الفصل الثاني
معايير التدقيق المتعارف عليها

يقوم المدقق الخارجي المستقل بتقديم تقارير حول نتائج التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة بشكل عام، حيث توفر معايير التدقيق مقياسًا لجودة التدقيق والأهداف التي يجب تحقيقها في التدقيق. إن اجراءات التدقيق تختلف عن معايير المراجعة، إجراءات التدقيق هي أعمال يقوم بها المدقق أثناء عملية التدقيق لتتوافق مع معايير التدقيق. اما المعايير فهي انماط معينة يجب ان يحتذي بها المدقق الخارجي اثناء اداءه لمهامه. وقد تم اصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي. وتضم هذه المعايير ثلاث مجموعات حيث تناولت المجموعة الاولى المعايير العامة اما المجموعة الثانية فتطرقت الى معايير العمل الميداني والمجموعة الاخيرة شملت معايير اعداد التقرير، على النحو التالي:

المعايير العامة

1- يجب أن يكون لدى المراجع **التاهيل العلمي والعملي والكفاءة** لإجراء التدقيق.

2- يجب على المدقق الحفاظ على **الاستقلال** في الجميع المسائل المتعلقة بالتدقيق.

3- على المدقق أن يبذل **العناية المهنية اللازمة** في أداء التدقيق وإعداد التقرير.

معايير العمل الميداني

1- يجب على المدقق **التخطيط** بشكل مناسب للعمل ويجب أن **يشرف** بشكل صحيح على أي مساعدين.

2- يجب على المدقق دراسة و**تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، ولتصميم طبيعة وتوقيت ومدى مزيد من إجراءات المراجعة.

3- يجب على المدقق الحصول على **أدلة اثبات** مناسبة و كافية من خلال القيام بإجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول لرأي بشأن البيانات المالية تحت المراجعة.

Dr. Waleed Kh Saleh

معايير الإبلاغ (اعداد التقرير)

1-على المدقق أن يذكر في تقريره ما إذا كانت **البيانات المالية معروضة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً**.

2- يجب على المدقق أن يحدد في تقريره ما اذا كانت هذه **المبادئ قد طبقت بصورة ثابتة خلال الفتراة المحاسبية**.

3- ان **تعبر القوائم المالية بشكل كاف عن المعلومات التي تحتويها (الافصاح المناسب)** ولابد ان يشار الى خلاف ذلك في التقرير.

4- يجب على المدقق **إبداء الرأي بشأن البيانات المالية كوحدة**. او يمتنع عن ابداء الرأي اذا تعذر عليه ذلك.

المعايير العامة

يهتم هذا النوع من المعايير العامة باهم الصفات الشخصية للمدقق ومدى تاثير هذه الصفات على اداء المدقق. حيث يقسم هذا النوع الى ثلاثة انواع وهي:

- التاهيل العلمي والعملي

لكي يتم تنفيذ عملية التدقيق على افضل ما يكون فأن المدقق يجب ان يتوفر لديه الكفاءة العلمية والخبرة العملية في مجال عمله كمدقق، ولكي يتم التدقيق بدرجة مقبولة وملائمة فان المدقق يجب ان يكون مؤهلاً لتدقيق الحسابات، أي يجب ان يكون حاصلاً على التأهيل اللازم في المحاسبة والتدقيق والقانون والعلوم الاخرى التي لها علاقة بمهنته(Thomas et al., 1991). حيث يعتبر التعليم المرحلة الأولى والأساسية لاكتساب التأهيل العلمي اللازم لممارسة المهنة، ويكون من خلال التعليم في الجامعات أو في المعاهد المهنية المتخصصة. وأن نجاح العملية التعليمية يقتضي الإهتمام بثلاثة عناصر وهي

1- المناهج والمقررات الدراسية من حيث محتواها وتنظيمها بحيث تشمل كافة العلوم الاساسية والثانوية المتعلقة بعمله كمدقق.
2- كفاءة القائمين بتدريس المناهج والمقررات والطرق المستخدمة في ذلك.
3- الطلاب من حيث كيفية تقييم أدائهم وانتقائهم وتحديد النوعيات المطلوبة.

