

موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية

د. سامي الوقاد*

د. خالد الخطيب**

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على موقف المدقق الأردني من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق و تبرز أهمية هذا البحث في مدى فعالية محتوى تقرير المدقق في ضوء متطلبات المجتمع المالي كما تهتم مهنة مدققي الحسابات بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة التي تحت التدقيق وللإجابة عن تساؤلات الدراسة فقد اتبع الباحث منهجين هما المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي. من خلال المنهج الاستقرائي ببيان تحديد موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية الحديثة بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية أما من خلال إستخدام المنهج الاستنباطي تحديد موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية الحديثة بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية ، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

إن لدى مدققي الحسابات الأردنيين الإدراك الكامل والوعي الكافي للعناصر الأساسية الموجودة في تقرير المدقق. كما أن المدقق الأردني لديه ما يكفي من الخبرة للحكم على التقارير من حيث مصداقيتها أو عدم مصداقيتها. إضافة إلى أن المدقق الأردني يجب أن يكون مطلعاً على الظروف المحيطة به ولا يجب أن يتأثر بها من خلال عمله.

المقدمة :

يقوم عمل مدقق الحسابات على جمع وتقييم أدلة الإثبات - والتي تشمل الدفاتر والسجلات - والتأكد من مدى تطابق إعداد القوائم المالية وبياناتها مع معايير المحاسبة الدولية، ومدى عدالة تمثيلها لنتائج أعمال الشركة خلال فترة زمنية معينة، ومركزها المالي في هذه الفترة، ومن ثم تكون رأي عن نتائج الفحص والتدقيق الذي قام به، وبالتالي توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الفئات المعنية وذلك من خلال تقرير المدقق(1).

* جامعة البترا الخاصة ، عمان - المملكة الاردنية الهاشمية

** جامعة البترا الخاصة ، عمان - المملكة الاردنية الهاشمية (khalidk_51@hotmail.com)

1 (أبو الفتوح فضالة، دراسات في المراجعة، القاهرة، (1989م)، ص: 4-5

ونتيجة للثورة الصناعية وكبر حجم الشركات وزيادة استخدام الشركات المساهمة، فقد أدى ذلك كله إلى انفصال الملكية عند الإدارة، وبالتالي زادت أهمية وجود مدققي الحسابات، وكذلك زادت أهمية تقاريرهم المنشورة، حيث تعتبر هذه التقارير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها تقرير المدقق، كالمؤسسات الحكومية المختلفة، مثل: دائرة ضريبة الدخل، ووزارة التخطيط، ووزارة الصناعة والتجارة، ووزارة المالية، ودائرة الإحصاءات، إضافة إلى المستثمرين والمقرضين المساهمين ورجال الأعمال وإدارات الشركات، وغيرهم، وذلك لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة، حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية والمستقبلية(2).

وما يعزز الثقة بتقرير المدقق، هو وجود معايير تدقيق موحدة ومتعارف عليها، يعتمد عليها المدقق ويلتزم بها أثناء أدائه لواجباته وقيامه بعملية التدقيق وإصداره لرأيه الذي توصل إليه من خلال هذه العملية، حيث أن وجود مثل هذه المعايير يحكم رأي مدقق الحسابات، ويؤدي الغرض المرجو منه، وكذلك الرقابة الداخلية على البيانات الموجودة والصادرة من الإدارة، ونظرا لتعذر وجود مثل هذه المعايير المحلية الوطنية - كما هو موجود عادة في الدول النامية - فإنه ليس هناك ما يمنع من تطبيق المعايير الدولية(3) وبناء على ذلك، ففي الأردن ونظرا لعدم وجود معايير تدقيق محلية وطنية، فإن مجلس إدارة جمعية مدققي الحسابات أصدر قرارا يقضي بإلزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الدولية .

وبناء على ما سبق، فقد جاءت هذه الدراسة لتبين مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين - عند إصدارهم لتقاريرهم وإبدائهم لأرائهم الفنية - بهذه المعايير الدولية، وخاصة المعيار الدولي رقم (700)، الخاص بتقرير مدقق الحسابات حول البيانات المالية، هذه من جهة، وبيان مدى ملائمة هذه المعايير، وخاصة المعيار رقم (700)، لبيئة وواقع الأردن من جهة أخرى .

مشكلة البحث :

يمكن أن تصاغ المشكلة في هذه الدراسة كما يلي :-

- ❖ مدى إدراك مدقق الحسابات الأردني العناصر الأساسية في تقرير المدقق .
- ❖ وهل يدرك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى إصدار الرأي النظيف ؟
- ❖ هل تؤثر الرقابة الداخلية على سلامة تطبيق التعليمات الصادرة من الإدارة على عمل المدقق؟

أهمية البحث :

(2) خالد عباله، علم تدقيق الحسابات:للتأحية النظرية، الطبعة الرابعة، دار فيلادلفيا للنشر، عمان، (1986م)، ص:57.

(3) محمود عطا الله دراسات وبحوث في المراجعة، الجزء الثاني، مكتبة الشباب، مصر، (1992م)، ص:103.

تبرز أهمية هذا البحث في مدى فعالية محتوى تقرير المدقق في ضوء متطلبات المجتمع المالي كما تهتم مهنة مدققي الحسابات بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة التي تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للشركة في نهاية فترة زمنية محددة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة وهذا الرأي مهم جداً حيث أن وجوده يعزز الثقة بهذه القوائم المالية .

كما تبرز أهمية هذه الدراسة من كونها تساعد في لفت انتباه الجهات المختلفة المنظمة للمهنة مثل: جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ومجلس مهنة تدقيق الحسابات إلى مدى ملائمة معايير التدقيق الدولي رقم (700) لبيئة وواقع الأردن والتي كشفت الإيجابيات والسلبيات التي يمكن أن تظهر من جراء تطبيق المدققين لهذه المعايير مع العمل على تلافي هذه السلبيات مما سيوفر للمدققين الاستعداد النفسي على الأقل لتطبيق هذه المعايير والالتزام بها على أكمل وجه .

أهداف البحث :

- ❖ بيان إدراك مدقق الحسابات الأردني العناصر الأساسية في تقرير المدقق .
- ❖ بيان إدراك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى إصدار الرأي النظيف .
- ❖ بيان إدراك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى رأي آخر عدا الرأي النظيف .
- ❖ بيان أثر الرقابة الداخلية على سلامة تطبيق التعليمات الصادرة من الإدارة على عمل المدقق .

