التدقيق المالي

مطبوعة محكمة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

تخصص إدارة مالية

إعداد:

الدكتورة بهلولي نور الهدى

قسم:

علوم التسيير

سلسلة المطبوعات الجامعية المحكمة

محتـــــوى المطبـوعـــة	الصفحـة
مقدمة	03
المحور الأول: مدخل عام التدقيق المالي	05
المحور الثاني: أنواع التدقيق المالي	17
المحور الثالث: معايير التدقيق المالي	29
المحور الرابع: التخطيط لعملية التدقيق المالي	59
المحور الخامس: نظام الرقابة الداخلية	75
المحور السادس: مخاطر التدقيق المالي	87
المحور السابع: أدلة التدقيق المالي	101
المحور الثامن: تقرير المدقق	116
قائمة المراجع	132
فهرس الأشكال	139
فهرس الجداول	140
فهرس المحتويات	141

المقدمة

تعتبر مهنة التدقيق المالي من أحد ركائز الأساسية للتنمية الاقتصادية للدول، نظرا للدور الذي تلعبه في إضفاء الثقة على المعلومة المالية، حيث أن هذه الأخيرة ازدادت أهميتها في العالم الاقتصادي باعتبارها المرجع الأساسي في اتخاذ القرارات، فالعالم الاقتصادي يحتاج إلى معلومات دقيقة وصحيحة لاتخاذ قرارات سليمة خاصة لكبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها، ولما أصبحت إدارة المؤسسة غير قادرة على تجنب الأخطاء الناتجة عن استخدام السياسات المحاسبية والمالية، نشأت الحاجة الملحة إلى أداة تساعد الإدارة من جهة على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى تعكس هذه الأداة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وهذه الأداة تتمثل في التدقيق المالي.

كان هدف التدقيق المالي هو اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على حد من وقوعها، ثم اتسع ليشمل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وبكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتوسع أسواق رأس المال جعل من مهنة التدقيق المالي تلقى الاهتمام على المستوى الدولي، حيث أصبحت هذه المهنة تحكمها إرشادات وقواعد سواء بالنسبة للخص الذي يمارسها أو في كيفية ممارسة هذه المهنة، فإضافة للفروض التي تقوم عليها مهنة التدقيق تم وضع معايير تدقيق متعارف عليها US-GAAP ومعايير تدقيق دولية ISA وحتى معايير على المستوى المحلي، حيث تم إصدار معايير تدقيق جزائرية NAA.

انطلاقا من أهمية مهنة التدقيق المالي في البيئة الاقتصادية تم إعداد مطبوعة دروس حول مقياس "التدقيق المالي" الموجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص إدارة مالية، إذ تحتوي هذه المطبوعة على ثمانية محاور مهيكلة ومنظمة بطريقة تساعد الطالب على استيعاب المقياس، حيث تم تحرير هذه المحاور بلغة بسيطة مع الاعتماد على عرض المعلومات في أشكال وجداول توضيحية ملخصة، كما تم التقيد بالجوانب الشكلية والمنهجية المتعارف عليها من حيث التوثيق باستخدام الهوامش وقائمة المراجع، فهرس الأشكال والجداول، والمحافظة على التسلسل والترابط بين المحاور وأجزائها.

يبدأ كل محور من هذه المطبوعة بتحديد الأجزاء المكونة له والأهداف التعليمية المسطرة من وراء تناوله، كما أن كل محور ينتهي بمجموعة من التطبيقات، ولما كانت هذه المطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة فقد تم تجنب

وضع الأسئلة المباشرة عما يشتمله كل المحور والتركيز على التطبيقات التي تحتاج إلى توظيف المكتسبات البعدية لكل محور، وتم تبويب هذه المطبوعة في المحاور التالية:

يعتبر المحور الأول القسم التمهيدي للمقياس لأنه يجب على الطالب اكتساب مفاهيم مهمة مرتبطة بالتدقيق المالي، حيث يركز هذا المحور على دوافع نشأة مهنة التدقيق وتطورها عبر التاريخ، ويقدم مختلف المفاهيم التي تتناول التدقيق المالي، ثم أهدافه وفروضه، أما المحور الثاني فيركز على أنواع التدقيق المالي من حيث عدة معايير، من حيث النطاق ومن حيث مدى الفحص، من حيث التوقيت ومن حيث درجة الالتزام، وأخيرا من حيث القائم على عملية التدقيق.

يخصص المحور الثالث لمعايير التدقيق، إذ يتناول مختلف المفاهيم المرتبطة بالمعايير بصفة عامة ومعايير التدقيق بصفة خاصة، والوظائف التي تقوم بها هذه المعايير، ثم يتطرق هذا الفصل إلى عرض معايير التدقيق المتعارف عليها باعتبارها أول مبادرة في صنع معايير تحكم مهنة التدقيق، ثم يتطرق إلى ماهية معايير التدقيق الدولية من خلال التركيز على نشأتها وأهمتها، مفهومها وخصائصها، أهدافها وعوائدها وأخيرا إصدارها، كما يتناول هذا الفصل معايير التدقيق الجزائرية والمستمدة من معايير التدقيق الدولية.

يتناول المحور الرابع التخطيط لعملية التدقيق من خلال التطرق لمفهوم التخطيط، ثم الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التدقيق، وبعدها الإجراءات المرتبطة بوضع استراتيجية شاملة للتخطيط، ومن ثم كيفية إعداد برنامج التخطيط وأهمية هذا البرنامج، وفي الأخير يتناول هذا المحور توثيق عملية التدقيق في ملفات اللازمة، كما يركز المحور الخامس على مسؤولية المدقق اتجاه نظام الرقابة الداخلية، حيث يتناول مفهوم الرقابة الداخلية ويميز بين مختلف أنواعها، ومن ثم التزام المدقق فهم كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية وكذا تقييم هذا النظام من خلال تحديد نظام قوة وضعف هذا النظام.

يتناول المحور الخامس مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، باعتبار هذه الأخيرة لها تأثير على القوائم المالية، لذا يتطرق هذا المحور إلى مختلف أنواع المخاطر و إجراءات تقييم والاستجابة لهذه المخاطر إن وجدت، كما يخصص المحور السادس إلى الإحاطة بالجوانب المهمة لأدلة التدقيق المالي من تعاريف وخصائص، ولما كانت هذه الأدلة هي المرجع الأساسي لإبداء رأي المدقق، فقد ركز هذا المحور على تناول مختلف مصادر الحصول على أدلة التدقيق المالي، وكذا إجراءات وطرق الحصول عليها خاصة أسلوب المعاينة، وأخيرا يركز المحور السابع على نتائج التدقيق المالي، من خلال التطرق إلى تكوين رأي المدقق ومختلف أنواع الرأي التي يمكن تقديمها من خلال تقرير له شكل ومحتوى محدد، باعتباره المرحلة النهائية من عملية التدقيق، وله عدة أطراف تستخدمه وتعتمد عليه في اتخاذ القرارات المناسبة.

المحور الأول

مدخل عام للتدقيق المالي

محتوى المحور

أولا: أسباب ظهور التدقيق المالي

ثانيا: التطور التاريخي للتدقيق المالي

ثالثا: مفهوم التدقيق المالي

رابعا: أهداف التدقيق المالي

خامسا: فروض التدقيق المالي

أهداف المحور

- الوقوف على أسباب ظهور التدقيق المالي؛
- تتبع تطور التدقيق المالي تاريخيا؛
- التعرف على مفهوم التدقيق؛
- تحديد اهداف التدقيق؛
- ضبط فروض التدقيق.

تمهيد:

تستند مهنة التدقيق نشأتها من الحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع، وكلما ازدادت أهمية المعلومة ازداد الاهتمام بمهنة التدقيق وتطور مفهومه وأهدافه عبر التاريخ.

أولا: أسباب ظهور التدقيق المالي

بتتبع امتداد ظهور مهنة التدقيق المالي عبر التاريخ يظهر تنوع الأطراف التي هي في حاجة لخدمات التدقيق كأحد الأسباب التي أوجدت وطورت هذه المهنة، فقد تمثلت تلك الأطراف في البداية في الملاك والمساهمين وهم أصحاب المال، حيث برزت حاجتهم الملحة لبسط الرقابة على القائمين بعملية تسيير الأموال من تحصيل، دفع، واحتفاظ، لكن بزيادة نشاط المؤسسات الاقتصادية تعددت تلك الأطراف وزادت حاجتهم للتأكد من صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة، ويمكن توضيح حاجة تلك الأطراف وعلاقتها بنشأة التدقيق المالي في الظروف الأربعة التالية:[1]

- **تعارض المصالح:**

إن وجود تعارض في المصالح بين معدي القوائم المالية ومستخدمها جعل هذا الأخير يتصور وجود احتمال للتحيز في عرض المعلومات سواء كان هذا التحيز مقصود أو غير مقصود، فبرزت الحاجة إلى طرف محايد مستقل يبدي رأيه حول مدى صدق وموضوعية المعلومات التي تعرض في القوائم المالية؛

- **النتائج:**

إن النتائج الجوهرية الناتجة عن قرارات مبنية على أساس المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية، جعل من مستخدم هذه الأخيرة يهتم بمصداقيتها، فأي تحيز أو تضليل أو عدم الملائمة أو عدم الاكتمال في تلك لمعلومات فإنه سوف يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، وهذا ما جعل المستخدم يحتاج إلى شخص يتمتع بحرية إبداء رأي حول مصداقية تلك المعلومات؛

- **التعقيد:**

إن تعقيد العمليات والأحداث جعل من المعلومات التي تعرض في القوائم المالية هي الأخرى تتميز بالتعقيد، ومن ثم فإن مستخدم تلك القوائم يواجه صعوبة في فهم المعلومات وتحليلها والتأكد من خلوها من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة، والذي جعل المستخدم يحتاج إلى خبرة طرف يقوم بعملية الفحص والتي تؤدي إلى زيادة جودة المعلومات؛

- **الانعزال:**

[1]- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، ***المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)***، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 15، 16. (بتصرف)

إن الفصل بين مستخدم القوائم المالية وبين العمليات والأحداث يُنشأ انعزال يمنع المستخدم التوصل إلى خلاصة عن جودة المعلومات التي حصل عليها، وذلك الانعزال يمكن أن ينشأ نتيجة الفصل المادي أو الموانع القانونية أو المؤسساتية، أو بسبب قيود على الزمن والتكلفة وفي كل الأحوال فإنه لا يمكنه القيام بالتدقيق المالي بنفسه، وفي هذه الظروف يوجد حلين إما أن يتقبل جودة المعلومات بناء على ثقة في معد القوائم المالية وهذا غير وارد نظرا لتصور تعارض المصالح بين الطرفين، أو أنه يقوم بالاعتماد على طرف ثالث لمساعدته في تحديد جودة المعلومة، وبالتالي زاد الطلب والالحاح على طرف محايد ليؤكد مدى إمكانية الثقة في المعلومات المعرضة في القوائم المالية.

من الظروف السالفة الذكر يلاحظ أن ظهور الحاجة إلى طرف محايد يقوم بتدقيق المعلومات تعود من جهة إلى عجز مستخدم القوائم المالية في التوصل إلى تأكيد حول صدقها بمفرده سواء لقلة أو لانعدام خبرته في التدقيق المالي أو لانعزاله عن إعدادها، ومن جهة أخرى تنبع حاجة مستخدم القوائم المالية إلى مدقق من حاجته إلى معلومات صحيحة ودقيقة يبني عليها قراراته والتي لا يثق بمصداقيتها لتعارض مصالحه مع مصالح الطرف الذي قام بإعداد القوائم المالية، فوجود طرف محايد له خبرة في التدقيق المالي يضمن صحة ومصداقية المعلومات لمستخدمها ومدى إمكانية اعتماده عليها في اتخاذ القرارات الصحيحة.

ثانيا: التطور التاريخي للتدقيق المالي

تشير الدراسات التاريخية أن الحاجة لمهنة التدقيق المالي ظهرت لأول مرة لدى الحكومات القدماء المصريين واليونان، إذ كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر في جلسات ليحكم على صحة تلك التسجيلات[1]، ثم أخذت مهنة التدقيق المالي تتطور بتطور النشاط الاقتصادي والتجاري، ويمكن إيجاز مراحل تطور مهنة التدقيق المالي عبر التاريخ كما يلي:

- **مرحلة ما قبل 1500م:**

في هذه المرحلة اقتصرت ممارسة مهنة التدقيق المالي على سلطات الدولة والمؤسسات العائلية، إذ كانت تهدف إلى منع حدوث التلاعب والغش في الحسابات، وكان المدقق في هذه المرحلة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ليحكم على صحتها من خلال تجربته[2].

- **المرحلة الممتدة من 1500م إلى 1850م:**

رغم ظهور الثورة الصناعية وزيادة أنشطة المؤسسات في هذه المرحلة إلا أن هدف التدقيق لم يتغير وبقي يسعى إلى كشف الغش والخطأ، لكن التغيير الهام الذي حصل في هذه الفترة هو الاعتراف بوجود نظام محاسبي للتأكد

[1]- خالد أمين عبد الله، ***علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)***، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط4، 2007، ص: 17، 18.

[2]- إدريس عبد السلام اشتيوي، ***المراجعة: معايير وإجراءات***، دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1996، ص: 14.

من دقة القوائم المالية، وكذا الاعتراف بوجود الحاجة إلى تدقيق القوائم المالية من طرف شخص مستقل ومحايد، وفي هذه المرحلة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية للاعتقاد بأن الرقابة تتم بالقيد المزدوج[1].

- **المرحلة الممتدة من 1850م إلى 1905م:**

تميزت هذه المرحلة بظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم وغياب الملكية عن الإدارة مما تطلب وجود مدقق مستقل مؤهل، فوُجدت الجمعيات المهنية لتشرف على أداء المهنة، لكن هدف التدقيق ظل نفسه مع توجيه الاهتمام إلى جانب من نظام الرقابة الداخلية[2].

- **المرحلة الممتدة من 1905م إلى 1933م:**

تختلف هذه المرحلة اختلافا جوهريا مقارنة بباقي المراحل السابقة في أن التدقيق أصبح يتم بواسطة العينات في حين كان تفصيليا في المراحل سبق هذه المرحلة ولجميع العمليات، كما أنه تم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، والعينات التي يعتمد هذا الأخير تتوقف على جودة نظام لرقابة الداخلية[3].

- **المرحلة الممتدة من 1933م إلى 1970م:**

في هذه المرحلة أصبح اكتشاف الغش والخطأ من مسؤولية الإدارة واتسع هدف التدقيق ليتجسد في رأي المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت القوائم المالية عادلة، خاصة بعد تنوع وتعدد مستخدمي القوائم المالية[4].

- **مرحلة ما بعد 1970م:**

في هذه المرحلة تطور هدف وأهمية التدقيق وزاد الاهتمام به من طرف العديد من الدول، فبدأ الاهتمام بمعايير التدقيق من المنظمات المهنية لتحقيق التوازن بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية وبين مسؤولية المدقق، وقد شهدت هذه المرحة تأكيد على ما يلي:[5]

- الهدف الرئيسي للتدقيق هو ابداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية؛
- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- زيادة الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.

وتأسيسا على ما تقدم يلاحظ أنه يمكن رد جذور التدقيق إلى زمن بعيد لكن ليس بالشكل الذي يظهر في العصر الحالي، ورغم أن للتطور الاقتصاد أثر كبير على تطور ممارسة مهنة التدقيق المالي، خاصة بكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعقد عمليتها، إلا أن الأهمية التي أصبحت تكتسيها هاته المهنة راجع لزيادة أهمية القوائم المالية،

---

[1]- هادي التميمي، ***مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004، ص: 17.

[2]- عبد الفتاح محمد صحن ومحمود ناجي درويش، ***المراجعة بين النظرية والتطبيق***، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص: 25.

[3]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 18.

[4]- المرجع السابق، ص: 19.

[5]- عبد الفتاح محمد صحن ومحمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص: 25.

والتي شهدت تعدد وتنوع ملحوظ في مستخدميها في الآونة الأخيرة وكذا توقف العديد من القرارات على النتائج التي تظهرها، وهذا الأمر زاد من الطلب إلى تدقيق القوائم المالية من طرف محايد يقف بين معدي القوائم المالية ومختلف الأطراف التي تستخدم القوائم المالية، وخبير في كشف عدم صحة تلك القوائم وعدم مطابقتها للأحداث الحقيقية.

ثالثا: مفهوم التدقيق المالي

- **لغة:** إن كلمة التدقيق (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) وتعني الاستماع[1]، فالرومانيين كانوا يقومون بتعيين مراقبين لفحص العمليات الحسابية في جلسات استماع عامة، يتم في تلك الجلسات قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم مدققو الحسابات تقاريرهم، لكن الملاحظ آنذاك أن عمليات التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية ولم تتحسن إلا بعد تنظيم الحسابات على أساس طريقة قيد المزدوج التي اكتشفها العالم الإيطالي لوكا باشيلو[2].

أما كلمة التدقيق في اللغة العربية من دقق، ودقق في شيء يعني *"استقصى عليه"* [3]، والتدقيق وفقا لما جاء في معجم معاني الجامع يعني *"مراجعة الشيء ليكون خاليا من الخطأ"* [4]، اما حسب معجم الغني فالتدقيق هو *"الضبط والإحكام"* [5].