Dr.WaleedKh Saleh

اما الكفاءة العملية فانها تتعلق بخبرة المدقق، وتنبع اهمية هذه الخبرة من ان عملية التدقيق تتضـمن الكثير من الاحكام الشـخصـية للمدقق. ويعتبر التدريب المهني مرحلة أسـاسـية لاكتساب التأهيل العملي اللازم لممارسة مهنة التدقيق، وهو مكمل للعملية التعليمية ويجب أن يكون وثيق الصـلة بها، فالتدريب يسـاعد المتدرب على معرفة كيفية توظيف المعارف التي اكتســبها من خلال مرحلة التعليم في الواقع العملي، وبالتالي يزداد المدقق بالخبرة والمهارات اللازمة للممارسة المهنية.

وتنبع اهمية هذا المعيار من ان كافة الاجراءات التي يقوم بها المدقق تتطلب منه ان يكون قادر على اصـدار احكام شـخصـية، حيث انه بدون التاهيل العلمي والعملي سـوف لن يكون قادر على ابداء رأي فني محايد عن عدالة وصـــدق البيانات المالية. لهذا فان التعليم الدراســـي الاكاديمي يجب ان يدعم ويســـند بخبرة مناســـبة وذلك بالشـــكل الذي يمكن المدقق من اجراء ما يلزم من تقديرات واحكام خلال تنفيذ اجراءات التدقيق، حيث يكمل التعليم الرســـمي والخبرة المهنية للمدقق المســـتقل بعضـــهما البعض. كذلك ينبغي على كل مدقق يمارس الســـلطة على أســـاس المشـاركة أن يوازن في تحديد مدى إشـرافه على المرؤوسـين وتدقيق أعمالهم . كذلك يجب على المدقق وبشـكل مسـتمران يقوم بدراسـة وفهم وتطبيق التطورات الجديدة على مبادئ المحاسـبة وإجراءات التدقيق من حيث يتم تطويرها من قبل الهيئات الرسـمية في مهنة المحاسـبة والتدقيق وذلك لكي يكون قادر على تلبية متطلبات المهنة في كل الاوقات .

- الاستقلال

الاستقلال هو أحد أهم سمات مهنة التدقيق، حيث يعتمد المستثمرون على المعلومات من الإدارة فيما يتعلق بالمركز المالي للشركة. وهنا يلتزم المديرون بدعم استمرارية أرباح الشركة ونموها. وبالتالي ، فإن المدراء لديهم أهدافهم واهتمامهم الخاص بعيدًا عن المستثمرين - أي جعل الشركة تبدو في وضع جيد في جميع الأوقات. يهتم المستثمرون بمعرفة الموقف الصحيح للشركة ، بحيث يمكنهم أن يقرروا ما إذا كانوا سيستمرون في الاستثمار في الشركة أم لا. لذلك ، هناك وسيط يشارك (المدقق) لحماية المستثمرين من المصالح الذاتية للمديرين.

Dr Waleed Kh Saleh

مدقق الحسابات المستقل هو محاسب قانوني معتمد (CPA) أومراقب حسابات يفحص السجلات المالية والمعاملات التجارية لشركة معينة لا ينتسب إليها. وعادة ما يستخدم المدقق المستقل لتجنب تضارب المصالح وضمان نزاهة إجراء التدقيق. وهذا المدقق المستقل قد يعمل لحساب شركة تدقيق خاصة أو يعمل لحسابه الخاص، حيث يفحص المدقق القوائم المالية والبيانات ذات الصلة ، ويحلل العمليات والعمليات التجارية، ويقوم بتقييم أصول الشركة عن انخفاض القيمة والتقييم المناسب ويحدد الالتزام الضريبي، ويقدم التوصيات بشأن تحقيق اكبر كفاءة ممكنة. وفي نهاية العمل يقوم المدقق المستقل بابداء رأي فني محايد بصدق وعدالة البيانات المالية للشركة تحت التدقيق.

