

متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية " دراسة تحليلية"

Requirements for practicing the auditing profession in the lights of the international auditing standards "an analytical study".

أ.د. سعيدي يحيى جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر) yahia.saidi@univ-msila.dz	ط.د. زيادي سامي * جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر) sami.ziadi@univ-msila.dz
---	--

تاريخ النشر: اليوم / الشهر / السنة

تاريخ القبول: اليوم / الشهر / السنة

تاريخ الاستلام: اليوم / الشهر / السنة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية متطلبات ممارسة مهنة التدقيق المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية، حيث تعتبر هذه المتطلبات بمثابة الأساس لبناء الشخصية المهنية للمدقق، كما تساعده في الاحتفاظ باستقلاليتة، وتمكنه من أداء عمله بعناية كافية.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن معايير التدقيق الدولية قد غطت معظم متطلبات المعايير العامة في التدقيق، على الرغم من أنها لم تخصص معايير خاصة لذلك وإنما تناولت تلك الجوانب من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها في أكثر من معيار.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق، معايير التدقيق، التأهيل المهني، الحياد والاستقلال، العناية المهنية.

تصنيف JEL: Z02 ;Z21

Abstract :

This study aims to highlight the importance of the requirements needed for practicing the auditing profession set forth by international auditing standards. These requirements represent the basis for building the auditor's professional character, and help him maintain his independence and enable him to perform his work with enough care.

The study reached a number of results, the most important of which is that the international auditing standards have covered most of the auditing general standards requirements, although they did not determine special standards for that. rather, they dealt with these aspects through a set of rules stipulated in more than one standard.

Keywords: auditing profession, auditing standards, professional qualification, neutrality and independence, professional care.

JEL classification codes: Z02 ;Z21

* ط.د. زيادي سامي.

مقدمة:

من بين أهم المهن التي تساهم في التطور الاقتصادي لأي بلد، نجد مهنة التدقيق، اذ يتم بواسطتها إبداء الرأي حول عدالة وصدق القوائم المالية والمعلومات التي تتضمنها، وتعد حلقة الوصل بين الملاك وإدارة الشركات، ونظرا لهذه الأهمية فقد تم تدريس أصولها وقواعدها، وأسس لها منظمات مهنية محلية ودولية، بحيث تتولى هذه المنظمات عملية وضع معايير ومتطلبات ممارسة مهنة التدقيق.

ومن بين المنظمات المهنية الدولية نجد الاتحاد الدولي للمحاسبين، الذي قام بإصدار معايير التدقيق الدولية، حتى تكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة

الإطار العام لإشكالية البحث: تتعلق متطلبات ممارسة مهنة التدقيق بشخصية المدقق والصفات التي يجب أن تتوافر فيه بحيث يصبح أهلا لممارسة مهنة التدقيق.

في ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل غطت معايير التدقيق الدولية الجوانب المتعددة لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق؟

للإجابة على هذه الإشكالية، تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالي:

- هل تنص معايير التدقيق الدولية على متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمدقق؟
- هل تنص معايير التدقيق الدولية على متطلبات حياد واستقلال المدقق؟
- هل تنص معايير التدقيق الدولية على متطلبات العناية المهنية اللازمة؟

أهمية البحث: تعود أهمية هذا البحث إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة إلى معايير تغطي الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة التدقيق.

أهداف البحث:

- تبيان أهمية معايير التدقيق الدولية في تنظيم ممارسة المهنيين؛

- التعرف على متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمدقق؛

- التعرف على متطلبات الحياد والاستقلال والعناية المهنية للمدقق.

هيكلية البحث: من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث والتساؤلات المتفرعة عنها سوف يتم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

- مهنة التدقيق

- متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمدقق في ظل معايير التدقيق الدولية

- متطلبات حياد واستقلال المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية

- متطلبات العناية المهنية اللازمة في ظل معايير التدقيق الدولية

I- مهنة التدقيق

توجد هناك صعوبة بالغة في تحديد مفهوم المهنة، بحيث لا يزال هناك جدل مستمر حول ما يمكن اعتباره عملاً مهنيًا وما يعتبر عمل غير مهني، ولكن رغم وجود آراء مختلفة في هذا الموضوع، إلا أنه يوجد مجموعة من القواعد الأساسية التي يكاد أن يكون هناك اتفاق عام عليها، والتي تمثل الخصائص الرئيسية لأي عمل مهني. (محمود، كلبونة، وزريقات، 2011)

