الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أبو بكر بلقايد -تلمسان-
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

Ministry Of Higher Education And Scientific Research
Abou-Bekr Belkaid University- Tlemcen-
Faculty of Economics, Business and Management
Department of Financial and Accounting

International Standards of Auditing

مطبوعة بيداغوجية في مقياس:

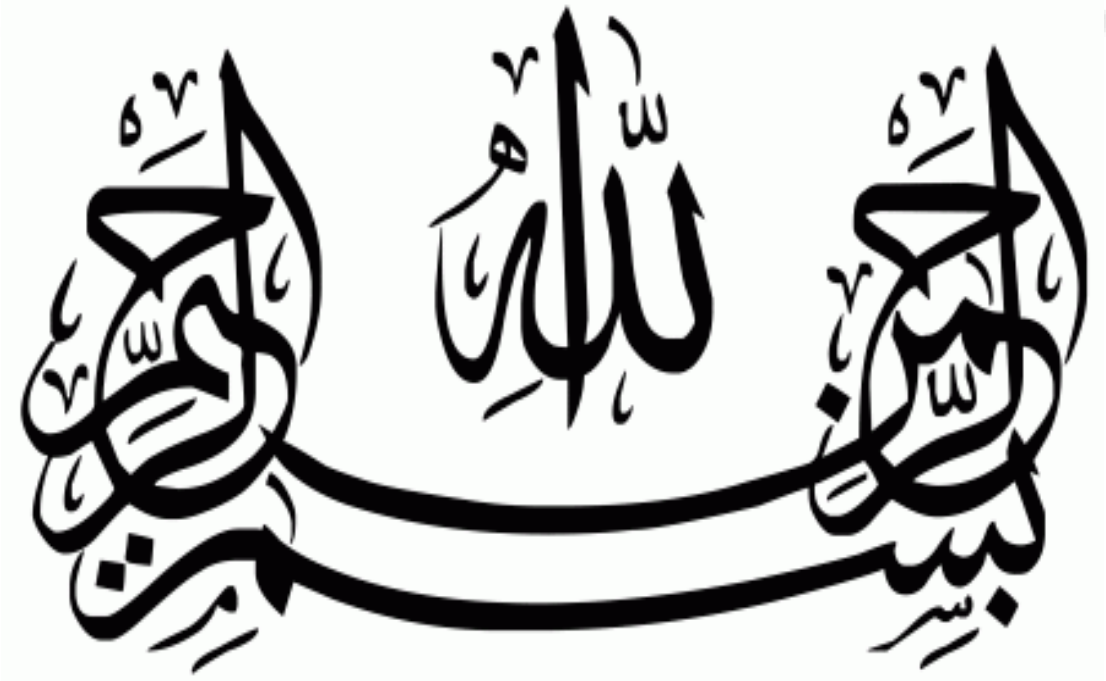
معايير التدقيق الدولية (ISA)

International Standards of Auditing

دروس نظرية

من إعداد الأستاذ: **بن لدغم محمد**

السنة الجامعية: 2023/2022



تقديم المقياس:

SYLLABUS

BENLADGHEM Mohammed

Faculté des Sciences Economiques, Sciences Commerciales et Sciences de Gestion
Université Abou Bekr Belkaid
Tlemcen

International Standards of Auditing

دليل المادة التعليمية SYLLABUS
المقياس: معايير التدقيق الدولية ISA
(International Standards of Auditing)

الميدان : علوم اقتصادية، تسيير و علوم التجارية

الفرع : السنة الثالثة تخصص محاسبة و تدقيق (Comptabilité & Audit) C.A

السداسي : الأول

السنة الجامعية: 2023/2022

لغة التدريس: اللغة العربية

الأستاذ : بن لدغم محمد (مكلف بالمحاضرة و الأعمال الموجهة)

البريد الإلكتروني : m_benladghem@yahoo.fr

معلومات حول المادة التعليمية

- **الوحدة التعليمية:** الأساسية (UEF)
- **الرصيد:** 6
- **المعامل:** 2
- **الحجم الساعي الأسبوعي:** 3 ساعات أسبوعيا
  - المحاضرة (Cours): (عدد الساعات في الأسبوع) : 1:30 سا
  - الأعمال الموجهة (TD): (عدد الساعات في الأسبوع) : 1:30 سا
- **طرق التقييم:**
  - 60 % الامتحان النهائي
  - 40 % الأعمال الموجهة: الحضور، المشاركة، إعداد البحوث،...

تقديم المقياس: يوفر هذا المقياس للطالب الإطار الفكري والنظري لمادة معايير التدقيق الدولية وفق الأنظمة المحاسبية وأنظمة التدقيق الدولية، وذلك من خلال التطرق لمختلف المبادئ والقواعد الأساسية التي تخص هذه المعايير وكذا
معرفة أهم الاختلافات الجوهرية التي تكون بينها وبين أنظمة التدقيق الوطنية الخاصة بكل دولة، عن طريق إلقاء بحوث يتم إعدادها من طرف الطلبة، أين يتم معالجة معيارين أو ثلاثة من المعايير في مختلف المجموعات الثمانية التي سيتم ذكرها لا حقا في البرنامج المسطر لهذا المقياس.

الهدف العام: الإلمام بالمبادئ، القواعد و الإجراءات التي تختص بها مهنة التدقيق وحتى المبادئ المحاسبية على السواء و اكتساب نظرة شاملة عن هذه المعايير و لتفكير في تطبيق هذه المعايير مستقبلا باعتبارها ضرورة حتمية لابد منها.

الأهداف الخاصة: في نهاية المادة يكون الطالب قادرا على:

- التفريق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى معرفة الفرق بين هذه الأخيرة والتي تخص التدقيق الخارجي أو التدقيق المالي والمحاسبي مع معايير التدقيق الداخلي؛
- التعرف على كل المجموعات الخاصة بهذه المعايير، وباستخلاصه ومعرفته للاختلافات الجوهرية التي تخص معايير التدقيق الدولية والوطنية يدرك الأهمية البالغة التي تختص بها معايير التدقيق الدولية مقارنة مع المعايير الوطنية.

المكتسبات القبلية: على الطالب اكتساب قدر لابأس به في الجوانب التالية:

- المبادئ الأساسية في مقياس المحاسبة العامة؛
- المبادئ الأولية في مقياسي الاحصاء والرياضيات؛
- معرفة تقنيات التسيير؛
- معرفة مسبقة برصيد معتبر يخص مقياس معايير المحاسبة الدولية.

يعتبر مقياس معايير المراجعة الدولية أو بالأحرى معايير التدقيق الدولية (سيتم تعليل ذلك لاحقا) أحد المقاييس الأساسية للسنة الثالثة محاسبة وتدقيق، لكن قبل ذلك أود أن أتحفظ على بعض النقاط التي قد أراها تثير بعض التساؤلات التي يمكن طرحها بخصوص هذا المقياس المدرج في السداسي الخامس وبالنسبة لتخصص محاسبة وتدقيق نقول السداسي الأول، ولعل أبرز هذه التساؤلات نجد ما يلي:

- كيف يمكن أن يدرس الطالب معايير التدقيق الدولية مباشرة في السداسي الأول من تخصصه وهو لم يلم بعد أو يعرف بعض المصطلحات المتداخلة والتي أراها أساسية وضرورية كوظيفة التدقيق، الرقابة الداخلية، الفرق بين نوعي التدقيق الداخلي والخارجي؟
- ما هو مثلا الفرق بين المحاسبة والتدقيق؟ ما لمقصود بالمعايير بصفة عامة؟ ...، لذلك ارتأينا إلى المرور بأولوية الأولويات والتي هي معرفة هذه المصطلحات أو المفاهيم، ومنه يأتي تصميم هذه المطبوعة بهدف التعريف بنمط معايير التدقيق الدولية وفق أسلوب علمي أكاديمي، حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق، والتي يسترشد بها المدقق في تقييم عمله للتأكد من قيامه باستخدام إجراءات التدقيق المناسبة والتي يراها ضرورية في جميع مراحل عملية التدقيق بدءا من الإعداد لعملية التدقيق والانتهاء بكتابة التقرير.

محتوى المقياس

الرقم	العنوان / المحور	الصفحة
01	مقدمة	07
02	المحور الأول: مفاهيم عامة لبعض المصطلحات الأساسية	15-08
03	المحور الثاني: مفهوم معايير التدقيق الدولية	17-16
04	المحور الثالث : المرجعية الدولية لمعايير المراجعة (ISA)	24-18
	عرض معايير المراجعة الدولية	
05	المحور الرابع: معايير المسؤوليات 200 - 299	39-28
06	المحور الخامس: معايير التخطيط 300 - 399	43-40
07	المحور السادس: معايير نظام الرقابة الداخلية 400 - 499	45-44
08	المحور السابع: معايير أدلة الإثبات 500 - 599	56-46
09	المحور الثامن: معايير الاستفادة من عمل الآخرين 600 - 699	64-57
10	المحور التاسع: معايير استنتاجات المراجعة و إصدار التقارير 700 - 799	75-65
11	المحور العاشر: معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800 - 899	78-76
12	المحور الحادي عشر: الاصدارات المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والمستمدة من المعايير الدولية (ISA)	85-79
13	خاتمة	86
14	قائمة المراجع و المصادر	89-87

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	معايير التدقيق الدولية إصدار 2015	26
02	معايير التدقيق الدولية إصدار 2020	27
03	سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق	31

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	عملية التدقيق	10
02	التصنيفات المختلفة للتدقيق	11
03	معايير التدقيق المتعارف عليها	18

مقدمة:

لقد عرفت البيئة الاقتصادية الدولية انفتاح اقتصادي وعولمة صاحبتها العديد من التغيرات العميقة والسريعة وخاصة التكنولوجية منها والتي أثرت بعمق في النشاط الاقتصادي وتوجهاته المستقبلية من خلال التطورات المستمرة والسريعة على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية من تنوع في أنشطتها، تعددها وتعقدها واتساع حجمها وانتشارها جغرافيا بأنواعها المختلفة من شركات مساهمة، إلى شركات متعددة الجنسيات وأخرى افتراضية، فلمواكبة هذه التطورات عليها اتباع سياسات مسطرة بغية الوصول إلى أهدافها المرسومة، ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الفساد المالي و الإداري عن طريق الاعتماد على عدة وسائل وتقنيات ومن أبرزها عملية التدقيق المحاسبي الذي تنشط في بيئات اقتصادية مختلفة من العالم، والذي نتج عنه إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل دولة من الدول ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

ومن أجل الوصول إلى فعالية أسلوب هذا النوع من التدقيق الذي يعتمد على قواعد وأخلاقيات ومعايير ذات جودة ومتعارف عليها دوليا سعت هيئات مهنية ومنظمات دولية وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية IAPC وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، لإصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، تمثل نتيجة لتوافق دولي بين جهات ومنظمات دولية للتدقيق، بهدف وضع ارشادات وتوجيهات يقف أمامها المدقق المحاسبي عند تدقيق القوائم المالية، وتوفير مستوى معقول من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق، حيث سعت العديد من دول العالم وأهمها دول الاتحاد الأوربي في تبني هذه المعايير والعمل بها من أجل إعطاء التدقيق البعد الدولي وتوحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي.

من هذا المنطلق، حاولت السعي جاهدا بإضفاء عمل متواضع يأتي على شكل مطبوعة في هذا المجال، والذي أتشرف به ومن دواعي سروري أيضا تقديمه لمكتبة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أبي بكر بلقايد –تلمسان- ووضعه بين يدي طلبة قسم العلوم المالية والمحاسبية حاليا في طور الليسانس، تخصص محاسبة وتدقيق، بعد عدة سنوات من تدريسه كمقياس مبرمج.

المحور الأول: مفاهيم عامة لبعض المصطلحات الأساسية

1- الفرق بين مصطلح التدقيق و المراجعة:

التدقيق: هو مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمالها من ربح أ وخسارة، و عن مركزها المالي في نهاية فترة محددة.

المراجعة: هي التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم، وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.

إن **التدقيق** يحتاج لمنهج موثق ومعتمد، أما **المراجعة** تكون بأية منهج.

التدقيق يتطلب معايير معتمدة وموثقة: المواصفة القياسية /الوثائق، أما **المراجعة** ليست محددة المعايير.

نستطيع القول أن **المراجعة** فرع من فروع **التدقيق** وبالتالي مصطلح **التدقيق** واسع وأشمل من مصطلح المراجعة.

تنويه: تجدر الاشارة هنا إلى أنه بالرغم من هذا التوضيح الوجيز، وباعتبار أن هذه الدروس تخص عمق مجال التدقيق لابد من ضرورة تجنب الأمور المبهمة والالتباس بين مصطلح المراجعة والتدقيق باعتبارهما مرادفين وبالأخص عند معالجتهما لموضوع ومصطلح أساسي وهام ألا وهو الرقابة الداخلية المفروض وجودها في المؤسسات الاقتصادية لغرض تحسين جودة القوائم المالية.

2- الفرق بين المحاسبة والتدقيق:

المحاسبة والتدقيق مفهومان مترابطان بشكل وثيق لا يمكن فهمه بسهولة لكن كلاهما مجالان مختلفان فعملية التدقيق تبدأ عند انتهاء العملية المحاسبية، مما يعني أن التدقيق يكون بصفة قد تكون دورية إلى حد ما، بينما العملية المحاسبية تكون بصفة مستمرة.

فالمحاسبة هي عملية تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بطريقة منطقية بغرض توفير معلومات مالية لاتخاذ القرارات، ويتمثل دور المدقق في التحقق من أن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة تم تسجيلها تبعا للتسلسل الزمني لحدوثها، بالإضافة إلى هذا الدور فإن المدقق يجب أن تتوفر لديه القدرة على تفسير وتجميع أدلة الإثبات وهذا ما يميز المدقق عن المحاسب.

إذن بشكل عام نستطيع القول أن **المحاسبة** تقوم بتسجيل وإعداد المعلومات المحاسبية والمالية، بينما ينطوي **التدقيق** على تدقيق وفحص هذه المعلومات.

3- التدقيق تطوره وتعريفه:

لمحة تاريخية عن التدقيق:

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك أنه جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء الجماعات وأصحاب المال والحكومات، حيث أنه ومنذ القدم نجد ممارسة هذه المهنة، وعلى هذا الأساس نجد أن النبي يوسف (عليه السلام) هو أول مدقق للسجلات المحاسبية كما ورد في الكتاب المقدس[1]، عندما ولاه الله سبحانه وتعالى أمينا على خزائن مصر أنداك ،.

كما كان للتدقيق في عصر الخلافة الإسلامية أهمية لا يمكن تجاوزها، فقد عرف عن الخليفة العادل سيدنا عمر بن الخطاب (رضي الله عنه)، أنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها للعام المنصرم بحضور كل من أصحاب المظالم و المدققين له في كل أنحاء البلاد، كما يعود له الفضل في تدوين بيت مال المسلمين .

فكلمة التدقيق «Audit» تعود إلى أصل الكلمة اللاتينية «Audire» ومعناها الاستماع«écouter»كما أن الفعل الانجليزي «to audit» يأخذ معنى (التحقق، الرقابة والتفتيش)[2].

نشأت مهنة التدقيق منذ القدم، فقد عرفت عند الفراعنة والرومان واليونان بحيث كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، فكان الغرض الرئيسي في هذه الحالة اكتشاف الخطأ والغش ومحاسبة المسؤولين عنها[3].

المطلب الثاني: بعض التعاريف للتدقيق :

- تعريف منظمة العمل الفرنسي : عرفته على أنه[4]: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".
- عرف جرموند و بونولت (GERMOND et BONAULT) التدقيق على أنه[5]: " اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف

---

[1] مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية، مقال يبين التطور التاريخي للتدقيق- منظور اقتصادي و سياسي موجود بالعنوان التالي www.giem.info/article/détails/ID/542 أطلع عليه يوم : 2015/11/18.

[2] Mikol A., " Forme d'audit : L'audit interne ", encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, p733.

[3] هادي التميمي،" **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 17.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح،" **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية**"، دار الراوق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 13.

[5] هادي التميمي، مرجع سابق، ص19.

المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

- عرفه ريسنت على أنه[6]: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع".

تشتمل عملية التدقيق على ثلاث عمليات أساسية هي الفحص، التحقيق والتقرير حول المعلومات المقدمة والمصورة لنتائج الأعمال كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (1) : عملية التدقيـــق

المصدر : مصطفى يوسف كافي،" **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة** "، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، عمان، 2014، ص17 .

- **الفحص**(Examination)[7]: الهدف من وراء الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.
- **التحقيق** (Verification)[8]: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

تجدر الإشارة هنا إلى أن الفحص والتحقيق هما وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

- **التقرير** (Reporting) **أو الابلاغ**[9]: بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

---

[6] ايهاب نظمي ابراهيم،" **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور**"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص17.

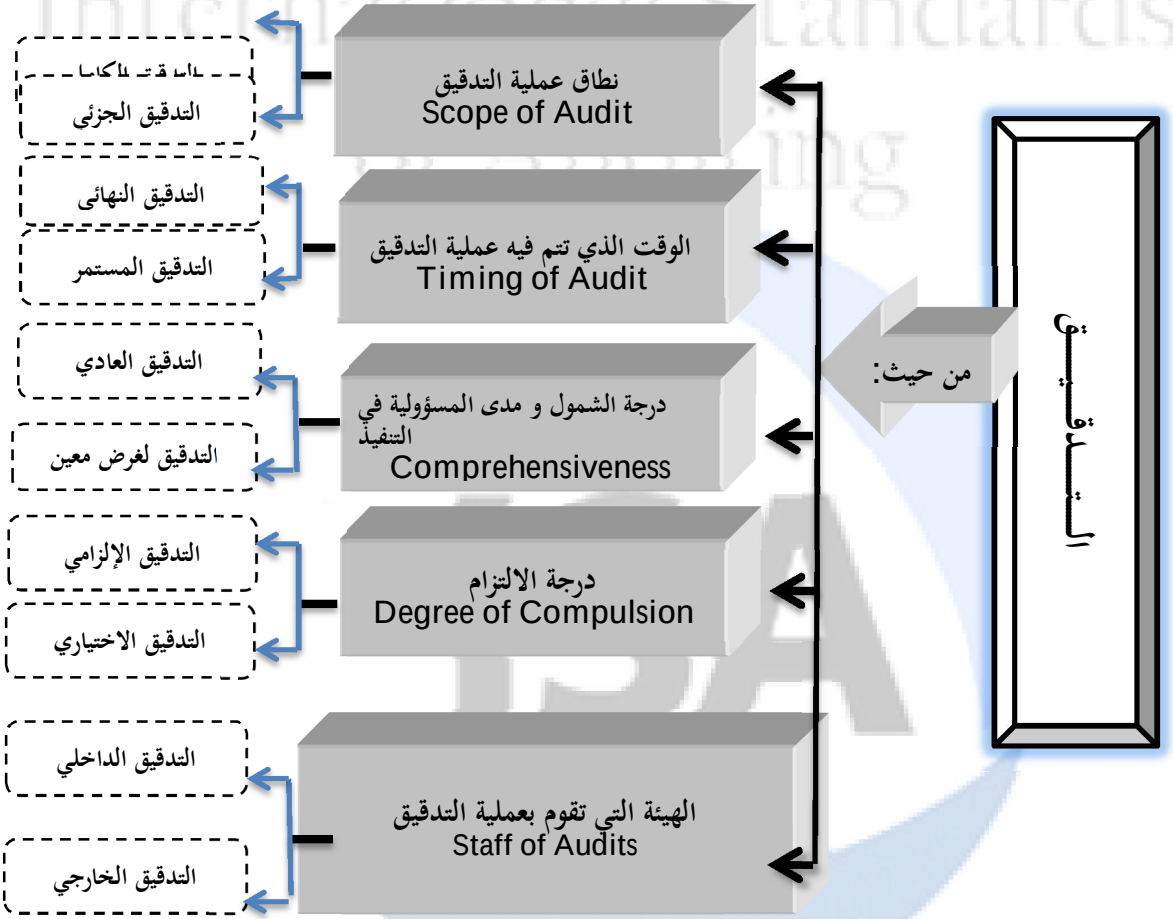
[7] محمد بوتين، " **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** "، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008،ص29.

[8] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، " **علم تدقيق الحسابات النظري** "، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011، ص 21.

[9] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، " **علم تدقيق الحسابات العملي** "، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011،ص 19.

4- أنواع التدقيق: فيما يخص أنواع التدقيق المختلفة نعتقد أنه من الممكن تقسيمها إلى عدة تبويبات وتصنيفات ، حيث نجد أن هذا التعدد والتنوع وصفي، بمعنى أنه يتعرض إلا للجانب الوصفي فقط، وهذا باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، لكن بالمقابل تبقى مستويات الأداء، الخصائص العامة والأصول والمبادئ العلمية التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة، وعليه يمكن توضيح تبويبات أو تصنيفات التدقيق حسب وجهة نظر أغلب الباحثين من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2) : التصنيفات المختلفة للتدقيق



المصدر: من إعداد الأستاذ بالاعتماد على:

-Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA), Principles of Auditing, Second Edition, ABWA Publishers, 2009, PP : 13-15.

- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، " تدقيق الحسابات (1) "، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، عمان، 2010، ص ص33- 41 .
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، " علم تدقيق الحسابات العملي "، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص29- 35.
- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، " تدقيق ومراجعة الحسابات "، الطبعة 1، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص ص19-23.
- مصطفى يوسف كافي، " تدقيق الحسابات: في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة " ، الطبعة 1،دار الرواد، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، عمان، ص ص36-43.

وفيما يلي توضيح مختصر لتلك الأنواع.

4-1- عملية التدقيق من حيث النطاق و الوقت الذي تتم فيه :

أولا: من حيث نطاق عملية التدقيق: أو من حيث حدود عملية التدقيق والذي يمكن أن نتصوره في النوعين التاليين:

أ-التدقيق الكامل[10]: يقوم المدقق بموجب هذا النوع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل.

ب-التدقيق الجزئي: يقتصر عمل المدقق في هذا النوع على جزء محدد لبعض العمليات دون غيرها، يتعين في هذا النوع وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات بين حدود التدقيق والهدف المراد تحقيقه.

ثانيا: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: انطلاقا من هذه الزاوية نستطيع أن نميز بين نوعين من التدقيق هما التدقيق النهائي والتدقيق المستمر:

أ-التدقيق النهائي: يقصد بهذا النوع من التدقيق ذلك الذي يبدأ المدقق فيه ممارسة عمله عند انتهاء السنة المالية، أي بعد أن يقوم المحاسب بالانتهاء من عمله في إنهاء الدفاتر المحاسبية النهائية والحسابات الختامية[11].

ب-التدقيق المستمر[12]:في هذا النوع من التدقيق تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات بصفة مستمرة لكل الحسابات على مدار السنة المالية، عادة ما تتقيد هذه العملية بطريقة منظمة ووفقا لبرنامج أمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، قصد التحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

4-2- التدقيق من حيث درجة الشمول، مدى المسؤولية في التنفيذ ودرجة الالتزام :

أولا: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ : انطلاقا من هذه الزاوية نستطيع التمييز بين نوعين من التدقيق هما التدقيق العادي والتدقيق لغرض معين.