يقوم المدقق بتطوير رأي يؤكد موثوقية ونزاهة البيانات المالية للعملاء ، ثم يقوم بتوصيل المعلومات إلى المستثمرين والدائنين والمؤسسات الحكومية. بالإضافة إلى ذلك، تنشأ الحاجة إلى الاستقلال في التدقيق لأنه في العديد من الحالات لا يملك مستخدموا البيانات المالية والطرف الثالث معلومات أو معرفة كافية لفهم ما هو موجود في الحسابات السنوية للشركة. وبالتالي ، فهم يعتمدون على التقييم المستقل لمراجع الحسابات. وهناك الكثير من الخدمات التي يستطيع ان يقدمها مراقب الحسابت المستقل، فيمكنه إجراء خدمات تدقيق خاصة لبعض بنود الميزانية ووخدمات ضريبية ودراسات جدوى اقتصادية واستشارات أخرى للأفراد والشركات والمؤسسات غير الربحية والهيئات الحكومية.

توصف استقلالية المدقق بأنها الموضوعية والنزاهة في تقديم الآراء أثناء عملية التدقيق. كما تشير ايضا إلى قدرة المدقق على مواجهة الضغوط التي قد تؤثر على قراراته اثناء ابداء رأيه في القوائم المالية لشركة معينة . حيث أنه بدون استقلالية ، قد يؤدي عمل المدقق إلى تدهور جودة التدقيق ومنع المدقق من القيام بمسؤوليته الأساسية في الكشف والإبلاغ عن الأخطاء المادية الموجودة في السجلات المالية للعملاء.

استقلال المدقق هو من بين العوامل الرئيسية التي تؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق. إن عدم استقلالية المدقق هو السبب الرئيسي وراء تدهور جودة التدقيق ، لأن هذا من شأنه أن يمنع المدقق من القيام بمسؤوليته الأساسية في الكشف عن الأخطاء المادية الموجودة في السجلات المالية للعملاء. أن جودة المراجعة ترتبط بكفاءة مدققي الحسابات واستقلاليتهم فيما يتعلق باكتشافهم للأخطاء الجوهرية واستعدادهم لإصدار تقارير تدقيق حقيقية في النتائج التي توصلوا إليها .

Dr.Waleed Kh Saleh

- بذل العناية المهنية اللازمة

من الصفات المميزة للمهني الممارس بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بغرض الوصول إلى رأي موضوعي على القوائم المالية. ولاشك أن تحديد درجة العناية المهنية اللازمة يعتمد على تقدير المدقق الشخصي لضروف المنشأة التي يدقق قوائمها المالية وطبيعة نشاطها وتقديره للاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقريره عنها .

حيث تبرز اهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج الى مهارة خاصة من ممارسيها ويعتمد على خدماتها العديد من الاطراف. وهنا على المدقق ان يبذل العناية المهنية الواجبة في جميع مراحل عملية التدقيق وانتهاء في مرحلة كتابة التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم والاحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة باوراق عمل المدقق وحصوله على ادلة وقرائن الاثبات الكافية والملائمة.

كما يقصد بالمعيار الثالث من المعايير العامة (الشخصية) التزام المراجع بمستوى اداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الادنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق، هذا فضلاً عن ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى اداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند اداء الاختبارات المطلوبة او بالنسبة لاعداد التقرير وابداء الرأي النهائي في القوائم المالية.

كما ان مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف ان المدقق وكأي انسان اخر معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الانواع من الاخطاء تحدث في كل المهن، فالمدقق يؤدي خدمته بكل اخلاص وامانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ فهو مسؤول امام العميل وامام الطرف الثالث عن الاهمال وعدم الاخلاص والامانة، وهذا ما اكدته العديد من القضايا التي طرحت امام القضاء. كما ان المعيار الخاص بالعناية المهنية الذي يتوقع من المدقق ان يلتزم به غالباً يشار له بـ(مفهوم الشخص المتعقل) أي ان كل شخص يعرض خدماته لاخر ويتم توظيفه يأخذ على عاتقه واجب القيام بممارسة المهارة التي يمتلكها في هذا التوظيف بعناية معقولة ومتقنة.