- **اصطلاحا:** يشار إلى مصطلح التدقيق من الناحية المهنية بأنه *"فحص للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة يجريه طرف خارجي محترف من أجل تحديد ما إذا كانت المؤسسة تعد سجلاتها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما"* [6]، كما يعرف بأنه "*عملية فحص تتم للمصادقة على صحة وانتظام الحسابات، والتي تمارس من طرف شخص فني ومحايد عن المؤسسة*"[7]، ويعرف بأنه" *عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا*

---

[1]- محمد بوتين، ***المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق***، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 12.

[2]- أحمد حلمي جمعة، ***المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –الإطار الدولي...أدلة ونتائج التدقيق***، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص: 24.

[3]- ابن منظور، ***لسان العرب***، في معنى كلمة دقق، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي:

http://www.baheth.net/all.jsp?term = دقق, 25/02/2019.

[4]- ***معجم المعاني الجامع***، معنى كلمة التدقيق، متوفر على الرابط التالي:

http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/التدقيق/ , 25/02/201.9

[5]- ***المعجم الغني***، معنى كلمة معيار، متوفر على الرابط التالي:

http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/ التدقيق, 14/01/2019.

[6] - Michel Ibrahim & fadi A farhat, ***Dictionary of business and finance (English- Arabic)***, Dar Al-Kotob, Lebanon, 2007, p: 39.

[7] - A Hamid, ***L'Audit comptable & financier***, Berti Editions, Alger,1er Ed, 2001/2002, P : 8.

على قوة نظام الرقابة الداخلية"[1]، أو بأنه *" فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات"* [2].

ومن التعاريف السابقة يمكن وصف التدقيق بأنه هو عملية فحص للمعلومات من طرف شخص له الخبرة والكفاءة المهنية لإجراء هذه العملية كما أنه يجب أن يكون مستقل عن الجهة التي قامت بإعداد تلك المعلومات بغرض تقديم رأيه عن مدى اتباع المؤسسة في إعداد تلك المعلومات للمبادئ المحاسبية ومدى تمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة وإصدار حكم عن قوة أو ضعف النظم التي تتبعها هذه المؤسسة.

- **إجرائيا:** من أهم التعاريف الإجرائية للتدقيق هي الصادرة عن الهيئات التي تخصصت في هذا المجال أهمها:

- التعريف الصادر عن الجمعية المحاسبية الأمريكية *(AAA) إذ عرفت التدقيق على أنه *"عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقدرة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"* [3]؛
- التعريف الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي +(IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين ♦(IFAC) فقد عرف التدقيق بأنه *عملية يبدي فيها المارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس الموضوعة مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول* [4]؛

يتضح من التعريف الأول أن التدقيق هو مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق في جمع إثباتات خالية من التحيز ترتبط بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة، بهدف التحقق من مدى سلامة المعلومات وتطابقها مع المعايير لإيصال النتائج إلى مستخدمي تلك المعلومات، أما التعريف الثاني فقد أكد هو الآخر أن التدقيق هو عملية يقوم بها الشخص للتأكد من المعلومات التي تقدمها المؤسسة قد وضعت وفقا للمقاييس المطلوبة بهدف رفع درجة الثقة لدى مستعملي هذه المعلومات والتقليل من مخاطر عدم التأكد، ومن الملاحظ أن هذان التعريفان يتفقان على أن التدقيق هو عملية تخضع لخطة عمل منظمة تسمح بالتأكد من مدى تطابق المعلومات التي تقدمها المؤسسة مع الأنشطة والأحداث التي ترتبط بها من جهة ومدى تطابق تلك المعلومات مع المعايير الموضوعة من جهة أخرى، لذا

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 25.

[2]- محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 12.

* American Accounting Association.

[3]- محمد السيد سرايا، ***أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل***، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط1، 2007، ص: 29.

+ International Auditing and Assurance Standards Board.

♦ International Federation of Accountants.

[4]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 25.

لا يمكن القيام بعملية التدقيق إلا بعد التعرف على معايير التدقيق التي تحكم ممارسة هذه المهنة. لذا يتفق العديد من الكتاب والباحثين على أن المدقق "يقدم رأيا فنيا مستقلا بناء على منهجية محددة وعناية معقولة من خلال استخدام مجموعة المعايير المستعملة"[1].

رابعا: أهداف التدقيق المالي

انطلاقا من التعريفات المقدمة للتدقيق المالي يظهر جليا تطور أهداف هذا الأخير من فترة زمنية إلى أخرى، حيث انتقلت الأهداف من مجرد اكتشاف التلاعب والاختلاس، إلى تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي، نتيجة للتطور الذي عرفته الشركة من جهة، ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، ويمكن إيجاز أهداف نشاط التدقيق الميدانية في النقاط التالية:[2]

- **الوجود والتحقق**: يسعى المدقق إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلا؛
- **الملكية والمديونية**: وهي تكملة للبند السابق، من خلال التأكد من أن كل الأصول هي ملك للشركة والخصوم التزام عليها، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها؛
- **الشمولية أو الكمال**: بما أن الشمول من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات، بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت، من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات التي تمد بصلة إلى الحدث، وبُغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة؛
- **التقييم والتخصيص**: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المتعارف عليها، كطرق اهتلاك الاستثمارات أو تقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ما يساهم في تقليص فرص ارتكاب الغش والأخطاء، والالتزام بالمبادئ المحاسبية، وثبات الطرق المحاسبية بين الدورات؛
- **العرض والإفصاح**: يسعى مستعملو المعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية

[1]- Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, ***comptabilité et audit (manuel et applications)***, Dunod, Paris, 2ᵉed, 2009, p : 402.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص.16-19.

والمتمثلة في المعلومات، فالمدقق يقوم بفحص هذه الأخيرة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل الشركة؛

- **إبداء رأي فني:** يسعى المدقق إلى إبداء رأي فني ومحايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير التحقق من العناصر التالية:
  - التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
  - مراقبة عناصر الأصول؛
  - مراقبة عناصر الخصوم؛
  - التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

وفي الوقت الحالي أصبح التدقيق يهدف إلى أهداف أرقى من ذلك حيث أصبح يركز على:

- مراقبة الخطط والسياسات والإجراءات ومتابعة درجة التقيد بها، والبحث عن أسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل الشركات ومقارنتها مع ما تم تخطيطه؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر، وهو ما يساعد على إعطائها ثقة أكبر لمستخدميها.

خامسا: فروض التدقيق المالي

تعرف الفروض على أنها "معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى"[1]، ووجود فروض التدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق حيث أن عملية وضع هذه الفروض تأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، وتتمثل الفروض الأساسية التي يعتمد عليها التدقيق في:[2]

- **قابلية البيانات المالية للفحص:** إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المالية، والخطوط العريضة التي تسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في:
  - **الملائمة:** ضرورة ملاءمة المعلومات وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
  - **القابلية للفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لابد الوصول إلى النتائج نفسها؛

[1]- وليم توماس و أمرسون هناي، ***المراجعة بين النظرية والتطبيق***، تر: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989، ص: 51.

[2]- أحمد قايد نور الدين، ***التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية***، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص: 12-14.

- **البعد عن التحيز**: بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
- **القابلية للقياس الكمي**: يضيف القياس الكمي منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية؛

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق ومصلحة الإدارة:** من الواضح وجود علاقة بين إدارة المؤسسة والمدقق، فالغدارة تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المدقق ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرة كبيرة، ويجعل من استخدام التدقيق أمرا مستحبا وأن تكون عملية التدقيق اقتصادية وعملية؛
- **خلو القوائم المالية والمعلومات التي تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:** هذا الفرض ضروري في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المدقق عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباراته، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء، لذلك يحب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية؛
- **وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، لكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية اقتصادية كباقي الفروض؛
- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية:** يعني هذا الفرض أن المدقق يسترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون مستندا لتعضيد آراءهم، كما ان الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عنما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الاحكام شخصية إلى حد كبير؛
- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** عن هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض استمرارية المؤسسة، يعني هذا الفرض أنه إذا لتضح إلى المدقق أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها وان الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح؛
- **المدقق يزاول عمله كمدقق فقط:** أي استقلال المدقق بعمله كمراجع وهذا يعتبر أساسي لحيادية عملية التدقيق.

تطبيقات المحور الأول

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- "يسعى المدقق إلى التأكد من أن كل الأصول هي ملك للمؤسسة وكل الخصوم هي التزام عليها" هذا الهدف هو:

أ- الملكية والمديونية
ب- العرض والإفصاح
ج- الوجود والتحقق
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

2- من أسباب ظهور مهنة التدقيق المالي:

أ- التعقيد
ب- تعارض المصالح
ج- الانفصال
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

3- IAASB:

أ- الجمعية المحاسبية الأمريكية
ب- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
ج- الاتحاد الدولي للمحاسبين
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

4- من فروض التدقيق:

أ- خلو البيانات من الأخطاء؛
ب- وجود نظام رقابة داخلية
ج- قابلية البيانات المالية للفحص
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- رغم ظهور شركات المساهمة إلا أنه لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية؛

2- يحتاج مستخدم المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية إلى شخص مستقل يبدي رأيه حول مصداقية تلك المعلومات؛

3- بظهور الثورة الصناعية تطور هدف التدقيق؛

4- هدف العرض والإفصاح يعني تأكد المدقق من أن كل الأصول ملكا للمؤسسة وكل الخصوم هي التزام عليها.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- يسعى المدقق إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية موجودة فعلا؛

2- تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛

3- معتقدات سابقة تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الاخرى؛

4- عملية فحص للمعلومات من طرف شخص فني ومحايد عن الجهة التي قامت بإعداد تلك المعلومات.

إجابات تطبيقات المحور الأول

حل التطبيق رقم 01: 1- أ 2- د 3- ب 4- د

حل التطبيق رقم 02:

1- خطأ: بظهور شركات المساهمة ظل هدف التدقيق نفسه مع توجيه الاهتمام إلى الرقابة الداخلية؛
2- صحيح؛
3- خطأ: رغم ظهور الثورة الصناعية إلا أن هدف التدقيق لم يتغير وبقي يسعى لكشف الغش والخطأ؛
4- خطأ: هدف العرض والإفصاح يعني تأكد المدقق من أن كل المعلومات المفصح عنها معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

أو: هدف الملكية والمديونية يعني تأكد المدقق من أن كل الأصول ملكا للمؤسسة وكل الخصوم هي التزام عليها.

حل التطبيق رقم 03:

1- هدف الوجود والتحقق؛
2- البعد عن التحيز أو العرض والإفصاح؛
3- الفروض؛
4- التدقيق.

المحور الثاني

أنواع التدقيق المالي

محتوى المحور

أولا: أنواع التدقيق المالي من حيث النطاق

ثانيا: أنواع التدقيق المالي من حيث مدى الفحص

ثالثا: أنواع التدقيق المالي من حيث التوقيت

رابعا: أنواع التدقيق المالي من حيث درجة الالزام

خامسا: أنواع التدقيق المالي من حيث القائم على عملية التدقيق

أهداف المحور

- التعرف على معايير تصنيف التدقيق المالي؛
- التميز بين مختلف أنواع التدقيق المالي؛
- الوقوف على مميزات وعيوب مختلف أنواع التدقيق المالي؛
- إبراز ظروف استعمال كل نوع من أنواع التدقيق المالي؛
- تحديد التقاطع بين مختلف أنواع التدقيق المالي.

تمهيد:

يعتبر التدقيق المالي من بين أهم الوسائل التي توفر المعلومات التي تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة والملاءمة لاتخاذ القرارات، لذلك أصبح من الضروري العمل بنوع معين من التدقيق المالي يناسب شكل وحجم وطبيعة نشاطها، ويمكن تقسيم التدقيق المالي استنادًا إلى عدة أقسام، وكل قسم يتضمن أنواعًا مختلفة وكل نوع من هذه الأنواع ينظر للموضوع من زاوية مختلفة.

أولا: أنواع التدقيق المالي من حيث النطاق

يصنف التدقيق المالي من حيث النطاق أو الكم إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي، حيث أن:

- **التدقيق الكامل:**

يعرف التدقيق الكامل بأنه "عملية تدقيق التي تخول المدقق تدقيق بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له"[1]، ويعرف كذلك بأنه "التدقيق الذي يُخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولكن يخضع ذلك لمعايير أو مستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر إبداء رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته"[2]، إذا التدقيق الكامل وهو التدقيق الذي يُخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي سوف يؤديه، بمعنى أن يكون تدقيقا شاملا للعناصر والنواحي التالية:[3]

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء؛
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها؛
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة؛
- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

وبالتالي فإن في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات والعناصر والأحداث المالية التي تمت فعلا في المؤسسة محل التدقيق، ويصلح هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث أن عملياتها محدودة، وكذا يلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الكامل في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية.

- **التدقيق الجزئي:**

---

[1]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، ***دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات***، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص: 28.

[2]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 18.

[3]- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 40.

يقصد به "التدقيق الذي يقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل المؤسسة محل التدقيق لغرض معين، يتحدد حدوده ومجاله بدقة"[1]، إذ أن التدقيق الجزئي هو "جزء معين من النشاط كتدقيق المشتريات أو المبيعات أو المصروفات أو النقدية أو جرد المخازن"[2]، وهو "التدقيق الذي يتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال التدقيق، بحث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات ودون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر"[3]، ويكون التدقيق الجزئي" عندما يكون تدقيق العمليات التي يقوم بها المدقق محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون"[4].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الجزئي هو تدقيق يكون لغرض خاص والذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المحددة أو البنود دون غيرها، كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، ويُراعى أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق المكلف به فقط، ولذلك يتطلب الأمر وجود اتفاق كتابي يبين حدود التدقيق والهدف منه.

ثانيا: أنواع التدقيق المالي من حيث مدى الفحص

تقسيم التدقيق المالي من حيث الكيفية أو مدى الفحص يفرز نوعين من التدقيق؛ التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري، وفيما يلي شرح لكل منها:

- **التدقيق التفصيلي:**

التدقيق التفصيلي أو التدقيق الشامل "أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، والسجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص"[5]، كما يقصد به "أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والجهد والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار"[6]، وهذا النوع من التدقيق كان سائدا في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام، وأنها صحيحة، كما أنها

---

[1]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 29.

[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، ***أصول التدقيق والرقابة الداخلية***، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، ط2، 2011، ص: 15.

[3]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 18.

[4]- تامر مزيد رفاعه، ***تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة***، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص: 17.

[5]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 18.

[6]- تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص: 16.

خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يتناسب هذا التدقيق مع المنشآت الصغيرة ولا يناسب المؤسسات الكبيرة، لأنه سيؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلاً عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما.

- **التدقيق الاختباري:**

يرتكز التدقيق الاختباري "على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية"[1]، بحيث يقوم المدقق من خلال هذا النوع من التدقيق "بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة موضوع التدقيق، وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات وبشكل دقيق، فإن وجد العينة سليمة وخالية من الأخطاء جاز أن يفترض بأن باقي العمليات سليمة وصحيحة، وعلى هذا الأساس يبني رأيه الإجمالي، اما إذا وجد العكس فإن الامر يستلزم منه التوسع في فحصه ويتعمق في ذلك إلى أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والحسابات ستعكس رأيه النهائي الذي سيظهر في تقريره"[2]، وبالتالي فالتدقيق الاختباري يعتمد على مدى اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أسلوب التقدير الشخصي (العينات الحكمية)، أو أسلوب الإحصاء (العينات الإحصائية)، اعتمادا على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية مثل المجتمع والعينة والوسط الحسابي والتشتت والتوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية وغيرها.

وفي هذه الحالة لابد من التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من جهة والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من جهة أخرى وذلك لتجنب الخلط بين هذه الأنواع، التدقيق الكامل قد يكون تفصيليا إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، في حين أنه قد يكون اختباري إذا تم فحص عينة معينة من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، أما التدقيق الجزئي قد يكن تفصيليا إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق وقد يكون اختباري إذا تم اختيار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.

ثالثا: أنواع التدقيق المالي من حيث التوقيت

ينقسم التدقيق المالي من حيث التوقيت إلى تدقيق مستمر والذي يكون غير محدود بالوقت، وتدقيق نهائي يكون محدود بالوقت، وفيما يلي تفصيل لهذين النوعين:

- **التدقيق المستمر:**

[1]- المرجع السابق، ص: 17.

[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 19-20.

هو "تدقيق تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كان بطريقة منتظمة، كأن يتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة"[1]، في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بالتدقيق بالفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات على مدار السنة المالية، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا، ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، ويصلح هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الكبيرة وذلك للأسباب التالية:[2]

- وجود وقت كاف للمدقق للتعرف على مجريات الأمور في المؤسسة؛
- اكتشاف الخطأ والغش في وقت قصير لتوفر الوقت للفحص والدراسة المتأنية؛
- التقليل من فرص التلاعب في الدفاتر وذلك نظرا للزيارات المتكررة من قبل المدقق؛
- انتظام العمل في الدفاتر والسجلات وانجاز الأعمال دون تأخير وذلك لتردد المدقق المستمر على المؤسسة.