أ-التدقيق العادي :يقوم المدقق في هذا النوع بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات والدفاتر للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية ودلالتها للمركز المالي، بهدف إبداء رأيه الفني المحايد.

ب-التدقيق لغرض معين : يقصد به[13]**."** تدقيق موضوع محدد لهدف محدد، بهدف البحث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج محددة، مثل فحص نظام الرقابة الداخلية، فحص مستندات معينة**."**

ثانيا: من حيث درجة الالتزام: ينظر إلى هذا التصنيف أيضا من حيث إلزامية التنفيذ، ويضم نوعين هما التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري.

---

[10] رأفت سلامة محمود و آخرون،" **علم تدقيق الحسابات النظري** "، مرجع سابق، ص 37.

[11] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري،" **تدقيق و مراجعة الحسابات** "، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2014، ص 20.

[12] Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA), Principles of Auditing, Second Edition, ABWA Publishers, 2009, p 15.

[13] رأفت سلامة محمود وآخرون، " **علم تدقيق الحسابات العملي** "، مرجع سابق، ص35.

أ-التدقيق الإلزامي[14]: هو تدقيق إجباري وفقا لإلزام قانوني، تفرضه تشريعات قانونية (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، تلتزم المؤسسة فيه بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية لها.

ب-التدقيق الاختياري: هو تدقيق لا يلزم به أي نص قانوني، يلجأ إلى طلبه من طرف الملاك أو أصحاب الادارة بمحض إرادتهم، يمارس هذا النوع في المؤسسات الفردية أو شركة التضامن والتوصية البسيطة، يحكمه عقد بين العميل والمدقق، يعرف هنا في الجزائر بما يسمى التدقيق التعاقدي (الاختياري) والذي يمكن تجديده سنويا.

4-3- التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق:

نستطيع أن نقول أيضا في هذا التصنيف أو التبويب من حيث المستفيدين الرئيسيين أو من حيث المسؤولية أو من زاوية القائم بعملية التدقيق ويقسم إلى نوعين هامين هما التدقيق الداخلي والخارجي، ولتوضيح أكثر سنستعرض أوجه التشابه والاختلافات الرئيسية التي يمكن تحديدها بينهما[15].

4-3-1- أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

إن مجال التشابه يوفر نقاط مشتركة يتميز بها كلا التدقيقين تتمثل فيما يلي: يخضع كل من التدقيق الداخلي والخارجي لمجموعة من المعايير الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية الخاصة بكل مهنة، حيث أن هذه المجموعة من المعايير الدولية تشمل المعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية؛ يتمتع كل منهما بتأهيل علمي ومهني؛ يهتمان بحد سواء بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويهدف كل منهما لوجود نظام رقابة داخلية فعالا لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعبات؛ كما يستعملان تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها: خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي؛ وبالنسبة لكلتا الوظيفتين تعرض نتائج أنشطتهما من خلال تقارير التدقيق.

4-3-2- أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

بخصوص أوجه الاختلاف بينهما، نجد أن التدقيق الداخلي يختلف عن التدقيق الخارجي في كثير من الأمور التي قد تلتبس على البعض، من حيث الموقع التنظيمي في المؤسسة، الأهداف، الاستقلالية، منهج الرقابة الداخلية، نطاق العمل، والأطراف المستفيدة،...، وغيرها من الأمور والتي سنستعرضها في ما يلي:

أولا : التدقيق الداخلي: من حيث الموقع التنظيمي يعتبر قسم التدقيق الداخلي جزء من المؤسسة، أهدافه تحدده المعايير المهنية، الإدارة ومجلس الإدارة، يكون تابعا لمستوى إداري معين، نطاق عمله شامل يخدم المؤسسة، ويساهم في تحقيق أهدافها من خلال تحسين كل من العمليات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وعمليات الحوكمة من كافة جوانب المؤسسة، سواء المالية أو غير المالية، وبالنسبة للاستقلالية فهو مستقل عن الأنشطة المدققة، تتعلق منهجيته بجميع الجوانب الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما أن تطبيق التدقيق يغطي جميع عمليات ووظائف المؤسسة،

[14] هيثم السعافين،" **التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي، وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية** "، مجلة المدقق، العدد (63-64)، آب (أوت) 2005، ص 07.

[15] Atanasiu Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram, « The Relationship Between Internal and External Audit », Volume (1), Issue (10) ,2008, PP :5-7. Disponible sur l'adresse suivante : www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/18.pdf, le 15/02/2016.

ومدته تنفذ خلال السنة بأكملها، وذلك بسبب وجود مهام محددة أنشئت وفقا لمستوى المخاطر التي تم تحديدها لكل كيان قابل للتدقيق، يهتم بعمليات الاحتيال والغش في جميع أنشطة المؤسسة.

في خلاصة القول يمارس هذا النوع من طرف موظف من داخل المؤسسة يقوم من خلاله بنشاط تقييمي، استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، يهدف من ورائه إلى حماية المؤسسة وتأمين ممتلكاتها.

أنواعه نجد مثلا: التدقيق التشغيلي، تدقيق الالتزام، التدقيق المالي، تدقيق الجودة، التدقيق البيئي، التدقيق الاجتماعي، .... .

ثانيا: التدقيق الخارجي: من حيث الموقع التنظيمي المدقق الخارجي ليس جزء من المؤسسة، لكنه يشارك فيها، تحدد أهدافه من قبل النظام الأساسي، إذن هو مدقق مهني متعاقد ومستقل، تتمثل المهمة الرئيسية للمدققين الخارجيين في إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية بشكل سنوي، وبالنسبة للاستقلالية فهو مستقل عن عملائه (المؤسسة محل التدقيق) وفق السلوك المهني الصادر عن AICPA ، تتعلق منهجيته ببعض جوانب الرقابة الداخلية والتي لها تأثير جوهري ومادي على النتائج المالية، كما أن تطبيقه لا يغطي سوى تلك العمليات التي يكون لها مساهمة في النتائج المالية وأداء المؤسسة، ومدته كنشاط يتكرر سنويا كقاعدة عامة في نهاية السنة، حيث يبدي رأيه عن القوائم المالية السنوية، يتعلق اهتمامه فقط بعمليات الاحتيال والغش التي تمس الجانب المالي والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

هذا النوع من التدقيق يعتبر المدقق الخارجي ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة والمؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، تشير هنا مفردة المستقل إلى الحيادية التامة بأتم معنى الكلمة، لذلك يسمى أحيانا بالتدقيق **المستقل**[16]، يهدف إلى تقديم رأي فني محايد ومستقل حول صحة وعدالة القوائم المالية لمختلف الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة.

يعين هذا المدقق في غالب الأحيان من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

يطلق على التدقيق الخارجي عدة تسميات أو ألقاب تختلف من دولة لأخرى منها، المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع الحسابات، مراقب الحسابات، محافظ الحسابات، فنجد مثلا (في مصر مراجع الحسابات، محاسب قانوني في ليبيا، مدقق حسابات في الأردن، محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات في الجزائر ...إلخ)، ولعل من أكثر عمليات التدقيق الخارجي الأكثر شيوعا هي التدقيق الإلزامي والتي سميت كذلك لأن الشركات من خلال الجمعية العامة تلتزم بتعيين مدقق خارجي مقابل أتعاب معينة تطبيقا لأحكام القانون كما سبق وأن ذكرنا في النوع الخاص بالتدقيق الإلزامي والذي هو معروف في الجزائر بالتدقيق القانوني.

[16] - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 40.

- رأفت سلامة محمود و آخرون، " **علم تدقيق الحسابات العملي** "، مرجع سابق، ص 43.

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة التالية[17]:

- **التدقيق القانوني (Audit Légal)** : أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية، والذي يقوم به محافظ الحسابات (Commissaire aux Comptes).
- **التدقيق التعاقدي (الاختياري) (Audit Contractuel)**: يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية)، المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنويا.
- **الخبرة القضائية (Expertise Judiciaire)**: وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

5- الرقابة الداخلية:

أولا: تعريف الرقابة الداخلية: قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية بصفة خاصة، لابد أن نمر بتوضيح المعنى الذي تسير إليه كلمة الرقابة بصفة عامة.

الرقابة اصطلاحا تعني عملية التأكد من سير العمل نحو تحقيق الهدف المرسوم.

فالرقابة الداخلية (Internal Control) تعددت تعاريفها بسبب التطور الذي عرفته من جهة واختلاف المعرفين لها من جهة أخرى، فمنظمة AICPA معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين عرفتها على أنها:[18] " مكونة من مخططات التنظيم ومن كل الطرق والاجراءات الموجودة داخل المؤسسة من أجل حماية أصولها، مراقبة دقة المعلومات المعطاة من قبل فرع المحاسبة، تنمية المردودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة."

عرفها أيضا معيار التدقيق الدولي رقم 315(*315 :ISA N_r) سنة 2009 بأنها[19] :" العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والادارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات، والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تنفيذها وتصميمها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تحدد تحقيق أي هدف من هذه الأهداف".

---

[17] محمد بوتين،" **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق** "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 47.

[18] Bailey.A.D, Cramiling.A.A, Ramamoorti.S, "Research Opportunities in Internal Auditing ", Review of Institute of Internal Auditors, 2003, p 56.

[*] معيار التدقيق الدولي رقم 315 الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ينص على "ضرورة فهم المؤسسة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية، بما فيها رقابتها الداخلية."، منقول من المصدر التالي: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**"، مجلس معايير المحاسبة الدولية، الأردن، 2010.

[19] علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، " **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 19، العدد 70، ص 405.

المحور الثاني: مفهوم معايير التدقيق الدولية

1- مفهوم المعيار: يعني (المعيار) لغويا نموذج متحقق (أو متصور) لما ينبغي أن يكون عليه الشيء فيقال: عاير بين المكيالين أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير المكيال و الميزان أي امتحنه لمعرفة صحته[20].

2- معايير التدقيق الدولية: المقصود بمعايير التدقيق درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يخطط الوصول إليها، أو تعتبر معايير التدقيق بأنها :[21] " المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي يبتغى الوصول إليها من القيام بهذا العمل".

أو هي:" عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها "[22].

2-1- نشأتها : نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International of Federation of Accountants في 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وانبثق عن هذا الاتحاد لجنة ممارسات التدقيق الدولية والتي تحولت إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) The International Auditing and Assurance Standards Board سنة 2001 اهتم هذا المجلس بإصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها، وانتشر اعتمادها في العديد من دول العالم خاصة دول الاتحاد الأوربي، وامتدت حتى لبعض الدول العربية حيث وصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 2012، كما تم اعتماد هذه المعايير من طرف أكبر مكاتب التدقيق والتي سميت بالأربعة الكبار (BIG FOUR) وهي مكاتب عالمية كبيرة لها فروع في مدن في معظم الولايات الأمريكية والمدن الكبيرة حول العالم وهي:

(Deloitte, Price Water House Coopers -PWC-, Ernst & Young, KPMG).

تمثل هذه المعايير الدولية إطار متجانس قابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها[23].

2-2- أهداف وضع المعايير: تهدف الجهات المهنية لوضع المعايير لتوفير مستوى معقول من الأداء لضبط العمل وتحديد إطار مناسب وواضح يعمل المدقق ضمنه ويساعد هذه الجهات للحكم على أداء المدقق ونوعية العمل؛

---

[20] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، " **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2009، ص 119.

[21] http://www.almohasib1.com/2008/12/auditing-standards.html اطلع عليه يوم 2016/11/11

[22] وليم توماس،" **المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، دار المريخ للنشر، بدون بلد النشر، 2006، ص 52.

[23] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، " **المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 156.

- كما تعتبر هذه المعايير بمثابة الدستور الذي يلتزم به المدقق عند ممارسة المهنة؛
- أنها المرشد والموجه له في حالات الاجتهاد وبذلك تساعد على تقليل الاختلاف بين التدقيق في الحالات المشابهة؛
- تساعد في تحقيق التعاون والتنسيق بين المنظمات المهنية العالمية المعنية بالتدقيق، وهذا بدوره يسهل من وجود معايير دولية للتدقيق وهذا مطلب أساسي في ظل نظام العولمة الجديد.
- تحقق معايير التدقيق للمهنة الثقة والاحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها، وذلك من المنظمات المهنية العالمية.

2-3- أهمية وضع المعايير: تكتسي المعايير الدولية للتدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين ومستخدمي تقارير المدققين على حد السواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق بسد حاجاتهم من جهة وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كالجمعيات المهنية والمنظمات التي تضم المحاسبين والمدققين والنقابات والجامعات والمعاهد... .

إن أهمية المعايير الدولية نستطيع أن نوجزها في الاعتبارات التالية[24]:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية؛
- إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛
- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- إن انتشار الشركات المتعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

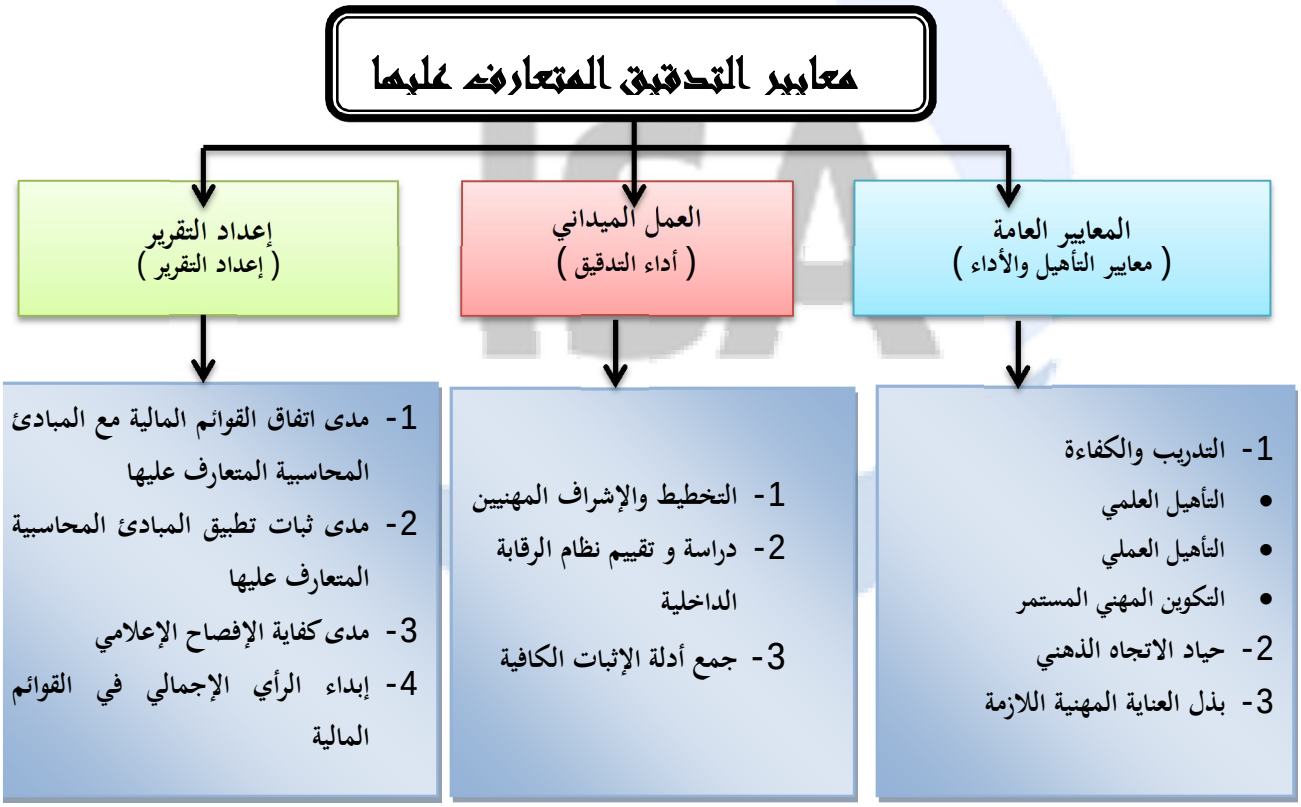
[24] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011/2010، ص 77.

المحور الثالث: المرجعية الدولية لمعايير المراجعة (ISA)

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها تصدرها الهيئات المهنية والتي تحظى بالقبول العام، يهدف إصدارها إلى تقليل التفاوت في الممارسة المهنية وتوحيد مهنة التدقيق فهي عبارة عن أنماط يجب أن يقتدي ويتقيد بها المدقق أثناء أداء مهامه، وقد وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدد من معايير التدقيق المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، حيث تم إعداد هذه المعايير بواسطة لجنة من لجان المعهد الأمريكي ثم نشرت على نطاق واسع وتم بحثها بواسطة أعضاء المعهد، كما تدعو الاشارة هنا إلى ضرورة التفريق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، فالمعايير هي الأنماط والمقاييس التي تحكم الاجراءات المتمثلة في الخطوات التي يقوم بها المدقق من خلال عملية التدقيق في المؤسسة، حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لابد أن يلتزم ويراعي المعايير المهنية الموضوعة والملائمة .

أما بالنسبة للتدقيق الخارجي يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA : American Institute of Certified Public Accountants)، هو السباق في إرساء معايير التدقيق من خلال إصدار كتيب سنة 1954م تحت عنوان" **معايير التدقيق المتعارف عليها** "، تم تبويبها أو تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية نوجزها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (3) : معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر : أرينز ألفين، جيمس لوبك،" **المراجعة – مدخل متكامل** " ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ، 2009، المملكة العربية السعودية، الرياض، ص 42.

1- المعايير العامة:

هي معايير التأهيل والأداء تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي (التكوين العلمي والعملي)، أي كفاءة وشخصية من سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية وهي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:

1-1- التدريب و الكفاءة (التأهيل العلمي و العملي):

يشير هذا المعيار إلى ضرورة وجود كفاءة ورصيد علمي وعملي معتبر وواسع ملم بكافة الجوانب المهنية وحتى الأكاديمية والتي لها علاقة مع التدقيق، وهذا ما يوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يختص صاحبها بالتدريب عن طريق اكتسابه لمهارات تواكب الحداثة والتأهيل المناسب، فمن خلال هذا نستنتج أنه للإيفاء بهذا المعيار يجب توفر ثلاثة عناصر أساسية وهما كالآتي:

أولا: التأهيل العلمي: يشير هذا العنصر إلى وجوب أن يكون المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق، وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى والثقافة الواسعة، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارية مثل الاقتصاد والإحصاء وطرق الاتصال.

ثانيا: التأهيل العملي: يتحقق هذا العنصر بضرورة الحصول على معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني واكتساب مهارات عن طريق تربصات يلتزم فيها المدقق بقضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ثالثا: التكوين المهني المستمر: يشير هذا العنصر إلى أن المدقق الناجح هو ذلك الذي يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته، ومعرفته العلمية والعملية بأحدث التطورات في محيط مهنته، بحضوره سواء بصفة إجبارية أو اختيارية لمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات، أو الندوات أو الأيام الإعلامية.

1-2- الاستقلالية:

يعد من أهم المعايير التي يجب التركيز عليها، يسمى أيضا بحياد الاتجاه، يمثل الحجر الأساس في مزاولة المدقق لمهامه، يعتبر معيار استقلالية المدقق من العوامل المؤثرة بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي، كما أنه العمود الفقري لهذه المهنة.

يرى بعض الباحثين أن :[25] " استقلالية المدقق طبقا للمعيار الثاني من المعايير العامة الأمريكية، يعني تبني المدقق لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختيارات التدقيق، وتقييم النتائج وإعداد التقرير، ومن ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمدققين الخارجيين، بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالمؤسسة يعتمدون على تقرير المدقق للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، ومن ثم اتخاذ قرارتهم بناء على ذلك."

[25] Alvin.A., Arens, Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services, Copyright by Pearson Education Inc, New Jersey, U.S.A, 2003, p 83.

وفي تعريف آخر :[26] " أن استقلالية المدقق تحت مصطلح الحياد تعني وجود وجهة نظر غير متحيزة من قبل المدقق خلال أداء اختبارات التدقيق، وتقييم النتائج وإصدار تقرير التدقيق."

يجب توفر ومراعاة معيار الاستقلالية من طرف المدقق خلال كافة مراحل عملية التدقيق، كما يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المدقق كمنتج مادي وأساسي للتدقيق، هو أنه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية[27].

فالاستقلالية يقصد بها قدرة المدقق على القيام بأداء عمله بكل موضوعية ونزاهة، وأن لا يكون متحيزا لأي طرف تربطه علاقة تقوم على أساس المصلحة، كما أنها ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المدقق فيها رأيه.

لقد تم تحديد مفهوم السلوك المستقل للمدقق من ناحيتين:[28]

1- **الاستقلال في الظاهر**: إن نظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية مرتبطة باستقلال المدقق ويعني الاستقلال ظاهريا ألا يكون للمدقق أي علاقة مبنية على أساس مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق ألا يكون مساهما في المؤسسة التي يدقق حساباتها، أو أحد مورديها أو أحد عملائها، أو مقترضا منها أو مقرضا لها، كما يجب ألا تكون له صلة قرابة مع العاملين بالمؤسسة، لذلك يسهل بالطبع إدراك هذا المعنى من الاستقلال من قبل الأطراف ذات المصلحة.

2- **الاستقلال في الواقع (الاستقلال الذهني)** : يتعلق هذا بالأمانة الفكرية و العقلية، وتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوطات أو مصالح، خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، فالاستقلال في الواقع حالة ذهنية تشير إلى أن المدقق يجب أن يكون مستقلا من حيث السلوك أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بعملية التدقيق، فالاستقلال الذهني تحكمه قيم المدقق وضميره ومعاييره الذاتية، لذلك يصعب قياسه وإدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة.

1-3- بذل العناية المهنية اللازمة:

فيما يخص المعايير العامة، لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية التدقيق، وإنما يتوجب عليه أن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة والحذرة في إنجاز عمله، لذلك نجد أنه هناك بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار اسم الحذر المهني المعقول[29]، فإذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارات اللازمة، ولا يمارس عمله بدرجة معقولة

---

[26] Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, 12th ed, Prentice Hall, 2008, p 15.

[27] وليم توماس، آمرسون هنكي، " **المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، ترجمة وتحقيق أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الطبعة 1، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص 47.

[28] Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, Audit et Commissariat aux Comptes 2009/2010 : Guide de l'auditeur et de l'audité, Editions Francis Lefebvre, France, 2008, p 105.

[29] خالد أمين عبد الله،" **علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية** "، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2000، ص 57.