فرضيات البحث:

- تقوم هذه الدراسة بناء على الفرضيات التالية :-
1. لا يدرك مدقق الحسابات الأردني العناصر الأساسية في تقرير المدقق .
 2. لا يدرك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى إصدار الرأي النظيف .
 3. لا يدرك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى رأي آخر عدا الرأي النظيف .
 4. تؤثر الرقابة الداخلية على سلامة تطبيق التعليمات الصادرة عن الإدارة على عمل وتقرير المدقق .

محددات البحث :

1. قلة الأبحاث التي تتناول موضوع البحث.
2. قلة الدوريات التي تتناول موضوع البحث.
3. قلة الباحثين عن المشكلة في موضوع البحث .

الدراسات السابقة :

هناك عدة دراسات تناولت موضوع: معايير التدقيق الدولي, بشكل مباشر أو غير مباشر ويمكن أن توضح هذه الدراسات كما يأتي:-

* _ في دراسة كمال حاتم جرادات (2004) عن مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين في إعداد تقرير المدقق وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (7009)، وكانت أهدافها هي معرفة مدى التزام المدققين. بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (700) وذلك عند إعدادهم للتقرير وإبدائهم للرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ، وبيان مدى ملائمة معيار التدقيق الدولي رقم (700) لبيئة وواقع الأردن، ولقد توصل من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية :

1. أن أغلبية المجيبين وهم مدققي الحسابات المؤهلين تأهيلاً أكاديمياً ومهنيّاً عالياً ، حيث أن ما نسبة 60% حاصلون على البكالوريوس و 26.7% حاصلون على شهادة الماجستير و 10% من الحاصلون على شهادة الدكتوراه. وأن ما نسبة 83.7% من تخصص المحاسبة وأن ما نسبة 86.7% حاصلون على إجازة تدقيق أردنية وأن 70% من مدققي الحسابات حاصلين على إجازة تدقيق أردنية فئة (أ).
2. لا يتلاءم معيار التدقيق الدولي رقم (700) لبيئة وواقع الأردن .

* _ وفي دراسة محمد حسين موسى (2002) عن: مخاطر التدقيق في الأردن، دراسة على مكاتب التدقيق " كانت إحدى أهدافها هي تحديد مدى إدراك مدققي الحسابات في الأردن لمخاطر التدقيق . ولقد توصل من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية :

1. وجود قصور في التشريعات المحلية المتعلقة بالمهنة مما أدى الى ضعف وتدني المتطلبات وفي مهارات ممارسي المهنة مما أوجد فئة من الممارسين أثرت بشكل سلبي على المهنة .
2. النقص في أسس وسبل تأهيل المحاسبين والمدققين التي تحد من إيجاد فئة متدربة ومؤهلة لممارسة المهنة والرقي بها خاصة وأن هناك تغيرات سريعة تطرأ بشكل مستمر على علم المحاسبة وتطبيقاته .
3. عند القيام بعملية التدقيق على قوائم منشأة ما فإن مجموعة من المدققين في مكتب التدقيق يقومون بهذه العملية ، ولكن عند التقصير في عملية التدقيق فان المسؤولية تقع على فرد واحد الذي قام بالشهادة على هذه القوائم .
4. صعوبة اكتشاف الغش والتلاعب في البيانات من قبل المدقق .
5. تدني مستوى الرقابة على أعمال مكاتب التدقيق .

* _ وفي دراسة محمد صبحي أحمد (2000) عن : . مدى تطبيق مكاتب التدقيق في الأردن المعايير التدقيق الدولية رقم (700، 710، 720)، وكانت أحد أهداف هذه الدراسة هي معرفة مدى التزام المدققين بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (700) عند إعدادهم للتقرير. ولقد توصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج وأهم هذه النتائج :

1. يلتزم مدققي الحسابات في الأردن بشكل تقرير المدقق وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم (700) الخاص بتقرير المدقق .

* - وفي دراسة أحمد محمد محمد (2002) عن : " مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية في الأردن " وكانت أهدافها هي مدى إتفاق تقارير مدققي الحسابات الأردنيين مع متطلبات قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997م ، ومدى إتفاق مضمون تقارير مدققي الحسابات الأردنيين مع متطلبات معايير التدقيق الدولية ، ومدى إتفاق متطلبات قانون الشركات الأردني قانون (22) لسنة 1997م مع متطلبات معايير التدقيق الدولية ، ومدى

توافق آراء مدققي الحسابات الأردنيين حول البيانات المالية . ولقد توصل ومن خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية : إن آراء مدققي الحسابات تتفق مع متطلبات قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997م , وأن نسبة إتفاق آراء مدققي الحسابات مع متطلبات معايير التدقيق الدولية الخاصة بشكل التقرير هي (45%) , وأن نسبة إتفاق آراء المدققين مع متطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بمضمون التقرير هي (49%) , ومن هنا نجد أن آراء مدققي الحسابات الأردنيين لا تتفق مع متطلبات معايير التدقيق الدولية فيما يتعلق بشكل التقرير وأيضاً لا تتفق مع متطلبات معايير التدقيق الدولية التي تتعلق بمضمون التقرير ولكن بصورة أقل .

ومن خلال تحليل متطلبات قانون الشركات الأردني الجديد رقم (22) لسنة 1997م تبين أن كثيراً من متطلبات هذا القانون تتفق مع متطلبات معايير التدقيق الدولية ولكنه يختلف معه في بعض موادها وذلك لعدم شمولية قانون الشركات الأردني وتعارضه مع بعض موادها , وبذلك فإن معظم متطلبات قانون الشركات الأردني تتفق مع متطلبات معايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مدقق الحسابات , ونجد أن أغلب آراء مدققي الحسابات تتوافق آرائهم مع بعضهم البعض فيما يتعلق بمتطلبات قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997م ومتطلبات معايير التدقيق الدولية .

منهجية وأسلوب البحث:

سنعتمد عند قيامنا بهذه الدراسة على منهجين هما المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي .

من خلال المنهج الاستقرائي سنقوم ببيان تحديد موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية الحديثة بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية . أما من خلال استخدام المنهج الاستنباطي سنحاول رؤية مدى تحديد موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية الحديثة بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية .

ولتحقيق هذه سنقوم باستخدام أسلوبين من أساليب جمع البيانات هما:

1. الدراسة النظرية: ومن خلال هذه الدراسة سيتم الحصول على البيانات الثانوية بعد مراجعة الأدبيات المتعلقة بموضوع البحث.
2. الدراسات الاستطلاعية: سيتم الحصول على البيانات الأولية من خلال إعداد استبانة والتي سيتم توزيعها على العينة المختارة من المدققين بالإضافة إلى استخدام بعض الأساليب الإحصائية واختبار فرضيات البحث .