Dr. Waleed Kh Saleh

ولكن لا يوجد شخص، سواء كان ماهراً ام غير ماهر يتعهد بان المهمة التي يتولى القيام بها سوف تنفذ بنجاح وبدون نقيصة او خطأ ((انه يتعهد بالاخلاص والنزاهة والامانة وليس بالعصمة وعدم ارتكاب الاخطاء)) وهو مسؤول قانوناً امام مستخدميه لعدم الاخلاص وانعدام الامانة (الخداع والكذب) والاهمال ولكنه غير مسؤول عن الخسائر الناتجة من الاخطاء البحتة في الاراء والاحكام، وهذا ما اكدته العديد من القضايا التي طرحت امام القضاء.

معايير العمل الميداني

ويتمثل هذا النوع من المعايير في التوجيهات المطلوبة لمساعدة المدقق في انجاز عملة. وتتضمن هذه المجموعة ثلاث معايير وهي:

- التخطيط والأشراف

تمثل خطة التدقيق جزءًا رئيسيًا من أعمال التدقيق لكل من التدقيق الداخلي والخارجي، حيث ستساعد خطة التدقيق الجيدة على الحد من المخاطر وتحسين الكفاءة وتحقيق الاهدف بأقل جهد ممكن. فالمطلوب من مدققي الحسابات إعداد خطة تدقيق مناسبة للتأكد من أن جميع مخاطر التدقيق يتم تحديدها ويتم وضع الاستراتيجية الصحيحة للكشف عن جميع مجالات المخاطر المتعلقة. ان تخطيط عملية التدقيق ينطوي على وضع إستراتيجية شاملة للتدقيق وذلك للمساعدة في تحقيق عدة مجالات منها:

- مساعدة المدقق على تكريس الاهتمام المناسب للمجالات الهامة في التدقيق.
- مساعدة المدقق على تحديد وحل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب.
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة تدقيق الحسابات بشكل صحيح حتى يتم تنفيذها بطريقة كفوءة وفاعلة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق التدقيق المشارك في العمل مع مستويات مناسبة من القدرات والكفاءات للسيطرة على المخاطر المتوقعة.
- تسهيل التوجيه والاشراف لأعضاء فريق التدقيق للمساعدة على تدقيق الاعمال التي يؤدونها.

Dr. Waleed Kh Saleh

وفيما يعلق بالجزء الثاني من هذا المعيار فيجب ان يتوفر الاشراف المباشر والمستمر والدقيق على اعمال المساعدين الاخرين الذين قد يستعين بهم المدقق في كل مرحلة من مراحل التدقيق وذلك لضمان تحقيق اهداف التدقيق وتحقيق القناعة المعقولة باجراءاته. كذلك يساعد الأشراف الجيد والكفوء على إسناد مهام العمل قياساً الى قدرات وكفاءات المساعدين. ويكون هنا دور المشرفين مع المساعدين ذوي الخبرة في وضع المخطط التمهيدي لنطاق التدقيق ويتركون التفاصيل للمساعدي.

