الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

محاضرات في مقياس المراجعة المالية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس فرع: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة ومراجعة

من إعداد الدكتور: مزياني نورالدين

أستاذ محاضر – صنف أ

السنة الجامعية: 2020/2019

محتوى المطبوعة

العنوان	الصفحة
محتوى المطبوعة	**1**
مقدمة	**3**
المحور الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية	**5**
1. طبيعة تدقيق المعلومات المالية	**5**
2. مفهوم معايير التدقيق	**16**
3. المرجعية الدولية لمعايير التدقيق (ISA)	**24**
المحور الثاني: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات	**32**
1. المعيار ISA 200 – الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.	**32**
2. المعيار ISA 210 – الاتفاق على على شروط التكليف بالتدقيق.	**43**
3. المعيار ISA 220– رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	**48**
4. المعيار ISA 230 – توثيق أعمال التدقيق.	**49**
5. المعيار ISA 240– مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش في عملية تدقيق البيانات المالية.	**52**
6. المعيار ISA 250– مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.	**57**
7. المعيار ISA 260 – الاتصال بالمكلفين بالحوكمة".	**60**
8. المعيار ISA 265 – الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	**62**
المحور الثالث: تقييم المخاطر و الإستجابة للمخاطر المقيّمة	**65**
1. المعيار ISA 300 – التخطيط لتدقيق القوائم المالية.	**65**

2. المعيار ISA 315 – التعرف علي مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها.	**69**
3. المعيار ISA 320– الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق.	**78**
4. المعيار ISA 330– استجابات المدقق للمخاطر المقدرة.	**82**
5. المعيار ISA 450– تقييم التحريفات المُتعرف عليها خلال التدقيق	**86**
المحور الرابع: معايير أدلة التدقيق	**90**
1. المعيار ISA 500– أدلة الإثبات في التدقيق.	**90**
2. المعيار ISA 505– المصادقات الخارجية.	**94**
3. المعيار ISA 520– الإجراءات التحليلية.	**95**
4. المعيار ISA 530– أخذ عينات التدقيق.	**97**
5. المعيار ISA 570– الاستمرارية.	**101**
6. المعيار ISA 580– الإقرارات الخطية.	**103**
المحور الخامس: معايير الاستفادة من عمل آخرين	**106**
1. المعيار ISA 610 – إستخدام عمل المدققين الداخليين.	**106**
2. المعيار ISA 620– إستخدام عمل خبير المدقق	**109**
المحور السادس: معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير	**111**
7. المعيار ISA 700 – تكوين الرأي و التقرير عن البيانات المالية.	**111**
8. المعيار ISA 705 – التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.	**117**
أسئلة للتقييم و المراجعة	**123**
قائمة المراجع	**128**

مـقـدمـة

نالت مهنة تدقيق (مراجعة) الحسابات اهتماما متزايدا لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة، نظرا للأهمية الكبيرة التي يكتسيها رأي المدقق لدى هذه الأطراف المستفيدة من القوائم المالية المنشورة عند اتخاذ قراراتها. ولا شك أن تضرر بعض الأطراف التي اتخذت قراراتها بناء على القوائم المالية المشفوعة برأي المدقق سيجعل هذا الأخير محل مساءلة قضائية وتأديبية، التي يمكن أن يترتب عليها عقوبات مناسبة للضرر الذي لحق بالمصلحة العامة.

من أجل مساعدة المدققين الخارجيين على تقديم خدماتهم بجودة عالية وأداء مهامهم مع بذل العناية المهنية الواجبة، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants -AICPA-) بوضع معايير للأداء المهني لتشكل مرجعية متفق عليها دوليا لممارسة مهنة تدقيق الحسابات؛ إلا أن المعايير الأمريكية المتعارف عليها (GAASs)، ونظرا لطابعها العام، لم تعالج الكثير من القضايا والمشكلات التي يصادفها المدقق في الميدان. دفع القصور في المعايير الأمريكية المتعارف عليها الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants -IFAC-) إلى العمل على وضع معايير دولية أكثر شمولية و تفصيلا لتقليل الفوارق في الممارسات بين المدققين في البلد الواحد، وبين مختلف البلدان، ومن ثم الإستجابة لتوقعات المجتمع المالي نحو المدقق الخارجي، خصوصا ما يتعلق بمضمون تقرير التدقيق. تكللت جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين بوضع معايير التدقيق الدولية (International Standards on Auditing -ISA-) ، الخاصة بمهمة تدقيق القوائم المالية التاريخية بالإضافة إلى وضع معايير مهنية أخرى تحكم الخدمات المهنية الأخرى التي يمكن للمدقق الخارجي الإضطلاع بها.

لقد لمسنا، من خلال ثلاث سنوات من تدريس مقياس معايير المراجعة (التدقيق) الدولية، وجود حاجة ملحة لدى طلبة تخصص "محاسبة ومراجعة" إلى مطبوعة محاضرات يمكن من خلالها الإلمام بالمبادئ والمواضيع الأساسية للتدقيق المالي، بعيدا عن النصوص الطويلة والمتشعبة للمعايير الدولية للتدقيق، التي تحتاج إلى الكثير من التركيز لتثبيت كمية كبيرة من المعلومات؛ وهذا ما دفعنا إلى إعداد محاضرات مختصرة بعيدة عن الإسهاب في التفاصيل، وتتفق مع مضمون المقرر الوزاري للمقياس، وتكون مشفوعة بعدد كاف من الأسئلة المفتوحة والمغلقة لاختبار الفهم والمناقشة والتقييم، وبالتالي تعميق المعارف وترسيخها لدى الطالب.

تتمثل الأهداف التعليمية لهذه المحاضرات في تعريف الطالب الدارس لتخصص محاسبة ومراجعة (Comptabilité et Audit)، وأي مهتم آخر، بالأهداف والمبادئ التي تقوم عليها معايير التدقيق الدولية (ISAs) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، وكذا تقديم شرح مركز بكيفية تطبيق هذه المعايير كجزء من التزامات المدقق القانوني، وهذا بما ينسجم مع طبيعة التخصص وحاجة الطالب المتخرّج إلى أدوات تساعده في أداء وظيفة "مدقق". مع الإشارة إلى أننا لم نتناول كل معايير التدقيق الدولية البالغ عددها 37 معيار، وإنما اقتصرنا على المعايير التي تتضمن المبادئ التي تحكم مهمة تدقيق القوائم المالية، وتلك المعايير التي تتناول مسائل أساسية وشائعة في مجال التدقيق الخارجي، وهذا من أجل تبسيط هذه المعايير وتقديمها بشكل ميّسر للطلبة المستهدفين بهذه الدروس، بينما تجاوزنا التطرق إلى بعض المعايير التي تتناول مسائل خاصة في مجال تدقيق القوائم المالية، ولا يمكن للطالب في مستوى ليسانس استعابها، في ظل الطابع المعقد والمتشعب الذي يميز هذه المعايير.

ولتحقيق الأهداف البيداغوجية لمقياس "معايير المراجعة الدولية"، قمنا بتقسيم هذه المحاضرات إلى ستة(06) محاور، تتناسب مع تصنيف معايير التدقيق الدولية المقسمة إلى ست(06) مجموعات، حيث خصصنا المحور الأول لتقديم الإطار المفاهيمي لهذه المعايير، بينما خُصِص كل محور من المحاور المتبقية لمجموعة محددة من المعايير كما يظهر في الفهرس، مع الإشارة إلى أننا لم نتناول كليا المجموعة السادسة (800-899) للسبب المذكور آنفا.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية

لقد ازداد الاهتمام بالقوائم المالية الختامية لأهميتها لدى الأطراف المتعددة ، التي تستخدمها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، سواء داخل المنشأة (إدارة الشركة، مساهمين، عمال...) أو خارجها (مستثمرين، بنوك، دائنين آخرون، صناديق الضمان الاجتماعي، صناديق التقاعد وغيرها)، وما يزال العمل على تطوير الإجراءات المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق لخدمة مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة يحتلان الصدارة بين اهتمامات المنظمات المهنية والأ كاديمية للمحاسبة والتدقيق إلى الوقت الحاضر. وبما أن التدقيق عمل بشري، يقوم في جزء كبير من إجراءاته على الأحكام الشخصية للمدقق, هذه الأحكام التي تتفاوت تفاوتا كبيرا من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها . رغبة من المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في تقليل مدى هذا التفاوت, وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات التدقيق ، أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم. وباعتباره المنظمة العالمية لمهنة التدقيق، أقرّ الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية (ISAs)، يهدف من ورائها إلى إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء المهني للمدققين الخارجيين.

1. طبيعة تدقيق المعلومات المالية

1.1. مفهوم التدقيق

أ. **نشأة وتطور التدقيق:** نشأت مهنة التدقيق منذ القدم، فكلمة "التدقيق *" (*Audit*) مشتقة من الكلمة اللاتينية "*audire*" التي تعني استمع و أصغى [1]، ففي عهد العصور القديمة في مصر و بابل و روما واليونان كانوا يتحققون من صحة الإيرادات والمصروفات بإرسال موظفين مختصين (قضاة) في مهمات إلى مختلف مقاطعات الإمبراطورية لمراقبة أنشطة التجار والحرفين و إيرادات ومصاريف المقاطعات بتقديم تقرير شفوي للإمبراطور يكون في الساحة العامة يهدف عادة

* أكثر المتخصصين يستعملون مصطلح "التدقيق" كترجمة لمصطلح (Audit)، والذي يعني في اللغة العربية: التحقيق بإفراط، بحث بعمق،...؛ أما ترجمته إلى (التدقيق)، فإنه يبدو بعيد، لكون التدقيق هي تلك الإختبارات التي يقوم بها المدقق للوقوف على الحقائق، وهي تقابل في اللغة الإنجليزية مصطلح (*Review*) ، وبذلك تعتبر خطوة من خطوات عملية التدقيق.

[1] P. Loyer, L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants , Thèse de doctorat , Université des sciences et technologies de Lille1, France, 2006, p.2.

إلى فرض عقوبات ضد المخالفين، كما أن التدقيق عرف بصورته القديمة في الحضارة الإسلامية، فقد جعل الخليفة الثاني عمر بن الخطاب رضي الله عنه مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها [1]. لقد أخذ التدقيق في تلك الحقبة الطويلة شكل التدقيق الكامل أي بنسبة 100%، غرضه الرئيسي إكتشاف الغش والإختلاس ومحاسبة المسؤولين عنهما وفرض عقوبات ضدهم، وبعبارة أخرى، كان هدف التدقيق هو التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية للدولة أو الإمبراطورية.

وفي القرن الخامس عشر ميلادي(15م)، وعلى إثر ظهور حركة تجارية واقتصادية نشيطة ولجوء الأفراد إلى تجميع رؤوس الأموال وتكوين شركات كبيرة نسبيا، وما يعني ذلك حاجتهم إلى تنظيم محاسبي دقيق لا يكتفي بقيد العمليات النقدية، ظهر نظام القيد المزدوج بشكله الواضح على يد الإيطالي *Luca Baccilo* عام 1494م، الذي يعتبر إكتشافه بداية نشوء علم المحاسبة [2]. لقد أخذت المحاسبة مكانتها بهذا الاكتشاف باعتبارها أول شكل من أشكال نظم المعلومات في المؤسسة، فهي تقنية تسمح بتسجيل و معالجة المعلومات المتعلقة بالأحداث الإقتصادية والمالية للمؤسسة ونشرها لأطراف مختلفة ذات المصالح ، وعليه فهي وسيلة إتصال مالي تساعد على المتابعة المباشرة لإدارة المؤسسة وتمكن متخذي القرارات –عموما– على إختيار أفضل البدائل. ومن الطبيعي أن تظهر الحاجة إلى التدقيق كوسيلة مراقبة متميزة عن المحاسبة، بوجود مختصين يقومون بتدقيق هذه الحسابات ويشهدون بصحتها. غير أن مهنة التدقيق قد اكتسبت قوتها و أهميتها في القرن التاسع عشر ميلادي(19م)، حيث توسعت الأعمال التجارية والصناعية نتيجة للثورة الصناعية في أوروبا ونمو النظام الرأسمالي وظهور شركات الأموال خاصة شركات المساهمة الكبرى، و كثر بذلك أصحاب رأس المال، مما تعذر معه قيامهم بالإدارة والإشراف على نشاط الشركة، فانفصلت ملكية رأس المال عن الإدارة، و ازدادت الفجوة بين أصحاب الشركة وأعمال الإدارة بها.

نتيجة لهذا التطور، ازدادت الرغبة في وجود نظام محاسبي يضمن دقة القوائم المحاسبية ويمكن من منع وإكتشاف الغش والأخطاء، وبالموازاة مع ذلك ازدادت الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، من الناحية النظرية و التطبيقية، ط.3، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص. 17.

[2] P. Loyer, Op.Cit., p.15.

نص على ذلك صراحة قانون الشركات الإنجليزي سنة 1862م[1]. الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق من خلال تدريب وتأهيل أشخاص للقيام بهذه المهنة، غير أن الهدف من التدقيق لم يتغير حيث ظل هو إكتشاف الغش والأخطاء، كما نشير إلى أن هذه الفترة لم تعرف إعترافا بأهمية الرقابة الداخلية (تنحصر آنذاك في الرقابة المحاسبية) بسبب الإعتقاد السائد آنذاك بأن المراقبة تتم بواسطة القيد المزدوج، إضافة إلى ذلك أن التدقيق كان يتم تفصيليا، ولجميع العمليات. ومع زيادة حجم عمليات منظمات الأعمال، وتطور الأنظمة المحاسبية، بدأ الإعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات(التدقيق الجزئي).

أما خلال الفترة (1930–1933)، فقد أعطيت الأهمية للرقابة الداخلية بعد إدراك مزاياها لمنظمات الأعمال، ولعملية التدقيق ذاتها، حيث أعتبر وجودها بمثابة بديل عن التدقيق التفصيلي، كما تعزز دور ومكانة التدقيق الخارجي، حيث أصبح "هدفه الرئيسي هو التأكد من أن الحسابات الختامية تظهر حقيقة المركز المالي للمؤسسة وتعتبر المرآة الصادقة لأنشطتها خلال الدورة المالية و أصبح في المقابل إكتشاف الأخطاء الفنية والغش ومنعهما لا تشكل أهدافا ذات أولوية بالنسبة للتدقيق الخارجي" [2]. لقد فرض هذا التطور في طبيعة التدقيق ما كشفت عنه الأزمة الإقتصادية عام 1929م من عدم تطابق القيمة السوقية للشركات مع قيمتها الحقيقية، الأمر الذي جعل المستثمرين يطالبون بإعطاء ثقة للسوق، من خلال وجود تدقيق خارجي فعّال يستند إلى إطار تنظيمي واضح ويضمن نوعية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة للمساهمين. لقد ظلت الرقابة الداخلية في هذه الفترة مقتصرة على الرقابة المحاسبية من خلال النظام المحاسبي المعمول به، ولهذا كان ميدان تطبيق التدقيق منحصرا في فحص مدى إنتظام (*Régularité*) التسجيل المحاسبي مع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها[3].

أما الفترة (1933– 1960)، فقد عرفت تنامي حجم الشركات المتعددة الجنسية وتعاظم دورها على مستوى الإقتصاد العالمي، بإنشاء فروع لها خارج بلدانها الأصلية وفي عدة دول. هذه الإستراتيجية التوسعية تتطلب اللامركزية في اتخاذ القرار والاعتماد على التفويض بتوسع، من خلال وجود خطة تنظيمية ملائمة، إضافة إلى إستعمال أدلة الإجراءات الداخلية والمناشير التوجيهية لأداء الأعمال، وفي المقابل " ارتفعت حالات إفلاس العديد من الشركات الكبيرة خاصة في

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص17

[2] P. Loyer, Op.Cit., P. 16.

[3] B.Grand et B.Verdalle, Audit comptable et financier , Ed.Economica, Paris, 1999, p.21.

الولايات المتحدة الأمريكية في الأربعينيات من القرن الماضي، مما استدعى القيام بدراسات وبحوث خلصت إلى أن ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في إستقلالية مجلس الإدارة، وانخفاض جودة لجان التدقيق أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي " [1]. وكنتيجة لهذه التحولات، فإن موضوع وأهداف التدقيق توسعت لتشمل التأكد من تطبيق وإحترام الإجراءات والقوانين المعمول بها والسياسات المحددة من طرف الإدارة العليا للشركة من طرف فروعها ووحداتها، غير أن هذا الشكل من التدقيق كان يرتكز في بداية الأمر على النواحي المالية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ثم توسع بعد ذلك إلى مراجعة النواحي الأخرى(وسائل الرقابة الإدارية). إن هذا التوسع في موضوع و أهداف التدقيق تطلب وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل المؤسسة تساعد الإدارة العليا على القيام بوظيفتها الرقابية بكفاءة، وقد أُعتبر ميلاد هذه الوظيفة بمثابة إمتداد لعمل المدقق الخارجي.

ب. تعريف التدقيق: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق بأنه "عملية منظمة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى إتفاق هذه النتائج مع المعايير الموضوعة وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية. [2] أما منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين بفرنسا فقد عرفت التدقيق بأنه "منهجية توضع بصفة منسجمة من طرف المحترفين من خلالها يستعملون مجموعة من التقنيات المعلوماتية و التقييمية من أجل التعبير عن رأي خاص بمدى تطبيق الإجراءات الداخلية المعتمدة في المؤسسة، و كذا مدى فعالية نظامها المعلوماتي و التنظيمي؛ على أن يكون التعبير عن الرأي يكون مستندا إلى معايير. وعرف المؤلفان *Grand & Verdalle* التدقيق بأنه المهمة التي يتم من خلالها التعبير عن رأي مبرر حول مستوى تطابق وضعية ما مع إطار مرجعي معين، أي التطابق بين ما هو موجود مع معايير مرجعية". [3]

تتضمن التعاريف السابقة عدة خصائص تميز التدقيق عن الوظائف الرقابية الأخرى، يمكن إبرازها فيما هي:

- ✓ **التدقيق عملية منظمة:** عملية التدقيق عملية مخططة ومنطقية، تتكون من خطوات متتابعة لتحقيق أهداف معينة، فهي ليست عملية إرتجالية؛

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سورية، 2008، ص.106.

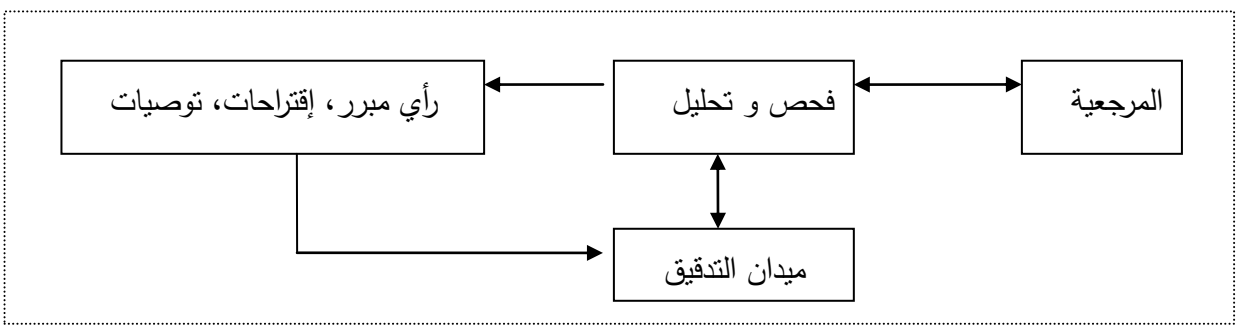
[2] محمد أمين، علم تدقيق الحسابات، ط1، دار وائل، عمان. الأردن، 1999، ص 11.

[3] B. Grand & B.Verdalle Audit Comptable et Financier, Ed.Economica, Paris, 1999, P.9.

- ✓ **الرأي المبرر**: تنتهي مهمة التدقيق بكتابة تقرير في عدة أسطر أو عدة صفحات تحوي خلاصة النتائج التي توصل إليها المدقق أثناء أدائه لمهمته، حيث يبدي رأيه الفني المحايد حول الحالة موضوع التدقيق ؛ وعليه يجب على المدقق أن يجمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة و يقوم بتقييمها بطريقة موضوعية، للتوصل إلى استنتاجات معقولة تكون أساسا متينا في كتابة تقريره وإبداء رأيه المهني. لأن ذلك هو أساس عملية التدقيق ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على افتراضات وتخمينات.
- ✓ **لكل عملية التدقيق موضوع:** تعتبر المعلومات التي تقدمها إدارة المنشأة في التقارير والقوائم المالية التي تخص مختلف الأنشطة والأحداث الاقتصادية و الإجتماعية هي موضوع عملية التدقيق.
- ✓ **المرجعية (*Le référentiel*)**: يستند المدقق في إبداء رأيه إلى مرجعية تتناسب مع موضوع التدقيق، يحددها ويضبطها في بداية مهمته، ليصل في نهاية المهمة إلى تحديد درجة التوافق بين هذه المرجعية مع الحقائق التي توصل إليها. تتمثل المرجعية في مجموعة من المعايير الموحدة يتم في ضوئها تقييم الحالة موضوع التدقيق، هذه المعايير الموحدة مثلا قد تكون هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. أو المعايير المحاسبية الدولية أو الوطنية، أو النظام المحاسبي المعتمد في البلد أو سياسات المؤسسة في مجال معين(مثل الشراء، البيع، التوظيف،...).
- ✓ **توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية:** يتم ذلك من خلال إعداد تقرير التدقيق يوضح فيه المدقق للمستخدمين نتائج فحصه ورأيه بخصوص مدى الاتفاق بين نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وبين المعايير الموضوعة أو بعبارة أخرى مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويمكن التعبير عن طبيعة مهام التدقيق بالشكل التالي:

الشكل رقم: 1-1 طبيعة التدقيق



المصدر: من تصور المؤلف

2.1. أنواع التدقيق:

إن مفهوم التدقيق وفق المقاربة السابقة يدل على إمكانية فحص وتقييم أي حقيقة أو واقع مقارنة بمعايير مرجعية ملائمة، وعليه، يمكن أن نميّز عدة أنواع من التدقيق طالما أن الحقائق والمعايير المرجعية التي تحكمها غير متجانسة.

عموما، يمكن تصنيف مهام التدقيق من زوايا مختلفة إلى الأنواع التالية:

أ) من حيث أهداف مهمة التدقيق:

- **تدقيق مالي قانوني:** يقوم به مدقق خارجي مستقل، الهدف منه هو الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية و حقيقة تمثيلها للمركز المالي و نتيجة الأعمال و التدفقات النقدية وفقا لإطار إعداد التقرير المالي المعمول به (مثلا في الجزائر : النظام المحاسبي المالي). وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول (وليس مطلق) عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات الجوهرية، ويعبر عنه في تقريره إلى من قام بتعيين. يأخذ هذا النوع من التدقيق طابعا إلزاميا لأنه تدقيق فرضه القانون، حيث تلتزم المؤسسات وفقا للقانون السائد في البلد بتعيين مدقق حسابات خارجي للقيام بهذه المهمة، ومثال ذلك ما ينص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 4، الذي يلزم الشركات بتعيين محافظ الحسابات، تتمثل مهمته في مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها ومختلف المعلومات ذات الصلة.
- **تدقيق مالي:** يشمل هذا النوع من التدقيق مختلف مهام التدقيق الأخرى غير النوع السابق والتي ترتكّز على القوائم المالية للمؤسسة؛ أي كل مهمة تدقيق تتناول جزء أو كل النظام المحاسبي في المؤسسة يطلق عليها اسم "تدقيق مالي"، وبالتالي يقتصر رأي المدقق على الجزء المدقق من المعلومات المالية. ومن أمثلة هذه المهام:[1]
  - تدقيق مالي لإجراءات التسجيل المحاسبي وفق نظم المعلوماتية بهدف التأكد من جودة تشغيلها؛
  - تدقيق مالي للتصريحات الجبائية التي تم إعدادها من طرف المؤسسة بهدف التأكد من صحة حساب المستحقات الضريبية عليها؛

[1] A. Mikol, Les Audits Financiers , Ed. Organisation, Paris, 1999, P.18.

- تدقيق مالي لحسابات الزبائن بهدف التأكد من أن تقييم حسابات الزبائن المشكوك فيهم قد تمت وبطريقة صحيحة وفق مبدأ الحيطة والحذر؛
- تدقيق مالي للتسجيل المحاسبي للتكاليف الإجتماعية بهدف التأكد من إحترام القوانين الإجتماعية .

- **تدقيق الالتزام أو المطابقة (*Audit de conformité*)**: هذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية و التشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة. وهذه القواعد أو القوانين أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة. وعادة توجه تقارير التدقيق في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط، وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.
- **تدقيق العمليات (*Audit opérationnel*)**: يشمل هذا النوع من التدقيق مختلف مهام التدقيق التي تُطبَّق على كل أعمال المؤسسة ودون الإقتصار على آثارها على عناصر القوائم المالية الختامية. وقد عرفه المعهد البريطاني للإدارة بأنه "فحص منظم و شامل و بناء و تقييم للهيكل التنظيمي وسياسات وطرق الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المنشأة تدار من قبل الإدارة بطريقة اقتصادية و فعّالة للحصول على أفضل النتائج، وفي أقصر وقت ممكن، بما يحقق الأهداف". يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق العمليات في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي يحتمل أن تضعف قدرة المؤسسة في تحديد الأهداف الملائمة وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك"[1].وبعبارة أخرى، فإن مهام تدقيق العمليات تستهدف تحسين أداء المؤسسة (الفعالية، الفاعلية، الملائمة) من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم إقتراحات قد تكون إجراءات أو سياسات أو إستراتيجيات جديدة. هذا النوع من التدقيق غالبا ما يختص به المدققون الداخليون، فهو يعتبر المجال الرئيسي للتدقيق الداخلي، منذ عام 1971، حيث أصدر معهد المدققين الداخليين (IAA)، الذي أُسس عام في الولايات المتحدة سنة 1941، إرشادات جديدة تضمنت الإشارة إلى تدقيق العمليات (أو التدقيق التشغيلي)، بعدما اقتصر الاهتمام بالتدقيق المالي بمفهومه التقليدي.

[1] H. Bouquin et J.C. Becour , Audit opérationnel , Ed.Economica , 2 Ed., Paris , 1996 , P.13.

ب) من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق:

- **التدقيق الخارجي:** يقوم به شخص أو فريق من الأشخاص خارجين عن المؤسسة لا يعتبرون موظفين لديها (مستقلين)، يمكن أن يكون هؤلاء:

➢ مدققون قانونيون *: وهم المدققون الذين يقومون بمهام التدقيق المالي للمصادقة على الحسابات الختامية للمؤسسات وفقا للتشريعات التي تلزمها بتعيين مدقق قانوني مستقل للقيام بهذه المهمة وفقا للمعايير المهنية التي يخضع لها هذا النوع من التدقيق؛

➢ مدققون متعاقدون: يقومون بمهامهم في إطار عقد يربطهم بالمؤسسة المراد تدقيقها، وتكون واجباتهم محددة في هذا العقد. خلافا للتدقيق الخارجي القانوني الذي تعتبر أهدافه معروفة سلفا، فإن التدقيق التعاقدي له أهداف متعددة لتعدد القائمين به *، يمكن أن يكون هؤلاء خبراء محاسبين، محامين، مختصين في المعلوماتية،...إلخ. عادة ما يكون وراء التدقيق التعاقدي دوافع موضوعية متعددة كأن يطلب البنك القيام بمهمة تدقيق في مؤسسة ترغب في الإستفادة من قرض بنكي.

- **التدقيق الداخلي:** ترغب الكثير من المؤسسات في تأمين بواسطة موظفيها تدقيق مستمر لأنشطتها وأنظمة عملها، ويكون هؤلاء عندئذ موظفين تابعين للمؤسسة كبقية الموظفين الآخرين، مهمتهم السهر على تحسين فعّالية نظام المراقبة الداخلية لتحقيق أهداف المؤسسة. ينتمي هؤلاء الموظفين إلى وظيفة مستقلة يطلق عليها اسم "وظيفة التدقيق الداخلي"، ولتأدية دورها بفعالية يشترط أن تكون هذه الوظيفة مستقلة تماما عن باقي الوظائف الأخرى، وتكون مسؤولة مباشرة أمام مجلس الإدارة و الإدارة العليا للمؤسسة. تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة، ويمتد عملها إلى مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلاله(التدقيق الداخلي) يتم فحص وتقييم مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول إلى تطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في

* التسمية القانونية لمن يقوم بهذهالمهمة، في الجزائر هي "محافظ الحسابات".

* بالرغم من أن هذا الصنف من المهام يشترك في نفس خصائص التدقيق، غير أنها تختلف من حيث نطاق تدخل المدقق و أهداف المهمة و مستوى التأكيد، ولهذا للتمييز بينها وبين التدقيق المالي القانوني فإن المتعارف عليه حاليا أكاديميا و مهنيا أنها هذه المهام أخذت مسميات أخرى غير التدقيق سنتطرق لها لاحقا ضمن هذا المحور.

المؤسسة[1]. وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي هو جزء من نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، يعمل على تحسين فعالية المكونات الأخرى لهذا النظام، ومن ثم يعتبر وجوده في المؤسسة بالشروط المذكورة آنفا، مؤشرا على تمتعها بنظام رقابة داخلية فعّال.

3.1. الخدمات التي يقدمها المدقق المالي الخارجي:

حققت مهنة التدقيق تطوراً ملحوظاً وذلك من أجل مواكبة المنافسة خاصة في العقدين الأخيرين من القرن الماضي، فلم يقتصر دور المدقق الخارجي على إضفاء الثقة على القوائم المالية، بل أصبح يقدم العديد من الخدمات لكي يحافظ على بقائه في سوق المهنة. من الأهمية بمكان فهم الخدمات التي يمكن أن يقدمها المدقق المالي الخارجي و الفروق بين هذه الخدمات و متطلباتها المهنية، حيث عادة ما يتم تطبيق معايير معنية مختلفة على كل نوع من تلك الخدمات. تقسم الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي المستقل إلى خدمات تأكيدية وخدمات غير تأكيدية

أ. **الخدمات التأكيدية (*Les services d'assurance*)**: عرفت لجنة خدمات التأكيد التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخدمات التأكيدية بأنها "تمثل تلك الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن من جودة المعلومات وسياق تلك المعلومات لأغراض إتخاذ القرار"، أما مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية فيعرفها بأنها " إرتباط التأكيد الذي من خلاله يقوم المدقق القانوني بتقييم موضوع معين الذي يعتبر مسؤولية طرف آخر باستخدام معايير مناسبة مقررة من أجل التعبير عن إستنتاج معين يزود المستخدمين المستهدفين بمستوى معين من التأكد عن ذلك الموضوع محل الإرتباط"[2]. وعليه يمكن القول أن خدمات التأكيد هي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات إتخاذ القرارات، وعندما يقوم المدقق بهذه الخدمات يجب أن يتمتع بالإستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة وممارسة الحكم المهني بشكل معقول. تقسم هذه الخدمات إلى نوعين من الخدمات:

- **خدمات التصديق (*Les services d'attestation*)** : وهي خدمات تأكيدية يقوم من خلالها المدقق الخارجي بإصدار تقرير عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من قبل جهة معينة أو جهات أخرى، وتشمل هذه الخدمات:

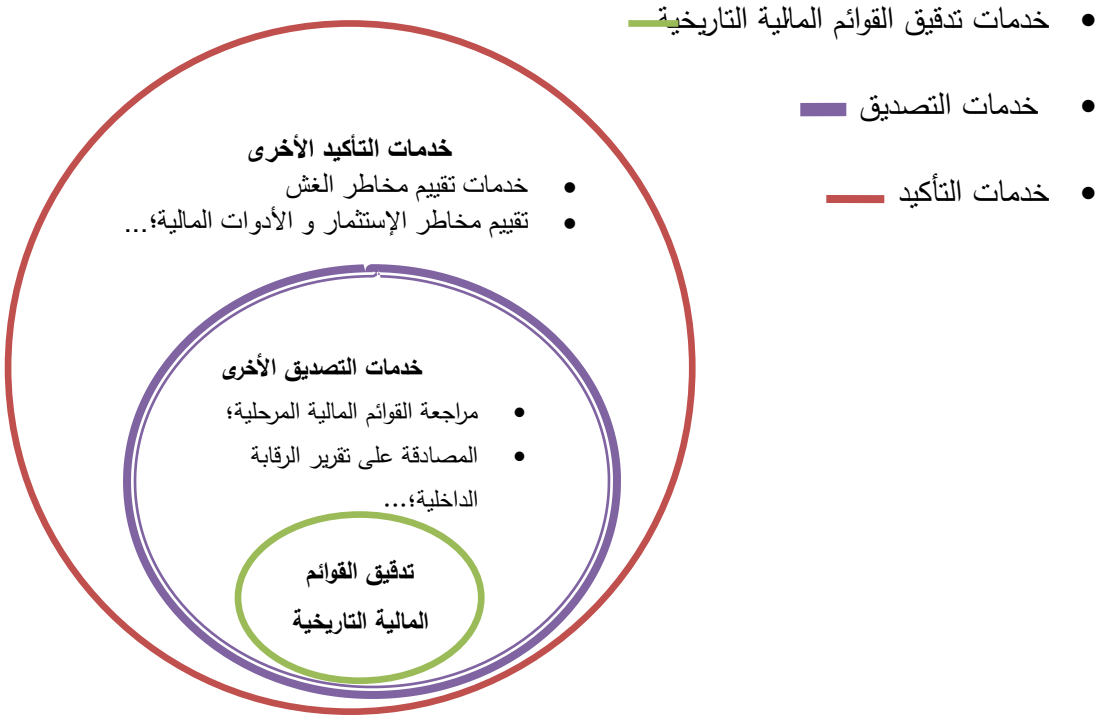
[1] A. Hamini, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, Ed.O.P.U., Alger, 2003, P.35.
[2] IAASB, Cadre Conceptuel International Missions Assurance-2008.