(1) الإطار النظري للبحث

تواجه مهنة التدقيق العديد من التغيرات, ولعل المصدر المحرك الرئيسي لهذه التغيرات من الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية ,ولعل هذه التغيرات تدعو الدول العربية وأسواقها الناشئة إلى ضرورة مواكبة هذه التغيرات ولذلك تشهد معايير التدقيق الدولية العديد من التطورات وخصوصاً فيما يتعلق بموضوع تقرير المدقق .

حيث أصدر مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (I F A C) بواسطة مجّـلس معايير التدقيق والضمان الدولي (I A A S B) سلسلة من التعديلات أدت إلى زيادة المهام الملقاة على عاتق مدقّق الحسابات فضلا عن الإدارة ولعل أهم ما تضمّنّه المعيار الجديد في نسخته الصادرة عام 2005 من النقاط التالية :

بناءً على ما تقدم يعرض الباحث في الإطار النظري للدراسة التطورات التاريخية لمعايير التدقيق الداخلية منذ عام 1997 حتى عام 2005 وذلك فيما يلي:

عرض لمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقرير المدقّق:

لقد شهدت معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقرير المدقّق العديد من التطورات والتغيرات والتعديلات وفيما يلي عرض موجزّ لمعايير التدقيق الدولية الصادرة بتقرير المدقّق عن الفترة من 1997 حتى عام 2005.

(1-1) عرض لمعايير التدقيق الدولي المتعلق بتقرير المدقّق رقم 700 الصادر سنة 1998:

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجع الصادر نتيجة التدقيق المنجز من قبل مراجع مستقلة لبيانات منشأة ما. إن كثيرا من الإرشادات الموفّـرة يمكن تكييفها لتقارير المراجع الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك الخاصة بالبيانات المالية.

إن هذا الفحص والتقييم يتضمن النظر فيما إذا كانت البيانات المالية قد تمت تهيئتها حسب الإطار المقبول للتقارير المالية(4) ' إن كان بموجب المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة. وقد يكون من الضروري النظر فيما إذا كانت البيانات المالية تلتزم بالمتطلبات القانونية أيضا.

حيث يجب أن يحتوي تقرير المراجع على رأي تحريري واضح بالبيانات المالية ككل.

1- مفهوم تقرير مدقّق الحسابات:

لتقرير مدقّق الحسابات عدة تعريفات، فهناك من يرى أن هذا التقرير في جوهره هو عبارة عن "رأي مُعطى بشكل ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المُصطلحات الشائعة في محيط المهنة"(5)

كما يرى بعض آخر أن تقرير المدقّق هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول

4 (لقد شخص أطار المعايير الدولية للمراجعة أيضا، اطارا موثوقا وشاملا للتقارير المالية. وان تقديم التقارير بموجب هذه النوع الثالث من الاطر مغطى بالمعيار الدولي للمراجعة(800) الموسوم (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة)

5 (خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999م ، ص: 157 .

درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي .

بما يتماشى مع متطلبات القانون ومعايير التدقيق الدولية، بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق(6)

2- أهمية تقرير مدقق الحسابات :

تتبع أهمية تقرير مدقق الحسابات بالنسبة للمدقق نفسه من كون التقرير هي الوسيلة التي يستطيع بها المدقق التعبير عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية، كما أن من خلال هذه التقارير يحدد المدقق مسؤوليته عن القوائم المالية وهي مسؤولية إدارة الشركة وبه يتم إبلاغ مستخدمي البيانات والقوائم المالية بطبيعة ونطاق مهمة التدقيق، وما إذا كان التدقيق قد تم وفق معايير التدقيق الدولية، أو أن هناك قيود على نطاق التدقيق .

ويمكن توضيح أهمية تقرير الحسابات للفئات التي تستخدمه وتستفيد منه كما يأتي(7):

1. المستثمرون الحاليون والمتوقعون:

يساعدهم هذا التقرير على اتخاذ القرارات التي تحافظ على قيمة أموالهم المستثمرة.

2. إدارة الشركة:

يعتبر هذا التقرير بمثابة شهادة معتمدة على كفاءة وفعالية إدارة المنشأة على المهام الموكلة إليها، ودليل مستخدمى القوائم بأن الإدارة مارست مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية بطريقة سلمية ودقيقة، وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3. الدائنون (الموردين):

يمكنهم هذا التقرير من معرفة قدرة المنشأة على دفع الديون المستحقة عليها، بتاريخ استحقاقها، وعلى الوفاء بالفوائد التي تترتب على هذه الديون.

4. المدينون (العملاء):

ويزيدهم هذا التقرير بصورة إرشادية حول استمرارية الشركة وخاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.

5. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

يساعدهم هذا التقرير في التعريف بشكل دقيق على الوضع المالي لعملائهم الحاليين، وتقرير وضعه المالي في المستقبل، وفي ذلك ضمان لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات السلمية في هذا المجال.

(6) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000م ، ص: 316 .

(7) سناء مسودة، اعتماد الشركات المالية (البنوك والمؤسسات المالية) على القوائم المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة

الأردنية في اتخاذ قرارات الاستثمار وقرارات الائتمان رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الأردنية. عمان، ص: 23-26، 1992م.

6. المؤسسات الحكومية:

يساعد هذا التقرير المؤسسات الحكومية مثل: (دائرة ضريبة الدخل، ووزارة الصناعة والتجارة، ووزارة التموين والمالية وغيرها) على تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي والإحصائيات الأخرى.

7. المجتمع:

يساعد هذا التقرير في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة والتي قد تكون لها تأثير عليه.

ومما سبق، أتضح لنا أهمية تقرير مدقق الحسابات، حيث أن هذا التقرير أصبح جزءاً من القوائم المالية، يستعين به غير المساهمين من أصحاب المصالح المرتبطة بالمنشأة وبالتالي فإن وجوده يضيف الثقة على البيانات الواردة في هذه القوائم كما أنه يعتبر خلاصة ما وصل له المدقق من عمله والنتائج الوحيد المائل أمام أعين الجمهور للنشاط الذي تؤديه مهنة التدقيق، ويعتمد عليه الكثيرون ممن يلجئون إلى الحسابات الختامية عند اتخاذهم لمختلف القرارات المالية حيث أن هناك جهات متعددة تعتمد على رأي المدقق في اتخاذ القرارات الاقتصادية الهامة، ومنها على سبيل المثال: قرارات الاستثمار والإقراض، وتقرير المدقق إلى جانب اعتباره قرار رئيسي لعملية التدقيق، فإن له أثار متعددة على جهات أخرى مختلفة غير الوحدة الاقتصادية مثل: المستثمرين والمقرضين والعملاء والموردون وغيرهم، وبالتالي يحدد هذا التقرير مدى اعتماد هذه الجهات على البيانات الواردة في القوائم المالية في اتخاذ قراراتها الاقتصادية.