إلا أنه تظهر بعض السلبيات أثناء تطبيق هذا النوع من التدقيق، وهي:[3]

- احتمال قيام بعض موظفي المؤسسة بالتغيير بالشطب أو الحذف بالأرقام أو في المستندات والسجلات بعد تدقيقها سواء بحسن نية أو بسوء نية بقصد تغطية اختلاس معين باعتبار أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات، وهنا يستطيع المدقق أن يستخدم رموزا وعلامات أمام الأرصدة التي قام بتدقيقها أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها حتى تاريخ التدقيق؛
- نظرا للزيارات المتكررة إلى المؤسسة يخشى أن تنشأ علاقة بين المدقق وبين الموظفين الأمر الذي يؤدي إلى إحراج المدقق في تثبيت ملاحظته عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المؤسسة؛
- المدقق عند قيامه بالزيارات المتعددة إلى المؤسسة يؤدي إلى إرباك وتعطيل في إنجاز موظفي الحسابات لأعمالهم، لكن بالإمكان التغلب على هذا عن طريق اختيار المدقق لأوقات التي يراها مناسبة للزيارة؛
- قد تتحول عملية التدقيق إلى عمل روتيني آلي وبإمكان المدقق التغلب على هذا عن طريق إدخال تعديلات في برنامج التدقيق الذي يتصف بالمرونة؛
- قد يسهو المدقق عن انجاز بعض الأعمال التي تركها مفتوحة في آخر زيارة للمؤسسة الأمر الذي يتطلب انجازها، وهنا يمكن التغلب على هذا عن طريق الرجوع إلى دفتر الملاحظات أو بالرجوع إلى برنامج التدقيق الذي أشار فيه إلى المرحلة التي وصل إليها في آخر زيارة له.

- **التدقيق النهائي:**

[1]- تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص: 17.

[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 16.

[3]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 16-17.

التدقيق النهائي هو "التدقيق الذي يقوم به المدقق بعد انتهاء السنة المالية للوحدة الاقتصادية، ويكون بالفعل قد تم إقفال الحسابات وإجراء التسويات"[1]، والتالي يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، حيث يُعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ويكون عادة في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل، يعاب على هذا النوع من التدقيق ما يلي:[2]

- عدم التمكن من اكتشاف الخطأ او الغش حال وقوعه؛
- تأخير تقديم التقرير من قبل المدقق، وذلك لأن عملية التدقيق تستغرق وقتا طويلا؛
- التضحية بالدقة في الأداء وذلك لأن تواريخ غلق الدفاتر واحدة في كثير من المؤسسات محل التدقيق.

رابعا: أنواع التدقيق المالي من حيث درجة الالزام

يقسم التدقيق المالي من حيث درجة الالزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري كالآتي:

- **التدقيق الإلزامي:**

التدقيق الإلزامي وهو "التدقيق القانوني الذي ينص على ضرورة القيام بالتدقيق بموجب قانون صادر من الدولة، لما لها من سلطة سيادية، وتلتزم الوحدات الاقتصادية التي ينطبق عليها نصوص القانون بضرورة عرض حساباتها ونتائج أعمالها ومركزها المالي سنويا للتدقيق"[3]، وهو "التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة"[4]، فهو التدقيق الذي "يحتم القانون القيام بها (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار وقوانين المالية)، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة، وهي التي تقدر أتعابه"[5]، وبالتالي فالتدقيق الالزامي هو الذي يُلزم القانون القيام به.

- **التدقيق الاختياري:**

يعرف التدقيق الاختياري بأنه التدقيق الذي تكون فيه "عملية التدقيق غير ملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة وملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق"[6]، كما يعرف بأنه "التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني على ضرورة القيام بها ويكون ذلك حسب رغبة واختيار أصحابها"[7]، ويتم الاستعانة بهذا النوع من التدقيق "في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد حيث يسعى أصحابها إلى طلبة الاستعادة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان

[1]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 31.
[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 17.
[3]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 30.
[4]- تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص: 16.
[5]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 18.
[6]- تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص: 16.
[7]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 31.

على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انظام شريك جديد"[1]، وبالتالي هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، وبطلب من أصحاب الشركة أو مجلس الإدارة أو غيرهم من أصحاب المصالح.

خامسا: أنواع التدقيق المالي من حيث القائم على عملية التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم على عملية التدقيق إلى نوعين أساسيين؛ التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وفيما يلي شرح لكل منهما:

- **التدقيق الخارجي:**

التدقيق الخارجي هو التدقيق "الذي يتم بواسطة طرف خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية خلال فترة معينة"[2]، وبالتالي فالتدقيق الخارجي يتم من طرف خارجي مستقل لتقديم رأيه حول مصداقية القوائم المالية التي اعدت من طرف الإدارة، بحيث تحدد أهداف هذا النوع من التدقيق في التأكد من أن "كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل وأن كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون : حقيقية، صحيحة التقييم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت وقوعها وصحيحة التمركز[3]، وأهم ما يميز هذا النوع من التدقيق:

- استقلالية المدقق عن المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- اهتمام المدقق بالبحث والكشف عن الأمور المادية؛
- إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة؛
- إجراء الفحص باستخدام أسلوب العينات.

- **التدقيق الداخلي:**

يقوم بالتدقيق الداخلي "هيئة أو قسم داخل المؤسسة الاقتصادية، مهمته الحكم والتقييم من خلال الفحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الاخرى، وتقييم مدى فعالية وكفاءة المستويات الإدارية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة"[4]، ويمثل التدقيق الداخلي أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي التالية:[5]

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛

---

[1]- صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، ***المراجعة وتدقيق الحسابات***، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، ط1، 2010، ص: 20-21.

[2]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 15.

[3]- صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 28.

[4]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 34.

[5]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 15-16.

- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

ويتضح من التعاريف السابقة للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ان هناك تشابه بينهما يمكن حصره فيما يلي:[1]

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة؛
- كل منها يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع أو تقيلي حدوث الاخطاء والتلاعب والغش.

بما أن التدقيق الداخلي تقوم به هيئة داخلية أو مدققون تابعون للمؤسسة، من أجل حماية أموالها وتحقيق أهدافها، أما التدقيق الخارجي فتقوم به جهة مستقلة عن المؤسسة ولا تخضع لإشراف الإدارة، فإنه يوجد اختلاف جوهري بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، والجدول الموالي يلخص ذلك:

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	- تحقق أعلى كفاية إدارية وانتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات؛ - التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة المدقق بالمؤسسة	موظف داخل المؤسسة (تابع).	شخص طبيعي او مهني من خارج المؤسسة(مستقل).
نطاق وحدود التدقيق	تحدد من طرف الإدارة، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.	يحدد وفقا للعقد المبرم بين المؤسسة والمدقق الخارجي، والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين الشركة لمهنة التدقيق، ويكون التدقيق الخارجي في أغلب الأحيان يكون تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية؛ - اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	- يتم الفحص بصورة نهائية مرة واحدة أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية؛ - قد يكون كامل أو جزئي؛ - إلزامي وفقا للقانون السائد.
المستفيدون	إدارة المؤسسة.	- مستخدمين التقارير المالية؛ - أصحاب المصالح؛ - إدارة المؤسسة.

المصدر: أحمد قايد نور الدين، ***التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية***، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2015، ص: 17.

[1]- المرجع السابق، ص: 16.

ومن الجدول السابق يلاحظ أن التدقيق الخارجي يختلف عن التدقيق الداخلي بشكل جوهري من حيث هدف كلا منها، والذي جعل علاقة المدقق الخارجي بالمؤسسة تختلف عن علاقة المدقق الداخلي بها، بالمؤسسة، نطاق وحدود التدقيق، التوقيت المناسب للأداء وحتى المستفيدين من خدمات التدقيق.

ويجب التأكيد أنه رغم وجود كل هذه الاختلافات إلى انه كما توجد بعض نقاط الالتقاء بينهما نوجزها فيما يلي:

- العمل في نفس المجال في المؤسسة؛
- تطبيق منهجية مشتركة مع اختلاف طفيف؛
- امتلاك مستوى كفاءة ومعرفة تسمح بالتنفيذ الجيد للتدقيق في كل المستويات.

ويتقاربان فيما يخص إبداء الرأي عن الوضعية المالية للمؤسسة، واكتشاف المخالفات والأخطاء المحاسبية الموجودة في النظام ثم الإدلاء بها للإدارة العليا ومجلس الادارة، كما أن التكامل بين الوظيفتين من شأنه أن يعود بالنفع عليهما وعلى الشركة ككل.

وهناك من يقسم أنواع التدقيق حسب القائم بمهمة التدقيق على ثلاث اقسام، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي والتدقيق الحكومي، حيث أن المدقق الحكومي هو "موظف لدى المحافظات أو حكومة المركزية، ومن قبل إدارة الضرائب للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية"[1]، وبالتالي فالمدقق الحكومي هو أحد موظفي الجهاز الحكومي وتختلف وظائفه عن المراجع الخارجي والداخلي ضمن مهامه على سبيل المثال ما يلي:[2]

- التأكد من الحساب الصحيح للضرائب سواء كانت ضرائب مبيعات أو ضرائب على الأرباح أو ضرائب كسب عمل أو دمغة ويعتمد في ذلك على ما نص عليه قانون الدولة التي يعمل بها؛
- التأكد من الاستخدام الصحيح لموارد الدولة وأصولها الممثلة في الآلات والمعدات والأصول المختلفة.

[1]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 25.

[2]- عبد الرحمن توفيق، ***منهج المهارات المالية والمحاسبية***، مركز الخبرات المهنية، القاهرة، ط4، 2006، ص: 11.

تطبيقات المحور الثاني

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- التدقيق الداخلي:

أ- هو تدقيق الزامي

ب- تقوم به جهة مستقلة عن المؤسسة

ج- يخضع لإدارة المؤسسة

د- كل شيء مما سبق

هـ- لا شيء مما سبق

2- التدقيق الجزئي قد يكون

أ- تفصيلي

ب- تعاقدي

ج- اختياري

د- كل شيء مما سبق

هـ- لا شيء مما سبق

3- التدقيق الاختباري هو:

أ- فحص جزء معين من المجتمع

ب- فحص نشاط محدد من المؤسسة

ج- فحص عينة من العمليات

د- كل شيء مما سبق

هـ- لا شيء مما سبق

4- يصنف التدقيق المالي من حيث الكيف إلى:

أ- تدقيق كامل وتدقيق جزئي

ب- تدقيق تفصيلي وتدقيق اختباري

ج- تدقيق نهائي وتدقيق مستمر

د- كل شيء مما سبق

هـ- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- في التدقيق الخارجي يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية؛

2- التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي وقد يكون اختباري؛

3- يصنف التدقيق المالي من حيث الكم إلى تدقيق تفصيلي وتدقيق اختباري؛

4- يعتمد المدقق على التقدير الشخصي ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في التدقيق الاختباري.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- التدقيق الذي يقوم به المدقق بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة؛

2- موظف في الجهاز الحكومي يقوم بمهمة التدقيق؛

3- التدقيق الذي يستعمل أسلوب العينات الإحصائية؛

4- التدقيق الذي يتم من طرف خارجي قصد إبداء رأي فني محايد.

إجابات تطبيقات المحور الثاني

حل التطبيق رقم 01: 1- ج 2- د 3- أ، ج 4- ب

حل التطبيق رقم 02:

1- خطأ: في التدقيق الداخلي يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية؛
أو: في التدقيق الخارجي يتم الفحص بصورة نهائية أو دورية أو غير طوال السنة المالية.

2- صحيح؛

3- خطأ: يصنف التدقيق المالي من حيث الكم إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي؛
أو: يصنف التدقيق المالي من حيث الكيف إلى تدقيق تفصيلي وتدقيق اختباري.

4- صحيح.

حل التطبيق رقم 03:

1- التدقيق النهائي؛
2- المدقق الحكومي؛
3- التدقيق الاختباري؛
4- التدقيق الخارجي.

المحور الثالث

معايير التدقيق المالي

محتوى المحور

أولا: مفهوم معايير التدقيق

ثانيا: وظائف معايير التدقيق

ثالثا: معايير التدقيق المتعارف عليها

رابعا: معايير التدقيق الدولية

خامسا: معايير التدقيق الجزائرية

أهداف المحور

- التعرف على مفهوم معايير التدقيق؛
- تحديد وظائف معايير التدقيق؛
- التعرف على معايير التدقيق المتعارف عليها؛
- الوقوف على معايير التدقيق الدولية؛
- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية.

تمهيد:

يعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة، ومهنة التدقيق من المهن العريقة من خلال الدور الذي تلعبه في خدمة مستخدمي القوائم المالية، لذا تعتمد هذه المهنة على مجموعة من المعايير والتي تساعد المدقق على أداء عمله والرفع من جودته، إذ تمكنه من تقليل تقديره الشخصي عند أداء مهمته وتكوين رأيه، لذا فقد تظهر أهمية معايير التدقيق في تحقيق الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق، والذي يتمثل في إضفاء الثقة على القوائم المالية.

أولا: مفهوم معايير التدقيق

قبل التطرق إلى مفهوم معيار التدقيق فمن الجدير التعرف على مفهوم "المعيار"، فمصطلح "المعيار" أصبح يستعمل في العديد من المجالات، ويعتبر من المقومات الأساسية للممارسة أي عمل مهني من خلال القواعد والإرشادات التي يقدمها.

- **مفهوم المعيار:**

لغة: كلمة المعيار من عاير أو العيار والعيار هو "*ما سويت به المكاييل، وهو صحيح تام وكاف*"[1]، وهو" *مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم*" [2] أي هو كل ما يمكن استخدامه في القياس، و"المعيار وفقا لما ورد في قاموس اكسفورد فأنه *النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات*" [3]، كما أن المعيار وفقا لما ورد في قاموس المعاني يعني" *نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء*" [4]، أما في معجم الغني فالمعيار هو" *مقياس أساسي أو نموذج أو أداة تستخدم لقياس ما*" [5]، و"*يقال عاير بين المكيالين، أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير المكيال امتحنه لمعرفة صحته*" [6].

اصطلاحا: يُعرف المعيار من الناحية المهنية على أنه "*نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة، أي أنه نموذج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية*" [7]، كما يُعرف أيضا بأنه "*هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق*

---

[1]- ابن منظور، ***لسان العرب***، في معنى كلمة المعيار، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي:
http://www.baheth.net/all.jsp?term = عاير, 12/01/2019.

[2]- ***معجم اللغة العربية المعاصرة***، في الموقع:
http://www.arabdict.com/fr المعيار/ عربي-عربي, 14/01/2019.

[3]- غسان فلاح المطارنة، ***تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)***، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص: 37.

[4]- ***قاموس المعاني***، معنى كلمة المعيار، متوفر على الرابط التالي:
http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/معيار/ , 12/01/2019.

[5]- ***المعجم الغني***، معنى كلمة معيار، متوفر على الرابط التالي:
http://www.arabdict.com/fr/المعيار/ عربي-عربي, 14/01/2019.

[6]- سامي محمد وقاد ولؤي مجمد وديان، ***تدقيق الحسابات (01)***، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص: 135.

[7]- عيد حامد معيوف الشمري، ***معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية – دراسة تحليلية مقارنة***، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1994، ص: 15.

القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم" [1].

من التعاريف السابقة يمكن القول أن المعيار لغة هو المقياس المرجعي الذي يستخدم للتقييم، واصطلاحا هو نموذج يلزم تحقيقه وأخذه بعين الاعتبار عند أداء فعل محدد، ويمكن القول أن التعريف الأخير للمعيار هو تعريف شامل إذ عرف المعيار على أنه كل ما يُسترشد به أو يُرغب في تحقيقه عند أداء عمل معين، وقد يوضع عن طريق العرف أو القبول العام أو من خلال الهيئات والسلطات بكل أنواعها.

- **مفهوم معيار التدقيق:**

من تعاريف السابقة لـ "المعيار" و"التدقيق" يمكن القول بأن "معيار التدقيق" هو كل ما يسترشد به لأداء مهنة تتطلب الخبرة والكفاءة وتهدف إلى التحقق من مدى سلامة المعلومات التي تقدمها المؤسسة، ولكن يوجد العديد من التعاريف التي تناولت معايير التدقيق.

فمحمد التهامي طواهر ومسعود صديقي يعرفان معايير التدقيق على أنها *"مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها"* [2].

أما ألفين أرينز وجيمس لوبك يعرفان معايير التدقيق على أنها *"إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق"* [3].

في حين أن هادي التميمي يرى بأن معايير التدقيق هي *"قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق"* [4].

أما سامي محمد وقاد ولؤي مجمد وديان يعرفان معايير التدقيق بأنها *"نموذج أو مثال يوضح القواعد العامة لأداء عملية التدقيق موضوع بواسطة المنظمات المهنية كأساس لما يجب إتباعه وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضع أساليب تحقيقها، وهي تمثل عما يجب على المدقق إتباعه"* [5].

