

The Responsibility of the External Auditor within the standards of legislative assembly of American Accounting : A case study UAE

Abstract

The need of those who make decisions for information has created the need for demanding for Audit services that aims to a neutral test to the information there for the Audit to play an effective role and It is considered as a necessary process which is to increase the effectiveness of the results and get validity of the financial lists. So, the information must be built on accountancy buses but recently the concept of audit began to expand because it was described as a process of right and of the financial data.

The modern audit nowadays ensures the necessity of getting control over the reviewing plans the evaluation of performance , increasing the effectiveness levels of the companies, and using the accounting standards that find the suitable requirements.

It is essential to ask for the service of Audit, to find the right view that all lists were corrective action for the financial affairs.

**مسؤولية المدقق الخارجي في ظل معايير
جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية دراسة
حالة لدولة (الإمارات العربية المتحدة)**

م. كفاح جبار حسن

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة

الملخص :

نظراً لأهمية تكاليف البحث والتطوير التي تتناولها المؤسسات سواءً أكانت متخصصة في مجال البحث والتطوير أم كانت مؤسسات إنتاجية لابد من إيجاد أساليب علمية لاستخدامها في معالجة هذه التكاليف المتزايدة ، و لصعوبة تحديد وحدات الإنتاج في عمليات البحث العلمي تطلب ذلك جهداً محاسيبياً إضافياً .

تضمن البحث ثلاث محاور: الأول واقع البحث والتطوير في الوطن العربي، في حين ناقش المحور الثاني مفاهيم البحث والتطوير وأنواعه ، أما المحور الثالث وهو الأخير فقد أهتم بالأنظمة المحاسبية المستخدمة لمعالجة تكاليف البحث والتطوير.

وخلص البحث الى إن استخدام أساليب محاسبة التكاليف (أوامر تشغيل ، مراحل إنتاجية ، عقود) في المؤسسة البحثية يؤمن تخفيض الكلفة الى الحد الأدنى .

**مسؤولية المدقق الخارجي في ظل معايير
جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية دراسة
حالة لدولة (الإمارات العربية المتحدة)**

المقدمة :

حاجة مستخدمي القرارات إلى المعلومات الملائمة وذات المصدقية هي التي خلقت الحاجة إلى الطلب على خدمات التدقيق التي تهدف إلى الفحص الحيادي لتلك المعلومات ومن ثم تخفيض المخاطرة المرتبطة بها الناتجة من احتمال عدم صحة المعلومات التي يوفرها موردها إلى مستخدميها ، ولهذا فإن التدقيق يؤدي دوراً حيوياً و يعد عملية من العمليات الضرورية التي يتعين إجراؤها بهدف زيادة دقة وكفاءة النتائج المتحصل عليها لمعرفة على مدى مصداقية القوائم المالية في التعبير السليم عن نتائج الاعمال والمركز المالي.

وعليه لا بد إن تكون المعلومات المحاسبية المنشوره في القوائم الختامية تتسم بمصدقية عالية ليكون بالإمكان الاعتماد عليها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات وكما يجب إن تكون المعلومات هذه مبنية على أسس محاسبية صحيحة ومشتقة من تطبيق معايير المحاسبة ، لكن في الوقت الحاضر اتسع مفهوم التطبيق بوصفه عملية تقتصر فقط على دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية والتأكد من صحة الدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش وتزوير، فقد شمل المفهوم الحديث للتدقيق أهدافاً أكثر اتساعاً وشمولية إذ يؤكد التدقيق على ضرورة تحقيق أهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية للشركات عينة التدقيق وتطبيق المعايير المحاسبية التي توفر إلى حد كبير هذه المتطلبات ، فكثير من الأطراف المهتمة باستخدام المعلومات المالية غير ذي خبرة بالمعايير المحاسبية المقعدة أو أساليب جمع وتقييم أدلة الثبات المؤيدة لها . ومن ثم حاجتها الملحة إلى خدمات المدققين بهدف إبداء الرأي أو الشهادة بأن القوائم أعدت طبقاً للمعايير.

- أهمية البحث:

تعد القوائم المالية بمثابة الحجر الأساس الذي يعتمد عليه المستفيدون المتعددون في مختلف الجهات سواء أكانوا داخليين أم خارجيين ومنهم المستثمرون الذين يهتمون بملاحظة المخاطر الضمنية والعائد المتحقق من الاستثمار إذ تحتاج هذه الجهة إلى المعلومات المحاسبية التي تساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار والمعلومات التي تساعد على تقييم الشركة المستثمر فيها وخصوصاً إذا كان المستثمر من خارج دول الخليج وكذلك الحكومة إذ تتهم الحكومة بأنشطة الشركات وتخصيص الموارد ، حيث أنها تحتاج إلى معلومات تمكنها من الرقابة على أنشطة تلك الشركات ومن ثم تحديد السياسات بوصفها أساساً لإعداد الحسابات القومية . وكذلك الجمهور بشكل عام يهتم بنمو الشركات وتطورها إذ كلما كانت الشركة ناجحة وقوية كانت مساهمتها في الاقتصاد القومي بشكل كبير وان تطورها وقوتها هذه تعود على الجمهور بالمنفعة إذ توفر فرص عمل وتحسن التعامل مع الموردين المحليين وبالتالي فان القوائم المالية تعد بمثابة المرآة التي يستطيع كل طرف أو كل مستفيد من رؤية وتحديد خطته المستقبلية وأداء الشركات ، وعليه لابد من الاهتمام بكيفية إعداد هذه القوائم ومدى درجة تطبيقها للمعايير المحاسبية الصادرة من (AICPA) التي تعني American Institute Of Certified Public Accounting الموضوعية و المصدقية التي تتمتع بها ولذا وضع على كاهل المدقق في دول الخليج التأكيد من توافر كل البنود السابقة في القوائم المالية ومدى تطابق المعايير المعتمدة في دول الخليج مع المعايير الصادرة من معهد المحاسبين الامريكي (AICPA) .