3- خصائص التقرير الجيد:

1. الأهمية:

يجب أن تتصف الأمور المضمنة في تقرير مراجعة العمليات بدرجة من الأهمية تترتب تليها إلى موظفي ومديري العمليات، أن تضمن الأمر قليلة الأهمية في تقارير مراجعة العمليات يقلل من فائدتها، ويضعف من فعاليتها، لأنه يتسبب في صرف الانتباه عن الأمور الهامة الواردة في تلك التقارير.

2. الفائدة والتوقيت المناسب:

يجب إعداد تقارير مراجعة العمليات بطريقة تجعلها تلبى رغبات واحتياجات المستفيدين أي يجب أن تكون مفيدة، ولكن من الخطأ أن كان الافتراض أن الاستفسار من تلك التقارير مقصورة على الإدارة ويجب كتابة تقارير مراجعة العمليات بطريقة تجعلها تبدو واضحة لرأي أشخاص متوسطي الذكاء، جيد الاطلاع. ان التوقيت المناسب للتقرير يماثل النفع منها في أهمية الحصول على تقارير فاعلة أن تقرير مراجعة العمليات الرائع الإعداد قد يكون قليل النفع منها في أهمية الحصول على تقارير فاعلة أن تقرير مراجعة العمليات الرائع الإعداد قد يكون قليل النفع للإدارة إذ وصل متأخر بدرجة لا تسمح بالاستفادة الكاملة من المعلومات والتوصيات المبلغة فيها وبتخاذ إجراء عملي بشأنها.

3. الدقة وكفاية الدعم والمساندة:

يجب على فريق المراجعة القيام بكل إجراءات المراجعة من إعداد ومعالجة تقارير مراجعة العمليات، بهدف الخروج بتقارير خالية من أخطاء في الحقائق أو المنطق، كما

يجب دعم كل الحقائق المقدمة، والاستنتاجات المتوصل إليها عن طريق توثيق عمل المراجعة المنجز .

4. الإقناع:

يجب عرض نتائج المراجعة بطريقة مقنعة، كما يجب تتبع الاستنتاجات والتوصيات والحقائق المعروضة منطقياً، ودعم المعلومات المقدمة بطريقة كافية الإقناع أي عند قراءة التقرير يقتنع بأن النتائج مهمة، وأن الاستنتاجات معقولة، وأن تطبيق التوصيات ضروري كما يجب أن تكون البيانات المقدمة مقنعة بدرجة كافية تدفع الإدارة للعمل بها.

5. الموضوعية والمنظور:

يجب أن يعرض أي تقرير مراجعة العمليات نتائج المراجعة بطريقة موضوعية وغير متحيزة ويتضمن معلومات كافية عن الموضوع المطروح، لإعطاء قراء التقرير المنظور السليم، وأن الهدف من الكتابة الجيدة للتقارير هو إعداد تقارير محايدة وعادلة وغير مضللة، ومركزة على الموضوعات التي تستحق الاهتمام.

6. الوضوح والبساطة:

يجب تقديم تقارير مراجعة العمليات في شكل واضح وبسيط وسلس ما أمكن، فليس من الحكمة في شيء افتراض توفر المعرفة الفنية الكاملة للموضوعات المطروقة لدى قراء التقرير.

4- العناصر الأساسية في تقرير المراجع:

يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية الآتية، مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف:

(1) عنوان التقرير:

يجب أن يحتوي تقرير المراجع على العنوان المناسب له. وقد من الملائم استعمال اصطلاح (مراجع مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المراجع عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي المنشأة، أو عن مجلس الإدارة، أو عن تقارير المراجعين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المراجع المستقل.

(2) الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يجب أن يوجه تقرير المراجع بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكاليف بالمراجعة والأنظمة المحلية ويوجه التقرير عادة أما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة، التي تتم مراجعة بياناتها المالية.

(3) الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

يجب أن يحدد تقرير المراجع البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية.

يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة(8) وتصريحا بأن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استنادا على عملية المراجعة.

البيانات المالية هي عرض من الإدارة. أن تهيئة مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات واجتهادات محاسبية مهمة، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات المالية وعلى العكس من ذلك، فإن مسؤولية المراجع هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي بشأنها.

(4) فقرة النطاق:

يجب أن يصف تقرير المراجع نطاق المراجعة، وذلك بالنص على أن عملية المراجعة قد تم انجازها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم. وكلمة (نطاق) تشير إلى أن باستطاعة المراجع القيام بإجراءات المراجعة التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف. ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية المراجعة قد أنجزت متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة. وما لم يتم النص على العكس، فإن معايير أو ممارسات المراجعة المتبعة يفترض أن تكون تلك المتبعة في القطر المشار إليه بعنوان المراجع.

يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

يجب أن يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت:

- أ- فحصا على أساس الاختبار لأدلة تويد مبالغ والإفصاحات البيانات المالية.
- ب- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- ج- تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
- د- تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

(5) فقرة الرأي:

يجب أن تقرير المراجع بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية.

أن التعابير المستعملة لإبداء رأي المراجع هي "تعبر بصورة حقيقية وعادلة" أو "تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية" هي تعابير مترادفة. وان كلا التعبيرين يشيران ما بين أشياء أخرى، بأن المراجع يراعى فقط تلك الأمور التي لها أهمية نسبية للبيانات المالية.

(8) ان مستوى الاداري المسؤول عن البيانات المالية سوف يتباين حسب الموقف القانوني في كل قطر .

يحدد إطار التقارير المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والقواعد الصادرة عن الهيئات والأعراف العامة الناشئة ضمن القطر، مع مراعاة العدالة بشكل مناسب وأخذ التشريعات المحلية بنظر الاعتبار، والإعلام القارئ بالبيئة التي أوضحت العدالة، فان رأي المراجع يجب أن يشير إلى الإطار الذي استندت عليه البيانات المالية وذلك باستعمال كلمات مثل "وفقا ل(يشار الى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية).

إضافة إلى الرأي حول التعبير بصورة حقيقة وعادلة (أو عدالة البيانات من كافة النواحي الجوهرية)، فقد يحتاج المراجع إلى أن يضمن تقريره رأيا عما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات الأخرى الموصوفة بالتشريعات والقوانين ذات العلاقة.

(6) تاريخ التقرير

يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المراجع قد اخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير، والتي حدثت ووصلت الى علم المراجع لغاية ذلك التاريخ.

بالنظر لكون مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول البيانات المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المراجع عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.

(7) عنوان المراجع:

يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهي عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك.