وكذلك أمين السيد أحمد لطفي يعتبر معايير التدقيق على أنها تمثل *"أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوئها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققون وهي تعبر عنما هو واجب تحقيقه والوسائل*

---

[1]- المرجع السابق، ص: 15، 16.

[2]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، ***المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)***، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 37.

[3]- ألفين أرينز وجيمس لوبك، ***المراجعة: مدخل متكامل***، تر: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص: 40.

[4]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 30.

[5]- سامي محمد وقاد ولؤي مجمد وديان، مرجع سابق، ص: 136.

المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المدقق، كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما أنها تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة" [1].

وعيد حامد معيوف الشمري يرى بأن معيار التدقيق هو عبارة عن *"نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق وتعتبر بمثابة مقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه صياغتها عن طريق الهيئات المهنية أو التشريع أو العرف المهني"* [2].

من التعاريف السابقة يمكن القول أنه مهما كانت الجهة المصدرة لمعايير التدقيق ومهما كانت طبيعتها نموذج أو إرشادات أو مقاييس أو قوانين أو أنظمة، فأنها تختلف عن "طرق التدقيق" إذ أن هذه الأخيرة تعني الأساليب التي تُجمع بها الأدلة والقرائن وهي جزء فقط من عملية التدقيق، أما "معايير التدقيق" فيمكن النظر إليها وتفسيرها من وجهتي نظر مختلفتين كما يلي:[3]

- على أنها تمثل المستوى الأدنى من الأداء المطلوب لقياس جودة التدقيق التي يقوم بها المدقق؛
- على أنها تمثل فقط توجيهات مُرشدة تؤدي إلى تخفيض الأحكام الشخصية للمدقق إلى الحد الأدنى أو التخلص منها.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن "معايير التدقيق" تعد سلاح ذو حدين، إذ تعتبر مجموعة من لتوجيهات التي يجب على المدقق أن يتبعها في أداء مهمته المهنية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن من خلالها الحكم على أداء المدقق، فمعايير التدقيق توفر الأسس التي تحدد أداء المدقق من خلال وضع الأهداف والأساليب التي تحقق تلك الأهداف.

ثانيا: وظائف معايير التدقيق

يعتمد المدقق في أداء مهمته على تقديره الشخصي، إذ عليه أن يصدر حكمه على مدى صحة وسلامة المعلومات التي توجد بالقوائم المالية بناء على تقديره الذاتي، وإن كان ذلك يمنحه الكثير من المرونة والحرية فإنه يعرضه للمسؤولية الكاملة، وقد يؤدي التوسع في تقديره الشخصي إلى عدد كبير من الصعوبات، أهمها:[4]

- صعوبة مقارنة الأداء، لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة، تبعا لاختلاف التقدير الشخصي؛
- صعوبة الحكم على مدى كفاية الأداء قضائيا ومهنيا؛
- احتمال تحميل المدقق بمسؤوليات إضافية؛

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، ***مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة***، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص: 43.

[2]- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص: 16.

[3]- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، مرجع سابق، ص: 59. (بتصرف)

[4]- سامي محمد وقاد ولؤي مجمد وديان، مرجع سابق، ص: 137.

- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر.

لكن وجود معايير التدقيق من شأنه أن يهذب من التقدير الشخصي للمدقق دون إلغائه، إذ تمثل تلك المعايير التوجيهات التي يتم على ضوئها تنفيذ عملية تدقيق من جهة والحكم على أداء المدقق من جهة أخرى، لذا فمعايير التدقيق تؤدي مجموعة من الوظائف الأساسية التي تحقق بدورها مجموعة من المزايا والفوائد للمدقق بشكل خاص وللجهات المتعددة بشكل عام، ويمكن تلخيص هذه الوظائف فيما يلي:[1]

- تُعتبر نموذجا يقتدي به المدقق عند أداء واجباته المهنية وممارسته العملية؛
- تُعد أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها؛
- تُعتبر وسيلة لتقويم الأداء المهني؛
- تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بالتدقيق؛
- تزيد الثقة في عملية التدقيق؛
- تُساعد في جعل مهنة التدقيق المالي ذات كيان مستقل والتي بدونه تصبح مزاولة المهنة وظيفة آلية؛
- تُحدد المواصفات الفنية لإعداد تقرير التدقيق وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير؛
- تُوفر للمدقق أساسا موضوعيا للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية؛
- تعطي للهيئات التشريعية والمحاكم تصورا واضحا عن درجة الأداء المهني المتوقع من المدقق، وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره؛
- تصبح مهنة التدقيق المالي في غير المكان الملائم لها عند غياب المعايير منها، مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى سن التشريعات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية؛
- تُعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى التزام المدقق بمبادئ التدقيق والأهداف العامة؛
- تُساعد في تعليم المهنة للمبتدئين، حيث تستخدم كأساس لإعداد الأجيال القادمة من المدققين وتوضح الإطار العام لمسؤولياتهم المهنية؛
- تُوفر لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي المدقق، حيث أنها تتسم بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لهم الكيفية التي قام بها المدقق بفحص القوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها ودرجة الاعتماد على ما ورد بتلك القوائم من بيانات ومعلومات.

ثالثا: معايير التدقيق المتعارف عليها

[1]- إبراهيم أحمد الصعيدي، ***معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة***، مقال منشور في مجلة دراسات الخريج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 52، 1987، ص: 167، متوفر على الرابط التالي:
http://pubcouncil.kuniv.edu.kw/jgaps/homear.aspx?id=8&Root=yes&authid=710# , 17/09/2018.

تهدف معايير التدقيق إلى وضع وتحديد الكيفية التي تتم بها ممارسة مهنة التدقيق، فهي تُعتبر الإطار المرجعي الذي يستند إليه المدقق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وكذا في الحكم على صحة القوائم المالية محل التدقيق، وإشارة المدقق على أنه اعتمد معايير معينة يحد من مسؤوليته اتجاه مهنته واتجاه مستخدمي القوائم المالية، وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أعرق الدول التي اهتمت بتأسيس معايير التدقيق، وتعد تجربتها في وضع معايير تدقيق متعارف عليها *(GAAS) تجربة مميزة ونقطة انطلاق ناجحة نحو وضع معايير يستند إليها المدقق.

- **نشأة معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS):**

من عام 1929م حتى 1933م أصاب النظام الرأسمالي أزمة كساد عامة سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى، ولقد انطلقت هذه الأزمة من سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وانتشرت بسرعة في القارة الأوربية لتصبح أزمة كساد عالمية، وقد كان للأزمة آثار مباشرة على السوق المالي، إذ أدى إلى إفلاس العديد من الشركات المتوسطة والصغيرة ووقوف الكثير من الشركات الكبرى على هاوية الإفلاس، مما دفع إدارة تلك الشركات محاولة درء إفلاسها وتقديم قوائم مالية لا تعكس الحقيقة، وهكذا تضاربت مصالح المقرضين والمساهمين وهو الأمر الذي أدى إلى دفع المسائلة للإدارة والمحاسب والمدقق.

تعالت النداءات مطالبة الدولة الأمريكية بالتدخل لتنظيم عمل المحاسب والمدقق وإصدار المبادئ التي ستحمي المجتمع الاستثماري من التلاعب والتحايل، فبرز عمل الهيئات المحاسبية العلمية والمهنية التي كانت موجودة من قبل وإنشاء منظمات جديدة تسعى لتنظيم المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية.

ونتيجة تلك الضغوطات بدأت الهيئات في وضع وإصدار المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين δ(AICPA)، حيث تأسس هذا المعهد في سنة 1887، ويعتبر بمثابة *"منظمة للعمل التطوعي للمحاسبين، تقوم بوضع المتطلبات المهنية وإجراء البحوث ونشر المطبوعات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق والخدمات الاستشارية للإدارة والضرائب"* [1]، وكان له دورا هاما في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المتعارف عليها، وقد امتد نفوذه إلى خارج الولايات المتحدة فكان له أثر في تطور المحاسبة والتدقيق، خاصة بوضع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما +(GAAP) ومعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، حيث أن هذه الأخيرة لم تبقى تستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية بل أصبحت تستخدم من قبل أغلبية المدققين في كثير من أقطار العالم.

* Generally Accepted Auditing Standards.

δ American Institute of Certified Public Accountants.

[1]- أليفن أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 50.

+ Generally Accepted Accounting Principles.

يتمثل الدور الأساسي للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في تطوير معايير المحاسبة والتدقيق من أجل خدمة أعضائه في مجال مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق؛ وقد أنشأ المعهد ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير التدقيق، هي:[1]

- لجنة إجراءات التدقيق من عام 1939-1972؛
- لجنة تنفيذية عن معايير التدقيق عام 1972-1978؛
- مجلس معايير التدقيق من عام 1978 حتى الآن.

في 1947 أصدرت لجنة إجراءات التدقيق كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة التدقيق مغزاها ومجالها"، كان هذا الكتاب يتضمن اقتراحات بعض المعايير لتنظيم مهنة التدقيق والتي اعتمدها المعهد الأمريكي لمحاسبين القانونين (AICPA) في 1948، لكن هذا الكتيب حل محله كتيب آخر في 1954 بعنوان "معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق مغزاها ومجالها"، ثم أصدر المعهد كتيب آخر بعنوان "مجموعة معايير التدقيق وإجراءاتها" في 1973.[2]

كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) أول من أنشأ المعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، التي تخضع للتعديل المستمر إلا أن الجوهر فيها مازال كما هو، ويعتبر مجلس معايير التدقيق *(ASB) هو المسؤول عن وضع معايير التدقيق والإجراءات التي يتبعها المعهد، إذ كُلف المجلس عند إنشاءه بما يلي:[3]

- نشر المعايير والإجراءات التي يجب أن يتبعا أعضاء المعهد؛
- توفير تفسيرات وإرشادات أو مساعدات أخرى للمدققين في التقيد بتلك المعايير.

- **عملية وضع معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS):**

يعتبر إنشاء معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) في الولايات المتحدة الأمريكية انجازا نحو تطور ممارسة مهنة التدقيق ليس على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية بل على الصعيد الدولي، لأن هذه المعايير تعتبر الأساس الذي اعتمد عليه الكثير من الدول سواء في مزاولتها ممارسة المهنة أو في وضع معايير خاصة بها، وتحتل معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) مكانة هامة في ممارسة مهنة التدقيق على الصعيد الدولي، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى الاهتمام والدقة في عملية وضع هذه المعايير، فقد اتبع مجلس معايير التدقيق (ASB) عملية معينة في وضع وتطوير معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، ويمكن تلخيص هذه العملية في الخطوات التالية:[4]

---

[1] - أمين السيد أحمد لطفي، ***مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة***، مرجع سابق، ص: 45.

[2] - سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص: 138.

* Auditing Standards Board.

[3] - أمين السيد أحمد لطفي، ***مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة***، مرجع سابق، ص: 45.

[4] - المرجع السابق، ص: 46، 47. (بتصرف)

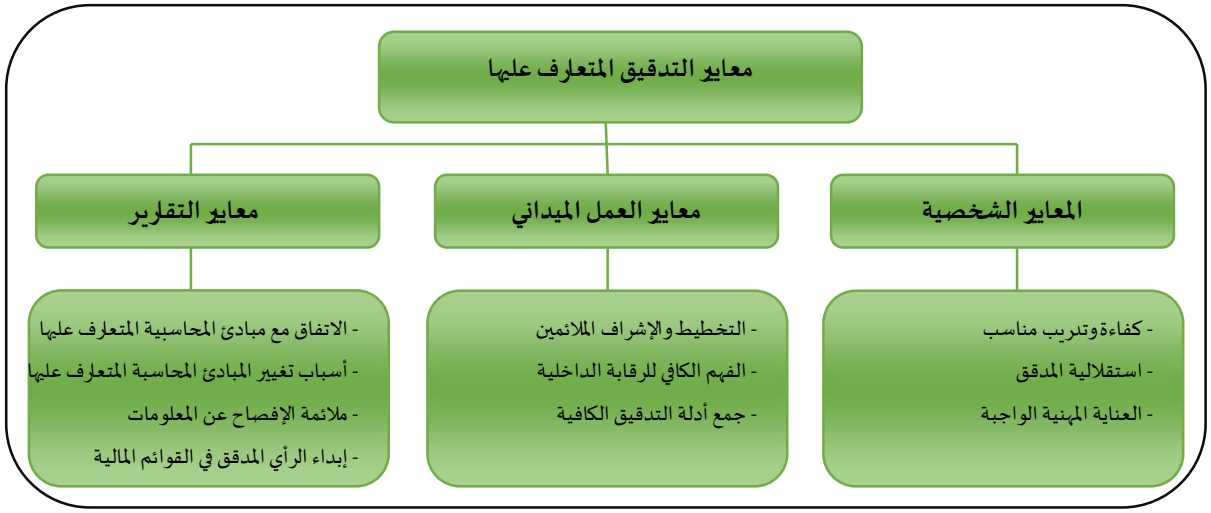
- **التحديد:** في هذه الخطوة يتم تحديد مدى الحاجة لإصدار إرشاد معين في مجال محدد، ومن أهم المصادر التي يعتمد عليها في تحديد تلك الحاجة الدعاوى القضائية، التنظيمات القانونية وتعليقات المزاولين للمهنة؛
- **البحوث:** تتم هذه الخطوة بمزج مجهود أعضاء المجلس وفريق عمل المزاولين للمهنة، إذ يتم وضع شكل للإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع البيانات، فحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المداخل البديلة؛
- **الدراسة:** تناقش في هذه الخطوة النشرة المقترحة عن طريق المجلس لتقييم البدائل المقترحة سابقا، ويتم تعديل المسودات المبدئية عدة مرات نتيجة انتقادات ومقترحات الاجتماعات والجلسات العلنية التي ينظمها المجلس؛
- **النشرة المبدئية:** في هذه الخطوة يتم اتفاق حول نشرة مبدئية كمسودة عن طريق موافقة 10 أعضاء من بين 15 عضوا، ثم يتم توزيع حوالي 7000 نسخة تقريبا من هذه المسودة على مكاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجلس والمنظمين والجهات المهتمة، بالإضافة إلى أي فرد يرغب في المشاركة، ويتم السماح بتقديم تعليقات مكتوبة خلال 90 يوم على الأقل من تاريخ إرسالها؛
- **إصدار المعيار:** بعد استلام كافة التعليقات يقوم المجلس بفحصها وتقييم كافة الأمور التي تم طرحها ولم تكن في دراستها سابقا، ثم يجب الموافقة على النشرة 10 أعضاء من المجلس، بعد ذلك يتم إصدار النشرة في سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير التدقيق؛
- **التنفيذ والتطبيق:** بعد إصدار النشرة التي عادة ما تتضمن كيفية تنفيذها، يتم تطبيق تلك النشرة من طرف مكاتب التدقيق، قد يطرح تطبيق هذه النشرة في العمل الميداني مشاكل أخرى جديدة تؤدي لإصدار تفسيرات، وقد يتعدى الأمر إلى الحاجة لإصدار نشرات جديدة أخرى.

وتعتبر كل من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) ونشرات معايير التدقيق على أنها إصدارات رسمية، أي على كل عضو في المهنة إتباع وتطبيق التوصيات الواردة بهما، ويتم الإشارة إلى كل نشرة من نشرات معايير التدقيق وفقا لـ SAS وAU، حيث أن رقم SAS يعبر عن ترتيب المعيار مع باقي المعايير الأخرى، أما AU فيعبر عن ترتيب النشرة في التنظيم الخاص بالمعهد الأمريكي للحاسبين القانونيين (AICPA) المصرح لهم لكل نشرات معايير التدقيق.

- **عرض معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS):**

تعتمد مزاولة مهنة التدقيق على مجموعة من المعايير ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من عمل جاهدا على وضع تلك المعايير، صدرت تحت اسم "معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)"، وقد قسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)



المصدر: طارق عبد العال حماد، ***موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:43.

يُظهر الشكل السابق أول صنف من المعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) وهو المعايير الشخصية أو العامة وتوصف بأنها "عامة" لأنها تتمثل في المطالب الأساسية للقيام بعملية التدقيق مقارنة مع باقي المعايير، وتعرف كذلك بأنها "شخصية" لأنها تهتم بالموصفات التي يجب أن تتوفر في المدقق، ومن الشكل السابق يمكن حصر هذه المواصفات في النقاط التالية:[1]

- **التدريب والمهارة:** ينص المعيار الأول من المعايير المتعارف عليها على أنه يجب على المدقق أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي من خلال حصوله على منهجا علميا موسعا ودراسة مهنية شاملة في المحاسبة والعلوم ذات العلاقة بها، وكذا ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي على المهنة قبل البدء في مزاولتها، بالإضافة إلى وجوب الاطلاع المستمر على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تخص المحاسبة، وكذا الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها الهيئات المهنية التي تهتم بالمحاسبة والعلوم التي ترتبط بها كالإحصاء والاقتصاد؛
- **الحياد (الاستقلالية):** من أهم ما يجب أن يتصف به المدقق هو الاستقلالية أو الحياد، لذا فالمعيار الثاني أكد على ضرورة تحلي المدقق بالاستقلالية الخارجية عن المؤسسة محل التدقيق، ولا يقصد بذلك هو الاستقلالية الظاهرية فقط وإنما يقصد به الاستقلالية الواقعية، أي يجب على المدقق أن يكون عمله وحتى تفكيره مستقلان وحياديان حتى يرفع الثقة على القوائم التي يبدي فيها رأيه؛
- **العناية المهنية:** وفقا للمعيار الثالث لمعايير التدقيق المتعارف عيها (GAAS) فإنه على المدقق إعطاء العناية الكافية في تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير النهائي، وذلك نظرا إلى أن العديد من الجهات تعتمد على رأي

[1]- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 56، 57 (بتصرف).