- *تدقيق المعلومات المالية التاريخية (Audit des états financiers historiques)*: فهو عملية تهدف لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في المعلومات المالية من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت المعلومات المالية(القوائم المالية الختامية ومرفقاتها) معدة من قبل الإدارة–من النواحي الجوهرية كافة– وفقا لإطار التقرير المالي المعمول به. في هذه الحالة يعطي المدقق تأكيدا معقولا وليس مطلقا بشكل إيجابي، مما يتطلب من المدقق الحصول على أدلة كافية ومناسبة وتقييمها للتوصل إلى هذا الإستنتاج، من خلال تطبيق منهجية صارمة. وهذا النوع من الخدمات يمثل الخدمة الأساسية في مجال خدمات إعطاء الرأي؛
- الفحص المحدود*(Vérification Limité):* هي مهمة أقل مستوى من التدقيق، لمحدودية الإجراءات التي تتضمنها، والتي تكاد تقتصر على الإستفسارات و الإجراءات التحليلية، يكون الهدف منها بيان فيما إذا لم يرد إلى إنتباه المدقق بأن المعلومات المالية لا تتفق مع أسس معينة متفق عليها. وهو ما يطلق عليه التأكيد السلبي أو المحدود. وعادة ما تتعلق هذه المهمة بالمعلومات المالية المرحلية.

➢ **خدمات التأكيد الأخرى:** هي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات إتخاذ القرارات، لكنها لا تتطلب إصدار تقرير مكتوب، وليس بالضرورة أن يكون التأكيد يتعلق بمصداقية تأكيدات معينة مقدمة من طرف إلى طرف آخر. ومن أمثلة هذه الخدمات: خدمات تقييم مخاطر الغش و التصرفات غير القانونية، والمخاطر الخاصة بالإستثمارات و الأدوات المالية.

و الشكل رقم (2) يلخص طبيعة هذا النوع من الخدمات.

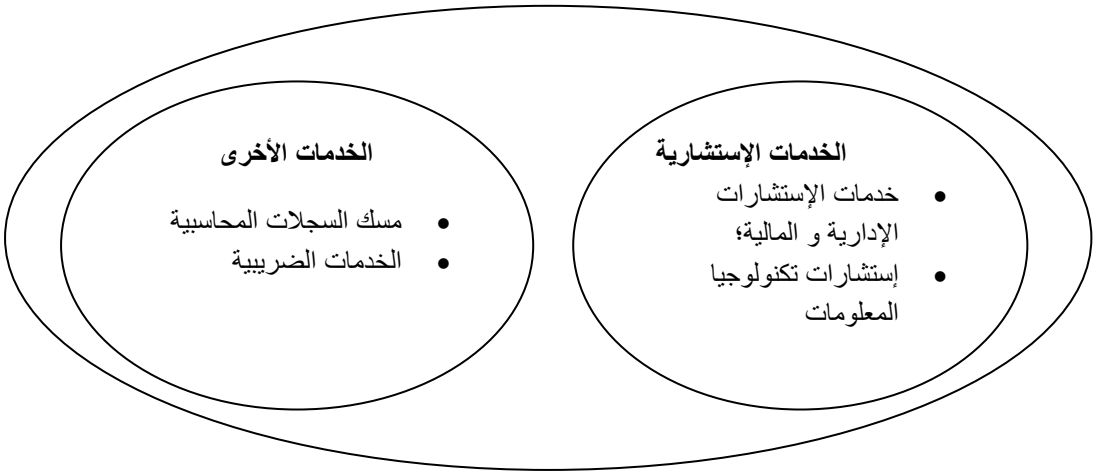
الشكل رقم (2): طبيعة خدمات التأكيد



المصدر: من إعداد المؤلف

- **الخدمات غير التأكيدية:** وهي الخدمات التي يقدمها المدقق و التي قد يقدم فيها تقريرا لكنه لا يتعلق بتأكيدات يقدمها طرف آخر، وبالتالي فالمدقق لا يعطي تأكيدا عن مصداقية تلك المعلومات. مثل خدمات تقييم الأداء، الخدمات الإستشارية، خدمات التخطيط المالي، حيث يقوم المدقق بتقديم هذه الخدمات كاستشاري دون أن تكون له علاقة بالتنفيذ، ويشترط لتأديتها أن تكون له الكفاءة المطلوبة لذلك، وخلافا للخدمات التأكيدية لا تتطلب توفر الإستقلالية لممارستها. كما تشمل الخدمات غير التأكيدية أيضا خدمة إعداد المعلومات المالية للعميل(مسك المحاسبة). تشكل المداخيل الناتجة عن تقديم هذه الخدمات نصيبا معتبرا في إجمالي مداخيل الكثير من مكاتب التدقيق خاصة المكاتب الدولية (4Big)

الشكل رقم (03): طبيعة الخدمات بخلاف التأكيد



المصدر: من إعداد المؤلف

2. مفهوم معايير التدقيق

1.2. عوامل نشأة معايير التدقيق:

لعل من المألوف أن نجد معايير تضعها المنظمات المهنية لمزاولة أي مهنة كالطب أو المحاماة مثلاً ، حيث يعود المهنيون إليها بهدف تحديد مسؤولياتهم وعلاقاتهم فيما بينهم، وتعريف الجمهور بمعاييرهم المهنية لمعرفة طبيعة الخدمات المقدمة وحدودها والمسؤوليات المترتبة عنها ؛ إلا أن أهمية المعايير في التدقيق تفوق غيرها في أي مهنة من المهن نظراً لأهمية تقرير المدقق ودوره في الحياة الإقتصادية المعاصرة، إذ قد يزيد قراء هذا التقرير على مئات الآلاف بالنسبة إلى شركة واحدة يكثر مساهموها ويتوزعون على رقعة جغرافية واسعة وهم ذوي مصلحة حقيقية في أرباحهم وثرواتهم المستثمرة في تلك الشركة المساهمة وكلهم ينتظرون تقرير المدقق أو المدقق فإذا لم يكن هذا التقرير سليماً ويستند إلى معايير راسخة تضررت مصالح الكثير من المساهمين وغيرهم من أطراف المجتمع المالي بينما تقتصر الأضرار في مهن أخرى على عدد محدود من المستفيدين من الخدمات.

والواقع أن العودة إلى تاريخ المهنة يشير إلى أن وضع معاييرها كان نتيجة لدعاوي المسؤولية التي رفعها المتضررون على مدققي الحسابات منذ أزمة الكساد الكبير التي حلت بالاقتصاد العالمي في الثلاثينيات من القرن العشرين، حيث

كانت الشركات تختار الممارسات المحاسبية التي تحلو لها دون وجود مبادئ أو معايير للمحاسبة يتم القياس المحاسبي على أساسها، كما كان المدقق يبحث عن الغش والخطأ بدون معايير تحدد مسؤوليته وتبين مقومات مزاولتها .

والواقع أن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بدايات القرن العشرين حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك ، ويعود الفضل للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين * (AICPA) الذي كان له السبق في هذا المجال، فقد ظهرت معايير التدقيق المقبولة عموما **(GAAS)في الولايات المتحدة بعدما شكّل المعهد لجنة سميت "لجنة إجراءات التدقيق ", وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، حيث أصدرت سنة 1947 تسعة معايير للتدقيق، وأضافت المعيار العاشر من خلال تقريرها الذي نشرته تلك اللجنة في سنة 1954، بعنوان " **معايير التدقيق المتعارف عليها** "، وقد تضمن هذا التقرير معايير التدقيق مبوبة في ثلاث مجموعات رئيسية، وهي: القواعد العامة أو المعايير الشخصية، قواعد تنفيذ مهمة التدقيق(معايير العمل الميداني)، و معايير إعداد التقرير.

2.2. تعريف معايير التدقيق:

قبل تعريف معايير التدقيق، نتعرف أولا على ما المقصود بالمعيار؟

المعيار هو "نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو إتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء". يمكن عرض بعض التعاريف لمفهوم معايير التدقيق:

- عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق المعلومات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية المعلومات".
- عرّف المجمع(المعهد) الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعايير بأنها "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".

* American Institute of Certified Public Accountants
** Generally Accepted Auding Standards

- عرّفت معايير التدقيق بأنها "عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المدقق في أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها ".
- عرفت معايير التدقيق أيضا بأنها "الأنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق ".

من التعاريف السابقة بمكن أن نستنتج الصفات العامة المشتركة لمعايير التدقيق كما يلي:

- إن المعيار دليل على مصداقية المعلومات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس والحكم.
- إن المعيار مؤشر يحتذي به المدقق أثناء أدائه لمهنته.
- إن المعيار وسيلة لتحديد التدقيق الرسمية.
- إن المعيار وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفرها في المدقق.
- إن المعيار يُستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير والبحث و الدراسة.

و استنادا لهذه الصفات يمكن تعريف المعيار بأنه مؤشر يُحتذي به المدقق في عملية القياس والحكم في أثناء أدائه لمهنته ويتم وضعه بعد مرحلو طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير. ويصدر المعيار بموجب نص إلزامي من السلطة المختصة أو بشكل طوعي عند نشره من قبل المنظمة المهنية ذات العلاقة.

3.2. أهمية معايير التدقيق:

- تمثل معايير التدقيق الإطار العام الذي يضبط عمل المهنيين ويرشدهم إلى فعل الإجراءات السليمة وإتخاذ القرارات الصحيحة لتحقيق أهداف التدقيق؛
- تساهم معايير التدقيق في الارتقاء بمستوى جودة أداء المدققين إلى المستوى الذي يحقق أهداف مهنة التدقيق.
- تعتبر معايير التدقيق أيضا أساسا متينا مقياسا للحكم على الأداء المهني الفعلي للمدقق، باعتبار أن هذه المعايير قواعد متفق عليها ومقبولة لدى مختلف فئات المجتمع المالي، ويمكن تطبيقها على مختلف المؤسسات مهما كان حجمها، نشاطها، وطبيعتها القانونية، وسواء كانت هادفة للربح أو غير هادفة للربح.

- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل مما يكسبها ثقة الجمهور ويزيد من مكانتها بين مختلف المهن؛
- توفر لمسؤول مهمة التدقيق الأساس الذي يستند إليه للتأكد من نوعية العمل الذي يقوم به المدققون المساعدون الذين يشكلون فريق التدقيق الذي يرف عليه ؛
- تنظم معايير التدقيق العلاقة فيما بين المنتسبين للمهنة أنفسهم وكذا علاقتهم بعملائهم وجميع فئات المجتمع المستفيدين من خدماتهم؛
- تعتبر معايير التدقيق قواعد تستند إليها المحاكم في القضايا التي يُنسب فيها تقصير إلى المدقق القانوني من أجل تحديد المسؤولية عن الخطأ؛
- يساعد إصدار معايير للتدقيق على تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، فهي لا تساهم فقط في تحديد مستويات عالية للأداء المهني للمدقق تستجيب لأهداف مهمته ودوره، بل تساعد أيضا في تعريف المجتمع المالي بطبيعة مهام المدقق القانوني ومسؤولياته وحدود تدخله حتى يخفض فئات المجتمع المالي من المستويات العالية لتوقعاتهم إتجاه مسؤوليات وخدمات المدقق.

3.2. الفرق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق:

تعتبر معايير التدقيق المبادئ التي تحكم أية عملية تدقيق وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بتنفيذ "إجراءات التدقيق"، التي تعبر عن مجموعة من الخطوات العملية التفصيلية للحصول على الأدلة والقرائن التي تمكّن المدقق من إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق. وقد سبق القول أن معايير التدقيق تتصف بعموميتها، حيث يمكن تطبيقها على أي مؤسسة مهما كانت، بينما تترك الحرية للمدقق في تحديد وتطبيق إجراءات التدقيق التي تتلائم مع طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق، حيث يختار المدقق وفقا لحكمه الشخصي من الإجراءات التدقيق التي يراها ضرورية للتطبيق، دون أن يتأثر بعلاقته مع العميل.

فإذا أخذنا على سبيل المثال فحص أرصدة حسابات الموردين، فإن تحديد الخطوات التفصيلية اللازمة للتأكد من صحة هذه الأرصدة يقع على عاتق المدقق نفسه، وتتوقف هذه الخطوات بالدرجة الأولى على أحكامه الشخصية، وبالدرجة

الثانية على طبيعة نشاط المؤسسة الخاضعة للتدقيق وظروفها، دون أن ننسى أهمية العمل بالعرف المهني السائد بين المدققين فيما يخص هذه الإجراءات.

لا بد من الإشارة إلى أن حرية المدقق في تحديد إجراءات التدقيق المراد تطبيقها ليست حرية مطلقة، ولكنها في حقيقة الأمر حرية مقيدة بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وكذا مختلف التوصيات الخاصة بها، التي تصدرها الهيئات المهنية أو الحكومية المسؤولة عن تنظيم المهنة، وتصبح عندئذ إجراءات التدقيق ذات قبول عام ومتعارف عليها على غرار معايير التدقيق ذاتها، ويتم إستخدامها في الحالات المشابهة، نظرا لصدور معايير التدقيق والتوصيات الخاصة بها من هيئات تتمتع بقوة الإلزام القانوني أو المهني.

مما سبق يتضح بأن العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها وإجراءات التدقيق المتعارف عليها هي علاقة متداخلة ومتكاملة، حيث أن المعايير تهتم بالمفاهيم العامة والمبادئ العامة لعمل المدقق، بينما الإجراءات قواعد تفصيلية لتنفيذ كل أجزاء عملية التدقيق مثل: تخطيط المهمة، الإشراف على المهمة، أوراق العمل، اختيار العينات في التدقيق،...الخ. وبعبارة أخرى، يمكن القول أن إجراءات التدقيق تمثل ترجمة توضيحية لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

5.2. جهود المنظمات المهنية المحلية والدولية في صياغة معايير التدقيق

أ- **جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:** إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، وهذا المعهد هو منظمة غير ربحية مهنية للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة ، تأسس عام 1887، تحت اسم الرابطة الأمريكية للمحاسبين، من أجل ضمان توحيد المعايير المحاسبية والحفاظ على مهنية مهنة المحاسبة والتي كانت تمارس من قبل المهنيين المتخصصين. يتمثل الدور الأساسي للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في:

- تطوير معايير المحاسبة المهنية من أجل خدمة أعضائه في مجال مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق القانونية؛
- بالإشراف على قوانين تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق ومتابعتها والإشراف على شروط مزاولة المهنة. ومازال المعهد رائداً في وضع معايير التدقيق من خلال مجلس معايير التدقيق *Auditing Standards Board* وفي تنظيم ممارسة التدقيق ووضع الأخلاقيات المهنية والإلزام بها وتقديم برامج التعليم المهني المستمر؛

- إعداد وتصميم اختبارات الزمالة CPA والتي في جميع الولايات الأمريكية.

ينتمي إلى هذا المعهد حوالي 412000 عضو في مجالات مختلفة(الإدارة، الحوكمة، الممارسة العمومية، الصناعة، التعليم والإستشارات،...)، موزعين على 144 دولة.

تشتمل معايير التدقيق الأمريكية المعروفة بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً(GAASs) الصادرة عن المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين على المعايير المصنفة في المجموعات الثلاث التالية:[1]

أولا: المعايير الشخصية(المعايير العامة) : وتتعلق بشخصية المدقق والصفات اللازمة ليصبح مؤهلاً لتولي عملية التدقيق ومن هذه المعايير:

- معيار التأهيل العلمي والعملي : يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على المؤهلات العلمية والخبرة العملية المطلوبة لممارسة مهنة تدقيق الحسابات؛
- معيار الاستقلالية: وتعني القيام بالعمل بكل أمانة واستقامة وموضوعية في جميع الأمور التي تمت بصلة إلى المهمة المنوطة به، ودون تحيز لجهة معينة، أي أن يتمتع بالاستقلالية الظاهرية والاستقلالية الذهنية (أو الفكرية) معا؛
- معيار بذل العناية المهنية الواجبة (الحذر المهني المعقول): على المدقق أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق وفي وضع التقرير النهائي؛ وهذه العملية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، و الأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن التدقيق. ويعتبر الحد الأدنى للعناية المهنية هو التزام المدقق بهذه المعايير.

ثانياً: معايير العمل الميداني: وتتعلق بعملية تنفيذ الإجراءات في التدقيق وتشمل ما يلي :

- معيار التخطيط والإشراف : يجب على المدقق وضع خطة كافية ومناسبة لعملية التدقيق ، ولا يكون التدقيق ارتجالياً، وتتم عملية التخطيط من خلال وضع برنامج وخطة واضحة ومفصلة تبين المهمات في عملية التدقيق ومواعيدها؛ كما يجب أن يكون هناك إشراف جدي على أعمال المساعدين؛

[1] مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2014، ص.70.

- معيار دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية: يجب أن تتم دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة لتحديد مدى الاعتماد عليها عند تحديد حجم الاختبارات الجوهرية اللازمة؛

- معيار كفاية أدلة التدقيق: يجب على المدقق الحصول على قدر كاف من أدلة التدقيق عن طريق الفحص المستندي و الملاحظة و الاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية محل التدقيق.

ثالثاً : معايير إعداد التقرير : يعطي المدقق خلاصة عمله من خلال التقرير الذي يمثل وثيقة مكتوبة ويقدمه لأطراف ذات العلاقة ويمثل كذلك وثيقة تحدد مسؤوليات المدقق المدنية والجنائية . المعايير الفرعية التي يتشكل منها معيار إعداد التقرير هي:

1. يجب الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً؛
2. الإشارة إلى ما إذا كانت حدث تغيير في إعداد القوائم المالية عن الفترات السابقة وفي حال عدم التغيير فلا حاجة للإشارة لذلك؛
3. الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية لا تشتمل على الإفصاح الكافي؛
4. أن يشمل التقرير رأياً مكتوباً في فقرة خاصة عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو مجزأ حسب رغبة الدولة.

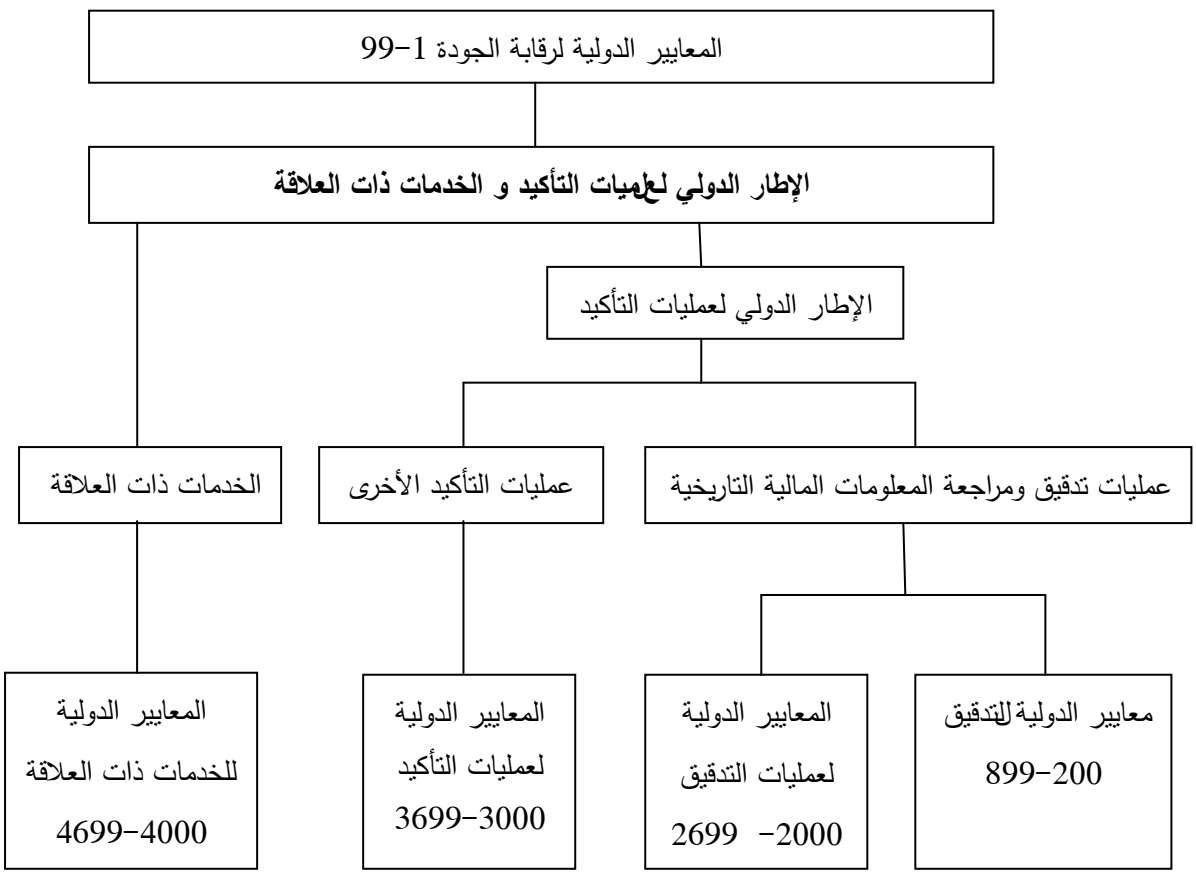
ب- جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين: الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC*) منظمة عالمية للمحاسبة، تأسس عام 1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وقد جاء في الفقرة الثانية من الدستور أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة. يضم الاتحاد في عضويته 159 عضوا ومنظمة من 124 بلد يمثلون أكثر من 2,5 مليون محاسب . ويضع الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والتأكيد والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية في القطاع العام، ويصدر الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال.

ونتيجة للتغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق، حيث أسس الإتحاد الدولي للمحاسبين "لجنة ممارسات التدقيق الدولية " (IAPC) تضطلع

* International Federation of Accountants

بمهمة إصدار معايير مهنية تغطي مختلف الخدمات التي يقدمها المدققون القانونيون لمختلف المنظمات والهيئات؛ ومنذ سنة 2000، فإن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB**)، الذي أنشأه الإتحاد بعد إلغاء لجنة ممارسات التدقيق الدولية. ويتمثل هدف هذا المجلس في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد"[1]. ولتحقيق هذ ا الهدف عمل المجلس على وضع مجموعة متكاملة من المعايير التي تغطي مختلف أصناف الخدمات المقدمة من قبل المدققين. وفيما يلي تشكيلة هذه المعايير حسب نوع الخدمات المقدمة :

الشكل رقم (02) : هيكل المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية



المصدر: من إعداد المؤلف اعتمادا على منشورات مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية

حيث:

- تطبق المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) في تدقيق المعلومات المالية التاريخية.

** International Auditing and Assurance Standards Board

[1] http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb

– تطبق المعايير الدولية لعمليات التدقيق (ISREs) في مراجعة المعلومات المالية التاريخية.

– تطيق المعايير الدولية لعمليات التأكيد (ISAEs) في عمليات التأكيد بخلاف معلومات التدقيق والتدقيق المالية السابقة.

– تطبق المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRSs) على الخدمات غير التأكيدية مثل الخدمات الإستشارية ومسك المحاسبة.

3. المرجعية الدولية لمعايير التدقيق (ISA*)

تشتمل معايير التدقيق الدولية على المبادئ والإجراءات الأساسية، وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها. تعتبر معايير التدقيق الدولية (ISAs) إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تُحرِّم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها.

1.3. نطاق معايير التدقيق الدولية :

يتمثل مجال تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق القوائم المالية التاريخية السنوية من قبل مدقق حسابات مستقل، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشان:

- فحص القوائم المالية التاريخية ربع السنوية ؛
- تجميع القوائم المالية؛
- اختبار القوائم المالية التقديرية.

2.3. قائمة المعايير الدولية للتدقيق

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، حيث قام الاتحاد بتبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق. بلغ عدد المعايير الدولية للتدقيق الصادرة إلى حد الآن 37 معيارا حسب آخر إصدار، كما هو مبين في الجدول التلخيصي الموالي:

* International Standards Of Auditing

جدول رقم (01) قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA)حسب إصدار عام2016

299-200	**المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات**
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
210	الاتفاق على على شروط التكليف بالتدقيق.
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
230	توثيق أعمال التدقيق
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
499-300	**المجموعة الثانية: تقييم المخاطر و الإستجابة للمخاطر المقيّمة**
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
315	التعرف علي مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها
320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق
330	استجابات المدقق للمخاطر المقدرة
402	اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية
450	تقويم التحريفات المُتعرف عليها خلال التدقيق
599-500	**المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق**
500	أدلة تدقيق
501	أدلة التدقيق- اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	أخذ عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية ، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و الإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة

560	الأحداث اللاحقة
570	الاستمرارية
580	الإقرارات الخطية
600-699	**المجموعة الرابعة: الإستفادة من عمل الآخرين**
600	تدقيق القوائم المالية للمجمعات، بما فيها إستعمال أعمال مدققي الفروع- اعتبارات خاصة
610	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام عمل مدقق خبير
700-799	**المجموعة الخامسة: استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير**
700	تكوين الرأي و التقرير عن البيانات المالية
701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
706	فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
720	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى
800-899	**المجموعة السادسة: المجالات الخاصة**
800	الإعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطرف الأهداف الخاصة
805	الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة
810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة

المصدر: من إعداد المؤلف إعتمادا على:

IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, volume1, International Federation of Accountants, New York, USA, 2016/2017.

يتم عرض كل معيار من معايير التدقيق الدولية وفق معايير لديها هيكل، يتضمن أقسام منفصلة، كما يلي:

- **مقدمة:** يمكن أن تشمل أمور تمهيدية، أو معلومات تخص غرض ونطاق وموضوع المعيار، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تقع على مدقق الحسابات أو غيره في سياق ذلك المعيار؛
- **الهدف:** يحتوي كل معيار على بيان واضح لهدف مدقق الحسابات في المجال الذي يتناوله ذلك المعيار؛

- **تعاريف:** لفهم المعيار أكثر وجعله غير قابل للتأويل، يتم تحديد تعريفات لكل المصطلحات المعمول في ذلك المعيار؛
- **المتطلبات:** تدعم متطلبات المعيار والمنصوص عليها بوضوح كل هدف من الأهداف التي يسعى إليها مدقق الحسابات وكل مسؤولية تقع على عاتقه، ويتم التعبير عن هذه المتطلبات بعبارات تحمل الإلزام، مثلا: "يجب على المدقق "، "ينبغي على المدقق" و"على المدقق"؛
- **التطبيق وغيره من المواد توضيحية:** توضع في كل معيار فقرات توضيحية تكون أكثر تفصيلا للمتطلبات، وأكثر تفسرا للهدف أو الشرط أو المتطلب الذي يتناوله المعيار؛
- **الملاحق:** توضع في آخر المعيار أشكال أو أمثلة توضح متطلبات المعيار أكثر.

3.3. إصدار معايير التدقيق الدولية

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:

- أنه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا؛
- أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة؛
- يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج؛
- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات، والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة؛
- يصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية مجموعة من الإصدارات تهدف إلى توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية، ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، وعليه فإن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير؛

- عادة يتبع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:

– تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها؛

– تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛

– تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛

– تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛

– إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛

– تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛

– بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطى الأولوية في التطبيق عندما هذه المعايير تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بالمعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية.

4.3. خصائص معايير التدقيق الدولية:

تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص، أهمها:

– التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق؛

– استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة؛

– تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

5.3. أهمية المعايير الدولية للتدقيق:

لقد تزايدت أهمية المعايير الدولية للتدقيق في العصر الحاضر بزيادة أهمية الحصول على معلومات محاسبية صادقة ودقيقة من جهة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات من جهة أخرى، فالمشاكل الناتجة عن الإفصاح المحاسبي لدى شركات عملاقة (مثل شركات *Enron، Xerox*،...) في بداية القرن الحادي والعشرين ، والتي أدت إلى إفلاس بعضها، ونتيجة إخفاق مكاتب التدقيق في اكتشاف التلاعبات والأخطاء في القوائم المالية، تم الكشف عن فشل معايير التدقيق المعتمدة من قيل المدققين، والسعي وراء معايير أخرى تغطي الجوانب المختلفة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وكذا المشكلة التي واجهتها الشركات المتعددة الجنسية في اختلاف المعايير بين الدول جعلت الطلب يتزايد نحو معايير تدقيق تقلل التفاوت بين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في أنحاء العالم، واستجابة لهذا الطلب ولمواجهة تلك المشاكل تم إصدار معايير التدقيق الدولية. ويمكن إبراز أهمية إستخدامها وإعتمادها في النقاط التالية:

- تعُتبر بمثابة مُكمّل للمعايير الوطنية؛
- تلبية رغبات أفراد المجتمع في توفير المعلومات عن دور المدّقق ومسؤولياته.
- تشُجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- تعُتبر أساسا لتوحيد معايير التدقيق خاصة في ظل بعض التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات؛
- تعُد أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- تعُتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات.
- ضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثاليّة، ومن ثم تحسين أدائهم؛
- تقليل الفجوة تجاه التوقّعات، وجعل إجراءات التدقيق متوقّعة بصورة أكبر؛

- تطبيق المعايير على مختلف القوائم المالية، دون الأخذ بعين الاعتبار حجم العميل، ونوع العمل، وطبيعة النشاط، بالإضافة إلى كون المنشأة ربحية أو غير ربحية.

6.3. علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالمعايير المحاسبية الدولية:

لاشك في وجود علاقة وطيدة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات، فعمل مدقق الحسابات يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب؛ لكن لكل منهما ما يميزه، فعمل المحاسب إنشائي يعتمد على تسجيل، ترتيب، تجميع وتلخيص المعلومات الخاصة بنتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بطريقة منهجية منطقية في قوائم مالية تتضمن معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛ بينما عمل مدقق الحسابات يعتمد على التحليل والفحص الإنتقادي، حيث أنه يتضمن جمع وتقييم أدلة إثبات وإصدار قرار حول عدالة وحقيقة القوائم المالية التي يقوم المحاسب بإنشائها ؛ أي أن المحاسبة تؤدي إلى خلق المعلومات المالية؛ بينما التدقيق يقوم بإضفاء الثقة في تلك المعلومات.

بشكل عام، فإن للمحاسبة وظيفتين : "القياس" و"الاتصال"، أما وظيفة تدقيق الحسابات فتتمثل في التحقق من حقيقة وعدالة القوائم المالية. من المعلوم بالضرورة أن المعايير المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه المحاسب في ممارسته للمهنة، وتُعتبر من أهم المدقق التي يعتمد عليها مدقق الحسابات للتأكد من مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية. ومن أهم التحديات التي تواجه ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي هي اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول، لأن هذا الاختلاف لن يؤثر على مقارنة القوائم المالية فقط كما يعتقد البعض، بل يؤثر أيضا على عمل مدقق الحسابات، خاصة إذا كان يقوم بتدقيق شركات لها فروع في عدة الدول، ناهيك عن العوائق التي يواجهها مدقق الحسابات في فهم المعايير المحاسبية المحلية، وعدم تحكمه في اللغة التي أعدت بها تلك المعايير. كما يمكن أن يصطدم مدقق الحسابات بعدم وجود معايير محاسبية واضحة تحكم ممارسة مهنة المحاسبة لأن بعض الدول تخضع ممارستها المحاسبية إلى كم هائل من التشريعات والقوانين، كل هذه التحديات وغيرها تِأكد على حاجة مدقق الحسابات إلى معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي قبل حاجته لمعايير تدقيق دولية.

توفر معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) إلى حد كبير المتطلبات الواردة أعلاه، إذ أن هذه المعايير تحوز على قبول معظم المنظمات المهنية و الهيئات المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء؛ فوجودها سهّل نوعا على مدقق الحسابات الإحاطة بمختلف الجوانب الخاصة بأساسيات الممارسات المحاسبية في الدول التي تتبنى وتطبق بشكل

تام المعايير الدولية أو تتوجه نحوها، فالتجانس والتناغم الذي يوجد بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية (ISA) جعل مدقق الحسابات يتجه في مزاولته لمهنته نحو اتجاه واحد، والارتباط بينهما ليس مجرد توحيد في التوجه أو إتباع نمط متقارب في إعداد وعرض المعيار فقط، بل يوجد ارتباط عضوي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية.

إضافة إلى ما سبق ، فإن إن الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وضع مجموعة من الصفات الجوهرية التي يجب أن تتصف بها القوائم المالية ، كالملائمة والتمثيل الصادق، حيث عرّف **الملائمة** على "أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه"، أما **التمثيل الصادق** يعني "أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية"، إذا يجب على المعلومات المحاسبية أن تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة، وفي نفس السياق فإن معظم معايير التدقيق الدولية ألزمت مدقق الحسابات على ضرورة التأكد من احترام و التزام المحاسب بتلك الخصائص ، وهذا ما يؤكد وجود علاقة وطيدة بين معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، ومعايير التدقيق الدولية (ISA) من حيث الشكل والمضمون، و من حيث الأهداف والالتزامات ؛ فكلاهما يسعى لخدمة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة، ولا يمكن لأحد منهما بشكل منفرد إضفاء الثقة والإفصاح العادل للقوائم المالية، بل يجب تضافر جهود المحاسب ومدقق الحسابات باستخدام المعايير الدولية في ممارسة مهنتهم.[1]

[1] بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة سطيف ، 2017/2016.، ص. 36.