من العناية فإنه يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقيتها، ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة، لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

2- معايير العمل الميداني (معايير الأداء):

تسمى أيضا بمعايير التنفيذ أو معايير الأداء، تتطلب دقة أكثر وتركيز مهم، يتوجب على المدقق من خلالها الالمام بكافة الجوانب التنفيذية والالتزام بها أثناء تنفيذه للمهمة، حتى يستطيع بذلك تقديم عمله بالجودة المطلوبة، تشمل هذه المعايير ثلاثة جوانب يمكن ذكرها فيما يلي[30]:

- وضع خطة عمل ملائمة، التخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين؛
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- عمل المدقق للحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

2-1- التخطيط ،الإشراف والتفويض المهنيين:

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم والكافي لعملية التدقيق، وفق وضع خطة ملائمة تتضمن كل الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب وصفها، وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع مراعاة اتصاف برنامج الخطة بالمرونة إذ أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو القيام بالفحص السليم، وليس فقط مجرد استكمال وإنهاء البرنامج المسطر وتنفيذه بالكامل.

فيما يتعلق بالجزء الثاني من هذا المعيار الخاص **بالإشراف والتفويض** فيجب أن يتوفر **الاشراف** المباشر والمستمر والدقيق على أعمال المساعدين الآخرين الذين قد يستعين بهم المدقق في كل مرحلة من مراحل التدقيق وذلك لضمان تحقيق أهداف التدقيق وتحقيق القناعة المعقولة بإجراءاته، كذلك يساعد **الاشراف** الجيد والكفء على إسناد مهام العمل قياسا إلى قدرات وكفاءات المساعدين، ويكون هنا دور المشرفين مع المساعدين ذوي الخبرة في وضع المخطط التمهيدي لنطاق التدقيق ويتركون التفاصيل للمساعدين، بالإضافة إلى ذلك يشير كثير من الباحثين إلى أن معيار التخطيط **والإشراف** يعتمد اعتمادا كبيرا على معيار بذل العناية المهنية الواجبة في ما يتعلق بتنفيذ إجراءات التدقيق وأن معيار بذل العناية المهنية الواجبة يجب أن يبدأ من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرورا بتنفيذ إجراءات التدقيق وانتهاء بمرحلة كتابة التقرير، وأن يتم قبول مهمة التدقيق بوقت مناسب وذلك لأنه هناك عناصر مهمة في العمل الميداني يجب أداءها قبل تاريخ إصدار التقارير المالية للمؤسسة محل التدقيق، فالإشراف هنا يضمن توجيه المساعدين على تنفيذ وتحقيق أهداف التدقيق وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل ام لا[31].

---

[30] غسان فلاح المطارنة، " **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)** "، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006، ص 42.

[31] https://www.uoanbar.edu.iq/eStoreImages/Bank/3865.pdf اطلع عليه يوم 2023/04/21

عند إصدار المدقق لشهادته، يجب أن يتوفر لديه عناصر مقنعة تسمح له بإيجاد تأكيد معقول ضروري للشهادة. لهذا، يمكن للمدقق استخدام تقنيات مختلفة وهي[32]:

- السيطرة على الأدلة والاحتمالات؛
- المراقبة الجسدية؛
- تأكيد مباشر؛
- الفحص التحليلي.

في حين أن الشهادة هي التزام شخصي، فإن التدقيق هو عمل جماعي. ومع ذلك، من الضروري أن **يشرف** المدقق على العمل **المفوض** ويفحصه، لأن المدقق لا يستطيع **تفويض** جميع صلاحياته.

كما ذكرنا سابقا بالنسبة لاتصاف الخطة بالمرونة، معنى ذلك أن تكون قابلة للتعديل كلما زاد التقدم في الفحص، فمن جهة لاشك أن نجاح المدقق يتوقف على وضع برنامج تدقيق ملائم يمكنه من تحديد عدد المساعدين ومهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، ومن جهة أخرى يعتبر المدقق مسؤول عن توزيع المهام والإشراف على مساعديه، وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناءا على مدى تحقيق هذه الأهداف، ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به[33].

2-2- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هو المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني، يعد من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية التدقيق، وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، يتم بواسطته تحديد إطار التدقيق ونطاق الفحص، مدى ونوع الإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها.

ينبغي على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستخدم كأساس للاعتماد عليه، واعتباره من أهم المحددات لنوعية التدقيق التي تعمل على تحديد مدى الفحوص والاختبارات، فإضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة التدقيق، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات التدقيق ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

[32] https://motaber.com/ .2023/04/21 اطلع عليه يوم

[33] عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، " **أصول المراجعة الحديثة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص: 45-46.

إن احترام تكامل مقومات نظام الرقابة الداخلية والالتزام بإمكانياته يعطي المعلومات الناتجة عنه مصداقية كبيرة وخصوصا لدى الأطراف الطالبة لها، لذلك يتطلب من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية مهارات وقدرات عالية لتقديمها بكل مسؤولية من قبل المدقق والحكم عليها بصدق، بات من الضروري على المدقق الالتزام بإحدى الطرق التالية[34]:

- طريقة الوصف الكتابي (الملخص الكتابي) لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية (الاستبيان).

2-3- جمع أدلة الإثبات الكافية :

فيما يخص هذا المعيار يجب أن يتصف بالنوعية والصلاحية، أي بمعنى أن يكون دليل الإثبات ذو جودة وصلاحية ملائمة، يتطلب من المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية، والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق، ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال كالملاحظة المادية، العمليات المحاسبية، المستندات، إقرارات الإدارة، الإجراءات التحليلية، وعلى المدقق أن يقيم جودة، نوعية وصلاحية هذه الأدلة وكفايتها للاقتناع بالدليل[35].

ومن هذا المنطلق نستطيع القول بخصوص هذا المعيار أنه **التوثيق الكافي** المعزز لصحة المعلومات التي يتم الحصول عليها واللازمة له للاستناد إليها في عملية إبداء رأيه في الأمور ذات العلاقة والتي يتم حصوله عليها عن طريق الفحص أو الملاحظة والاستفسارات والتأييد ، كل ذلك بغرض الوصول إلى قناعة معقولة يمكنه استخدامها كأساس يتم الاعتماد عليه في إبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية موضوع الفحص[36].

ويمكن توضيح معيار **التوثيق** فيما يلي[37]:

ان تخطيط عملية التدقيق هو بداية عملية تجميع الأدلة لذلك يعد توثيق عملية التخطيط وتجميع الأدلة من اسس نجاح عملية التدقيق ، حيث يقوم المدقق بتوثيق كل ما يتعلق بعملية التدقيق في اوراق العمل.

---

[34] أحمد حلمي جمعة، " **المدخل إلى التدقيق الحديث** "، الطبعة 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 28.

[35] Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Education International, U.S.A, New Jersey, 2012, p 179.

[36] https://sqarra.wordpress.com/auditt3 اطلع عليه يوم 2023 /04/21

[37] https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/10/10_2019_10_23!09_23_51_PM.docx اطلع عليه يوم 2023/04/21

والتوثيق يعني تسجيل كل ما يتعلق بالتدقيق من إجراءات وأدلة ونتائج، ويتم التوثيق بأي شكل يمكن أن يحقق ذلك (ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة اخرى) ويمكن ان يطلق على التوثيق " **أوراق العمل** ". إذن اوراق العمل هي " السجلات والملفات التي يحتفظ بها المدقق ويوثق فيها جميع المعلومات التي حصل عليها منذ بداية الاتصال بالعميل وخلال عملية التدقيق مثل اجراءات التدقيق والاختبارات التي قام بها وتشمل المعلومات التي يحصل عليها من المؤسسة مباشرة أو من خارج المؤسسة والتي يقوم بإعدادها شخصيا"، ويمكن تعريفها على انها : "تشمل كافة الادلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والاجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل اليها".

قد يستثني عادة المدقق من التوثيق أية أوراق وأية مقترحات أو أفكار أولية أو نسخ أولية من القوائم المالية والكشوفات .

وتهدف أوراق العمل إلى تحقيق عدة **أغراض** منها:

1. الإشراف على سير العمل إذ يستطيع المدقق عن طريق أوراق العمل الإشراف على مساعديه ومتابعة سير العمل حسب التخطيط الموضوع والمتمثل ببرنامج التدقيق ومن ثم تقييم النتائج المتوصل اليها؛
2. دليل للأعمال المنتهية والباقية حيث تتضمن أوراق العمل الدليل على أن العمل المطلوب تأديته قد انجز أو أن العمل لا يزال قيد التنفيذ؛
3. تعتبر أورق العمل مصدر للمعلومات أو البيانات التي يرى المدقق ذكرها في تقريره الذي يحوي رأيه الفني أو في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية أو في تقاريره إلى الإدارة أو أي جهات مستفيدة أخرى؛
4. تعتبر أوراق العمل دليلاً قوياً واساساً متيناً لرأي المدقق الذي أعطاه في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج اعمالها؛
5. يمكن استخدام أوراق العمل كدليل إثبات أو كحجة قانونية أمام القضاء إذا تعرض المدقق للمسائلة القانونية بتهمة الإهمال أو التقصير، لذا يجب أن تحتوي هذه الأوراق على كل المعلومات التي من شأنها ان تبين بأن عملية التدقيق قد نفذت بالشكل المطلوب.

3- معايير إعداد التقرير (النتائج):

إن تقرير التدقيق يعتبر من أهم المخرجات والخلاصة النهائية لعملية التدقيق، فهو المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج هذه العملية إلى مستخدمي القوائم المالية.

يفضل أن يتميز هذا المعيار بثلاثة خصائص وهي الوضوح، الاختصار وأن يكون شاملا لكافة المعلومات اللازمة، بتوضيح بسيط لتقرير التدقيق نجد أنه[38]: " يمثل المنتج المادي الأساسي للتدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين"، يتضمن التقرير الرأي الصريح والمحايد حول شرعية وصدق الحسابات، كما أن كتابة التقرير يجب

[38] وليم توماس، آمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 61.

أن تحكمها ضوابط يتعين على المدقق العمل بها وأخذها بعين الاعتبار، تعد هذه الضوابط بمثابة معايير تقسم إلى أربعة جوانب وهي:

- ❖ مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ❖ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- ❖ مدى كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته؛
- ❖ إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية.

3-1 مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يعد هذا المعيار الأول في معايير إعداد التقرير، يراعى فيه مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولا عاما، والتي تعني ضمنيا أنها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وذلك ما إذا كانت هذه القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

3-2- مدى ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يتعين على المدقق إبراز تجانس، استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، وهذا يكون استنادا على اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من كل هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المدقق هنا أيضا تقديم توضيح كافي يبينه في التقرير إلى الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلى أخرى، وتوضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

3-3- مدى كفاية الإفصاح الإعلامي:

يسمى هذا المعيار بمعيار كفاية المعلومات، أو معيار كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته، يتم فيه تبيين مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية، أي أن تحتوي هذه الأخيرة على كل البيانات والإيضاحات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض كان.

3-4 إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية:

يعتبر المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير، يتوجب في هذا المعيار إلمام رأي المدقق بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم الإجمالية، وفي الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يحدد ويوضح المدقق في تقريره بطريقة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطي هذا المعيار نوعا من الحماية للمدقق من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته للقوائم المالية.

بعض الباحثين قسم هذا المعيار إلى ثلاثة أشكال والبعض الآخر قاموا بتقسيم هذا المعيار إلى أربعة أشكال، تدعو الإشارة هنا أن الاختلاف موجود من ناحية الشكل فقط بينما المضمون وهو الأساس يبقى أو يكاد أن يكون موحدا تندرج هذه الأشكال فيما يلي[39]:

1) **إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف):** يستوفي الرأي النظيف القياسي مستواه في حالة تحقق خمسة شروط وهي:

- تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، الدفعات النقدية) بالقوائم المالية؛
- إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق؛
- جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة؛ إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

2) **النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة:** في حالة ما إذا تم إجراء التدقيق على نحو كامل و التوصل إلى نتائج مرضية في عرض القوائم المالية بعدالة، ولكن يرى المدقق أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.

3) **إبداء رأي مع تحفظات (رأي مقيد):** في حالة استنتاج المدقق أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة عرض، ولكن تم تقييد مجال التدقيق بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.

4) **الامتناع عن إبداء الرأي (رأي سلبي):** في حالة استنتاج المدقق أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة (الرأي السلبي)، أو يرى المدقق عدم قدرته على التوصل لرأي عن مدى عدالة القوائم المالية (الامتناع عن إبداء الرأي).

[39] أرينز ألفين، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص67.

عرض معايير التدقيق الدولية (ISA)

تم مراجعة المعايير الدولية للتدقيق (ISA) وإصدار نسخة منها في أكتوبر 2015 لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في 15 ديسمبر 2016 وما بعد، حيث تم تعديل وإعادة صياغة 9 معايير منها، وبالتالي أصبح لدى المدققين اليوم 36 معيار يحتوي كل معيار على مجموعة من الفقرات والتي نجدها في الجدول الموالي: [40]

[40] بالاعتماد على المصادر التالية بتصرف : - هادي التميمي، " **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** "، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2006، الأردن- عمان-، 2006، ص ص : 34- 40.

- مسيف خالد، " **دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA - دراسة مقارنة –** "، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، السنة الجامعية 2017/2016، ص ص 107 - 192.

- عبد الرؤوف حسين العزي، ملخص فني لمعايير التدقيق الدولية، المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية، ص ص: 1-44 موجود على الرابط التالي: .WWW.TH3ACCOUNTANT.COM

الجدول رقم (1) : معايير التدقيق الدولية إصدار 2015

معايير الأمور تمهيدية 100-199		
100 مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة	110 إطار المصطلحات كما في (يوليو /تموز/جويليه) 1995	
120 إطار المعايير الدولية للتدقيق		
معايير المسؤوليات 200 - 299		
200 الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية	210 شروط التكليف بالتدقيق	220 رقابة الجودة لأعمال التدقيق
230 التوثيق	240 الاحتيال والخطأ	250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
معايير التخطيط 300 - 399		
300 التخطيط	315 التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	320 الأهمية النسبية (المادية)في التدقيق
معايير نظام الرقابة الداخلية 400 - 499		
402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية	450 تقييم التحريفات المتعارف عليها خلال التدقيق	
معايير أدلة الإثبات 500 - 599		
500 أدلة الإثبات	501 أدلة الإثبات*اعتبارات إضافية لبنود محددة	505 المصادقات الخارجية
510 التكليف بالتدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية	520 الإجراءات التحليلية	530 أخذ عينات التدقيق
540 تدقيق التقديرات المحاسبية	550 الأطراف ذات العلاقة	560 الأحداث اللاحقة
570 الاستمرارية	580 إقرارات الإدارة	
معايير الاستفادة من عمل آخرين 600 - 699		
600 الاستفادة من عمل مدقق آخر	610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي	620 الاستفادة من عمل خبير
معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير 700 - 799		
700 تقرير المدقق حول البيانات المالية	710 المقارنات	720 المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة
معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800 - 899		
800 تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة	810 تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	

من إعداد الأستاذ بالاعتماد على المصدر الموجود في الصفحة السابقة.

لقد صاحب تطور هذه المعايير منذ اصدارها الأول عدة تغييرات تمثلت أهمها في سحب المعيارين رقم "400: **تقدير المخاطر والرقابة الداخلية**" ورقم" 401 : **التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب** " في ديسمبر 2004، وإصدار معايير أخرى، كما تم أيضا دمج مجموعة المعايير (**الخاصة بالتخطيط 300-399**) مع المجموعة (**الخاصة بنظام الرقابة الداخلية 400-499**) في مجموعة واحدة تسمى(**تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة 300-499**)، بالإضافة إلى إعادة صياغة بعض المعايير، وتعديل عدة معايير من بينها (250، 260، 315، 540، 570، إلخ).

كما شهد هذا التطور تسميات مختلفة بشكل متتابع لهذه المعايير ككل، فبعد أن كانت ضمن المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، انتقلت تسميتها في 2009 إلى المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ومن ثم في 2010 إلى غاية اليوم تحت اسم المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة[41].

[41] عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، " **المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مواءمتها لمعايير المراجعة الدولية**"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 05، العدد 02، 2021. ص 44.

وفي الجدول الموالي نبين أهم معايير التدقيق وفق الإصدار الأخير الذي كان سنة 2020. [42]

الجدول رقم (2) : معايير التدقيق الدولية إصدار 2020

200 – 299: المبادئ و المسؤوليات العامة	
200 الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق	210 الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق
220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	230 توثيق أعمال التدقيق
240 مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية	250 (معدل) مراعاة الأنظمة واللوائح عند تدقيق القوائم المالية
260 (معدل) الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	265 إبلاغ وجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
300 – 499: تقييم المخاطر و الاستجابة للمخاطر المقدرة	
300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية	315 تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
320 الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التخطيط	330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402 اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية	450 تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق
500 – 599: أدلة التدقيق	
500 أدلة التدقيق	501 أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة
505 المصادقات الخارجية	510 ارتباطات التدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية
520 الإجراءات التحليلية	530 العينات في التدقيق
540 (معدل) مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات	550 الأطراف ذات العلاقة
560 الأحداث اللاحقة	570 (معدل) استمرارية المؤسسة
580 الإفادات المكتوبة	
600 – 699: استخدام عمل آخرين	
600 اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي المجموعة)	610 (معدل 2013) استخدام عمل المدققين الداخليين
620 استخدام عمل خبير استعان به المدقق	
700 – 799: استنتاجات التدقيق وإعداد التقارير	
700 (معدل) تكوين الرأي و التقرير عن القوائم المالية	701 الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير التدقيق المستقل
705 (معدل) التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل	706 (معدل) 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: المجالات المتخصصة	
800 (معدل) اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذات غرض خاص	805 (معدل) اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
810 (معدل) الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة	

[42] من إعداد الأستاذ (بتصرف) بالاعتماد على: -الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)،" **المعايير الدولية للمراجعة، الفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية** "، 2020،ص ص: 03-04.

- International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, 2020 Edition, Volume I, New York, USA, PP: 05-07.

تنويه: لكي يتقيد الأستاذ وفق ما تحدده الرزنامة الرسمية الصادرة عن الوزارة الوصية، ولأجل توافق المطبوعة مع المقرر الرسمي للمقياس، ارتأى الأستاذ إلى ضرورة انسجام محتوى المطبوعة مع محاور المقياس حسب البرنامج الرسمي المعتمد من طرف الوزارة والموجود بالصفحات الأولى من هذه المطبوعة، وبالتالي شرح المعايير الموجودة في الجدول رقم (01) والحامل لعنوان: معايير التدقيق الدولية إصدار 2015.

المحور الرابع: معايير المسؤوليات 200 - 299

1) * 200* **الأهداف و المبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية:** يعتبر هذا المعيار معيار المعايير أو الإطار النظري لكل المعايير الأخرى حيث يحتوي على:

- هدف التدقيق: حيث أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو لأجل تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار محدد وهذا من كافة النواحي الأساسية، وأنها خالية من أية انحرافات مادية وتعبر بصورة واضحة، حقيقية وعادلة عن نتائج عمليات المؤسسة.

بالرغم من ذلك فإن المدقق لا يمكن أن يؤكد استمرارية المؤسسة وكفاءة الادارة في تسيير المؤسسة[43].

- المبادئ العامة: هي مبادئ ملزمة لكل مدقق صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تسمى بالمبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤولية المدقق المهنية وهي:

- الاستقلالية؛
- الأمانة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية و العناية المطلوبة؛
- السرية؛
- السلوك المهني و المستوى العلمي؛
- المعايير الفنية " التقنية".

وهذا يعني أنه على المدقق التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق في مهامه، ويتوجب عليه الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية وعدم افتراض ضرورة صحتها إلى حين الوصول إلى قرائن(أدلة) تدعمها[44].

- المسئوليات العامة للمدقق: لقد حددت متطلبات المسئولية العامة للمدقق المستقل (من بين أمور أخرى) وهي كالتالي[45]:

✓ - أن يمارس المدقق الحكم المهني، ويحافظ على مبدأ الشك المهني خلال تخطيط وتنفيذ التدقيق؛

---

[43] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 107.

[44] داوود يوسف صبح،" **تدقيق البيانات المالية** "، الجزء 2، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص28.

[45] عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص 01.

- ✓ التعرف على مخاطر وجود أخطاء جوهرية وتقديرها، سواء بسبب الاحتيال، أو الخطأ، استنادا إلى فهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن وجود الأخطاء الجوهرية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقدرة؛
- ✓ تكوين رأي حول البيانات المالية، استنادا إلى النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- ✓ الاتصال، والتقرير للمستخدمين، أو الادارة، أو المكلفين بالحوكمة، أو أطراف خارج المؤسسة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن التدقيق، هذه المسئوليات، قد تحددها معايير التدقيق، أو الأنظمة، أو اللوائح المعمول بها.

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية، فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حولها، بينما مسئولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة[46].

أما بالنسبة للبيانات المالية الخاضعة لعملية التدقيق هي تلك كل البيانات الخاصة بالمؤسسة، والتي أعدت من طرف الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، ولا يعفي تدقيق البيانات المالية، الادارة، أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

2) * 210* **شروط التكليف بالتدقيق:** شروط اتفاقية أو قبول التدقيق و الخاص بكتاب التكليف بالتدقيق، يعني وجود اتفاق بين المدقق والعميل على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، حيث أنه قبل البدء في عملية التدقيق، يتوجب على العميل طلب خدمات المدقق بشكل رسمي عن طريق إرسال كتاب التكليف رسميا للعميل ليؤكد موافقته على تعيينه وهذا قبل المباشرة في المهمة، تجنبا لحدوث أي سوء تفاهم ويحتوي هذا الكتاب أو رسالة المهمة على المحتويات الأساسية والتي قد تختلف من عميل إلى آخر نذكر أهمها فيما يلي[47]:

- الهدف من المهمة؛
- مسؤولية الإدارة عن تحضير و تقديم البيانات المالية؛
- نطاق التدقيق؛
- شكل التقرير ووسائل ايصال نتائج التكليف؛
- أسس احتساب الأتعاب و كيفية تسديدها؛
- حرية الاطلاع على السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشأن التدقيق، وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى؛

[46] داوود يوسف صبح، **مرجع سابق**، ص ص 29-30.
[47] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 108.