- مشكلة البحث :

من هنا تبرز مشكلة البحث في الكشف عن مسؤولية مراقب الحسابات عن تقارير التدقيق الصادرة بشأن القوائم المالية للشركات في ضوء معايير التدقيق المعتمدة في بعض دول الخليج مقارنة مع معايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية .

- هدف البحث :

الكشف عن مواقع الاختلاف والتطابق في معايير التدقيق لبعض دول الخليج العربي AICPA من معايير التدقيق الصادرة من مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي والكيفية التي تتم بها معالجة هذه الاختلافات بما يضمن رفع مستوى المسؤولية للمراقبين إلى الحالة المرّضية .

- فرضيات البحث

يقوم البحث على الفرضيات التالية لغرض تحديد مسؤولية المدقق في العملية التدقيقية :-

- 1- إن هناك اختلافاً في تطبيق المعايير المحاسبية المطبقة في دول مجلس التعاون الخليجي على المعايير الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي .
 - 2- إن هناك تأثيراً على تطبيق المعايير المختلفة في دول مجلس التعاون الخليجي على المستثمرين وخصوصا المتواجدين في خارج دول مجلس التعاون الخليجي .
- معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS يتم تفسيرها عن طريق إيضاحات معايير

التدقيق (SAS_s)

معايير عامه معايير شخصية وتأهيل المدقق	معايير العمل الميداني معايير اداء عملية التدقيق	معايير التقرير معايير محتوى تقرير التدقيق
<ul style="list-style-type: none"> ▪ التدريب الفني والكفاته ▪ الاستقلال الذهني ▪ العناية المهنية الواجبة 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ تخطيط العمل و الاشراف على المساعدين ▪ الحصول على فهم الرقابة الداخلية ▪ الحصول على ادلة اثبات كافية وصالحة 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ اشتاق القوائم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ▪ ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ▪ كفاءة الإفصاح ▪ التعبير عن الرأي

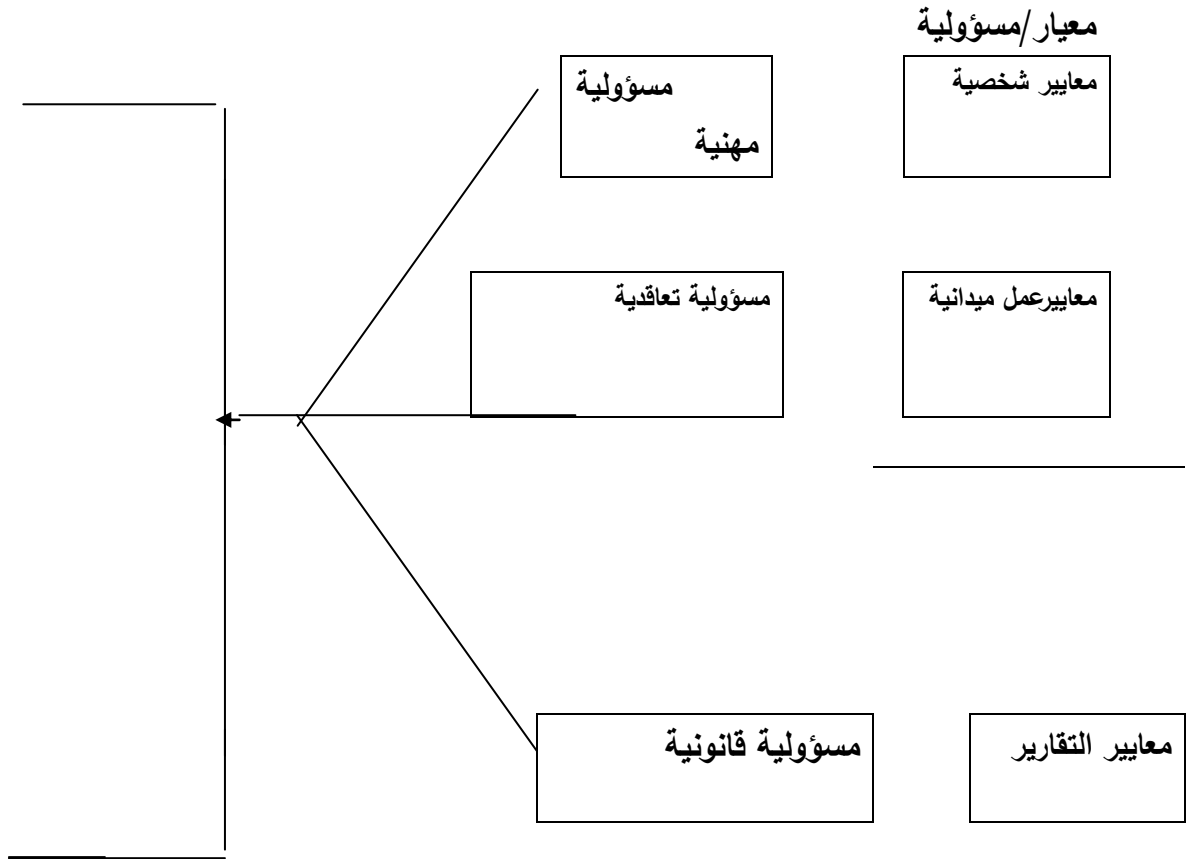
- ملخص معايير التدقيق العشر المتعارف عليها

5- المخطط التوضيحي للدراسة :

يظهر النموذج أدناه اتجاه الدراسة نحو أنموذج توزيع المعايير الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين على أساس مسؤوليات المدقق ثم إجراء مقارنة لمعايير التدقيق في مجلس التعاون الخليجي.