المحور الثاني: معايير المبادئ العامة و المسؤوليات

يخص هذا المحور المجموعة الأولى من المعايير الدولية للتدقيق ذات الترقيم **(200-299)**، **والمعنونة بـ:** " **المبادئ العامة و المسؤوليات**". تتضمن هذه المجموعة ثمانية معايير، التي تتناول الأهداف العامة و المبادئ والمسؤوليات التي تحكم مهنة التدقيق المالي الخارجي، وكذا شروط قبول عملية التدقيق وتوثيقها، والأسس التي تحكم جودة عملية التدقيق، كما تتعرض هذه المجموعة إلى بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق المالي الخارجي كاكتشافه للأخطاء والغش، و التزامه بالسهر على تطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابة الداخلية.

1. المعيار ISA 200-الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

تناول معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 200 المسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، كما يبين على وجه الخصوص الأهداف الكلية للمدقق المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق عملية تدقيق مصممة لتمكين المدقق المستقل من تحقيق هذه الأهداف. وللتذكير لا تتناول معايير التدقيق مسؤوليات المدقق التي قد ينص عليها نظام، أو لائحة، أو غير ذلك فيما يتعلق – على سبيل المثال – بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. فقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المنصوص عليها في معايير التدقيق. وعلى الرغم من أن المدقق قد يجد في معايير التدقيق أموراً مفيدة في مثل هذه الظروف، فإن من مسؤولياته التأكد من الالتزام بجميع الأنظمة، أو اللوائح، أو الالتزامات المهنية ذات العلاقة وفق ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 250.

1.1. الأهداف العامة للمدقق:

تتمثل الأهداف العامة للمدقق عند القيام بتدقيق القوائم المالية حسب المعيار **ISA 200** فيما يلي:

- الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية – ككل – من أي تحريف جوهري، سواء بسبب غش، أو خطأ، ومن ثم تمكين المدقق من إبداء رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع النواحي الجوهرية، طبقاً لإطار التقرير المالي المعمول به؛

- إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ بشأنها حسبما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، بما يتفق مع النتائج التي توصل إليها المدقق.

ما معنى التأكيد المعقول؟

حسب معجم المصطلحات المنشور من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين، فإن التأكيد المعقول *(Assurance Raisonnable)* في إطار التدقيق المالي الخارجي هو إعطاء المدقق درجة عالية –وليست مطلقة– من الثقة في المعلومات المالية، التي يقوم بإبدائها بشكل صريح و واضح في تقريره كثقة معقولة بأن المعلومات الخاضعة للتدقيق خالية من التحريفات الجوهرية (ثقة موجبة) ؛ و تعبر درجة الثقة عن مستوى الرضا أو إقتناع المدقق وذلك بعد تنفيذ إجراءات التدقيق و تقييم نتائجها. إن التأكيد المعقول هو أعلى مستوى ممكن من التأكيد بالمقارنة مع التأكيد الذي يعطيه المدقق في حالة الفحص المحدود (أو التدقيق). ويتم الوصول إليه عندما يحصل المدقق على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، (وهو خطر أن يُصدر المدقق رأيا غير مناسب، في حين أن القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري). ومع ذلك، فإن التأكيد المعقول لا يُعد مستوى مطلقاً من التأكيد، نظراً لوجود قيود ملازمة للتدقيق تتمثل في أن معظم أدلة التدقيق، والتي يعتمد عليها المدقق في استنتاجاته وتكوين رأيه، هي أدلة مقنعة، أكثر منها قطعية.

و ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 أنه في جميع الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على تأكيد معقول، والتي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كافٍ لأغراض تقديم التقارير إلى مستخدمي القوائم المالية المعنيين، فإن معايير التدقيق الدولية تتطلب أن يمتنع المدقق عن إبداء الرأي، أو ينسحب من الارتباط(يستقيل) ، عندما يكون الانسحاب ممكناً، طبقاً للأنظمة واللوائح المعمول بها.

2.1. نطاق عملية التدقيق

إن الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المعنيين في المعلومات المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المدقق لرأيه، فيما إذا كانت المعلومات قد تم إعدادها من جميع النواحي الجوهرية طبقاً لإطار التقرير المالي المعمول به. وفي حالة معظم الأُطر ذات الغرض العام، فإن رأي المدقق يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية طبقاً لهذا الإطار.

يتطلب العرض العادل للقوائم المالية (*L'image fidèle des états financiers*) عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشأة بشكل صادق ، وبما يتماشى مع متطلبات إطار لإعداد القوائم المالية المعمول به، ويجب على الإدارة إرفاق إقرار مرفق بالقوائم المالية بأن القوائم المالية المعروضة تُعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛ وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 إلى أن توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية. ومع ذلك، في بعض البلدان، قد تتطلب القوانين أو اللوائح المعمول بها من مدققي الحسابات التعبير عن وجهات نظرهم بشأن قضايا محددة أخرى، مثل فعالية الرقابة الداخلية، إمكانية استمرارية المنشأة، شرعية و ملائمة العقود المبرمة بين المنشأة و الغير، اتساق التقرير الإداري مع المعلومات المالية،... وعليه، فإن المدقق سيكون عليه مسؤولية إضافية للتعبير عن آرائه بشأن هذه الأمور، ويتعين عليه القيام بعمل إضافي.

ما هو إطار إعداد القوائم المالية المعمول به وما هي القوائم المالية المعنية بالتدقيق ؟

يتمثل في إطار التقرير المالي المعمول به الذي تتبناه الإدارة والمكلفين بالحوكمة، لإعداد قوائم مالية مقبولة في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي ينبغي استخدامه طبقاً لنظام، أو لائحة؛ وعليه يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على معايير محاسبية موضوعة من قبل هيئة مخولة أو معترف بها، وكذا مختلف المتطلبات التشريعية والتنظيمية . يتم إعداد القوائم المالية وفقا لإطار معين مصمم بغرض تلبية الحاجة إلى معلومات مالية ذات الغرض العام لدى فئات واسعة من المستخدمين لهذه المعلومات، تسمى هذه القوائم بالقوائم المالية ذات الغرض العام؛ مثل القوائم المالية التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي (SCF). ويمكن أن يتم إعداد القوائم المالية على أساس إطار محاسبي خاص بغرض تلبية إحتياجات مستخدمين محددين إلى معلومات مالية خاصة، مثل : إطار المحاسبة الضريبية، إطار محاسبة الزكاة،...

يشير مصطلح "**القوائم المالية**" عمومًا إلى مجموعة كاملة من المعلومات المالية التاريخية على النحو المحدد في إطار التقرير المالي المعمول به؛ وعادة تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية مثل قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية (الأموال الخاصة)، قائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة

كما هو الحال بالنسبة للمرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي الجزائري [1](SCF). ولكن قد يشير أيضًا إلى قائمة مالية واحدة و الإيضاحات ذات العلاقة، في حالة ق يام كيان قطاع عام بإعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام: "إعداد التقارير المالية على الأساس النقدي" [2]، و كذا حالة الكيانات الصغيرة التي تطبق محاسبة مالية مبسطة [3]، حيث تكتفي بإعداد كشوفات بسيطة تخص الوضعية الصافية، وحساب النتائج وكذا التغير في الخزينة.

3.1. مسؤوليات الإدارة و المدقق: القوائم المالية التي تخضع للتدقيق، هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، والتي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة [4]. ولا تفرض معايير التدقيق مسؤوليات على الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، ولا تتجاوز الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن أي عملية تدقيق، طبقاً لمعايير التدقيق، تنفذ على افتراض أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، يتحملون مسؤوليات معينة، تُعد ضرورية للقيام بالتدقيق والمتمثلة فيما يلي:

- إعداد المعلومات المالية وفقا لإطار التقارير المالية المعمول به، و ما يقتضه من صلاحية ممارسة الإدارة الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة، وأن تختار و تطبق السياسات المحاسبية المناسبة في سياق إطار التقارير المالية المعمول به ؛
- تبني الرقابة الداخلية للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ؛
- تزويد المدقق بما يلي:

[1] قانون رقم 07 – 11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمّن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 5.

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014، الجزء الثاني، الأردن، ص. 1471.

[3] وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 ،ص 2.

[4] المكلفون بالحوكمة هم: شخص أو أشخاص، أو منظمة أو منظمات، على سبيل المثال، مجلس الأمناء والذي يقع على عاتقه مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والالتزامات ذات العلاقة بمسائلتها. ويتضمن ذلك، الإشراف على عملية التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، فإن المكلفين بالحوكمة، قد يتضمنون موظفي الإدارة، مثل: الأعضاء التنفيذيين لمجلس حوكمة لمنشأة قطاع خاص، أو عام، أو المدير – المالك.

- الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة و المكلفون بالحوكمة بأنها مرتبطة بإعداد المعلومات المالية مثل السجلات و الوثائق و المسائل الأخرى؛
- المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة، وحيث يكون ضروريا من المكلفين بالحوكمة لهدف عملية التدقيق؛
- وصول غير مقيّد إلى أشخاص يعملون داخل المنشأة يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

يقع على عاتق المدقق مسؤوليات تتعلق بالاتصال، والتقرير للمستخدمين، أو الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن التدقيق. هذه المسؤوليات، قد تحددها معايير التدقيق، أو الأنظمة، أو اللوائح المعمول بها.

4.1. المبادئ العامة للتدقيق:

1.4.1.المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيق القوائم المالية:

يشير المعيار IAS 200 إلى أنه يجب على المدقق أن يمتثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك المتطلبات الم تعلقة بالاستقلالية عند تدقيق المعلومات المالية، يخضع المدقق للمعايير الأخلاقية المعمول بها، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، المتعلقة بمداخلات تدقيق القوائم المالية. تشمل القواعد الأخلاقية المعمول بها عمومًا القسمين (أ) و (ب) من مدونة الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IESBA Code) فيما يتعلق بتدقيق المعلومات المالية جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية عندما تكون أكثر تقييدا.

أ. **المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية:** يحدد القسم (أ) من مدونة الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية فيما يتعلق بالمدقق عند إجراء تدقيق المعلومات المالية ويوفر إطارا مفاهيميا لتطبيقها. هذه المبادئ الأساسية التي يتعين على المدقق إتباعها للالتزام بمدونة الأخلاقيات هي:

- **النزاهة(;Intégrité)**: وتعني أنه يجب على المدقق أن يكون أمينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية؛

- **الموضوعية(Objectivité)**: وتقتضي أن لا يسمح للمدقق بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية؛
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة(Compétence et Diligence Professionnelles;)**:

و تعني أن يجب على المدقق المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بصفة مستمرة بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، وينبغي على المدقق أن يؤدي مهامه بكل إجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية؛

- **السرية(Confidentialité)**: يجب أن يحترم المدقق سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية و ينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما لا تستخدم المعلومات السرية المتحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية؛
- **السلوك المهني (Comportement Professionnel)**: يعني أن يلتزم المدقق بالقوانين و الأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

ب. الإستقلالية: في إطار تدقيق المعلومات المالية، ومن منظور المصلحة العامة، فقد نصت الفقرة 16.أ. من المعيار ISA 200 أن قواعد آداب وسلوك المهنة الصادرة عن مجلس معايير آداب وسلوك المهنة للمحاسبين المهنيين تتطلب أن يكون فريق التدقيق أو شركات التدقيق مستقلة عن عملاء التدقيق. و تضمن استقلالية المدقق عن عميل التدقيق، قدرة المدقق على إبداء رأيه بحيادية، كما تعزز الاستقلالية أيضاً – قدرة المدقق على التصرف بنزاهة، وموضوعية، بما يحافظ على نزعة الشك المهني لديه.

تتألف الإستقلالية وفق قواعد آداب وسلوك المهنة الصادرة عن مجلس معايير آداب وسلوك المهنة للمحاسبين المهنيين من مفهومين هما:

- ✓ **استقلالية الفكر**: وهي الحالة الذهنية للمدقق التي تسمح بإبداء نتيجة دون الخضوع لأي تأثيرات من شأنها أن تضعف حكمه المهني، بشكل يتيح للمدقق التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية و الحذر المهني؛
- ✓ **إستقلالية المظهر**: و تعني تجنب الحقائق و الظروف الهامة جدا بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل و مطلع بشكل معقول، بعد تقييم الحقائق و الظروف المحددة بأنه تم الإضعاف من النزاهة أو موضوعية أو الحذر المهني لشركة تدقيق أو عضو في فريق التدقيق.

تناول القسم 290 من قواعد السلوك للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة متطلبات الاستقلالية لعمليات التدقيق و عمليات التدقيق [1]، وهي عمليات التأكيد التي يعبر فيها المحاسب المهني في الممارسة العامة على استنتاج حول البيانات المالية للمنشأة, حيث يتعين على المدقق السهر على إلغاء الظروف أو العلاقات التي تخلق التهديدات على الإستقلالية من خلال الإجراءات الوقائية المناسبة، وفي حالة عدم إمكانية تطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ينبغي على المدقق رفض أو إلغاء عملية التدقيق وفقا للفقرة السابعة (07) من القسم 290.

ومن أمثلة التهديدات للإستقلالية التي ذكرها القسم 290 من قواعد السلوك للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، نجد :

- وجود مصالح مالية وتجارية مباشرة أو غير مباشرة لشركة أو أعضاء فريق التدقيق مع عميل التدقيق؛
- وجود علاقات عائلية بين أعضاء فريق التدقيق من جهة ومسؤولي أو موظفي عميل التدقيق من جهة ثانية؛
- ممارسة أحد أعضاء فريق التدقيق مهام إدارية لدى عميل التدقيق.

.2.4.1. نزعة الشك المهني(Esprit critique): يجب على المدقق تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق مع ممارسة الحذر المهني، مدركاً بأنه ربما توجد الظروف التي تتسبب في قوائم مالية محرّفة جوهرياً. تتضمن نزعة الشك المهني من المدقق، الانتباه إلى ما يلي:

[1] IFAC, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2014 Edition, P.45-102.

• أدلة التدقيق التي تتناقض مع أدلة تدقيق أخرى تم الحصول عليها.

• المعلومات التي تشكك في إمكانية الاعتماد على الوثائق، والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق.

• الظروف التي قد تشير إلى احتمال وجود غش.

• الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى إجراءات تدقيق أخرى، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير التدقيق.

تعد نزعة الشك المهني للمدقق، من الأمور الضرورية للتقييم الناقد لأدلة التدقيق. ويشمل ذلك البحث في أدلة التدقيق المتناقضة، وإمكانية الاعتماد على الوثائق والردود على الاستفسارات، وغيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويتضمن – أيضاً – النظر في كفاية ومناسبة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في ضوء هذه الظروف، على سبيل المثال: في الحالة التي يظهر فيها عوامل خطر الغش ووجود وثيقة واحدة، وهي عرضه للغش بطبيعتها، وهي الدليل الوحيد الداعم لمبلغ هام في القوائم المالية. ولذلك يجوز أن يقبل المدقق السجلات والوثائق على أنها حقيقية، إلا إذا وجد ما يجعله يعتقد غير ذلك؛ وبرغم ذلك، يطلب المدقق النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق. وفي حالات الشك حول إمكانية الاعتماد على المعلومات، أو وجود مؤشرات على احتمال حدوث غش. ولا يُتوقع أن يتجاهل المدقق تجربته السابقة عن إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة من ناحية الصدق والأمانة. ومع ذلك، لا يعفي المدقق من نزعة الشك المهني، أو السماح للمدقق أن يكون راضياً بأقل من أدلّة تدقيق مقنعة عند الحصول على تأكيد معقول.

3.4.1. الحكم المهني (Jugement professionnel): تتطلب عملية التدقيق ممارسة الحكم المهني في كل مراحله؛ و عليه يجب على المدقق ممارسة الحكم المهني عند تخطيط وتنفيذ تدقيق القوائم المالية. الحكم المهني للمدقق، ضروري لحسن سير التدقيق، وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، ومعايير التدقيق والقرارات المهمة اللازمة للتدقيق بدون تطبيق خبرة، ومعرفة المدقق المرتبطة بالأحداث والظروف؛ والحكم المهني للمدقق، يكون ضرورياً– بصفة خاصة– للقرارات التالية:

- الأهمية النسبية وخطر التدقيق؛
- طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير التدقيق وجمع أدلة تدقيق؛
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وما إذا كان الأمر يحتاج لعمل أكثر لتحقيق أهداف معايير التدقيق، ومن ثم، الأهداف العامة للمدقق؛
- تقويم أحكام الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المعمول به على المنشأة؛
- الوصول إلى الاستنتاجات، استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، على سبيل المثال: تقويم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة في إعداد القوائم المالية.

السمة المميزة للحكم المهني للمدقق، هي أنه يُمارس من قبل مدقق على قدر من التدريب والمعرفة والخبرة التي تساعد في تطوير الكفاءات المهنية اللازمة لتحقيق أحكام معقولة. وفي هذا الصدد، يكون المدقق مطالباً بإعداد وثائق تدقيق كافية وتوثيقها، بما يمكن مدققا مدرباً وذا خبرة، ليست له علاقة سابقة بعملية التدقيق، لفهم الأحكام المهنية المهمة للتوصل إلى استنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت خلال التدقيق.

.4.4.1. كفاية أدلة التدقيق المناسبة وخطر التدقيق: يشير معيار التدقيق الدولي رقم 200 إلى أنه للحصول على تأكيد معقول، يجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ومن ثم تمكين المدقق من التوصل إلى استنتاجات معقولة يستند إليها عند إبداء رأيه، ولذلك بجب على المدقق مراعاة ما يلي:

أ. **كفاية ومناسبة أدلة التدقيق:** إن معظم عمل المدقق في صياغة رأيه المهني يتألف من الحصول على أدلة التدقيق و تقييمها، حيث يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات التدقيق المنفذة من قبل المدقق، و مع ذلك تتضمن أدلة التدقيق أيضا معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة أو عمل خبير كلفته المنشأة محل التدقيق. و بصفة عامة ينبغي أن تكون أدلة التدقيق في مجموعها كافية ومناسبة، وهما خاصيتان مرتبطتان ببعضهما البعض، حيث أن الكفاية هي قياس حجم أدلة التدقيق، أما مناسبة أدلة التدقيق فهو قياس نوعية هذه الأدلة، أي مدى إرتباطها و موثوقيتها في توفير دعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. يتوقف الحجم المطلوب من أدلة التدقيق الكافية والمناسبة التي تمكن المدقق من التوصل إلى

إستنتاجات معقولة يبني عليها رأيه المهني على تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول.

والسؤال المطروح: ما نقصد بمخاطر التدقيق؟

ب. **مخاطر التدقيق:** يعني خطر التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوى التقارير المالية على تحريفات جوهرية؛ و يعد خطر التدقيق دالة لنوعين من المخاطر:

- **مخاطر التحريفات الجوهرية:** وهي تلك المخاطر المتعلقة بالمنشأة محل التدقيق و تظهر بشكل مستقل عن عملية التدقيق. تتكون مخاطر التحريفات الجوهرية من نوعين المخاطر:

- **المخاطر الملازمة (الذاتية):** و تعني قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود تحريف قد يكون جوهريا، إما منفردا أو عند جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أية أنظمة رقابة ذات العلاقة. فعلي سبيل المثال، يكون الخطر الملازم أعلى في للعمليات الحسابية المعقدة، أو لحسابات تتألف من مبالغ مستمدة من تقديرات محاسبية تنطوي على درجة عالية من عدم التأكد. كما تربط المخاطر الملازمة بالظروف الخارجية التي تؤدي إرتفاع مخاطر الأعمال، فمثلا قد تؤثر التطورات التكنولوجية على منتجات المنشأة فتجعلها متقادمة فنيا، مما قد يؤثر على تقدير المخزون بأكثر من قيمته. وتؤثر الظروف المنشأة الداخلية أيضا على مستوى المخاطر الملازمة حيث ترتفع في ظروف معينة مثل: ضعف مستوى رأس المال العامل عن المستوى المطلوب لاستمرارية المنشأة (فقدان التوازن المالي).
- **مخاطر الرقابة:** تتعلق مخاطر الرقابة بدرجة فعالية تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية ومتابعتها من قبل الإدارة في سبيل التعامل مع المخاطر المحددة التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد تقاريرها المالية؛ ولكن الرقابة الداخلية، بصرف النظر عن كيفية تصميمها وتشغيلها، يمكن أن تقلل من خطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية فقط، ولا يمكن أن تمنعها بسبب القيود الكامنة في الرقابة الداخلية نفسها الناتجة عن الأخطاء البشرية و التواطؤ.

- **مخاطر الإكتشاف:** تتعلق هذه المخاطر بالإجراءات التي يؤديها المدقق للتقليل من خطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، التي من الممكن أن تفشل في اكتشاف تحريف موجود قد يكون جوهريا ، إما منفردا أو عند جمعه مع تحريفات الأخرى.

عادةً لا تشير معايير التدقيق إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل، ولكن تجمع بينهما لتقدير مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن المدقق قد يقوم بعمل تقديرات – منفردة، أو مجتمعة – للخطر الملازم وخطر الرقابة، اعتماداً على الأساليب والمنهجيات التي يفضلها، أو الاعتبارات العملية للتدقيق. ويمكن التعبير عن تقدير مخاطر التحريف الجوهري في صورة كمية كالنسب، أو في صورة غير كمية (وصفية مثل: منخفض؛ متوسط؛ عال).

5.4.1. القيام بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق: يجب على المدقق الالتزام بجميع معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بالتدقيق. ويكون المعيار ذا صلة بالتدقيق، عندما يكون ساري المفعول، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. ويجب ألا يشير المدقق إلى أنه التزم بمعايير التدقيق الدولية في تقريره، ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير التدقيق الأخرى ذات الصلة بالتدقيق. و يستثنى من ذلك حالتين:

- ✓ إن كان هناك معيار تدقيق دولي كاملا غير مرتبط بعملية التدقيق؛ مثل المعيار ISA 610 إن كانت المنشأة محل التدقيق لا تملك وظيفة للتدقيق الداخلي؛
- ✓ إن كان المتطلب الذي يقتضيه المعيار غير مرتبط لأنه متطلب شرطي، والشرط غير قائم، مثل متطلب تعديل رأي المدقق في حال وجود محدد على النطاق وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 705.

وقد أشارت الفقرة أ, 55 من المعيار ISA 200 أنه في حالة كان المدقق مطالباً بالالتزام بمتطلبات قانونية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير التدقيق، فإن هذه الأخيرة لا تتجاوز الأنظمة واللوائح التي تحكم تدقيق القوائم المالية، بل يتعين على المدقق القيام بالتدقيق فقط – طبقاً للنظام أو اللائحة، ولا يلتزم تلقائياً بمعايير التدقيق إذا كانت هذه الأخيرة تختلف عن النظام أو اللائحة، كما هو الحال عندما يتعلق الأمر بالإنسحاب من عملية التدقيق و الإجراءات التي يمكن للمدقق أن يقوم بها. فمثلا: القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر بموجب المادة 27 يشجع صراحة المدقق القانوني على عدم رفض المصادقة على الحسابات، ويوجهه بإبلاغ وكيل الجمهورية المختص إقليميا.

2- المعيار ISA 210 – الاتفاق على على شروط التكليف بالتدقيق

يتعامل المعيار ISA 210 مع التزامات المدقق بالاتفاق مع الإدارة، وعند الاقتضاء، مع المسؤولين عن حوكمة الشركات، وشروط المشاركة في التدقيق. وينطوي ذلك على ضمان استيفاء شروط مسبقة معينة لإجراء عملية تدقيق الحسابات، وكذا التأكد من وجود فهم متبادل بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة، لشروط التكليف بالتدقيق. مع الإشارة إلى أن توفير الشروط المسبقة لإجراء عملية التدقيق هي مسؤولية الإدارة أو/ و المكلفون بالحوكمة، بينما يتناول المعيار ISA 220 تلك الجوانب المتعلقة بقبول عملية التدقيق، التي تقع ضمن سيطرة المدقق.

1.2. الشروط المسبقة لعملية التدقيق

لضمان استيفاء الشروط المسبقة للتدقيق ، يجب على المدقق:

- تحديد ما إذا كان أساس المحاسبة الذي سيتم تطبيقه في إعداد المعلومات المالية مقبولاً أو لا؛
- الحصول على موافقة الإدارة على أنها تعترف وتتحمل مسؤولياتها بخصوص إعداد المعلومات المالية وفقا لإطار التقارير المالية المعمول به، وكذا تصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية، الذي يسمح بإعداد بيانات مالية خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ؛
- تزويد المدقق بما يلي:

➢ الوصول إلى المعلومات التي تدركها الإدارة وأيها يتعلق بإعداد المعلومات المالية، مثل المحاسبة والوثائق ذات الصلة وغيرها من البنود؛

➢ المعلومات الإضافية التي قد يطلبها من الإدارة لأغراض التدقيق؛

➢ حرية الوصول إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة، والذين يرى المدقق أنه من الضروري الحصول على أدلة التدقيق منهم.

وعليه يمكن أن تؤدي العوامل والظروف التالية إلى عدم قبول عملية التدقيق المقترحة:

❖ فرض الإدارة و/أو المكلفون بالحوكمة قيودا على نطاق عمل المدقق، بحيث يعتبرها المدقق أنها ستقوده إلى عدم إبدائه لرأيه حول المعلومات المالية للمنشأة ؛

❖ عندما يستنتج أن إطار إعداد التقارير المالية الذي سيطبق في إعداد المعلومات المالية غير مقبول؛

❖ في حال عدم الحصول على الموافقة من الإدارة بخصوص مسؤولياتها عن إعداد المعلومات المالية وفقا لإطار التقارير المالية المقبول، وكذا مسؤولياتها نحو الرقابة الداخلية للمنشأة.

2.2. توثيق الإتفاق على شروط عملية التدقيق

نصت الفقرة 11 من المعيار ISA 210 على وجوب توثيق شروط التكليف بالتدقيق المتفق عليها في خطاب أو رسالة تكليف بعملية التدقيق، أو بأي شكل من أشكال الاتفاقيات الخطية. وعموما يشتمل خطاب التكليف بالتدقيق ما يلي:

- هدف و نطاق عملية تدقيق المعلومات المالية ؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة ؛
- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- الإشارة إلى الشكل و المحتوى المتوقعين لأي تقارير قد يصدرها المدقق، وبيان أنه قد توجد ظروف يمكن أن تغير من شكل ومحتوى تقرير المدقق المتوقع.
- أسس إحتساب الأتعاب المهنية و ترتيبات تسديدها؛

ويمكن أن تضاف إلى النقاط التالية إلى رسالة التكليف أينما كان مناسبا:

- ترتيبات مشاركة المدققين الآخرين والخبراء في بعض أوجه التدقيق؛
- ترتيبات مشاركة المدققين الداخليين وموظفي المنشأة محل التدقيق؛
- ترتيبات مع المدقق السابق في حال كان التعيين يتم لأول مرة.

تشير الفقرة 11 من هذا المعيار إلى إمكانية عدم تدوين العناصر المذكورة أعلاه إن كانت محددة بشكل كاف في نظام أو لائحة في بلد ما، ويكتفي المدقق عندئذ بالإشارة في خطاب إرتباط التدقيق بأن النظام أو اللائحة ذات العلاقة طبقت، و أن الإدارة تفهم وتتحمل مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة 6. ب. و على الرغم من ذلك فمن مصلحة كل من المدقق و الإدارة أن يقوم المدقق بإرسال خطاب التكليف أو بالتدقيق إلى إدارة المنشأة الطالبة لخدمة التدقيق للإطلاع والتأشير بالموافقة عليه، لتجنب أي سوء فهم لمهمة التدقيق المطلوب أداؤها. وفي حالة أوكلت عملية التدقيق إلى أكثر من مكتب تدقيق فإنه يمكن لهؤلاء المدققين إعداد وإرسال رسالة تكليف مشتركة، أو رسائل تكليف فردية (منفصلة)، وفي

كل الأحوال يجب أن تتحدد في رسالة التكليف بمهمة التدقيق الأعمال التي تقع على عاتق كل مكتب تدقيق والأتعاب التي سيتقاضاها كل مكتب.

3.2. إعادة التكليف بمهمة التدقيق:

في حالة إعادة التكليف بمهمة تدقيق المعلومات المالية، على المدقق أن يدرس فيما إذا كانت الظروف تستوجب إعادة النظر في شروط التكليف بالتدقيق لتعديلها، وإذا كان هناك حاجة لتذكير العميل بالشروط الحالية للتكليف بالتدقيق.

يمكن أن تجعل العوامل التالية من المناسب إرسال رسالة تكليف بالتدقيق من جديد:

- أي مؤشر يدل على أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق التدقيق؛
- أي تعديل لشروط التكليف بالتدقيق؛
- تغييرات حدثت مؤخرا في الإدارة أو مجلس الإدارة أو في الملكية؛
- أي تغيير هام في حجم وطبيعة أعمال العميل؛
- متطلبات قانونية جديدة.

4.2. نموذج رسالة التكليف بالتدقيق

ل ا يوجد نموذج مُوَحد لرسالة التكليف بمهمة تدقيق القوائم المالية لأن ذلك يختلف من بلد إلى آخر و لكن هناك نموذج عام قدمه معيار ISA 210 حسب متطلبات هذا المعيار، يمكن الإسترشاد به، ويمكن تعديل محتوياته حسب الظروف.

إلى الممثل المناسب من الإدارة، أو مجلس الإدارة للشركة .....

هدف ونطاق التدقيق

بناءً على طلبكم القيام بتدقيق القوائم المالية للشركة .....، والتي تشمل الميزانية المالية كما هي عليه في 31 ديسمبر 20.. ، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وتشمل ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية المطبقة، والمعلومات التفسيرية الأخرى؛ يُسعدنا أن نؤكد لكم بخطابنا هذا قبولنا وفهمنا لمهمة التدقيق المطلوبة، و أن تدقيقنا سوف يتم تنفيذه بهدف إبداء الرأي عن القوائم المالية.

مسؤوليات المدقق:

سوف نقوم بأداء مهمة التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية(أو حسب المعايير الوطنية)، و تتطلب هذه المعايير منا الالتزام بمتطلبات السلوك المهني، وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول، عما إذا كانت القوائم المالية خالية من تحريف جوهري. وتشتمل أعمال التدقيق تطبيق إجراءات للحصول على أدلة تدقيق عن المبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على الحكم الشخصي للمدقق، بما في ذلك تقدير مخاطر التحريف الجوهري للقوائم المالية، سواء بسبب غش أو خطأ.

و تتضمن أعمال التدقيق – أيضاً – تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أعدت من الإدارة، بالإضافة إلى سلامة العرض الكامل للقوائم المالية.

بسبب القيود الملازمة للتدقيق – مع المحددات الملازمة لأي نظام للرقابة الداخلية – فإن خطر وجود بعض التحريفات الجوهرية غير المكتشفة لا يمكن تجنبه، على الرغم من تخطيط وتنفيذ التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية.

في تقديرنا للخطر، نحن نأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة، من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة للظروف، ولكن ليس بغرض إبداء رأي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، سوف نقوم بإبلاغكم كتابةً، بأي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالقوائم المالية، والتي نلاحظها أثناء قيامنا بتدقيق القوائم المالية.

مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المعمول به

لا بد من التأكيد على أن مهمتنا لتدقيق القوائم المالية تقوم على أساس أن الإدارة (أو مجلس الإدارة) يدركون ويفهمون بأنهم يتحملون مسؤولية:

- الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية؛
- تصميم و تطبيق و المحافظة على نظام الرقابة الداخلية، للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من تحريف جوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.
- إمدادنا بـ:

✓ جميع المعلومات التي تعلم الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل: السجلات والوثائق وغيرها؛

- ✓ المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لغرض التدقيق؛
- ✓ عدم تقييد اتصالنا بأشخاص داخل المنشأة، ممن نحدد ضرورة الحصول على أدلة تدقيق منهم.

وكجزء من أعمال التدقيق، سوف نطلب من الإدارة مصادقة مكتوبة متعلقة بإفادات تم إعدادها لنا بالتزامن مع عملية التدقيق.

إننا نتطلع إلى التعاون التام مع موظفيكم ، ونحن على ثقة بأنهم سوف يقدمون لنا كافة السجلات و الوثائق و المعلومات الأخرى المطلوبة وذات العلاقة بأعمال التدقيق.

الأتعاب المهنية

إن أتعابنا المهنية للقيام بهذه المهمة كما ذكر أعلاه سوف تكون مبلغ ..... (.....المبلغ بالحروف) يضاف إليها الرسم على القيمة المضافة على المبيعات حسب النسبة المقررة من الحكومة وقت الدفع، وسيتم تحصيل هذه الأتعاب(طريقة و وقت التحصيل) .....

تقرير التدقيق

شكل ومحتوى تقريرنا عن التدقيق قد يحتاج إلى تعديل في ضوء نتائج عملية التدقيق.

نرجو منكم توقيع و إعادة نسخة من هذا الخطاب المرفق، بما يفيد قبولكم وتفهمكم لترتيبات مهمتنا لتدقيق للقوائم المالية، بما فيها مسؤولياتنا.

توقيع المدقق

تم العلم والقبول عن شركة.....

التوقيع .....

الاسم و الوظيفة .....

التاريخ : ../../....