المدقق في اتخاذ قراراتهم، ويبذل المدقق العناية المهنية من خلال التدقيق الانتقادي لكل مستوى من المستويات العمل، وكذا العناية في إعداد أوراق العمل والحصول على أدلة الإثبات والقرائن.

تعتبر المعايير العامة من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، وأي خلل بها سيؤثر على باقي المعايير، فإذا كان المدقق مثلا غير مؤهل علميا أو غير مستقل أو أنه لم يبذل أي عناية مهنية لازمة، فربما أنه لن يكون في حاجة لباقي المعايير.

إن الصنف الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) يعرف "بمعايير العمل الميداني" أو "معايير الأداء المهني"، كونها ترتبط بتنفيذ عملية التدقيق، وكما هو موضح في الشكل السابق يمكن تناول خطوات تنفيذ تلك العملية في النقاط التالية:

- **التخطيط والإشراف:** بناء على المعيار الرابع من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) والذي يعتبر أول معيار في معايير العمل الميداني؛ فإنه يتعين على المدقق وضع خطة أو يعرف بـ"برنامج التدقيق"، حيث أن هذه الخطة يجب أن تتصف بالملائمة من حيث توزيع الوقت المتاح على مختلف الاختبارات المطلوبة ، وتنظيم العمالة المتوفرة في المكتب، مع ضرورة الإشراف المناسب على تنفيذ هذا البرنامج وهذا لضمان سير الحسن لتنفيذ مهمة التدقيق، مع مراعاة أنت يتصف ذلك البرنامج بالمرونة، بحكم أن الهدف الأساسي لهذه العملية هو التدقيق، وليس استكمال البرنامج فقط[1].
- **الفهم الكافي للرقابة الداخلية:** يجب على المدقق وفقا للمعاير الثاني من معايير العمل الميداني أن يقوم بدراسة النظام المطبق داخل المؤسسة محل التدقيق أو ما يعرف بنظام الرقابة الداخلية، وتقييم هذا النظام يتطلب معرفة الإجراءات والأساليب الموضوعة والتأكد من تطبيقها الفعلي داخل المؤسسة، إن تقييم نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التدقيق، لأنه بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية فأنه قد يقتضي الأمر إعادة النظر في برنامج التدقيق و تعديله، وقد يؤدي ذلك إلى توسيع نطاق الاختبارات أو التركيز على مراحل معينة أو تغيير مواعيد إجراءات التدقيق[2].
- **جمع أدلة التدقيق الكافية:** يحتاج المدقق في تنفيذ مهمة التدقيق إلى جمع الأدلة والإثباتات التي تمثل الأساس الذي يبني المدقق رأيه عليها، لذا فقد أكد المعيار الأخير من معايير العمل الميداني على ضرورة الحصول على أدلة وقرائن جديرة بالثقة عن طريق المعاينة، الملاحظة، التحريات، المصادقات وغيرها، ويجب على المدقق تقييم تلك الأدلة على أساس خبرته وتقديره المهني، كما يجب على المدقق الاعتماد على الأدلة الداخلية والخارجية، فالأدلة الداخلية هي التي تتواجد داخل المؤسسة محل التدقيق كالدفاتر والسجلات وغيرها، أما

---

[1]- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، ***المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 76.

[2]- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 58.

الأدلة الخارجية فتشمل المصدقات من العملاء والموردين، رسائل المحامين، قوائم أسعار البضائع وغيرها، المهم أن تكون هذه الأدلة ملائمة أي مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق، وأن تكون كافية وهذا عائد إلى تقدير المدقق[1].

تبرز أهمية معايير العمل الميداني في اهتمامها بالخطوات العريضة التي من شأنها أن تحقق أهداف عملية التدقيق، إذ جعلت أول خطوة في تنفيذ عملية التدقيق هي وضع برنامج لتنفيذ عملية التدقيق بالتركيز على عنصر الوقت والذي يعتبر المحدد الرئيسي لعملية التدقيق والذي يحتم على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق لكي يتمكن من تحديد نقاط القوة والضعف فيه، و الذي من شأنه أن يساعده على ضبط برنامج التدقيق من حيث توسيع أو تضيق إجراءات التدقيق أو الاعتماد على عمل المدققين الداخلين، وفي الأخير من الضروري أن يجمع المدقق أدلة ملائمة وكافية تكون مقنعة لإبداء رأي فني ومحايد حول صحة القوائم المالية.

بعدما يقوم المدقق بتنفيذ برنامج التدقيق فيجب أن يكون جاهزا لوضع تقرير يتضمن رأيه بكل استقلالية وحياد عن المؤسسة محل التدقيق، وآخر صنف لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) اهتم بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، وفيما يلي ما يجب أن يتضمنه ذلك التقرير وفقا للشكل السابق:[2]

- **الاتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** على المدقق أن يكون على دراية كافية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، لأنه يجب على المدقق حسب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يبدي رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق قد أعدت طبقا لتلك المبادئ، وإذا لم يتمكن المدقق الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء الرأي فيجب أن يذكر في تقريره تحفظا بهذا الخصوص، ولا يقصد هذا المعيار بالمبادئ تلك القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها فقط، وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) هي المبادئ المحاسبية التي نبعت من الخبرة العلمية الطويلة في ميدان المحاسبة، ولا يوجد حتى الآن اتفاق حولها، ولكن من وجهة هذه المعايير فإنه يمكن تبويب هذه المبادئ في ثلاث مجموعات كما يلي:
  - مبادئ عامة: أهمها مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الاستمرار، مبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ وحدة القياس؛
  - مبادئ قوائم الربح: أهمها مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ مقابلة الايرادات والمصروفات ومبدأ فصل الأرباح والخسائر غير العادية عن تلك التي تمثل النشاط العادي للمؤسسة؛
  - مبادئ قائمة المركز المالي: وهي:

[1]- المرجع السابق، ص:58، 59.

[2]- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 85، 88(بتصرف).

- يجب أن تظهر الميزانية العناصر التالية: طبيعة وقيم الأصول، طبيعة وقيم الالتزامات وطبيعة وقيم رأس المال؛
- يجب أن يتم تبويب الأصول تبويبا سليما حسب خصائصها وبالتالي فإن الأصول طويلة الأجل تكون في مجموعة منفصلة عن مجموعة الأصول قصيرة الأجل، كما تبوب الخصوم طبقا لطبيعتها وخصائصها، فحقوق الملكية في مجموعة منفصلة عن حقوق الدائنين أصحاب القروض طويلة الأجل وتخصص مجموعة ثالثة لحقوق أصحاب القروض قصيرة الأجل التي تتضمن المطالبات المالية قصيرة الأجل؛
- يجب أن تظهر الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بقيمتها التاريخية الكاملة، على أن تظهر مخصصات الاستهلاك في بند مستقل؛
- يجب أن ترتبط مخصصات تقييم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.

- **أسباب تغيير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** لم تكتفي معايير إعداد التقرير بضرورة التأكد من إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، بل أكدت كذلك على وجوب التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية مقارنة بالفترات السابقة، والمعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يهتم بقابلية المقارنة بين الفترات المختلفة من خلال تأكيده على وجوب إبداء المدقق رأيه حول ثبات أو تغيير تطبيق المؤسسة لنفس المبادئ المحاسبية في إعداد قوائمها المالية، وتحديد طبيعة تلك التغيرات إن وجدت وتأثيرها على القوائم المالية، ويتطلب هذا المعيار توافر قوائم مالية منتظمة ودقيقة عن السنوات السابقة حتى يتمكن المدقق من تكوين رأي عن ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية.
- **ملائمة الإفصاح مع المعلومات:** حسب المعيار الثالث من معايير إعداد لتقرير فإنه على المدقق أن يبدي في تقريره رأيه عن مدى ملائمة الإفصاح الذي تقدمه المؤسسة محل التدقيق في قوائمها المالية، وبالتالي فإن المدقق لا يعطي أي إيضاحات إلا إذا عجزت القوائم المالية عن ذلك، ولا يعني ذلك أنه على المؤسسة شرح كل المعلومات، بل يجب عليها أن تركز على المعلومات الضرورية لجعل القوائم المالية غير مضللة، والمدقق كذلك يجب أن يركز في تقريره عن المعلومات الإضافية الجوهرية التي لا تظهر في القوائم المالية، لأن إخفاء لهذه المعلومات قد يعتبر فشلا في مهمة التدقيق.
- **التعبير عن رأي المدقق في القوائم المالية:** يقتضي المعيار الأخير من معايير إعداد التقرير أن يتضمن التقرير النهائي للمدقق فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة المؤسسة ومركزها المالي كوحدة واحدة وليس بالنسبة للمعلومات الواردة تفصيلا، ولا يعني ذلك الموافقة التامة حول تلك القوائم أو الرفض النهائي، ولكن يمكن أن يذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها، ويمكن ان يأخذ الرأي الذي يبديه المدقق أحد الأشكال الأربعة التالية:

- رأي نظيف (لا يتضمن تحفظات)؛

- رأي مقيد (يتضمن بعض التحفظات)؛
- رأي سلبي (عدم إعطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية أي التنازل عن إعطاء رأي)؛
- رأي معارض (يتضمن أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي ونتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)).

والتحفظات التي يمكن أن يتضمنها تقرير المدقق هي:

- تحفظات بشأن نطاق العمل الذي قام به المدقق، وذلك لتحديد مسؤوليته وليس لعدم الموافقة على الحسابات؛
- تحفظات تتضمن نقدا للقوائم المالية كمخالفتها لبعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)؛
- تحفظات تشير إلى مخالفة المؤسسة محل التدقيق لقانون الشركات أو القرارات الوزارية الخاضعة لها.

ويجب على المدقق مراعاة ما يلي في وضع التحفظات:

- توخي الدقة والوضوح في كتابة التحفظات لتسهيل قراءة وفهم رأي المدقق من قبل القارئ العادي؛
- مراعاة مبدأ الأهمية النسبية فلا يذكر أي تحفظ إلا إذا كان له أثر كبير نسبيا على القوائم المالية؛
- التقليل من التحفظات واستعمال الملاحظات والإيضاحات على القوائم المالية بدلا من التحفظات قدر الإمكان.

لم تنحصر معايير التقرير في تقديم المدقق رأيه الفني المستقل عن القوائم المالية، بل اهتمت هذه المعايير بما يجب أن يضمنه تقرير المدقق من إبداء رأيه حول مدى إتباع المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، ومدى الثبات في تطبيق نفس المبادئ خلال مختلف الدورات، وكذا إبداء رأيه حول مدى ملائمة الإفصاح الذي تقدمه المؤسسة في قوائمها المالية، ثم في الأخير فأنه يجب على المدقق أن يتضمن تقريره رأيه ككل في صحة القوائم المالية.

تلك هي معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) في معظم الدول بشكل عام، وفي الولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص، ويمكن القول أنها كانت نقطة انطلاق هامة في التسلسل الزمني لتطور معايير التدقيق، لكن على الرغم من أن هذه المعايير تعد الدليل المرشد لممارسة المهنة، إلا أنها لا توفر إلا قدرا بسيطا من التوجيه والإرشاد، لذلك هناك من يرى أن هذه المعايير يجب أن "يُنظر إليها على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى المثالية للأداء"[1]، فيجب على المدقق أن يعتبر هذه المعايير إرشادات فقط تساعده على ممارسته للمهنة وليست عبارة عن قوانين يطبقها بحذافيرها وجميع تفاصيلها، ويجب عليه أن يستعمل الحكم المهني الذي يتسم به لاتخاذ القرارات والإجراءات المناسبة، كما يمكن له أن يستعمل مصادر أخرى تكميلية أكثر تحديدا من المعايير

[1]- أليفن أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 43.

كالمنشورات الفنية والدوريات، وفي المقابل على المدقق عدم تجاهل هذه المعايير أو الانحراف عنها بحجة أنها غير كافية أو أنها غير محددة بشكل كاف لأن ذلك سوف يعرضه للمساءلة ويطالبه بتقديم أسباب مقنعة جعلته ينحرف عن معيار ما عند موقف معين.

رابعا: معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) محاولة لوضع معايير يستند إليها المدقق بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) إلى وضع معايير تلق قبولا دوليا.

- **نشأة وأهمية معايير التدقيق الدولية:**

يهدف تقرير المدقق إلى تقديم رأيه حول مصداقية القوائم المالية من خلال استعمال معايير التدقيق تمكنه من التأكد أن تلك القوائم تم إعداد ها وفقا للمعايير المحاسبية المطلوبة أم لا، ولكن هذه المعايير سواء المحاسبية منها أو الخاصة بعملية التدقيق فإنها غير متماثلة وغير موحدة بين الدول، وتتمثل أهم الأسباب التي طالبت بوجود معايير التدقيق الدولية (ISA) في نشوء الشركات متعددة الجنسيات، تطور أسواق رأس المال الدولية وظهور مكاتب التدقيق الدولية، كل هذه الأسباب وغيرها دعت إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق على المستوى الدولي، وكان النداء إلى وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) في تزايد مما جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة، لكن وبدون شك كان من الصعب وضع معايير موحدة تلاءم جميع الدول وتناسب جميع الظروف نظرا للتباعد الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسة الأنشطة والأعمال.

و قدتم تطوير المعايير الدولية للتدقيق عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المؤسس في عام 1977، إذ قام بتطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية دولية للمدققين[1]، إلا أن هذه المعايير لم تطبق في جميع الدول، رغم المجهودات التي قام بها المجلس لتطوير هذه معايير، حيث توجد بعض الدول ما زالت تطبق معايير التدقيق الخاصة بها أو أنها تنظم ممارسة مهنة التدقيق بمجموعة من القوانين والتشريعات، وقد يعود ذلك لعدم وعي الدول بأهمية هذه المعايير والدور الذي يمكن أن تلعبه في تطوير عجلة التنمية.

فقد يرى البعض أن معايير التدقيق الدولية (ISA) ليست إلا محاولة للتنسيق بين المعايير المطبقة عبر الدول، أي هي محاولة لتقليل الاختلافات في ممارسة هذه المهنة لأنه لا يمكن وضع معايير موحدة دوليا، ويرجع ذلك للاختلافات في الظروف البيئة والتباينات في مستويات الثقافة، لكن لابد من عدم الإنكار أن معايير التدقيق

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، ***دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 40.

الدولية (ISA) نجحت في درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض والذي خدم الشركات متعددة الجنسية وخفض من تكاليفها[1].

لذا يرى البعض الآخر أن معايير التدقيق الدولية (ISA) تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها عموما (GAAS)، وأنه على الرغم من وجود دول لا تلتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) إلا أنها تستخدمها بشكل أساسي في وضع معايير خاصة بها[2].

ومهما كان الموقف اتجاه هذه المعايير فإن أهميتها تتزايد في العصر الحاضر بزيادة أهمية الحصول على معلومات محاسبية صادقة ودقيقة من جهة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات من جهة أخرى، فالمشاكل الناتجة عن الإفصاح المحاسبي لدى شركات عملاقة في بداية القرن الحادي والعشرين كشركة Enron في مجال الطاقة، وشركة World com في قطاع الاتصالات، وشركة Xerox في قطاع معدات الطباعة وشركة Merc للأدوية وغيرها والتي أدت إلى افلاس بعضها، ونتيجة إخفاق مكاتب التدقيق في اكتشاف التلاعبات والأخطاء في القوائم المالية، تم الكشف عن فشل معايير التدقيق المعتمدة من قيل المدققين، والسعي وراء معايير أخرى تغطي الجوانب المختلفة لممارسة مهنة التدقيق، وكذا المشكلة التي واجهتها الشركات المتعددة الجنسية في اختلاف المعايير بين الدول جعلت الطلب يتزايد نحو معايير تدقيق تقلل التفاوت بين ممارسة مهنة التدقيق في أنحاء العالم[3]، واستجابة لهذا الطلب ولمواجهة تلك المشاكل تم إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA)، والتي يمكن إبراز أهمية استخدامها أو اعتمادها في النقاط التالية:[4]

- تُعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية؛
- تُشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- تُعتبر أساسا لتوحيد معايير التدقيق خاصة في ظل بعض التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات؛
- تُعد أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- تُعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات.

- **مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية:**

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، ***مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة***، مرجع سابق، ص: 71، 72.

[2]- المرجع السابق، ص: 40، 41.

[3]- بن أعمارة منصور وحولي محمد، ***معايير المراجعة الدولية***، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، باجي مختار، عنابة، 14/13 ديسمبر 2011، ص: 2.

[4]- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 169، 170 (بتصرف).