تعرف المهنة على أنها "عمل يعتمد على استخدام المعرفة الخاصة بأحد فروع العلم في التطبيق على شؤون الآخرين أو في ممارسة فن ما يعتمد على هذه المعرفة". (فتح الله الديب و شحاته، 2013، صفحة 72)

كما تعرف المهنة على أنها "عمل تؤسس ممارسته على فهم واستيعاب الهيكل النظري لقسم من أقسام العلم أو المعرفة، وتعتمد ممارسته على المهارات والقدرات المتولدة من هذا الفهم، ويتم تطبيق هذه المهارات والقدرات في مجال الشؤون الحيوية للإنسان، ويتم تعديل الممارسات المهنية من خلال تراكم الخبرات لدى الممارسين". (فتح الله الديب و شحاته، 2013، الصفحات 72-73)

وتعرف أيضا على أنها "عمل غير يدوي ذو رتبة أعلى من الأعمال الأخرى، وقد حقق هذه المكانة المهنية بعد الاعتراف به على المستوى الموضوعي (من قبل الحكومات والقانون) وعلى المستوى الشخصي (من خلال اعتراف ممارسيه بأنفسهم كمهنيين) ويتميز بنطاق محدد للدراسة والاهتمام ويقوم

ممارسوه بتقديم خدمات محددة بعد اكتسابهم المعرفة اللازمة لذلك من خلال التعليم المتقدم والتدريب الراقى". (فتح الله ديب وكامل سالم، 2003/2002، صفحة 73)

وقد ركز بعض الباحثين على مدخل القوة لتعريف المهنة، حيث يروا أن ما يميز أعضاء المهنة عن غيرهم ليس طبيعة أو نوعية العمل أو طول الفترة التعليمية أو التدريبية اللازمة لمزاولته، ولكن ما يميزهم هو السلطة التي يتمتعون بها في مجال تخصصهم ومدى سيطرتهم على ظروف وبيئة العمل المحيطة بهم وعلى بعض المجموعات الوظيفية الأخرى التي ترتبط بمجال العمل المهني، وطبقا لهذا المدخل تعرف المهنة بأنها "تنظيم وظيفي يكتسب لأعضائه احتكار قطاع معين من سوق العمل". (فتح الله ديب وكامل سالم، 2003/2002، صفحة 73)

وقد استخدم بعض الباحثين عنصر المعرفة المهنية كأساس لتعريف المهنة من ناحية، وللتمييز بينها وبين غيرها من الأعمال مثل الحرف من ناحية أخرى، وطبقا لذلك تعرف المهنة بأنها "دور اجتماعي منظم يتحمل بأمانة المسؤولية عن قطاع معين من معرفة وثقافة المجتمع، وتتضمن هذه المسؤولية سعي المهنة لتنمية وتطوير هذه المعرفة واستخدامها لإيجاد حلول لمشاكل الواقع العملي". (فتح الله ديب وكامل سالم، 2003/2002، صفحة 73)

وما يجب الإشارة إليه هنا هو أنه يجب التفرقة بين المهن والحرف، فالمهن ترتكز على قاعدة علمية منظمة ومتطورة باستمرار وليس على فترة تدريبية طويلة لاكتساب بعض المهارات اليدوية كما هو الحال في الحرف، وطبقا لهذه التفرقة يمكن القول اصطلاح المهنة يعني: "نوع من العمل تخضع أنشطته للدراسة والتحليل النظري ويتم تعديل هذه الأنشطة طبقا للنتائج المشتقة من هذه الدراسة، بينما الحرفة هي عمل يستند إلى مجموعة من الأنشطة اليدوية الروتينية يتم تعديلها بالتجربة والخطأ للممارس الفرد". (فتح الله ديب وكامل سالم، 2003/2002، صفحة 73)

ومن التعريفات الشائعة للمهنة: أنها عبارة عن العمل الذي تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة وإعداد وتدريب طويل (نظمي و العزب، 2011، صفحة 32)، وهذا العمل يعتمد في أداء وظيفته على معايير للأداء والسلوك المهني المنظم، يتم بواسطة المنظمات المهنية المتخصصة أو الإتفاق العام، ويحتاج في سبيل مزاولته إلى دراسة مستمرة، ويكون هدفه الأساسي أداء خدمة عامة للمجتمع. (محمود، كلبونة، وزريقات، 2011، صفحة 167)

أما التدقيق فقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على انه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من

درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية". (الصبان، 2003/2002، صفحة 6)

ويعرف ايضا على انه " فحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للشركات التي يتم تدقيق حساباتها بقصد إبداء رأي في محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها الشركة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة. (الجمال، 2014، صفحة 62)

كما يعرف التدقيق على انه " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل".

