى تحقيق زيادة في الطاقة الانتاجية.

٦- التحليل : ويقصد به تحليل الحسابات والعمليات الحسابية وارجاعها الى مكوناتها الاساسية لاجل 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 تجزأه المبالغ او تضريبها لاجل التحقق من صحة العمل الحسابي.

٨- المقارنة : ويقصد المقارنة بين المعلومات الواردة في البيانات الختامية او في الكشوف التحليلية مع نفس المعلومات للسنة او السنوات السابقة لايجاد اسباب اي تذبذب في تلك المعلومات ومثال على ذلك المقارن بين مصاريف التأمين مع مصاريف التأمين للسنة السابقة اذ قد يظهر ان 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 لاجراءات التدقيق التي يطبقها والاهداف التي يخطط الوصول اليها.

ان معايير التدقيق كانت محل اهتمام من قبل الجمعيات العلمية والمهنية المهتمة بمهنة التدقيق ولعل ابرز المحاولات في هذا الاتجاه هو ماقدمه المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين حيث تضمنت المعايير ثلاث مجموعات رئيسية وكما يلي :

س/ من الذي تقع على عاتقه مسؤولية وضع معايير التدقيق ؟

١ – مجموعة المعايير العامة .
٢ – مجموعة معايير العمل الميداني .
٣ – مجموعة معايير التدقيق .

وسوف نتناول شرح هذه المعايير وبشكل موجز:

المجموعة الاولى : مجموعة المعايير العامة : ويشتق من هذه المجموعة المعايير التالية :

١ – من يقوم بالتدقيق يجب ان يكون شخصاً مؤهلاً ومتدرباً، أي من يرغب ان يكون مؤهلاً لتدقيق الحسابات ان يحصل على التأهيل اللازم في المحاسبة والتدقيق والقانون والعلوم الاخرى التي لها علاقة بمهمته، فالتدريب مطلوب لاجل معرفته في تنفيذ اجراءات التدقيق وحسب النظام المحاسبي المطبق في الوحدة وسواء كان يدوياً ام آلياً. يضاف الى ذلك مطلوب من المحاسبين القانونيين متابعة التعليم المستمر فيما يتعلق بمهنتهم وذلك من خلال متابعة النشرات والدورات والكتب والادبيات الاخرى في مجال التخصص.

٢ – بالنسبة لجميع الامور المتعلقة بالتدقيق فعلى المدقق ان يحافظ على استقلاليته الظاهرية والحقيقية. فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة التدقيق وان رأي المدقق يصبح بدون فائدة اذا لم يكن متمتع باستقلال حقيقي، ومن جميع الجوانب المتعلقة بالاستقلالية في مجال عملية التدقيق، فهي حالة فكرية يجب المحافظ عليها من قبل المدقق ويجب ان تكون حقيقية وظاهرية وهي تحافظ على استقامة وموضوعية المدقق علماً ان استقلالية المدقق تتأثر في حالات متعددة ومنها :–

أ– وجود علاقات مالية مباشرة او علاقات مالية مادية غير مباشرة مع الوحدة المكلف بفحص وتدقيق حساباتها.
ب– لديه استثمارات مع الوحدة التي يقوم بتدقيقها.
جـ– لديه قرض او اعطى قرضاً للوحدة او لأحد الموظفين الكبار وهذه الحالة لاتنطبق على القروض من المؤسسات المالية والتي يتم الحصول عليها ضمن الشروط الاعتيادية لمنح هذه القروض.
د– للمدقق علاقة مع الوحدة تحت التدقيق كمروج للاسهم او في اي موقع يدل على انه عضو في الادارة العليا.

٣- العناية المهنية المطلوبة

هذا المعيار يتطلب من المدقق العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بالتدقيق واعداد التقرير اي يجب ان يقوم باداء واجباته المهنية وذلك باستعمال مالديه من مهارات مثل ماهو مطلوب من مهن اخرى كالمهندس والطبيب وماشابه ذلك.

والعناية المهنية تتطلب من المدقق ومساعدوه عند القيام بعملية التدقيق ملاحظة وتطبيق المعايير الميدانية ومعايير التقرير وتتطلب كذلك الاشراف ودراسة الاعمال المنجزة ولكافة المستويات.

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

هذه المعايير تتطلب من المدقق جمع وتقييم الأدلة الكافية والمناسبة وذات العلاقة لاجل مساعدته في ابداء الرأي حول البيانات المحاسبية ومن هذه الادلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لاجل ان يتمكن المدقق من الحكم ان كان هذا النظام يعطي ضمانا معقولاً بان البيانات المحاسبية خالية من الاخطاء المادية والمقصود بالضمان المعقول ان المدقق ليس ضامناً وبصورة اكيدة على صحة البيانات المالية وانها خالية من الانحرافات المادية والانحرافات المادية اما ان تكون :

- اخطاء وهي اعمال غير مقصودة.
- انحرافات مقصودة او غش.