- الترتيبات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق؛
- مسؤولية المدقق في قيامه بالمهمة حسب المعايير الدولية التي تتطلب التخطيط للتدقيق لأجل الحصول على أدلة كافية و مقنعة.
- الشروط المسبقة للتدقيق: يجب على المدقق التأكد من توافر الشروط المسبقة من خلال القيام بما يلي:
  - ❖ تحديد ما إذا كان التقرير المالي المعمول به في إعداد البيانات المالية مقبولا؛
  - ❖ الحصول على موافقة الادارة بأنها تدرك وتتفهم مسؤوليتها عن الأمور التالية[48]:
- إعداد البيانات المالية، طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به، بما في ذلك – إذا كان مناسبا – العرض العادل للبيانات المالية؛
- الرقابة الداخلية التي ترى الادارة أنها ضرورية من أجل إعداد بيانات مالية تخلو من أخطاء جوهرية، سواء بسبب الاحتيال، أو الخطأ؛
- تمكين المدقق من الوصول غير المقيد إلى جميع المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها ذات صلة بإعداد البيانات المالية مثل: السجلات والوثائق وغيرها والأشخاص المحددين من داخل المؤسسة، لضرورة الحصول منهم على أدلة التدقيق وأي معلومات إضافية قد يطلبها من الادارة لغرض التدقيق.
- التغيير في شروط ارتباط التدقيق: يمكن إعادة التغيير في شروط التكليف بمهمة التدقيق من قبل العميل في حالة حدوث أي تغييرات أو مستجدات تدعو إلى ذلك، وهذا قبل إنهاء المدقق لمهمته، ويتوجب على المدقق هنا في هذه الحالة دراسة ذلك قبل الموافقة على تغيير التكليف والاتفاق معا على الشروط الجديدة إذا اقتنع بأن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير، أما في حالة عدم وجودها فعلى المدقق عدم الموافقة على تغيير التكليف الأصلي الأول وبالتالي يتوجب عليه الانسحاب من ارتباط التدقيق - إذا كان ذلك ممكنا – آخذا في الحسبان الأنظمة واللوائح المعمول بها؛ بالإضافة إلى تحديد ما إذا كانت هناك أية التزامات، سواء كانت تعاقدية، أو غير ذلك، تتطلب إخطار الأطراف الأخرى متمثلة في المكلفين بالحوكمة، أو الملاك.

2) * 220* **رقابة الجودة لأعمال التدقيق:** أو رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية هو معيار الرقابة على النوعية (الجودة: Quality) يشير هذا المعيار إلى وجوب وضع مؤسسات التدقيق لسياسات وإجراءات رقابة نوعية مصممة للتأكيد من إنجاز جميع أعمال التدقيق وحسب معايير التدقيق الدولية أو حتى حسب المعايير المحلية ومن هذه السياسات والإجراءات نجد التمسك بالمبادئ الشخصية التي يجب أن يتمتع بها المدقق والمتمثلة في:

[48] عبد الرؤوف حسين العزي مرجع سابق، ص 02.

* الاستقلالية؛ * الموضوعية؛ * السرية؛

* الاتصاف بالمهنية والكفاءة وإنجاز المهام بالعناية اللازمة؛

* قبول المحافظة على العملاء سواء العملاء الحاليين أو المتوقعين مع الأخذ بعين الاعتبار الأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل؛

* توزيع المهام والإشراف على المساعدين، وتتحقق هذه الأخيرة وفقا للكفاءة مع الحرص التام على التوجيه والمتابعة للأعمال على كافة المستويات بدرجة مقنعة ومعقولة وهذا من خلال[49]:

- برنامج التدقيق ومتابعة درجة التقدم؛ توثيق الأدلة ونتائج التدقيق؛
- تحقيق أهداف التدقيق؛ تقدير المخاطر؛
- الاطلاع على الاستفسارات العالقة؛
- تسوية الخلافات في الآراء المهنية بين الأفراد ودراسة مستوى التشاور؛
- دراسة المستويات المقترحة وتقرير التدقيق المقترح.

هذا ويمكن توضيح سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق في الجدول التالي:[50]

الجدول رقم (3) : سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق

السياسات	الأهداف
المتطلبات المهنية	يجب على موظفي مؤسسة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والسرية والسلوك المهني.
المهارات و الكفاءة	على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين تحصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بعناية.
توزيع المهام	يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالة.
التفويض	ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
التشاور	يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
القبول والمحافظة على العملاء	يجب على المؤسسة اجراء تقويم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.
المراقبة	يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **" مراجعة الحسابات المتقدمة-الاطار النظري والاجراءات العملية"**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2012، ص 73.

[49] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 109.

[50] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **" مراجعة الحسابات المتقدمة-الاطار النظري والاجراءات العملية"**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2012، ص 73.

4) * 230* **التوثيق**: يتعلق هذا المعيار بتوثيق جميع الأمور المهنية في أوراق العمل كبرهان على رأي المدقق النهائي وأن إجراءات التدقيق التي قام بها قد تمت ووفقا لمعايير التدقيق الدولية، تشير هذه النقطة الخاصة بتوثيق الأمور المهنية إلى كل الأمور المهمة والأساسية التي توفر للمدقق قرائن يدعم بها رأيه، وتضم هذه الأمور أوراق العمل التي تحتوي على معلومات مخزنة إما في الأوراق أو وسائل إلكترونية كالحاسوب أو أية وسيلة أخرى، حيث تساعد على تخطيط، تنفيذ ومتابعة عملية التدقيق.

أما شكل ومضمون هذه الأوراق ينبغي أن تكون هذه الأوراق بشكل مفصل لتسهيل الفهم الدقيق لعملية التدقيق، يسجل المدقق في هذه الأوراق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، برنامج تخطيط عملية التدقيق، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها وصولا إلى تسجيل النتائج و الاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

يتأثر شكل ومضمون هذه الأوراق بما يلي[51]:

- طبيعة التكليف؛
- شكل التقرير؛
- طبيعة أعمال العميل وتعقيداتها؛
- النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال المهمة.

ويعتبر استعمال أوراق العمل الموحدة وسيلة مساعدة على تحسين كفاءة إعدادها ومتابعتها.

بالنسبة لشكل ومحتوى ومدى أوراق التدقيق يجب مراعاة الأمور التالية[52]:

- ✓ يجب على المدقق إعداد أوراق تدقيق كافية، تمكن المدقق الخبير، الذي ليس له اتصال سابق بالتدقيق من تفهم طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق، التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمعايير التدقيق، و المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ونتائج إجراءات التدقيق المنفذة، وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بالإضافة للأمور المهمة التي نشأت أثناء التدقيق، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأنها، والأحكام المهنية المهمة، التي تم اتخاذها للوصول إلى هذه الاستنتاجات.
- ✓ عند توثيق طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق المنفذة، يجب على المدقق تسجيل:
  - الخصائص المحددة للبنود، أو الأمور التي تم اختبارها؛

[51] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 114.

[52] عبد الرؤوف حسين العزي مرجع سابق، ص 04.

- الشخص القائم بعمل التدقيق وتاريخ الانتهاء من العمل؛
- الشخص الذي قام بفحص أعمال التدقيق المنفذة، وتاريخ، ومدى هذا الفحص.

✓ يجب على المدقق توثيق المناقشات، التي تدور حول الأمور المهمة مع الادارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك، طبيعة الأمور التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوثها؛

✓ يتوجب على المدقق إذا تعرف على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي توصل إليه بشأن أمر مهم، توثيق الكيفية التي يتم بها التعامل مع عدم الاتساق لهذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها.

يراعى في هذا المعيار مبدأ هام من المبادئ العامة أو الشخصية الذي يجب أن يتوفر في المدقق ألا وهو مبدأ السرية وحفظ أوراق العمل حيث يتطلب هنا من المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية وسلامة أوراق العمل، والاحتفاظ بها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفقا للمتطلبات القانونية، كما نشير إلى هذه النقطة الأخيرة هنا بمراعاة المدقق أيضا لمبدأ آخر ألا وهو مبدأ بذل العناية المهنية اللازمة أو كما سماه بعض الباحثين الآخرين بمبدأ الحذر المهني المعقول.

5) * 240* **الاحتيال و الخطأ:** أو مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية

يعرف الاحتيال بأنه الانحرافات المتعمدة وهو فعل مقصود " متعمد" بينما الخطأ غير متعمد وفعل غير مقصود، فالأخطاء في البيانات المالية تنشأ بسببين إما الخطأ أو الاحتيال والعامل الذي يفرق بينهما، هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناتج عنه الأخطاء في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود، فعدم اكتشاف أية أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال هو خطر أعلى من تلك المخاطر الناتجة عن الخطأ.

فمصطلح الاحتيال يدل على فعل مقصود وهذا من خلال[53]:

- التزوير أو حذف متعمد أو تجاوزات للرقابة؛
- التزوير أو التلاعب بالمستندات والسجلات؛
- اختلاس الأصول؛
- سوء تطبيق البيانات المحاسبية.

وأما مصطلح الخطأ فهو غير مقصود، وقد يقع في[54]:

- الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات والمعاملات المحاسبية؛
- السهو أو سوء فهم الحقائق؛

[53] محمود السيد الناغي، " **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق-**"، المنصورة: المكتبة العصرية، مصر، 2000، ص 116.

[54] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 147.

- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ينص هذا المعيار على أنه عند قيام المدقق بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بإعداد التقرير لنتائج التدقيق يتوجب عليه التفكير في مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال والخطأ، وفي حالة الشك أو اكتشاف وجودهما من قبل المدقق فعليه التوسع في إجراءاته التدقيقية وتقديم تقارير للإدارة لمستعملي البيانات المالية والمعتمدين على تقرير المدقق، والسلطات النظامية أو التنفيذية.

بعض المؤشرات لاحتمال وجود أعمال الغش والأخطاء على سبيل المثال لا الحصر[55]:

- تدهور الحالة المالية للمؤسسة ووجود نسب مالية غير مبشرة؛
- وجود رأس مال عامل غير ملائم (بالزيادة أو بالنقصان)؛
- وجود خسائر كبيرة في حسابات الزبائن وقيمة كبيرة للزبائن المشكوك فيهم؛
- الاعتماد الكبير على سلعة واحدة أو عميل واحد أو سلع وعملاء قليلون؛
- إلزام موظفي المحاسبة والمالية على إنجاز البيانات المالية في فترة غير كافية وغير عادية؛
- المعاملات غير الاعتيادية خاصة قرب نهاية السنة والتي لها تأثير مهم على الأرباح؛
- العمليات المحاسبية المعتمدة وغير الاعتيادية؛
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (بين الوحدات)؛
- وجود مصاريف أتعاب كبيرة بالمقارنة مع الخدمات المقدمة؛
- وجود اختلافات كبيرة بين الحسابات والمصادقات الخارجية المرسلة؛
- إجابات الادارة المراوغة أو غير المعقولة على استفسارات المدقق؛
- التغيرات الكبيرة للبرامج الآلية المستعملة دون اختبارها؛
- عدم إمكانية استخراج المعلومات من الحاسوب.

الاجراءات المتبعة عند ظهور دلائل على وجود الاحتيال أو الخطأ:

على المدقق أن ينظر في تأثير الخطأ المحتمل على البيانات المالية، فإذا كان له تأثير جوهري فإن عليه تنفيذ إجراءات معدلة أو إضافية لتأكيد أو تبديد شكوكه من وجود الاحتيال أو الخطأ. في حالة عدم تبديد شكوكه فإن عليه النظر في مصداقية المعلومات المقدمة من طرف الادارة وعلاقتها بإخفاء هاته الأخطاء والموظفين المتورطين.

[55] مسيف خالد، مرجع سابق، ص ص: 111-112.

مؤشرات ضعف أمانة أو كفاءة الادارة:

هناك العديد من المؤشرات يمكن إيجازها فيما يلي[56]:

- السيطرة على الادارة من قبل شخص واحد أو مجموعة صغيرة وعدم وجود مجلس أو لجنة فعالة للإشراف عليهم؛
- وجود هيكل تنظيمي معقد للمؤسسة من دون داعي لذلك؛
- الفشل المستمر في تصحيح نقاط ضعف الرقابة الداخلية؛
- وجود نسبة عالية من التغييرات بين موظفي المحاسبة والمالية الرئيسيين؛
- وجود تغييرات متكررة في المستشارين القانونيين أو المدققين.

الابلاغ عن الاحتيال والخطأ:

هناك عدة جهات ينبغي للمدقق إبلاغها في حال اكتشاف أي عملية احتيال مقصودة أو خطأ غير مقصود، أهمها[57]:

إلى الادارة:

على المدقق إبلاغ الادارة بالسرعة الممكنة في حال وجود خطأ أو احتيال جسيم فعلا أو في حال بقاء شكوك المدقق حول ذلك، سعيا إلى دليل يثبت تصحيح البيانات المالية المتأثرة بذلك الخطأ فيما بعد.

إلى المستفيدين من تقرير المدقق:

- في حال استنتاج المدقق بأن الاحتيال أو الخطأ له تأثير جوهري على البيانات المالية، وإن هذا التأثير لم يتم تصحيحه فإن عليه أن يبدي في تقريره رأيا متحفظا أو معاكسا؛
- إذا منع المدقق من قبل المؤسسة من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لذلك، فإن عليه يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية.

إلى السلطات النظامية والتنفيذية:

إن واجب السرية يمنع المدقق عادة من إبلاغ الاحتيال أو الخطأ إلى طرف ثالث، لكن بموجب التشريع والقانون يتم تجاوز واجب السرية، فمثلا في الجزائر يجب على المدقق إبلاغ وكيل الجمهورية عن اكتشاف الأخطاء والاحتيال.

6) * 250* **مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق البيانات المالية:** يتعلق هذا المعيار بمسؤولية تطبيق القوانين و الأنظمة وأن الإدارة مسئولة عن هذا التطبيق، وأن مسؤولية المدقق عند اكتشافه لعدم التطبيق أو المطابقة وبعد تأكده من ذلك، عليه رفع تقارير حول عدم المطابقة للإدارة العليا والسلطات المشرفة.

[56] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 113.

[57] مسيف خالد، نفس المرجع، نفس الصفحة.

يتوجب على المدقق الإدراك بأن عدم مراعاة القوانين قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، وفي حالة ما إذا تم شك المدقق بأن أعضاء الإدارة العليا أو أعضاء في مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام فعليه الإبلاغ إلى المستفيدين من تقرير المدقق، وذلك في حالة استنتاجه بأن عدم الالتزام له تأثير جوهري على البيانات المالية ولم يتم عكسه بشكل ملائم في تلك البيانات، فعليه أن يعطي رأيا متحفظا أو رأيا معاكس والإبلاغ أيضا إلى السلطات النظامية و التنفيذية، حيث يتطلب هنا من المدقق في بعض الدول الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى السلطات الرقابية.

مسؤولية الإدارة للالتزام بالقوانين والأنظمة:

تقع مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام على عاتق الإدارة وهذا من خلال[58]:

- ❖ وضع أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي؛
- ❖ وضع قواعد سلوكية للعمل ومتابعة تطبيقها من طرف الموظفين ومعاقبة المتجاوزين؛
- ❖ تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة على مراعاة المتطلبات القانونية.

اعتبارات المدقق حول الالتزام بالقوانين والأنظمة:

إن المدقق غير مسؤول تماما عن منع عدم الالتزام ولكن إجراءات التدقيق السنوية قد تكون رادعة.

ويعتبر أكبر سبب لعدم إمكانية اكتشاف عدم الالتزام هو التصور الذاتي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية باستعمال العينات. إن عدم التزام المنظمة ببعض القوانين والأنظمة قد يتسبب في توقيف نشاطها مثل البنوك وعدم التزامها بمتطلبات رأس المال أو متطلبات الاستثمار، على المدقق الحصول على إقرارات خطية بأن الادارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعروفة أو المحتملة والتي سيؤخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية أو في حالة عدم وجود دليل معاكس، فإنه من حق المدقق الافتراض بأن المنظمة ملتزمة بهذه القوانين والأنظمة[59].

الاجراءات عند اكتشاف عدم الالتزام:

كما في حالة وجود الاحتيال والخطأ فإنه عندما يصل المدقق إلى مؤشرات تفيد باحتمال عدم وجود عدم الالتزام، فإن عليه تقييم إمكانية تأثير ذلك على البيانات المالية، وكذلك العواقب المالية المحتملة من غرامات وعقوبات التي قد تصل إلى حد توقيف المؤسسة عن النشاط.

في هذه الحالة، على المدقق توثيق ذلك (جمع الأدلة الملموسة) ومناقشته مع الادارة، إذا لم تقدم الادارة ومحاميها معلومات مرضية بأنها ملتزمة عليه استشارة محاميه الخاص حول العواقب القانونية إذا كان هناك انتهاك للقانون، وفي حال

[58] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 165.

[59] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 115.

عدم الحصول على أدلة إثبات بعدم الالتزام، فعلى المدقق عدم الاشارة إلى شكوكه في تقريره، وعليه النظر إلى ما ينطوي عليه عدم الالتزام وعلاقته بمصداقية إقرارات الإدارة.[60]

مؤشرات حدوث عدم الالتزام: هناك العديد منها، نذكر على سبيل المثال لا الحصر:[61]

- الخضوع إلى رقابة (Contrôle) من قبل أحد الادارات الحكومية: الضرائب، الضمان الاجتماعي، الرقابة على الجودة والأسعار...إلخ، أو دفع غرامات وعقوبات.
- منح امتيازات إلى استشاريين أو أطراف ذات علاقة أو موظفين أو موظفين حكوميين؛
- دفع عمولات وأتعاب مرتفعة بشكل ملفت للنظر؛
- وجود مشتريات بأسعار أعلى أو أقل بكثير من سعر السوق؛
- مدفوعات نقدية غير اعتيادية؛
- معاملات غير اعتيادية مع أطراف غير متعاقدة؛
- معاملات غير مصادق عليها، أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب.
- تعليقات وسائل الإعلام.

إذا شك المدقق بأن بعض أعضاء الادارة العليا أو أعضاء في مجلس الادارة متورطون في عدم الالتزام فعليه الابلاغ:[62]

إلى المستفيدين من تقرير المدقق:

إذا استنتج المدقق بأن عدم الالتزام له تأثير جوهري على البيانات المالية ولم يتم عكسه بشكل ملائم في تلك البيانات، فعليه أن يعطي رأيا متحفظا أو رأيا معاكس.

إلى السلطات النظامية أو التنفيذية:

يتطلب من المدقق في بعض الدول الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى السلطات الرقابية.

7) * 260* الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة :

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية تدقيق بيانات مالية. ولا يحدد المعيار متطلبات تتعلق باتصال المدقق بإدارة أو مالكي منشأة ما إذا كانوا مكلفين بدور حكومي أيضا يجب على المدقق إدراك أهمية الاتصالات المتبادلة الفعالة أثناء تدقيق بيانات مالية، حيث يوفر هذا المعيار إطار عمل مهيمن

[60] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، طبعة 2017/2016، الجزء الأول، الأردن، أوت 2017، ص 217.

[61] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 115.

[62] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ص 220.

لاتصالات المدقق مع المكلفين بالحوكمة، ويحدد بعض المسائل المحددة التي سيتم الاتصال بشأنها. حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) تعريف حوكمة الشركات أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأموال.[63]

يتوقف تطوير علاقة عمل بناءة على ضرورة مهمة تترجم في الاتصال المتبادل والفعال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة والذي يساعدهما في فهم الأمور المرتبطة بالتدقيق السارية، مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية التدقيق، كما يساعد المدقق في الحصول على معلومات ذات صلة بالتدقيق من المكلفين بالحوكمة (فهم المؤسسة وبيئتها، التعرف على المصادر المناسبة لأدلة التدقيق، وفي توفير معلومات عن معاملات، أو أحداث معينة)، ومن شأنه كذلك مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الاشراف عن عملية التقرير المالي وبالتالي تخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

على الرغم من أن المدقق مسئول عن الابلاغ عن المسائل التي يتطلبها هذا المعيار، إلا أن الإدارة مسؤولة أيضا عن إبلاغ المسؤولين بالمسائل المتعلقة بالحوكمة، ولا يعفى الإبلاغ من قبل المدقق الإدارة من هذه المسؤولية.

قد يقيد القانون أو النظام عملية إبلاغ المدقق للمسؤولين عن الحوكمة عن بعض المسائل وفي بعض الظروف، قد تكون الصراعات المحتملة معقدة بين التزامات المدقق بالسرية والتزاماته بالإبلاغ. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المدقق في الحصول على المشورة القانونية.

مسؤولية المدقق اتجاه الاتصال بالمكلفين بالحوكمة:[64]

يهدف المدقق إلى إبلاغ المكلفين بالحوكمة_ بوضوح _ عن مسؤولياته الخاصة بتدقيق البيانات المالية وإعطاؤهم نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للتدقيق. وأن يحصل على معلومات ذات صلة بالتدقيق منهم، وأن يزودهم أولا بأول بالملاحظات الناتجة عن التدقيق، والتي تعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الاشراف على عملية التقرير المالي.

يجب على المدقق تحديد الشخص (الأشخاص) المناسب ضمن هيكل حوكمة المؤسسة الذي سيتم إبلاغه.

أما بالنسبة لعملية الاتصال فيجب أن تتوفر على العناصر المتمثلة فيما يلي:[65]

أشكال الاتصال: يجب على المدققين إبلاغ المكلفين بالحوكمة _ كتابة _ بالنتائج المهمة، التي تم التوصل إليها من التدقيق، إذا كان الاتصال شفويا، غير كاف طبقا للحكم المهني للمدقق، وليس من الضروري تضمين الاتصالات المكتوبة بجميع الأمور التي ظهرت خلال عملية التدقيق.

يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة _ كتابة _ ما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوبا.

توقيت الاتصال: يجب على المدقق التواصل مع المكلفين بالحوكمة، في الوقت المناسب بحسب الحال.

---

[63] رأفت حسين مطر، " **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات** "، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان، ص 47.

[64] عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص 07.

[65] عبد الرؤوف حسين العزي، نفس المرجع، نفس الصفحة.

كفاية عملية الاتصال: يجب على المدقق تقييم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة كافيا لغرض التدقيق، وإذا لم يكن الأمر كذلك، يجب عليه تقييم التأثير الناتج عن تقديره لمخاطر الأخطاء الجوهرية (إن وجد) والقدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب.

8) * 265* الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق المتعلقة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية والتي تعرف عليها المدقق عند تدقيق البيانات المالية.

في هذا الشأن يطلب من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتدقيق عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعند إجراء تقسيمات لهذه المخاطرة على المدقق النظر في الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس الهدف إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية، ومن الممكن أن يحدد المدقق عيوبا في الرقابة الداخلية ليس فقط أثناء تقييم المخاطرة هذه، ولكن في أية مرحلة من مراحل التدقيق[66].

تحديد ما إذا كانت أوجه القصور في الرقابة الداخلية قد تم التعرف عليها:

يجب على المدقق، تحديد ما إذا كان _ استنادا إلى عمل التدقيق الذي تم تنفيذه _ قد تعرف على قصور واحد أو أكثر في الرقابة الداخلية، وتحديد ما إذا كانت تشكل أوجه قصور مهمة في صورة (فردية أو مجتمعة) ومن الأمور التي يمكن للمدقق أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان جانب، أو مجموعة من أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية تشكل قصور مهما هي:[67]

- احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهرية في البيانات المالية في المستقبل؛
- قابلية الأصل، أو الالتزام ذو العلاقة، للخسارة أو الاحتيال؛
- التحديد الذاتي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة؛
- حساب البيانات المالية المعرضة لأوجه القصور؛
- حجم التعامل الذي حدث، أو الذي يمكن أن يحدث في رصيد الحساب، أو فئة المعاملات المعرضة لجانب، أو أكثر من أوجه القصور؛
- أهمية أدوات الرقابة لعملية التقرير المالي؛
- سبب وتكرار الاستثناءات التي تم اكتشافها نتيجة أوجه القصور في أدوات الرقابة؛
- تفاعل جانب قصور مع أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية.