اما شريقي عمر فيرى "ان التدقيق هو أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المدقق، والتي تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة، على أن ينشر المدقق نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وكل هذا يتم في إطار معايير التدقيق المتعارف عليها". (شريقي، 2013)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن عملية التدقيق هي:

– عملية منهجية ومنظمة تتم وفق مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخطط مسبقا؛

– عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي؛

– التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات

المحاسبية، بحيث يبين هذا التقرير مدى التوافق بين المعلومات الواردة في القوائم المالية

والمعايير الموضوعية؛

– يجب ان يكون المدقق مؤهلا لفهم المعايير التي يجب استخدامها وكفئنا حتى يعلم أنواع وحجم

الأدلة التي يجب جمعها، ويجب أن يتمتع بإتجاه ذهني مستقل.

تأسيسا على ما سبق يمكن تعريف مهنة التدقيق على أنها "عبارة عن عمل يقوم على الجهد الذهني، ويهدف إلى تحقيق منفعة أو خدمات عامة للمجتمع، ويشترط على من يزاوله أن يكون على قدر عالي من التخصص، وأن يجتاز مراحل دراسية وتدريبية معينة تنظمها الدولة أو المنظمات المهنية، قبل الترخيص له بمزاولة المهنة، وأن يكون هناك نوع من الرقابة الذاتية على الأداء تمارسه المنظمات المهنية، ويتمثل في معايير للأداء المهني وقواعد تنظيم آداب وسلوك المهنة، لضمان التزام المهتمين بالوفاء بمسؤولياتهم تجاه المجتمع ككل. (محمود، كلبونة، وزريقات، 2011، صفحة 167)

وعليه يمكن القول أن مهنة التدقيق يجب أن تتوفر على مجموعة من المقومات حتى تتمكن من تقديم خدمات عامة للمجتمع، والوفاء بمسؤولياتها اتجاه أفراد هذا المجتمع، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي:

- وجود جمعيات أو منظمات مهنية تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق؛
- وجود مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها، بحيث يعتمد عليها المهنيين أثناء عملية التدقيق؛
- وجود مجموعة من القواعد والتقاليد، التي تحكم السلوك المهني للأعضاء المنتسبين للمهنة، وتهدف إلى الرفع من مستوى مهنة التدقيق، بالإضافة إلى المحافظة على كرامة أعضائها؛
- وجود برامج التعليم المهني المستمر، بحيث تهدف هذه البرامج إلى الرفع من جودة الأداء المهني، كما تمكن أعضاء المهنة من مواكبة التطورات الحديثة في مجال المعرفة المهنية.

II- متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمدقق في ظل معايير التدقيق الدولية

يعتبر التأهيل المهني الأساس في بناء الشخصية المهنية للمدقق، بحيث يساعده التأهيل المهني الجيد في الاحتفاظ باستقلاليته ويمكنه من أداء عمله بعناية كافية، كما أن نجاح المدقق في تنفيذ عملية التدقيق يتوقف على تأهيله المهني الذي يمكنه من التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الملائم على المساعدين، وكذلك فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية والحصول على أدلة الإثبات الكافية (الشمري، 1994، الصفحات 49-50)، لذلك فإن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق، وهذا يعني أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في مواصلة التعليم والتدريب طوال

ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة. (فتح الله ديب و كامل سالم، 2003/2002، صفحة 40)

لم تحدد معايير التدقيق الدولية معيارا خاصا للتأهيل العلمي والعملية للمدقق ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمدقق في عدة معايير على النحو التالي:

1. تضمن المعيار الدولي رقم (200) في الفقرتين السابعة والثامنة الآتي: (الشمري، 1994، صفحة 77)

– نصت الفقرة السابعة على أنه " يجب أن تتم عملية التدقيق وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في التدقيق".

– أما الفقرة الثامنة فتتضمن على أنه " يجب أن يتوافر لدى المدقق مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التي يكتسبها من خلال دورات دراسية رسمية تنعقد بموجب اختبار تأهيلي ومن خلال الخبرة العملية التي يكتسبها تحت إشراف سليم، وفضلا عن ذلك فإنه يقتضي على المدقق أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات، بما في ذلك من القرارات الدولية والوطنية المتعلقة بالمحاسبة وبأمور التدقيق وكذلك الأنظمة والمتطلبات القانونية ذات العلاقة".