(8) توقيع المراجع:

يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية المراجعة.

(9) تقرير المراجع:

يجب إبداء رأي نظيف في حالة استنتاج المراجع بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين، كذلك يشير الرأي النظيف ضمنيا، بأن أية تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها، وتأثيرات ذلك، قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية.

وفيما يلي توضيحا لتقرير المراجع الكامل متضمنا العناصر الجوهرية المشار إليها سابقا والموضحة أعلاه، علما بأن هذا التقرير يوضح إبداء رأي نظيف.

اسم الجهة التي يوجه إليها التقرير

"لقد قمنا بمراجعة الميزانية المرفقة (9) لشركة (س) كما في 31 كانون أول / 2008 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ، أن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وإن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية مستنديين إلى مراجعتنا لها.

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) أن هذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد معقول حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، وتتضمن عملية المراجعة فحصا للأدلة، على أساس الاختبار، التي تؤيد المبالغ والافصاحات في البيانات المالية، كذلك تتضمن عملية المراجعة تحديد المبادئ المحاسبية المستعملة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل وأننا نعتقد بأن عملية مراجعتنا قد وفرت أساسا معقولا للإبداء رأينا.

5- التقارير المقيدة:

يعتبر تقرير المراجع مقيدا في الحالات التالية:

- الأمور التي لا تؤثر على رأي المراجع:
- أ- توكيد لأمر ما .

- الأمور التي تؤثر على رأي المراجع:
- أ- رأي متحفظ.
- ب- عدم ابداء رأي.
- ت- رأي سلبي.

أن تماثل شكل ومضمون كل نوع من أنواع التقارير المقيد و سوف يعزز من فهم المستفيد من هذه التقارير، وعليه فإن هذا المعيار الدولي للمراجعة يتضمن مقترحات لنصوص تقارير صادرة برأي نظيف، وكذلك أمثلة لفقرات مقيدة تستعمل عند إصدار تقارير مقيدة.

أ. الأمور التي لا تؤثر على رأي المراجع:

في بعض الحالات، قد يقيد تقرير المراجع بإضافة فقرة توكيدية لأمر ما، وذلك لإلقاء الضوء على أمر يؤثر على البيانات المالية والذي تم إدراجه كملاحظة مرفقة بالبيانات المالية، لشرح الأمر بشكل مفصل، أن إضافة مثل هذه الفقرة التوكيدية لا يؤثر على رأي المراجع غير المتحفظ إزاء هذا الموضوع.

يجب على المراجع تقييد تقريره بإضافة فقرة لالقاء الضوء على أمر جوهرى يتعلق بمسألة الاستمرارية.

على المراجع دراسة تقييد تقريره بإضافة فقرة، وذلك عند وجود حالة مهمة من عدم التأكد (في مسألة أخرى لا تتعلق بالاستمرارية) وإن حلها يعتمد على إحداث مستقبلية وقد تؤثر على البيانات المالية.

1. الأمور التي تؤثر على رأي المراجع:

قد لا يستطيع المراجع إبداء رأي نظيف في حالة وجود أحد الظروف التالية، مع اعتقاد المراجع بأن تأثير الأمر هو، أو قد يكون، جوهريا بالنسبة الى البيانات المالية:

أ- هناك قيود على نطاق عمل المراجع،

ب- هناك اختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها، أو ملائمة الإفصاح في البيانات المالية.

إن الظروف الموصوفة في (أ) قد تقود إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء رأي. أما الظروف الموصوفة في (ب) فإنها قد تقود إلى رأي متحفظ أو إلى رأي سلبي، وقد تم مناقشة هذه الظروف بشكل كامل في الفقرات.

(الرأي المتحفظ) يجب أن يتم إبداءه عندما يستنتج المراجع عدم إمكانية إبداء رأي نظيف، وإن تأثير أي اختلاف مع الإدارة، أو تحديد للنطاق ليش جوهريا وشاملا لدرجة تتطلب إبداء رأيا سلبيا أو عدم إبداء رأي، ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ "كاستثناء" لتأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات.

(عدم إبداء الرأي) يجب أن يتم إصداره في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا وشاملا لدرجة لا يتمكن المراجع فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول البيانات المالية.

(الرأي السلبي) يجب أن يتم إبداءه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية والشمولية للبيانات المالية لدرجة يستنتج فيها المراجع بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.

يجب على المراجع في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا، عدا الرأي النظيف، أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا، بيان الأثر الكمي على البيانات المالية، وفي العادة فإن هذه المعلومات تدرج في فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي أو فقرة عدم إبداء الرأي، وقد تتضمن الإشارة الى تفاصيل أوسع، أن وجدت، وفي الملاحظة المرفقة بالبيانات المالية.

الحالات التي تؤدي إلى تعديل رأي المدقق:

عند تكوين الرأي عن كشوف الحسابات المالية كما هو مذكور في الفقرة 6، يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت كشوفات الحسابات المالية قد تم تحضيرها وتقديمها وفق

المتطلبات المحددة لنظم التقارير المالية المتداولة. ويقوم المدقق بإبداء رأيه المعدل في تقريره عن كشوف الحسابات المالية عندما:

أ- يتوصل المدقق وبناءً على الدليل المحاسبي المتوفر لديه إلى أن كشوفات الحسابات المالية لا تخلو من البيانات الكاذبة الملموسة نتيجة للاختلاف مع الإدارة حول:

- i. قبولية السياسات المحاسبية المنتقاة،
- ii. تطبيق السياسات المحاسبية المنتقاة،
- iii. كفاية ما يُفصح عنه في كشوفات الحسابات المالية.

ب- عدم تمكن المدقق من الحصول على دليل محاسبي مناسب وكافي للتوصل إلى أن كشوفات الحسابات المالية تخلو من البيانات الملموسة الكاذبة (ويشار إلى هذا أيضاً بأنه تحديد لمجال التدقيق).

الاختلافات مع الإدارة:

أ- يقوم المدقق بإبداء رأي مشروط عندما يتوصل إلى أن تأثير أي اختلاف مع الإدارة وإن كان ملموساً إلا إنه ليس شاملاً، وبناءً على ذلك، باستثناء الموضوع المؤدي إلى التعديل، تكون كشوف الحسابات المالية معدة وفق نظم التقارير المالية المتداولة وليست مضللة، كما أنها لا تتطلب رأي معارض.

ب- يعطي المدقق رأياً معرضاً عندما يتوصل إلى تأثير الاختلاف مع الإدارة يكون ملموساً وشاملاً في كشوف الحسابات المالية إلى درجة أن إعطاء رأي مشروط يكون غير كافي لبيان الطبيعة المضللة لكشوفات الحسابات المالية.