3. المعيار ISA 220– رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

تشمل الرقابة على الجودة السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها سواء على مستوى المكتب ككل، أو على مستوى كل عملية التدقيق، وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب، وبما يتفق مع معايير التدقيق. تختلف طبيعة ومدى السياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها. تشمل عناصر الرقابة على الجودة ما يلي:

- **مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق:** يجب أن يقوم المسؤولون عن الرقابة على الجودة في منشأة التدقيق بالعمل على أن يتم تصميم و تحديد السياسات والإجراءات التي تساعد في خلق ثقافة مؤسسية داخلية تساعد في إدراك أهمية الرقابة على الجودة. كما تتضمن مسؤوليات القيادة التأكد من الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة الخاصة بعمليات التدقيق باستمرار.
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة :** على كافة أفراد منشأة التدقيق الالتزام بالمبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة التي وضعها الإتحاد الدولي للمحاسبين، إضافة إلى الإمتثال لمتطلبات الإستقلالية التي تنطبق على عمليات التدقيق؛
- **المهارات والكفاءة:** يجب على منشأة التدقيق أن تكون مزودة بأفراد حصلوا وحافظوا على الكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة؛
- **الإشراف:** ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة؛
- **التشاور:** يتطلب الأداء المتميز توفير متطلبات واضحة تتعلق بقيام فريق التدقيق بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المستمرة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة داخل وخارج منشأة التدقيق؛
- **قبول والمحافظة على العملاء:** يجب على منشأة التدقيق إجراء تقييم للعملاء المحتملين قبل قبولهم، وكذا مراجعة العلاقة مع العملاء الحاليين بصورة مستمرة لمعرفة إمكانية الاستمرار معهم، خاصة في حالة ممارسة العميل خلال الفترة السابقة ضغوطا على المدقق للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة الضرورية. وفي حالة كون العميل جديد يتعين على منشأة التدقيق تقييم وضع المنشأة المراد تدقيقها في السوق و سمعتها وقدرتها على

الإستمرار، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل، كما يتعين تقييم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرته على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة ضغوطا عليه.

- **المتابعة:** يجب على منشأة التدقيق أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وأن تأخذ بعين الاعتبار أية عيوب تمت ملاحظتها يمكن أن تؤثر على أداء المهام، وفيما إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها المنشأة لمعالجة هذه العيوب كافية ومناسبة لظروف عملية التدقيق، وأنه يتم تبليغ موظفي منشأة التدقيق عن تلك السياسات والإجراءات و التأكد من إدراكهم و فهمهم لها بشكل معقول.

4- المعيار ISA 230 – توثيق أعمال التدقيق:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في إعداد وثائق التدقيق حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات تدقيق المعلومات المالية. ولا تقتصر متطلبات التوثيق المحددة بموجب معايير التدقيق الدولية، بل قد يحدد القانون أو النظام متطلبات توثيق إضافية.

1.4. طبيعة و أهداف توثيق أعمال التدقيق

إن توثيق عملية التخطيط وتجميع الأدلة من أسس نجاح عملية التدقيق، حيث يقوم المدقق بتوثيق كل ما يتعلق بعملية التدقيق في أوراق العمل (Les papiers de travail). يعني التوثيق (La documentation) : تسجيل كل ما يتعلق بالتدقيق من إجراءات و أدلة و نتائج، ويتم التوثيق بأي شكل يمكن أن يحقق ذلك (ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى). تتمثل "أوراق العمل" في تلك السجلات والوثائق والملفات التي يحتفظ بها المدقق ويوثق فيها جميع المعلومات التي حصل عليها منذ بداية الإتصال بالعميل، و خلال عملية التدقيق، مثل إجراءات التدقيق والاختبارات التي قام بها؛ وتشمل أيضا المعلومات التي حصل عليها من المنشأة مباشرة أو من خارج المنشأة، أو التي يقوم بإعدادها شخصيا؛ وعادة ما يستثني المدقق من التوثيق أية أوراق وأية مقترحات أو أفكار أولية أو نسخ أولية من القوائم المالية والكشوفات.

إن قيام المدقق بتوثيق عملية التدقيق بالشكل الملائم يمكنه من تحقيق أهداف كثيرة، أهمها:

- مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء عملية التدقيق؛
- مساعدة أعضاء فريق العملية المسؤولين عن التوجيه والإشراف على عمل التدقيق، وإخلاء مسؤولياتهم المتعلقة بالتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 220؛

- تعتبر أوراق العمل دليلا على العمل المنجز، و إثبات لما قام به المدقق، وبالتالي يمكن الرجوع إليها للحكم على جودة عملية التدقيق، و معرفة فيما إذا ما قام المدقق ببذل العناية المهنية المعقولة أولا؛
- الإحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عمليات التدقيق المستقبلية ؛
- تعتبر الأساس لتكوين رأي المدقق النهائي، حيث يقوم المدقق بمراجعة النتائج التي توصل إليها وربطها مع بعضها ليتمكن من الخروج بالنتيجة السليمة؛
- التمكين من إجراء عمليات تدقيق جودة التدقيق لمكتب التدقيق و مراجعة النظير.

2.4. إعداد وثائق التدقيق أولا بأول

يساعد إعداد أوراق عمل تدقيق كافية ومناسبة في الوقت المناسب بحسب الحال على تعزيز جودة التدقيق، ويُسهل الفحص الفعال وتقييم الأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة تقرير التدقيق بصورته النهائية. ويحتمل أن تكون أوراق عمل التدقيق، التي يتم إعدادها بعد الانتهاء من عمل التدقيق، أقل دقة من الوثائق، التي يتم إعدادها في وقت أداء العمل.

3.4. شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق

على المدقق أن يقوم بتوثيق عملية التدقيق بشكل يجعل من السهل على مدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي:

- طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛
- المسائل الهامة التي ظهرت أثناء عملية التدقيق، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك والأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها لدى التوصل إلى هذه الإستنتاجات.

عند توثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، يتعين على المدقق تسجيل ما يلي:

- الخصائص المحددة لبنود أو مسائل محددة تم اختبارها؛
- الشخص الذي قام بعمل التدقيق وتاريخ استكمال هذا العمل؛

- الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه و تاريخ ونطاق هذه التدقيق.
- النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة و غيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها، و وقت حدوثها، والجهة التي تمت مناقشتها.

في حال أجرى المدقق، في حالات استثنائية، إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية أو توصل إلى إستنتاجات جديدة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق، يتعين على المدقق توثيق ما يلي:

- الظروف التي تمت مواجهتها؛
- إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التو صل إليها وتأثيرها على تقرير المدقق؛
- وقت إجراء و مراجعة التغييرات التي طرأت على وثائق التدقيق والشخص الذي قام بذلك.

ومن أمثلة وثائق التدقيق نجد: رسالة التكليف بالتدقيق؛ برامج التدقيق؛ التحاليل؛ المذكرات الوصفية؛ استمارة الرقابة الداخلية؛ رسائل التأكيد وإقرارات الإدارة؛ قوائم مالية تمت مراجعتها؛ مراسلات ورقية وإلكترونية تخص المسائل الهامة،....

4.4. تجميع ملف التدقيق النهائي

يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف تدقيق واستكمال العملية الإدارية لتجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق؛ وقد أشار المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1 أن على المدقق أن يقوم بالتجميع النهائي لملف التدقيق خلال فترة مناسبة، وهي فترة لا تتعدى ستين (60) يوما من تاريخ التقرير وفق نفس المعيار– الفقرة أ 54.[1]. بعد استكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء وثائق تدقيق من أي طبيعة قبل نهاية مدة الإحتفاظ بها؛ غير أنه يمكن للمدقق القيام بالتخلص مما لا يراه مناسبا من الأوراق (مثل المسودات من القوائم المالية وأية أوراق عمل أولية) وذلك قبل انتهاء عملية التجميع وفق ما تنص عليه. الفقرة أ. 4 من المعيار 230.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements,Op.Cit, P.45.

وفي حالة قيام المدقق بإجراءات تدقيق جديدة أو إضافية بعد إصدار تقرير التدقيق، حيث يجد المدقق بأنه من الضروري تعديل وثائق التدقيق القائمة أو إضافة وثائق تدقيق جديدة بعد استكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق، بصرف النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي :

- ✓ الأسباب المحددة و راء إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛
- ✓ الإجراءات الجديدة التي قام بها، و الأدلة التي جمعها، و النتائج التي تم التوصل إليها؛
- ✓ وقت إجراء هذه التعديلات أو الإجراءات و من قام بها، ومن قام بمراجعتها إذا تم ذلك.

ينبغي التأكيد على أن ملف التدقيق النهائي يعتبر ملك للمدقق، حيث يقوم بالإحتفاظ به بالشكل المناسب و لمدة معينة يحددها النظام أو اللائحة في البلد [1]، و لا يعيد أوراق العمل للعميل، إلا السجلات و الوثائق التي تعتبر أصلا ملكا للعميل. كما يجب أن يحافظ على سرية المعلومات التي حصل عليها، و لا يقوم بإطلاع الآخرين عليها، إلا في الحالات التي يسمح بها القانون، مثل الدفاع عن النفس في المحكمة، أو للشهادة بناء على طلب القضاء، أو لتقديم معلومات تخص العميل للمدقق الجديد، أو في حالة الطلب من لجان الرقابة على الجودة.

5. المعيار ISA 240– مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش في عملية تدقيق البيانات المالية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق عن الغش (أو الإحتيال) وتوضيح الفرق بين الغش (La Fraude) والخطأ (L'erreur)، حتى يستطيع المدقق القيام بمهامه، فمسؤولية منع وإكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالمراقبة، ومسؤولية المدقق هو إكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش و احتيال وذلك بالتزامه بموقف الشك المهني طيلة عملية التدقيق ، وانطلاقه من نقطة أساسية هو احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش والاحتيال وتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة . ويوضح هذا المعيار أيضا في كثير من فقراته مختلف حالات مخاطر الغش والاحتيال وكيفية تعامل المدقق في كل حالة.

[1] تنص المادة أربعين (40) من القانون 01/10 المنظم لمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر، على أنه يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

1.5. خصائص الغش:

قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية، إما بسبب غش أو خطأ، والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساس الناتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد. عُرفت معايير التدقيق الدولية "الغش" بأنه تصرف متعمد من قبل أحد أو مجموعة من الموظفين بالإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع لأغراض معايير التدقيق، إلا أن المدقق يهتم بالغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية. هناك نوعان من التحريفات المتعمدة تكون ذات صلة بالمدقق:[1]

- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش: ويطلق أيضا على هذا النوع من الغش "غش الإدارة"، لأنه يشمل التلاعب في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة إما بالحذف المتعمد للعمليات المالية أو بعدم الإفصاح الكافي و المناسب، أو عن طريق إساءة التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية. ويواجه مدققو الحسابات نوعا من الصعوبة في إكتشاف هذا النوع من الغش بسبب تجاوزات الإدارة للتعليمات و اختراقها لنظام الرقابة الداخلية، ومحاولة الإدارة إخفاء هذا النوع من الغش.
- التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول: و يشمل هذا النوع عمليات سرقة أصول الشركة وإختلاسها واستخدامها لغير الغايات المخصصة لها. و يطلق على هذا النوع من الغش "غش الموظفين".

وعليه، يختلف الغش عن الخطأ، هذا الأخير عرّفته معايير التدقيق الدولية بأنه العمل أو الإجراء غير المتعمد، والذي يؤدي إلى حصول تحريف في البيانات المالية للمنشأة. و عليه يتبين من خلال خصائص كل من الغش والخطأ أن مخاطر عدم إكتشاف تحريف جوهري في القوائم المالية ناتج عن الغش هي أكبر من مخاطر عدم إكتشاف تحرير جوهري ناتج عن أخطاء، وذلك أن الغش قد يتضمن خططا متقنة و منظمة بعناية بغرض تنفيذه وإخفائه، مثل التزوير المقصود في التسجيلات المحاسبية، وعادة ما يكون الغش بالتواطؤ بين موظفي المنشأة وأطراف خارجية، أو حتى بإشراف من الإدارة العليا للمنشأة نفسها.

[1] علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية– نظرية وتطبيق، ط.5، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص. 83.

2.5. مسؤولية منع واكتشاف الغش:

إن المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف الغش والأخطاء، تقع على كلاً من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وذلك عن طريق تصميم نظام رقابة داخلية يأخذ بعين الإعتبار جميع مقومات النظام المتعارف عليها، وأن توفر الضمانات التي تؤدي إلى تطبيق هذا النظام بشكل فعال، خصوصا خلق ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، الذي يمكن تعزيزه بإشراف نشط من قبل المكلفين بالحوكمة، بحيث يؤدي كل ذلك إلى تقليل فرص حدوث الأخطاء والغش، ويؤدي إلى اكتشافها في الوقت المناسب و تصحيحها، وردع مرتكبي الغش. غير أن المكلفين بالحوكمة ومن موقع إشرافهم على الرقابة الداخلية للمنشأة، يمكنهم تجاوز الإجراءات الرقابية أو التأثير غير المناسب على عملية إعداد التقارير المالية: مثل ممارسة إدارة الأرباح عن طريق الإدارة للتأثير على نتائج تقييم أداء المنشأة.

3.5. مسؤوليات المدقق بخصوص الغش:

رغم أن الغش مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المدقق، طبقاً لمعايير التدقيق الدولية، هو ذلك الغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية؛ وعليه يكون المدقق مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية – في مجملها – تخلو من تحريف جوهري، سواء بسبب غش أو خطأ. وبسبب القيود الملازمة لعملية التدقيق، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها، من حيث أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بالشكل الصحيح، طبقاً لمعايير التدقيق .

كما سبق ذكره في بيان خصائص الغش، أن هذا الأخير سيتم إخفاؤه، لذا يكون من الصعب اكتشافه، و بالرغم من ذلك، يستطيع المدقق تحديد ظروف أو أحوال تشير إلى حوافز أو ضغوط لارتكاب الغش، أو تهيئ الفرصة لارتكابه، ويطلق عليها: **عوامل خطر الغش**، وعلى سبيل المثال:

- الحاجة إلى تلبية توقعات أطراف ثالثة، من أجل الحصول على تمويل إضافي، قد يخلق ضغوطاً لارتكاب الغش؛
- منح مكافآت كبيرة، إذا تم تحقيق أرباح خيالية، قد يخلق حافزاً على ارتكاب الغش؛
- البيئة الرقابية غير الفعالة قد تهيئ الفرصة لارتكاب الغش.

وقد ذكر المعيار ISA 240 أمثلة عن عوامل خطر الغش ذات العلاقة بالتقرير المالي المغشوش، والغش الناتج عن إختلاس الأصول، حيث أرجع هذا المعيار في فقرته أ. 25 إرتكاب الغش من منظور التقارير المالية إلى ثلاثة عوامل رئيسية، و هي:

- ✓ **وجود حوافز أو ضغوط تشجع على ارتكاب الغش** : مثل: تدهور ربحية المنشأة، توازنها المالي؛ الحاجة إلى تمويل إضافي عن طريق الإستدانة أو رفع رأس المال والموقف المالي للمنشأة ليس على ما يرام؛ العلاقات السلبية بين المنشأة و الموظفين كأن يتوقع هؤلاء الإستغناء عنهم أو تخفيض رواتبهم، أو عدم استفادتهم بشكل عادل من المكافآت؛...
- ✓ **فرص تسمح بارتكاب الغش:** استخدام الحكم الشخصي في إجراء تقديرات محاسبية تخص عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء، الإيرادات ؛ حسابات بنكية مهمة أو عمليات في شركات تابعة أو فروع تقع في بلدان تعد ملاذا للتهرب الضريبي دون أن تكون هناك مبرر تجاري لهذه العمليات؛ الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وعدم وجود إشراف فعال من مجلس الإدارة و لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية؛ مبالغ مالية كبيرة في الصندوق، أو خاضعة للتعامل؛ عناصر مخزون صغيرة الحجم وذات قيمة مرتفعة و عليها طلب كبير؛..
- ✓ **القدرة على تبرير التصرف الإحتيالي:** مثل: سلوك يوحي بعدم الرضاء أو السخط على المنشأة، وكيفية معاملتها للموظفين؛ التسامح بشأن السرقات الصغيرة؛ عدم الاكتراث بالرقابة الداخلية على اختلاس الأصول بتجاوز أدوات الرقابة الموجودة، أو بالفشل في اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب لأوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية. .

4.5. استجابات المدقق لمخاطر الغش: هناك ثلاثة مستويات لاستجابة المدقق لمخاطر الغش، وهي:

- ➢ **على مستوى البيانات المالية:** استجابة المدقق لمخاطر الغش على مستوى البيانات المالية تكون بأخذ بعين الإعتبار توزيع المهام بين الأفراد المنشأة و عملية الإشراف، و كذا السياسات المحاسبية المعتمدة في المنشأة، كما يتعين على المدقق وضع إجراءات تدقيق و تنفيذها في الوقت الملائم بشكل مباغت لمن يرتكبون الغش المحاسبي.

- **على مستوى التأكيدات (أو الإثباتات) (Assertions):** يتوجب على المدقق تعديل طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق للحصول على أدلة أكثر مصداقية، وإعادة النظر في توقيت الحصول على الأدلة.
- **على مستوى الإجراءات الرقابية المعتمدة في المنشأة:** نظرا لوجود مخاطر الغش بسبب تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية المعتمدة، فإن المدقق سيقوم بتقييم مدى مناسبة التسجيلات و التسويات المحاسبية، و مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذا الحصول على فهم مبررات العمليات التي تبدو غير عادية أو ليست ضمن النشاط الرئيسي للمنشأة.

5.5. تقرير المدقق عن الأخطاء والغش المكتشفة:

- **التقرير للإدارة و المكلفين بالحوكمة:** على المدقق أن يقوم بإبلاغ الإدارة حال اكتشاف أي نوع من الخطأ أو الغش سواء كان ذلك جوهري أو غير جوهري، حيث يتصل بالمستوى الإداري المناسب، وبطلب منه القيام بتعديل البيانات المالية، و إذا استجابت الإدارة لطلبه وقامت بالتعديل، فإنه يصدر تقريرا نظيفا حول القوائم المالية للمنشأة. أما إذا لم تستجب لطلبه فعليه أن يعطي تقريرا متحفظا أو معاكسا، وحسب درجة المادية، مع بيان الأسباب؛ و إذا كانت الإدارة العليا هي المتورطة فإنه يقوم بإبلاغ مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو يطلب استشارة قانونية لأخذ القرار المناسب حيال هذا الوضع.
- **التقرير للسلطات المنظمة و المشرفة:** إن الواجب المهني للمدقق – والذي يتطلب المحافظة على ثقة عميله وسرية معلوماته – قد يمنعه من التقرير عن الغش إلى أطراف خارج منشأة محل التدقيق. ومع ذلك، فإن مسؤوليات المدقق القانونية تختلف من دولة لأخرى، وفي ظروف معينة، قد يتم انتهاك واجب السرية من قبل الدولة أو النظام أو أحكام المحاكم. وفي بعض الدول، يجب على مدققي المؤسسات المالية التقرير إلى الجهات الإشرافية عند حدوث غش. وفي دول أخرى، يجب على المدقق التقرير عن أي تحريفات إلى السلطات المختصة في حالة فشل أو إخفاق الإدارة والمكلفين بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي.*
- **التقرير لمستخدمي التقارير المالية:** يقوم المدقق بإبلاغ هؤلاء المستخدمين في الحالات التالية:

* وفي الجزائر تنص المادة 27 من القانون 01/10 على أن وجوب قيام محافظ الحسابات عند عدم المصادقة على الحسابات لسنتين متتاليتين بإبلاغ وكيل الجمهورية المختص إقليميا.

– إذا الخطأ أو الغش يصل إلى درجة المادية (أي جوهري) ولم تقم الإدارة بإجراء التعديل اللازم؛

– إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إضافية من اجل التحقق من مادية الخطأ أو الغش المكتشف، وذلك بسبب قيود وضعتها الإدارة، أو محددات أخرى، فإنه قد يعطي تقريرا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي، وذلك حسب درجة المادية؛

– في حالات معينة يقررها المدقق، حيث يقوم بالانسحاب من المهمة، وذلك بعد استشارة قانونية، وذلك في حال تورط الإدارة العليا في الغش وعدم أخذ الإدارة بطلب المدقق بإجراء التعديلات اللازمة.

6. المعيار ISA 250– مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة السارية على المنشأة محل التدقيق عند تدقيق المعلومات المالية.

1.6. تأثير الأنظمة واللوائح على المنشأة و على المعلومات المالية:

يختلف تأثير الأنظمة واللوائح، على القوائم المالية إلى حد كبير، وتشكل هذه الأنظمة واللوائح، التي تخضع لها المنشأة، الإطار القانوني والتنظيمي. ولأحكام بعض الأنظمة، أو اللوائح تأثير مباشر على القوائم المالية، حيث أنها تحدد ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية للمنشأة من مبالغ وإفصاحات. وهناك أنظمة، أو لوائح أخرى، يجب أن تلتزم بها الإدارة، أو تفرض الأحكام التي يسمح – في إطارها – للمنشأة بممارسة أعمالها، إلا أنه ليس لهذه الأنظمة، أو اللوائح تأثير مباشر على القوائم المالية. هناك بعض المنشآت تعمل في صناعة تحكم أعمالها أنظمة وأطر نظامية صارمة، مثل: (البنوك والشركات الكيماوية). بينما هناك منشآت أخرى خاضعة للعديد من الأنظمة واللوائح المتعلقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام، مثل: تلك المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية، وتكافؤ فرص العمل. وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح غرامات أو دعاوى قضائية أو عواقب أخرى يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وفي هذا السياق توضح الفقرة السادسة من هذا المعيار أن مسؤوليات المدقق تتعلق بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح، وهي:

- ✓ متطلبات الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ الجوهرية، والإفصاحات في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح المتعلقة بالضريبة ومعاشات التقاعد.

- ✓ أنظمة ولوائح أخرى، ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ و الإفصاحات في القوائم المالية، إلا أن الالتزام بها قد يكون أساسياً في النواحي التشغيلية للعمل، أو قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو لتجنب عقوبات جوهرية، على سبيل المثال: الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو الالتزام بالمتطلبات النظامية المتعلقة بالملاءة، أو الالتزام باللوائح الخاصة بالبيئة، عدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح، قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية.

2.6. مسؤولية الإدارة و المدقق نحو التزام المنشأة بالقوانين و الأنظمة:

يؤكد المعيار ISA 250 في الفقرة 3 أن الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن عمليات المنشأة تسير حسب القوانين والأنظمة، بما في ذلك الأنظمة واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية. كما أن مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على الإدارة أيضا، والمدقق غير مسؤول عن منع عدم الالتزام، ولا يتوقع منه أن يكشف عدم الالتزام بكافة اللوائح والقوانين، فعملية التدقيق عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها، تتعلق بعدم إمكانية اكتشاف بعض المعلومات الأساسية الخاطئة في المعلومات المالية، حتى لو تم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بالشكل الملائم، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. وتكون درجة المخاطرة أعلى بالنسبة إلى المعلومات الأساسية الخاطئة الناتجة من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، وعلى المدقق الإبلاغ عن عدم الالتزام وذلك بعد قيامه باختبارات للتأكد من الالتزام بهذه القوانين واللوائح وفق مبدأ الشك المهني.

وعليه، يجب على المدقق معرفة الإطار القانوني والتنظيمي المتعلق بالمنشأة محل التدقيق والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيها؛ وكيفية امتثال المنشأة لهذا الإطار، من أجل الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالامتثال للقوانين واللوائح السارية المفعول، والتي من المتعارف عليه أن لها تأثيرا مباشرا أو غير مباشر على المعلومات الواردة في التقارير المالية.

3.6. إجراءات التدقيق التي يتعين تنفيذها عند تحديد حالة عدم الامتثال أو الاشتباه في حدوثها

أوضحت الفقرة 18 من المعيار ISA 250 عندما يكون المدقق على علم بحالة عدم امتثال مثبت أو محتمل للقوانين واللوائح، يجب عليه فهم طبيعة الفعل والظروف التي حدث فيه، والحصول على معلومات إضافية لتقييم التأثير المحتمل على المعلومات المالية. و عندما يشك المدقق في وجود حالة عدم امتثال، يجب عليه مناقشة هذه المسألة مع الإدارة،

وعند الاقتضاء، مع الأشخاص المسؤولين عن حوكمة الشركات. إذا لم تقدم الإدارة أو الأشخاص المكلفين بالحوكمة معلومات كافية تؤيد أن المنشأة ملتزمة بالأنظمة واللوائح، وكان – حسب حكم المدقق – أن عدم الإلتزام المشكوك فيه قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، يجب أن يأخذ المدقق في الحسبان الحاجة للحصول على إستشارة قانونية. إذا تعذر الحصول على معلومات كافية عن عدم الالتزام المشكوك فيه، فيجب على المدقق تقييم تأثير النقص في كفاية أدلة التدقيق المناسبة على رأيه. كما يجب على المدقق تقييم عواقب عدم الامتثال على جوانب أخرى من التدقيق، بما في ذلك تقييم المخاطر وموثوقية الإقرارات المكتوبة التي تم الحصول عليها، واتخاذ الإجراء المناسب.

4.6. التقرير عن حالات عدم الالتزام المتعرف عليه، أو المشكوك فيه:

يجب على المدقق إبلاغ الأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تصل إلى علمه، خلال مسار التدقيق إلى المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وبالتالي يكونون مدركين للأمور المتعلقة بعدم الالتزام المتعرف عليه، أو المشكوك فيه، التي قام المدقق– فعلا – بالإبلاغ عنها. وقد يتطلب الإبلاغ عن عدم الإلتزام بالأنظمة واللوائح إلى المستوى الأعلى في المنشأة مثل لجنة التدقيق وفق ما نصت عليه الفقرة 24 من المعيار.

عندما يخلص المدقق إلى أن عدم الالتزام له تأثير جوهري على المعلومات المالية، ولم تعكسه القوائم المالية بشكل كافٍ، فيجب عليه، طبقاً لمعيار التدقيق رقم 705، أن يصدر رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً على القوائم المالية. وإذا منعت الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، المدقق من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتقييم ما إذا كان عدم الالتزام الذي ربما يكون له أثر جوهري على القوائم المالية، قد حدث، أو يحتمل أنه حدث، فيجب على المدقق أن يصدر رأياً متحفظاً، أو يمتنع عن إبداء الرأي على القوائم المالية، استناداً إلى تقييد نطاق التدقيق طبقاً لمعيار التدقيق رقم 705. إذا تعرف المدقق على عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، أو شك فيه، فيجب أن يحدد ما إذا كان عليه مسؤولية التقرير عن عدم الالتزام المتعرف عليه، أو المشكوك فيه إلى أطراف خارج المنشأة، وذلك وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها في البلد.

7 .المعيار ISA 260 – الاتصال بالمكلفين بالحوكمة":

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بصرف النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة، أو حجمها، وذلك عند تدقيق القوائم المالية، أو عند مراجعة معلومات تاريخية أخرى. يوفر هذا المعيار، إطار عمل شامل لاتصال المدقق بالمكلفين بالحوكمة، ويحدد بعض الأمور المعينة للاتصال معهم بشأنها، وهذا المعيار مكمل لمتطلبات واردة في معايير تدقيق دولية أخرى تتعلق باتصال المدقق بالمكلفين بالحوكمة.

1.7. من هم المكلفون بالحوكمة وفق المعيار ISA 260:

يعرف المعيار ISA 260 في فقرته 10.أ المكلفين بالحوكمة في المنشأة بأنهم : شخص(أو أشخاص) أو هيئة (على سبيل المثال: مجلس الإدارة)، والتي يقع على عاتقها مسؤولية الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة، والالتزامات المتعلقة بمسؤولياتها. ويتضمن ذلك، الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. تتباين بالنسبة هياكل الحوكمة حسب البلد أو نوع المنشأة، في بعض البلدان يكون هناك مجلس إشرافي (غير تنفيذي كليا أو جزئيا)، بحيث يكون منفصلا بصفة قانونية عن المجلس التنفيذي (الإدارة)، في حين في دول أخرى يكون هناك مجلس واحد يتولى المسؤولية الإشرافية و التنفيذية معا. في بعض الحالات يشارك بعض أو كل المكلفين بالحوكمة في إدارة الشركة، كأن يكون المدير رئيسا لمجلس الإدارة، أو في حالة المدير المالك. حاليا، توجد لجان التدقيق في أغلب الشركات في الكثير من دول العالم، وهي تمثل مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين في مجلس الإدارة لهم صلاحيات ومهام عديدة، أهمها التواصل بشكل دوري مع المدقق الخارجي بخصوص المسائل المتعلقة بتدقيق القوائم المالية.

2.7. الأمور الواجب إبلاغها:

- **مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية:** يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته بأنه مسؤول عن صياغة وإبداء رأى عن القوائم المالية، التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛ وأن تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. وعادة ما تكون هذه المسؤوليات متضمنة في خطاب التكليف أو الإتفاق على شروط عملية التدقيق، ويعتبر عندئذ تزويد المكلفين بالحوكمة بنسخة من هذا الخطاب أو الإتفاق طريقة مناسبة للاتصال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

- **نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها :** يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة بنظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للتدقيق، وهذا من أجل رفع فعالية هذه إجراءات التدقيق و جعلها أكثر توقعا. قد تتضمن المسائل المبلغ عنها، وتلك التي يتم مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:
  - ✓ مقترحات المدقق لمعالجة المخاطر المهمة للتحريف الجوهري سواء بسبب غش أو خطأ؛
  - ✓ أسلوب المدقق في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق؛
  - ✓ تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق؛
  - ✓ إمكانية استخدام المدقق لعمل وظيفة التدقيق الداخلي (إن وجدت)، وكيفية التنسيق بينهما؛
  - ✓ توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة و الإدارة؛
  - ✓ أهداف و إستراتيجيات المنشأة، و مخاطر الأعمال المرتبطة بها، والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف في التقارير المالية للمنشأة؛
  - ✓ مواقف و إدراك و إجراءات المكلفين بالحوكمة فيما يخص الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها؛
  - ✓ تصرفات المكلفين بالحوكمة نحو التطورات الحاصلة في مجال معايير المحاسبة وممارسات حوكمة الشركات، وتغير قواعد التقييد في الأسواق المالية، وغير ذلك.
- **النتائج المهمة من التدقيق :** يجب على المدقق أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بوجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، متضمنة السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاح في القوائم المالية. وبحسب الحال، يجب على المدقق أن يوضح للمكلفين بالحوكمة لماذا يعتبر أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المعمول به، أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة. كما يبلّغ المدقق المكلفين بالحوكمة عن الصعوبات المهمة – إن وجدت – التي واجهها خلال عملية التدقيق، مثل: حصول تأخيرات مهمة في توفير الإدارة للمعلومات المطلوبة، وفرضها قيود على المدقق، وعدم رغبتها في إجراء التعديلات في البيانات المالية والتقديرات، وهي ظروف قد تؤدي إلى تعديل رأى المدقق.

3.7. طبيعة الإتصال مع المكلفين بالحوكمة:

يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة – كتابة – بالنتائج المهمة، التي تم التوصل إليها من خلال عملية التدقيق، إذا كان الإتصال شفويا غير كاف طبقا للحكم المهني للمدقق، وليس من الضروري تضمين الاتصالات المكتوبة بكافة الأمور، التي ظهرت خلال عملية التدقيق. يجب على المدقق التواصل مع المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب (بحسب الحال). ينبغي الإشارة إلى الإتصال بين المدقق و المكلفين بالحوكمة هو اتصال متبادل (في الإتجاهين) لخدمة أهداف عملية التدقيق، فمن خلال هذا الإتصال يكون للمدقق القدرة على الحصول على أدلة التدقيق المناسبة والكافية، وأن يتخذ القرارات المناسبة. بالنسبة لشكل الإتصال، فقد نصت الفقرة 23 من هذا المعيار على أنه في حال إبلاغ الأمور المطلوبة بموجب هذا المعيار شفاهة يجب على المدقق تضمينها في أوراق العمل، ومتى تم، وإلى من. وفي حالة الأمور التي تم إبلاغها كتابة يجب على المدقق الاحتفاظ بنسخة منها كجزء من، أوراق العمل.

8 .المعيار ISA 265 – الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

تناول هذا المعيار مسؤولية المدقق، المتعلقة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، التي تعّرف عليها المدقق عند تدقيق القوائم المالية . وقد يتعرف المدقق على أوجه قصور في الرقابة الداخلية في أي مرحلة من مراحل التدقيق.

1.8. طبيعة أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية

ينص المعيار ISA 315 على وجوب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بتدقيق المعلومات المالية، عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها؛ وعند إجراء تقدير للخطر، يأخذ المدقق في الحسبان الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة للظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأ ي عن فعالية الرقابة الداخلية. وفي هذا الإطار، يمكن للمدقق أن يكتشف نقاط ضعف في الرقابة الداخلية للمنشأة، و المرتبطة بالمعلومات المحاسبية والمالية والتي تتعلق بـ:

- عدم وجود رقابة كافية للوقاية أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات في الحسابات، أو عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على الوقاية أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات في الحسابات نتيجة لتصميمه أو تشغيله؛

- ضعف مادي في الرقابة الداخلية أو مجموعة من أوجه الضعف في الرقابة الداخلية المتعلقة المعلومات المالية والمحاسبية ذات أهمية، تستحق لفت اهتمام الإدارة أو الهيئة الإشرافية.

تعتمد أهمية جانب أو مجموعة من أوجه الضعف في الرقابة الداخلية ليس فقط– على ما إذا كان تحريف ما قد حدث فعلا، ولكن أيضاً على احتمالية وقوع التحريف، والأهمية المحتملة للتحريف. وبناء على ذلك، تكون أوجه القصور المهمة موجودة، حتى ولو لم يكن المدقق قد تعرّف على تحريفات خلال عملية التدقيق.