2. أما المعيار الدولي رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال التدقيق فقد نصت الفقرة (14) منه على أنه يجب على المدقق والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والتدقيق المناسب لكل منهم. (دحدوح و القاضي، 2012، صفحة 173)

3. كما تضمن المعيار الدولي رقم (600) في فقرته الخامسة على ما يلي: " ينبغي على المدقق عند التخطيط للاستفادة من عمل المدقق الآخر مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المدقق، ومن بعض المصادر التي يستطيع أن يأخذ منها المعلومات مثل: العضوية العامة في مؤسسة مهنية أو الرجوع إلى المؤسسة المهنية التي ينتمي إليها المدقق". (دحدوح و القاضي، 2012، صفحة 173)

4. أوضح المعيار الدولي رقم (610) الذي ينظم كيفية استفادة المدقق من عمل المدقق الداخلي في فقرته رقم (09) الآتي: " يجب على المدقق الخارجي أن يتحقق من أن أعمال التدقيق الداخلي قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والكفاءة المناسبة باعتبارهم مدققين، ويمكن

التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة بتوظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم الفنية. (IFAC, 2009, p. 647)

5. لقد أُلزمت الفقرة السابعة من المعيار الدولي رقم (620) المدقق بضرورة اقتناعه شخصيا بمهارة وكفاءة الخبير، حيث نصت على الآتي: "عندما يخطط المدقق لاستخدام عمل الخبير كقرينة إثبات للتدقيق، عليه أن يقنع نفسه بمهارات وخبرة الخبير من خلال دراسة ما لدى الخبير من: (IFAC, 2009, p. 659)

–شهادات مهنية، ترخيص أو عضوية في جهاز مهني مناسب؛

–خبرة وسمعة في حقل العمل الذي يسعى المدقق للحصول على بيئة له".

من خلال هذه النصوص يمكننا استقراء أن معايير التدقيق الدولية قد حددت مفهوم التأهيل المهني وقارنته بالمعرفة العلمية والخبرة العملية وضرورة أن يجتاز المدقق اختبارا تأهيليا، ولم تحدد هذه المعايير ضوابط لهذا الاختبار وتركت ذلك للجهات أو المنظمات المهنية في كل دولة، كما تميزت معايير التدقيق الدولية بكونها نصت على ضرورة تقويم المدقق الرئيسي لكفاءة المدقق الآخر والخبير، الذي قد يستفيد من خبراتهم المدقق.

ولا بد من الإشارة إلى أن التأهيل المهني هو مفهوم متحرك وليس ثابتا، لأن مجرد الحصول على شهادة المدقق الخارجي لا تعني نهاية المطاف، بل يجب الاعتماد على سياسة التعليم والتدريب المستمر، مما يجعل حامل هذه الشهادة يحتاج إلى دورات تدريبية قصيرة كل عامين على الأقل.

III- متطلبات حياد واستقلال المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية

إن استقلال المدقق يمثل حجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق، ويتطلب الاستقلال قيام المدقق بعمله دون التعرض إلى أية ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبطا بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشوئها، ويمكن القول أنه بدون الاستقلال تصبح عملية التدقيق بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي، بل يغدو ضررها أكثر من نفعها (دحدوح و القاضي، 2012، صفحة 174)، ويغطي الاستقلال ناحيتين هما الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر، الاستقلال في الواقع هو حالة ذهنية وهو يعني أن المدقق يجب أن يكون مستقلا من حيث الوضع أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية بحيث لا يتعرض لضغوط أو لرقابة الغير في وضع برنامج التدقيق أو إجراء الفحص أو إعداد التقرير أو في أي مرحلة من مراحل التدقيق، أما الاستقلال في الظاهر فإنه

يرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المدقق، وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمدقق في المؤسسة محل التدقيق. (فتح الله ديب وكامل سالم، 2003/2002، صفحة 41)

لم تحدد معايير التدقيق الدولية معيارا خاصا لحياد واستقلال المدقق عند قيامه بعملية التدقيق وإنما غطت هذا الجانب بمجموعة من القواعد التي وردت ضمن المعايير التالية:

1. نص المعيار الدولي رقم (200) في فقرته رقم (14) على أن المدقق يجب أن يكون مستقلا عن المؤسسة محل التدقيق، كما وصف هذا المعيار الاستقلالية على أنها تتألف من كل من استقلالية الذهن والاستقلالية في المظهر، وتحمي استقلالية المدقق عن المؤسسة محل التدقيق قدرته على تكوين رأي دون أن يتأثر بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي، وتعزز الاستقلالية قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على موقفه من التشكك المهني. (IFAC, 2010, p. 84)