كذلك هناك الادلة الاخرى والتي تتمثل في المستندات والدفاتر والملاحظة والاستفسارات ان كانت من جهات خارجية او داخلية ويشتق من هذا المعيار ثلاثة معايير وهي :

أ- التخطيط والاشراف

المعيار الاول من المعايير الميدانية تتطلب بان العمل يجب ان يخطط له بصورة كافية وفي حالة وجود مساعدين ان يتم الاشراف عليهم وبشكل صحيح ، ان التخطيط والاشراف عملية مستمرة اثناء العمل التدقيقي لان المدقق وهو المسؤول عن التدقيق واعداد التقرير يفوض بعض مسؤولياته الى المساعدين ولذا يجب عليه الاشراف عليهم ومراقبة اعمالهم. والتخطيط للتدقيق يشمل :

- التخطيط الاولي .
- الحصول على معلومات حول الوحدة التي يقوم بتدقيقها .
- تحديد مفهوم المادية وتحديد مستويات مخاطر التدقيق المقبولة .
- دراسة وفهم الرقابة الداخلية واعادة تحديد مخاطر التدقيق .
- اعداد برنامج التدقيق .

ب – دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

١ – المعيار الثاني من المعايير الميدانية يتطلب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

ان دراسة نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق تهدف الى تحقيق غرضين رئيسيين هما :

١ – التخطيط للتدقيق .
٢ – لتقدير مخاطر الرقابة .

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

جـ – ادلة كافية ومناسبة ومقنعة وذات علاقة

ان كفاية الأدلة تعتمد على نوعية النشاط المؤتى بواسطة هذه الادلة فعلى سبيل المثال الادلة المتعلقة بعملية شراء تتمثل في :–

- مستند طلب الشراء وأمر الشراء .
- كشف استلام البضاعة المشتراة .
- قوائم المجهزين .
- مستند الصرف .

فجميع هذه المستندات تعتبر كافية لاثبات عملية الشراء . اما القناعة فانها تعتمد على الحكم الشخصي لمدقق المسؤول عن التدقيق وهذه الادلة اما تكون ادلة داخلية مثل قوائم البيع او خارجية مثل قوائم الشراء .

المجموعة الثالثة : – مجموعة معايير التقرير :

ان المعايير الخاصة بالتقرير تمثل توجيهات معينة عن كيفية اعداد تقرير المدقق والتي يجب ان يذكر :

١ – فيما اذا كانت البيانات المحاسبية قد تم اعدادها وفق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ام لا :

ان الغرض الرئيسي من هذا هو لاجل التأكد بان المقارنة بين الفترات المالية لم تتأثر وعند تأثرها بسبب التغير في المبادىء المحاسبية يجب ذكر ذلك صراحة في حالة ان يكون هذا التغير قد اثر مادياً مع العلم بان التغير في المبادىء المحاسبية يجب ان يذكر بفقرة الشرح بعد فقرة الرأي عند اعداد التقرير. ومن الامثلة على التغير في المبادىء المحاسبية المتعارف عليها تغير طريقة حساب الاندثارات من طريقة القسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص اي التغير من طريقة مقبولة محاسبياً الى طريقة اخرى مقبولة محاسبياً ايضاً اما في حالة التغير من طريقة او مبدأ محاسبي غير مقبول الى مبدء محاسبي مقبول فانه يعتبر تصحيح لخطأ في تطبيق المبادىء المحاسبية ، اما التغير في طريقة الوصول الى تقديرات وعلى سبيل المثال التغير في طريقة اعداد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من طريقة نسبة من الذمم المدينة او نسبة معينة من المبيعات على الحساب الى طريقة الكشف التعميري فان هذا لايعتبر تغيير في تطبيق المبادىء المحاسبية ولايذكر في التقرير.

٢ – يوضح التقرير ماذا كانت تلك المبادىء او الاصول المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة قد تم تطبيقها بصورة مماثلة من سنة الى اخرى.

٣ – تعتبر البيانات الواردة بالتقرير معبرة بشكل كاف اعلامياً وبصورة معقولة ولابد ان يشار الى خلاف ذلك في التقرير.

٤ – يتضمن التقرير رأي المدقق كوحدة واحدة لاتتجزأ وان تعذر ذلك فعليه ان يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الاسباب التي ادت الى ذلك.