كذلك يشيركثير من الباحثين الى ان معيار التخطيط والاشراف يعتمد اعتمادا كبيرا على معيار بذل العناية المهنية الواجبة في ما يتعلق بتنفيذ اجراءات التدقيق وان معيار بذل النااية المهنية الواجبة يجب ان يبدأ من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرورا بتنفيذ اجراءات التدقيق وانتهاءا بمرحلة كتابة التقرير. وان يتم قبول مهمة التدقيق بوقت مناسب وذلك لانه هناك عناصر مهمة في العمل الميداني يجب اداءها قبل تاريخ اصدار التقارير المالية للشركة قيد التدقيق. فالاشراف هنا سيضمن توجيه المساعدين على تنفيذ وتحقيق اهداف التدقيق وتحديد ما اذا كانت هذه الاهداف قد تحققت في نهاية العمل ام لا.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقصد بنظام الرقابة الداخلية مجموعة من عمليات الرقابة التي يتم وضعها في المنشأة التي تخص جميع الامور المالية والتنظيمية والمحاسبية والتي تهدف الى ضمان حسن سير الاعمال في الشركة من خلال التقيد بالسياسات والاجراءات الادارية وذلك لحماية الاصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ وضمان اكمال السجلات المحاسبية بدقة عالية ومن ثم المساعدة في اعداد بيانات مالية تتمتع بالموثوقية ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ويجب ان على المدقق ان يحصل على فهم كامل ومفصل لاجراءات الرقابة الداخلية لغرض تطوير وتحديث خطة التدقيق الموضوعة. ويستطيع المدقق من فهم نظام الرقابة الخلية من خلال خبرته السابقة مع الشركة بالاضافة الى الأتي:

- الاستفسارات من الادارة ومن الموظفين وعلى مختلف مستويات الهيكل التنظيمي.
- ادلة الاجراءات وخرائط التدفق.

Dr.Waleed Kh Saleh

- وثائق وسجلات نظام الرقابة الداخلية.
- الهيكل التنظيمي للشركة.

تتكون الرقابة الداخلية من جزئين الاول هو الجانب المحاسبي والذي يختص بتحقيق الاهداف والمفاهيم المتعلقة بحماية الموجودات والسجلات المحاسبية من اي تصرفات غير مشروعة والتحقق من دقة القوائم المالية ومدى امكانية الاعتماد عليها. اما الجزء الثاني فيختص بالجانب الاداري والذي يشمل جميع الاجراءات الازمة للتحقق من كفاءة وفاعلية استخدام موارد وموجودات الشركة كذلك التحقق من مدى التزام العاملين في الشركة بالسياسات والقوانين المطبقة في الشركة .

ان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة موضع التدقيق خطوه مهمة جدا يجب على المدقق القيام بها، بل وتعتبر من اهم الخطوات التي يقوم بها المدقق حيث يستطيع المدقق من خلالها من تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات والفحوصات التي يقوم بها. حيث ان نظام الرقابة الداخلية الجيد والقوي يعني امكانية اكبر للاعتماد على البيانات المالية وبالتالي يستطيع المدقق ان يخفض عينة التدقيق. اما اذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف فذلك يعني انه على المدقق ان يزيد من حجم العينة لكي تكون العينة ممثلة للمجتمع.

- أدلة اثبات

يشير المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الى ضرورة قيام المدقق بجمع وتقييم ادلة الاثبات لكي يستطيع التوصل الى استنتاجات معقولة تكون اساسا منطقيا في عملية ابداء الرأي. حيث تكون هنا كل قرارات المدقق مبررة وبالاخص اذا كانت معززة بادلة اثبات كافية ومناسبة، وفي هذه الحالة ستكون ادلة الاثبات الاساس او المرجع الذي يعتمد عليه المدقق في وظيفة ابداء الراي عن القوائم المالية للشركات.

ويتم الحصول على ادلة الاثبات من مجموعة من الاختبارات الرقابية والاجراءات الجوهرية والتي تشمل بدورها مجموعة من الاختبارات التفصيلة للمعاملات والارصدة لسجلات الشركة محل التدقيق. ولابد من الاشارة هنا الى انه يجب ان يتميز كل دليل اثبات بالكفاية والملائمة، علما ان هاتان الصفتان ترتبطان بعلاقة تبادلية مع بعضهما البعض. فكفاية ادلة الاثبات تعني هنا كمية

Dr Waleed Kh Salah

الادلة التي تم جمعها من قبل المدقق، اما صفة الملائمة فتعني هنا نوعية ادلة الاثبات وعلاقة الدليل بالحالة المراد اثباته.