2. يتطلب المعيار الدولي رقم (600) من المدقق الخارجي عندما يستعين بعمل مدقق آخر في فقرته الخامسة بضرورة إحاطة المدقق الآخر بمتطلبات الاستقلال القابلة للتطبيق بالنسبة للمؤسسة، والحصول على كتاب يضمن به المدقق الآخر التزامه بهذه المتطلبات. (IFAC, 2010, p. 584)

3. أما المعيار الدولي رقم (220) فقد تضمن في فقرته الخامسة على ضرورة حصول المدقق على ما يلي: (أحمد لطفي، 2008، صفحة 205)

- الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة، عند الاقتضاء، لتحديد وتقييم الظروف والشركات التي تشكل تهديدا للاستقلالية؛
- تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة، إن وجدت، لسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا لاستقلالية عملية التدقيق؛
- إتخاذ الإجراءات المناسبة للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسبا، حيث يكون الانسحاب ممكنا وفقا للقانون أو النظام المطبق.

5- لقد جاء في المعيار الدولي رقم (610) ما يلي: "بغض النظر عن درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، إلا أنها لا تستطيع الوصول إلى درجة الاستقلال المطلوبة للمدقق الخارجي عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية، ولذلك يتحمل المدقق الخارجي وحده مسؤولية الرأي الذي تم إيدأؤه

على القوائم المالية، ولا تقل تلك المسؤولية باستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي".
(الناغي، 2000، صفحة 435)

6. كما نصت الفقرات (14 - 20) من المعيار الدولي رقم (620) على ما يلي: "ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان المدقق الخبير يتمتع بالكفاءة والمقدرة والموضوعية اللازمة لأغراض المدقق، ولا بد أن يتضمن تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تخلق تهديدا على موضوعية ذلك الخبير".
(IFAC, 2009, p. 653)

بعد استعراض نصوص المعايير السابقة يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية قد تميزت بمجموعة من الشروط والمتطلبات الواجب توفرها لضمان استقلال وحياد المدقق وذلك على النحو التالي:

- يجب أن يتصف المدقق بأربعة صفات ذات مفاهيم مترابطة، وهي: الاستقامة والموضوعية والاستقلال والحفاظ على أسرار عملائه؛
- لقد قامت معايير التدقيق الدولية بالتمييز بين طبيعة الاستقلال لكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، بحيث أن ضوابط استقلال المدقق الداخلي لا تستطيع مواجهة معايير الاستقلال التي تعتبر جوهرية للمدقق الخارجي؛
- ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي على القيام بإجراءات مكثفة علاوة على الإجراءات التي كان مخطط لها، وذلك عندما يستفيد من عمل أحد الخبراء.

IV- متطلبات العناية المهنية اللازمة في ظل معايير التدقيق الدولية

يقصد ببذل العناية المهنية اللازمة التزام المدقق بمستوى أداء معين عند القيام بفحص وتدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسة وإعداد التقرير، أي العمل الذي يحقق المستوى اللازم لإخراج المعلومات في صورة دقيقة لخدمة الأطراف ذات المصلحة وحمايتهم (درويش و صحن، 1998، صفحة 41)، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية للمدقق والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاوي المهنة. (الصبان و علي، 2002 ، صفحة 46)

تطُرقت معايير التدقيق الدولية للعناية المهنية اللازمة من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها على النحو التالي:

1. نص المعيار الدولي رقم (200) في فقرتيه السابعة والعاشر على التوالي على ما يلي: (الشمري، 1994، صفحة 81)

- يجب أن تتم عملية التدقيق وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في التدقيق؛

- ينبغي على المدقق أن يوجه ويشرف ويراجع العمل المفوض للمساعدين بعناية، ويجب عليه أن يحصل على ضمان معقول بأن العمل المؤدى من قبل المدققين أو الخبراء هو عمل كاف لغرضه.