مسؤولية المدقق

المعايير الأمريكية



المصادر / المرجعة بين النظرية و التطبيق ص 108 .

د. أمين السيد احمد لطفي سنة 1996 دار الجامعية - الاسكندرية / ج م . ع

مسؤولية المدقق :

الذي يعني " يسمع " Eudora من الفعل اللاتيني Audit اشتق مصطلح التدقيق وعرف التدقيق بأنه عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات - بشكل موضوعي- تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وإحداث اقتصادية ، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.(جمعية المحاسبة الأمريكية) .(لطي؛2006: 18).

وتظهر أهمية التدقيق تاريخياً إلى حدوث الثورة الصناعية في أوربا في منتصف القرن التاسع عشر وعندها بدأت المشروعات التجارية والصناعية التي تسعى إلى توسيع أعمالها وأنشطتها عن طريق الحصول على الأموال اللازمة لهذا التوسع من الجمهور العام ، ومن ذلك الحين بدء يحدث نوع من تضارب المصالح بين إدارة الشركة من جهة والملاك من جهة أخرى ، وأصبحت مسؤولية إدارة الشركة تقديم حسابات دورية عن أحوال الشركة لبقية المساهمين ، ومن هنا صار من الضروري إن يقتنع بقية المساهمين بان الحسابات المقدمة من مجلس الادارة تمثل بموضوعية حقيقية واقع الشركة ، فيصار إلى تعيين مدقق مهمته التأكد بان تلك الحسابات تمثل إلى حد ما حقيقة عمل الشركة ليكون بالإمكان الاعتماد عليها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات .

إن عملية التدقيق تهدف بصفة أساسية إلى فحص المجموعة المستندة والدفترية للوحدة المحاسبية فحصاً فنياً محايداً وبدرجة تمكن المدقق من التعبير عن راية المحايد ويؤكد التعريف على أهمية استقلالية المدقق إلى الدرجة التي تمكنه من أبداء رأياً محايداً .

(45):(Steltler:1982) .

ويعرف الطحان (1974 ص: 42) التدقيق بأنه مجموعة الخطوات والإجراءات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من إن البيانات الختامية والميزانية العمومية تعكسان الوضع المالي ونتيجة الأعمال بوضوح وإنها حضرت بشكل يتفق والأصول المحاسبية ومتناسية من سنه لأخرى . ويركز هذا التعريف على ضرورة التخطيط لإجراءات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً بما يمكن المدقق من تنفيذ واجباته على أحسن

وجه . ويجب إن يقوم بهذه العملية شخص ذو أهلية كافية تمكنه من القيام بالفحص والتأكد من صحة البيانات المثبتة إن ولهذا يجب (Arenas &Loeb eke 198,40: في السجلات والقوائم المحاسبية .

يكون لهذا الشخص أو الأشخاص تدريب فني مهني كافي وتأهيل علمي مناسب وبذلا لعناية المهنية المناسبة إثناء تأدية مهمته وخلال إعداده تقريره مع الاحتفاظ بوجهة نظر مستقلة ومحايدة وينبغي على المدقق التخطيط لمهمة التدقيق والإشراف على العمل أو جمع البيانات الكافية وممارسة العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل المهمة التي يقوم بتأديتها وفي حال إخلال المدقق بالمتطلبات أعلاه فإنه يسأل عن نتيجة الإهمال وإذا ترتب عليه مسؤولية واجه عقوبات قانونية ومهنية .

لقد تعددت الآراء بصدد تبويب مسؤوليات المدقق الخارجي والإطراف التي يكون المدقق مسئولاً إمامها في كل من أنواع هذه المسؤولية حيث يمكن إن تبويب هذه المسؤوليات إلى :

1- مسؤولية المدقق تجاه العميل .

2- مسؤولية المدقق المدنية تجاه طرف ثالث .

3- مسؤولية جنائية .

(Arenas & Lubbock , 1980:42)

في حين إن (الصبان ؛ 1988 : 128) قد بوب مسؤولية المدقق بالأنواع التالية:

1- مسؤولية المدقق تجاه العميل .

2- المسؤولية المدنية للمدقق تجاه طرف ثالث في ظل قواعد القانون العام .

3- المسؤولية المدنية للمدقق تجاه طرف ثالث في ظل التشريعات والقوانين السائدة.

4- المسؤولية الجنائية للمدقق .

5- المسؤولية المهنية .

ونرى بالإمكان دمج المسؤوليات 3،2،4 أعلاه تحت عنوان المسؤولية القانونية حيث إن هذه المسؤوليات تنظمها المواد القانونية الصادرة عن الدولة ، وأيضا النظر

في المسؤولية الأولى على أنها مسؤولية تعاقدية حيث تنشأ ضمن العقد المبرم بينهما وعليه تكون مسؤولية المدقق كما يلي:

1- مسؤولية تعاقدية.