قبل الشروع في تحديد مفهوم لـ "معيار التدقيق الدولي" فيجب الإشارة أولا إلى مصطلح "التدقيق الدولي"، ويعتبر هذا المصطلح حديثا نوعا ما، إذ يشير "إلى القواعد الدولية الخاصة بتدقيق القوائم المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من دولة واحدة لكل التنظيمات المحلية والدولية"[1]، ويحدث التدقيق الدولي بصفة عامة من خلال:[2]

- التنسيق والتوفيق بين عمليات التدقيق دوليا؛
- التعليم الدولي للمدققين في كل من مجالات ونظم المحاسبة والتدقيق؛
- تدويل تكنولوجيا التدقيق لتدعم عملية التدقيق؛
- عملية وضع معايير التدقيق الدولية.

ومن الملاحظ أن عملية معايير التدقيق الدولية (ISA) جزء فقط من التدقيق الدولي، وتعتبر معايير التدقيق الدولية(ISA) من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)، فهي عبارة عن "*إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها*"[3]، كما أنها تمثل "*معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمدققين*"[4]، حيث تتضمن هذه المعايير "*كل المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات*"[5]، وبالتي فهي إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في أنحاء العالم للاسترشاد بها وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يتبعها في أداء مهمته، وكذا يمكن الاعتماد عليها للحكم على ذلك الأداء، ورغم أنها غير إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول لجأت إلى تبني أو تطبيق هذه المعايير نظرا للخصائص التي تتميز بها، ويتمثل بعض هذه الخصائص فيما يلي:[6]

- **التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني**: الأمر الذي يشكل بعض القيود على عمل المدقق ويقلل التفاوت والاختلاف بين عمل المدققين، مما يؤدي إلى توفير الموضوعية قدر الإمكان عند عملية التدقيق؛
- **استخدام لفظ "إرشادات"**: ولا شك أن هذه التسمية توفر قدر كاف من المرونة، وبالتي تترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها لتكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة؛

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، ***المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 122.

[2]- المرجع السابق، ص: 124.

[3]- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 156.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، ***دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد***، مرجع سابق، ص: 40، 41.

[5]- المرجع السابق، ص: 38.

[6]- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص: 35. (بالتصرف)

- **العمومية والشمول**: تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة من تجمع دولي قوي يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهمة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية يجب اتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

- **أهداف وعوائد معايير التدقيق الدولية:**

تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث تنسيق والانسجام 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، ولعل أهم الأهداف التي يمكن للمعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بصفة عامة ومعايير التدقيق بصفة خاصة أن تحققها هي:[1]

- دولية معايير المحاسبة والتدقيق يمكن أن يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات؛
- الالتزام بقواعد الإفصاح الكاف والمناسب التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وقواعد التدقيق المناسبة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية (ISA) سيوفر للقوائم المالية سمة الموثوقية؛
- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير يوفر لهذه المعايير سمة المرونة، والتي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛
- اشتمال معايير التدقيق الدولية (ISA) على مجموعة من معايير التقارير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية يمكن المدقق من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛
- إعداد القوائم المالية استنادا على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) واعتماد المدقق عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول؛
- وجود المعايير الدولية للتدقيق يُوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها محلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛

[1]- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص: 35، 37. (بتصرف)

- وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) يُؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛
- تفيد معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية مستخدمي القوائم المالية خاصة منهم المستثمرون الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على الظروف البيئية المحلية.

نتيجة لجل الأهداف التي ترمي إليها معايير التدقيق الدولية فإنه يمكن لاتباع هذه معايير تحقيق جملة من العوائد، وقد حدد Maurice Moonitz سبعة عوائد لمعايير التدقيق الدولية، والتي يعتقد أنها تنبع من نشرها ووضعها محل التطبيق والالتزام، وتتمثل هذه العوائد فيما يلي:[1]

- إن وجود المعايير التدقيق الدولية سوف يُعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في دول أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، ومن ثم الثقة في القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛
- إن وجود معايير المعايير التدقيق الدولية سوف يفرض الحصول على العوائد الناتجة من وجود معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال تأكيد معايير التدقيق الدولية على التمسك والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يُوفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) يُساعد مستخدمو القوائم المالية وتقرير المدقق على القيام بالمقارنات المالية الدولية؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يُساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في الدول التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يجعل من السهولة لأي دولة في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق بالاستناد لتلك المعايير؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) يُعتبر أكثر أهمية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات والتي غالبا ما تتمركز شركتها الأم في الدول المتطورة ولكن فروعها والشركات التابعة لها تنتشر بشكل واسع عبر دول العالم، وهذا ما يجعلها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية.

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، ***المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال***، مرجع سابق، ص: 280، 282. (بتصرف)

- **إصدار معايير التدقيق الدولية:**

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد، ويتم تعيين أعضاء اللجنة عادة من قبل الهيئات الأعضاء يمثلون دول يختارها الاتحاد، وهناك لجان فرعية منبثقة عن هذه اللجنة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر، وفي 1994 كانت تتضمن اللجنة أعضاء من 13 دولة (استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية)[1].

لكن في 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)، وفي 2002 أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية[2](IAASB) ، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة دول لهم علاقة بمهنة التدقيق، ويتمثل هدفه "في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد"[3]، إذ يسعى إلى نيل القبول الدولي للإرشادات التي يصدرها، لذا فإن معايير التدقيق الدولية (ISA) لا تهدف إلى تخطي التعليمات أو النشرات الوطنية المرتبطة بتدقيق القوائم المالية، بل هي مجموعة من المعايير التي تتضمن المبادئ والإجراءات الأساسية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق بمستوى عالي الجودة.

يقدم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي العديد من المعايير لتعزيز جودة التدقيق واتساق ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم، لكن المعايير التي يصدرها مصنفة في مجموعات ولكل مجموعة من المعايير سلطة مرتبطة بها، والموضحة كما يلي:[4]

- يجب تطبيق "معايير التدقيق الدولية" في تدقيق القوائم المالية التاريخية؛
- يجب تطبيق "المعايير الدولية لعمليات المراجعة" في مراجعة القوائم المالية التاريخية (الفترية والمرحلية)؛
- يجب تطبيق "المعايير الدولية لعمليات التأكيد" في عمليات التأكيد التي تتناول المعلومات بخلاف المعلومات المالية السابقة (المعلومات المستقبلية)؛
- يجب تطبيق "المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" في عمليات الجمع والعمليات التي تجري لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى، والتي تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (إعداد القوائم الضريبية-الاستشارات الإدارية والضريبية)؛

---

[1]- حسن القاضي ومأمون حمدان، ***المحاسبة الدولية ومعاييرها***، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 111، 112.

[2]- http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb, 02/12/2018.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، ***دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد***، مرجع سابق، ص: 38.

[4]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 59.

- يشار إلى كل "معايير التدقيق الدولية" و"المعايير الدولية لعمليات المراجعة" و"المعايير الدولية لعمليات التأكيد" و"المعايير الدولية لخدمات ذات العلاقة" بكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية؛
- يجب تطبيق "المعايير الدولية لرقابة الجودة" بواسطة موردي الخدمات المدرجين تحت معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

إن إصدار معيار ليس بعملية سهلة وليس بأمر هين، إذ يتطلب الأمر تركيز دقيق بحيث لا يكون المعيار غامض ولا يفهم بطرق بديلة، لذا فقد كون المجلس اللجنة التوجيهية وهي لجنة دائمة له، تضم من 4 إلى 6 أعضاء من المجلس ويترأسها رئيس المجلس نفسه، وتقوم هذه اللجنة بصياغة وجهات النظر وتقديم الاستشارات على المسائل ذات الأهمية الاستراتيجية والتشغيلية للمجلس، كما أنها تخفف الضغط عليه بمعالجة بعض المسائل الإدارية التي لا تتطلب بالضرورة المداولة من قبل المجلس، وتسعى اللجنة التوجيهية إلى ما يلي:[1]

- تحديد والاستجابة للفرص الاستراتيجية والتهديدات والتطورات الأخرى في البيئة وذلك لجعل المعايير التي يصدرها المجلس فعالة في حماية المصلحة العامة ومحل ثقة جميع الأطراف؛
- تحديد والاستجابة للحاجة للتغيير في إجراءات وممارسات عمل المدقق، وذلك لاستمرار في دعم وتطوير معايير عالية الجودة؛
- تقديم المشورة لرئيس المجلس والمدير الفني في المسائل والأنشطة المتعلقة بتحقيق الأهداف.

يقوم المجلس بنشر معايير تدقيق الدولية وكذا يقوم بتعديل، إضافة وحذف بعض المعايير، لأن إصدار هذه المعايير يتمتع باستحداث والاستجابة للمتطلبات البيئية، لكن ما يمكن ملاحظته أن هذه معايير لديها هيكل جديد، حيث يتم عرض المعلومات في أقسام منفصلة، كما يلي:[2]

- **مقدمة:** يمكن أن تشمل أمور تمهيدية، أو معلومات تخص غرض ونطاق وموضوع المعيار، بالإضافة إلى مسؤوليات التي تقع على المدقق أو غيره في سياق ذلك المعيار؛
- **الهدف:** يحتوي كل معيار على بيان واضح لهدف المدقق في مجال الذي يتناوله ذلك المعيار؛
- **تعاريف:** لفهم المعيار أكثر وجعله غير قابل للتأويل، يتم تحديد تعريفات لكل المصطلحات المعمول بها في ذلك المعيار.

[1]- http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/steering-committee , 05/01/2018.

[2]- http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards , 07/03/2022.

- **المتطلبات:** تدعم متطلبات المعيار والمنصوص عليها بوضوح كل هدف من الأهداف التي يسعى إليها المدقق وكل مسؤولية تقع على عاتقه، ويتم التعبير عن هذه المتطلبات بعبارات تحمل الالزام، مثلا: " يجب على المدقق "، "ينبغي على المدقق" و"على المدقق"؛
- **التطبيق وغيره من المواد توضيحية:** توضع في كل معيار فقرات توضيحية تكون أكثر تفصيلا للمتطلبات، وأكثر تفسرا للهدف أو الشرط أو المتطلب الذي يتناوله المعيار؛
- **الملاحق:** توضع في آخر المعيار أشكال أو أمثلة توضح متطلبات المعيار أكثر.

والجدول الموالي يبين معايير التدقيق الدولية (ISA) التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفقا لإصدار 2020:

الجدول رقم 02: قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصدار 2020

200-299 المبادئ والمسؤوليات		520	الإجراءات التحليلية
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق	530	عينات التدقيق
	وفقاً للمعايير الدولية	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق		المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	550	الأطراف ذات العلاقة
230	وثائق التدقيق	560	الأحداث اللاحقة
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق	570	استمرارية المؤسسة
	القوائم المالية	580	الإقرارات الخطية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية	**600-699 الاستفادة من عمل الآخرين**	
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	600	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين		للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر
	بالحوكمة والإدارة	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
300-499 تقييم الخطر		620	استخدام عمل المدقق الخبير
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	**700-799 نتائج وتقارير التدقيق**	
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
	المؤسسة وبيئتها	701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل	710	المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
	مؤسسات خدمية	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق		التي تحتوي على قوائم مالية مدققة
500-599 أدلة التدقيق		**800-899 المجالات المتخصصة**	
500	أدلة التدقيق	800	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة
501	أدلة التدقيق -اعتبارات محددة لبنود مختارة		وفقاً لأطر الأهداف الخاصة
505	المصادقات الخارجية	805	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة
510	عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية		أو عنصر منفرد من القوائم المالية
		810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على:

IAASB, ***Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2020, volume 1, Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2020-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير التدقيق الدولية (ISA) مقسمة إلى مجموعات، تحاول كل واحدة منها جمع المعايير التي تهتم بمجال واحد من مهمة المدقق، ويمكن عرضها بشكل مختصر كالآتي:

- **(299-200) المبادئ والمسؤوليات:** تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق كاكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابة الداخلية؛
- **(499-300) تقييم الخطر:** تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على المدقق إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة المدقق للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقا لهذه المجموعة على المدقق تحديد وتقييم المخاطر، خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر؛
- **(599-500) أدلة التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها، والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ توفر هذه المعايير في بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها المدقق على أدلة تدقيق كافية وملائمة كالأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد المدقق على الحصول تلك الأدلة كالإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية المدقق بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير المدقق؛
- **(699-600) الاستفادة من عمل الآخرين:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على المدقق اتباعها عند استخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر)؛
- **(799-700) نتائج وتقارير التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من ستة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير المدقق كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية المدقق اتجاه كلا من المعلومات المقارنة، والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة؛

- **(899-800) الاعتبارات الخاصة:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الارشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية المدقق المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

خامسا: معايير التدقيق الجزائرية

أصدر المشرع الجزائري 16 معايير تدقيق جزائري على أربع دفعات، تحت اشراف المجلس الوطني للمحاسبة، حيث أن المجلس الوطني للمحاسبة تم إحداثه بصدور المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 تحت سلطة الوزير المكلف المالية[1]، وقد حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات المجلس، تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره، وكان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق، لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون 10-01 تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011 والذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق 96-318، حيث أن المرسوم الجديد أعاد تشكيلة المجلس، تنظيمه وسير عمله.

- **مسؤولية المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير التدقيق الجزائرية:**

وُضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، والذي بدوره يترأس المجلس هو أو ممثله، يتشكل المجلس من مجموعة من ممثلين وزاريين معينين تتوفر لديهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي، كما أن المجلس يتشكل من رئيس المفتشية العامة وبعض المديرين والممثلين لمديريات ومجالس معينة، إضافة إلى 3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و 3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وأشخاص آخرين يتم اختيارهم لكفاءاتهم المحاسبية والمالية، كما أن للمجلس إمكانية الاستعانة بأي شخص لا سيما في المجال المحاسبي أو المالي أو الاقتصادي أو القانوني بحكم مؤهلاته، مع العلم أنه مدة تعيين أعضاء المجلس هي 6 سنوات مع تجديد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين[2].

إن الهدف من إعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة هو إعطاءه دور معتبر من خلال توليه مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهنتي المحاسبة والتدقيق، والتي وضعها المشرع في المواد 10، 11، 12 من المرسوم التنفيذي 11-24 والملخصة في الجدول الموالي:

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المؤرخ في 15 أفريل 1996، ***المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد***، العدد: 24، 1996، المادة: 01، ص: 18.

[2]- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ***المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره***، العدد: 07، 2011، المواد: 2، 3 و4، ص: 4، 5.

الجدول رقم 03: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

المهمة	مضمونها
الاعتماد	• استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛ • تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛ • إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛ • استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛ • تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛ • استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.
التقييس المحاسبي	• جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛ • تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛ • اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛ • دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛ • المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛ • متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛ • متابعة تطور المنهاج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛ • تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.
تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية	• المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛ • المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛ • متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛ • متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛ • إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛ • مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛ • تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛ • القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على: المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011م، ***المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره***، العدد: 07، 2011، المواد: 10، 11 و12، ص: 5، 6.

من عرض مهام المجلس الوطني للمحاسبة يلاحظ أن هذا المجلس إلى جانب تنظيمه لمهنة المحاسبة التي كان يشرف عليها من قبل، فقد أصبح يشرف على تنظيم مهنة التدقيق أيضا، ويظهر ذلك في متابعته لتطور التدقيق على المستوى الدولي من خلال الاهتمام بالمعايير الدولية، وكذا المساهمة في تطوير ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق من خلال إعطاء كل العناية لتحسين تكوين الممارسين سواء بتطوير برامج والمناهج أو بتنظيم التظاهرات والملتقيات التي من شأنها ترقية المهنتين، حيث يعتبر المجلس الوطني لمحاسبة الهيئة الرسمية التي تشرف على إصدار معايير التدقيق الجزائرية من خلال اللجان المكونة له.

- **لجان المجلس الوطني للمحاسبة والمشرفة على اصدار معايير التدقيق الجزائرية:**

لتسهيل مهام المجلس الوطني للمحاسبة تم تكوين لجان تتولى عملها بكل عناية، إذ تم إنشاء لدى المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء، تتمثل في: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية، حيث تتولى كل لجنة مجموعة من المهام كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم 04: اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

اسم اللجنة	مهام اللجنة
لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية	• وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛ • تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛ • إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛ • اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛ • دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛ • ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛ • تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.
لجنة الاعتماد	• إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛ • تجديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ • ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛ • تحضير ملفات الاعتماد؛ • ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.
لجنة التكوين	• إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛ • دراسة ملفات المشاركة في التربصات المهنية؛ • ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛ • توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة؛ • تسليم شهادات نهاية التربص؛ • تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛ • التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛ • المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛ • وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛ • تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

لجنة الانضباط والتحكيم	• إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛ • دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛ • تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛ • ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛ • ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.
لجنة مراقبة النوعية	• إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛ • إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛ • ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛ • إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛ • إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛ • ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛ • إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛ • تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على: المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد: 07، 2011، مرجع سابق، حُددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 11-24، ص: 6، 7.