تشتمل المؤشرات على وجود أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية على سبيل المثال:

- مؤشرات على وجود معاملات مهمة للإدارة، ولا يتم فحصها بشكل مناسب من قبل المكلفين بالحوكمة؛
- التعرف على غش الإدارة، ما إذا كان جوهرياً أم لا، لم يتم منعه من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة؛
- فشل الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، بالنسبة لأوجه القصور المهمة التي تم الإبلاغ عنها من قبل؛
- عدم وجود عملية تقييم المخاطر داخل المنشأة؛
- مؤشرات على أن عملية تقييم المخاطر في المنشأة غير فعّالة، مثل: فشل الإدارة في التعرف على خطر تحريف جوهري؛ و/أو عدم فعالية الإستجابة للمخاطر التي تم تحديدها، بوجود أدوات رقابة على هذه المخاطر؛
- تحريفات اكتشفتها إجراءات المدقق، لم يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها من نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

2.8. الجهات التي يتم إبلاغها بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية:

يمكن للمدقق إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمنشأة التي حددها في البداية إلى الإدارة بشكل شفوي، حيث يقوم بمناقشة الحقائق و النتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب، للفت انتباه الإدارة إلى أوجه قصور في الرقابة الداخلية، التي قد لا تكون مدركة لها، وتسمح هذه المناقشة أيضا بمساعدتها في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتخفيض مخاطر التحريف في التقارير المالية. عادة، يكون المستوى الإداري المناسب هو والمستوى الإداري الذي لديه إلمام بمجال الرقابة الداخلية وعلاقة مباشرة بشكل أكبر بالجوانب الرقابية المؤثرة، ولديه أيضا الصلاحية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية لأي أوجه قصور تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية؛ ومن المحتمل أن يكون المستوى المناسب هو المسؤول التنفيذي، أو المسؤول المالي، أو الإدارة التشغيلية. وإن كان الأمر يتعلق بالضعف الذي يعتبره المدقق

-حسب حكمه المهني- مهمًا فإن التواصل (الإبلاغ) يجب أن مكتوبًا.

في بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب إبلاغ الإدارة مباشرة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية المكتشفة، و التي من شأنها أن تثير الشكوك لدى المدقق في نزاهة الإدارة أو كفاءتها. كما هو الحال إذا كان هناك دليل على ارتكاب الغش أو عدم الامتثال المتعمد لقوانين وأنظمة الإدارة، أو إذا كانت الإدارة غير قادرة على الإشراف على إعداد قوائم مالية مقبولة. وفي مثل هذه الحالات يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة مباشرة **بشكل كتابي**، لمساعدتهم في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية، مع مراعاة متطلبات المعيار ISA 260 المحدد لكيفيات الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة.

3.8. محتوى الإبلاغ الكتابي لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية وتوقيته :

يتضمن الإبلاغ الكتابي وصفا شاملا لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، و تفسيرا للتأثيرات المحتملة لها، دون أن يحتاج المدقق إلى تحديد حجم هذه التأثيرات. و يمكن للمدقق عرض أوجه القصور المهمة في مجموعات، عندما يكون ذلك مناسبا. وقد يُضمِّن المدقق الإبلاغ الكتابي أيضًا اقتراحات لاتخاذ إجراءات تصحيحية فيما يتعلق بأوجه القصور، وبيان بالإجراءات التي اتخذتها الإدارة بالفعل أو تفكر فيها، وبيان فيما إذا كان المدقق قد اتخذ أو لم يتخذ أية خطوات للتحقق فيما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تنفيذها .

من أجل تحديد الوقت الذي يتم فيه إصدار الإبلاغ الكتابي، قد يأخذ المدقق في الحسبان، ما إذا كان استلام الإبلاغ سوف يكون عنصراً مهماً يُمّكن المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الإشرافية؛ بالإضافة إلى ذلك، قد يحتاج المكلفين بالحوكمة في المنشآت المدرجة في البورصة في دول معينة، أن يستلموا تبليغ كتابي من المدقق قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية، بهدف أداء بعض المسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية للتنظيم، أو أغراض أخرى.

يشكل الإبلاغ الكتابي لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية جزءاً من الملف النهائي للتدقيق، فإنه يجب إكمال الإبلاغ الكتابي و تضمينه في هذا الملف في الآجل المحدد وفق المعيار ISA 230، وهو 60 يوما بعد تاريخ إصدار تقرير التدقيق. وقد تكون هناك حاجة لأن يقوم المدقق بإعادة الإبلاغ، إذا لم يتم اتخاذ إجراء تصحيحي، أو في حالة بقاء جانب القصور المهم الذي سبق إبلاغه في السنة الماضية، وقد يطلب المدقق من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة تفسيرات حول عدم علاج جانب القصور المهم.

المحور الثالث: تقييم المخاطر والإستجابة للمخاطر المقيّمة

يتناول هذا المحور من المطبوعة المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية ذات الترقيم 300- 499، والمعنونة بـ:"تقييم المخاطر والإستجابة للمخاطر المقيّمة"؛ حيث تشمل هذه المجموعة على ستة معايير تزود المدقق بالقواعد والإرشادات الكافية للتمكن من تحديد المخاطر الهامة التي تتعلق بعملية التدقيق. تتناول هذه المجموعة مسألة تخطيط عملية التدقيق وفهم المنشأة المراد تدقيقها وبيئتها، ومسألة تقدير الأهمية النسبية، وكذا قضايا تحديد وتقييم المخاطر والإستجابة لها. سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى القضايا التي عالجتها المعايير الخاصة بهذه المجموعة.

1. المعيار ISA 300 – التخطيط لتدقيق القوائم المالية"

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عند تخطيط تدقيق القوائم المالية، من أجل تنفيذها بطريقة فعال ة ولا يكون العمل إرتجاليا. يجب على المدقق أن يضع برنامجا دقيقا ومفصلا لإجراءات التدقيق ومواعيدها ومن يقوم بها، حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله، ليتم التأكد من أن خطوات التدقيق الضرورية قد تم تحديدها وتم استيعابها من قبل المساعدين.

1.1. طبيعة تخطيط التدقيق:

يشير المعيار ISA 300 إلى أن التخطيط ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة؛ كما أكّد هذا المعيار أن طبيعة ومدى أنشطة التخطيط تختلف حسب حجم وتعقيد المنشأة وخبرة المدقق السابقة في المنشأة، والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق. يعرف **التخطيط** بصفة عامة بأنه "عملية جمع المعلومات وتنظيمها و تحليلها وصولا إلى الأهداف المرجوة"، بينما يُعرف التخطيط لعملية التدقيق بأنه: وضع إستراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول.

2.1. أهمية التخطيط لعملية التدقيق:

يُفيد التخطيط الكافي لعملية تدقيق القوائم المالية بعدة طرق، بما في ذلك، ما يلي:

- مساعدة المدقق في بذل عناية مناسبة بالجوانب المهمة للتدقيق؛
- مساعدة المدقق في التعرف على المشاكل المحتملة، وحلها في الوقت المناسب بحسب الحال؛
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بصورة صحيحة، ليتم تنفيذها بطريقة فعالة وكفؤة؛

- المساعدة في اختيار أعضاء فريق التدقيق، تتوفر فيهم مستويات مناسبة من القدرات والكفاءة، للاستجابة للمخاطر المتوقعة، والتوزيع السليم للعمل بينهم؛
- تسهيل التوجيه والإشراف على أعضاء فريق التدقيق، وفحص عملهم؛
- المساعدة – بحسب الحال – في تنسيق العمل الذي أنجزه المدققون والخبراء.

3.1. أنشطة التخطيط:

تتمثل أنشطة تدقيق للمعلومات المالية الإجراءات التالية:

1.3.1. الأنشطة الأولية للإرتباط : قبل الشروع في تخطيط عملية تدقيق المعلومات المالية، هناك بعض الأمور التي يجب مراعاتها، نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 300، وتخص مرحلة ما قبل التخطيط. وقد أكد مجلس معايير التدقيق الدولية على أن الغرض من أداء الأنشطة الأولية للعملية هو المساعدة في ضمان قيام المدقق بتحديد أية أحداث أو ظروف قد تؤثر بشكل عكسي على قدرة المدقق على تخطيط وأداء عملية التدقيق لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. تتمثل هذه الأنشطة الأولية فيما يلي:

- ✓ أداء إجراءات يقتضيها المعيار الدولي للتدقيق رقم 222 فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل القديم، و تقييم العميل المحتمل (الجديد) قبل قبوله، للتأكد من قدرته على أداء مهمة التدقيق بنجاح و تمكنه من الحفاظ على إستقلاليته التامة.
- ✓ تقييم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، بما في ذلك الاستقلالية طبقاً للمعيار الدولي للتدقيق رقم 220؛
- ✓ التفاهم مع العميل على شروط الإتفاقية، كما ينص على ذلك المعيار الدولي للتدقيق رقم 210، حيث يبين هذا المعيار شروط التكليف بعملية التدقيق، التي ينبغي أن تتضمنها رسالة الإرتباط.
- ✓ – إختيار فريق عمل التدقيق، حيث يقوم المدقق بتحديد إحتياجات العمل وتوزيع المهام المختلفة على المدققين المساعدين، وعلى المسؤول عن المهمة التأكد من توفر المؤهلات والقدرات الكافية لدى فريق التدقيق، مما يمكنهم من القيام بالمهمة بشكل صحيح.

3.1.1. **وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة:** يجب على المدقق وضع إستراتيجية عامة للتدقيق، تُحدد نطاق، وتوقيت، واتجاه التدقيق وتوفر الإرشادات لتطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلا. ويشمل وضع إستراتيجية تدقيق شاملة ما يلي:

- ✓ تحديد خصائص العملية(المهمة) التي تحدد نطاقها مثل: إطار إعداد القوائم المالية، ومدى توافر عمل المدققين الداخليين، ومدى إمكانية الاعتماد المحتمل للمدقق على هذا العمل؛
- ✓ تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت التدقيق، وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل: الموعد النهائي لإعداد التقارير المالية المرحلية والنهائية، و التواريخ الرئيسية المتوقعة للإتصال بالإدارة و المكلفين بالحوكمة؛
- ✓ تحديد العوامل الهامة – طبقاً للحكم المهني للمدقق– في توجيه جهود فريق التدقيق، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق، والتحديد الأولي للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للتحريفات الجوهرية، والتحديد الأولى للمكونات الهامة وأرصدة الحسابات، وتقييم ما إذا كان المدقق بإمكانه التخطيط للحصول على أدلة فيما يتعلق بفعالية الرقابة الداخلية، وتحديد أي تطورات مهمة في المنشأة وبيئتها؛
- ✓ أخذ في الحسبان نتائج الأنشطة الأولية للعملية، ومدى ملائمة المعرفة المكتسبة من عمليات أخرى تم تنفيذها للمنشأة سابقا، من قبل المسؤول عن العملية؛
- ✓ يتحقق من طبيعة، وتوقيت، وقدر الموارد المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق.

3.3.1. **وضع خطة تدقيق مفصلة** : يجب أن يطوّر المدقق خطة تدقيق تكون أكثر تفصيلا من إستراتيجية التدقيق الشاملة، والتي يجب أن تتضمن وصفاً لـ:

- طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات المخططة لتقدير الخطر؛
- طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة؛
- إجراءات التدقيق الأخرى المخططة المطلوب تنفيذها، لكي تتوافق عملية التدقيق مع معايير التدقيق الدولية.

يشير المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 إلى أنه يجب على المدقق –عند الضرورة– أن يعيد النظر في الإستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق خلال مسار التدقيق، بسبب النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، أو تغيرات في الظروف. ويكون التعديل عندئذ في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافي ة، ويجب أن تكون الدوافع والظروف الموجبة للتعديل محل توثيق.

4.3.1. توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة و خطة التدقيق المفصلة :

يجب على المدقق أن يُضمن في ملف التدقيق " **الإستراتيجية العامة للتدقيق**"، الذي هو سجل للقرارات الرئيسة الضرورية لتخطيط التدقيق –بشكل مناسب– وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية؛ فعلى سبيل المثال: قد يُلخص المدقق الإستراتيجية العامة للتدقيق في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسة المتعلقة بالنطاق العام للتدقيق، وتوقيت القيام بها. يقوم المدقق–أيضا– بتوثيق " **خطة التدقيق المفصلة**"، وهو سجل لطبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات المخططة لتقدير الخطر، وإجراءات التدقيق الإضافية، استجابة للمخاطر المقدرة. وفي هذا الشأن يمكن للمدقق أن يستخدم **برامج تدقيق معيارية** (*Programmes D'Audit Standard*) يتم تعديلها حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بعملية التدقيق.

يُعرّف برنامج التدقيق بأنه مجموعة من التعليمات إلى المساعدين المشاركين في عملية التدقيق، وكذلك أداة للرقابة، وتوثيق التنفيذ الفعلي للعمل، وتوقيع الشخص الذي قام بالتنفيذ؛ ويحتوي برنامج التدقيق أيضا على أهداف التدقيق لكل مجال، وعلى موازنة الوقت التي يتم فيها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق وإجراءاته، في إطار مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، ومستوى الثقة المطلوب توفيره، والحاجة إلى مساعدة ومشاركة خبراء و مدققين آخرين. [1] وعليه، تشتمل برامج التدقيق على قائمة من خطوات الفحص والتحقق، يتم تنفيذها لجمع الحقائق والأدلة الكافية، وذلك لتسهيل إبداء المدقق لرأيه المهني.

من المتفق عليه أن اغلب برامج التدقيق، مكونة من الفقرات التالية:

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط 2، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص.282.

- **الفقرة الأولى:** تعريفية: وتتضمن هذه الفقرة معلومات عن موضوع البرنامج ورقمه واسم الجهة الخاضعة للتدقيق التي يطبق عليها البرنامج، كذلك فقرة التدقيق، والوقت المقدر، وتاريخ الابتداء والانتهاء، ومقدار الوقت الفعلي المصروف في التدقيق، و حجم عينة التدقيق واسم المدقق وتوقيعه، و رقم ورقة العمل؛
- **الفقرة الثانية:**أهداف البرنامج: يتم فيها صياغة الهدف أو مجموعة الأهداف التي يسعى المدقق إلى تحقيقها وبشكل مختصر وواضح وقابل للقياس بواسطة إجراءات التدقيق؛
- **الفقرة الثالثة:** إجراءات التدقيق: وتتضمن هذه الفقرة الخطوات التي يسعى المدقق من خلالها إلى تنفيذ الأهداف المشار إليها في الفقرة الثانية والتي تمثل الغاية من وراء إعداد البرنامج.

2-المعيار ISA 315-التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق، بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري سواء كان بسبب غش أو خطأ، وتقديرها في القوائم المالية، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهري.

1.2. فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة:

1.1.2. فهم المنشأة وبيئتها: يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:

- الظروف والممارسات السائدة في قطاع نشاط المنشأة، واللوائح، والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المعمول به؛
- طبيعة المنشأة، بما في ذلك عملياتها التجارية ، هياكل الملكية والحوكمة بها. أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط للقيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الغرض الخاص؛ الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها؛
- أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال المرتبطة بذلك، والتي قد تؤدي إلى مخاطر تحريف جوهري ؛
- قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة، وعلاقته بالرقابة الداخلية.

2.1.2. فهم الرقابة الداخلية للمنشأة: يجب علي المدقق أن يحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق، وهذا يعود إلى الحكم المهني للمدقق، لتحديد ما إذا كان عنصر الرقابة منفرداً أو بالاشتراك مع عناصر أخرى ذات صلة بالتدقيق، رغم أن معظم أدوات الرقابة ذات الصلة بالتدقيق، تكون ذات علاقة بالتقارير المالية. يجب على المدقق أن يُقيم تصميم تلك الأدوات الرقابية، ويحدد ما إذا كان قد تم تطبيقها، من خلال تنفيذ إجراءات معينة، بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة.

قسّم المعيار ISA 315 مقومات أو مكونات الرقابة الداخلية إلى خمسة عناصر رئيسية، وهي نفس النموذج العالمي الذي قدمته لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي (COSO*) ، التي تأسست سنة 1985، وتقوم علي رعايتها أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية، هدفها تحسين نوعية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات من خلال تطوير أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية ؛ ويعرف هذا النموذج الخاص بالرقابة الداخلية بـ: "الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية"[1].

يجب على المدقق أن يحصل على فهم لمكونات الرقابة الداخلية، والمتمثلة في:

أ. **بيئة الرقابة:** تتضمن بيئة الرقابة مجموعة من المعايير والسياسات والإجراءات التي تمثل الأساس لممارسة الرقابة الداخلية في المنشأة. يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة في المنشأة، وكجزء من الحصول على هذا الفهم، يجب علي المدقق أن يُقيم ما إذا قامت الإدارة – في ظل إشراف المكلفين بالحوكمة – بإيجاد ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي والمحافظة عليها، وما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، باعتبارها المظلة التي تضم تحتها بقية أجزاء الرقابة الداخلية.

ب. **تقييم المخاطر** : يعتبر تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها. وتقاس تلك المخاطر من كافة أنحاء المنشاة بالنسبة لدرجة تحمل المخاطر المحددة. ومن ثم، يشكل تقييم المخاطر أساساً لتحديد أسلوب إدارة المخاطر. كما يتطلب تقييم المخاطر دراسة أثر التغييرات المحتملة في

* Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

[1] COSO, Internal Control — Integrated Framework Released, 2013, disponible sur le lien : https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf

البيئة الخارجية وداخل المنشأة نفسها؛ مما قد يجعل الرقابة الداخلية غير فعالة. تنص الفقرة 15 من المعيار ISA 315 على وجوب حصول المدقق على فهم عما إذا كان لدى المنشأة آلية لـ:

- التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقارير المالية.
- تقدير أهمية المخاطر؛
- تقدير لاحتمالية حدوثها؛
- اتخاذ قرارات للعمل على مواجهة تلك المخاطر.

يجب على المدقق أن يناقش مع الإدارة أي خلل في عملية تحديد مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقارير المالية، وكيفية مواجهتها من قبل المنشأة، و تقييم إن كان ذلك يمثل قصورا مهما في الرقابة الداخلية. مع ضرورة التذكير بأن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق لها رغم الارتباط الوثيق بينهما، حيث إن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للتقليل من الأخطاء والمخالفات، بينما يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية التدقيق.[1]

ت. **أنشطة الرقابة:** تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة. يجب على المدقق أن يفهم أنشطة الرقابة ذات الصلة بالتدقيق، والتي يعتقد المدقق ضرورة فهمها، لتقدير مخاطر التحريف الجوهري عند مستوى الإقرار، ولتصميم إجراءات تدقيق إضافية، استجابة للمخاطر المقدرة. ولا يتطلب التدقيق فهماً لجميع أنشطة الرقابة ذات العلاقة بكل فئة مهمة من المعاملات، ورصيد حساب، وإفصاح في القوائم المالية، أو لكل إقرار ذات صلة بها.

ث. **نظام المعلومات والاتصال:** يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات تغطي كامل نشاطات المنشأة، وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة مفتوحة للتأكد من أن كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملها ومسؤولياتهم ضمن النظام. يجب على المدقق الحصول على

[1] هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار(COSO) – دراسة ميدانية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2016، ص.34.

فهم لنظام المعلومات ذو الصلة بالتقارير المالية والاتصال، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، والاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة. والاتصالات الخارجية، مثل: الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

ج. **المتابعة:** تتعلق أنشطة المتابعة بالتقييم المستمر والمنفصل لجودة أداء الرقابة الداخلية، وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة. يتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم والتعديل من مصادر متنوّعة تشمل: تقارير المدقق الداخلي، التغذية المرتدة من العاملين. يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنشطة الرئيسة، التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقارير المالية، بما في ذلك تلك التي لها علاقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بالتدقيق، وكيف تبادر المنشأة بالتصرفات التصحيحية لأوجه القصور في أدواتها الرقابية.

2.2. إجراءات تقييم المخاطر:

يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر، لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإقرار. ومع ذلك، لا توفر إجراءات تقييم المخاطر– في حد ذاتها– ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، التي تعد الأساس في رأي المدقق. يجب أن تتضمن إجراءات تقدير الخطر ما يلي:

- الاستفسارات الموجهة إلى المكلفين بالحوكمة قد تساعد المدقق في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد التقارير المالية؛
- الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة والذين هم – في حكم المدقق– قد يملكون معلومات، من المحتمل أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب غش أو خطأ؛
- الاستفسارات الموجهة إلى أفراد وظيفة التدقيق الداخلي، إن كانت الوظيفة موجودة، فيما يتعلق بأنشطتهم الخاصة بتصميم و فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة، وما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأية نتائج تم التوصل إليها من أنشطة هذه الوظيفة؛
- الإجراءات التحليلية، التي تساعد في تحديد المعاملات أو الأحداث غير العادية من خلال تتبع المبالغ والنسب والإتجاهات التي لها دلالات بالنسبة للبيانات المالية والتدقيق؛

- ❖ الملاحظة والفحص، والتي تدعم الاستفسارات الموجهة للإدارة وغيرها، كما أنها توفر معلومات حول المنشأة وبيئتها، حيث يقوم المدقق بفحص المستندات والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية ومختلف التقارير التي تعدها الإدارة، وكذا زيارة مقرات نشاط المنشأة، وملاحظة عملياتها عن كثب.

3.2. التعرف علي مخاطر التحريفات الجوهرية و تقييمها :

يشير معيار التدقيق الدولي المعدل ISA 315 إلى أنه يجب على المدقق أن يحدد مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى البيانات المالية، وعلى مستوى الإقرار لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات وذلك لتوفير أساس متين لتصميم المزيد من إجراءات التدقيق؛

1.3.2. تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى البيانات المالية: تشير مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى البيانات المالية إلى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات، والمخاطر من هذا النوع ليس بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة للتحديد في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات و أرصدة الحسابات و الإفصاح، وبدلا من ذلك فهي تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرار، فعلى سبيل المثال: تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون المخاطر على مستوى البيانات المالية ذات صلة بمخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن الغش. كما تنتج المخاطر على مستوى البيانات المالية بشكل خاص من بيئة الرقابة الضعيفة، فعلى سبيل المثال: نقص كفاءة الإدارة يمثل خطرا ذو أثر أكثر انتشارا على البيانات المالية، وقد يتطلب استجابة شاملة من المدقق. كما أن مؤشرات على ضعف نزاهة إدارة المنشأة سيجعل المدقق يستنتج أن هناك مخاطر عالية بإعطاء معلومات مالية غير صحيحة.

2.3.2. تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى الإثبات: تحتاج مخاطر التحريفات الجوهرية – على مستوى الإثبات لفئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى أخذها في الحسبان، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية على مستوى الإثبات، للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. وعند تحديد مخاطر التحريفات وتقديرها على مستوى الإثبات، قد يستنتج المدقق أن المخاطر التي تم تحديدها، تتعلق بشكل أكثر بالقوائم المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات. في إفادتها بأن القوائم المالية مُعدة وفقا لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن الإدارة تقدم إثباتات ضمنية أو صريحة، فيما يتعلق بالاعتراف والقياس

والعرض والإفصاح عن فئات من المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات والإفصاحات. يمكن تقسيم التأكيدات (الإثباتات) التي يعتمد عليها المدقق عند النظر في الأنواع المختلفة من التحريفات المحتملة التي قد تنشأ، إلى الفئات التالية:

التأكيدات بشأن فئات المعاملات و الأحداث للفترة	
الحدوث	المعاملات والأحداث المسجلة وقعت، وترتبط بالمنشأة
الإكتمال (الشمولية)	جميع العمليات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها تم تسجيلها
الدقة	تم تسجيل المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بهذه المعاملات والأحداث بشكل مناسب
الفصل بين الدورات	تم تسجيل العمليات والأحداث في الفترة المناسبة
التصنيف	تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات الصحيحة
التأكيدات بشأن أرصدة الحسابات في نهاية الدورة	
الوجود	الأصول و الإلتزامات وحقوق الملكية موجودة
الحقوق و الإلتزامات	تمتلك المنشأة أو تتحكم في حقوق الأصول، والالتزامات هي التزامات المنشأة
الإكتمال (الشمولية)	جميع الأصول والخصوم و حقوق الملكية التي كان ينبغي تسجيلها كانت كذلك
التقييم و التخصيص	يتم تسجيل الأصول والخصوم وبنود حقوق الملكية في البيانات المالية للمبالغ الصحيحة، ويتم تسجيل أي تعديلات ناتجة عن القياس أو التخصيص بشكل صحيح ؛
التأكيدات بشأن العرض و الإفصاح	
الحدوث والحقوق و الإلتزامات	لقد وقعت أحداث ومعاملات وعناصر أخرى تم الكشف عنها وتتعلق بالمنشأة
الإكتمال (الشمولية)	جميع المعلومات التي كان ينبغي تقديمها في البيانات المالية تم تقديمها
التصنيف و إمكانية الفهم	يتم تقديم المعلومات المالية و وصفها بطريقة مناسبة، ويتم توصيل المعلومات المقدمة بوضوح
الدقة و التقييم	يتم الإفصاح عن المعلومات المالية وغيرها من المعلومات بعدالة، وبالمبالغ الصحيحة.

قد تكشف أمثلة الظروف والحقائق الموضحة أدناه عن وجود مخاطر لأخطاء مادية في البيانات المالية:

• الأنشطة في المناطق غير المستقرة اقتصاديًا، على سبيل المثال، البلدان ذات تخفيضات كبيرة في قيمة العملة أو الاقتصاد شديد التضخم.

• الأنشطة المعرضة للأسواق المتقلبة، على سبيل المثال، سوق العقود الآجلة.

• الأنشطة الخاضعة للوائح معقدة للغاية.

• استمرارية العمل أو مشكلة السيولة، بما في ذلك فقدان العملاء المهمين.

• القيود المفروضة على توافر رأس المال والائتمان.

• التغييرات في الصناعة التي يعمل فيها الكيان.

• التوسع إلى مواقع جديدة، أو إطلاق منتجات جديدة.

• التغييرات في الكيان مثل عمليات الاستحواذ الكبرى أو إعادة التنظيم أو غيرها من الأحداث غير العادية.

• وجود تحالفات معقدة ومشاريع مشتركة.

• استخدام التمويل خارج الميزانية، والكيانات ذات الأغراض الخاصة، وآليات التمويل المعقدة الأخرى.

• معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.

• نقص الموظفين مع مهارات المحاسبة أو التقارير المالية المناسبة.

• التغييرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين.

• نقاط الضعف في الرقابة الداخلية، خاصة تلك التي لم تعالجها الإدارة.

حوافز الإدارة والموظفين لتقديم معلومات مالية مضللة.

• التناقضات بين إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات في الكيان وإستراتيجيته التشغيلية.

• التغييرات في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

• تركيب أنظمة الكمبيوتر الرئيسية الجديدة المتعلقة بالتقارير المالية.

• التحقيق في المعاملات أو النتائج المالية للكيان من قبل السلطات الإشرافية أو الهيئات الحكومية.

• الحالات الشاذة السابقة، سجل الأخطاء أو حجم كبير من التعديلات في نهاية الفترة.

• حجم كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير الروتينية، أو المعاملات التي تنطوي على إيرادات عالية نهاية الفترة.

• المعاملات المسجلة على أساس نوايا الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الديون أو التصرف في الأصول أو التصنيف في الميزانية العمومية للأوراق المالية القابلة للتسويق.

• تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة.

• التقييمات المحاسبية التي تنطوي على عمليات معقدة.

• الأحداث أو المعاملات التي يوجد فيها قدر كبير من عدم اليقين في قياسها، بما في ذلك التقديرات المحاسبية ، والإفصاحات عنها.

• إغفال المعلومات المهمة في المعلومات المراد تقديمها أو إخفاؤها.

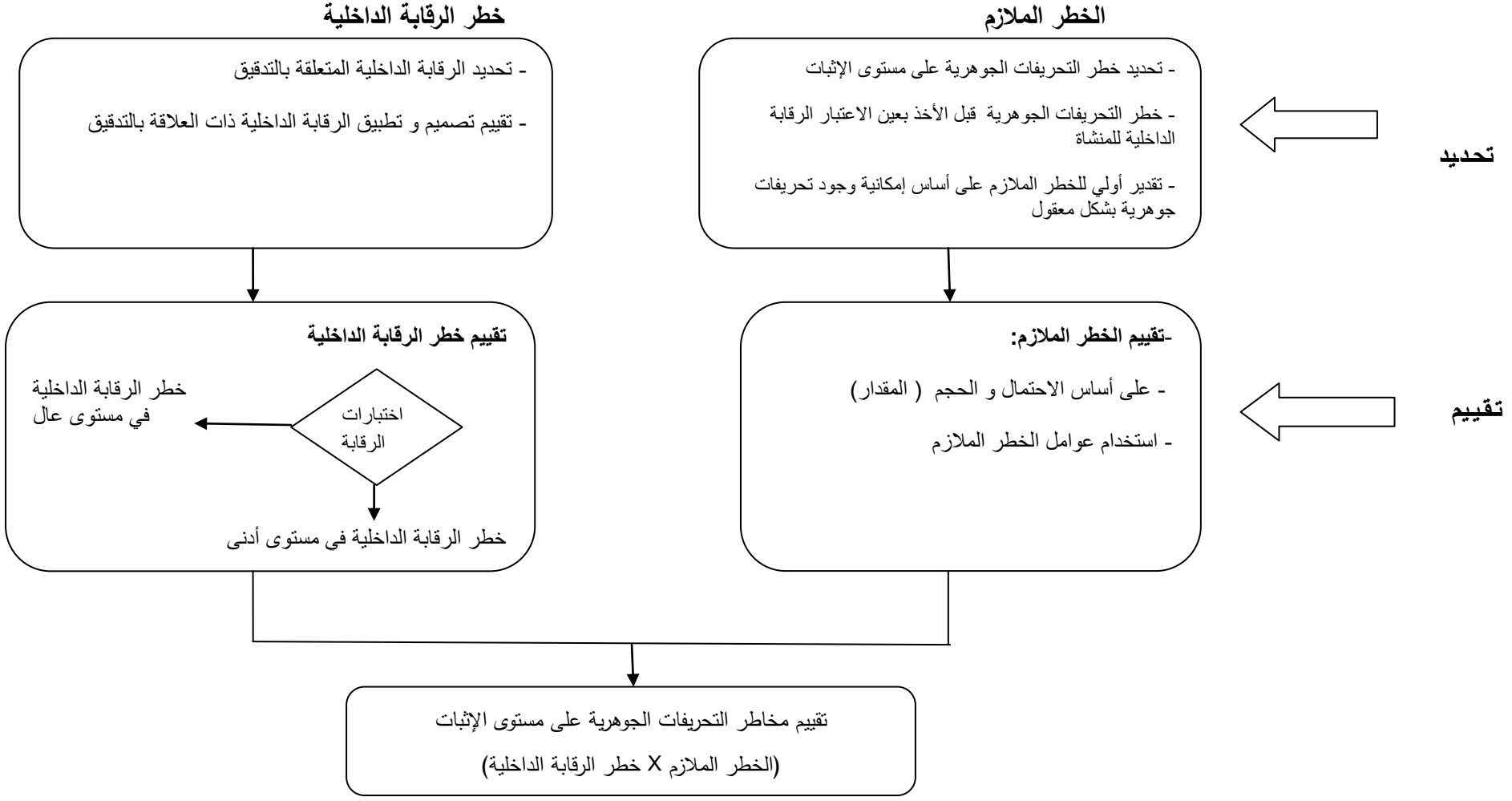
• التقاضي في التقدم أو الالتزامات الطارئة، مثل ضمانات ما بعد البيع والضمانات المالية وتكاليف العلاج.

.3.3.2.آلية تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية:

يستخدم المدقق المعلومات التي جمعها من خلال تنفيذ إجراءات تقدير المخاطر، بما في ذلك أدلّة التدقيق التي تم الحصول عليها عند تقييمه لتصميم أدوات الرقابة، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، كأدلة تدقيق لتدعيم تقدير المخاطر. إن تقدير المخاطر يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق لإضافية التي سيتم تنفيذها. وعند تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، فإن المدقق يمارس نزعة الشك المهني وفقاً للمعيار ISA 200، ويتم أخذ الأهمية النسبية وخطر التدقيق في الحسبان عند تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. إن تحديد المدقق للأهمية النسبية هي مسألة حكم مهني، ويتأثر بتصور المدقق لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية. يمكن الحكم على التحريفات المحتملة في القوائم الفردية والإفصاحات على أنها جوهرية بسبب الحجم أو الطبيعة أو الظروف.

قد ترد للمدقق أثناء التدقيق، معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقدير المخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تقدير المخاطر على توقع أن أدوات رقابية معينة تعمل بفاعلية. وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات الرقابية، قد يحصل المدقق على دليل تدقيق بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات الملائمة أثناء التدقيق وبالمثل وعند تنفيذ الإجراءات الأساسية، قد يكتشف المدقق تحريفات في المبالغ أو تكراراً لحدوثها أكبر مما يتفق وتقدير المدقق للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف قد لا يعكس تقدير المخاطر الظروف الفعلية للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات التدقيق الإضافية المخططة، فعّالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية.