2- مسؤولية مهنية .

3- مسؤولية قانونية.

وفيما يلي شرح موجز لكل منهما :

1- المسؤولية التعاقدية :

المسؤولية تجاه الزبون أساس هذه المسؤولية هو العلاقة التعاقدية بين المراقب والزبون وفي ضوء هذه العلاقة (العقد المبرم) تحدد واجبات وحقوق المدقق وقد يكون العقد (10 : 1996 , Boynton & Kill) تحريراً وتفصيلاً ، ولكن في اغلب الأحيان نجد انه يشمل سوى البنود العريضة مثل بيان المدة التي يتم تدقيقها ومقدار الأجر مع النص العام على أن يكون التدقيق وفقاً للأصول المهنية المرعية وحتى إذا لم يرد مثل هذا النص الأخير في التعاقد فأن مراعاة تلك الأصول أمر مفترض بطبيعته ويشير الجمل والجزار (1974 ، 219) إلى إن مسؤولية المدقق عن الإهمال في تنفيذ التعاقد تتحقق في ضوء الشروط التالية:

- يجب أن يكون المدقق ملتزماً" بواجب محدد نحو العميل المدعي .
- يجب إن يكون المدقق قد خالف هذا الواجب .
- يجب إن يثبت وقوع ضرر على المدعي كنتيجة مباشرة للإهمال .
- يجب ألا يكون إهمال المدقق مترتباً على إهمال العميل نفسه .

ونظراً لأن المدقق هو شخص مهني ويسأل عن نتيجة عمله ومن واجب الوحدة إن تطلع على النتائج التي توصل إليها والكشف عن كل الحالات التي وجدها مثال ذلك إذا اكتشف وجود خلل في نظام الضبط الداخلي قد يؤدي إلى الوقوع في اختلاسات أو نقص في الموجودات وفي خلاف ذلك لا يجوز للمدقق إن يفشي

المعلومات التي حصل عليها إلى أي شخص آخر وإلا اعتبر مسولاً إذا افشي إسرار عمله .

2- المسؤولية المهنية

مهنة التدقيق مهنة رفيعة المستوى يفترض بالمدقق أن يتمتع بأعلى درجات الرقي فبتصرفاته وإعماله واحترامه لمهنته وعليه إن يبذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذه لأية عملية وعليه إن يفحص الحسابات وأن يحصل على المعلومات التي يراها ضرورية وأن يوضح في تقريره ما يجب الإفصاح عنه وأن يقوم بتأدية المهنة المكلف بها على خير مايرام ... (الرويتع:2002، 657) .

وتشير أساسيات كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أهمية التعليم المهني وضرورته في ظل البيئة المهنية والفنية وما يفرض على المدقق تطوير معلوماته ومهاراته ليحافظ على كفاءته المهنية . وبناء عليه يتوقع من المحاسبين أن يزيدوا و يحافظوا على كفاءتهم المهنية عن طريق الالتحاق ببرامج مناسبة للوفاء بمتطلبات التعليم المهني .

ولأن مهنة المحاسبة والتدقيق تتسم بعدد من الخصائص فيها الزيادة الهائلة في المعلومات ذات الصلة بالاضافة الى زيادة التعقيدات المترتبة عن التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة وزيادة تخصص وتنوع الأنظمة والتعقيدات المتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية فلا بد من التأكيد على أهمية التطور المستمر والكفاءة للمنتمين إلى مهنة التدقيق .

(Carmichael ,Willingham,1970:38-43) كما إن القوائم الاخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها وتشجيع الغير على الاعتماد على ما يتحمل المدقق من مسؤولية ، ولاشك أن المدقق الذي يلتزم بتلك القواعد وتطبيقاتها يتفوق على مدقق آخر يتجاهلها .

وفي ضوء ذلك يفترض دعم جهاز التدقيق بكفاءات فنية متخصصة في شتى مجالات الإدارة والعلوم التطبيقية ومن ثم توفير الكوادر الفنية من المدققين على اختلاف (Kennedy,1981:13) تخصصاتهم مع تقديم التدريب المستمر لهم.

3- المسؤولية القانونية

يتعرض المدقق للعقوبات إذا ما أهمل في أداء العمل الذي كلف به أو أخفى عن تقريره أمور مادية كان من الواجب عليه الإفصاح عنها بشكل كامل . سببها وجود إهمال CPA ويرى البعض إن معظم القضايا القانونية ضد مؤسسات أو فشل في تطبيق المعايير المهنية في مجال التطبيق ، وعادة ما تقع المسؤولية على المدقق بسبب الفشل في اكتشاف الاحتيال أو إبلاغ عن النشاطات المشبوهة للعملاء وهي حالات قد لأ يتم اكتشافها عبر التطبيق الاعتيادي للمعايير المقبولة في التطبيق .

ويرى (الصبان) إن المسؤولية على المدقق تتحقق نتيجة لاعتماد بعضهم على الرغم من عدم وجود عقد بينهم وبين المدقق على رأي المدقق الذي يذيل به القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدى الاعتماد على تلك القوائم ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي للمشروع ومن ثم فانه إذا لحق بهم أي خسارة أو ضرر ناتجة عن الاعتماد على قوائم مالية مطلقة فيجب مساءلة المدقق عن ذلك (الصبان ؛ 1988 : 135) .