بناء على مهام الموكلة للجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة والموضحة في الجدول السابق، يلاحظ أنه يؤكد على الاهتمام بتطوير ومتابعة البرامج والمنهاج والوسائل المستخدمة في تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق لمواكبة التطور الدولي، وذلك من خلال التركيز على مختلف الطرق والوسائل التي من شأنها تحسين ممارسة المهنتين كالحرص على تحضير برامج التكوين وفقا للمعايير الدولية والتشجيع على تنظيم الملتقيات العلمية والمهنية، كما يلاحظ اهتمام المجلس بضبط الرقابة على تنفيذ القواعد المهنية والأخلاقية المرتبطة بمهنتي المحاسبة والتدقيق من خلال تكوين لجنة الانضباط والتحكيم، وإضافة إلى ما سبق يلاحظ أنه من بين ما يثبت محاولة المشرع الجزائري رفع بمستوى المهنتين هو تشكيل لجنة المراقبة النوعية، إذ يظهر من المهام التي تتولى بها اللجنة التوجه الجديد نحو تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومحاولة ضمان جودة عالية في احترام قواعد ممارسة المهنتين، حيث عملت هذه اللجان على اصدار معايير التدقيق الجزائرية بالاعتماد على متطلبات معايير التدقيق الدولية.

- **قائمة معايير التدقيق الجزائرية:**

بدأ إصدار معايير التدقيق الجزائرية في سنة 2016، حيث تم اصدار 16 معيار تدقيق جزائري في أربع إصدارات، كل اصدار جاء في شكل مقرر يحمل أربعة معايير، الاصدار الأول جاء وفق المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، والاصدار الثاني جاء وفق المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، والاصدار الثالث جاء وفق المقرر قم 23 المؤرخ

في 23 مارس 2017، والاصدار الرابع جاء وفق المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، والجدول الموالي يلخص رقم واسم كل معيار، وكذا رقم المقرر وتاريخ إصداره:

الجدول رقم (05): قائمة معايير التدقيق الجزائرية

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المقرر	تاريخ إصداره
210	اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق	المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016	22 مارس 2016
230	وثائق التدقيق	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	03 اكتوبر 2018
300	تخطيط تدقيق القوائم المالية	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	02 نوفمبر 2016
500	العناصر المقنعة	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	02 نوفمبر 2016
501	العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	03 اكتوبر 2018
505	التأكيدات الخارجية	المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016	22 مارس 2016
510	مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	02 نوفمبر 2016
520	الإجراءات التحليلية	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	26 مارس 2017
530	السير في التدقيق	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	03 اكتوبر 2018
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	03 اكتوبر 2018
560	الأحداث اللاحقة	المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016	22 مارس 2016
570	استمرارية الاستغلال	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	26 مارس 2017
580	التصريحات الكتابية	المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016	22 مارس 2016
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	26 مارس 2017
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	26 مارس 2017
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	02 نوفمبر 2016

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على: http://www.cnc.dz/reglement.asp

يبين الجدول السابق قائمة معايير التدقيق الجزائرية والتي توفر الارشادات التي يتبعها المدقق الخارجي لأداء مهمته، وقد تم ترتيب هذه المعايير حسب رقمها من الأصغر إلى الأكبر، حيث أن المعيارين 210 و230 تهتم باتفاق المدقق الخارجي على شروط مهمة التدقيق ومسؤوليته في إعداد وثائق التدقيق، المعيار 300 يقدم الارشادات التي تساعد المدقق الخارجي التخطيط للمهمة المكلف بها، المعايير من 500 إلى 580 تهتم بمختلف إجراءات وطرق الحصول على أدلة التدقيق في الظروف العادية أو في حالة الظروف الخاصة. مهمة التدقيق، المعيارين 610 و620 تساعد المدقق الخارجي على الاستفادة من أعمال المدققين الداخليين أو الخبراء، كما أنا المعيار 700 يقدم الارشادات التي تساعد المدقق الخارجي في تأسيس رأيه وتقديم تقرير حول مصداقية القوائم المالية.

تطبيقات المحور الثالث

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- معايير التدقيق الدولية وضعتها:
- أ- مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية
- ب- أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين
- ج- لجنة ممارسة التدقيق الدولي
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

2- معيار التدفيق يعتبر:
- أ- توجيه يتبعه المدقق
- ب- أداة للحكم على أداء المدقق
- ج- أسلوب لتحقيق الهدف
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

3- حياد المدقق هو:
- أ- استقلالية الخارجية
- ب- الاستقلالية الظاهرية
- ج- الاستقلالية الواقعية
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

4- معايير التدقيق المتعارف عليها هي:
- أ- معايير محلية سابقة
- ب- معايير أوربية سابقة
- ج- معايير دولية سابقة
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- معايير التدقيق من شأنها إلغاء التقدير الشخصي للمدقق؛
2- معايير التدقيق الدولية هي عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات؛
3- وضعت الجمعية الأمريكية للمحاسبة معايير التدقيق المتعارف عليها؛
4- المعايير العامة هي المعايير الشخصية والتي تهتم بمواصفات المدقق.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- نموذج يلزم تحقيقه وأخذه بعين الاعتبار عند أداء فعل محدد؛
2- تمتع المدقق بالتأهيل العلمي والعملي وكذا اطلاعه المستمر على كل المجالات المرتبة بالمهنة؛
3- معايير يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية؛
4- استرشاد يخفض من الحكم الشخصي لمدقق.

إجابات تطبيقات المحور الثالث

حل التطبيق رقم 01: 1- د 2- أ، ب 3- د 4- هـ

حل التطبيق رقم 02:

1- خطأ: معايير التدقيق من شأنها تخفيض التقدير الشخصي للمدقق؛

2- خطأ: معايير التدقيق الدولية هي 37 معيار مقسمة إلى ست مجموعات؛

أو: معايير التدقيق المتعارف عليها هي عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات؛

3- خطأ: وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير التدقيق المتعرف عليها؛

4- صحيح.

حل التطبيق رقم 03:

1- المعيار؛

2- الكفاءة المهنية؛

3- معايير التدقيق المحلية؛

4- معيار التدقيق.

المحور الرابع

التخطيط لعملية التدقيق المالي

محتوى المحور

أولا: مفهوم التخطيط

ثانيا: الإجراءات الأولية للتخطيط

ثالثا: وضع استراتيجية شاملة للتخطيط

رابعا: إعداد برنامج التدقيق

خامسا: توثيق عملية التدقيق

أهداف المحور

- التعرف على مختلف المفاهيم المرتبط بالتخطيط؛
- تحديد الإجراءات الأولية للتخطيط؛
- الوقوف على عملية وضع استراتيجية التدقيق؛
- إبراز الاعتبارات المرتبطة بوصع برنامج التدقيق؛
- التعرف على مختلف أوراق العمل.

تمهيد:

تمر عملية التدقيق المالي بعدة مراحل، وتعد مرحلة التخطيط من أهم هذه المراحل كونها تضم إجراءات التدقيق التي يجب تنفيذها، حيث أنها تحدد المسار الذي يسلكه فريق التدقيق في سبيل جمع أدلة التدقيق بهدف تقديم رأي فني ومحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية محل التدقيق.

أولا: مفهوم التخطيط

ويقصد بالتخطيط أنه "دليل يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمة التدقيق بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب"[1]، في الكثير من الأحيان يلاحظ تناول معايير التدقيق الدولية الخطة أو الخطوات المتبعة لتحقيق هدف المدقق في كل مرحلة من مراحل إجراءه لعملية التدقيق، لكنها خصصت معيار التدقيق الدولي (ISA 300) "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" لتحديد أهمية وكيفية التخطيط في عمل المدقق ونطاق الإشراف على عملية التدقيق، ويعتبر هذا المعيار في الفقرة A_2 التخطيط بأنه "عملية مستمرة ومتكررة وكثيرا ما يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية، ويشمل التخطيط دراسة توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي ينبغي استكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق"[2]، كما أن معايير التدقيق الجزائرية كذلك خصصت المعيار (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" لتحديد التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية، وتعرف التخطيط على أنه "عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري"[3]، وهذا التعريف يطابق بشكل كبير التعريف الذي تناوله معيار التدقيق الدولي، حيث لا يعتبران التخطيط مرحلة منفصلة من التدقيق بل تحسبه مرحلة مصاحبة لأداء عملية التدقيق بأكملها، والفقرة 2 من معيار التدقيق الدولي (ISA 300) "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" تعتبر أن الهدف من التخطيط يتمثل في:[4]

- مساعدة المدقق في توليه الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق؛
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراءها بطريقة فعالة؛

---

[1]- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 205.

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 300, Planning an Audit of Financial statements***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 252-253. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf

[3]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، ص: 3، عبر الرابط التالي: http://www.cnc.dz/reglement.asp

[4]- IFAC, IAASB, ***ISA 300, Op.Cit***, P: 250.

- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة وللاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم؛
- تسير، توجيه وإرشاد فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم؛
- المساعدة في تنسيق العمل الذي أنجزه مدققو العناصر والخبراء.

وهناك من يرى أنه توجد ثلاثة أسباب رئيسية تحدد هدف المدقق من التخطيط لعملية التدقيق، تتمثل في:[1]

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية؛
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف؛
- تجنب سوء التفاهم مع المؤسسة محل التدقيق.

ثانيا: الإجراءات الأولية للتخطيط

يجب على المدقق أن يقوم بإنجاز بعض الأعمال قبل القيام بالتخطيط للأنشطة الهامة المتعلقة بمهمة التدقيق الحالية، حيث تهدف هذه الإجراءات إلى التأكد من أن المدقق قد أخذ في اعتباره الأحداث والظروف التي ربما تؤثر في قدرته على التخطيط وإنجاز مهمة التدقيق بطريقة فعالة، ومن أهم الإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق ما يلي:

1-قبول المهمة التدقيق:

عندما يتحصل المدقق طلب من المؤسسة بتكليفه بمهمة التدقيق يجب على المدقق اتخاذ القرار القبول والرفض، سواء كانت هذه المؤسسة جديدة أو سبق التعامل معها، وهذا القرار من القرارات الصعبة التي يجب على المدقق اتخذها، ولذلك يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:[2]

- مدى نزاهة المؤسسة محل التدقيق؛
- ما إذا كان المدقق لديه القدرات والكفاءة والموارد لأداء عملية التدقيق؛
- مدى امتثال المؤسسة للمتطلبات الأخلاقية للمهنة.

من أول المسؤوليات التي تقع على المدقق الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وحسب المعيار التدقيق الجزائري (NAA 210) "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" فإنه قبل قبول ومتابعة المدقق مهمة التدقيق الاتفاق على الشروط المسبقة لعملية التدقيق، والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة والمكلفين بالحوكمة حول أحكام مهمة بالتدقيق"[3]، وعلى المدقق أن يرفض عملية التدقيق في حال عدم توفر

---

[1]- ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 286.

[2]- رزق أبو زيد الشحنة، ***تدقيق الحسابات (مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية)***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص: 137.

[3]- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، (NAA 210) "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"، ص:6، عبر الرابط التالي: http://www.cnc.dz/reglement.asp

الشروط المسبقة لعملية التدقيق، لذا فالفقرة 6 من معيار التدقيق الدولي (ISA 210) "الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق"، تحدد ما ينبغي أن يقوم به المدقق في سبيل التأكد من توفر تلك الشروط كما يلي:[1]

- تحديد ما إذا كان إطار إعداد القوائم المالية الذي سيتم تطبيقه مقبولا أو لا؛
- الحصول على موافقة الإدارة على المسؤوليات الملقاة على عاتقها والمتمثلة في:
  - ✓ مسؤولية إعداد القوائم المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
  - ✓ مسؤولية وضع رقابة داخلية تمكن من إعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
  - ✓ مسؤولية تزويد المدقق بالمعلومات التي يطلبها المدقق ويحتاجها لهدف الحصول على أدلة التدقيق والتمكن من القيام بعملية التدقيق.

ولذلك يجب عليه أن يحصل على معلومات تساعده على اتخاذ القرار من مصادر مختلفة منها:[2]

- الاطلاع على القوائم المالية السنوية والدورية والتصريحات الضريبية؛
- الاستفسار من جهات أخرى تتعامل مع المؤسسة مثل البنوك والمحامين وجهات الائتمان المختلفة
- الاتصال بالمراجع السابق؛
- الاستفسار من الإدارة عن بعض المسائل التي تتطلب مهارات خاصة أو تمثل أخطار غير عادية؛
- الأخذ بعين الاعتبار لمخاطر الدعاوي القضائية عند فشل عملية التدقيق؛
- الأخذ بعين الاعتبار عدم دفع المؤسسة لأتعاب التدقيق؛
- الأخذ بعين الاعتبار من أن قبول مهمة التدقيق لا تؤدي إلى تضارب في المصالح مع العملاء الحاليين؛
- الأخذ بعين الاعتبار من أن قبول المؤسسة لا يتعارض مع الأخلاق المهنية وآداب سلوك المهنة.

2-الاتصال بالمدقق السابق:

يجب على لمدقق الحالي الاتصال بالمدقق السابق وفقا لمتطلبات سلوك المهنة، ويتم ذلك الاتصال بعد موافقة المؤسسة، ويكون الغرض من هذا الاتصال هو الحصول على معلومات تساعد المدقق على في تقييم أمانة ونزاهة الإدارة واتخاذ قرار بشأن قبول أو رفض مهمة التدقيق، وكذا في التخطيط لعملية التدقيق من النواحي التالية:[3]

- الحصول على الاستفسارات من المدقق السابق عن بعض الأمور التي قد تؤثر على عملية الفحص، مثل بعض المشاكل التي صادفته نتيجة لحالة النظام المحاسبي والسجلات؛

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 102-103. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf (بالتصرف)

[2]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، ***أصول مراجعة الحسابات***، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط3، 2011، ص: 104.

[3]- المرجع السابق، ص: 105-106.

- دراسة أوراق التدقيق الخاصة بالمدقق السابق تعطي معلومات عن الأحداث غير المؤكدة والخسائر المحتملة.

3- إعداد خطاب قبول مهمة التدقيق:

بعد قبول المدقق القيام بمهمة التدقيق والتأكد من تعيينه يقوم بإعداد خطاب قبول مهمة التدقيق، حيث يعتبر هذا الخطاب بمثابة عقد بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، ويفضل أن يرسل هذا الخطاب قبل مباشرة المهنة لتجنب أي سوء تفاهم يتعلق بها، إذ يحتوي على الشروط التي تم الاتفاق عليها وكذا نطاق ومسؤولية المدقق، وغالبا ما يحتوي هذا الخطاب على العناصر الرئيسية التالية:[1]

- طبيعة هدف التدقيق ونطاقه؛
- مسؤولية الإدارة عن تحضير القوائم المالية؛
- الإشارة إلى أن التدقيق حسب المعايير المتعارف عليها أو الدولية؛
- الاعمال والمعلومات التي سيطلبها المدقق من موظفي المؤسسة محل التدقيق؛
- أسس الاتفاق على الأتعاب.

فحسب المعيار التدقيق الجزائري (NAA 210) "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" يعرف هذا الخطاب برسالة مهمة التدقيق، ويجب أن يتضمن: " هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، مسؤولية المدقق مسؤولية الإدارة، التعريف بالمرجع المحاسبي المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق، قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع"[2]، وحسب معيار التدقيق الدولي (ISA 210) "الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق"، فعلى المدقق أن يتفق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط عملية التدقيق وأن يقوم بتدوينها في شكل اتفاقية خطية، والفقرة 10 من هذا المعيار حددت ما ينبغي أن تشتمل عليه تلك الاتفاقية على: "هدف ونطاق عملية تدقيق القوائم المالية، مسؤوليات المدقق، مسؤوليات الإدارة، تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد القوائم المالية، الإشارة إلى شكل ومضمون التقارير المتوقع صدورها من قبل المدقق مع وجود احتمالية لتغيير تلك التقارير في وجود ظروف مختلفة"[3].

في حالة إعادة النظر في شروط التكليف يجب على المدقق أن يدرس الظروف التي تستدعي ذلك، وبمكنه أن يعدل الخطاب في بعض الظروف، وهي:[4]

- إذا ظهر مؤشر يدل على أن المؤسسة محل التدقيق قد اساءت فهم ونطاق التدقيق؛

---

[1]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 47.

[2]- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، (NAA 210) "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"، ص: 6.

[3]- IFAC, IAASB, ***ISA 210, Op.cit.*** P: 104.

[4]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 138.

- في حالة إعادة النظر في شروط خاصة بالتكليف؛
- إذا حدث تغيير في إدارة المؤسسة محل التدقيق أو في المالكين؛
- إذا حدث أي تغيير في طبيعة او حجم أعمال المؤسسة محل التدقيق؛
- المتطلبات القانونية التي تستدعي ذلك.

4- اختيارفريق العمل لمهمة التدقيق وإعداد جدول زمني لتنفيذها:

يقوم المدقق باختيار وتعيين فريق العمل الذي يساعده في انجاز مهمته، ويختلف عددهم بناء على حجم وتعقيد مهمة التدقيق، فعندما يكون نشاط المؤسسة كبيرا جدا فإن يستدعي وجود أكثر من مساعد في هذه المهمة إلى جانب عدد من المدققين بمستويات خبرة متفاوتة، كما أنه يتم إعداد وتحديد الجدول الزمني التقديري اللازم لتنفيذ مهمة التدقيق، ويعتبر هذا الجدول أداة فعالة لتقدير أتعاب المهمة، وتقدير زمني لتنفيذ عملية التدقيق، كما يعتبر أداة لرقابة الوقت المستغرق في تدقيق وتوثيق للجهد المطلوب[1].