الشكل رقم (2): ملخص مراحل تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية للمنشأة



Source : EL-Mokammal, H. & Smaha,J, ISA 315. Lebanese Association of Certified Public Accountants, 2018, P.40

4.2. التوثيق:

يجب على المدقق أن يُضمن في وثائق التدقيق:

- المناقشات التي تتم بين أعضاء فريق العمل فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ أو غش والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها ؛
- العناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليه فيما يتعلق بكل جوانب المنشأة، وبيئتها، وكل مكونات الرقابة الداخلية، ومصادر المعلومات التي تم الحصول على هذا الفهم منها، وإجراءات تقدير الخطر المنفذة؛
- مخاطر التحريف الجوهري المُتعرف عليها والمقدّرة على مستوى القوائم المالية ؛
- المخاطر المتعرف عليها، وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم بشأنها.

للإشارة، فإن المعيار ISA 315 في الفقرة 32 أن الطريقة التي يتم بها توثيق هذه الأمور ترجع إلى تقدير المدقق وذلك باستخدام الحكم المهني. ويتأثر شكل ومدي عملية التوثيق هذه بطبيعة وحجم ودرجة التعقيد في معاملات ونظم المنشأة ونظام الرقابة الداخلية بها، ومدى إتاحة المعلومات من المنشأة، والطريقة المحددة للتدقيق والتكنولوجيا المستخدمة في إجراء التدقيق.

4. المعيار ISA 320: الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، حيث تطبيق هذا المفهوم عند تقدير أثر التحريفات المتعرف عليها عند التدقيق، وأثر التحريفات غير المصححة – إن وجدت – على القوائم المالية وفق ما ينص عليه المعيار ISA 450.

1.4. مفهوم الأهمية النسبية في سياق التدقيق:

يستخدم مفهوم الأهمية النسبية (*Caractère Signifacatif*) في أطر التقارير المالية، وكذا في سياق التدقيق؛ يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (*FASB*) الأهمية النسبية بأنها عبارة عن "قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن – في ضوء الظروف المحيطة – أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا السهو أو التحريف ". وعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية

(IASB) ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 الموسوم بـ: "عرض البيانات المالية" بأنها: تكون البيانات المالية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية". وهو يعني أن المعلومة المالية تُعدّ ذات أهمية لو كان الإفصاح عنها في التقرير أو عدمه يؤثر أو يغير في أحكام وتقديرات متخذي القرارات، وفي هذا الصدد تتوقف مدى الأهمية النسبية للمعلومة على الحكم النسبي لها بالمقارنة مع البنود الأخرى للمعلومات.

أما الأهمية النسبية في سياق التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، تعني المبلغ، أو المبالغ التي يضعها المدقق عند مستوى أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليخفض إلى أدنى مستوى مناسب، احتمال أن تتجاوز إجمالي التحريفات غير المُصحَحة، وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل .وتشير الأهمية النسبية أيضاً – إذا كان معمولاً به – إلى المبلغ، أو المبالغ التي يضعها المدقق عند مستوى، أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة حسابات، أو إفصاحات.

يعتبر تحديد مستوى الأهمية النسبية (*Le seuil de signification*) مسألة حكم مهني للمدقق، وعليه عند تخطيط عملية التدقيق يجب على المدقق تحديد حجم التحريفات، التي سيتم اعتبارها جوهرية. ويطبق مفهوم الأهمية النسبية بمعرفة المدقق في كل من تخطيط وتنفيذ التدقيق، وعند تقييم أثر التحريفات المتعرف عليها خلال التدقيق، وأثر التحريفات غير المصححة – إن وجدت – على القوائم المالية، وعند تكوين الرأي في تقرير المدقق.

عند وضع الإستراتيجية الشاملة للتدقيق، يجب على المدقق أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما:

- مستوى القوائم المالية: حيث أن رأي المدقق عن عدالة التمثيل والعرض تمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة ؛
- مستوى رصيد الحساب: حيث يتحقق المدقق من أرصدة الحسابات بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة عرض القوائم المالية. ومن الطبيعي أن يتضمن هذا المستوى أيضا أنواع المعاملات مثل المبيعات، المشتريا ت.

2.4. تحديد المستويات الأولية للأهمية النسبية عند تخطيط التدقيق

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية مفهومة نسبي، ولهذا فهي تخضع في تحديد مستوياتها إلى ممارسة الحكم المهني، وذلك وغالباً ما يتم تطبيق النسبة المئوية كأساس مرجعي مختار، كبداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.

يتم تحديد مستويات الأهمية النسبية وفق معايير كمية ونوعية، يمكن عرضها على النحو التالي :

أ. **معايير كمية** : هناك العديد من الإرشادات التي تحكم الممارسة العملية مثل :

- 5% إلى 10% من النتيجة الصافية قبل الضريبة؛
- 0.5% إلى 1% من إجمالي الأصول؛
- 1 % من الأموال الخاصة؛
- 0.5% إلى 1% من إجمالي الإيرادات.

ب. **معايير نوعية** : التحريف الجوهري الذي لا يعتبر جوهريا بشكل كمي قد يكون جوهريا بشكل نوعي. فعلى سبيل المثال :

- تعتبر الإنحرافات المقصودة أكثر أهمية من الإنحرافات غير المقصودة إذا تساوت القيم؛
- احتمال وجود مدفوعات غير قانونية.
- احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل العميل، هدفه الغش أو التضليل مهما كانت قيمتها؛
- التحريفات التي تؤثر في اتجاه الأرباح من سنة لأخرى.
- موقف الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية
- مخالفة شروط معينة في عقد قرض حصل عليه العميل يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين [1].

3.4. علاقة مخاطر التدقيق بالتحديد الأولي لحدود الأهمية النسبية

يجب على المدقق عند تخطيط عملية التدقيق الأخذ بعين الإعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري، لذلك فإن فهم المدقق للمنشأة و بيئتها يحدد إطارا مرجعيا يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق و يمارس الحكم المهني بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية و الإستجابة لتلك المخاطر طيلة عملية التدقيق؛ كما أنه يساعد المدقق في الآتي:

- تحديد الأهمية النسبية؛
- تقييم ما إذا كان الحكم بشأن الأهمية النسبية يبقى مناسبا أثناء سير التدقيق؛

[1] علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سبق ذكره، ص. 145.

- تقييم الأهمية النسبية المتعلقة بفئات تساعد في تقريره للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات تساعده على اتخاذ قرار بمسائل منها البنود التي سيقوم بفحصها، وهل سيقوم باستعمال العينات و الإجراءات التحليلية؛
- اختبار إجراءات التدقيق، والتي بمجموعها يتوقع أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.

لذلك توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية و بين مستوى مخاطر التدقيق، أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق، والعكس بالعكس. ولذلك يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان هذه العلاقة العكسية عندما يقرر طبيعة و توقيت ومدى إجراءات التدقيق، فعلى سبيل المثال فإذا قرر المدقق بعد التخطيط لإجراءات التدقيق بأن مستوى الأهمية النسبية المقبول هو أقل فإن مخاطر التدقيق ستزداد، وعلى المدقق التعويض بإحدى الطريقتين:

- الطريقة الأولى: تخفيض المستوى المقرر لمخاطر الرقابة، عندما يكون ذلك ممكنا ، ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوصات موسعة أو إضافية للرقابة؛
- الطريقة الثانية: تخفيض مخاطر الإكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة.[1]

4.4. تأثير مستوى الأهمية النسبية على تقرير المدقق:

يعتبر تحديد مستوى الأهمية النسبية من الأمور المهمة في تحديد رأي المدقق، حيث أنه:

- إذا كانت الإنحرافات المكتشفة ليست ذات أهمية نسبية، فإنها لا تؤثر على رأي المدقق، الذي سيكون رأيا نظيفا؛
- إذا كانت الإنحرافات مهمة نسبيا (مادية) ولكنها غير جوهرية، أي أنها لا تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، وبالتالي تؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة، فإن المدقق سيعطي تقريرا متحفظا، وهذا يعني أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية و عادلة باستثناء أمر معين يتطلب التحفظ؛

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص.301.

- إذا كانت الإنحرافات مهمة نسبيا (مادية) و جوهرية، أي أنها تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، أو بمعنى آخر إذا كان أثرها ينتشر على القوائم المالية، وبالتالي تؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة، فإن المدقق يعطي تقريرا مخالفا أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الحالة.

5.4. مراجعة الأهمية النسبية مع التقدم في التدقيق:

قد تحتاج الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ولمستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات، للتعديل كنتيجة للتغير في الظروف التي حدثت خلال التدقيق على سبيل المثال: قرار التخلص من جزء رئيس من أعمال المنشأة)، أو معلومات جديدة، أو تغير في فهم المدقق للمنشأة وعملياتها، كنتيجة لتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، وعلى سبيل المثال: إذا ظهر خلال التدقيق كما لو أن النتائج المالية الفعلية من المحتمل أن تكون مختلفة –إلى حد كبير– عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة، التي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، فإن على المدقق تعديل تلك الأهمية النسبية. إضافة إلى ذلك فإن المدقق قد يقوم خلال مرحلة التخطيط لأعمال التدقيق، وبشكل مقصود بتحديد مستوى أدنى من المستوى المراد استعماله لتقييم نتائج التدقيق، بهدف التقليل من احتمال عدم إكتشاف معلومات خاطئة، وتوفير هامش أمان للمدقق عند تقييم تأثير الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال عملية التدقيق.

5. المعيار ISA 330– استجابات المدقق للمخاطر المقدرة:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي حددها وقيمها المدقق عند تدقيق القوائم المالية طبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 315. يمكن للمدقق الاستجابة للمخاطر المقيمة من خلال تصميم إجراءات تدقيق إضافية، والتي يتطلب تحديدها الحصول على معلومات أساسية، وأخذ بعين الإعتبار العناصر التالية:[1]

- مستوى مادية الخطر المحدد؛
- احتمال وقوع الخطر؛

[1] IFAC, Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, 2007, sur le site : https://www.ifac.org / About IFAC/Publications & Resources

- الإثباتات التي يمكن أن تتأثر؛
- الإستجابات التي يمكن أن تكون من خلال الرقابة الداخلية؛
- الخصائص الأساسية للمخاطر الملازمة(مثل: إرتفاع قيمة المخزون، وجود عقود معقدة، نسبة كبيرة من المبيعات لدى زبون واحد).

إن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية يجب أن تمكن من الاستجابة للمخاطر المحددة خلال مرحلة تقييم المخاطر؛ وتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول ؛ والاستجابة للمخاطر المحددة لكل فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح. يمكن التطرق إلى أهم إجراءات التدقيق الإضافية من خلال العناصر التالية:

1.5. استخدام اختبارات الرقابة: (*Les tests des contrôles*)

يقرر المدقق إن كان من الضروري إجراء اختبار للرقابة الداخلية، للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية الرقابة الداخلية ذات الصلة، ويكون ذلك بتوقع المدقق عمل نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال، أي حينما ينوي الإعتماد على الفعالية التشغيلية للرقابة الداخلية في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية؛ كما يلجأ المدقق لاختبارات الرقابة في حال كانت الإجراءات الجوهرية لا يمكن لوحدها أن تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عند مستوى الإثبات(الإقرار)؛ وفي المقابل فغن لجوء المدقق إلى أداء اختبارات الرقابة سيجعله يقلص من الإجراءات الجوهرية. يجب على المدقق عند أداء اختبارات الرقابة مراعاة ما يلي:

- **طبيعة إختبارات الرقابة:** على المدقق أن يدرك الحاجة غلى الحصول على أدلة تدقيق تدعم التشغيل الفعال لعناصر الرقابة الداخلية المتعلقة مباشرة بالإثباتات، وكذلك عناصر الرقابة الأخرى غير المباشرة التي تعتمد عليها عناصر الرقابة الداخلية؛
- **توقيت إختبارات الرقابة الداخلية :** يعتمد توقيت اختبارات الرقابة على هدف المدقق، ويحصل المدقق على أدلة تدقيق بأن عناصر الرقابة عملت بفعالية في الوقت الذي حدده لاختبار (قد يكون في تاريخ مرحلي أو في نهاية الفترة)، و بشكل عام كلما زادت مخاطر التحريفات الجوهرية أو كان الإعتماد على عناصر الرقابة أكبر فمن المحتمل أن تكون فترة الإختبار أقل.

- **مدى اختبارات الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بتصميم اختبارات الرقابة الداخلية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن عناصر الرقابة تعمل بفعالية على مدى فترة الإعتماد عليها. وتزداد كمية أدلة التدقيق المقنعة التي ينبغي للمدقق الحصول عليها من خلال أداء إختبارات الرقابة كلما زاد اعتماد المدقق على فعالية نظام الرقابة الداخلية. يتم تحديد مدى إجراء التدقيق وفقًا لحكم المدقق بعد مراعاة الأهمية المادية وتقييم المخاطر ومستوى الضمان الذي يرغب في الحصول عليه.

2.5. الإجراءات الجوهرية (*Procédures Substantives*):

يتم أداء الإجراءات الجوهرية من أجل إكتشاف التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات، حيث يقوم المدقق بتصميم و أداء إجراءات أساسية لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح بغض النظر عن المخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية؛ و بغض النظر عن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات جوهرية لكل تدفق للمعاملات، ورصيد الحساب والمعلومات المقدمة في البيانات المالية، طالما كانت جوهرية كما تنص عليه الفقرتين 49 و 50 من المعيار ISA 330. وعندما يرى المدقق أن خطر وجود أخطاء جوهرية على مستوى الإثبات مادي، يجب عليه تطبيق الإختبارات الجوهرية التي تستجيب لهذا الخطر على وجه التحديد. [1] ينص المعيار ISA 330 على نوعين من الإجراءات الجوهرية، هما:

- **الإختبارات التفصيلية(*Tests de détail*):** وهي الإجراءات المصممة لجمع الأدلة التي تمكن من التحقق من صحة المبلغ في البيانات المالية. يتم استخدامها للحصول على أدلة التدقيق حول بعض التأكيدات (أو الإثباتات) مثل الوجود والدقة والتقييم.
- **الإجراءات التحليلية الجوهرية (*Procédures Substantives Analytiques*):** وهي الإجراءات المصممة للتحقق من الارتباطات المتوقعة بين البيانات المالية وغير المالية. يتم تطبيقها بشكل أساسي على أحجام المعاملات الكبيرة التي يمكن التنبؤ بها ؛

يجب على المدقق عند القيام بالإجراءات الجوهرية مراعاة ما يلي:

[1] IFAC, Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, 2007, sur le site : https://www.ifac.org / About IFAC/Publications & Resources

- **طبيعة الإجراءات الجوهرية:** تطبق الإجراءات التحليلية الجوهرية بشكل عام على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت، بينما تكون الاختبارات التفصيلية ملائمة أكثر للحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بإثباتات معينة بشأن أرصدة الحسابات، بما في ذلك وجودها وتقييمها. يجب أن تتضمن الإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المدقق إجراءات التدقيق التالية المتعلقة بعملية القوائم المالية:
  - التقارب بين البيانات المالية والحسابات الأساسية ؛
  - مراجعة القيود المحاسبية الهامة والتسويات الأخرى المسجلة عند إعداد البيانات المالية؛
  - استخدام الملاحظة، الاستفسار، التأكيدات الخارجية، الفحص الحسابي، وإعادة التنفيذ.
- **توقيت الإجراءات الجوهرية:** عندما يتم أداء الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي يجب على المدقق أداء إجراءات جوهرية إضافية أو إجراءات جوهرية إلى جانب اختبارات لعناصر الرقابة لتغطية الفترة المتبقية.
- **مدى أداء الإجراءات الجوهرية:** يستخدم المدقق لهذا الغرض الإجراءات التحليلية الجوهرية فقط لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى متدني مقبول، و ذلك في حالة تمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق داعمة لتقييمه للمخاطر عن طريق اختبارات الرقابة . ولكن قد يقرر المدقق في هذا السياق أن أداء تلك الإجراءات لوحدها لا يعتبر استجابة مناسبة لمعالجة المخاطر المرتفعة التي تم تحديدها، ما يستدعي أداء إجراءات التدقيق تشتمل على الاختبارات ال تفصيلية فقط، أو مزيج من الاختبارات التفصيلية، والإجراءات التحليلية الجوهرية. وهذا الخيار الأخير يمثل أفضل استجابة للمخاطر المقيمة حسب المعيار ISA 330 في فقرته أ/43 خصوصا إذا كانت النتائج المتأتية عن إختبارات الرقابة غير مرضية.
- **ملائمة العرض والإفصاح:** يجب على المدقق أداء إجراءات تدقيق لتقييم ما إذا كان العرض العام للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة هي حسب إطار التقرير المالي المعمول به. وبعبارة أخرى، يقيم المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية المختلفة يتم عرضها بطريقة تعكس التصنيف والبيان المناسبين للمعلومات المالية، وشكل وترتيب ومحتوى البيانات المالية والإيضاحات الملحقة بها، ويتضمن هذا أيضا المصطلحات المستخدمة ومقدار التفاصيل المعطاة و تصنيف البنود في البيانات وأسس المبالغ المبينة.

- **تقييم كفاية وملائمة أدلّة التدقيق:** استناداً إلى إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، يجب على المدقق أن يُقوم – قبل الانتهاء من التدقيق – ما إذا كانت تقديرات مخاطر (التحريف الجوهري عند مستوى الإثبات) لا تزال مناسبة، وما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. عند تكوين الرأي، يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة التدقيق ذات الصلة، وبصرف النظر عما إذا كان يبدو أنها تعزز الإثباتات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. إذا لم يحصل المدقق على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بإثبات جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحاول الحصول على دليل تدقيق إضافي. وإذا كان المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً، أو يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.

2. المعيار ISA 450 – تقييم التحريفات المُتَعَرَف عليها خلال عملية التدقيق

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق، بشأن تقييم أثر التحريفات المتُعرف عليها على عملية التدقيق، وأثر التحريفات غير المُصَحَحَة –إن وجدت– على القوائم المالية. هدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار هو تقييم أثر التحريفات المتُعرف عليها على التدقيق؛ وكذا أثر التحريفات غير المُصَحَحَة على القوائم المالية.

1.6. تعريف التحريف في القوائم المالية:

يقصد بـ "التحريف" (*Anomalie*) اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه، وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند، أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه، طبقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المعمول به. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن خطأ، أو غش. عندما يُبدي المدقق رأي بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تُعرض بعدالة من جميع الجوانب الجوهرية، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة، فان التحريفات تتضمن – أيضاً – تعديلات في المبالغ، أو التصنيف، أو العرض، أو الإفصاح، والتي تُعَد – حسب حكم المدقق – ضرورية لكي يتم عرض القوائم المالية بعدالة من جميع الجوانب الجوهرية، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة. ويقصد بالتحريفات غير المُصَحَحَة التحريفات التي جمعها المدقق خلال عملية التدقيق، والتي لم يتم تصحيحها.

2.6. تجميع التحريفات المُتَعَرَف عليها

يجب على المدقق تجميع التحريفات المُتَعَرَف عليها خلال التدقيق، والتي تعتبر مهمة وفق تقدير المدقق، حيث يعين قيمة بحيث تكون البيانات الخاطئة التي تقل عنها غير مهمة ولا تحتاج إلى تجميعها لأن المدقق يتوقع أن تجميع هذه القيم لن يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية (راجع المعيار الدولي للتدقيق 320).

لمساعدة المدقق في تقييم أثر التحريفات المجمعة خلال التدقيق، وفى إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحريفات، قد يكون من المفيد التمييز بين التحريفات الواقعية، والتحريفات الحكمية، والتحريفات المتوقعة.

- ✓ التحريفات الواقعية: هي التحريفات التي لا يوجد شك بشأنها؛
- ✓ التحريفات الحكمية: هي الفروق الناتجة عن أحكام الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، التي يرى المدقق أنها غير معقولة، أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يرى المدقق أنها غير مناسبة؛
- ✓ التحريفات المتوقعة: هي أفضل تقدير يقوم به المدقق للتحريفات في المجتمع، والتي تشمل توقع التحريفات المُتَعَرَف عليها في عينات المراجعة منسوبة إلى المجتمع الكامل الذي سُحبت العينة منه، وقد تم النص على الإرشادات المتعلقة بتحديد التحريفات المتوقعة وتقييم النتائج في معيار التدقيق الدولي رقم 530.

3.6. الأخذ في الحسبان التحريفات المُتَعَرَف عليها خلال التقدم في التدقيق

يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت الإستراتيجية الشاملة للتدقيق، وخطة التدقيق بحاجة إلى تعديل، إذا:

- كانت طبيعة التحريفات المُتَعَرَف عليها، والظروف التي حدثت فيها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى والتي – في حالة تجميعها مع التحريفات المجمعة خلال التدقيق – قد تكون جوهرية؛
- أو كان مجموع التحريفات المجمعة خلال التدقيق، يقترب من الأهمية النسبية المُحددة طبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 320، وتشير الأهمية النسبية إلى المبلغ، أو المبالغ التي يضعها المدقق عند مستوى، أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة حسابات، أو إفصاحات، وعليه غالبا ما يتم تقييم التحريفات غير المصححة الأقل من ذلك المبلغ – بمفردها أو في مجملها على أنها غير جوهرية)؛
- إذا اختبرت الإدارة – بناءً على طلب المدقق – فئة من المعاملات، أو رصيد حساب، أو إفصاح، وصححت التحريفات المكتشفة، فيجب على المدقق أن يُنفذ إجراءات تدقيق إضافية، لتحديد ما إذا كان هناك تحريفات لا تزال موجودة.

4.6. الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها:

يجب علي المدقق أن يُبلغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة خلال التدقيق وفي الوقت المناسب بحسب الحال، وأن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات، ما لم يكن ذلك محظوراً قانونا.

إذا رفضت الإدارة تصحيح بعضٍ أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها المدقق، فيجب عليه أن يحصل على فهم لأسباب عدم إجراء الإدارة التصحيحات، ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية – ككل – تخلو من تحريف جوهري.

يجب على المدقق أن يطلب إفادة مكتوبة من الإدارة و/ أو المكلفين بالحوكمة، بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن أثر التحريفات غير المُصَحَحَة –سواءً بمفردها أو في مجموعها– تُعد غير جوهرية على القوائم المالية ككل. ويجب تضمين ملخص بهذه البنود أو إرفاقه بالإفادة المكتوبة. وفي كل الأحوال، فإن الإدارة قد تكون راغبة في تعديل البيانات المالية المتعلقة بالمعلومات الخاطئة المكتشفة؛ وأما في حالة رفض الإدارة تعديل البيانات المالية، وأن نتائج توسيع إجراءات التدقيق لم تمكن المدقق من الوصول إلى استنتاج بأن إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية نسبية، فعلى المدقق في هذه الحالة التفكير في التعديلات المناسبة على تقريره وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 705 الموسوم بـ: "التعديلات على تقرير المدقق المستقل".

5.6. تقييم أثر التحريفات غير المُصَحَحَة ومناقشتها مع المكلفين بالحوكمة:

قبل تقييم أثر التحريفات غير المُصَحَحَة، يجب على المدقق، إعادة تقدير الأهمية النسبية المحددة طبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 320، لتأكيد ما إذا كانت لا– تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة.

يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المُصَحَحَة – بمفردها أو في مجموعها– جوهرية. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان:

- حجم، وطبيعة التحريفات، في علاقتها بفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو إفصاحات، وفي علاقتها بالقوائم المالية – ككل – والظروف الخاصة بحدوثها؛
- أثر التحريفات غير المُصَحَحَة ذات العلاقة بفترات سابقة لفئات ذات صلة من المعاملات، أو أرصدة حسابات، أو إفصاحات، والقوائم المالية ككل.

و في حالة اقتراب إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة و المكتشفة من قبل المدقق لمستوى الأهمية النسبية، يجب على المدقق دراسة فيما إذا كان من المرجح أن تتجاوز إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة، مضافا إليها المعلومات الخاطئة غير المكتشفة، مستوى الأهمية النسبية؛ عندئذ يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، أو الطلب من الإدارة تعديل البيانات المالية المتعلقة بالمعلومات الخاطئة المكتشفة.

يقوم المدقق بالإبلاغ للمكلفين بالحوكمة عن التحريفات الجوهرية غير المُصَحَحَة، بشكل فردي، ويجب أن يطلب تصحيح تلك التحريفات، كما يجب أن يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة بأثر التحريفات غير المُصَحَحَة، ذات العلاقة بفترات سابقة على الفئات ذات الصلة من المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات، والقوائم المالية ككل وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 260.

المحور الرابع: معايير أدلّة التدقيق

لكي يستطيع مدقق الحسابات إبداء رأي فني محايد بخصوص مصداقية وصحة الحسابات الختامية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق يجب أن يتوفر لديه أدّلة أو قرائن تمكنه من ذلك. والبنية الأساسية لعملية التدقيق تقوم على وظيفة الإثبات وليست الفحص، الأمر الذي جعل الدراسات والبحوث النظرية في التدقيق تتجه إلى إيجاد نظرية عامة للإثبات كمدخل لتنظير التدقيق بدلا من كونه مجرد مجموعة من الأساليب أو الإجراءات الفنية. ومن هذا المنطلق، أكّد المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الأمريكية على أنه "يجب الحصول على أدّلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق". كما أعطى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية إهتماما خاصا لهذا الموضوع ، حيث أصدر المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الدولية بعنوان "أدلة التدقيق " مكونة من (09) معايير (من 500 إلى580) تتناول قضايا تخص أدلة وقرائن التدقيق.

1 -المعيار ISA 500: أدلة الإثبات في التدقيق (*Éléments probants*)

يوضح المعيار رقم 500 ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق للبيانات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يستطيع أن يبني عليها رأيه"، ويتم الحصول على أدلة وقرائن التدقيق من خلال تنفيذ المدقق لإجراءات الإلتزام والإجراءات الجوهرية، وذلك لمساعدته على الوصول إلى نتائج معقولة عنها يستند عليها رأيه بشأن المعلومات المالية.

1.1. مفهوم أدلة الإثبات في التدقيق

تعتبر عملية تجميع الأدلة و الوصول من خلالها إلى استنتاجات سليمة وواقعية لا يمكن أن يحكمها قوانين أو تعليمات، ولكنها في الأصل مسؤولية مهنية تعتمد على الخبرة و الممارسة في كل مراحلها.

يقصد بـ"أدلة التدقيق" حسب معيار التدقيق الدولي رقم 500 بأنها "جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى إستنتاجات تمكنه من إبداء رأيه المهني المحايد؛ وتشمل أدلة التدقيق المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم المعلومات المالية و المعلومات الأخرى". وعليه، تُعَد أدلة التدقيق بطبيعتها تراكمية، ويتم الحصول عليها

بشكل أساس من خلال إجراءات التدقيق المنفذة خلال مسار التدقيق. ومع ذلك، فإن هذه الأدلة قد تتضمن أيضاً معلومات تم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات التدقيق السابقة بشرط أن يكون المدقق قد حدد ما إذا كان هناك تغيرات قد حدثت منذ عملية التدقيق السابقة من شأنها أن تؤثر على ملاءتها لعملية التدقيق الحالية. بالإضافة إلى مصادر أخرى داخل وخارج المنشأة، وتُعَد السجلات المحاسبية للمنشأة مصدراً مهماً لأدلة التدقيق. أيضاً، فإن المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة تدقيق قد تكون مُعدة باستخدام عمل خبير الإدارة. وتشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤكد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات. كما أن غياب المعلومات في بعض الحالات (على سبيل المثال رفض الإدارة لتقديم إفادة مطلوبة) هو أمر يستخدمه المدقق، ومن ثم يُشكل أيضاً دليل تدقيق.

يفرّق البعض بين أدلة الإثبات وبين قرائن الإثبات من حيث درجة القوة أو التأكيد، على أساس أن دليل الإثبات يعتبر بيّنة قاطعة في حد ذاتها، بينما القرينة يستعاض بها عن الدليل، حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع.

وتعرف القرينة بأنها "استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقتناعه بالإفصاح عن هذا الرأي. [1] ويتضح من التعريف السابق للقرينة أنها تتأسس على فكرة وخبرة مستخدميها، وهي تتعلق ببعض الحقائق وإيجاد وسيلة إتصال بين المدقق وسجلات ودفاتر المعلومات المالية للمنشأة، وهي التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن لغرض تكوين رأيه النهائي وإعداد تقريره عن القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، كما أن القرينة هي المفتاح إلى الحقيقة.

2.1. خصائص أدلة التدقيق حسب المعيار ISA 500:

المطلوب من المدقق الحصول على أدلة كافية وملائمة. أما مفهوم كفاية أدلة التدقيق فيقوم على أساس القياس الكمي كما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم 500 في تعريفه لكفاية أدلة التدقيق في فقرته الخامسة، أي مقدار أو حجم الأدلة الضروري لتدعيم رأي المدقق، وهذا يعني توجد علاقة بين كفاية الأدلة والقرائن وبين كميتها ودرجة تنوعها. وفي السياق أوضح هذا المعيار أيضا أن حجم أدلة التدقيق الضرورية تتأثر بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وكذا بنوعية أدلة التدقيق هذه.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص. 313.

كما يجب أن تكون أدلّة التدقيق ملائمة، وتعني صلاحية الدليل وجدارته في مساعدة المدقق في إستنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته، أي يقوم على أساس القياس النوعي، الذي يشير إلى مدى الإعتماد على تلك الأدلة في الحكم على عدالة القوائم المالية. وفي هذا السياق، حدّد المعيار ISA 500 مفهوم ملائمة أدلة التدقيق بأنها قياس جودة أدلة التدقيق، أي ملائمتها وموثوقيتها في توفير تبرير للاستنتاجات التي بنا عليها المدقق رأيه المهني. وهذا يدل على أن ملائمة أدلة التدقيق تعني أيضا أن تكون مرتبطة بأهداف التدقيق، وأن تميز بخاصية الموضوعية والتي تعني إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة، فعلى سبيل المثال، لو أن المدقق بحاجة إلى التحقق من ملكية العميل للمعدات فإنه يقوم بفحص فواتير الشراء مثلا، فضلا عن الأوراق والمستندات الأخرى التي يؤيد شراء وإستلام المعدات ودفع ثمنها. وبالطبع فإن هذه المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية والسبب في هذا أن مدققين سابقين قد قاموا بفحص هذه المستندات وتوصلوا إلى نفس الرأي. وموضوعية أدلة التدقيق تخفض من إحتمال حدوث التحيز الشخصي عند تقدير نتائج التدقيق ، وكذا يقلل من حالة عدم التأكد المحيطة بعملية التدقيق نفسها.

بناء على ما سبق، يمكن القول أن كمية أدلة التدقيق اللازمة تتأثر بما يلي:

- **مخاطر الأخطاء:** أي كلما زادت المخاطر فإنه من المحتمل أن تزيد كمية أدلة التدقيق المطلوبة؛
- **جودة أدلة التدقيق:** أي كلما ارتفع مستوى جودة هذه الأدلة فقد تكون الأدلة المطلوبة أقل.

2 -مصادر الحصول على أدلة وقرائن التدقيق

يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق بأداء إجراءات لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والمراجعة، وإعادة الإجراءات المتبعة في عملية إعداد التقارير المالية، واجراء مطابقة بين الأنواع والتطبيقات التي بينها علاقة لنفس المعلومات، ويمكن للمدقق من خلال أداء إجراءات التدقيق هذه تحديد إن السجلات المحاسبية متسقة داخليا وتتفق مع البيانات المالية.

يحصل المدقق على أدلّة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية:

- ✓ **الفحص** : يشمل الفحص اختبار السجلات أو الوثائق سواء كانت داخلية أو خارجية، في شكل ورقي أو إلكتروني أو وسيلة إعلامية أخرى(أو اختبار الوجود الفعلي لأصل ما. ويوفر فحص السجلات والوثائق أدلة تدقيق تختلف مستويات الموثوقية فيها، اعتماداً على طبيعتها ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلي يعتمد ذلك على

فعالية أدوات الرقابة أكثر من إنتاجها. ومن أمثلة الفحص المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، فحص السجلات للحصول على دليل بالتصريح. تُمثل بعض الوثائق أدلة تدقيق مباشرة على وجود الأصل، على سبيل المثال وثيقة تشكل أداة مالية، مثل سهم أو سند. إن التقصي عن تلك الوثائق لا يوفر بالضرورة أدلة تدقيق بشأن الملكية أو القيمة، بالإضافة لذلك، فإن التقصي عن عقد تم تنفيذه قد يوفر دليل تدقيق ذا علاقة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيراد.