ج- يعطي المدقق رأي مشروط عندما يتوصل إلى التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب، وإن كان ملموساً في تقدير المدقق لا يمكن أن يكون شاملاً، لذلك فإن كشوف الحسابات المالية غير مضللة ولا تقتضي الامتناع عن إبداء الرأي. هذه الحالة التي يمكن فيها بوضوح تحديد ووصف أي البنود الموجودة في كشف الحساب المالي يمكن أن يتأثر بعدم القدرة على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب حسب ما ورد في تقرير المدقق المالي.

د- يمتنع المدقق عن إبداء الرأي عندما يكون التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب ملموس وشامل في كشف الحساب المالي إلى درجة تجعل من المدقق غير قادر على إبداء رأيه في كشف الحساب المالي.

الجدول التالي يوضح تقدير المدقق حول طبيعة ومادية وشمولية الموضوع المؤدي للتعديل والتي تؤثر على نوعية الرأي الواجب إعطاؤه.

الملموسة والشاملة	الملموسة	المؤثرات المحتملة على كشوف الحسابات المالية طبيعة الموضوع المؤدى للتعديل
(ب) رأي معارض	(أ) رأي مشروط	الاختلاف مع الإدارة
(د) عدم إعطاء رأي	(ج) رأي مشروط	عدم القدرة على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب

على المدقق أن يعطي رأي مشروط عندما تكون الاختلافات مع الإدارة ملموسة ولكن غير شاملة في كشف الحساب المالي. وعندما تكون الاختلافات مع الإدارة ملموسة وشاملة بنفس الوقت فعلى المدقق حينها أن يعطي رأياً معارضاً. وكما ذكر سابقاً فإنه يمكن للمدقق أن يختلف مع الإدارة حول الأمور التالية:

أ. قبولية السياسات المحاسبية المنتقاة ضمن نظم التقارير المالية.

يمكن أن تنشأ الاختلافات مع الإدارة حول قبولية السياسات المحاسبية المنتقاة في الحالات التالية:

- عدم توافق السياسات المحاسبية المنتقاة مع نظم التقارير المالية المتداولة.
- عندما تكون السياسات المالية المنتقاة غير مناسبة وبالتالي يكون التقديم الكلي والمعلومات المعلن عنها في كشف الحساب المالي غير متوافقة مع فهم المدقق للهيئة المراد إجراء تدقيق محاسبي لها ولبينة العمل بها.
- كون السياسات المحاسبية المنتقاة من قبل الإدارة، ككشوفات الحسابات المالية بما فيها ملاحظات الكشف عن المعلومات، لا تمثل حقيقة الأحداث والتعاملات التجارية بطريقة تعطي صورة حقيقية ومقبولة أو تقدم بطريقة مقبولة المعلومات الموجودة في كشوفات الحسابات المالية في جميع الأمور المالية الهامة.

عندما تغيّر الهيئة التجارية سياساتها المحاسبية الرئيسية، يقوم المدقق بدراسة الأسباب الداعية لهذا التغيير وفيما إذا كانت مناسبة وفقاً لظروف. غالباً ما تحتوي نظم التقارير المالية على متطلبات محاسبية والكشف عن التغيرات في السياسات المحاسبية. وعندما تكون الهيئة التجارية لا تلتزم بهذه المتطلبات، حينها يقوم المدقق بدراسة فيما إذا كان هذا الوضع يشكل ابتعاداً ملموساً مهماً عن متطلبات نظم التقارير المالية، والتأثير المحتمل لمثل هذا الابتعاد على رأي المدقق.

ب. تطبيق السياسات المحاسبية.

يمكن أن تنشأ الاختلافات مع الإدارة حول تطبيق السياسات المحاسبية المنتقاة عندما:

- لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المنتقاة وفق نظم التقارير المالية، أو عندما لا تطبق الإدارة هذه السياسات على فترات زمنية منتظمة أو مع أحداث وتعاملات تجارية مشابهة (الثبات في تطبيق السياسات).
 - بناءً على الدليل المحاسبي المتوفر، يتمكن المدقق من تحديد بيانات كاذبة في كشف الحساب المالي ناتجة عن أسلوب تطبيق السياسات المحاسبية المنتقاة (خطأ في التطبيق) وهذا الوضع يمكن أن ينشأ عندما يكون هناك اختلاف مع الإدارة حول الحقائق الأساسية والظروف التي دعت إلى تطبيق تلك السياسات.
- إن أسلوب تطبيق السياسات المحاسبية المنتقاة يمكن أن يؤدي إلى ظهور بيانات كاذبة (مقترح) (ISA 320) "المادية في تحديد وتقييم البيانات الكاذبة"، توفر دليلاً على المادية وكيفية استخدامها في تحديد وتقييم البيانات الكاذبة عند عمل تدقيق مالي على كشوفات الحسابات المالية.

ج- كفاية ما يتم الإفصاح عنه من معلومات في كشوفات الحسابات المالية:

يمكن أن تنشأ الاختلافات مع الإدارة حول كفاية المعلومات المعلن عنها في كشوفات الحسابات المالية عندما تكون هذه الكشوفات:

أ- لا تشتمل على جميع المعلومات المطلوبة والمذكورة في نظام التقارير المالية المتداولة.

ب- لا تكشف معلومات بدرجة كافية من الوضوح لتمكين المستخدمين من فهم آثار التعاملات الملموسة والأحداث المهمة علو المعلومات المذكورة في كشوفات الحسابات المالية، ومثال على ذلك، كشف الحسابات المالية المعدة وفق مقاييس التقارير المالية الدولية IFRS، التأثير على الوضع المالي للهيئة التجارية، الأداء المالي وتدفق السيولة.

د. عدم القدرة على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب.

على المدقق المالي أن يعطي رأي مشروط عند عدم قدرته على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب حول واحد أو أكثر من الأمور الملموسة أو التي يمكن أن تكون ملموسة، لكنها حسب تقدير المدقق تكون غير شاملة في كشف الحساب المالي. وإذا كانت مثل هذه الأمور شاملة أو يمكن أن تكون شاملة في كشف الحساب المالي، فإن على المدقق المالي في هذه الحالة الامتناع عن إعطاء رأيه.

إن عدم مقدرة المدقق المالي على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب

يمكن أن تفرضها بعض الظروف مثل:

- عندما يكون تعيين المدقق المالي لا يسمح له بمراقبة وعد عمليات الجرد.
- عندما تكون السجلات المحاسبية للهيئة التجارية قد دمرت بسبب حريق.