لاشك إن النص على المسؤولية القانونية للمدقق ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة الجمهور بصدق وسلامة النتائج التي يبيدها مزاول المهنة أو أي (Schultz .A, 1967:30) خدمات استشارية أخرى .

معايير التدقيق

تعد عملية وضع معايير ترشد لعملية التدقيق عملية ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب وإنما ترجع بداياتها إلى أواخر الثلاثينيات وبداية الأربعينيات من القرن العشرين فقد اهتمت العديد من المنظمات بوضع معايير تتسق اصول المهنة ومن المنظمات التي اهتمت بهذا فقد تحسس لهذه المسؤولية AICPA معهد المحاسبين القانونيين

الأمريكي. إذ شرع المعهد (Arenas , and Lebbocke,1980,14) وبإدار بوضع معايير التدقيق (بوضع تسعة معايير للتدقيق في عام 1939 استكملها بوضع المعيار العاشر عام 1954 وقد أعاد صياغة هذه المعايير عام 1998 (عثمان، 1999، 21) وتمثل هذه المعايير لغة مشتركة في كافة أنحاء العالم وتعتبر عن درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يسعى للوصول إليها. وقد قسم المعهد هذه المعايير على ثلاثة أقسام :

1- معايير عامة أو المعايير الشخصية: General Standards

تهتم هذه المعايير بتحديد خصائص أو صفات الشخص القائم بالتدقيق ، كأن يكون الشخص ذا تأهيل علمي وعملي كاف وان يكون الشخص ذا استقلالية مهنية في شخصيته وفي تفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل ، وان يبذل العناية المهنية المقبولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات التدقيقية ، وكذلك عند إعداد التقرير وقد وردت في القسم 150 من ايضاحات معايير التدقيق IAU 150 . SAS NO .

2- معايير العمل الميداني: Field work Standards

تهتم هذه المعايير بضرورة التخطيط لإجراءات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً حيث إن التخطيط لإجراءات العمل التدقيقي هو حل لمشكلة تخصيص العمل بين وكذلك تركز هذه المعايير على الحصول على أدلة (Summers,1972:23)المدققين وقرائن كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات لغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق ومن الضروري أن تكون أدلة التدقيق كافية من حيث الكمية والنوع .

3- معايير أبداء الرأي (التقارير): Standards Of Reporting

جاءت هذه المعايير لتوضح إن التقرير يجب إن ينصب على إن القوائم المالية أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً GAAP. ويجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على اختلاف المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية عن تلك المبادئ المطبقة في العام الماضي ويفترض إن تحوي القوائم المالية على البيانات والافصاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير المدقق ما يخالف ذلك، وأيضاً يجب إن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية فيما إذا كانت دقيقة وموضوعية. (لطفى؛ 2006:116) وتأسيساً على ما تقدم فإن هذه المعايير تحقق مهارات متعددة فهي تقوم بقياس مستوى الأداء المهني وتكون شبيهة بنماذج تستخدم في الحكم على الأداء الذي ينجزه المدققين بعد إنهاء عملهم . وكذلك الكيفية التي تتم بها ممارسة المهنة. ويذكر (القاضي وحمدان) إلى إن هذه المعايير تعد أداة اتصال توضح طبيعة ومتطلبات التدقيق والجهات المستفيدة من خدمات التدقيق (القاضي وحمدان؛ 2000: 221).

إن عدم وفرة ضوابط تحكم مهنة التدقيق يؤثر سلباً في صورة المهنة ويؤدي إلى التقليل من احترامها لدى المجتمع . الأمر الذي جعل بعض المنظمات المهنية حريصة على وضع معايير مقبولة قابلة للتطبيق من جهة وتحاسب أعضائها عن الانحرافات الحاصلة من جهة أخرى ، وتمثل هذه المعايير الإطار العام لتوجيه المدققين وإرشادهم إذ تعد بمثابة الأسس العلمية الموحدة في التطبيق التدقيقي لدى جميع المدققين وتخفيض التفاوت في أداء مدقق عن آخر نتيجة تباين الاجتهادات المهنية والإحكام الشخصية لاشك فيه إن مساءلة المدقق يجب إن تنطلق من مدى وفائه بالالتزامات التي تحددها المعايير التي دقق على أساسها. المصدر: (الصبان واخرون؛ 1996:16) وفي ضوء ذلك تحاول الباحثة إعادة صياغة ترتيب معايير التدقيق المارة الذكر في ضوء مسؤوليات المدقق ، وكما موضح في أدناه .

مخطط توزيع معايير التدقيق الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين واقتراح توزيعها على أساس مسؤوليات المدقق .

المهنية	القانونية	التعاقدية	المعيار/المسؤولية
×			العايير العامة : 1- من يقوم بالتدقيق يجب ان يكون شخصاً مؤهلاً ومهنياً
	×		2- على المدقق ان يحافظ على استقلاليته الظاهرية والحقيقية .
		×	3- يتطلب من المدقق العناية المهنية المطلوبة
	×		معايير العمل الميداني: 4- التخطيط للعمل بصورة كافية
	×		5- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
	×		6- ادلة كافية ومناسبة ومقتعة وذات دلالة
×			معايير التقرير: 7- اذا كانت البيانات المحاسبية تم اعدادها وفق المبادئ المحاسبية .
×			8- تطابق التطبيقات (تمثلها) من سنة الى اخرى .
×			9- البيانات معبرة بشكل كاف اعلامياً وبصورة معقولة .
		×	10- يتضمن التقرير رأي المدقق كوحدة واحدة ليجزأ

مقارنة معايير التدقيق في دول الخليج العربي:

يلاحظ إن كثيراً من الدول يعتمد فيها تنظيم مهمة المحاسبة والتدقيق على نظام تفصيلي للقواعد الموصوفة في المعايير والقانون ، ويلاحظ إن هناك بعض الجهود بذلت في السنوات الأخيرة لتطوير مهنة المحاسبة ، لكن مازالت هذه الجهود محدودة جداً وتركز جل اهتمامها على محاولة وضع معايير المحاسبة والتدقيق على النمط المعمول به في الدول المتقدمة لاسيما الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا .

مع انه لا يمكن الجزم بعمومية معايير التدقيق وملائم كل زمان ومكان، لاختلاف الظروف الثقافية والاجتماعية والاقتصادية السائدة من مجتمع لآخر ، وعلى الرغم من إن معظم الباحثين قد أدرك أهمية التدقيق في قياس الأداء المهني ودور المسؤولية عن تدقيق الحسابات في حالة القيام بعملية الفحص طبقاً لتلك المعايير بالإضافة إلى كونها تعتبر أداة تحد من التقدير الشخصي للمدقق في هذا المجال ، إلا إن الكثير منهم قد تأثر بالمعايير العشرة التي أصدرتها لجنة معايير التدقيق التابعة لمعهد المحاسبين الأمريكي .

حقيقة يمكن الاستفادة من تلك المعايير وتطويرها بما يلائم احتياجات وظروف المجتمع المحلية وبمعنى آخر فلا بد للدولة وهي في مجال صياغة معايير التدقيق

الملائمة لممارسة المهنة إن تنظر إلى خبرة الدول التي سبقتها في هذا المجال، واخذ الملائم منها للظروف المحلية بالدولة وتطويعها حتى يكون متفقا مع تلك الظروف، ولقد أشار (عثمان)، (1999، ص 287) أن احد الأسباب الكامنة وراء تطبيق معايير دولة معينة في دولة أخرى ... هو غياب هيئة مهنية يعترف بها لتقنين المبادئ المحاسبية التي تمثل دستور للممارسة المحاسبية العملية (عثمان؛ 1999:287). ويرى (الرحيلي) إن معظم دول الخليج العربي تبنت معايير المحاسبة الدولية لمعالجة غياب المعايير المحلية وقد صدرت قرارات من الجهات المختصة في هذه الدول بإلزام الشركات والمؤسسات الاقتصادية بمراعاة متطلبات هذه المعايير عند إعداد قوائمها المالية ، فعلى سبيل المثال ، اتخذت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قرارا بالاسترشاد بمعايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية فيما لم يرد له ذكر في المملكة (الرحيلي ؛ 1997، ص37، 82) .

وعلى الرغم من الوضع المشار إليه في أعلاه ، إلا انه في السنوات الأخيرة ظهرت بعض المحاولات والجهود لتطوير المحاسبة في بعض دول الخليج العربي ففي دولة الامارات العربية يوجد القانون الاتحادي رقم (22) لعام 1995 في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات ، وفي المملكة العربية السعودية يوجد نظام المحاسبين القانونيين الصادر في عام 1992 ، وأصدرت سلطنة عمان قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة و تعديلاته في عام 1996 ، وتنظم مهنة مراجعة الحسابات في دولة قطر بموجب القانون رقم (7) لسنة 1974 ، وفي الكويت يوجد قانون رقم (5) لعام 1981 في شأن مزاولة المحاسبة ومراقبة الحسابات .

وفي قراءة لهذه القوانين أنها تتعلق بشروط القيد في سجل مدققي الحسابات ، وواجبات ومسئوليات مدققي الحسابات ، والعقوبات الواجب تطبيقها في حالة ارتكاب أية مخالفة لهذه القوانين بالإضافة إلى إحكام عامة تتعلق بمزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق في دول مجلس تعاون الخليج العربي . ويرى الرحيلي (1997، ص 73) إن هناك شبه اتفاق على الشروط في قوانين تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الدول

الأعضاء في المجلس ، إلا إن هناك بعض الاختلافات البسيطة وسيما فيما يتعلق بالمؤهل العلمي المهني وسنوات الخبرة المطلوبة .

وفي سبيل مقارنة معايير التدقيق في دول الخليج العربي مع معايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية فتم اختيار دولة الامارات العربية المتحدة .

- بتاريخ 11 ذو القعدة عام 1315 هـ الموافق 1975/11/15 اصدر القانون الاتحادي رقم (9) لسنة 1975 في شأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة وقد صدر القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 1984 بتاريخ 17 جمادي الاخره سنة 1404 هـ الموافق 20 مارس 1984 في شأن الشركات التجارية ، إلا انه يتناول بعض مواد معالجة القصور في القانون رقم (9) المشار إليه أعلاه ، والخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالدولة (الصعيدي ، 1987،ص16) . وأخيرا صدر قانون رقم (22) لعام 1995. ومن الجدير بالذكر تم إنشاء جمعية التجاريين والاقتصاديين بتاريخ 1981، كتنظيم مهني لرفع المستوى العلمي والمهني والأدبي والثقافي لأعضائها والمحافظة على كرامة المهنة للارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة والتنظيم والإدارة والاقتصاد في دولة الامارات العربية المتحدة علاوة على صدور القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1976 بشأن ديوان المحاسبة، وبحق لهذا الديوان الرقابة المالية على أموال الدولة وأيضا ممارسة الرقابة المالية على الشركات والهيئات التي يكون للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة حصة في رأسمالها لأتقل عن 25%.