- ✓ **الملاحظة:** تتكون الملاحظة من متابعة عملية أو إجراء ينفذه آخرون، على سبيل المثال ملاحظة المدقق لجرد المخزون من قبل موظفي المنشأة، أو ملاحظة أداء الأنشطة الرقابية. توفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن الأداء لعملية أو لإجراء ما، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وفي الحقيقة أن التصرف المُلاحظ قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء.
- ✓ **الاستفسارات:** يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية، من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل أو خارج المنشاة. ويستخدم الاستفسار على نطاق واسع خلال عملية التدقيق، بالإضافة إلى الإجراءات الأخرى للتدقيق. وقد يتراوح الاستفسار ما بين استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفوية .إن تقييم الردود على تلك الاستفسارات يُعد جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار. فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يأخذ المدقق في حسبانه أنه من الضروري الحصول على إفادات (أو إقرارات) مكتوبة من الإدارة أو من المكلفين بالحوكمة لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفوية .(انظر المعيار ISA 580)
- ✓ **إعادة الحساب:** تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات، ومن الممكن إجراء إعادة الحساب يدويا أو إلكترونيا.
- ✓ **إعادة الأداء:** تشتمل إعادة الأداء على التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أدوات الرقابة، والتي تم تنفيذها أساساً كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.
- ✓ **الإجراءات التحليلية:** تتكون الإجراءات التحليلية من عمليات تقويم المعلومات المالية، من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين البيانات سواء كانت مالية أو غير مالية. وتشتمل الإجراءات التحليلية أيضاً – كلما كان ذلك ضرورياً

-على التحقق من التقلبات التي تم تحديدها، أو العلاقات غير المتسقة مع معلومات أخرى ذات صلة، أو العلاقات التي تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ مهم (لمزيد من الإرشادات انظر المعيار ISA 520)

- ✓ **المصادقات الخارجية:** تُمثل المصادقة الخارجية دليل تدقيق يحصل عليه المدقق كاستجابة مباشرة مكتوبة للمدقق من طرف ثالث(الطرف المُصادق) في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى. (لمزيد من الإرشادات أنظر المعيار ISA 505)

2. المعيار ISA 505- المصادقات الخارجية(*Confirmation Externe*) :

تُمثل المصادقة الخارجية دليل تدقيق يحصل عليه المدقق كإجابة مباشرة مكتوبة من طرف ثالث (الطرف المُصادق) في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى، حيث يتم المصادقة على أرصدة معينة، أو بيان الأرصدة الموجودة لدى الطرف الآخر، أو الإستفسار عن معلومات أخرى، كأن يطلب المدقق المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف ثالثة، وقد يتم تصميم طلب المصادقة للسؤال عن أية تعديلات تم إدخالها على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، عن ماهية التفاصيل ذات الصلة.

تنقسم المصادقات الخارجية إلى قسمين:

- **المصادقات الإيجابية:** في هذا النوع من المصادقات يطلب المدقق من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه (تسمى أيضا بالمصادقات العمياء) أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة و إعادة الجواب إلى المدقق في حالة المطابقة أو عدم المطابقة. يفضل استخذام هذا النوع من المصادقات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفا، أو تكون الأرصدة ذات أهمية نسبية.
- **المصادقات السلبية:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من الطرف الآخر إعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة لا يتطابق مع الرصيد المسجل في دفاتره. عادة ما يتم استخدام هذا النوع من المصادقات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قويا، أو تكون الأرصدة ليست ذات أهمية نسبية.

3. المعيار ISA 520- الإجراءات التحليلية:(*Procédures analytiques*)

1.3. طبيعة الإجراءات التحليلية:

تعرف الإجراءات (أو المراجعة) التحليلية حسب هذا المعيار على أنها: "تقييم المعلومات المالية، من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية؛ وتشتمل الإجراءات التحليلية أيضاً – كلما كان ذلك ضرورياً – على التحقق من التقلبات التي تم تحديدها، أو العلاقات غير المتسقة مع معلومات أخرى ذات صلة، أو العلاقات التي تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ مهم". بين المعيار ISA 520 طبيعة الإجراءات التحليلية، حيث أشارت الفقرة الأولى إلى الشكل الأول لتطبيق الإجراءات التحليلية المتمثل في إجراء مقارنات للمعلومات المالية للمنشأة مع كل من المعلومات المقارنة للفترات السابقة، والنتائج المرتقبة للمنشأة كالموازنات والتنبؤات وتوقعات المدقق كتقدير الإستهلاك، وكذا معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى الذمم المدينة لها مع المعدلات الصناعية أو مع منشآت أخر ذات حجم مماثل في الصناعة نفسها. أما الفقرة الثانية، فقد أشارت إلى الشكل الثاني لتطبيق الإجراءات التحليلية ألا و هو تحليل العلاقات بين مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتماداً على خبرة المنشأة كمعدلات هامش الربح الإجمالي، وكذا العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة كتكاليف الأجور وعدد العاملين. يمكن استخدام العديد من الطرق لأداء الإجراءات التحليلية . حيث تتراوح هذه الطرق من إجراء مقارنات بسيطة إلى إجراء تحليلات معقدة باستخدام تقنيات إحصائية متطورة.

2.3. الأغراض من الإجراءات التحليلية: تعتبر الإجراءات التحليلية أسلوبا من الأساليب الحديثة وأحد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات التي يستعين بها المدقق الخارجي خلال مختلف مراحل أداء عمله، من أجل الحكم على مدى معقولية القيم الدفترية الواردة في القوائم المالية، من خلال دراسة وتحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية من أجل تحديد الاتجاهات أو العلاقات غير العادية، والبحث عن أسباب وجود التقلبات غير العادية بالاستفسار لدى إدارة المنشأة، وكذا تحديد البيانات التي تتطلب فحصا إضافيا من طرف المدقق نظرا لوجود أخطاء جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية التدقيق[1].

[1] عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي– دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2017/2016، ص. 8.

يمكن استعمال الإجراءات التحليلية للأغراض التالية حسب مراحل عملية التدقيق:

- ✓ مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، حيث يعتبر تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط كإجراءات لتقييم المخاطر، فهي تساعد المدقق الخارجي على الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و في هذا الإطار أشار معيار التدقيق الدولي رقم 240 أن تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يسمح له بالتعرف على المؤسسة وبيئتها، و فهم لنظام الرقابة الداخلية، كما يسمح له بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش؛ و نص المعيار الدولي رقم**315** على أن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يُمكِن المدقق الخارجي من تحديد العمليات والأحداث غير العادية، كما تمكنه من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.[1]
- ✓ كإجراءات جوهرية وبديل للإختبارات التفصيلية أو إجراء إضافي لها، من أجل تخفيض مخاطر عدم الإكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة بالبيانات المالية، حيث ينص المعيار ISA 315 من خلال فقرته رقم07 على أن إجراءات التدقيق المستخدمة من أجل كشف التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات تشمل كل من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية. يتم استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق مع مراعاة عدة عوامل نذكر منها:
  - مدى ملائمة استخدام الإجراءات التحليلية: تعتبر الإجراءات التحليلية أكثر ملائمة للمعاملات المالية الكبيرة والتي تكون قابلة للتنبؤ على مدى الوقت، كما أن استخدام الإجراءات التحليلية يتوقف على مدى توفر العلاقات بين المعلومات واستمرارها على مدى الوقت في غياب ظروف معاكسة لذلك؛
  - مدى توفر المعلومات إن كانت مالية مثل الموازنات التقديرية و التقديرات، أو غير مالية مثل الوحدات المنتجة أو المباعة؛
  - مدى موثوقية المتوفرة ، مثلا هل الموازنات التقديرية أعدت بعناية كافية؛
  - مدى ملائمة المعلومات المتوفرة، فهل الموازنات التقديرية وضعت كنتائج متوقعة أم كأهداف ينبغي تحقيقها؛
  - مصادر المعلومات المتوفرة، حيث تكون المعلومات الخارجية أكثر إعتمادا من المعلومات الداخلية؛

[1] [1] عميرش إيمان، مرجع سبق ذكره، ص.17.

- مدى قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة، فقد تكون هناك حاجة لإكمال المعلومات العامة للقطاع الإقتصادي لكي يمكن مقارنتها مع معلومات المنشأة التي تقوم بإنتاج منتجات متخصصة.

✓ كمراجعة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق ، حيث أن الإستنتاجات المتوصل إليها نتيجة لمثل هذه الإجراءات يراد بها تعزيز الإستنتاجات المتكونة خلال تدقيق عناصر المعلومات المالية، وتساعد كذلك على الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية المعلومات المالية.

مما سبق يمكن القول أن الإجراءات التحليلية تمثل آلية مساعدة للمدقق لتحديد المجالات والعناصر التي تنطوي على مخاطر تحريفات جوهرية، وتتطلب مزيدا من العناية من خلال الإختبارات التفصيلية، وذلك بأقل تكلفة وأقصر وقت.

4. المعيار ISA 530– المعاينة في التدقيق (*Sondage en Audit*)

عند تصميم إجراءات التدقيق يجب على المدقق تحديد الوسائل اللازمة لانتقاء الأصناف للاختبار لجمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف اختبارات التدقيق؛ وعليه، فإن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للإختبار لجمع أدلة الإثبات. يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام العينات في التدقيق سواء كانت عينات إحصائية وغير إحصائية.

1.4. تعريف المعاينة في التدقيق:

عرف المعيار ISA 530 المعاينة في التدقيق بأنها تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100 % من البنود داخل مجتمع التدقيق، بحيث يتاح لكل وحدات العينة فرصة للاختيار، بهدف توفير أساس معقول للمدقق لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع التدقيق بالكامل. ويعرف ذات المعيار مجتمع التدقيق بأنه مجموعة كاملة من البيانات يتم اختيار عينة منها، ويأمل المدقق في استخلاص استنتاجات بشأنها. ولا يدخل ضمن مسمى المعاينة في التدقيق إذا تم تدقيق مجتمع معين بنسبة 100 %، وتدقيق نشاط بأكمله من أجل فهم نظام الرقابة الداخلية و القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين والمسؤولين عن الحوكمة والجهات ذات العلاقة بالمنشأة. ومع كبر حجم المنشات الخاضعة للتدقيق والارتفاع الكبير في حجم العمليات والأحداث والبنود الخاضعة للتدقيق أصبح التدقيق بالعينات هو الأصل والتدقيق الشامل هو الاستثناء.

2.4. طرق اختيار البنود للاختبار: عند تصميم إجراءات التدقيق يجب على المدقق أن يحدد الطرق المناسبة لإنتقاء البنود التي ستخضع للإختبار(أو الفحص)، فأمام المدقق ثلاثة خيارات، إما يقوم بانتقاء كافة البنود (100%) أو إنتقاء بنود معينة، أو إجراء المعاينة ؛ و يعتمد القرار المناسب الذي يمكن أن يتخذه المدقق ظروف عملية التدقيق، وغالبا ما يكون الفحص الكامل مستبعدا في حالات إختبارات الرقابة، ولكنه شائع في الإجراءات الجوهرية (الإختبارات التفصيلية)، فمثلا قد يكون ملائما الفحص الكامل إن كان المجتمع مشكلا من عدد صغير من بنود ذات قيم كبيرة ، حيث تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عالية، والطرق الأخرى لا تعطي أدلة إثبات كافية وملائمة، أو أن إمكانية إجراء الفحص الكامل مبررا من حيث التكلفة خاصة في حالة حيازة المؤسسة لنظام معلوماتي محوسب لإدارة العمليات. يمكن للمدقق اختيار أصناف معينة من المجتمع استنادا إلى عوامل مثل معرفة عمل العميل، التقييم الأولي للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وخواص المجتمع الذي يجري عليه الإختبار، ويمكن أن يكون الإختبار على البنود التالية:

- بنود ذات قيم عالية أو رئيسية؛
- كافة البنود تزيد قيمتها عن مبلغ معين؛
- بنود للحصول على معلومات تتعلق بعمل العميل، طبيعة العمليات، و نظام الرقابة الداخلية؛
- بنود لاختبار مدى تطبيق إجراءات معينة.

رغم أن فحص بنود معينة من رصيد حساب أو صنف عمليات وسيلة كافية عادة لجمع أدلة الإثبات، إلا أنه لا يشكل معاينة تدقيق، إذ أن نتائج الإجراءات المطبقة على البنود المنتقاة بهذه الطريقة لا يمكن إسقاطها على المجتمع ككل، وعليه البحث عن أدلة إثبات أخرى تتعلق ببقية المجتمع.

أما الأسلوب الثالث في انتقاء البنود هو المعاينة في التدقيق إما بطريقة المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية، ويترك للمدقق الاختيار بين الطريقتين حسب الظروف المحيطة بعمله. وعادة ما يختار المدقق المعاينة غير الإحصائية عند إجراء إحتبارات الرقابة، بينما يتم اختيار المعاينة الإحصائية عند إجراء الإختبارات التفصيلية على عناصر القوائم المالية.

3.4. إجراءات تطبيق المعاينة في التدقيق:

أ. **تصميم العينة:** عند تحديد العينة يستخدم المدقق حكمه الشخصي أخذا في الاعتبار ما يلي:

- **أهداف الإختبار:** هل الأمر يتعلق باختبارات الرقابة أم باختبارات تفصيلية (جوهرية) التي تخص بنود عناصر القوائم المالية؛
- **مجتمع العينة المطلوب اختباره:** هل المجتمع مناسب لأهداف الإختبار؟ هل المجتمع مكتمل؟ هل يمكن تقسيمه إلى طبقات لزيادة كفاءة التدقيق؟
- **درجة الخطر والثقة:** يتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر المعاينة الذي يرغب المدقق قبوله، وكلما كان مستوى المخاطر أقل كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر، لتجنب مخاطر المعاينة، والذي ينتج عن احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع، وهو ما يقود إلى تكوين رأي خاطئ* عن الرقابة الداخلية و القوائم المالية للمنشأة ؛
- **مستوى الخطأ المقبول :** هو الحد الأقصى للخطأ الذي يقبله المدقق في مجتمع عينه ما دون أي تأثير على استنتاجه أن النتائج المستخلصة من العينة قد حققت هدف المدققة المجتمع ، وفى إجراءات مدى الالتزام يكون الخطأ الذي يمكن قبوله هو أقصى معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الموضوعة، وفى إجراءات التحقق يكون الخطأ المقبول هو أقصى خطا نقدي في رصيد حساب أو عملية ما؛

يكون اختيار مفردات العينة بطريقة تكفل أن تكون العينة ممثلة للمجتمع. وتتطلب المعاينة الإحصائية أن يتم اختيار بنود العينة عشوائيا (تطبيق نظرية الإحتمالات) حتى يكون لكل وحدة في المجتمع فرصة للإختيار، أما في المعاينة غير الإحصائية فيستعمل المدقق الخبرة المهنية(الحكم الشخصي للمدقق) لاختيار البنود كعينات، مع مراعاة أن يقوم باختيار عينة تمثيلية وذلك بانتقاء أصناف لها خواص نموذجية للمجتمع، وذلك لتفادي التحيز.

* ترتبط مخاطر العينات بكِل من الاختبارات التفصيلية واختبارات نظام الرقابة؛ في ما يتعلق بهذه الأخيرة، فان الأمر يتعلق بمخاطر الاعتماد الزائد أو قلة الإعتماد على الرقابة الداخلية، أما فيما يتعلق بالاختبارات التفصيلية (الجوهرية) فان الأمر يتعلق بخطر القبول الخاطئ للقوائم المالية أو الرفض الخاطئ للقوائم المالية.

ب. **تنفيذ إجراءات التدقيق:** على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار.

ت. **طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها:** [1] يجب على المدقق أن يتحقق من طبيعة وسبب أية انحرافات أو تحريفات تم التعرف عليها، وأن يُقوِمّ تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء التدقيق، وعلى مجالات التدقيق الأخرى. في الظروف النادرة للغاية، عندما يرى المدقق أن التحريف أو الانحراف المُكتشف في عينة يعد حالة شاذة، فيجب عليه الحصول على درجة مرتفعة من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل المجتمع. ويجب على المدقق الحصول على هذه الدرجة المرتفعة من التأكيد من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على ما تبقى من المجتمع.

ث. **تعميم التحريفات:** فيما يتعلق بالاختبارات التفصيلية، يجب على المدقق تعميم التحريفات التي وجدت في العينة على المجتمع. فيما يتعلق باختبارات أدوات الرقابة، ليس من الضروري تعميم الانحرافات بشكل صريح طالما أن معدل انحراف العينة هو – أيضاً – معدل الانحراف المُعمم للمجتمع ككل.

ج. **تقييم نتائج المعاينة** : لتقييم نتائج العينة بعد اختيارها على المدقق القيام بالآتي :

- تحليل أخطاء العينة: يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار نوعية الأخطاء ويشمل هذا طبيعتها وسببها وتأثيرها المحتمل على مراحل التدقيق الأخرى كمقدار الاعتماد المتوقع على الرقابة الداخلية؛
- تقدير الأخطاء الموجودة في المجتمع على أساس نفس نسبة الأخطاء المكتشفة بالعينة، وفى حالة تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات، يتم استخراج الأخطاء لكل مجتمع فرعى على حد ى ثم يتم تجميع النتائج بصورة مجملة؛
- تقييم مخاطر اختيار العينة: يجب على المدقق أن يقدر ما إذا كانت الأخطاء في مجتمع العينة قد تجاوزت حد الخطأ المقبول، ويجب أن يكون الخطأ المستخرج للمجتمع يمثل الصافي بعد التسويات التي يجريها العميل وكلما اقترب الخطأ المستخرج من حد الخطأ المقبول ازداد خطر المعاينة، ويتعين حينئذ إعادة

[1] استخدم المعيار ISA 530 مصطلح **الإنحرافات(Des écarts)** للتعبير عن المخالفات المتعلقة بالرقابة الداخلية عند تطبيق اختبارات الرقابة، بينما يستخدم المعيار مصطلح " **التحريفات**"**(Des anomalies)** للعتبير عن الإختلاف بين القيم النقدية لرصيد حساب معين عن القيام التي ينبغي أن يظهر بها.

النظر في خطر اعتماده على العينة، وإذا قرر أن الخطر غير مقبول، وبالتالي فإن العينات لا توفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختباره، يجب على المدقق التوسع في إجراءات التدقيق أو القيام بإجراءات تدقيق بديلة، وتكييف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق لتحقيق التأكيد المطلوب بشكل أفضل. يمكن للمدقق مثلا توسيع حجم العينة، أو اختبار أداة رقابة بديلة.

5. المعيار ISA 570– الاستمرارية: (*Continuité de l'exploitation*)

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق عند تدقيق القوائم المالية ذات العلاقة بالاستمرارية والانعكاسات على تقرير المدقق .

1.5. فرض الإستمرارية في إطار المحاسبة:

بموجب أساس الاستمرارية في المحاسبة، تُعد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة باقية، وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور، أي على الأقل 12 شهر اعتبارا من تاريخ القوائم المالية كما هو محدد في المعيار الدولي للتدقيق 560 في الفقرة 5.أ. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تنوِ الإدارة تصفية المنشأة، أو إيقاف العمليات، أو البحث عن وسائل الحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين والتشريعات، أو أن الإدارة ليس لديها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك. وبناء على ذلك يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في المسار العادي للنشاط.

2.5. الأحداث و الظروف و المؤشرات المثيرة للشك حول استمرارية المنشأة:

- صافي التزامات أو صافي التزامات متداولة سالب؛
- عدم التمكن من تسديد الديون طويلة الأجل في مواعيدها أو تأجيلها أو تعديل شروطها؛
- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية سالبة؛
- نسب مالية أساسية سالبة أو متراجعة؛
- عدم القدرة على تسددي الدائنين في التواريخ المناسبة؛
- التغير في نمط الشراء من الآجل إلى النقدي؛
- عدم التمكن من الحصول على تمويل من أجل تمويل استثمارات أساسية جديدة؛
- فقدان أسواق أساسية وامتيازات و تراخيص؛

-صعوبات في العمالة وقلة الموردين؛

- عدم القدرة على الإلتزام بالمتطلبات القانونية الخاصة برأس المال و غيره؛

- قضايا مرفوعة ضد المنشأة ...إلخ.

3.5. المسؤولية بخصوص عن تقدير قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة:

أ. مسؤولية الإدارة: تتطلب معظم اللوائح والمعايير المحاسبية بما فيها معايير التقرير المالي الدولية على وجه التحديد قيام الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطيا، ما لم تنو الإدارة أن تقوم بتصفية المنشأة أو تتوقف عن أعماليا. وفي كل الأحوال تتحمل إدارة المنشأة مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد القوائم المالية مسؤوليتها بشكل صريح للقيام بذلك. فعلى سبيل المثال يتطلب معيار المحاسبة رقم 01 من الإدارة القيام بتقدير لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ينطوي تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء حكم شخصي في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. و يستند أي حكم بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه إجراء هذا الحكم.

ب. مسؤولية المدقق : مسؤولية المدقق الخارجي تتمثل في مراعاة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، ودراسة ما إذا كان هناك مظاهر لعدم التأكد بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار، والتي تتطلب أن يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية. أثناء قيام المدقق بالحصول على فهم للمنشأة محل التدقيق يمكنه تحديد ما إذا كان هناك ظروف أو أحداث يمكن أن تثير شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الظروف والأحداث فعلى المدقق القيام بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية من أجل جمع أدلة كافية و مناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول الإستمرارية.

ومن الإجراءات التي يتعين على المدقق القيام بها للتحقق من مدى معقولية خطط الإدارة ، وفيما إذا كانت ستؤدي إلى تحسين مستوى القدرة على الاستمرارية، نجد ما يلي:

- مراجعة شروط اتفاقيات القروض للتحقق من مدى ملائمتها؛

- تحليل التدفقات النقدية والربحية وأية تنبؤات أخرى ومناقشة ذلك مع الإدارة؛

- تحليل و مناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة؛

– قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة، خاصة فيما يتعلق بالصعوبات المالية؛

– الإستفسار لدى محامي المنشأة حول وجود قضايا و حقوق ومدى معقولية تقييم الإدارة لنتائجها المحتملة؛

– مراجعة الأحداث اللاحقة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الوضع أو تراجعه...إلخ.

4.5. الانعكاسات على تقرير المدقق:

توجد ثلاث حالات محتملة:

- ✓ إذا تم إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن وبحسب حكم المدقق، يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على المدقق إبداء رأياً معارضاً.
- ✓ إذا تم إجراء إفصاح كافٍ عن عدم التأكد الجوهري في القوائم المالية، فيجب على المدقق إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري ذات العلاقة بالاستمرارية للفت الانتباه لإيضاح مرفق بالقوائم المالية، وكذا بيان أن تلك الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المدقق لن يكون معدلاً فيما يتعلق بهذا الأمر.
- ✓ إذا لم يتم إجراء إفصاح كافٍ عن عدم التأكد الجوهري في القوائم المالية، يجب على المدقق عندئذ إبداء رأي متحفظ، أو رأي معارض –كلما كان ذلك مناسباً– طبقا للمعيار رقم 705، حيث يبين في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير التدقيق أن عدم التأكد الجوهري الموجود قد يلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، كما أن القوائم المالية لم تفصح بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.

6 . المعيار ISA 580– الإقرارات الخطية:*(Déclarations écrites)*

يتناول معيار التدقيق الدولي ISA 580 مسؤوليات المدقق في الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، و/أو من أولئك المكلفين بالحوكمة في عملية تدقيق البيانات المالية، كما يوضح الإجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم و توثيق هذه الإقرارات و الإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم هذه الإقرارات.

1.6 .طبيعة الإقرارات الخطية و أنواعها :

وتعتبر الإقرارات الخطية نوع من أدلة التدقيق، وهي معلومات ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للمنشأة .و هي تشبه تقنية المصادقات الخارجية. عرف المعيار ISA 580 الإقرار الخطي بأنه بيان كتابي (أو خطي) من قبل الإدارة يقدم إلى المدقق ليصادق على مسائل معينة أو لدعم أدلة تدقيق أخرى. ولا تشمل الإقرارات الخطية في هذا السياق البيانات المالية أو الإثباتات عليها أو الدفاتر والسجلات المساندة. ويجب أن تكون الإقرارات الخطية لكافة البيانات المالية والفترات المشار إليها في تقرير المدقق.

هناك نوعان من الإقرارات الخطية:

- **الإقرارات الخطية حول مسؤولية الإدارة:** ينبغي أن يطلب المدقق إقرارات خطية من الإدارة التي تعترف بمسؤوليتها عن إعداد عن إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويشمل هذا النوع أيضا طلب المدقق من الإدارة تقديم إقرار خطي بأنها قامت بتزويد لمدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط التكليف بالتدقيق، وأنه تم تسجيل كافة المعاملات، وأنها واردة في البيانات المالية.
- **الإقرارات الخطية الأخرى:** إذا قرر المدقق، إضافة إلى الإقرارات المطلوبة، أنه من الضروري الحصول على إقرار خطي أو أكثر لدعم أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية، كأن يطلب المدقق إقرار خطي فيما إذا كان إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائم.

2.6. الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق:

تعتبر الإقرارات الخطية مصدرا هاما لأدلة التدقيق، واذا قامت الإدارة بتعديل الإقرارات الخطية المطلوبة أو لم تقم بتقديمها، فيمكن أن تنبه المدقق إلى احتمالية وجود مسألة هامة أو أكثر، إضافة إلى ذلك، فإن طلب الإقرار الخطي، وليس الشفهي، في العديد من الحالات يمكن أن يدفع الإدارة إلى التفكير في هذه المسائل بشكل أكثر دقة، وبالتالي تحسين جودة الإقرارات. وفي حال كون هذه الإقرارات الخطية تتعلق بأمور هامة للمعلومات المالية، فإن المدقق سوف يحتاج إلى :

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل و خارج المنشأة؛

- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها، ولا تتناقض معها؛
- دراسة إن كان الأشخاص الذين قدموا هذه الإقرارات الخطية ملمين بالأمور التفصيلية.

لا يمكن أن تكون الإقرارات الخطية بديلا عن أدلة الإثبات الأخرى، التي يتوقع المدقق بأنه من الممكن توفرها بشكل معقول، فمثلا إقرارات الإدارة بخصوص تكلفة أصل معين لا يمكن أن يكون بديلا عن دليل الإثبات لمثل هذه التكلفة. وفي حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بأمر له، أو من المحتمل أن يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية، رغم إمكانية الحصول عليها عادة، فإن ذلك يشكل تحديدا(تضييقا) لنطاق التدقيق حتى لو استلم المدقق إقرارا خطيا من الإدارة. أما إذا كانت الأدلة غير متوفرة فيمكن للمدقق قبول إقرارات الإدارة كدليل الإثبات عن ذلك، فعلى سبيل المثال نية الإدارة في اعتبار الأوراق المالية استثمارات معدة للبيع أو للمتاجرة.

3.6. الإجراءات المتخذة في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات الخطية المطلوبة:

في حال رفض الإدارة تقديم إقرار أو أكثر من الإقرارات الخطية المطلوبة تعتبر ضرورية، فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق، فعلى المدقق مناقشة المسألة مع الإدارة، وإعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على موثوقية الإقرارات الشفهية أو الخطية وأدلة التدقيق بشكل عام؛ وأن يبدي رأيا متحفظا تقريره أو يمتنع عن إبداء وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 750.

المحور الخامس: معايير الاستفادة من عمل آخرين

تتكون هذه المجموعة من المعايير ذات الترقيم: 600-699، وعددها ثلاثة معايير، والتي توضح القواعد والإرشادات التي تحكم تعامل المدقق مع المدققين الآخرين والمدقق الداخلي و الخبراء، عند استخدامه لعملهم والإستعانة بهم. سنركز في هذا المحور على معيارين فقط لارتباطها بشكل وثيق بالمهام المعيارية للمدقق الخارجي عند تدقيق القوائم المالية التاريخية.

1. المعيار ISA 610: استخدام عمل المدققين الداخليين

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي ذات العلاقة بعمل المدققين الداخليين عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للتدقيق الداخلي، ويشمل استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي للحصول على أدلة التدقيق؛ وكذا عند الطلب من المدققين الداخليين تقديم مساعدة مباشرة تحت توجيه و إشراف المدقق الخارجي.

1.1. شروط استخدام عمل المدققين الداخليين من طرف المدقق الخارجي:

يعرف المعيار ISA 610 التدقيق الداخلي بأنه قسم في المنشأة يؤدي نشاطات التأكيد والاستشارات المصممة لتقييم وتعزيز فاعلية عمليات حوكمة المنشأة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وهو تعريف يتفق من حيث أهداف التدقيق الداخلي مع التعريف المقدم من طرف معهد التدقيق الداخلي (معهد دولي موجود بالولايات المتحدة الأمريكية) سنة 1999[1]؛ إلا أن هذا الأخير يصف التدقيق الداخلي في التعريف المقدم بأنه نشاط مستقل، أي ليس بالضرورة أن يكون وظيفة. إن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل هيئات الحوكمة (مجلس الإدارة ولجنة التدقيق) أو عند الإقتضاء الإدارة العليا للمنشأة، حيث تختلف أهدافه عن أهداف التدقيق الخارجي الذي يتم تعيينه من أجل تقديم تقرير بشكل مستقل حول المعلومات المالية للمنشأة، أي أن الهدف الأساسي للمدقق الخارجي هو تقديم تأكيد بخصوص خلو المعلومات المالية من التحريفات الجوهرية. وتتباين أهداف التدقيق الداخلي كذلك من منشأة إلى أخرى حسب ظروف نشاط وإدارة تلك المنشأة. ومع ذلك هناك تشابه في الكثير من الأمور مثل الوسائل المستخدمة لتحقيق الهدف، كما أن هناك تكامل من حيث إمكانية استفادة المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي في تحديد طبيعة ومدى و توقيت إجراءات التدقيق.

[1] The Institute of Internal Auditors, Definition of Internal Auditing , At web side: www.theiia.org/about/about-internal-auditing/Pages/About-Internal-Auditing.aspx

يشترط المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 في الفقرتين 11 و 12 لاستفادة المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين الشروط التالية:

- ❖ أن تكون مسؤوليات وأنشطة الوظيفة ذات صلة بعملية التدقيق الخارجي ؛
- ❖ الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة لا تدعم استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين؛
- ❖ إذا كان قسم التدقيق الداخلي يتمتع بكفاءة مناسبة، من حيث توفر التأهيل المهني المناسب لدى المدققين، ومدى بذل العناية المهنية اللازمة؛
- ❖ إذا كان قسم التدقيق الداخلي يطبّق منهجا منظّما ومنضبطا، بما في ذلك رقابة الجودة.
- ❖ إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة في ظل الظروف، وكانت أي تقارير تم إعدادها من قبل المدققين الداخليين منسجمة مع نتائج العمل المنجز؛

للإشارة، لا يوجد في هذا المعيار ما يلزم المدقق الخارجي الاعتماد على عمل وظيفة التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات التدقيق التي سيقوم بتنفيذها بنفسه، أو تقليل نطاق إجراءات التدقيق التي ينبغي تأديتها بشكل مباشر من قبله؛ إذ يبقى للمدقق قرار وضع إستراتيجية تدقيق شاملة. وفي بعض المجالات، قد يُمنع المدقق الخارجي أو يقيّد إلى حد ما بموجب قانون أو نظام من استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي أو استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فمعايير التدقيق الدولية لا تُبطل القوانين أو الأنظمة التي تحكم عملية تدقيق المعلومات المالية. إلا أن متطلبات المعيار ISA 315 تقتضي أن يقوم المدقق الخارجي بأخذ معرفة أولية عن الوظيفة في سياق تنفيذ إجراءات فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على عمل وظيفة التدقيق الداخلي لجمع الأدلة.

2.1. إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي

ينبغي على المدقق الخارجي، في حال كان يخطط لاستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي، مناقشة الاستخدام المخطط له مع القسم كأساس لتنسيق نشاطاتهم المختلفة؛ كما ينبغي على المدقق الخارجي قراءة تقارير قسم التدقيق الداخلي المتعلقة بعمل القسم لفهم طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق التي قام بأدائها بالإضافة إلى النتائج ذات العلاقة. إن وجود تدقيق داخلي فعّال يسمح عادة بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي واختصارها، ولكنها

لا تؤدي إلى إلغائها كلية، ومع ذلك فإن المدقق الخارجي في بعض الحالات، وبعد مراعاته لأعمال التدقيق الداخلي قد يقرر بأنه لا يوجد تأثير (بتقليصها) للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي.

3.1. استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة:

يقصد بتقديم المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين حسب المعيار ISA 610 هو استخدام المدققين الداخليين لتأدية إجراءات التدقيق تحت توجيه وإشراف و مراجعة المدقق الخارجي، وذلك في حالة كون هذه الطلب ليس محظورا بموجب القوانين أو الأنظمة. وهذا لا يعف المدقق الخارجي من مسؤولية العمل الذي قام به المدققون الداخليون، لذا يجب عليه وضع وتنفيذ إجراءات تدقيق للتحقق لاحقا من أدلة التدقيق الأساسية لبعض العمل الذي ينجزه المدققون الداخليون.

إذا كان المدقق الخارجي يخطط لاستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في عملية التدقيق، ينبغي أن يقيّم المدقق الخارجي وجود وأهمية تهديدات الموضوعية ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدّمون هذه المساعدة، وأن يتأكد من موافقة المدققين الداخليين ومسؤولي المنشأة على الطلب، وكذا إلتزام هؤلاء المدققين بالحفاظ على سرية مسائل محددة حسب تعليمات المدقق الخارجي. ولا يمكن للمدقق الخارجي استخدام مدقق داخلي لتقديم المساعدة المباشرة إذا وُجدت تهديدات هامة لموضوعية المدقق الداخلي؛ أو كان المدقق الداخلي يفتقر إلى الكفاءة الكافية لإنجاز العمل المقترح. لكن ما هي طبيعة الأعمال التي يمكن للمدقق الخارجي أن يوكلها للمدقق الداخلي كمساعدة مباشرة من هذا الأخير؟

لقد أكد المعيار ISA 610 في فقرته رقم 30، أن المدقق الخارجي لا يمكنه استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتأدية الإجراءات التي:

- تنطوي على أحكام هامة في التدقيق؛
- ترتبط بمخاطر مقيّمة أعلى من الأخطاء الجوهرية حيث تكون الأحكام اللازمة في تأدية إجراءات التدقيق ذات الصلة أو تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها هي أحكام غير محدودة؛
- ترتبط بالعمل الذي يشارك فيه المدققون الداخليون والذي تم إبلاغه، أو سيتم إبلاغه، إلى الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بواسطة قسم التدقيق الداخلي؛

- ترتبط بالقرارات التي يتخذها المدقق الخارجي وفقا لهذا المعيار فيما يخص قسم التدقيق الداخلي واستخدام عمله أو المساعدة المباشرة.