ان موثوقية وقوة ادلة الاثبات تعتمد بشكل كبير على مصدر الدليل، فالادلة التي يتم الحصول عليها من خارج الشركة او من الطرف الثالث تكون اكثر موثوقية واقناع مما لو كانت هذه الادلة قد تم الحصول عليها من داخل الشركة. اما ادلة الاثبات الداخلية فتعتمد موثوقيتها على قوة فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة، فاذا كان نظام الرقابة الدخلية قوي وفعال فهذا يعطي مؤشر الى ان ادلة الاثبات الصادرة من داخل الشركة هي موثوقة ويمكن الاعتماد عليها.

كذلك يحتاج المدقق هنا الى أن يراعي كلفة الحصول على الدليل وبين فائدة المعلومة التي سيحصل عليها. ومع ذلك فأن صعوبة الحصول على ادلة الاثبات بسبب تكلفته لاتعتبر مبررا او اساسا صحيحا لحذف الاجراء الضروري. و يمكن الحصول على ادلة الاثبات من خلال مجموعة من الاجراءات:

- فحص السجلات والمستندات.
- الملاحظة.
- الاستفساراات الشفوية او المكتوبة.
- المصادقات من الاطراف الخارجية.
- التحقق من الدقة الحسابية للمستندات والسجلات.
- الاجراءات التحليلية من خلال النسب.

كذلك يستطيع المدقق من توضيف خبرته العملية في الشركة لجمع ادلة الاثبات. حيث هناك فرض يتعلق بجمع ادلة الاثبات. وهو ان ما حصل في الماضي سيحدث في المستقبل ما لم يتم اثبات عكس ذلك. وعلى هذا الاساس اذا كان نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي للشركة خلال السنوات الماضية جيد ويمكن الاعتماد عليه فهذا يعطي انطباع او مؤشر الى ان نظام الرقابة لهذا العام سليم ويمكن الاعتماد عليه وعليه يمكن الحصول على ادلة اثبات ذات موثوقية اكبرز. ومع ذلك على المدقق في السنة محل الفحص ان يعيد فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة ليقرر مدى الاعتماد على هذا النظام لتحدد حجم عينة التدقيق.

معايير الإبلاغ (اعداد التقرير)

Dr. Waleed Kh Saleh

تتمثل هذه المعايير بتوفير اهم الارشادات اللازمة لاعداد التقرير. وتحتوي هذه المجموعة على اربعة معايير وهي:

- اعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

تشير المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام (GAAP)إلى مجموعة مشتركة من المعايير والمبادئ والإجراءات المحاسبية المقبولة التي يجب على الشركات واقسام الحسابات اتباعها عند اعداد البيانات المالية. مبادئ المحاسبة المقبولة عموما هي مزيج من المعايير الرسمية والطرق المقبولة عموما لتسجيل الاحداث الاقتصادية في الشركة والإبلاغ عنها. حيث تعمل المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام (GAAP) على تحسين وضوح اتصال المعلومات المالية للاطراف المستفيدة من خلال الكشوفات المالية التي يتم اعدادها من سنة لاخرى.

تهدف المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام إلى ضمان الحد الأدنى من الاتساق في البيانات المالية للشركة ، مما يجعل من السهل على المستثمرين تحليل واستخلاص المعلومات المفيدة. كما تقوم المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام بتسهيل المقارنة بين المعلومات المالية عبر الشركات المختلفة. ولكي تكتسب المبادء المحاسبة صفة المبدأ فانه يجب ان يكون مقبول قبول عام في التطبيق العملي وان يحظى بالتأييد الرسمي من الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة. ومن أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الإفصاح التام.
- مبدأ المقابلة.
- مبدأ الاعتراف بالإيراد.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ الثبات في اتباع النسق.
- مبدأ الموضوعية.

Dr. Waleed Kh. Saleh

وتوضح المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة داخل الشركة في إثبات جميع الاحداث المالية وذلك عبر الكشوفات المالية، وتعتبر المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بالإرشادات التوجيهية العامة لما يجب أن يتبعه المحاسب في موقف معين لمساعدته في حل المشاكل المحاسبية. وهذه المبادئ يعاد النظر فيها باستمرار من قبل المهنيين والمختصين ويجري تعديلها وتنقيحها لتتماشى مع الوضع البيئي والاقتصادي للمستخدم.

- الثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

اضافة الى المعيار الاول من معايير اعداد التقرير والمتعلق بان البيانات المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فالمعيار الثاني يشير صراحتا على المدقق ان يبين في تقريره فيما اذا كانت البيانات المالية تطبق وتستخدم بشكل ثابت ومتسق. حيث يكون المقصود هنا ان الوحدة الاقتصادية تستمر في اتباع وتطبيق نفس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها خلال الفتراة المالية المتتالية وذلك لكي يمكن عمل المقارنات بين هذه الفترات بكل سهولة ويسر.

يقوم هذا المبدأ علي ثبات تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية التي تتبع في الشركة خلال معالجة المشاكل المحاسبية التي تواجه النشاط و تحديد ومعرفة نتيجة النشاط من ربح أو خسارة من سنة لأخرى وذلك لأن عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية يؤدى بشكل مؤكد إلى اختلاف في النتائج من سنة إلى اخرى فعلى سبيل المثال في طريقة احتساب الاندثار يجب أن تكون طريقة ثابتة لا تتغير من سنة لأخرى وكذالك بالنسبة لتقييم المخزون والامر هذا ينطبق على الموجودات الاخرى. ووفقاً لهذا المبدأ فإنه يكون على الوحدة أن تطبق معالجة محاسبية واحدة على جميع المعاملات التي تكون متماثلة وعدم تغييرها من فترة لأخرى الأمر الذي يؤدي إلى إمكانية اجراء المقارنة بين القوائم المالية للفترات المختلفة .

كذلك أن مبدأ الثبات لا يعني أن الوحدة الاقتصادية لا تستطيع التحول من تطبيق اجراء محاسبي من سنة إلى أخرى ولكن يقتصر ذلك التحول على الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تكون أفضل من الطريقة السابقة اي ان التغيير يكون مبرر وفي هذه الحالة فإنه يجب على الشركة الإفصاح عن طبيعة وتأثير ذلك التغيير المحاسبي ومبرراته على شكل ايضاح متمم للكشوفات المالية المعدة عن الفترة التي حدث بها التغيير. كذلك بالنسبة للمدقق فهو مطالب بالاعتراف في

Dr Waleed Kh Saleh

تقريره عندما يجد بان هناك تغيرفي تطبيق مبدأ محاسبي وان هذا التغيير له تأثيير مادي على الكشوفات المالية. وان يحدد في فقرة توكيديه في تقريره وان يبين تتاثير هذا التغيير.

- الافصاح المناسب

يعرف الافصاح المحاسبي على انه عملية اظهار البيانات المالية سواء كانت كمية او وصفية في القوائم المالية للشركة او في الهوامش والملاحظات والجداول المرفقة في الوقت المحدد والمناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة وتساعد المستخدم في اتخاذ القرارات المناسبة. كذلك يشير مفهوم الافصاح الى اهمية شمول التقارير المالية لاي معلومات ذات اثر محسوس على متخذ القرار. وقد لا يقتصر الافصاح الى الحقائق التي تحدث خلال الفترة بل يمتد الى الاحداث التي تحصل لغاية اعداد البيانات المالية التي يكون لها تأثير جوهري رأي متخذي القرار.

الإفصاح المناسب هو مفهوم يشير الى أن جميع عناصر البيانات المالية للشركة والإفصاحات المصاحبة لها يجب أن توفر جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لفهم الوضع المالي للشركة. كذلك يحتاج المستخدمون إلى مستوى مناسب من الإفصاح لاتخاذ قرارات جيدة بشأن ما إذا كان يجب تقديم قروض إلى مؤسسة معينة أو الاستثمار فيها، وعندما يكون هناك مستوى غير مناسب من الإفصاح ، يمكن أن يعني ذلك أن ادارة الشركة تحاول عن عمد تضليل جميع الاطراف التي تستفاد من تقاريرها المالية.

