

## الفصل الأول: التاصيل النظري للتدقيق

شهد العصر الحالي تطورات كثيرة، وعلم التدقيق كغيره من العلوم التي تشهد تطورا مستمرا على مستوى الإطار المفاهيمي أو العملي، فالجهود المبذولة من المختصين على المستوى العالمي لإيضاح معالم مهنة التدقيق واستقلاليتها واستقلالية ممارستها، أخذت تتضح ب بروز التدقيق كمهنة تقوم على معايير منظمة للمهنة بدرجة أولى ومعايير منظمة لممارسة المهنة بدرجة ثانية. يكتسي التدقيق أهمية بالغة لتأسيسه كمهنة إلزامية قانونية منذ بدايات عهده، ومما زاد في أهميته طبيعته التي تقوم على تدقيق المخرجات المالية والتأكد من صحتها، هذا في خطوة للوصول إلى قناعة تحقق الصحة والمصادقية بتحقق قناعة المدقق في حد ذاته المعبر عنها برأيه الشخصي الفني.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

إن مهنة التدقيق من أحد الموضوعات الأكثر تداولاً اليوم في العولمة المحاسبية وذلك نتيجة للدور الذي يلعبه التدقيق في المنشآت بسبب تعددها المتزايد وحجمها كذلك، حيث أن هذا التزايد أدى إلى خلق فجوة كبيرة بين المستثمرين والمساهمين مع شركاتهم وأموالها مما استوجب الطلب المتزايد على مهنة التدقيق يوم بعد يوم.

## المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقتها تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع

إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد كلمة تدقيق « Auditing » مشتقة من الكلمة اللاتينية « Audire » ومعناها يستمع<sup>1</sup>.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1493 في موسوعة "لوقاباشيليو" تحت عنوان:

### « Summa de Arthmitica Geametra Proportion et Proportion Action »

حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع<sup>2</sup>، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق. فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة:

\*زيادة حجم المنشأة

\*ظهور شركات الأموال (المساهمة)

\*ظهور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل والسوق المالية

\*حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم ويرجع البعض تاريخ ظهور مهنة التدقيق الى القرن 13 في إيطاليا حيث كان المدقق شخصا مهما ويتقاضى اتعابه بالتناسب مع الأخطاء وحالات الغش التي يكتشفها، اما عن التنظيم المهني للتدقيق فجاء من بعد ذلك كمرحلة متطورة، ويمكن الإشارة الى اول جمعية مهنية في هذا الاختصاص في إيطاليا كذلك Roxonati وبالضبط في البندقية سنة 1581 كما تم تأسيس كلية

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص7.  
<sup>2</sup> القاضي حسين، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظلل معايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الرواق، عمان، 1999، ص2.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. فجاء قانون الشركات، عام 1862 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه، وتفاوتت الدول على تبني هذه المهمة، فكانت بريطانيا سنة 1854، فرنسا سنة 1881 والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896. ففي الفترة ما بين 1930-1940، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929 تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى<sup>1</sup>.

وفي عام 1939م، ظهرت فضيحة «MC Kessou and Robins» نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق، بالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، وعلى إثر ذلك توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجياً المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.

### المطلب الثاني: تعريف التدقيق:

وباستعراض التطور التاريخي للتدقيق يمكن تقديم عدة تعاريف لها:

عرف « Banmoult » et « Germond » التدقيق على أنها: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق ذكره، ص9.

المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

التدقيق هو فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية سواءا كانت تقرير على النتائج خلال فترة زمنية أو تقرير على المركز المالي في نهاية الفترة أو أي تقرير آخر يظهر فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة لغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير<sup>1</sup>.

كذلك التدقيق هو ماكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بحيث عرفته على أنه عملية منتظمة للحصول على القران المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية<sup>2</sup>.

التدقيق هو عملية تجميع و تقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من اجل تحديد درجة ارتباط و امتثال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني و محايد، و يجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفيء و مؤهل و محايد.

- الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.
- التحقق: إمكانية الحكم على صالحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

- الإبلاغ: بلورة نتائج الفحص و التحقق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

و المدقق الذي يتولى عملية التدقيق هو محاسب ذو خبرة و مرخص و يجب تمتعه بمتطلبات أساسية لضمان نجاحه كمدقق<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> عبدالفتاح صحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص4.  
<sup>2</sup> محمد سمير الصبيان، "الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص17.  
<sup>3</sup> محمود رافت سالم، كلبونة احمد يوسف، زريقات عمر محمد، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة، عمان، 2011، ص21.

## المطلب الثالث: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية. فلقد كانت في القدم عملية التدقيق مجرد وسيلة لإكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش أو تزوير. أي كان هدفها قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد<sup>1</sup>.

بانفصال الإدارة عن الملكية و الاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق والاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى<sup>2</sup>:

1-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

2-تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

3-تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

4-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

## المبحث الثاني: معايير وأنواع التدقيق

### المطلب الاول: معايير التدقيق

تعرف معايير التدقيق بأنها: المقاييس التي يستطيع المدقق في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي يلتزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق".

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين، مرجع سابق ذكره، ص 11.  
<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 11.

وعليه فإن التدقيق مهنة حرة تحكمها معايير لا يجوز مخالفتها من طرف المدقق، هذا وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" بإعداد عشرة معايير للتدقيق ثم تقسيمها إلى 3 مجموعات وهي 1:

📌 المعايير العامة (الشخصية).

📌 معايير العمل الميداني.

📌 معايير إعداد التقرير.

أولاً: المعايير العامة (الشخصية).

توصف هذه المعايير بأنها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتتكون من 3 عناصر:

1-معايير التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: تنص هذه المعايير على أن التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق، وعلى هذا الأساس على المدقق أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة، وأن يظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعداً لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

2- معايير الاستقلال: يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على إستقلاليته في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، ولقد أمكن تحديد 3 أبعاد لإستقلاله هي:2:

-الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق.

-الاستقلال في مجال الفحص

-الإستقلال في مجال إعداد التقرير.

---

1 حسين القاضي، حسين لدوح، مرجع سابق ذكره، ص25.  
2 مخلوف عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد قسنطينة EPE/TVE، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015، ص21.

إن حالات التي تؤدي إلى الإضرار برأي المدقق هي:

-وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة.

-علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة.

وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى إستقلال المدقق في كل حالة فإنه يجب عليه أن يمارس قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع الحالات.

**3-معايير العناية المهنية:** يجب على المدقق أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يسهر على تحسين خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه، وتتطلب العناية المهنية ن يهتم المدقق بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم خدماته ولكي يبقى محافظا على الكفاءة عليه ن يلتزم بقواعد التدريب والتطوير المهني طوال ممارسته لمهنته.

تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المدقق جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل عليه بالإستشارة، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المدقق خدماته بدون أخطاء وبدقة وإهتمام.

**ثانيا: معايير العمل الميداني:**

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشتمل هذه المعايير على ثلاث وهي:

1-يجب أن يكون العمل مخططا بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.



2- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.

3- الحصول على قرائن كافية وملانمة نتيجة لعملية الفحص والملانمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.

### ثالثا: معايير إعداد التقرير

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق وهو وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

وأشار معيار التدقيق الدولي رقم 700 إلى شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يصدره في نهاية عمله ويوضح فيه رأيه عن القوائم المالية، ويحكم إعداد هذا التقرير وفقا لما جاء بمعايير التدقيق أربع معايير مهنية يجب الإشارة إليها في التقرير وهي:

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

3- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملانمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الايضاحات اللازمة.

4- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب..

المعيار الأول من هذه المجموعة يعني ضمنا أن المبادئ المحاسبية المقبولة تمثل عموما معيارا مناسباً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم أما المعيار



الثاني وهو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية عموماً فهو يهدف إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية أما المعيار الثالث فهو الإفصاح المناسب يتطلب ضرورة إفصاح المدقق عن أية معلومة مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض<sup>1</sup>.