ولقد تعددت المواد القانونية، والمعايير الصادرة في دولة الامارات العربية المتحدة بشأن تنظيم مهنة التدقيق والتي نجد لها مقابل في مجموعة المعايير الصادرة عن لجنة معايير المراجعة المنبثقة عن معهد المحاسبين الامريكى .

فقد أشارت المادة رقم (4) من قانون رقم (9) لسنة 1975 على شرط القيد في السجل الخاص للمحاسبين والمدققين ، حصول المدقق على بكالوريوس في العلوم الإدارية تخصص محاسبة من جامعة الامارات العربية المتحدة ، أو مؤهل جامعي أو

عالي معادل من إحدى الجامعات العربية أو الأجنبية المعترف بها مع ماجستير أو دبلوم في المحاسبة لا تقل مدته عن سنتين ومن الواضح تركز المادة المذكورة على التأهيل العلمي والتدريب والخبرة الذي يتطلب من المحاسب القانوني إن يكون على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام بأعمال التدقيق التي يعاقد لانجازها . وفي هذه المادة مقابلة للمعيار الأول الذي يشترط إن يكون المحاسب القانوني ذا تأهيل علمي وعملي كاف .

وفيما يتعلق بمعيار الاستقلال في ممارسة المهنة، فقد أشارت المادة 145 من قانون رقم 8 لسنة 1984م عدم جواز الجمع بين عمل مدققي لحسابات والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة أو إن لا يكون شريكا أو وكيلاً لأحد مؤسسي الشركة أو لأحد أعضاء مجلس إدارتها. إما بشأن بذل العناية المهنية المناسبة، فيرى الصعيدي (1987، ص 24) إن النصوص الواردة بالقانون رقم (9) والقانون رقم (8) لسنة 1982 قاصرة بشأن بيان معيار العناية المهنية، ونرى إن ترك هذا المعيار بدون نصوص قانونية مرجعه إلى إيمان المشرع الإماراتي بضرورات التدقيق تتطلب من المحاسب القانوني بذل عناية مهنية في أداء مهمته في تدقيق الحسابات .

إما بشأن معايير العمل الميداني، فقد نصت المادة (147) من قانون رقم 8 لسنة 1984م حق الاطلاع في كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتهما وغير ذلك عن وثائق وكذلك حق طلب أي بيانات أو إيضاحات يراها ضرورية ولازمة لأداء مهمته، ونرى إن المشرع في هذا القانون قد اغفل معيار التخطيط لإجراءات العمل التدقيقي والإشراف الملائم على المساعدين الآخرين .

وجاءت النصوص القانونية من قانون رقم (8) لسنة 1984 في المادة 146 لتوضيح مهام مدقق الحسابات بمراجعة حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الإرباح والخسائر وملاحظة تطبيق القانون ونظام الشركة وعليه (المدقق) تقديم تقرير بنتيجة هذا الفحص إلى الجمعية العمومية وكذلك أشارت المادة 147 بضرورة قيام مراجع الحسابات من التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها . وركزت المادة 150

من القانون المذكور إلى إلزام مدقق الحسابات بالإشارة إلى حصوله على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء عمله على وجه مرضي ، وكذلك إبداء الرأي فيما إذا كانت الشركة تمسك بحسابات منتظمة ، ومن الواضح قد أغفلت القوانين الصادرة في دولة الامارات المتحدة إلزام مدقق الحسابات الإشارة في تقريره المالي إلى إن حسابات الشركة قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وترى الابجي (الابجي ،1987،ص234) من الصعوبة تطبيق هذا المعيار في دولة الامارات العربية المتحدة وذلك لسببين :-

- وجود الشركات المتعددة الجنسية التي معها مفاهيم وقواعد علمية تختلف أصولها مع بعضها البعض .

- وجود كوادر محاسبية وفنية أجنبية مختلفة الجنسية تعمل على تطبيق مفاهيم وقواعد ونظم تتلاءم مع دراستها المتباينة وأعرافها الأجنبية .

ويتضح من خلال الاستعراض السابق إن هنالك تطابق وتناظر بين معايير الصادرة من المعهد المحاسبي الامريكي والمواد القانونية الصادرة في دولة الامارات العربية المتحدة باستثناء المعيار المتعلق بضرورة إشارة المدقق في تقريره بان البيانات أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ونرى أن المشرع استبدلها بضرورة إشارة المدقق في تقريره إلى إن الحسابات تمسك بصورة منتظمة، وان الميزانية وحساب الإرباح والخسائر متفقة مع الواقع وتعبر بأمانة ووضوح عن المركز الحقيقي للشركة (المادة " 150 ") من القانون رقم 8 لسنة 1984 .