يقوم المدقق بدراسة فيما إذا كان من الممكن عمل إجراءات بديلة للحصول على أدلة محاسبية مناسبة وكافية ليتمكن بناءً عليها من تكوين رأي أولي. إذا كانت الإجراءات البديلة غير ممكنة فإن المدقق لن يتمكن من الحصول على الأدلة المحاسبية اللازمة وبالتالي لا يمكنه تحديد رأي مشروط أو يمتنع عن إعطاء رأيه.

يمكن أن تفرض عدم مقدرة المدقق على الحصول على الأدلة المحاسبية من قبل الإدارة، مثلاً عندما تمنع الإدارة المدقق من ملاحظة ومراقبة عمليات الجرد أو تمنعه من طلب تأكيدات خارجية لموازنات حسابات محددة.

وصف مسؤولية المدقق المالي عندما يكون هناك عجز عن الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب

عندما يقدم المدقق المالي رأياً مشروطاً بسبب عدم القدرة على الحصول على دليل محاسبي كافي ومناسب، فإن عليه (المدقق) أن يقوم بتعديل وصفه لمسؤولية المدقق ليذكر فيها أنه، باستثناء الموضوع الوارد في أسس فقرة الرأي المشروط، فإن المدقق قد أجرى التدقيق المالي حسب المعايير الدولية للتدقيق المالي ISA.

عندما يمتنع المدقق المالي عن إعطاء رأيه، فإن عليه أن يقوم بتعديل وصف مسؤولية المدقق ليذكر فيها أنه، بسبب الموضوع أو المواضيع الموصوفة في أسس فقرة الامتناع عن إعطاء الرأي، فإن المدقق لم يتمكن من إتمام التدقيق حسب المعايير الدولية للتدقيق المالي.

(2) الإطار العملي للبحث

يشمل مجتمع الدراسة جميع مدققي الحسابات المرخصين والعاملين في الأردن والقيد في سجل مدققي الحسابات المحتفظ به لدى ديوان المحاسبة، وتم اختيار العينة من قائمة مدققي الحسابات المرخصين في الأردن (دليل المدقق) والتي حصلنا عليها من جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، وعدد المدققين فيها 468 مدققاً.

لقد تم إختبار (كرونياخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة (س) نسبة أعلى من النسبة المقبولة 60%.

(1-2) خصائص عينة الدراسة:

لقد تم إستخراج التكرارات والنسبة المئوية لوصف إجابات العينة على فقرات القسم الأول من الإستبانة:

1- العمر:

جدول رقم (1)

النسبة	التكرار	العمر
2.8%	4	أقل من 25 سنة
9.6%	11	من 25-34 سنة
9.4%	10	من 35-44 سنة
12.5%	18	من 45-54 سنة
56.7%	168	55 سنة فأكثر
100%	211	المجموع

2- المؤهل الأكاديمي:

لقد تم التوصل إلى أن جميع أفراد العينة من حملة المؤهلات الجامعية.

3- التخصص العلمي:

لقد تم التوصل إلى أن جميع أفراد العينة من حملة تخصص محاسبة.

4- عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق:

جدول رقم (2)

نسبة	تكرار	الفئة
21.4%	45	أقل من 5 سنوات
50.2%	100	5-9 سنوات
19.2%	38	10-15 سنة
9.2%	28	أكثر من 15 سنة
100%	211	المجموع

مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة سعد دحلب البلدة - العدد 01

نلاحظ أن 21.4% من العينة تقل خبرتهم عن 5 سنوات، و 50.2% من العينة تتراوح خبرتهم بين (5-9) سنوات، و 19.2% من العينة تتراوح خبرتهم بين (10-15) سنوات، و 9.2% من العينة تزيد خبرتهم عن 15 سنة.

عرض نتائج الدراسة:

2-2) عرض نتائج المتوسط والانحراف المعياري للعبارات (جدول رقم 3)

العبارة	انحراف معياري	وسط حسابي
1	0.78814	4.3886
2	0.71272	4.2654
3	1.34300	4.2607
4	0.67385	4.3175
5	0.65352	4.3602
6	0.67799	4.3602
7	1.02938	4.4739
8	1.0147	4.3839
9	0.64346	4.1564
10	0.63899	3.8436
11	0.63651	4.2749
12	0.80028	4.3318
13	0.66968	4.1469
14	0.79189	4.2417
15	0.81000	3.0332
16	0.71594	4.3128
17	0.78084	4.2512
18	0.75569	4.2227
19	0.84785	3.8389
20	0.78814	3.8863
21	0.71272	4.3886
22	1.34300	4.2654
23	0.67385	4.2607
24	0.65352	4.3175
25	0.67799	4.3602
26	1.02938	4.3602
27	1.01247	4.1739
28	0.52701	4.50201

مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة سعد دحلب البليدة - العدد 01

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (4).

3-2) اختبار الاعتمادية:

لقد تم اختبار (كرونياخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة (س) = 87.16% وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60% لذلك يمكن الاطمئنان للنتائج.

4-2) اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

- * - لا يدرك مدقق الحسابات الأردني العناصر الأساسية في تقرير المدقق.
- #- - درك مدقق الحسابات الأردني العناصر الأساسية في تقرير المدقق.

لقد تم استخدام اختبار One sample T-test, ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 45.603) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (*) إذ كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (*) إذ كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (*) تقبل الفرضية البديلة (#) وهذا يعني يدرك مدقق الحسابات الأردني العناصر الأساسية في تقرير المدقق.

جدول رقم (4)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية *	T SIG	T الجدولي	T المحسوبة
.2641	رفض	0.000	3.65	45.603

• الفرضية الثانية:

- * - لا يدرك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى إصدار الرأي النظيف.
- #- يدرك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى إصدار الرأي النظيف.

لقد تم استخدام اختبار One sample T-test, ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 12.63) أقل من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (*) إذ كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (*) إذ كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية (#) وهذا يعني لا يدرك مدقق الحسابات الأردني الظروف التي تؤدي إلى إصدار الرأي النظيف.

جدول رقم (5)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية	T	T	T
---------------	---------------	---	---	---

مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة سعد دحلب البليدة - العدد 01

المحسوبا	الجدولية	SIG	العدمية *	الحسابي
12.63	26.7	0.000	قبول	.3925

• الفرضية الثالثة:

- * هل تؤثر الرقابة الداخلية على سلامة تطبيق التعليمات الصادرة من الإدارة.
- * تثر الرقابة الداخلية على سلامة تطبيق التعليمات الصادرة عن الإدارة.