[66] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 119.

[67] عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص 08.

المحور الخامس: معايير التخطيط 300 - 399

1) * 300* **التخطيط:** أو معيار التخطيط لتدقيق البيانات المالية: الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق، عند التخطيط لتدقيق البيانات المالية من أجل تنفيذها بطريقة فعالة وبعبارة أوضح يتم التخطيط لأجل توفير مستوى حول التخطيط للتدقيق، ويشمل الخطة العامة، الخطة في حالة التدقيق الجديد وتحديد المستويات المادية، يتجلى الغرض من هذا المعيار في توفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، وهذا يعني أن كل أعمال المدقق متوقفة على التخطيط فنجاح التخطيط يعني نجاح التدقيق والعكس صحيح، كما يقال: **" إذا فشلت في التخطيط يعني أنك قد خططت للفشل".**

يعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، يساعد المدقق التخطيط الملائم لعملية التدقيق على:[68]

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل يتم إنجازه بسرعة؛
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين؛
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية؛
- التحكم في التكاليف؛
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

الاعتبارات الأساسية لخطة التدقيق: عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة يتوجب عليه الأخذ بعين الاعتبار الأمور الهامة التالية:[69]

- المعرفة بطبيعة العمل: من خلال معرفة نوع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة ومتطلبات الإفصاح، طبيعة عمل المؤسسة وأدائها المالي وكذا مدى كفاءة الإدارة؛
- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛
- مستويات الأهمية النسبية؛

[68] حسين دحدوح، حسين القاضي، " مراجعة الحسابات المتقدمة – الاطار النظري والاجراءات العملية"، الجزء 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص 242.

[69] حسين القاضي، حسين دحدوح، **" أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية"**، مرجع سابق، ص 215.

- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛
- التنسيق والتوجيه والاشراف والمتابعة.

3) * 315* **التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المؤسسة و بيئتها:** تتعين مسؤولية المدقق هنا في هذا المعيار في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لها، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية ويكون الحصول على فهم المؤسسة وبيئتها من خلال:

- فهم اللوائح والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة بما في ذلك عملياتها،
- الهيكل التنظيمي لها؛
- طريقة تمويلها؛
- معرفتها أيضا للسياسات المحاسبية وتطبيقها.

وتعرف الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق ب:[70]

- موثوقية إعداد البيانات المالية؛
- فعالية وكفاءة العمليات؛
- الامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.

إذن لا يمكن الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق إلا من خلال فهم أدواتها، وتقييمها وتصميمها، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها من خلال تنفيذ الإجراءات.

3) * 320* **الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق:** أو معيار الأهمية النسبية في تخطيط وأداء التدقيق: هدف هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية.

عرفت الأهمية النسبية حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC على أنها:[71] " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات."

يتوجب على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل عند وضعه للاستراتيجية العامة للتدقيق وفي ظروف محددة للمؤسسة يجب على المدقق أن يحدد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية بمبالغ دون الأهمية النسبية للبيانات المالية

[70] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، ص 287.
[71] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نفس المرجع، ص 341.

ككل، لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات والتي يتوقع أن تؤثر التحريفات فيها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.

توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر التدقيق، فكلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس.

إن ممارسة الأهمية النسبية في عملية التدقيق في مجالات يتوجب على المدقق تحديدها للأداء لأغراض وهي التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية، وتقييم أثر التحريفات غير المصححة-إن وجدت- على البيانات، وعند تكوين الرأي في تقارير المدقق المالية.

الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات:

قد تختلف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق عنها في وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق، ويحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب التغير في المعرفة المتاحة لدى المدقق بسبب عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال قد ينهي المدقق عملية التخطيط للتدقيق قبل انتهاء الفترة المالية، ولذلك يتوقع قيم معينة لنتيجة النشاط والمركز المالي، فإذا جاءت النتائج المالية الفعلية عقب نهاية السنة مغايرة تماما فإن تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا، كما أن المدقق قد يتقبل عند تخطيطه لعملية التدقيق بأن يحدد مستوى معين للأهمية النسبية يقل عند المستوى الذي ينوي استخدامه في تقييم نتائج التدقيق، وذلك بغرض تخفيض احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان أكبر عند تقييم أثر المعلومات المحرفة خلال عملية التدقيق.[72]

كما يحتاج المدقق إلى تحليل ما إذا كان مجموع الأخطاء الجوهرية والتي لم يتم تصحيحها جوهريا أم لا، وفي حالة توصل المدقق إلى قناعة بأن المعلومات المحرفة قد تكون ذات أهمية نسبية، فإن عليه التفكير في تخفيض مخاطر التدقيق، وذلك بتوسيع إجراءات التدقيق أو الطلب من الإدارة بتعديل القوائم المالية، وفي كل الأحوال قد ترغب الإدارة في تعديل القوائم المالية المتعلقة بالأخطاء الجوهرية.[73]

في حالة رفض الإدارة للتعديل، وإن نتائج توسيع إجراءات التدقيق لم توصل المدقق إلى استنتاج أن المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية، فعلى المدقق في هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريره بحيث لا يكون نظيفا.[74]

4) * 320* استجابة المدقق للمخاطر المقدرة أو إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق، بشأن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية المتعرف عليها، والمقدرة بمعرفة المدقق عند تدقيق البيانات المالية.

[72] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 129.

[73] مسيف خالد، نفس المرجع، نفس الصفحة.

[74] مسيف خالد، نفس المرجع، نفس الصفحة.

كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فإنه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل أكبر، وكلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشأن تأكد خاص ببيان مالي.

الاستجابات الشاملة:

يجب على المدقق أن يصمم ويطبق استجابات شاملة لمواجهة المخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وقد تتضمن ما يلي:[75]

- التأكيد لفريق التدقيق الحاجة للمحافظة على نزعة الشك المهني؛
- تعيين موظفين أكثر خبرة، أو ذو مهارات معينة، أو استخدام خبراء؛
- توفير مزيد من الإشراف؛
- ادخال عناصر إضافية يصعب التنبؤ بها عند اختيار إجراءات التدقيق الاضافية التي سيتم القيام بها؛
- اجراء تغييرات عامة في طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات التدقيق على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات أساسية في نهاية الفترة بدلا من أدائها أثناء الفترة الأولية، أو تعديل طبيعة إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا.

[75] عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص12.

المحور السادس: معايير نظام الرقابة الداخلية 400 - 499

بالنسبة للمعيارين الموجودين سابقا المعيار * 400* تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية و المعيار * 401* التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب تم سحبهما في كانون الأول- ديسمبر- 2005.

1) * 402* **اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستخدم مؤسسات خدمية:** الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات وتحديد مسؤولية المدقق للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، عندما تستخدم هذه المؤسسة خدمات مؤسسة خدمية واحدة أو أكثر، ويتوسع المعيار في كيفية تطبيق مدقق المؤسسة معيار التدقيق الدولي (315: تحديد وتقييم الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها) والمعيار (330: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة).

فبالنسبة لحصول المدقق على فهم للخدمات المقدمة من المؤسسة الخدمية بما في ذلك الرقابة الداخلية طبقا للمعيار الدولي رقم (315) يكون من حيث مثلا: طبيعة الخدمات التي توفرها المؤسسة الخدمية وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمؤسسة المستفيدة بما في ذلك الأثر المترتب على الرقابة الداخلية للمؤسسة المستفيدة؛ الطبيعة والأهمية بالنسبة للحسابات أو آليات التقرير المالي التي تتأثر بالمؤسسة الخدمية؛ درجة التفاعل بين أنشطة المؤسسة الخدمية والأنشطة الخاصة بالمؤسسة المستفيدة... .

أما بالنسبة للمعيار الدولي رقم (330: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة) فيجب على مدقق المؤسسة المستفيدة مثلا أن يحدد ما إذا تم كفاية أدلة التدقيق المناسبة بإقرارات القائمة المالية ذات الصلة وأنها متاحة من السجلات التي تمسكها المؤسسة المستفيدة، وإذا لم يكن الأمر كذلك يتوجب على المدقق تنفيذ إجراءات إضافية لكي يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، أو أن يستخدم مدقق آخر لتنفيذ هذه الإجراءات في المؤسسة الخدمية نيابة عن مدقق المؤسسة المستفيدة.

وبخصوص الاحتيال وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في المؤسسة الخدمية يتوجب على مدقق المؤسسة المستفيدة أن يستفسر من الإدارة عما إذا كانت المؤسسة الخدمية قد قدمت تقريرا للمؤسسة المستفيدة، أو ما إذا كانت هذه الأخيرة على علم - بطريقة أخرى- بأي غش أو تجاوزات للرقابة الداخلية، أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح أو بتحريفات غير مصححة أخرى تؤثر على البيانات المالية للمؤسسة.

إن أهداف مدقق المنظمة التي تطلب خدمات مؤسسة أخرى هي:[76]

- الحصول على فهم الطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخارجية، وأثرها على الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق للوصول إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- تصميم إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر؛

[76] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 135.

- تلتزم مؤسسة الخدمة بتقديم تقرير يسمى بالتقرير النوع (1)؛
- ويشمل هذا التقرير وصف لأنظمة الرقابة ولأهدافها " تعده إدارة المؤسسة " وكذلك تقرير من قبل مدقق حول فاعلية أنظمة الرقابة لتحقيق الأهداف المحددة؛
- كما تقدم المؤسسة التقرير (2) والذي يحتوي أيضا على وصف لتنفيذ أنظمة الرقابة تعده إدارة مؤسسة الخدمة وكذا وصف لاختبارات المدقق لأنظمة الرقابة و النتائج؛
- ويمكن لمؤسسة الخدمة أن تستخدم مؤسسة خدمة أخرى لأداء بعض المهام، حيث تسمى هاته المؤسسة بمؤسسة الخدمة من الباطن " Sub Service Organasation".

2) * 450* **تقييم التحريفات المتعارف عليها خلال التدقيق:** أو معيار تقييم البيانات الخاطئة خلال عملية التدقيق:

يتناول هذا المعيار الدولي تحديد مسؤولية المدقق بشأن تقييم تأثير الانحرافات المتعارف عليها (أو البيانات الخاطئة المكتشفة)، أو التحريفات الغير المصححة (البيانات الخاطئة الغير المصححة) خلال عملية التدقيق - إن وجدت- على البيانات المالية.

فبالنسبة للبيانات الخاطئة أو الانحرافات المتعارف عليها هي بيانات تنشأ عن خطأ غير متعمد أو (مقصود) وتكون في مثلا (المبالغ، التصنيف، العرض...) أما البيانات أو التحريفات الغير مصححة فهي تلك البيانات التي قام المدقق بتجميعها خلال عملية التدقيق والتي لم يتم تصحيحها، وتقسم هي بدورها إلى نوعين : [بيانات خاطئة فعلية وبيانات خاطئة تقديرية]، فالبيانات الخاطئة الفعلية هي البيانات الخاطئة يقينا وليس فيها أدنى شك.

في مرحلة تجميع المدقق للتحريفات الغير المصححة أثناء عملية التدقيق وتبين (ظهر) أنها تقترب من مستوى الأهمية النسبية المحدد، أو كانت البيانات الخاطئة المستخرجة التي حصلت فيها تشير إلى احتمال وجود بيانات خاطئة أخرى والتي إن تم تجميعها معا يمكن أن تصبح جوهرية فعلى المدقق مراجعة خطة التدقيق واستراتيجية التدقيق العامة التي قام بها.

بعد هذه المرحلة يجب على المدقق إبلاغ المستوى الإداري المناسب لجميع التحريفات المجمعة خلال التدقيق في الوقت المناسب، ويتوجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات، وإذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها فيجب عليه أن يحصل على فهم لأسباب عدم إجرائها للتصحيحات المطلوبة، وأن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من تحريف جوهري، وإذا صححت التحريفات المكتشفة، فيجب عليه أن ينفذ إجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كان هناك تحريفات لاتزال موجودة.

المحور السابع: معايير أدلة الإثبات 500 - 599

1) * 500* **أدلة الإثبات:** الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات لكمية و نوعية أدلة الإثبات فهي بمثابة المعلومات التي يحصل عليها المدقق لأجل الوصول واستخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المدقق، قد تشمل هذه الأدلة على المستندات، الدفاتر، والمعلومات الأخرى ذات الصلة، يجب أن تكون هذه الأدلة كافية، وكفاية الأدلة هي مقياس لكمية أدلة التدقيق، حيث أن هذه الكمية تتأثر بتقدير المدقق بمخاطر التحريف، حيث أنه كلما كانت المخاطر المقدرة مرتفعة، وجب رفع الطلب على أدلة تدقيق أكثر، كما تتأثر بجودة أدلة التدقيق، فكلما كانت الجودة أعلى يكون المطلوب أقل، ذلك فإن الحصول على المزيد من أدلة التدقيق لا يعوض افتقارها للجودة.

كما يجب أيضا أن تكون الأدلة مناسبة وهي مقياس لجودة أدلة التدقيق مما يعني ملاءمتها وموثوقيتها في توفير دعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق، وتتأثر موثوقيتها بمصدرها وبطبيعتها وتعتمد على الظروف الخاصة بهذه الأدلة والتي في ضوئها تم الحصول عليها.

يعتمد في هذا الشأن المدقق على أدلة الاثبات المقنعة وليست القاطعة، وغالبا ما يسعى الحصول عليها من مصادر مختلفة لدعم نفس التأكيد. لا يقوم المدقق باختبار كافة المعلومات المتوفرة، وإنما يستعين بالمعاينة الاحصائية "استخراج عينة"، والاجراءات الاجتهادية، ويتأثر اجتهاد المدقق حول كفاية (كمية) وملائمة (نوعية) أدلة الإثبات بعدة عوامل منها:[77]

- تقرير المدقق لطبيعة الأخطار الملازمة كلما زادت الأخطار تطلب زيادة الأدلة؛
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية: كلما كانت ضعيفة تطلب زيادة الأدلة؛
- الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباره: فكلما كان البند ماديا أكثر تطلب أدلة أكثر؛
- الخبرة من عمليات التدقيق السابقة:: تساعد في الحصول على الأولى؛
- موثوقية السندات المتوفرة.

وتأتي الموثوقية ب:[78]

مصادر المعلومات:

- ✓ فالمصدر الخارجي أكثر موثوقية من المصدر الداخلي؛
- ✓ كلما قل ارتباط المصدر بالمؤسسة كانت المعلومات أكثر مصداقية؛
- ✓ كلما زادت مؤهلات المصدر وكان خبير بالموضوع كلما زادت المصداقية.

[77] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 138.

[78] مسيف خالد، مرجع سابق، ص ص: 138- 139.

الطبيعة: يمكن أن تكون المعلومات عبارة عن:

- ✓ تقرير شفوي (أقل مصداقية)؛
- ✓ مستندات مكتوبة (مصداقية متوسطة)؛
- ✓ ملاحظة مرئية (أكثر مصداقية).
- ✓ كما تختلف درجة إقناع أدلة الإثبات، ففيما يخص حسابات الميزانية فتكون أكثر إقناعا كلما كان تاريخ الحصول عليها قريبا من تاريخ الميزانية مثلا: توقيت جرد المخزون في تاريخ الميزانية أكثر إقناعا من جرد المخزون بعد شهرين؛
- ✓ وأما فيما يخص بنود قائمة الدخل" حسابات النتيجة " فتكون أكثر إقناعا كلما كانت تغطي كل الفترة؛

في هذا المعيار لابد للمدقق أن يراعي العلاقة بين التكلفة والمنفعة أي بين تكلفة الحصول على الأدلة والفائدة التي سيحصل عليها منها.

فيما يخص تقرير المدقق هنا إن لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإزالة شكوكه يتوجب عليه إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأيه.

2) * 501* **أدلة الإثبات* اعتبارات إضافية لبنود محددة:** أو اعتبارات محددة لبنود مختارة " أدلة التدقيق" الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن الاعتبارات المحددة عند حصوله على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون، والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المؤسسة طرفا فيها والمعلومات القطاعية عند تدقيق البيانات المالية.

بالنسبة للمخزون يتوجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته من خلال عدة إجراءات تتمثل في خطوات:

- **أولا:** من خلال حضور الجرد الفعلي للمخزون؛
- **ثانيا:** تنفيذ إجراءات التدقيق على السجلات النهائية لمخزون المؤسسة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس - بدقة- نتائج الجرد الفعلي للمخزون؛
- **ثالثا:** إذا تم القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ مخالف لتاريخ البيانات المالية يتوجب على المدقق هنا بالإضافة إلى الإجراءات السابقة أن ينفذ إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق، بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ البيانات المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم؛
- **رابعا:** إذا تعذر على المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف طارئة يتوجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل؛

- **خامسا:** إذا كان المخزون في حيازة وتحت رقابة طرف ثالث مهما نسبيا بالنسبة للبيانات المالية يتوجب على المدقق طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات المخزون.

أما بالنسبة للدعاوى القضائية والمطالبات القانونية يتوجب على المدقق تنفيذ إجراءات لكي يكون على علم بأية دعاوى أو مطالبات قانونية تكون المؤسسة طرفا فيها والتي تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية وتتضمن القيام باستفسارات مناسبة من الإدارة.

في حالة عدم سماح الإدارة إعطاء الإذن للمدقق الاتصال بمحامي المؤسسة فيعتبر ذلك تحديدا لنطاق التدقيق ويعود عادة إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء الرأي.

وبالنسبة للمعلومات القطاعية أولا يجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها طبقا لإطار التقرير المعمول به من خلال الحصول على فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة عند تحديد المعلومات القطاعية تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح يتفق مع إطار التقرير المالي المعمول واختبار تلك الطرق حيثما يكون ذلك مناسبا.

وثانيا تنفيذ إجراءات تحليلية، أو إجراءات أخرى للتدقيق مناسبة لتلك الظروف.

4) * 505* **المصادقات الخارجية:** يساعد هذا المعيار المدقق على تصميم وتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وموثوق بها.

يتناول هذا المعيار استخدام لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الدولي 330 ومعيار التدقيق الدولي 500. وهو لا يتناول التفسيرات المتعلقة بالتقاضي والمطالبات التي يتناولها معيار التدقيق الدولي 501.

اجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق

يشير معيار التدقيق الدولي 500 إلى أن موثوقية أدلة التدقيق تتأثر بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المختلفة التي تم الحصول عليها في ظلها، ويشمل ذلك المعيار أيضا التعميمات التالية المطبقة على أدلة التدقيق:[79]

- يعتبر إثبات التدقيق أكثر موثوقية عند الحصول عليه من مصادر مستقلة خارج المؤسسة؛
- يكون إثبات التدقيق الذي يحصل عليه المدقق مباشرة أكثر موثوقية من إثبات التدقيق الذي يتم الحصول عليه بصورة غير مباشرة أو بالاستنتاج؛
- يعتبر إثبات التدقيق أكثر موثوقية عندما يكون ملموسا في وثيقة، سواء كان ورقيا أو إلكترونيا أو أي شكل آخر.

[79] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، ص 441.

وبناء عليه، واعتماد على ظروف عملية التدقيق، يمكن أن تكون أدلة التدقيق على شكل مصادقات خارجية، يحصل المدقق عليها مباشرة من الأطراف المؤكدة أكثر موثوقية من الأدلة التي تولدها المؤسسة داخليا. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة.

إن أدلة التدقيق التي تكون في شكل مصادقات خارجية يتم الوثوق بها بشكل أكبر من الأدلة المعدة داخليا بمعرفة المؤسسة، أما إجراءات المصادقة الخارجية يجب على المدقق أن يحافظ على الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية بما في ذلك تحديد المعلومات التي سيتم عليه أو طلبها، اختيار الطرف المناسب المطلوب منه المصادقة، تصميم طلبات المصادقة بما في ذلك تحديد أن الطلبات تحمل عنوان وبشكل سليم، وإرسال الطلبات بما في ذلك طلبات المتابعة بحسب الحال إلى الطرف المطلوب منه المصادقة.

يوجد نوعين من المصادقات الخارجية، المصادقات الإيجابية و المصادقات السلبية، فالمصادقات السلبية توفر أدلة تدقيق أقل إقناعا من المصادقات الإيجابية.

يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية تقدم أدلة تدقيق موثوقة وذات صلة أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة إضافية.

4) * 510* **التكليف بالتدقيق لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية:** أو عملية التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية- يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق حول الأرصدة الافتتاحية عند القيام بارتباط التدقيق لأول مرة وهل هي مدققة أم لا والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المستعملة ثابتة التطبيق، ومسؤولية المدقق في حالة عدم التأكد والإجراءات الخاصة بالتأكد من بعض الفقرات مثل الالتزامات الطويلة الأجل، الموجودات الثابتة وبعض الأرصدة الأخرى وعلى سبيل المثال الذمم المدينة في حالة قبضها والذمم الدائنة في حالة دفعها.

على المدقق عند التكليف بالتدقيق لأول مرة أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن:[80]

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية مثل: عدم ترصيد نتيجة السنة السابقة أو وجود رصيد افتتاحي لحسابات الأعباء أو النواتج...إلخ؛
- أن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تحويلها بشكل سليم إلى الفترة الحالية؛
- أن البيانات الحسابية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت، أو أن التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الافصاح عنها بشكل مناسب.

[80] أحمد حلمي جمعة، " **المدخل إلى التدقيق الحديث** "، مرجع سابق، ص 229.

إجراءات التدقيق:

إن كفاية وملائمة أدلة الاثبات التي يحتاج المدقق والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية تعتمد على:[81]

- البيانات المحاسبية المعتمدة؛
- ما إذا تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة؛
- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة للبيانات المالية للفترة الحالية؛
- مخاطر الأخطاء الجوهرية في بيانات الفترة الحالية.

نتائج التدقيق وإعداد التقرير:

في حالة عدم استطاعة المدقق، وبعد قيامه بالإجراءات المشار إليها أعلاه من الحصول على أدلة إثبات كاملة وملائمة للأرصدة الافتتاحية فإن تقرير المدقق يجب أن يتضمن:[82]

1. رأيا متحفظا: ويذكر فيه مثلا:
   - عدم الاشراف على الجرد الفعلي للمخزون؛
   - عدم الوصول على قناعة بكمية المخزون بواسطة إجراءات التدقيق الأخرى.
2. عدم إبداء الرأي؛
3. إبداء رأي متحفظ وآخر غير متحفظ.