الاستنتاجات:

- 1- من خلال دراسة المعايير الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الامريكي يظهر أنها معايير عامة استرشادية يمكن تطويعها مع الظروف المحلية للدول المختلفة وعلى أساس الوعي المحاسبي الموجودة ودرجة النمو المهني .
- 2- إن وجود قانون خاص لكل دولة خليجية بشأن تنظيم مهنة المراجعة يشير إلى اهتمام السلطات القانونية في هذه الدول بشأن مهنة التدقيق وضرورة الارتقاء

- بهذه المهنة بمهيتلاءم والظروف الاقتصادية التي تمر بها المنطقة بوصفها منتجة للنفط وذات اقتصاديات ناشئة .
- 3- يظهر أن محاولة وضع معايير على النمط المعمول به في الدول المتقدمة - لاسيما الولايات المتحدة الأمريكية - احتل مساحة كبيرة من الجهود المبذولة حتى الآن لتطوير مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي ، على الرغم من انتقاد البعض المهتمين بشؤون المهنة بأنها شبيهة تماما بالمبادئ الأمريكية .
- 4- شهدت دولة الامارات العربية المتحدة تطورات في مجال تنظيم مهنة المحاسبة من خلال صدور عدد من القوانين بدءاً من قانون رقم 9 لسنة 1975 وقانون رقم 8 لسنة 1994 والقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1976 بشأن ديوان المحاسبة الذي يضطلع المسؤولية الرقابية المالية ، علاوة على وجود جمعية التجاربيين والاقتصاديين بوصفهم تنظيمأ مهنيأ للارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق .
- 5- هنالك تطابق وتناظر بين المعايير الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ومعايير التدقيق الواردة في القوانين الإماراتية حتى تلك المعايير التي يوجد لها مقابل فان المشرع أورد مواد قانونية ترى الباحثة مطابقتها لتلك المعايير وان كانت المطابقة نسبية في هذا المجال .

التوصيات :

- 1- ضرورة العمل على إصدار معايير محلية أكثر تفصيلا من تلك المعايير الأمريكية العشرة ويمكن في هذا الجانب الاسترشاد بمعايير المراجعة الدولية وتطويعها بما يتلاءم مع البيئة الخليجية .
- 2- الاستفادة من التشابه في البيئة الثقافية والاقتصادية واللغة المشتركة والعمل على تضافر الجهود الموحدة بين دول الخليج العربي بشأن إصدار معايير إقليمية تنظم

مهنة المراجعة بما يحقق ذلك من وفورا في الكلفة والوقت اللازمين لإصدار تلك المعايير .

3- ينبغي إن تغطي المعايير المقترحة جميع واجبات وحقوق المراجع دون ترك أي فقرة للاجتهاد الشخصي الذي يؤثر في موضوعية عمل المراجع .

4- على المؤسسات المهنية فتح دورات للتدريب العملي والوظيفي لمعايير المحاسبة والمراجعة ويكون التدريب إجباريا بحيث لا يجدد ترخيص مدقق (مراجع) الحسابات إلا إذا تم تدريبه ومنح شهادة بذلك .

5- التشدد في أسس ومعايير تعيين مدقق الشركات وتطبيق الغرامات والجزاءات على المخالفون منهم .

المصادر:

1- الابجي ، كوثر عبد الفتاح " مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الامارات "مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، 1987، العدد الحادي والخمسون، السنة الثالثة عشر.

2- الجمل، متولي محمد و الجزار ،محمد (أصول المراجعة و أنظمة المراقبة الداخلية)، القاهرة دار وهدن للطباعة والنشر .1974

3-الرحيلي ، عوض سلامة ،" إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي من منظور شامل، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الأول، العدد الأول، نوفمبر .1997

4- الروبتع ، سعد بن صالح (أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني) الاداره العامة، المجلد الواحد والأربعون، العدد الرابع، يناير 2002.

5- الصبان، محمد سمير(الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والمحاسبة)، 1988، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت .

- 6- الصبان محمد سمير ، جمعة اسماعيل ابراهيم ، السوافيري فتحي رزق (الرقابة والمراجعة الداخلية ، مدخل نظري تطبيقي 1996الدار الجامعية للطباعة و النشر الاسكندرية مصر .
- 7- الصعيدي، إبراهيم احمد " معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الامارات العربية المتحدة ، أفاق اقتصادية ، يناير 1987، السنة الثامنة العدد التاسع والعشرون .
- 8- الطحان ، صبيح اصول التدقيق الجديد الجزء الثالث ، 1974
- 9- القاضي ، حسن ومأمون حمدان (المحاسبة الدولية) ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع - عمان - الأردن (2000) .
- 10- عثمان، عبدا لرزاق محمد (أصول التدقيق والرقابة الداخلية)تشرين الثاني 1999، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل .
- 11- لطفي امين السيد احمد (المراجعة بين النظرية و التطبيق) 2006 ، الدار الجامعية الإسكندرية .

المصادر الأجنبية :

- 1-Arenas , Alvin A. and Lobbed, James , " Auditing And Integrated Approach " 2nd eel prentice-Hall , Inc, 1980.
- 2- Boynton C. and Kill Janitors legal Liability Toward Clint's , Modern Auditing , 1996 .

- 3- Carmichael Goon, J- Willingham, Ethical Responsibilities
The Journal of Accountancy May, 1970
- 4-Kennedy, Edward, observation on Developing Countries efforts to improve Financial Management Liabilities, Lent journal do Got. Auditing July, 1981.
- 5-Simmers E.L. "The Audited Staff assignment problem a liner programming Analysis" The Accounting review, Jug. 1972 .
- 6- Settler, H, F "Accounting Principles, System – Based Approach" 5th, Prentice Hill, Newberys. 1982 .
- 7-.Schults A. Jr. Comparability of Auditing & Management Services, The Journal of Accounting, Dec. 1967.