2. المعيار ISA 620: استخدام عمل خبير المدقق*

(Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix)

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بعمل فرد أو منظمة في مجال خبرة بخلاف المحاسبة أو التدقيق، عندما يُستخدم هذا العمل لمساعدة المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، بشرط عدم وجوده (أو وجودها) ضمن فريق الإرتباط، وكذا عدم استعانة إدارة المنشأة محل التدقيق به (أو بها) لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (خبير الإدارة).

.1.2. الحاجة لخبير المدقق ومجالات الخبرة:

عندما تكون الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق مطلوبة للحصول على أدلة تدقيق مناسبة كافية، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان ينبغي استخدام عمل الخبير، الذي يمكن أن يكون إما مدققا داخليا خبيرا، أو موظفا، أو خبيرا خارجياً. وعلى المدقق أن يتأكد من أن الخبير يتمتع بالكفاءة والمقدرة و الموضوعية اللازمة لأهداف المدقق. كما يجب على المدقق الإشارة في تقرير التدقيق إلى عمل الخبير لفهم سبب الرأي المُعدل للمدقق (رأي غير نظيف).

قد تشمل الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق الخبرة ذات الصلة ما يلي:

- تقييم الأدوات المالية المعقدة، والأراضي والمباني، ومرافق الإنتاج، المجوهرات والأعمال الفنية والتحف والأصول غير الملموسة والموجودات المكتسبة، ومزيج الأعمال، والأصول التي قد تنخفض قيمتها؛
- الحسابات الإكتوارية للالتزامات المتعلقة بعقود التأمين أو خطط المنافع ؛
- تقدير احتياطيات النفط والغاز؛
- تقييم الالتزامات البيئية وكذلك تكاليف العلاج؛
- تفسير العقود والنصوص القانونية أو التنظيمية؛

* يستعمل المعيار الدولي للتدقيق تسمية "**خبير المدقق**" للدلالة على الخبير الذي يستعين به مدقق الحسابات في مهمته ولا يكون عضوا في فريق التدقيق أو الإرتباط، و يقابل هذه التسمية "**خبير الإدارة**" الذي تستعين به الإدارة لإعداد القوائم المالية.

• تحليل المواقف الضريبية المعقدة أو غير العادية.

2.2.الإتفاق مع خبير المدقق :

يجب على المدقق أن يوافق – كتابةً عندما يكون ذلك مناسباً – على الأمور التالية مع الخبير:

- ❖ طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير؛
- ❖ الأدوار والمسؤوليات المنوطة بالمدقق وهذا الخبير؛
- ❖ طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المدقق وهذا الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل هذا الخبير؛
- ❖ حاجة الخبير لملاحظة متطلبات السرية.

3.2. تقييم مدى كفاية عمل خبير المدقق:

يجب على المدقق تقييم مدى كفاية عمل الخبير لأغراض التدقيق من حيث:

- ملائمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى.
- مدى ملائمة الإفتراضات والطرق المهمة المستخدمة في عمل الخبير في ظل الظروف.
- مدى ملائمة واكتمال ودقة هذه البيانات الأصلية المهمة المستخدمة في عمل الخبير.

المحور السادس: معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير

تتكون هذه المجموعة من معايير التدقيق الدولية من خمسة معايير تتناول شكل و محتوى تقرير المدقق المستقل، كيف و متى يتم تعديل رأي المدقق، كما تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية المدقق اتجاه كلا من المعلومات المقارنة و المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة. ولدواعي بيداغوجية بحتة، فإننا سنكتفي بتقديم كل من المعيار ISA 700 بعنوان: تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية، والمعيار ISA 705 بعنوان: "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، لأهميتهما في فهم القواعد الأساسية والإرشادات العامة المتعلقة بالرأي المهني للمدقق الخاص بالبيانات المالية، و كذا الحالات والظروف التي تستدعي إبداء رأي مهني غير معدل.

1. المعيار ISA700 : تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تكوين رأي في القوائم المالية، ويتناول أيضاً شكل ومحتوى تقرير المدقق المُصدر كنتيجة لتدقيق القوائم المالية. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى إيجاد توازن مناسب بين الحاجة إلى الاتساق والقابلية للمقارنة في تقرير المدقق على المستوى العالمي، وبين الحاجة إلى زيادة قيمة تقرير المدقق ، من خلال جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملائمة للمستخدمين. ويعزز هذا المعيار الاتساق في تقرير المدقق، إلا أنه يدرك الحاجة إلى المرونة لاحتواء الظروف الخاصة لدول بعينها.

1.1. مفهوم رأي المدقق بعدالة القوائم المالية:

إن الهدف النهائي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتائج المنشأة ومركزها المالي و التدفقات النقدية؛ بمعنى آخر أن القوائم المالية أُعدت من جميع الجوانب الجوهرية، طبقاً لإطار التقرير المالي المطبق؛ وعليه فإن مسؤولية المدقق في هذا الشأن تتحدد بحدود ما جاء في رأيه، الذي عبّر عنه في صورة تقرير التدقيق.

يجب على المدقق في سبيل تكوين رأيه المهني أن يستنتج ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول، عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، ويبني المدقق هذا الاستنتاج على تقييمه لما يلي:

- ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة؛

- ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعَد جوهرية، بمفردها أو في مجموعها؛
- ما إذا كانت القوائم المالية معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، طبقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقويم الأخذ في الحسبان الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على التحيز المحتمل في أحكام الإدارة؛
- ما إذا كانت القوائم المالية تُفصح بشكل كافٍ عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمُطبقة؛
- السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تُعَد متسقة مع إطار التقرير المالي المطبق، وأنها مناسبة؛
- التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تُعَد معقولة؛
- المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الوثوق بها، وقابلة للمقارنة، وقابلة للفهم؛
- القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المعنيين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛
- المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تُعَد مناسبة.

يخص رأي المدقق وفق هذا المعيار المعلومات المالية ذات الغرض العام، التي يتم إعدادها وفقا لإطار التقرير المالي ذي الغرض العام، بمعنى أنه إطار للإبلاغ المالي يهدف إلى تلبية الإحتياجات العامة من المعلومات المالية لشريحة واسعة من مستخدمي المعلومات المالية؛ ويمكن أن يكون هذا الإطار:

- **إطار عرض عادل**: يتطلب هذا الإطار الإلتزام بمتطلباته، وكذا ضرروة قيام الإدارة بالإفصاح عن أمور أخرى غير مذكورة في الإطار، ويعترف بحق الإدارة –عند الضرورة– في الخروج عن بعض متطلبات الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية؛ **أو**
- **إطار إلتزام**: وهو إطار للإبلاغ المالي الذي يتطلب الإلتزام بمتطلباته فقط.

يتضمن تقييم المدقق ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل الأخذ في الحسبان:

- العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها.

- ما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل؛
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية، تصف بشكلٍ كافٍ إطار التقرير المالي المطبق.

2.1. شكل الرأي:

يجب على المدقق أن يُبدي رأي اً غير معدَّلا، عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية، طبقاً لإطار التقرير المالي المطبق. ويجب عليه تعديل الرأي في تقريره إذا:

- ✓ استنتج المدقق استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن القوائم المالية ككل ليست خالية من تحريفٍ جوهري؛
- ✓ أو كان المدقق غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لاستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من تحريفٍ جوهري،

إذا كانت القوائم المالية المعدة طبقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه – اعتماداً على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، والكيفية التي تم بها حل الأمر – تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المدقق طبقاً للمعيار ISA705.

عندما تُعَد القوائم المالية طبقاً لإطار التزام، لا يكون مطلوبا من المدقق تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل؛ ومع ذلك، وفي ظروف نادرة للغاية، إذا استنتج المدقق أن تلك القوائم المالية مضللة، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه –اعتماداً على كيفية حل الأمر – تحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن الأمر في تقريره، وكيف يتم ذلك؛

3.1. مكونات تقرير المدقق غير المُعدّل:

يشير المعيار ISA 700 إلى أن الإتساق في تقرير المدقق عندما يتم إجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية يزيد من المصداقية في السوق العالمي ، وذلك بجعل عمليات التدقيق التي يتم أداؤها وفق معايير معترف بها عالميا أكثر سهولة في التحديد؛ كما أنه يساعد في زيادة فهم القارئ وتحديد الحالات غير العادية عند حدوثها، ولذلك فقد طوّر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية محتوى معيار التدقيق الدولي رقم 700، ليتضمن

المتطلبات الخاصة بتقرير المدقق المكتوب عن عمليات تدقيق تم القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق الدولية والتي نوردها فيما يلي:

- **العنوان:** يجب أن يكون لتقرير المدقق عنواناً يشير بوضوح إلى أنه تقرير المدقق المستقل، على سبيل المثال "**تقرير المدقق المستقل**" يؤكد أن المدقق حقّق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة الخاصة بالإستقلالية، ولذلك فهو يميز تقرير المدقق المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون؛
- **المرسل إليه:** عادة ما يحدد قانون أو نظام وطني أو شروط الارتباط إلى من سيوجه تقرير المدقق حول المعلومات المالية ذات الغرض العام؛ ويوجه تقرير المدقق عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً إما إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية؛
- **الفقرة التمهيدية:** يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، ويجب أن تبين أنه تم تدقيق المعلومات المالية. كما يجب أن تـنص هذه الفقرة على أن المدقق قد راجع القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة، وأية معلومات إضافية أخرى التي تعتبر جزءً لا يتجزأ من المعلومات المالية . عندما يكون المدقق على علم بأن القوائم المالية التدقيق ستُضمن في وثيقة تحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المدقق في الحسبان –إذا كان شكل العرض يسمح بذلك– تحديد أرقام الصفحات التي عُرضت فيها القوائم المالية التدقيق، وهذا من شأنه أن يساعد المستخدمين في تحديد المعلومات المالية التي يتعلق بها تقرير المدقق؛
- **فقرة مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية:** يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة (قد يشمل أعضاء مجلس الإدارة أيضا) مسؤولة عن الإعداد و العرض العادل للبيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:
  - تصميم و تنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ؛
  - اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
  - عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

- **فقرة مسؤولية المدقق:** ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان" مسؤولية المدقق. يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق ما يلي:
  - إبداء رأي حول المعلومات المالية بناء على التدقيق من أجل مقارنته مع مسؤوليات الإدارة الخاصة بإعداد وعرض العادل للبيانات المالية؛
  - أنه تم إجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية خصوصا الإستقلالية، وأن على المدقق تخطيط و أداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
  - يتم الإشارة بأن التدقيق قد تم القيام به طبقاً لمعايير التدقيق الدولية في حال امتثاله لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 200 وكافة معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة بعملية التدقيق. أو كانت عملية التدقيق المنفذة وفقا لقانون أو نظام معمول به في البلد.
- **فقرة رأي المدقق:** لقد حدد المعيار ISA 700 الشروط التي ينبغي توفرها لإعطاء تقرير معياري نظيف، وهو التقرير الذي يبين فيه المدقق أن المعلومات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة من جميع النواحي المادية بدون أن يكون هناك أي نوع من التحفظات أو التوضيحات الإضافية. يجب أن يبين تقرير المدقق في فقرة إبداء الرأي بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في المعلومات المالية وأنها تتفق مع المتطلبات القانونية. ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل "تمثل بصورة صادقة وعادلة" أو "تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية". إضافة لإبداء الرأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة والعادلة، قد يحتاج المدقق إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين والأنظمة النافذ. يغطي رأي المدقق المجموعة الكاملة من القوائم المالية، كما عُرفت بموجب إطار التقرير المالي المطبق؛ فعلى سبيل المثال، في حال العديد من الأطر ذات الغرض العام، قد تتضمن القوائم المالية: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة، والتي تتألف عادة من ملخص للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى، وفي بعض الدول قد يتم النظر أيضاً للمعلومات الإضافية على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية.

- **توقيع المدقق:** ينبغي التوقيع على تقرير المدقق باسمه أو اسم مكتب التدقيق حسب البلد؛
- **تاريخ تقرير المدقق:** ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول المعلومات المالية؛
- **عنوان المدقق:** ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

وفيما يلي نموذج لتقرير المدقق غير المعدل (النظيف) حول المعلومات المالية معدة وفقا لإطار تقرير مالي للعرض العادل :

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة..... (أو أي مخاطب مناسب أخر)

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية المرفقة للشركة س، والتي تتألف من قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر XXXX ، وقائمة الدخل الشامل، و قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وعرضيها العادل وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسؤولية الرقابية الداخلية التي تراها ضرورية للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سوا ء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي التعبير عن أ ري حول هذه البيانات المالية بالاستناد إلى عملية التدقيق. ولقيد أجرينا عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية. وتقتضي هذه المعايير أن نمتثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية. وتنطوي عملية تدقيق ما على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت ناجمة عين إحتيال أم خطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر تلكم ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد البيانات المالية وعرضيها العادل من قبل المنشأة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عين رأي حول فعالية الرقابية الداخلية للمنشأة. كما تتضمن عملية تدقيق ما تقييم مدى ملائمة

السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية. نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق الخاص بنا.

الرأي

وفي رأينا فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل من كافية النواحي الهامة المركز المالي للشركة س كما في 31 ديسمبر .....، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أو أي إطار لإعداد التقرير المالي بهدف العرض العادل).

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى*

سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المدقق بالإعتماد على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير.

توقيع المدقق

تاريخ تقرير المدقق

عنوان المدقق

4. المعيار ISA 705: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

(*Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*)

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن إصدار تقرير مناسب للظروف، عندما يستنتج – عند تكوين رأي طبقاً للمعيار ISA 700– أن تعديل رأيه في القوائم المالية يعد ضرورياً. ويتناول هذا المعيار أيضاً كيف يتأثر شكل تقرير المدقق ومحتواه، عندما يُبدي المدقق رأياً مُعدلا (رأيا غير نظيف).

1.2. الظروف التي تستوجب إدخال تعديل على رأي المدقق:

لقد بين المعيار الدولي للتدقيق رقم 705 بعنوان "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، أن تعديلات رأي المدقق متنوعة، والتي تتعلق بشيئين أساسيين هما:

- طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل؛ أي إذا ما كان هناك احتمال وجود تحريف جوهري للبيانات المالية، أو في حال تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المالية يحتمل أنها تحتوي على أخطاء جوهرية؛

* يستخدم هذا العنوان الفرعي من تقرير المدقق المستقل عندما يطلب من المدقق إبداء الرأي عن متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى، و عندئذ يكون من الضروري وضع عنوان فرعي في بداية التقرير " تقرير عن البيانات المالية"

- الحكم المهني للمدقق فيما يتعلق بانتشار تأثير (*Le caractère généralisé des incidences*) التحريف المادي للبيانات المالية (شمولية التأثير).

2.2. أنواع الآراء المعدلة:

يضع هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، عندما لا يتحقق أي شرط من الشروط التي ينبغي توفرها لإعطاء تقرير معياري أو نظيف، فقد يصدر المدقق رأيا متحفظا، و رأيا معارضا (أو معاكسا)، أو قد يمتنع المدقق في تقريره عن إبداء الرأي (حجب الرأي).

أ. **الرأي المتحفظ (*L'opinion avec réserve*)**: يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ عندما:

- يستنتج –بعد الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة – أن التحريفات بمفردها أو في مجموعها، تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، لكنها ليست شائعة؛ أو
- يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساس الرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية – إن وجدت – يمكن أن تكون جوهرية، لكنها ليست شائعة(منتشرة).

ب. **الرأي المخالف (السلبي) (*L'opinion défavorable*)** : يجب على المدقق إبداء رأي معارض (أو عكسي)، عندما يستنتج، بعد الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، أن التحريفات بمفردها أو في مجموعها، تعد جوهرية وشائعة في القوائم المالية.

ت. **الامتناع عن إبداء الرأي(*Impossibilité d'exprimer une opinion*)** : يجب على المدقق الإمتناع عن إبداء الرأي عندما:

- يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساس الرأي، ويستنتج المدقق أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية – إن وجدت – يمكن أن تكون جوهرية وشائعة؛
- في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد – يستنتج أنه – وعلى الرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد بشكل فردي – من غير

الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي الممكن على القوائم المالية.

يلخص الجدول التالي الحالات التي تؤدي إلى إبداء كل من هذه الآراء المُعدلة:

طبيعة الأمر الذي يؤدي إلى التعديل	**الحكم المهني للمدقق حول مدى إنتشار وشمولية التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على البيانات المالية**	
	مادي ولكن غير شامل أو غير منتشر	مادي و شامل أو منتشر
البيانات المالية محرفة ماديا (جوهريا)	**رأي متحفظ**	**رأي مخالف (عكسي)**
عدم التمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة	**رأي متحفظ**	**إمتناع عن إبداء الرأي**

3.2. شكل تقرير المدقق المُعدل :

شكل التقرير يكون هو نفس شكل التقرير النظيف المحدد وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700، مع إضافة فقرة في تقرير المدقق تأتي مباشرة قبل فقرة الرأي، تعطي شرحا وافيا حول المسألة التي دعت إلى التعديل ؛ كما يقوم المدقق بتعديل مضمون و عنوان بعض العناصر في التقرير المعياري حسب طبيعة رأيه. في ما يلي نماذج لتقرير المدقق المعدل حسب الحالة:

أ. **في حالة الرأي المتحفظ:**

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة..... (أو أي مخاطب مناسب أخر)

لقد قمنا.....(نفس الفقرة التمهيدية في التقرير النظيف)

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

نفس الفقرة في التقرير النظيف

مسؤولية المدقق

نفس الفقرة في التقرير النظيف، ويضاف إليها في الأخير عبارة " نعتقد أن الأدلة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتزويدنا بأساس لرأينا المتحفظ.

تضاف فقرة تبين سبب التحفظ بعنوان: "أسس التحفظ في الرأي"

الرأي المتحفظ

وفي رأينا، وباستثناء تأثير أي تعديلات قد تكون ضرورية بسبب ما ذكر في فقرة أسس الرأي المتحفظ، فإن القوائم المالية المرفقة ..... والبقية بدون تغيير.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

هذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية والتنظيمية للبلد.

توقيع المدقق

تاريخ تقرير المدقق

عنوان المدقق

ب. حالة الرأي المخالف (أو السلبي):

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة..... (أو أي مخاطب مناسب أخر)

لقد قمنا.....(نفس الفقرة التمهيدية في التقرير النظيف)

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

نفس الفقرة في التقرير النظيف

مسؤولية المدقق

نفس الفقرة في التقرير النظيف، ويضاف إليها في الأخير عبارة " نعتقد أن الأدلة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتزويدنا بأساس لرأينا المعدل.

تضاف فقرة تبين سبب التحفظ بعنوان: "أسس الرأي المخالف (السلبي)"

الرأي المخالف

وفي رأينا، وبسبب أهمية الأمر الذي تم ذكره في فقرة أسس الرأي المخالف، فإن البيانات المالية لا تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية، أو لا تعطي صورة صادقة بما يتفق مع إطار التقرير المالي المطبق(في التقرير وفق إطار للعرض العادل)، أو يقول في رأينا وسبب تأثير ما تم ذكره في فقرة أسس الرأي المخالف فإن البيانات المالية غير معدة من جميع النواحي المادية بما يتفق مع إطار التقرير المالي المطبق(وذلك في حالة التقرير وفق إطار إلتزام معين).

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

هذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية والتنظيمية للبلد.

توقيع المدقق

تاريخ تقرير المدقق

عنوان المدقق

ث. حالة الإمتناع عن إبداء الرأي

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة..... (أو أي مخاطب مناسب أخر)

فقرة المقدمة: تبدأ بعبارة: "لقد كلفنا بتدقيق" بدلا من " لقد قمنا بتدقيق.... والبقية بدون تغيير.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

نفس الفقرة في التقرير النظيف

مسؤولية المدقق:

تعدل هذه الفقرة ، حيث يكتب فيها فقط (إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول البيانات المالية بناء على تدقيقنا بما يتفق مع معايير التدقيق الدولية. و بسبب القضايا التي ذكرت في فقرة "أسس الإمتناع عن إبداء الرأي" ، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتشكل أساسا لإبداء الرأي.

تضاف فقرة تبين سبب الإمتناع عن إبداء الرأي، بعنوان: "أسس الإمتناع عن إبداء الرأي"

الإمتناع عن إبداء الرأي

يشير فيها المدقق إلى الفقرة السابقة و يبين فيها أنه بسبب أهمية الأمر المذكور في فقرة " أسس الإمتناع عن إبداء الرأي"، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لنتمكن من إبداء الرأي، وبالتالي فإننا لا نبدي رأيا عن البيانات المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

هذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية والتنظيمية للبلد.

توقيع المدقق

تاريخ تقرير المدقق

عنوان المدقق

أسئلة للتقييم و المراجعة

- **الجزء الأول:**

أجب على الأسئلة التالية باختصار:

1. ما المقصود بخطر التدقيق حسب المعايير الدولية للتدقيق؟ وما هي مكوناته؟
2. ما هي المبادئ التي تشكل الأسس النظرية للتدقيق؟
3. ما المقصود بمصطلح "الأهمية النسبية"؟ وما الفرق بين معنى هذا المصطلح عند التدقيق واستخدامه عند إعداد القوائم المالية؟
4. ما هو الضرر الذي يصيب القوائم المالية نتيجة الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية؟
5. ما الهدف من دراسة المدقق نظام الرقابة الداخلية وتقييمها؟
6. ما الفرق بين الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي؟
7. ما هي إيجابيات و سلبيات كل من المدخل الحكمي والمدخل الإحصائي في المعاينة المطبقة في التدقيق؟
8. ما هي طبيعة مخاطر المعاينة في التدقيق؟
9. ما هي العلاقة بين الإختبارات الجوهرية و المعاينة الإحصائية؟
10. ما المقصود بكفاية وملائمة أدلة التدقيق؟
11. متى يلجأ المدقق إلى استخدام المصادقات الخارجية؟
12. هل يجب على المدقق ذكر قائمة التغيرات في حقوق الملكية (الأموال الخاصة) ضمن تقرير التدقيق؟
13. ما هي الأمور التي يجب على المدقق أن يأخذها في الحسبان قبل قبول مهمة التدقيق؟
14. ناقش الأسباب التي تجعل المدقق يلجأ إلى استخدام المراجعة التحليلية؟
15. ما هو من إعداد رسالة الإرتباط (أو التكليف)؟ و ما هو مضمونها؟
16. من يحتفظ بأوراق عمل التدقيق؟
17. أذكر العوامل التي يجب على المدقق أخذها بعين الإعتبار قبل الإعتماد على عمل المدقق الداخلي؟
18. ما المقصود بعدالة القوائم المالية (العرض العادل)؟

19. ما المقصود بعمليات التأكيد ؟ وما الفرق بينها وبين عمليات التدقيق؟
20. ما الفرق بين التأكيد المعقول والتأكيد المحدود.
21. ما هي الفروقات بين معايير التدقيق و إجراءات التدقيق ؟ وما العلاقة بينهما؟
22. ما هي الغاية من حصول المدقق على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المنشأة محل التدقيق والصناعة التي تنتمي إليها؟
23. كيف يؤثر مستوى الأهمية النسبية على تقرير المدقق المستقل؟
24. هل يمكن اعتبار مخاطر التدقيق المقبول تساوي الصفر؟ ولماذا؟
25. ما المقصود بالاختبارات التفصيلية؟ ومتى يتم تطبيقها؟
26. ما مدى تأثير قوة نظام الرقابة الداخلية على حجم الأدلة التي يجمعها المدقق؟
27. ما هو تأثير توقيت الحصول على أدلة التدقيق على مصداقية الأدلة؟
28. ما المقصود بإعادة الأداء(أو التشغيل)؟
29. بين أهمية تقرير المدقق المستقل (المدقق القانوني)؟
30. ما هي الحالات التي تؤدي بالمدقق إلى تعديله رأيه؟

- **<u>الجزء الثاني</u>**

أجب بـ: "صحيح" أو "خطأ " على العبارات التالية:

1. تتمثل المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي في إبداء الرأي المهني المحايد حول البيانات المالية للمنشأة التي قام بإعدادها.
2. يعبر التأكيد المعقول الذي يقدمه المدقق الخارجي عن البيانات المالية للمنشأة عن دقة هذه البيانات.
3. تعتبر معايير التدقيق الدولية إلزامية على المدققين الخارجيين و تلغي أية معايير وطنية (محلية).
4. تعبر معايير التدقيق عن مستوى الأداء المتوقع من المدقق وبالتالي، فهي مرجع لتحديد فجوة أداء المدققين.
5. تزداد الأحكام الشخصية للمدقق موضوعية بوجود معايير للتدقيق وإلتزامه بها.
6. إن وضع معايير للتدقيق وإلتزام المدقق بها يخدم فئة المساهمين فقط.

7. تعالج معايير التدقيق المتعارف عليها المسائل المرتبطة بتنفيذ عملية (مهمة) التدقيق.

8. تساعد معايير التدقيق في تثقيف المجتمع المالي بمسؤوليات المدقق وحدود تدخله.

9. لا فرق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق.

10. تتميز معايير التدقيق الدولية عن المعايير الأمريكية بأنها تركز على تفاصيل صفات ومسؤوليات المدقق القانوني.

11. يتحقق التأهيل العلمي والمهني للمدقق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها بمجرد حصول المدقق على شهادة أكاديمية في تخصص المحاسبة والتدقيق، و بمتابعة تربص ميداني للحصول على الاعتماد القانوني لممارسة المهنة.

12. يمكن القول أن الموضوعية هي واحدة من متطلبات تحقق صفة الإستقلالية في المدقق.

13. لا يتناقض مع مبدأ الإستقلالية أن يقوم مدقق الحسابات بتدقيق حسابات مؤسسة يُمسك محاسبتها.

14. لا يمكن لمدقق الحسابات أن ينسحب من مهمة التدقيق حتى و إن تهددت إستقلاليته أثناء مزاولته لمهمته.

15. استنادا لمعايير التدقيق الدولية، فإن إستقلالية المدقق متوفرة(محققة) حتى ولو اشترطت إدارة المؤسسة محل التدقيق على المدقق موافقتها المسبقة لكي يصل إلى كل ما يحتاجه (سجلات، أشخاص، أماكن،..) أثناء مهمته.

16. يتحقق مبدأ العناية المهنية الواجبة من المدقق بمجرد تمكنه من تحديد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

17. وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، بذل العناية المهنية الواجبة من المدقق يعني التخطيط المناسب لعملية التدقيق.

18. إن الالتزام التام من المدقق بمعايير التدقيق المعمول بها يعتبر بمثابة الحد الأدنى للعناية المهنية.

19. يعني التوثيق تسجيل كل ما يتعلق بالتدقيق من إجراءات وأدلة ونتائج ، ويستثنى من التوثيق أية أوراق وأية مقترحات أو أفكار أولية أو نسخ أولية من القوائم المالية والإفصاحات.

20. يجب أن يتضمن التخطيط لعملية التدقيق تحديد مستوى الأهمية النسبية و فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل.

21. غالبا ما تؤدي إجراء التدقيق العادية المنفذة إلى اكتشاف عملية إحتيالية(غش) قام بها موظف بشكل منفرد.

22. يرتبط الشك (أو الحذر) المهني بإحتمال وجود غش أو بتطابق أدلّة التدقيق.

23. يساعد التخطيط الكافي عند إجراء عملية التدقيق في توزيع العمل بالشكل الصحيح لأفراد فريق العملية.

24. تخص التحريفات في البيانات المالية مبالغ البنود المحاسبية فقط.

25. إذا كان مستوى الأخطاء المكتشفة أكبر من مستوى الأهمية النسبية فإن رأي المدقق سيكون رأيا نظيفا.

26. إن السبب الأساسي في قيام المدقق بجمع أدلة التدقيق هو كشف الغش والإختلاس.

27. من محتويات تقرير المدقق المستقل الإشارة بشكل صريح إلى أن البيانات المالية للمنشأة تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

28. تمثل الحالة: "تسجيل مبيعات وهمية " خطأً محاسبيا من وجهة نظر المدقق.

29. إذا تبين للمدقق الخارجي أن المنشأة محل التدقيق لديها بندين أو ثلاثة بنود بها مخالفات محاسبية فحينئذ يصبح واجبا عليه القيام بالإشارة إلى ذلك في تقريره في صورة تقرير سلبي.

30. تقع مسؤولية منع و إكتشاف الغش والخطأ في البيانات المالية للمنشأة على مصالح الضرائب.

31. المدقق مسؤول عن فشله في إكتشاف الغش في البيانات المالية تم إخفاءه بإحكام، ولو بذل العناية المهنية الواجبة.

32. يتوقف طبيعة الرأي المهني للمدقق حول البيانات المالية على قيمة التحريفات الجوهرية في هذه البيانات.

33. يقوم المدقق بإبلاغ مسؤولي المنشأة عن وجود غش في حال تحديد وجود غش أدى إلى حدوث تحريف مهم في البيانات المالية.

34. تعتبر أدلّة التدقيق التي يتحصل عليها المدقق من داخل المؤسسة أقوى من تلك الأدلة التي يكون مصدرها خارج المؤسسة محل التدقيق.

35. يعتبر الفحص الإنتقادي دليلا من أدلة التدقيق .

36. يعتبر الإستفسار مصدرا من مصادر أدلة التدقيق.

37. تتكون مخاطر التحريفات الجوهرية من المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة.

38. الإشارة بشكل صريح إلى إستقلالية المدقق في إطار تدقيق البيانات المالية التاريخية في فقرة مسؤولية المدقق.

39. يعتمد جمع أدلة الإثبات في التدقيق على الحذر المهني.

40. كلما زادت مخاطر التحريفات فإنه من المحتمل زيادة كمية أدلة التدقيق.

41. عندما يكون خطر التدقيق المقبول مرتفع فإن كمية أدلة التدقيق المطلوبة تكون مرتفعة.

42. إن هدف المدقق من أداء أنشطة التدقيق الأولية في بداية عملية التدقيق هو تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية بما فيها الإستقلالية.

43. وفقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 315 تتكون عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة من ثلاثة عناصر.

44. تتحمل الإدارة المسؤولية الرئيسية عن منع و اكتشاف الغش و الأخطاء.

45. تعد المخاطر الملازم و مخاطر الرقابة بمثابة مخاطر المنشأة.

46. توجد علاقة طردية بين مخاطر التحريفات الجوهرية ومخاطر عدم الإكتشاف.

47. يعتبر قيام المدقق بتطبيق المراجعة التحليلية إلزاميا في مرحلة التخطيط و المرحلة النهائية.

48. تعتبر المراجعة التحليلية أحد أنواع أدلة التدقيق والإختبارات الجوهرية.

49. عندما يقوم المدقق بإجراء تدقيق من القوائم المالية إلى المستندات فإن ذلك سيحقق هدف الوجود.

50. إذا وجد المدقق أن هناك مبلغا مهما لعقود الإيجار طويلة الأجل لم يتم رسملتها، فإن هذا التحريف غير المبرر عن المبادئ المحاسبية يؤدي إلى إعطاء رأي نظيف أو متحفظ.

51. على المدقق أن يقوم بالإفصاح عن الأسباب الجوهرية التي جعلته يعطي رأيا معاكسا وذلك في فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي.

52. يمتنع المدقق عن إبداء الرأي بسبب قيود الإدارة على أمر مهم.

المراجع:

أولا: الكتب:

1. أمين، محمد، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، ط1، عمان. الأردن، 1999؛
2. التميمي، هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و التطبيقية"، دار وائل للنشر، ط. 3، عمان، 2006؛
3. الذنيبات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، ط 5، دار وائل للنشر، عمان، 2015؛

4. القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين أحمد؛ نع مة، عصام، التدقيق الداخلي ، منشورات جامعة دمشق، سورية، 2008؛

5. القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين أحمد؛ مراجعة الحسابات– الأساسيات، ط 2، منشورات جامعة دمشق، سورية، 2002؛

6. جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015؛

7. كافي، مصطفى يوسف ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2014؛

8. لطفي، أمين السيد، التدقيق وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes–Oxley، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

9. نور، أحمد محمد و آخرون عبيد، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛

10. Bouquin H. & Becour J.C., Audit opérationnel, Ed. Economica , 2 Ed., Paris , 1996 ;
11. Grand, B. & .Verdalle, B., Audit comptable et financier, Ed.Economica, Paris, 1999 ;
12. Hamini, A. Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, Ed. O.P.U., Alger, 2003 ;
13. Mikol, A. Les audits financiers, Ed. Organisation, Paris, 1999.

ثانيا: الرسائل الجامعية:

14. بهلولي، نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف1، 2016/2017؛

15. لظن، هيا مروان إبراهيم، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO – دراسة ميدانية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2016؛

16. عميرش، إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي – دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2017/2016؛

17. Loyer, P., L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants, Thèse de doctorat, Université des sciences et technologies de Lille1, France, 2006.

ثالثا: : تقارير ومنشورات المنظمات المهنية

18. الإتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014، الجزء الثاني، الأردن.

19. IAASB, Le Cadre Conceptuel International pour les Missions d'Assurance-2008.
20. IFAC, Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, 2007, sur le site : https://www.ifac.org / About IFAC/Publications & Resources;
21. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, volume1, International Federation of Accountants, New York, USA, 2017/2016;
22. EL-Mokammal, H. & Smaha,J, ISA 315, Lebanese Association of Certified Public Accountants, 2018.

رابعا القوانين و التشريعات

23. القانون رقم 07 –11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمّن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007؛

24. القانون 01/10 مؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010؛

25. وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.