☜ هناك بعض الحالات التي تميز إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي فيما يخص نتائج النشاط وإبداء رأي غير متحفظ حول المركز المالي، ويقوم المدقق مثلا بذكر:

- o عدم الإشراف على الجرد الفعلي للمخزون؛
- o عدم التمكن من الوصول إلى قناعة بكميات المخزون بواسطة إجراءات التدقيق الأخرى؛
- o والنتيجة: عدم إمكانية إبداء رأي يتعلق بنتيجة النشاط أو بالتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

ومن جهة أخرى:

☜ الميزانية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة الجوانب الجوهرية) عن المركز المالي للمؤسسة؛

[81] أحمد حلمي جمعة، " **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص 200.

[82] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 185.

☜ في حالة عدم تطبيق البيانات المحاسبية الخاصة بالفترة الجارية والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بشكل ثابت وفي حالة وجود أخطاء جوهرية في الأرصدة الافتتاحية وعدم تسويتها من قبل الادارة وعدم الافصاح عنها بالشكل الملائم فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي معاكس حسب الحالة.

فيما يخص استنتاجات التدقيق من خلال التقرير إذا توصل المدقق عن الأرصدة الافتتاحية يحتوي على تحريف يؤثر جوهريا على البيانات المالية للفترة الحالية، ولم تتم المحاسبة عن أثر التحريف بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كاف، فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض كلما كان مناسبا.

5) * 520* **الإجراءات التحليلية:** هدف هذا المعيار هو توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق فعلى المدقق تطبيقها في مرحلة التخطيط والمراجعة الشاملة قبل إصدار التقرير، فالإجراءات التحليلية تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة مثل العلاقات والمقارنات والتي تكون متعارضة مع معلومات أخرى، ويتم استعمال هذه الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط، مرحلة التدقيق الجوهري (التفصيل) والمرحلة النهائية وتشمل هذه الإجراءات التحليلية:

- مقارنة المعلومات مع السنة السابقة؛
- مقارنتها مع بعضها للسنة الحالية؛
- مقارنة النتائج المتوقعة مع النتائج الفعلية؛
- مقارنة البيانات المالية بأخرى غير مالية كمقارنة مصاريف المستخدمين مع عدد الموظفين مثلا ... .

6) * 530* **أخذ عينات التدقيق:** يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات حول طريقة استعمال عينات التدقيق وإجراء الاختبارات الانتقائية الأخرى، وتمثل عينات التدقيق تطبيق إجراءات الالتزام والإجراءات التفصيلية (الجوهرية) على أقل من 100 % من النشاط لأي فقرة من فقرات البيانات المالية لأجل الحصول على الأدلة التدقيقية وتقييمها، يتم اختيار العينة إما بواسطة الطريقة العشوائية أو الطريقة المنظمة، أو الاختيار الطبقي أو العنقودي.

طرق المعاينة:

توجد طريقتين[83]: الطريقة الحكمية (غير احصائية) والطريقة الاحصائية.

الطريقة الحكمية (غير احصائية)

وتعتمد على حكم المدقق بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة، طريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها، لذا من عيوبها أنها لا تمكن المدقق من الخروج بنتائج كمية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقويم النتائج للعينة.

[83] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ص 482.

الطريقة الاحصائية

وتعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة،

فيما يخص هذا المعيار فإن المدقق لا يستطيع أن يعرف أن العينة التي تم اختبارها ممثلة للمجتمع أم لا، إلا بعد الانتهاء من المعاينة والتي هي ضرورية، تستخدم خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وزيادة الوقت.

7) * 540* **تدقيق التقديرات المحاسبية:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية معقولة سواء المثبتة منها أو المفصح عنها، فالتقدير المحاسبي لقيمة يمثل تقديرا تقريبيا لمبلغ ما في غياب وسائل دقيقة للقياس في الاحتساب وعلى سبيل المثال احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصصات تدني قيمة التثبيتات والذمم المدينة، ومخصص الخسائر المتوقعة من الدعاوى القضائية على المؤسسة.

تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية.

بالنسبة لإجراءات التدقيق في هذا المعيار يتوجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية معتدلة في ظل الظروف المحيطة وأن الإفصاح قد تم بشكل مناسب.

إذا كان الاختلاف غير معقول بالنسبة للتقديرات المحاسبية بين المدقق والإدارة فإن المدقق يطلب منها تعديل التقدير وإلا فإنه يعتبر خطأ جوهريا.

8) * 550* **الأطراف ذات العلاقة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف، والتي عرفت بأنها أطراف إذا كان لأحدهما القابلية للسيطرة على الطرف الآخر أو لديه تأثير مادي على الطرف الآخر بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

بخصوص المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يتوجب الانتباه إليها سواء التي توفرها الإدارة أو المعاملات الأخرى غير المحددة، وكذا كفاية إجراءات الضبط على هذه المعاملات.

بالنسبة لنتائج وتقارير التدقيق في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه بأن الإفصاح عنها في البيانات المالية كان غير مناسب، فيتوجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره والأخذ بعين الاعتبار ما يمكن أن يترتب على ذلك من نتائج.

9) * 560* **الأحداث اللاحقة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق المرتبطة وذات العلاقة بالأحداث اللاحقة عند تدقيق البيانات المالية، والأحداث اللاحقة تقسم إلى أحداث تقع حتى تاريخ تقرير المدقق وهي نوعين[84]:

- **الأول :** يتطلب تعديل البيانات المحاسبية؛
- **الثاني:** لا يتطلب تعديل هذه البيانات بل يتوجب الإفصاح عنها لأنه تؤثر على رأي متخذ القرار، كما تقسم إلى:

[84] أحمد حلمي جمعة،" **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق، ص ص: 208-209.

- أحداث مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية؛
- أحداث مكتشفة بعد صدور القوائم المالية؛
- طرح القوائم المالية للجمهور.

10) * 570* **الاستمرارية**: أو المؤسسة المستمرة : الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق حول احترام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، وبموجب الاستمرارية في المحاسبة تعد البيانات المالية بافتراض أن المؤسسة باقية، وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور.

فتقرير المدقق يساعد في إضفاء الثقة على البيانات المالية، ولكن لا يعتبر ضمانا لاستمرارية المؤسسة مستقبلا.

بالنسبة للمخاطر هناك عدة مؤشرات تؤدي إلى الشك حول استمرارية المؤسسة، ومنها: [85]

المؤشرات المالية التي تكون عن طريق:

- تسجيل خسائر ضخمة؛
- ظهور النسب المالية والأساسية بنتائج سلبية؛
- تأخر في توزيعات الأرباح وتسديد الديون.

كما توجد **مؤشرات المخاطر** والتي تكون: **مؤشرات تشغيلية** في تسجيل مثلا:

- استقالة الإطارات العليا من الإداريين؛
- نقص التجهيزات.

بالإضافة إلى **مؤشرات أخرى**:

- كالدعاوى القضائية المعلقة ضد المؤسسة، وفي حالة نجاحها قد تنتج عنها أحكام تعويضية كبرى؛
- تغيرات في السياسات الحكومية في المجال الذي تشتغل به المؤسسة.

أدلة الاثبات:

عندما يثار شك حول ملائمة فرض الاستمرارية، يجب على المدقق بأن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لإزالة الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في العمل في المستقبل القريب، من خلال إجراءات إضافية، ومن بينها: [86]

- تحليل الربحية والسيولة؛
- مراجعة الأحداث اللاحقة وتحليلها؛

[85] رشا حمادة، " **دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة** "، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي 2003، ص 02.

[86] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 156.

- مراجعة اتفاقية القروض وشروط السندات وما إذا كان هناك أي إخلال في تطبيقها؛
- الاستفسار من محامي المؤسسة حول الدعاوي القضائية والمطالبات؛
- مقارنة النتائج المحققة مع النتائج المتوقعة.

نتائج وتقارير التدقيق:[87]

في حالة اعتقاد المدقق بأن فرض الاستمرارية ملائم فعليه دراسة فيما إذا كانت العوامل التي أدت إلى الاعتقاد تحتاج إلى إفصاح في القوائم المالية، وفي حالة عدم الافصاح المناسب، يتوجب على المدقق إبداء رأي، أي متحفظ أو سلبيا حسبما يراه مناسبا.

أما إذا اعتقد بأن الشك بفرض الاستمرارية لم يتم إزالته بشكل مناسب فعليه التأكد من كفاية الافصاح عن الظروف التي أثارت الشك لديه، ويقوم بإبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيد الشك حول الاستمرارية، مشيرا إلى البيانات المالية التي تدل على ذلك مثل: الخسارة الكبيرة، رأس المال العامل السلبي،...إلخ.

بالنسبة لتقرير المدقق إذا كان الإفصاح غير ملائما في القوائم المالية فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو عكسيا أيهما مناسب.

11) * 580* **إقرارات الإدارة (الإقرارات الخطية): أو الإفادات المكتوبة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق بشأن الحصول على إقرارات من الإدارة وحيثما يكون ذلك مناسبا المكلفين بالحوكمة عند تدقيق البيانات المالية.

شكل ومحتوى الإفادات المكتوبة:[88]

يجب على المدقق أن يطلب إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن المسؤوليات المناسبة عن البيانات المالية ومعرفة الأمور المتعلقة بها، ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب إفادة موجه للمدقق، ولا يعد التعبير عن مسؤوليات الإدارة في نظام أو لائحة أيضا بديلا للإفادات المكتوبة المطلوبة، ويجب أن تتناول الإفادة المواضيع التالية:

- ❖ أن إدارة المؤسسة قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية، طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به، بما في ذلك _ حيثما يكون ذلك ملائما _ عرضها العادل، كما هو محدد في شروط ارتباط التدقيق؛
- ❖ أن إدارة المؤسسة قد وفرت للمدقق جميع المعلومات الملائمة والوصول، كما هو متفق عليه في شروط الارتباط وسجلت جميع المعاملات وعكست في البيانات المالية؛
- ❖ ما يدعم أدلة التدقيق الأخرى ذات الصلة بالبيانات المالية أو بإقرار معين، وقد تتضمن ما يلي:
  - o ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسبا؛

[87] نفس المرجع، ص 157.

[88] عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص 25.

- ما إذا كان قد تم إثبات الأمور التالية، أو قياسها، أو عرضها، أو الإفصاح عنها طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به ملائما؛
- الخطط أو الدوافع التي قد تؤثر على القيمة الدفترية أو تصنيف الأصول والالتزامات؛
- كل من الالتزامات الفعلية والمحتملة؛
- ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الرهون على الأصول، والأصول المرهونة؛
- جوانب من أنظمة ولوائح واتفاقيات تعاقدية، والتي قد تؤثر على البيانات المالية، بما في ذلك عدم الالتزام؛
- بأن الادارة قد أبلغت المدقق بجميع أوجه القصور في الرقابة الداخلية، والتي تعلم بها الادارة؛
- إبلاغ الادارة عن مبلغ الحد المسموح للمدقق الذي يمكن اعتبار التحريفات التي تتجاوزه ليست ذات شأن بشكل واضح لأغراض الإفادات المكتوبة المطلوب.

تستعمل إقرارات الإدارة كأدلة تدقيق ومن أمثلة هذه الإقرارات اعتراف الإدارة عن مسؤوليتها عن تحضير وتقديم البيانات المالية ومصادقة مجلس الإدارة على هذه البيانات المالية.

على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤولياتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قد قامت بالمصادقة على القوائم المالية.

إقرارات الادارة كدليل إثبات:

يجب أن تكون هاته الإقرارات خطية حول الأمور الهامة في الحالات التي يتعذر فيها وجود إثباتات أخرى كافية.

وعلى المدقق في حالة تناقض إقرارات الادارة مع أدلة إثبات أخرى أن يتقصى أسباب ذلك، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر في مصداقية الإقرارات المقدمة.

توثيق إقرارات الإدارة:[89]

يعتبر الإقرار الخطي أفضل من الشفوي كدليل إثبات، ويمكن أن يأخذ أحد الأشكال التالية:

- ✓ إقرار خطي مباشرة من الإدارة؛
- ✓ رسالة من المدقق يوجز فيها فهم المدقق لإقرارات الادارة الشفوية، مصادق عليها من قبل الادارة؛
- ✓ محاضر اجتماعات مجلس الادارة أو الهيئات المماثلة ذات الصلة بالموضوع.

[89] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 157.

الاجراءات المتخذة في حالة رفض الادارة تقديم الإقرارات:

في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق بأنه ضروري فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق وعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي.

أثناء عملية التدقيق يحصل المدقق على الكثير من المعلومات والاستفسارات لهذا فإن سوء الفهم مع المدقق ينخفض كثيرا عند تأكيد الإقرارات الشفوية بإقرارات مكتوبة.

International Standards of Auditing
ISA

المحور الثامن: معايير الاستفادة من عمل الآخرين 600 - 699

1) * 600* **الاستفادة من عمل مدقق آخر:** يعالج هذا المعيار حالة إعطاء تقرير حول البيانات المالية من قبل مدقق يعتمد على مدقق آخر والذي لا تربطه معه أية علاقة مهنية فيقوم هذا الأخير بتدقيق فرع أو فروع، ولهذا على المدقق الرئيسي والذي يكون مدقق المؤسسة الأم أن يتصل بالمدقق الآخر ويخبره عن بعض الأمور المهمة المطبقة مثل الاستقلالية، كما يستفسر أيضا عن كفاءته المهنية.

يراعى في هذا المعيار أن يتعاون كلا المدققين مع بعضهما أي المدقق الأساسي أو الرئيسي مع المدقق الآخر، وذلك لمعرفته بالسياق الذي سيستفيد المدقق الأساسي منه، فمثلا على المدقق الآخر لفت نظر انتباه المدقق الأساسي لأي جانب من عمل المدقق الآخر والذي لم يستطيع القيام به بالصورة المطلوبة.

وبالنسبة لاعتبارات إعداد التقرير عندما يستنتج المدقق الرئيسي بأنه لا يمكن الاستفادة من عمل المدقق الآخر يتوجب عليه في هذه الحالة إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق التدقيق.

الموافقة على القيام بمسؤولية المدقق الأساسي:

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، ولهذا الغرض يجب على المدقق دراسة ما يلي:[90]

- الأهمية النسبية لجزء البيانات المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها؛
- بدرجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء؛
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية للأجزاء والتي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؛
- القيام بالإجراءات الاضافية المشار إليها في هذا المعيار الدولي للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل المدقق الأساسي بمشاركة مهمة في مثل هذا التدقيق.

✋ الأجزاء المدققة تعني قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشاركة، أو شركة زميلة، أو منشاة أخرى تندرج معلوماتها المالية ضمن البيانات المدققة من قبل المدقق الأساسي.

إجراءات المدقق الأساسي:

عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر، يجب على المدقق الأساسي مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة به.

على المدقق الأساسي إعلام المدقق الآخر بما يلي:[91]

---

[90] أحمد حلمي جمعة، " **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص ص: 289-290.

[91] حسين دحدوح، حسين القاضي، " **مراجعة الحسابات المتقدمة** "، مرجع سابق، ص 142.

- ✓ متطلبات الاستقلالية لكل من المؤسسة والجزء، والحصول على إقرار خطي بالاستجابة لذلك؛
- ✓ مجال الاستفادة من عمل مدقق المدقق الآخر وتقاريره، والقيام بالترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولي لعملية التدقيق، وعلى المدقق الأساسي إعلام المدقق الآخر ببعض الأمور التي تحتاج إلى مراعاة خاصة، والإجراءات المطلوبة لتشخيص المعاملات الجارية داخل نطاق الشركة والتي قد يتطلب الافصاح عنها، والجدول الزمني لإنجاز عملية التدقيق؛
- ✓ المتطلبات المحاسبية والتدقيقية وتقديم التقارير مع الحصول على إقرار خطي بالاستجابة لهذه المتطلبات.

يجب قيام المدقق الأساسي بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.

التعاون بين المدققين:

يجب أن يتعاون المدقق الآخر مع المدقق الأساسي، وذلك لمعرفته بالسياق الذي سيستفيد المدقق الأساسي منه، فمثلا على المدقق الآخر لفت نظر المدقق الأساسي لأي جانب من عمل المدقق الآخر الذي لم يستطيع القيام به بالصورة المطلوبة، وبصورة مماثلة واستنادا إلى الاعتبارات القانونية والمهنية فإن المدقق الآخر يحتاج إلى الإحاطة بأية أمور وصلت إلى علم المدقق الأساسي والتي قد يكون لها تأثير مهما على عمل المدقق الآخر.[92]

اعتبارات إعداد التقرير:[93]

عندما يستنتج المدقق الأساسي بأنه لا يمكن الاستفادة من عمل المدقق الآخر، وأن المدقق الأساسي لم يتمكن من إنجاز إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية لأحد المكونات التي تم تدقيقها بواسطة المدقق الآخر، فيجب عليه في هذه الحالة إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق التدقيق.

توزيع المسؤولية:[94]

بينما يعتبر الالتزام بالإرشادات الواردة في الفقرات السابقة أمرا مرغوبا فيه، فإن التشريعات المحلية في بعض البلدان تسمح للمدقق الأساسي أن يعتمد على تقرير المدقق الآخر فقط والمتعلق بتدقيق أحد المكونات، أو عدد منها وذلك عند إبداء رأيه في البيانات المالية ككل وعند قيام المدقق الأساسي بذلك فإن من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق الأساسي إشارة واضحة إلى هذه الحقيقة، كذلك يجب أن يشير التقرير إلى حجم جزء البيانات المالية التي تم تدقيقها من قبل المدقق الآخر.

2) * 610* **مراعاة عمل التدقيق الداخلي:** أو استخدام عمل المدققين الداخليين: يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمدققين الداخليين، وذلك عندما يحدد المدقق أن وظيفة التدقيق الداخلي من المحتمل أن تكون ذات صلة بالتدقيق.

---

[92] حسين القاضي، حسين دحدوح، **" أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية"**، مرجع سابق، ص 371.

[93] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 160.

[94] نفس المرجع، نفس الصفحة.

كما يهدف المدقق في هذا المعيار إلى تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد للمدققين الداخليين، وإلى أي مدى يعد ذلك العمل كافيا لأغراض التدقيق.

وبتعريف للرقابة الداخلية بأنها :" السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة لأجل توفير تأكيد معقول من أن أغراض الإدارة المعنية سوف يتم الوصول إليها"، فالمدقق يقوم بفهم ودراسة الرقابة الداخلية لأجل تحديد مستوى مخاطر الرقابة وبما أن المدقق الداخلي والخارجي هدفهما متطابقان فإن المدقق الخارجي يقوم بالاستفسار حول كفاءة قسم التدقيق الداخلي، واستقلالية المدقق الداخلي فيه للاستفادة منه وعادة ما يتم الاتصال والتنسيق بينهما في وقت مبكر ومن ثم الاستمرار في هاذين العنصرين.

فتزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي، إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه.

نطاق وأهداف التدقيق الداخلي:

يتباين نطاق وأهداف التدقيق الداخلي بشكل واسع، ويعتمد ذلك على حجم وهيكلة المؤسسة ومتطلبات إدارتها وتتضمن فعاليات التدقيق واحد أو أكثر مما يلي: [95]

- مراجعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي: إن وضع نظام محاسبي ونظام ضبط داخلي ملائمين واللذان يتطلبان اهتماما متواصلا، وهو من مسؤوليات الادارة وعادة ما يكلف التدقيق الداخلي بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة لغرض إعادة النظر بهاذين النظامين ومراقبة تطبيقاتهما وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما؛
- اختيار المعلومات المالية والتشغيلية: وهذا قد يتضمن مراجعة بالوسائل المستعملة لتشخيص وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات، والاستفسار الخاص ببنود منفردة، بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات؛
- مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة؛
- مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الادارية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي:[96]

- ✓ إن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الإدارة وأن أهدافه تختلف عن أهداف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل، حول البيانات المالية وتتباين أهداف ووظائف التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة، أما الاهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛

[95] مسيف خالد، مرجع سابق، ص ص: 160-161.

[96] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 161.

- ✓ ومع ذلك فإن بعض الوسائل لتحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما غالبا ما تتشابه، ولذا فإن كثير من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية؛
- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي جزءا من المؤسسة وبغض النظر عن درجة استقلاليته الذاتي وموضوعيته فإن التدقيق الداخلي لا يستطيع الوصول إلى نفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية. إن المدقق الخارجي يتحمل منفردا مسؤولية إبداء الرأي بعملية التدقيق، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي كما وأن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة من المدقق الخارجي.

الفهم والتقييم الأولي للتدقيق الداخلي:

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازه.

خلال عملية التخطيط للتدقيق، يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي للبيانات المالية في مجالات محددة لغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز التقييم الأولي عن طريق عوامل مهمة تندرج فيما يلي:[97]

1- **الموقع في الهيكل التنظيمي:**

الموقع الخاص للتدقيق الداخلي في المؤسسة وتأثير ذلك على قابليته ليكون موضوعيا. إن الحالة المثالية هي ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحررا من أية مسؤولية تشغيلية ويجب النظر بدقة في أية تقييدات أو عوائق تضعها الإدارة أمام التدقيق الداخلي وعلى الخصوص فإن من الضروري أن يكون للمدققين الداخليين حرية الاتصال بشكل كامل مع المدقق الخارجي.

2- **نطاق الوظيفة:**

طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي، حيث يحتاج المدقق الخارجي كذلك إلى دراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي وما هي الأدلة المعززة لذلك.

[97] أحمد حلمي جمعة، " **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص ص: 278-279.

3- **الكفاءة المهنية:**

فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد أنجز من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين، فمثلا قد يقوم المدقق الخارجي بفحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

4- **العناية المهنية اللازمة:**

فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد خطط له وأشرف عليه وتمت مراجعته وتوثيقه، حيث يراعى وجود أدلة وبرامج للتدقيق وأوراق عمل مناسبة.

5- **توثيق الاتصال والتنسيق:**

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة، ومناقشتها في أبكر مرحلة ممكنة، وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي فمن الأفضل أن يتم الاتفاق مسبقا على توقيت مثل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المراجعة وإعداد التقارير.

تزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي، إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وأن يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي، والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي وبالمثل فإنه في العادة يقوم المدقق الخارجي بإعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على التدقيق الداخلي.

تقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي:

- عندما ينوي المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتأكد من كفايته لأغراض المدقق الخارجي؛
- إن تقييم العمل المعين للتدقيق الداخلي يتضمن دراسة ملائمة لنطاق العمل والبرامج ذات العلاقة، وفيما إذا كان التقييم الأولي للتدقيق الداخلي لازال مناسبا، هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما إذا كان:[98]
  - قد تم إنجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمدققين داخليين، وإن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب؛

[98] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 163.

- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها؛
- أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وأن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز؛
- أن الاستثناءات أو الأوامر الغير اعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

3) * 620* **الاستفادة من عمل خبير:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بعمل فرد أو مؤسسة في مجال خبرة معينة بخلاف مجالات المحاسبة والتدقيق، وذلك لحصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة وقد يكون الخبير:

- ☜ مكلفا من قبل المؤسسة؛
- ☜ موظفا لدى المؤسسة؛
- ☜ مكلفا من قبل المدقق؛
- ☜ موظفا لدى المدقق.

تتحدد الحاجة للاستفادة من عمل خبير للحصول على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، ومن أمثلة ذلك نجد[99]:

- ❖ التقييمات لأنواع معينة من الأصول: كالأراضي والمباني، الأعمال الفنية، الأحجار الكريمة؛
- ❖ تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول مثلا المعادن المخزنة على شكل أكوام، الاحتياطات النفطية؛
- ❖ الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

يتم الاستفادة من الخبير باعتماد المدقق على تقييم الكفاءة المهنية للخبير وهذا ما يتضمن الأخذ بعين الاعتبار:

- الشهادات المهنية؛
- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على أدلة إثبات فيه؛
- كما يتوجب على المدقق أيضا تقدير موضوعية هذا الخبير.

عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير، على المدقق مراعاة:[100]

- o الأهمية النسبية للبند موضوع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية؛

[99] مسيف خالد، مرجع سابق، ص 164.

[100] أحمد حلمي جمعة، " **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص 283.

- مخاطر وجود معلومات خاطئة استنادا إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق؛
- كمية ونوعية أدلة الاثبات الأخرى المتوفرة.

كفاءة وموضوعية الخبير:

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير، على المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير، وهذا ما يتضمن الأخذ بعين الاعتبار ما لدى الخبير من:[101]

1- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة ذات العلاقة، أو عضويته فيها؛

2- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه.

- على المدقق تقدير موضوعية الخبير؛
- إن مخاطر ظهور ضعف في موضوعية الخبير سوف تزداد في حالة كون الخبير:

1. موظفا لدى المؤسسة؛
2. تابعا للمؤسسة بطريقة أخرى، مثل كونه معتمدا على المؤسسة ماليا، أو أن لديه استثمارات في المؤسسة.

نطاق عمل الخبير:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية التدقيق، وقد يتم الحصول على أدلة من خلال مراجعة بنود تكليف الخبير والتي غالبا ما تندرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من المؤسسة إلى الخبير، وقد غطى هذه التعليمات أمور عديدة مثل:[102]

- أهداف ونطاق عمل الخبير؛
- موجز عام بالأمور الخاصة التي يتوقع المدقق بأن تقرير الخبير سيغطيها؛
- الاستخدام المنشود المتوقع للمدقق من عمل الخبير، بما في ذلك إمكانية الاتصال بطرف ثالث بشأن هوية الخبير ومدى علاقته بالعمل؛
- مدى تمكن الخبير من الوصول أو الاطلاع على السجلات والملفات المناسبة؛
- إيضاح علاقة الخبير مع المؤسسة إن وجدت؛
- سرية معلومات المؤسسة؛

[101] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **" إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"** ، ص 711.

[102] مسيف خالد، مرجع سابق، ص ص: 165-166.

- معلومات حول الفرضيات والطرق المراد استخدامها من قبل الخبير، ومدى انسجامها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة.

International Standards of Auditing
ISA

المحور التاسع: معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير 700 - 799

3-3-6- معايير استنتاجات التدقيق و إصدار التقارير * 700- 799 *:

1) * 700* **تقرير المدقق حول البيانات المالية:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق و توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة عملية التدقيق بشأن البيانات لمؤسسة ما.

يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المالية.

كما يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب واضح حول البيانات المالية ككل.

العناصر الأساسية في تقرير المدقق:

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية، مدرجة حسب طريقة عرضها المألوفة:[103]

1. عنوان التقرير؛
2. الجهة التي يوجه إليها التقرير؛
3. الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

أ: تحديد البيانات المدققة؛

ب: بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق.

4. فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق):

أ: الإشارة إلى معايير التدقيق الدولية أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة؛

ب: وصف للعمل الذي قام المدقق بإنجازه.

5. فقرة الرأي وتحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية؛
6. تاريخ التدقيق؛
7. عنوان المدقق؛
8. توقيع المدقق.

[103] مسيف خالد، نفس المرجع، ص ص: 166-169.

ومن المرغوب فيه وضع قياس موحد لشكل وموضوع تقرير المدقق، لأن ذلك سيساعد في تعزيز فهم القارئ وتشخيص أية ظروف غير اعتيادية عند حدوثها.

عنوان التقرير:

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له، وقد يكون من الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة، أو عن مجلس الادارة أو من تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية.

كما يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وتصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.

فقرة النطاق:

يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم.

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

يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها تضمنت:

- ✓ فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ إفصاح البيانات المالية؛
- ✓ تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛
- ✓ تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الادارة عند إعداد البيانات المالية؛
- ✓ تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه.

فقرة الرأي:

يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته أينما كان مناسبا، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

في أي حالة لا يوجد فيها دليل على البلد الذي تم استخدام مبادئه المحاسبية، فإن من الواجب ذكر اسم ذلك البلد، وفي حالة توزيع التقارير المتعلقة بالبيانات المالية بشكل واسع خارج البلد الأصلي، فيوصي بأن يشير المدقق في تقريره إلى معايير البلد الأصلي.

تاريخ التقرير:

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير، والتي حدثت وتنامت إلى علم المدقق لغاية ذلك التاريخ.

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

عنوان المدقق:

يجب أن يتضمن التقرير موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

توقيع المدقق:

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

تقارير المدقق:[104]

1- **التقارير غير المعدلة:**

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

2- **التقارير المعدلة:**

يعتبر تقرير المدقق معدلا في الحالات التالية:

- هناك قيود على نطاق عمل المدقق؛

[104] مسيف خالد، نفس المرجع، ص ص: 169-170.

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

هناك ثلاثة أنواع للتقارير المعدلة:

- رأي متحفظ؛
- عدم إبداء رأي؛
- رأي معاكس.

1.2- الرأي المتحفظ:

يجب أن يتم إبداؤه عندما يستنتج المدقق عدم إمكانية إبداء رأي غير معدل وإن تأثير أي اختلاف مع الإدارة، أو تحديد للنطاق ليس جوهريا وشاملا لدرجة إبداء رأيا معاكسا أو عدم إبداء رأي ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ "كاستثناء ل" تأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات.

2.2- عدم إبداء الرأي:

يجب أن يتم إصداره في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول البيانات المالية. وتجدر الاشارة أن هذا النوع من التقارير لا يوجد في مهمات التدقيق القانوني في الجزائر (محافظة الحسابات).

3.2- الرأي المعاكس:

يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية والشمولية للبيانات المالية لدرجة يستنتج فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.

يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا، ماعدا الرأي غير المعدل أن يضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي. كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا، بيان الأثر (الآثار) الكمي على البيانات المالية.

2) * 701* الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل:

الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق للإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل، ويهدف إلى تناول كل من حكم المدقق لما يتم إبلاغه في تقريره، وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ، إذ يوفر هذا الأخير عن الأمور الرئيسية للتدقيق معلومات إضافية لمستخدمي البيانات المالية المعنيين لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت، بحسب الحكم المهني للمدقق، كما يساعد المستخدمين المعنيين في فهم المؤسسة ومجالات الأحكام المهمة للإدارة عند تدقيق البيانات المالية، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق.

يعتبر هذا المعيار أحدث معيار تم إصداره، ليدخل حيز التطبيق سنة 2017، ويتضمن النموذج الجديد إعادة ترتيب لتقرير مدقق الحسابات، مع وصف معدل لمسؤوليات كل من المدقق وإدارة الشركة، مع اتباع المتطلبات الأخلاقية الملائمة للتدقيق، ووصف مسؤوليات المدقق للمعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي للشركة فيما يتعلق بالنتائج والوثائق المقروءة، إضافة إلى أمور التدقيق الأساسية.

يجب على المدقق أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها كل الأمور التي تتطلب اهتماما كبيرا منه عند تنفيذه لعملية التدقيق وعند إجراء هذا التحديد، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان ما يلي:[105]

- ❖ المجالات ذات الخطر المقدر المرتفع لتحريف جوهري أو المخاطر المهمة التي تم تحديدها؛
- ❖ الأحكام المهمة للمدقق ذات العلاقة بمجالات واردة في البيانات المالية، والتي تنطوي على أحكام مهمة للإدارة؛
- ❖ تأثير الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة على عملية التدقيق.

يجب أن يتضمن وصف كل أمر رئيسي للتدقيق في قسم الأمور الرئيسية للتدقيق من تقرير المدقق الإشارة إلى ما يلي:[106]

- ➢ السبب وراء اعتبار الأمر أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند التدقيق؛
- ➢ الكيفية التي تم بها التعامل مع الأمر عند التدقيق.

3) * 705* التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن إصدار تقرير مناسب للظروف، عندما يستنتج عند تكوين رأي طبقا للمعيار (700) أن تعديل رأيه في البيانات المالية –يعد ضروريا.

كيف يتأثر شكل تقرير المدقق ومحتواه، عندما يبدي المدقق رأيا معدلا وفي جميع الحالات. وأن يبدي بوضوح رأيا معدلا مناسبا في البيانات المالية، ويكون ذلك ضروريا عندما:[107]

- ❖ يستنتج المدقق استنادا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل لا تخلو من تحريف جوهري أو؛
- ❖ يكون المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لاستنتاج أن البيانات المالية ككل تخلو من تحريف جوهري.

[105] عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص 30.
[106] عبد الرؤوف حسين العزي، نفس المرجع، نفس الصفحة.
[107] عبد الرؤوف حسين العزي، ص 31.

تحديد نوع التعديل على رأي المدقق: يمكن إيجازها فيما يلي:[108]

الرأي المتحفظ:

يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:

- ☜ يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أخذت على حدى أو ككل واحد جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للبيانات المالية؛
- ☜ يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكنه يخلص إلى أن الأثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.

الرأي السلبي:

على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص – بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة – إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حدى أو ككل جوهرية وواسعة النطاق أيضا في البيانات المالية.

حجب الرأي:

على المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق.

على المدقق أن يحجب الرأي حينما – في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة – يخلص إلى أنه رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.

عاقبة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظرا لقيود مفروضة على الإدارة بعد قبول المدقق للعملية:

بعد قبول العملية، إذا علم المدقق أن الادارة فرضت قيودا على نطاق التدقيق يرى أنه من المرجح أن يؤدي إلى الحاجة إلى التعبير عن رأي متحفظ حول البيانات المالية، فعليه أن يطلب من الإدارة أن ترفع القيود.

إذا رفضت الإدارة رفع القيود المشار إليها، فعليه أن يتصل مع المكلفين بالحوكمة لمناقشة هذه المسألة ما لم يكونوا مشاركين في إدارة المؤسسة، وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على أداة تدقيق مناسبة وكافية.

إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعليه أن يحدد المداولات كما يلي:

- ☜ إذا خلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة (إن وجدت) على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق فعليه أن يجعل الرأي متحفظا؛

[108] مسيف خالد، نفس المرجع، ص ص: 175-177.

☜ إذا خلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة (إن وجدت) على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمرا غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف فعلى المدقق أن:

1. ينسحب من التدقيق حيثما كان ذلك قابلا للتطبيق وممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به؛
2. إذا لم يكن الانسحاب من التدقيق قابلا للتطبيق أو ممكنا فعليه أن يحجب الرأي حول البيانات المالية.

إذا انسحب المدقق، فعليه قبل ذلك أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالأخطاء التي اكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي.

4) * 706* فقرات التأكيد والفقرات الأخرى من تقرير المدقق المستقل:

يمكن تلخيص أهم ما جاء في المعيار كما يلي:[109]

يتناول هذا المعيار التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره ضروريا:

☜ لشد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية التي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية؛

☜ لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعمليات التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

الهدف:

إن هدف المدقق بعد تكوين رأي حول البيانات المالية، هو شد انتباه المستخدمين عندما يرى لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في التقرير إلى:

☜ الأمر الذي تجعله أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للبيانات المالية، على الرغم من عرضه أو الافصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية؛

☜ حيثما كان ملائما، أي أمر آخر متعلق بفهم المستخدمين لعمليات التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

المتطلبات: يمكن إيجازها فيما يلي:

فقرات التأكيد في تقرير المدقق:

إذا رأى المدقق أن من الضروري شد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية والذي بنظره جعلته أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للبيانات المالية، فعندها ينبغي عليه إدراج فقرة تأكيد في تقريره شريطة حصوله

[109] مسيف خالد، نفس المرجع، ص ص: 177-179.

على أدلة ملائمة وكافية بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في البيانات المالية، ونود أن تشير مثل هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية.

عندما يقوم بإدراج فقرة تأكيد في تقرير سابق، ينبغي عليه:

- ☜ إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛
- ☜ استخدام العنوان " تأكيد أمر " أو عنوان آخر مناسب؛
- ☜ إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في البيانات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاح ذو العلاقة الذي يصف الأمر بالكامل؛
- ☜ الاشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

الفقرات الأخرى في تقرير المدقق

إذا رأى المدقق أن من الضروري الإشارة إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق – بنظره- بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق وتقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك، فعندها ينبغي عليه القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان " أمر آخر " أو عنوان مناسب آخر.

وينبغي عليه إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وأية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقريره إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذات علاقة بفصل المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير.

إبلاغ المسئولين عن الحوكمة

إذا توقع المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى في تقريره، فعندها ينبغي عليه إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بخصوص هذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة.

5) * 710* **المقارنات:** أو البيانات المالية المقارنة: الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات أو ذات العلاقة بالمعلومات المقارنة عند تدقيق البيانات المالية، يتوجب على المدقق في هذا المعيار أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسبة للبيانات المالية التي تم تدقيقها.

تم الاشارة في هذا المعيار إلى إطارين للعرض:

1. **الأرقام المتناظرة**: في هذا الإطار تم التطرق إلى ما يلي:[110]

في حالة كون المبالغ والإفصاح الآخر للفترة السابقة مندرجة ضمن البيانات المالية للفترة الحالية وتشكل جزءا منها. وإنها معدة لتقرأ مع المبالغ والافصاح الآخر العائد للفترة الحالية (يشار إليها بتعبير أرقام الفترة الحالية، لأغراض هذا المعيار الدولي للتدقيق). ولكنها جزء متمم للبيانات المالية للفترة الحالية وإنها معدة لتقرأ فقط حسب علاقتها بأرقام الفترة الحالية.

مسؤوليات المدقق:

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات التدقيق المنجزة على الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا ما يتطلب قيامه بتقدير فيما إذا كانت:

1. السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحا مناسبا؛
2. الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والإفصاح الآخر المعروض في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحا مناسبا.

2. **البيانات المالية المقارنة:** أما هذا الإطار الثاني فجاء كالتالي:[111]

في حالة كون المبالغ والإفصاح الآخر للفترة السابقة مندرجة لأغراض المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية، ولكنها لا تشكل جزءا من البيانات المالية للفترة الحالية.

يتم عرض المقارنات استجابة لإطار التقارير المالية المناسب، وإن الاختلافات الأساسية لتقارير التدقيق هي:

- بالنسبة للأرقام المتناظرة، يشير تقرير المدقق إلى البيانات المالية للفترة الحالية فقط؛
- بينما بالنسبة للبيانات المالية المقارنة، فإن تقرير المدقق يشير لكل فترة يتم عرض بياناتها المالية.

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن البيانات المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسب. وهذا يتطلب قيامه بتقدير فيما إذا كانت:

---

[110] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، ص 848.

[111] أحمد حلمي جمعة،" تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، مرجع سابق، ص 315.

- السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاح مناسب؛
- أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والإفصاح الآخر المعروض في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاح مناسب.

6) * 720* **المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق حول مراعاته للمعلومات الأخرى سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف البيانات المالية وتقرير المدقق عليها) والمدرجة في التقرير السنوي للمؤسسة، وقد يكون هذا التقرير وثيقة واحدة أو مجموعة من الوثائق تخدم نفس الغرض مثل الوثائق المستعملة عند عرض الأوراق المالية.

يتوجب في هذا المعيار أن يحصل المدقق على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب، ولكي يستطيع ذلك يتوجب عليه أخذ الترتيبات المناسبة مع المؤسسة لأجل الحصول على هذه المعلومات قبل تاريخ تقريره، وفي بعض الظروف قد لا تتوفر كافة المعلومات الأخرى قبل هذا التاريخ.

تكون إجراءات المدقق بهذا الشأن في قراءة المعلومات الأخرى لأجل التأكد من أنه ليست متناقضة بصورة مادية مع البيانات المالية، ومن هذه المستندات المعلومات المالية الملخصة، وفي حالة اكتشاف عدم المطابقة من قبل المدقق فعليه طلب من الإدارة مطابقة هذه المعلومات أي تعديلها، وفي حالة رفض المؤسسة القيام بهذا التعديل فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو معاكس.

الحصول على المعلومات الأخرى: [112]

لكي يستطيع المدقق دراسة المعلومات الأخرى التي يتضمنها التقرير السنوي، فإن ذلك يتطلب أن يحصل على هذه المعلومات في وقت مناسب ويحتاج المدقق لأجل ذلك أن يتخذ الترتيبات المناسبة مع المؤسسة للحصول على هذه المعلومات قبل تاريخ تقريره، وفي بعض الظروف قد لا تتوفر كافة المعلومات الأخرى قبل هذا التاريخ.

مراعاة المعلومات الأخرى:[113]

إن هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية قد صيغت على أساس أن مسؤولية المدقق محددة بالمعلومات الموضحة في تقريره، وعليه فإنه لا توجد أية مسؤولية معينة على المدقق لتحديد كون المعلومات الأخرى قد تم إظهارها بشكل مناسب.

[112] مسيف خالد، نفس المرجع، ص 183.

[113] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، ص 874.

تناقضات هامة: يمكن إيجازها فيما يلي:[114]

- في حالة قراءة المدقق للمعلومات الأخرى، وتحديده لوجود تناقض هام، فإن عليه أن يقرر فيما إذا كانت البيانات المدققة أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل؛
- في حالة وجود ضرورة لتعديل البيانات المالية المدققة، ورفض المؤسسة القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو معاكس.
- في حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى، ورفض المؤسسة القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق دراسة تضمين تقريره بفقرة توكيدية لهذا الأمر، شارحا التناقض الهام، أو اتخاذه إجراءات أخرى، والإجراءات الأخرى المتخذة كعدم إصدار المدقق لتقريره أو الانسحاب من المهمة، سوف تعتمد على الظروف الخاصة وعلى طبيعة أهمية التناقض، كذلك على المدقق أن يدرس الحصول على استشارة قانونية كإجراء آخر.

أخطاء جوهرية بالحقائق: وتكون في الحالات الآتية:[115]

- عند قراءة المدقق للمعلومات الأخرى لغرض تحديد التناقضات الهامة فقد يطلع على خطأ جوهري واضح للحقائق؛
- في حالة إدراك المدقق بأن المعلومات الأخرى تتضمن خطأ جوهري بالحقائق، عليه مناقشة الأمر مع إدارة المؤسسة؛
- إذا استمر المدقق في اعتقاده بوجود خطأ واضح بالحقائق، عليه أن يطلب من الإدارة بأن تتشاور مع طرف مؤهل ثالث، كالمستشار القانوني للمنشأة، وأن تأخذ بعين الاعتبار المشورة المقدمة؛
- في حالة استنتاج المدقق بوجود خطأ جوهري بالحقائق في المعلومات الأخرى، والتي ترفض الإدارة تصحيحها، فإن عليه دراسة اتخاذ إجراء مناسب آخر.

[114] مسيف خالد، نفس الصفحة.

[115] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، ص 876.

المحور العاشر: معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800 - 899

1) * 800* **تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق عند تطبيق تلك المعايير على تدقيق البيانات المالية المعدة طبقا لإطار ذي أغراض خاصة ويدخل في ذلك :[116]

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما؛
- حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية؛
- مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها؛
- القوائم المالية الملخصة.

بالإضافة إلى التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة بقبول الارتباط، تخطيط و تنفيذ ذلك الارتباط، تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية، بمعنى أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح فيه طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام بالمهمة وعند تخطيطه لعمله، فلابد أن يوضح الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن يستخدمها، كما تدعو الحاجة أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله.

2) * 805* **الاعتبارات الخاصة لعمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.**

يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تطبيق بيان مالي مفرد أو مكون أو حساب أو بند محدد في بيان مالي، في متناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة بما يلي:[117]

- قبول العملية؛
- التخطيط لتلك العملية وتنفيذها؛
- تكوين رأي وإعداد تقارير.

ويقصد بمكون البيان المالي أو مكون تعني حساب أو بند في بيان مالي، أما بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي يشتمل على الملاحظات ذات الصلة التي تتألف في العادة من ملخص لسياسات محاسبية هامة ومعلومات تفسيرية أخرى ذات علاقة بالبيان المالي أو المكون.

[116] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نفس المرجع، ص 926.
[117] مسيف خالد، نفس المرجع، ص 185.

الاعتبارات لدى قبول المهمة: هناك عدة اعتبارات أهمها:[118]

أ- **تطبيق معايير التدقيق الدولية:**

يجب على المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 200 أن يمتثل لجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق، وفي حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي ينطبق هذا المتطلب بغض النظر عما إذا كان المدقق مشاركا أيضا في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، إذا لم يكن المدقق مشاركا أيضا في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة فعلى المدقق أن يحدد ما إذا كان تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في هذه البيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية قابلا للتطبيق أو لا.

ب- **مدى قبول إعداد التقارير المالية:**

يجب على المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 210 أن يحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية، وفي حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي فإن ذلك يتضمن ما إذا كان تطبيق إطار إعداد التقارير المالية سيؤدي إلى عرض يوفر إفصاحات مناسبة ليتسنى للمستخدمين المقصودين فهم المعلومات الواردة في البيان المالي أو المكون.

ج- **صيغة الرأي:**

يستوجب معيار التدقيق الدولي 210 أن يشتمل الشروط المتفق عليها في عملية التدقيق الصيغة المتوقعة لأي تقارير صادرة عن المدقق، في حالة تدقيق بيان مالي ومفرد أو مكون محدد في بيان مالي على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الصيغة المتوقعة للرأي مناسبة في الظروف.