جدول رقم (6)

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرضية العدمية *
4.50	1.005	قبول

يلاحظ من الجدول السابق أن الرقابة الداخلية تؤثر على سلامة التعليمات الصادرة من الإدارة

3) الملخص والنتائج والتوصيات

1-3) النتائج:

1. إن لدى مدققي الحسابات الأردنيين الإدراك الكامل والوعي الكافي للعناصر الأساسية الموجودة في تقرير المدقق.
2. المدقق الأردني لديه ما يكفي من الخبرة للحكم على التقارير من حيث مصداقيتها أو عدم مصداقيتها.
3. المدقق الأردني يجب أن يكون مطلقا على الظروف المحيطة به ولا يجب أن يتأثر بها من خلال عمله.

2-3) التوصيات:

- 1) يجب متابعة المدقق لكل ما يحدث ويتطور من أمور متعلقة بعمله لأن عمل المدقق وتقاريره من أهم ما تركز عليه العمليات داخل المنظمات.
- 2) عدم التدخل في أي رأي يُطرح غير قانونية لأن ذلك يؤثر على القرار النهائي للمدقق.
- 3) الرأي النظيف هو الرأي الذي يجب على المدقق إصداره دون التأثر بأي رأي أخذوا بعين الاعتبار كل ما يحدث داخل أو خارج المنظمة.
- 4) تقرير المدقق يجب أن يحتوي على كل العناصر اللازمة لكي يعتبر التقرير قانونياً ومعترفاً به.

ملحق رقم (1)

قائمة الاستبيان

موجه للسادة مدققي الحسابات الأردنيين
القسم الأول معلومات عامة

مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة سعد دحلب البلدية - العدد 01

درجة الموافقة					التسلسل	العبرة
يدرك نادراً	يدرك قليلاً	يدرك إلى حد ما	يدرك	يدرك تماماً		
					1	يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوان التقرير.
					2	يجب أن يتضمن تقرير المدقق الجهة التي يوجه إليها التقرير.
					3	يجب أن يتضمن تقرير المدقق الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية.
					4	يجب أن يتضمن تقرير المدقق تحديد البيانات المالية المدققة.
					5	يجب أن يتضمن تقرير المدقق بيان مسؤوليات إدارة المنشأة ومسؤوليات المدقق.
					6	يجب أن يتضمن تقرير المدقق فقرة النطاق.
					7	يجب أن يتضمن تقرير المدقق الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة.
					8	يجب أن يتضمن تقرير المدقق وصف للعمل الذي قام المدقق بإنجازه.
					9	يجب أن يتضمن تقرير المدقق فقرة الرأي.
					10	يجب أن يتضمن تقرير المدقق إشارة لإطار تقديم التقارير المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية.
					11	يجب أن يتضمن تقرير المدقق تعبير عن الرأي حول البيانات المالية.
					12	يجب أن يتضمن تقرير المدقق تاريخ التقرير.
					13	يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوان المدقق.
					14	يجب أن يتضمن تقرير المدقق توقيع المدقق.
					15	يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له.
					16	يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية.
					17	يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية.
					18	يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات

مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة سعد دحلب البلدية - العدد 01

				المالية استناداً على عملية التدقيق .
19				يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق .
20				يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت فحصاً على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية .
21				يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية .
22				تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية .
23				يجب ان يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية .
24				يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل .
25				يجب أن يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفّرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه .
26				يجب أن تنص وبشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية .
27				يجب أن يتضمن تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما ' إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقارير المالية .
28				حتى يمكن من ممارسة الأعمال الموكلة إليه يجب أن يكون التدقيق الداخلي كفو وفعال

الرجاء وضع دائرة حول الإجابة التي تراها مناسبة:

1- العمر:

أ. أقل من 25 سنة. ب. من 25-34 سنة. ج. من 35-44 سنة.

د. من 45-54 سنة. هـ. 55 سنة فأكثر .

2- المؤهل العلمي:

أ. دبلوم. ب. بكالوريوس. ج. دبلوم عالي.

مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة سعد دحلب البليدة - العدد 01

د. ماجستير. هـ. دكتوراه.

3- التخصص العلمي:

أ. محاسبة. ب. مالية ومصرفية. ج. إدارة أعمال.

د. إدارة عامة. هـ. اقتصاد.

4- الخبرة العملية:

أ. أقل من 5 سنوات. ب. من 5-9 سنة. ج. من 10-14 سنة

د. من 15-19 سنة. هـ. 20 سنة فأكثر.

القسم الثاني العبارات الخاصة بموضوع البحث

يرجى التكرم بعد قراءة العبارات التالية إختيار الإجابات المقابلة لها :

قائمة المراجع

1. الكتب:

- جمعة, أحمد حلمي, المدخل الأساسي لمراجعة وتدقيق الحسابات, مركز كطلون للكتب, 1998م.
- جمعة, أحمد حلمي, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات, دار الصفاء للنشر والتوزيع, عمان, 2000م
- رايدر, هاري, الدليل الشامل في مراجعة العمليات, ترجمة: القحطاني, ناصر بن بكر, بابكر الأمير بابكر, الرياض, 2000م.
- عبد الله, خالد أمين, علم تدقيق الحسابات, دار وائل للنشر والتوزيع, عمان, 1999م.
- عبد الله, خالد أمين, علم تدقيق الحسابات, الناحية النظرية, الطبعة الرابعة, دار فيلادلفيا للنشر, عمان, 1986م.
- عطا الله, محمود, دراسات وبحوث في المراجعة, الجزء الثاني, مكتبة الشباب, مصر, 1992م.
- فضالة, أبو الفتوح, دراسات في المراجعة, القاهرة, 1980م.

2 - المقالات العلمية:

- الوابل, الوابل, أسلوب البناء المعايير المحاسبية, التجربة السعودية, مجلة جامعة الملك سعود, المجلد الثاني, الرياض, 1990م.

3 - الرسائل العلمية:

- مسودة, سناء, إتمادت الشركات المالية على القوائم المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية لاتخاذ القرار, رسالة ماجستير غير منشورة, عمان 1992م.

4 - أبحاث علمية:

- جرادات, كمال حاتم محمد, مدى التزام مدققي الحسابات في الأردن في إعداد تقرير المدقق وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (700), بحث تخرج بكالوريوس, جامعة الإسراء, عمان, 2003\2004.
- موسى, محمد حسين, مخاطر التدقيق في الأردن, دراسة على مكاتب التدقيق في الأردن, بحث تخرج بكالوريوس, جامعة الإسراء, عمان, 2002.
- أحمد, محمد صبحي, مدى تطبيق مكاتب التدقيق في الأردن لمعايير التدقيق الدولية (700-710-720), بحث تخرج بكالوريوس, جامعة الإسراء, عمان, 2000.
- محمد, أحمد محمد, مدى إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية في الأردن, بحث تخرج بكالوريوس, جامعة الإسراء, عمان, 2002.