وفي الواقع العملي لابد للشركة من الافصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي ومناسب ومن خلال الافصاح والتي تشمل:

- القوائم المالية حيث تشمل(قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في المركز المالي، قائمة الارباح الموزعة، وقائمة التدفق النقدي).
- المذكرات وتكون مرفقة مع القوائم المالية مثل(طرق تقييم المخزون، طرق احتساب الاندثار، احداث حصلت بعد تاريخ اعداد الميزانية، التغيرات في السياسة المحاسبية).
- تقرير مراقب الحسابات حيث يجب ان يشير الى ابداء رأي فني محايد عن عدالة وصدق البيانات المالية للشركة.

Dr. Waleed Kh Saleh

- جداول احصائية وتشمل على سبيل المثال تحليل اندثار الموجودات، بيان تفصيلي للمبيعات, بيان تفصيلي لتكلفة المبيعات.
- تقرير الادارة والذي يشمل معلومات عن اهداف المشروع والنشاط الحالي والمستقبلي للشركة.

يفترض الإفصاح المناسب في الممارسات المحاسبية بأن يكون جميع القراء والمستفيدين من البيانات المالية قادرين على الوصول إلى البيانات ذات الصلة التي تعتبر ضرورية لفهم المركز المالي للمنشأة. مثل هيئة الأوراق المالية والبورصة و مجلس معايير المحاسبة المالية و مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية، وعلى هذا الاساس شهد الفكر المحاسبي اهتمامًا متزايدا بالإفصاح وعلاقته بمصداقية القوائم المالية. وعليه سيبقى الإفصاح هو أحد القضايا الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي ولعل المتتبع للتطور الفكري للإفصاح المحاسبي سوف يلمس جهود الكثير من المهنيين في هذا المجال، إضافة إلى جهود المنظمات المهنية العالمية.

- إبداء الرأي

يعتبر هذا المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير حيث يجب على المدقق في نهاية العمل بالتعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وذلك من خلال فحص وتقييم جميع النتائج التي حصل عليها ومن ثم الخروج برأي عن مدى عدالة وصدق البيانات المالية للشركة. وفي حالة امتناعه عن ابداء الرأي في امور معينة فعليه ان يضمن تقريره الاسباب التي ادت الى ذلك وينبغي ان يوضح تقريره بصورة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية عن القوائم المالية قبل الغير .

ويشمل تقرير المدقق مجموعة من العناصر الرئيسية حيث تتمثل هذه الهناصر بالاتي:

- العنوان.
- الجهة التي يوجه التقرير اليها.
- الفقرة الافتتاحية. وتشمل البيانات المالية التي تم تدقيقها من قبل المدقق، كذلك تشمل هذه الفقرة بيان عن مسؤوليات كل من الادارة والمدقق.

Dr. Waleed Kh Saleh

- فقرة النطاق. وتشمل ان المدقق قد انجز عمله وفقا للمعايير الدولية او وفقا للمعايير المعتمدة في ذلك البلد، كذلك يجب ان تشمل هذه الفقرة وصفا لاهم الاختبارات التي تم تنفيذها بالاضافة الى تقييم للمبادئ المحاسبية التي استخدمت في اعداد البيانات المالية.
- فقرة الرأي. حيث تتضمن هذه الفقرة رأي المدقق كوحدة في البيانات المالية كوحدة واحدة.
- تاريخ التقرير. وعادتا يكون هذا التاريخ عند اكتمال عملية التدقيق.
- عنوان المدقق. وهو عنوان المكتب الذي يمارس فيه المدقق فيه عمله.
- توقيع المدقق. والتوقيع قد يكون باسم المدقق الشخصي او باسم مؤسسة التدقيق التي يعمل بها المدقق.

وهنا لابد من الاشارة الى انه وفقا لضروف العمل قد يبدي المدقق احد انواع التقارير، وهناك اربع انواع شائعة من هذه التقارير:

- الرأي الغير متحفظ.
- الرأي المتحفظ.
- الرأي السلبي.
- الامتناع عن ابداء الرأي.

Dr. Waleed Kh Salem