3) *** 810* تدقيق المعلومات المالية المستقبلية:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق حول مهام تدقيق المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها والمتضمنة إجراءات اختبار التدقيق لافتراضات التقدير الأفضل، يتوجب على المدقق في هذا المعيار عند قبوله هذه المهمة أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت:[119]

- المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعداده بشكل مناسب وعلى أساس الافتراضات؛
- وقد تم عرضها بشكل ملائم وأن جميع الافتراضات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.
- كما يجب أن يكون إعداد هذه المعلومات على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية، إذ تتميز المعلومات المستقبلية بطبيعة غير موضوعية، وإعدادها يتطلب بذل اجتهادات كثيرة فهي في الواقع معلومات تستند على افتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل وأفعال محتملة من قبل المؤسسة؛

[118] مسيف خالد، نفس المرجع، ص ص : 186- 185.

[119] أحمد حلمي جمعة، **" تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"**، مرجع سابق، ص 326 (بتصرف).

- تأخذ هذه المعلومات أشكال إما التنبؤ أو التقدير أو الاثنين معا، ونأخذ مثال على ذلك كتنبؤ لسنة واحدة يقابله تقدير لخمسة (05) سنوات.

International Standards of Auditing
ISA

المحور الحادي عشر: الاصدارات المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والمستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)

قصد مواكبة التطور الذي يشهده العالم في مجال المحاسبة والتدقيق بادرت الجزائر إلى الدخول لاستراتيجية وضع إطار يتم من خلاله بداية من ضرورة إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق بصدور القانون رقم 10-01 في 29 جوان 2010، الهادف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[120]، ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، بإنشاء وتجزئة ثلاث هيئات من هيئة واحدة كانت سابقا متمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى إعطاء وتوسيع صلاحيات أكبر لوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم مهنة المحاسبة، وتبع هذا القانون صدور مراسيم ومقررات تتضمن كيفية تطبيقه.

وفي نفس الاطار ومن أجل الارتقاء بمستوى ممارسة مهنة التدقيق وزيادة فعالية إصلاحها، اتجهت الجزائر نحو إصدار مجموعة من المعايير الخاصة بها تسمى المعايير الجزائرية للتدقيق (Normes Algériennes d'Audit –NAA-) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، من طرف الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي وهي المجلس الوطني للمحاسبة الذي قام باتباع منهجية اصدار مجموعة من المعايير عبر فترات زمنية متتابعة بداية من سنة 2016 على شكل أربعة (04) مقررات، كل مقرر يحتوي على أربعة معايير ليصبح مجموعهما الآن ستة عشر (16) معيار إلى حد الآن، وقد تم إصدارها على الترتيب التالي:

أولا: الاصدارات

1 -إصدار ات 04 فيفري 2016

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية[121]، وتتضمن ما يلي:

210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛

505: التأكيدات الخارجية؛

560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛

---

[120] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المادة الأولى، الجريدة الرسمية 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص04.

[121] **فياش آمال، بوعبانة فتحية، " مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية-دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق"، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12،** 2 ديسمبر 2017، ص 121.

580: التصريحات الكتابية.

2 - إصدار ات 11أكتوبر 2016

تعد ثاني اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفق هذه الإصدارات فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية وهي كالتالي:[122]

300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛

500: العناصر المقنعة؛

510: مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية؛

700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

3 - إصدار ات 15 مارس 2017

هي ثالث الاصدارات، ووفق المادة الأولى من المقرر[123]، تتكون هذه المجموعة من المعايير التالية:

520: الاجراءات التحليلية؛

570: استمرارية الاستغلال (النشاط)؛

610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

700: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

4 - إصدار ات 24 سبتمبر 2018

هي آخر الاصدارات لحد الآن، وتتكون هذه المجموعة من المعايير التالية[124]:

230: وثائق التدقيق؛

501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة؛

530: السبر في التدقيق؛

540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

ثانيا: مقاربة سطحية للمعايير الجزائرية والمعايير الدولية

إن توحيد معايير التدقيق ضرورة حتمية لابد منها لمواكبة التطورات المتسارعة في المجال الاقتصادي والعولمة الاقتصادية، حيث تعتبر هذه المعايير المرجع الأساسي نتيجة خبرات طويلة وجهود عميقة، مما يسهل على كافة الدول التي تريد الارتقاء بمهنة التدقيق على تبنيها أو على الأقل الاستئناس بها وتبني معايير على شاكلتها، من أجل ذلك اتجهت الجزائر لاتخاذ أولى الخطوات بإصدار مجموعة من المعايير والتي تعتبر كخطوة في الطريق الصحيح لتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والتوجه بهما للتوافق مع البيئة العالمية.

[122] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
[123] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
[124] المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ما يلاحظ على هذه الاصدارات المتضمنة مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق وجود تطابق إلى حد كبير ليس فقط في المضمون، بل نجد أيضا تطابق حتى في الأرقام مع اختلاف بعض المصطلحات، وهذا المنهج اتبعته العديد من الدول النامية قصد الولوج بأسرع وقت ممكن ضمن المنظومة الاقتصادية العالمية، بالإضافة إلى تأكيد أن جميع العناصر المتضمنة في المعايير الجزائرية للتدقيق قد نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

على الرغم من هذا لم تصل المعايير الجزائرية للتدقيق بعد للتوافق التام مع المعايير الدولية، لذلك يتوجب على الهيئات المشرفة على عملية الإصدار واعطائها الصلاحيات الواسعة للإسهام في تطوير مهنة التدقيق بشكل سريع يتوافق مع التطورات في معايير التدقيق الدولية، إصدار المزيد من المعايير الأخرى في أقرب وقت ممكن لأن المعايير الدولية للتدقيق (ISA) تتغير بشكل سريع وتتعرض للتعديل من فترة لأخرى، وهذا ما يستوجب أيضا ضرورة تكييف المعايير الجزائرية مع نظيرتها الدولية وأن لا تبقى جامدة.

3-4- علاقة معايير التدقيق الدولية (ISA : International Standards for Auditing) بمعايير المحاسبة الدولية (IAS : International Accounting Standards): [125] إن مجالات الترابط بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية تتبلور في محاور عديدة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

1) ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570(ISA N_r : 570) المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم1 (IAS N_r : 01) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار " ينظر إلى المؤسسة عادة أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200(ISA N_r : 200) هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على:" في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة".

2) يرتبط معيار التدقيق الدولي رقم 700(ISA N_r : 700) والذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر (13) (IAS N_r : 13) المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس (5)(IAS N_r : 05) الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل و الملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

[125] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، ص ص 79-80 .

3) ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 560 (ISA N_r : 560) المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم عشرة (10) (IAS N_r : 10)، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذ كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية و الإجراءات الواجب عليه القيام بها.

مزايا تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية (ISA):[126]

تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث التنسيق و الانسجام بين ممارسة المهنة عبر الدول، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يسهل من تدقيق القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات، ويعزز من الثقة في التعامل بأسواق رأس المال الدولية، فبعد خيار الجزائر بالانفتاح على البيئة الدولية للتدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) ينتظر أن ينتج عن ذلك عدة مزايا تعمل على ترقية مهنتي المحاسبة والتدقيق وتأهيلهما على المستوى الدولي، وإضفاء مزيد من الثقة والمصداقية على المعلومة المالية الصادرة في الجزائر وفيما يلي أهم الفرص المتاحة لتبني هذه المعايير في البيئة الجزائرية:

1- تحسين مستوى مهنتي المحاسبة والتدقيق:

يساهم تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق من الممارسات العالمية المتطورة، وهذا ما يزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات هاتين المهنتين وبالتالي الارتقاء بهما من حيث توفير محاسبين ومدققين مؤهلين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير متطورة باستمرار وتتماشى مع المستجدات الاقتصادية.

بالإضافة إلى أن تبنيها يساهم أيضا في تحديد إجراءات التدقيق و المصطلحات العالمية المرتبطة بها، ويظهر هذا التأثير جليا في الدول التي لا تمتلك معايير خاصة بها، حيث تتميز هذه المعايير كونها تتلاءم مع ظروف واحتياجات معظم الدول وليست موجهة إلى دول محددة ، كما أنها تمتاز بالقبول الواسع من طرفها[127].

اعتماد الجزائر على معايير دولية للتدقيق في إصدار معايير خاصة بها يؤدي إلى توفير الجهد، والوقت والتكلفة خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى.

---

[126] بن لدغم محمد، بوسعيد محمد عبد الكريم، حابي عبد اللطيف، مداخلة بعنوان: **" تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية: فرص وتحديات"**، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول : البحث في العلوم المحاسبية في ظل التغيرات الاقتصادية والمالية الدولية، 05 أكتوبر 2022، جامعة أبي بكر بلقايد –تلمسان، (بتصرف).

[127] عبد الرحمن بن عيسى، يوسف بودلة، **" آفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر"**، جامعة احمد بوقرة- بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، 11- 12 أفريل 2018، ص 146.

يعتبر عامل السمعة أهم عامل تسعى الجزائر نحو تحقيقه، فالتقيد بالمعايير الدولية له دور كبير في تعزيز سمعة الشركة، والذي يعمل على جذب المزيد من العملاء للتعامل مع شركة التدقيق والتي تبدي التزاما ملحوظا بهذه المعايير، من أجل ذلك تبني الجزائر لمعايير دولية معترف بها لتدقيق القوائم المالية والتكامل مع أكبر شركات التدقيق التي زادت سمعتها بتفضيلها تطبيق هذه المعايير من شأنه زيادة سمعة مهنتي المحاسبة والتدقيق، حاليا إحدى هذه الشركات الدولية والتي لديها فروع عبر العالم مثل ما هو الحال مع شركة KPMG التي لديها مكتب بالجزائر والتي تعمل على تطبيق المعايير الدولية عبر العالم، لأنها تسهل تدقيق الشركات مع فروعها في مختلف الدول، من خلال مكتب التدقيق وفروعه التابعة كذلك.

2- تحسين جودة المعلومات المالية:

إن اتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية الصادرة في الجزائر من شأنه خلق مزايا عديدة تؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية ويعزز من مصداقيتها لمستخدمي القوائم المالية داخل الجزائر وخارجها وخاصة المستثمرين الذين يسمح لهم ذلك بالحصول على معلومة مالية مفهومة وموثوق بها تضمن لهم الاعتماد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة والمبنية على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على الظروف البيئية المحلية، ناهيك عن تسهيل عملية إجراء المقارنات بين القوائم المالية والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت الجزائر تسعى إلى توحيد المعايير المستخدمة مع الدول الرائدة في مجال التدقيق.

كما يتيح تبني المعايير الدولية في هذا الشأن زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية وبالأخص الجزائر، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

3- تهيئة مناخ للاستثمار الأجنبي وتشجيعه:

تسعى الجزائر لمواكبة التغيرات الاقتصادية العالمية والتكيف مع ظروف الانتقال إلى اقتصاد السوق والانفتاح على الاقتصاد العالمي من خلال وضوح التوجهات الكبرى التي تنتهجها لاقتصادها الوطني، إلى جانب المجهودات التي تبذلها في سبيل تهيئة وترقية المناخ الاستثماري واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية، والتي عملت على تسخير وتكريس مجموعة هامة من الإجراءات والتدابير الاصلاحية بإعادة تسهيل إجراء الاستثمار عن طريق تبني مجموعة من القوانين والمراسيم التشريعية، وأهمها القانون الجديد المتعلق بالنقد والقرض، القانون المتعلق بالاستثمار وغيرها من القوانين والمراسيم التشريعية الأخرى الهادفة إلى تحسين مناخ الاستثمار في الجزائر.

وفي إطار التوجه الهادف لتشجيع الاستثمار الأجنبي فإن البحث عن الفرص الاستثمارية في الجزائر من طرف مستثمرين أجانب واستغلالها يتوجب على المؤسسات الجزائرية بإفادتهم بمعلومات مفهومة، ملائمة وموثوق بها، تمكنهم بذلك من تقييم عوائدهم ومخاطرهم، واتخاذ قراراتهم، ويعتمد في ذلك بالأساس على القوائم المنشورة من طرف المؤسسات، وكلما كان إعداد هذه القوائم بناء على معايير محاسبية وتدقيقها وفق معايير تدقيق دولية كذلك كلما زادت قابليتها للفهم والمقارنة دوليا بالنسبة للمستثمر الأجنبي، ويزيد ذلك من الثقة و الاطمئنان على أمواله التي قام بنقلها إلى

البلد الأجنبي، وتستمد هذه الثقة من كون هذه المعايير تعكس اقتصاديات الدول المتطورة و الأسواق المالية المتطورة، وثقافة استثمار واسعة لكون إعدادها من طرف منظمات مهنية متطورة تضم محاسبين ومهنيين من أرقى المستويات، والتي تم تبنيها في العديد من دول العالم.

4- تبني الجزائر لمعايير دولية يساعد الشركات المتعددة الجنسيات:

باعتبار أن الشركات متعددة الجنسية تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية مجمعة (Consolidés) لمختلف الفروع التابعة لها عبر العالم فإن ذلك يطرح عدة صعوبات أمامها من الناحية المحاسبية في التجميع و ترجمة القوائم المالية، ومن ناحية أخرى تزيد في تكاليف تدقيقها، باعتبار أن كل فرع تم تدقيقه وفق المعايير المحلية المطبقة في البلد، وعليه فإن الشركات متعددة الجنسيات تستفيد من تطبيق المعايير الدولية عبر العالم، من حيث تخفيض تكاليف إعادة تدقيق القوائم المالية لفروعها، ومن ناحية أخرى تكون هناك شفافية أكبر من المؤسسة الأم على الفروع التابعة لها[128].

5- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة، معقدة ومبتكرة من خلالها يقوم المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، واستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية لذلك وجب على مدقق الحسابات أن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الادارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية[129]، من خلال الرأي الذي يعطيه حول القوائم المالية بناء على معايير التدقيق المطبقة في البلد وتزداد أهمية ذلك عندما يكون على أساس المعايير الدولية للتدقيق، والتي ركزت على مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الابداعية لاسيما المعايير رقم 240 المتضمن مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية، والمعيار 540 المتضمن مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.

6- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق:

إن تحسين أداء التدقيق يساهم في تقليص حدة هذه الفجوة، فلتحسين الأداء يتم اصدار المعايير المهنية اللازمة لذلك، وهوما يقلص من فجوة التوقعات الناتجة عن فجوة الأداء بسبب القصور في معايير التدقيق، ولتحقيق الأداء الجيد في التدقيق أيضا، يجب على المدققين الالتزام بهذه المعايير والرقابة على ذلك من طرف الهيئات المشرفة على المهنة، مما

[128] بكيحل عبد القادر، " **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 128.

[129] علي بن موفقي، " **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية** "، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2019، ص 89.

يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات، وبالتالي فإن تحسين أداء مهنة التدقيق والتزامها بالمعايير في أي قطر سوف يؤدي إلى تقليص فجوة توقعات التدقيق[130].

7- المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات:

نعني بالحوكمة مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي تتبعها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، بهدف تقديم توجه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف المسطرة و التحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم واستغلال موارد المؤسسة على نحو رشيد، وفي هذا الاطار يوجد بعض المعايير التي تساهم بصفة مباشرة في حوكمة الشركات ومن أمثلة ذلك المعايير (260، 265، 315، 330، 550،...)، ويتجسد هذا من خلال تحديد مسؤوليات المدقق وكذا تفعيل آليات الرقابة الداخلية من أجل الحفاظ على موارد المؤسسات و الاستغلال الأمثل لها، وما لهذه المعايير من دور في العرض العادل للقوائم المالية، وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة.

[130] لقليطي الأخضر، ديلمي عمر، " **دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية** "، المجلة العربية للإدارة، المجلد 40، العدد 04، ديسمبر (كانون الأول)، 2020، ص 54.

الخاتمة:

لقد تم تخصيص هذه المطبوعة لمقياس أساسي وهام معروف بمعايير التدقيق الدولية في مجال المحاسبة التدقيق، من خلال التطرق لبعض المفاهيم الأساسية في عملية التدقيق وعرض تفصيلي للمعايير وما تلته من إصدارات من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين نظرا للدور الذي تلعبه في ترشيد وتوحيد ممارسة المهنة على المستوى المحلي والدولي. إن الغرض من هذه المطبوعة هو التعرف على واقع مهنة التدقيق، ومدى تقيد المدقق الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء الممارسة المهنية، وعلى هذا الأساس تم استنتاج أن إدراك القيمة البالغة التي تحويها هذه المعايير وتطبيقها يساعد إلى حد كبير على توحيد الممارسات المهنية التي تحكم مهنتي المحاسبة والتدقيق، والتمكن من مواكبة التطورات الاقتصادية والانفتاح على اقتصاد السوق والانضمام لركب الدول الرائدة في مجال المحاسبة والتدقيق.

تمنياتي أن يلقى هذا العمل المتواضع قبولا لدى القارئ كي يمكنه من التعمق في المفاهيم، وبالأخص إدراك الأهمية البالغة التي تحظى بها هذه المعايير على المستوى الوطني والعالمي، وأيضا الضرورة التي لابد منها التي توضح التفكير بعمق بالعمل بها وتطبيقها لمسايرة التطور العالمي السريع لمعظم اقتصاديات العالم.

في الأخير لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذتي الذين تعلمت على يدهم أبجديات البحث العلمي، وكذا الخطوط العريضة المختصة بمجال المحاسبة والتدقيق، " **جزاهم الله عنا أحسن الجزاء** "، راجيا من الله سبحانه وتعالى " **له الحمد كله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه** " أن يوفقني ولكل من وقعت هذه المطبوعة بين يديه لأحسن العمل ولعمل الأحسن.

" وَمَا تَوْفِيقِيٓ إِلَّا بِٱللَّهِۚ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ "

المراجع باللغة العربية:

- أحمد حلمي جمعة، " **المدخل إلى التدقيق الحديث** "، الطبعة 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- ايهاب نظمي ابراهيم، " **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور** "، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- بكيحل عبد القادر، " **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية** "، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018.
- بن لدغم محمد، بوسعيد محمد عبد الكريم، حابي عبد اللطيف، مداخلة بعنوان: " **تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية: فرص وتحديات**"، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول : **البحث في العلوم المحاسبية في ظل التغيرات الاقتصادية والمالية الدولية**، 05 أكتوبر 2022، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.
- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، " **تدقيق ومراجعة الحسابات** "، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2014.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، " **مراجعة الحسابات المتقدمة- الاطار النظري والاجراءات العملية-** "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2012.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، " **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية** "، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- حسين دحدوح، حسين القاضي، " **مراجعة الحسابات المتقدمة – الاطار النظري والاجراءات العملية** "، الجزء 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
- خالد أمين عبد الله، " **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية** "، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2000.
- داوود يوسف صبح، " **تدقيق البيانات المالية** "، الجزء 2، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.
- رأفت حسين مطر، " **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات** "، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات،" **علم تدقيق الحسابات العملي** "، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، "**علم تدقيق الحسابات النظري** "، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011.
- رشا حمادة، " **دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة** "، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي 2003.
- عبد الرحمن بن عيسى، يوسف بودلة، " **آفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر**"، جامعة احمد بوقرة-بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، 11- 12 أفريل 2018.
- عبد الرؤوف حسين العزي، " **ملخص فني لمعايير التدقيق الدولية، المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية** "، ص ص: 1-44 موجود على الرابط التالي: WWW.TH3ACCOUNTANT.COM.
- علي بن موفقي، " **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية** "، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2019.

- علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، " **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 19، العدد 70.
- عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، " **أصول المراجعة الحديثة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، " **المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مواءمتها لمعايير المراجعة الدولية** "، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 05، العدد 02، 2021.
- غسان فلاح المطارنة، " **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)** "، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006.
- فياش آمال، بوعبانة فتحية، " **مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية- دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق -** "، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12، 2 ديسمبر 2017.
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المادة الأولى، الجريدة الرسمية 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.
- لقليطي الأخضر، ديلمي عمر، " **دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية** "، المجلة العربية للإدارة، المجلد 40، العدد 04، ديسمبر (كانون الأول)،2020.
- مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية، مقال يبين: **"التطور التاريخي للتدقيق- منظور اقتصادي وسياسي -** " موجود بالعنوان التالي www.giem.info/article/détails/ID/542 أطلع عليه يوم : 2015/11/18.

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، طبعة 2017/2016، الجزء الأول، الأردن، أوت 2017.
- محمد أمين مازون، " **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر** "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.
- محمد بوتين، " **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** "، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- محمد بوتين، " **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق** "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، " **المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق و فقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية -** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، " **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2009.
- محمود السيد الناغي، " **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق-**"، المنصورة: المكتبة العصرية، مصر، 2000.
- مسيف خالد،" **دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA - دراسة مقارنة –** "، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2017/2016.
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- هادي التميمي، **"مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية"**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- هيثم السعافين، " **التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية** "، مجلة المدقق، العدد (63-64)، آب (أوت)، 2005.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، " **المعايير الدولية للمراجعة، الفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية** "، 2020.

- وليم توماس، آمرسون هنكي،" **المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، ترجمة وتحقيق أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الطبعة 1، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010.
- وليم توماس،" **المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، دار المريخ للنشر، بدون بلد النشر، 2006.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Alvin.A., Arens, Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services, Copyright by Pearson Education Inc, New Jersey, U.S.A, 2003.
- Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, Audit et Commissariat aux Comptes 2009/2010 : Guide de l'auditeur et de l'audité, Editions Francis Lefebvre, France, 2008.
- Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 12th ed, Prentice Hall, 2008.
- Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Education International, U.S.A, New Jersey, 2012.
- Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA), Principles of Auditing, Second Edition, ABWA Publishers, 2009.
- Atanasiu Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram, « The Relationship Between Internal and External Audit », Volume (1), Issue (10) ,2008, PP :5-7. Disponible sur l'adresse suivante : www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/18.pdf, le 15/02/2016.
- Bailey.A.D, Cramiling.A.A, Ramamoorti.S, "Research Opportunities in Internal Auditing ", Review of Institute of Internal Auditors, 2003.
- http://www.almohasib1.com/2008/12/auditing-standards.html2016/11/11 اطلع عليه يوم
- International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition, Volume I, New York, USA.
- Mikol A., " Forme d'audit : L'audit interne ", encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000.

المصادر الالكترونية:

- https://www.uoanbar.edu.iq/eStoreImages/Bank/3865.pdf 2023/04/21 اطلع عليه يوم
- https://motaber.com2023/04/21 اطلع عليه يوم
- https://sqarra.wordpress.com/auditt3 2023 /04/21 اطلع عليه يوم
- https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/ 2023/04/21 اطلع عليه يوم

" نستيقن بإيماننا الراسخ بأنه لا اقتصاد سليم ولا مؤسساته معافاة في ظل محاسبة وتدقيق غير معافين ."

في مقولة لأحد يقولها في رسالة :

" إني رأيت أنه ما كتب أحدهم في يومه كتابا إلا قال في غده، لو غير هذا لكان أحسن ولو زيد ذاك لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك ذاك لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر."

عبدالرحيم بن علي البيسانيّ