2. أما المعيار الدولي رقم (610) فقد جاء في فقرته رقم (09) المرتبطة بالعناية المهنية اللازمة، أنه يجب على المدقق الخارجي أن يتحقق مما إذا تم تخطيط نشاطات قسم التدقيق الداخلي والإشراف عليها ومراجعتها وتوثيقها بشكل سليم، والمثال على ممارسة المدقق الداخلي للعناية المهنية اللازمة هو وجود وكفاية أدلة التدقيق وأوراق العمل. (الناغي، 2000، صفحة 436)

3. ترى الفقرة الثامنة من المعيار الدولي رقم (620) أن خبرة المدقق وثقافته يمكنانه بأن يكون على دراية بأمور المؤسسة بشكل عام ولكن من غير المتوقع أن تكون له الخبرة التي تتوفر للشخص المدرب أو المؤهل لمزاولة مهنة أو حرفة أخرى، كالخبير في شؤون التأمين أو المهندس.

من خلال ما سبق يمكن القول أن: (IFAC, 2009, pp. 654-655)

– معايير التدقيق الدولية لم تخصص معياراً للعناية المهنية اللازمة وإنما تناولت هذا الجانب من خلال مجموعة من القواعد ضمن المعايير السابقة؛

– معايير التدقيق الدولية نصت على ضرورة بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة تلبية لشرط تأهيل المدقق تأهيلاً مهنيًا؛

– امتد مفهوم العناية المهنية اللازمة في -ضوء معايير التدقيق الدولية- ليشمل العناية المهنية للمدقق الداخلي، وأوجب المعايير الدولية على المدقق الخارجي أن يتحقق من هذه العناية عن طريق وجود أدلة تدقيق داخلية كافية وبرامج تدقيق وكذلك أوراق عمل منظمة.

وعليه يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية قد غطت معظم متطلبات المعايير العامة في التدقيق، على الرغم من أنها لم تخصص معايير خاصة لذلك وإنما تناولت تلك الجوانب من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها في أكثر من معيار.

V- الخاتمة:

لقد تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى أهمية الاعتماد على متطلبات ممارسة مهنة التدقيق المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية، حيث تبين أن معايير التدقيق الدولية حددت مفهوم التأهيل المهني وقارنته بالمعرفة العلمية والخبرة العملية، وضرورة أن يجتاز المدقق اختبارا تأهيليا، كما يجب أن يتصف المدقق بأربع صفات ذات مفاهيم مترابطة، وهي الاستقامة، والموضوعية، والاستقلال، والحفاظ على أسرار عملائه، بالإضافة إلى ضرورة بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة تلبية لشروط تأهيل المدقق تأهيلا مهنيا.

التوصيات:

- يجب أن يتمتع المدقق بمهارات متخصصة، وكفاءة يتم اكتسابها من خلال التعليم؛
- يجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة؛
- يجب أن يكون المدقق مستقلا عن المؤسسة محل التدقيق، وهذا ما يساعده على العمل بنزاهة وموضوعية؛
- يجب أن تتم عملية التدقيق، وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية؛
- يجب ان يكون المدقق مؤهلا لفهم المعايير التي يجب استخدامها وكفئنا حتى يعلم أنواع وحجم الأدلة التي يجب جمعها،

VI - المراجع

1. المراجع باللغة العربية:

- أمين السيد أحمد لطفي. (2008). معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- إيهاب نظمي، وهاني العزب. (2011). تدقيق الحسابات -الإطار النظري-. عمان: دار وائل للنشر.
- جيهان عبد المعز الجمال. (2014). المراجعة وحوكمة الشركات. العين: دار الكتاب الجامعي.
- حسين أحمد دحدوح، وحسين يوسف القاضي. (2012). مراجعة الحسابات المتقدمة. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- حمد ناجي درويش، وعبد الفتاح محمد صحن. (1998). المراجعة بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، وعمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات. عمان: دار المسيرة.
- عمر شريقي. (12 جانفي، 2013). التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-. سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- عوض لبيب فتح الله الديب، وشحاته السيد شحاته. (2013). أصول المراجعة الخارجية. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- عوض لبيب فتح الله ديب، وأحمد محمد كامل سالم. (2003/2002). أصول المراجعة الحديثة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عيد حامد معيوف الشمري. (1994). معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية. الرياض: معهد الإدارة العامة.
- محمود السيد الناغي. (2000). دراسات في المعايير الدولية للمراجعة. مصر: المكتبة العصرية.
- محمد سمير الصبان. (2003/2002). نظرية المراجعة وآليات التطبيق. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- محمد سمير الصبان، وعبد الوهاب نصرعلي. (2002). المراجعة الخارجية -المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية. الإسكندرية: الدار الجامعية.

2. المراجع باللغة الأجنبية:

- IFAC. (2010). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York.
- IFAC. (2009). *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*. New York.