ثالثا: وضع استراتيجية شاملة للتخطيط

يجب على المدقق أن يضع استراتيجية شاملة للتدقيق تحدد وتصف نطاق التدقيق، ومعيار التدقيق الجزائري (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" يعتبر أن استراتيجية التدقيق بأنها " المنهج العام للأعمال، لا سيما تلك التي تتضمن نطاق، ورزمانة وتوجيه الأعمال وعتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل"[2]، إذ أن في عملية وضع استراتيجية شاملة للتدقيق يتم تحديد وتخصيص الموارد التي يتم استخدامها لعملية التدقيق، وكذا متى يتم استخدامها وكيف يتم الإشراف عليها، وتساعد استراتيجية التدقيق الشاملة في تحديد:[3]

- الموارد التي سيتم تجهيزها لنواحي تدقيق محددة؛
- مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لنواحي التدقيق المحددة؛
- متى سيتم تجهيز الموارد؛
- كيف يتم إدارة وتوجيه والإشراف على فريق التدقيق والمساعدين.

وبالتالي يمكن القول أن هذه المرحلة تساعد على إدارة الموارد التي يتم استخدامها (مقدارها، تخصيصها، توقيت استخدامها، توجيهها والإشراف عليها)، وتحتوي الاستراتيجية الشاملة للتدقيق على عدد من الخطوات، أهمها:

1- فهم نشاط المؤسسة محل التدقيق:

[1]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 108-109.

[2]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، ص: 4.

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 153 (بالتصرف).

يجب على المدقق أن يحصل على المعلومات التي تمكنه من فهم نشاط المؤسسة محل التدقيق، والتي تساعد على معرفة الأحداث والمعلومات التي يكون لها أثر على القوائم المالية، وهناك ثلاث أسباب أساسية تدفع المدقق الحصول على الفهم الجيد لنشاط وعمل المؤسسة محل التدقيق، تتمثل في:[1]

- كثيرا من النشاطات لها متطلبات محاسبية خاصة بها، وبالتالي يجب على المدقق فهم ذلك حتى يمكنه من تقييم ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يستطيع المدقق من خلال الفهم الجيد أن يحدد المخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة والتي تؤثر بدورها على تقديرات المدقق لخطر التدقيق المقبول؛
- هناك نشاطات معينة تلازمها مخاطر ضمنية شائعة، وبالتالي فهم هذه المخاطر يقود المدقق إلى تحديد وتقدير المخاطر الضمنية للمؤسسة.

وحسب الفقرة 11 والفقرات التوضيحية من A_{17} إلى A_{37} من معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" فإنه يتم فهم المؤسسة بالبحث عن معلومات تخص المجالات التالية:[2]

- **العوامل الخاصة بقطاع النشاط والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية:** على المدقق أن يهتم بعوامل القطاع الذي تعمل فيها المؤسسة كالمنافسة والتقنيات التي تستعملها المؤسسة في المنتجات، كما تتضمن العوامل التنظيمية التي على المدقق فهمها البيئة التنظيمية بما فيها البيئة القانونية والسياسية، كالمبادئ المحاسبية والتشريعات والسياسات الحكومية التي تؤثر على عمليات المؤسسة، أما العوامل الأخرى الخارجية التي يسعى المدقق لفهمها هي الظروف التي تؤثر على عمل المؤسسة كالظروف الاقتصادية العامة وأسعار الفائدة والتضخم؛
- **طبيعة المؤسسة:** على المدقق فهم طبيعة المؤسسة بداية من طريقة هيكلتها، ملكيتها وعلاقتها بالمالكين، عملياتها ومعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة، أنواع الاستثمارات والأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها أو تخطط لإجرائها، كيفية تمويلها وأنشطة التمويل التي تعتمد عليها، وكذا أساس إعدادها للتقارير المالية؛
- **اختيار المؤسسة للسياسات المحاسبية:** يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تختارها المؤسسة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار اعداد التقارير المالية المطبق والتأكد من تطبيقها بالشكل المناسب، آخذا بعين الاعتبار التغيرات في تلك السياسات بما في ذلك أسباب التغيير، وكذا الاهتمام بالمعايير والقوانين الجديدة بالنسبة للمؤسسة ومعرفة كيف سيتم لها تبني المتطلبات الجديدة؛

---

[1]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 109.

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 315, Identifying and assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding The Entity and its Environment***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, PP:265-266, 276-282. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf (بتصرف)

- **أهداف واستراتيجيات المؤسسة ومخاطر العمل:** قد تؤدي الخطط والاستراتيجيات التي تعدها المؤسسة للوصول للأهداف إلى حدوث مخاطر العمل، والتي غالبا ما تحمل أخطاء جوهرية، لذا ينبغي على المدقق تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية الناجمة عن مخاطر العمل من خلال فهم لأهداف واستراتيجيات المؤسسة؛
- **قياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة:** تقوم الإدارة بقياس ومراجعة الأمور التي يرونها هامة، لكن باعتبار أن هذه العملية تحدث ضغطا على الإدارة فقد تحفز هذه الأخيرة لإظهار القوائم المالية بشكل غير صحيح، لذا ينبغي على المدقق فهم قياسات أداء المؤسسة لتحديد ما إذا كانت هناك أخطاء جوهرية.

وتتعد مصادر الحصول على المعلومات التي تساعد المدقق على فهم نشاط المؤسسة محل التدقيق، خاصة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وشبكة الانترنيت، وهناك مصدرين رئيسين يمكن للمدقق الحصول على تلك المعلومات والموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 02: مصادر الحصول على المعلومات حول نشاط المؤسسة محل التدقيق

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على: عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، ***أصول مراجعة الحسابات***، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط3، 2011، ص: 113-115.

من الشكل السابق يلاحظ أن المدقق يتحصل على معلومات حول المؤسسة محل التدقيق من مصدين، الأول إلكتروني يمكنه من الحصول على المعلومات بوسائل متحددة وبصورة فورية، والثاني تقليدي يمكنه من الاحتكاك ببيئة المؤسسة سواء الداخلية او الخارجية.

2- التوجيه والإشراف والمتابعة لفريق التدقيق:

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار توقيت ونطاق التوجيه والإشراف على فريق أعضاء التدقيق وتقييم أعمالهم، ويعتمد في ذلك على عدة عوامل، منها حجم ودرجة التعقيد الموجودة في المؤسسة محل التدقيق،

ومجال التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية، والمؤهلات المطلوبة للفريق اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق، وعموما توجد مسائل هامة يجب على المدقق مراعاتها عند التخطيط لتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف على فريق التدقيق، تتمثل في:[1]

- أثر الخطر المقدر للأخطاء الجوهرية للقوائم المالية ككل على عملية التوجيه والإشراف والمتابعة؛
- تخصيص وتعيين أعضاء فريق التدقيق للمهام ومن ضمنها تحديد الشخص المسؤول عن تخطيط عملية التدقيق؛
- تركيبة فريق التدقيق اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق بكفاءة ومن ضمنها تحديد مدى الحاجة للاستعانة بالخبراء؛
- الأسلوب الذي سيتبعه المدقق في تبليغ مسؤوليات الفريق المتعلق بإجراءات التدقيق اللازم إنجازها؛
- الأسلوب الذي سيتخذه المدقق في التأكيد على ضرورة تدريب ومحافظة فريق التدقيق على الشك المهني عند جمع أدلة التدقيق؛
- أسلوب التوثيق الذي يقدم دليلا بأن العمل الذي قام به الفريق قد تم الإشراف عليه ومتابعته وتقييمه بصورة كافية.

رابعا: إعداد برنامج التدقيق

برنامج التدقيق أو خطة التدقيق هو ترجمة للاستراتيجية الشاملة إلى برنامج تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق التدقيق، حيث أن معيار التدقيق الجزائري (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" يعتبر أن برنامج العمل يحدد بشكل منفصل طبيعة ونطاق للواجبات الاي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول"[2]، إذ يحدد الإجراءات التفصيلية للتدقيق والتي تمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يتم تحديد ما يلي:[3]

- **طبيعة إجراءات التدقيق**: هي إجراءات التدقيق الخاصة التي سيتم استخدامها وتطبيقها على عناصر ومفردات معينة؛
- **نطاق إجراءات التدقيق**: هي عدد العناصر والمفردات التي سيتم تطبيق الإجراء عليها (حجم العينة)، وأيضا عدد الاختبارات المختلفة التي سيتم إنجازها؛

[1]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 116-117.

[2]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، ص: 4.

[3]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 117.

- **توقيت إجراءات التدقيق**: يتمثل في الوقت المناسب والملائم للقيام بإنجاز كل إجراء من إجراءات التدقيق.

وعند إعداد برنامج التدقيق أو خطة التدقيق يجب الأخذ بعين الاعتبار حدود ونطاق التدقيق، حيث يختلف نطاق التدقيق الكامل عن نطاق التدقيق الجزئي، كما يجب عليه تحديد الأهداف التي يشملها البرنامج واتباع طريقة تدقيق التي تتفق مع الظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، ويمكن تحديد أنواع برنامج التدقيق التي يستخدمها المدقق في:[1]

- **برامج التدقيق الثابتة**: هي نماذج موضوعة مقدما ومطبوعة بشكل ثابت متضمنة كل خطوات التدقيق، وتنفيذها في أضيق الحدود في ضوء ما يحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات عن المؤسسة؛
- **برامج التدقيق المرنة**: وتشمل تحديد الخطوات العريضة لعملية التدقيق، أما التفاصيل وكمية الاختبارات وغيرها فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق وطبقا للظروف، وتتميز بأنها تترك لفريق التدقيق مجالا أكبر لاستخدام خبرتهم في اتباع ما يرونه ضروريا ومناسبا من خطوات وأساليب.

يجب على المدقق عند القيام بإعداد برنامج التدقيق مراعاة المسائل التالية:[2]

- التقيد بنطاق ومدى عملية تدقيق المكلف بها، ما إذا كانت تدقيق كامل أو جزئي، وذلك حسب الضوابط والمعايير التي تتطلبها عملية التدقيق؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية بأسلوب أو أكثر لتحديد مدى قوته أو ضعفه، نظرا لوجود تناسب عكسي بين قوة النظام وبين نسبة العينة الواجب اختيارها لكل عملية تدقيق على حدة؛
- ينبغي تحديد الأهداف الخاصة بعملية التدقيق بوضوح تام، حتى يمكن تحديد إطار برنامج تدقيق يغطي الأهداف بسهولة؛
- يجب الاستعانة بأساليب تدقيق فنية والتي تمكن المدقق من الحصول على أدلة وقرائن تدقيق موضوعية؛
- يجب أن يتفق برنامج التدقيق مع المبادئ والقواعد المحاسبية ومعايير مهنة التدقيق المتعارف عليها؛
- يجب إعداد برنامج تدقيق بما يتناسب مع طبيعة وظروف المؤسسة محل التدقيق.

ويحقق برنامج أو خطة التدقيق عدة من مزايا في كل خطوة من خطوات التدقيق، حيث تمثل:[3]

- دليل إثبات على التخطيط الملائم لأعمال التدقيق، كما تسمح الخطة لأعضاء فريق التدقيق بتقييم النطاق المفتوح للتدقيق، وإمكانية إجراء أي تعديلات على إجراءات التدقيق قبل القيام بتنفيذها؛

---

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 157 و158.

[2]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 133-134 (بتصرف).

[3]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 119.

- إرشاد لأعضاء فريق التدقيق الأقل خبرة، حيث توضح الخطة خطوات التدقيق التي يجب أ يقوم بها كل عضو في الفريق؛
- دليل إثبات على انجاز العمل، حيث يوقع كل عضو في فريق التدقيق على خطوة أو إجراء التدقيق الذي قام بتنفيذه في الخانة المحددة لذلك والتي تشير على القيام بذلك العمل بشكل كامل؛
- دليل إثبات على أنه تم مراعاة مخاطر الرقابة الداخلية، فكثيرا من البرامج تتضمن نبذة مختصرة لإجراءات الرقابة الداخلية الهامة المتعلقة بالمجال الذي سيتم اختباره.

خامسا: توثيق عملية التدقيق

يجب على المدقق أن يقوم بتوثيق كافة المسائل الهامة المرتبطة بأداء مهمته والتي توفر له الأدلة اللازمة لإبداء رأيه حول القوائم المالية، كما تقدم له دليل على جودة عملية التدقيق التي قام بها، ومعيار التدقيق الجزائري (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" يلزم المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق "الاستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل، كل التغيرات المهمة المضافة للاستراتيجية العامة المضافة للاستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق، وكذلك أسباب هذه التغيرات"[1]، تتمثل وثائق التدقيق في "كل ما تحتويه من المستندات أو البيانات أو الأدلة أو المعلومات التي يحصل عليها المدقق من العميل ومن الأطراف الأخرى ذات العلاقة تخص المدقق شخصيا وتمثل بالنسبة له السند الرئيسي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه المهني"[2]، ومعايير التدقيق الدولية تعرف وثائق التدقيق بأنها "*سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق المناسبة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل لها المدقق*"[3]، أما معيار التدقيق الجزائري (NAA 230) "وثائق التدقيق" *يعتبر أن مصطلح التوثيق يعني الوثائق أو ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي يتحصل عليها أو يحتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق*"[4]، وبالتالي يقصد بالتوثيق هو الاحتفاظ بأوراق العمل، حيث أن أوراق العمل "هي سجل المدقق للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة كما وأنها سجل للبرهان على أن المدقق قام بالتدقيق حسب المعايير المطلوبة"[5]، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 230) "وثائق التدقيق" يتناول مسؤولية المدقق في إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق القوائم المالية، ويدرج أهداف إعداد وثائق التدقيق في الفقرتين 2 و3 منه كالآتي:[6]

---

[1]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، ص: 6.

[2]- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 284.

[3]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ***دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة***، تر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شيمساني، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، الأردن، 2010، ص: 13.

[4]- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، (NAA 230) "وثائق التدقيق"، ص: 3، عبر الرابط التالي: http://www.cnc.dz/reglement.asp

[5]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 57.

[6]- IFAC, IAASB, ***ISA 230, Audit Documentation,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 143. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf

1- **الأهداف الرئيسية:**

- يعتبر الأساس الذي يستخدمه المدقق للتوصل إلى استنتاج حول مدى صحة القوائم المالية؛
- يعتبر كدليل على تخطيط وأداء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2- **أهداف اخرى:**

- يساعد في تخطيط وأداء عملية التدقيق؛
- يساعد في التوجيه والإشراف على عملية التدقيق؛
- يمكن من تحمل المسؤوليات في أداء عملية التدقيق؛
- يمكن من الاحتفاظ بالمسائل الهامة إلى المستقبل؛
- يمكن من إجراء المراجعات والفحوصات وكذا الرقابة على جودة عملية التدقيق؛
- يمكن من إجراء فحوصات خارجية وفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

وتكون أوراق العمل في شكل معلومات أو بيانات محتفظ بها في الأوراق أو الأفلام أو في وسائل الكترونية، وتعتبر العمل الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليه المدقق في إعداد تقريره والتعبير عن رأيه وهي تمثل حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات وتقرير المدقق، وهي ملكا للمدقق ولا يحق للمؤسسة المطالبة بها، وتحقق أوراق العمل الأغراض التالية:[1]

- تحتوي على تفصيل كامل للعمل الذي أنجز والنتائج التي توصل إليها المدقق والتي سوف يدونها في تقريره؛
- تكون بمثابة سجل يحتوي على كافة تفاصيل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية بحيث يمكن الحصول على أي تفصيل يطلب من أوراق العمل؛
- تساعد المدقق في معرفة ما إذا كان العمل الذي أنجزه من قبل موظفيه كاف ومدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها؛
- وجود أوراق العمل يسهل في تدقيق السنوات التالية وذلك لأن إجراءات التدقيق تتشابه من سنة على أخرى؛
- أوراق العمل تساعد المدقق على إعادة النظر في برنامج التدقيق للتحقق مدى كفايته ويدخل ما يراه ضروريا ومناسبا؛
- أوراق العمل تعتبر دليل إثبات ماديا إذا ما طعنت أية جهة بأداء وعمل المدقق.

[1]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 66.

ويعود شكل محتوى أوراق العمل إلى الحكم المهني للمدقق، إلا أن من أهم الأمور التي يتأثر بها شكل ومحتوى أوراق العمل ما يلي:[1]

- طبيعة خدمة أو عمل التدقيق؛
- شكل وطبيعة التقرير؛
- طبيعة وتدقيق العملية ونوعية النشاط؛
- طبيعة ونوعية النظام المحاسبي والرقابي.

ويتم تنظيم أوراق العمل في ملفين رئيسيين كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 06: أنواع أوراق العمل

النوع	الملف الدائم	الملف الجاري
أوراق العمل	اسم المؤسسة محل التدقيق ومواقع نشاطه وبياناته	الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعمال المساعدين
	أسماء المسؤولين المشرفين على العملية المحاسبية	بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل المحاسبية
	عقد التأسيس والنظام الأساسي في حالة شركات المساهمة وعقد الشركة في شركات الأشخاص	الإجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لتقييم الرقابة الداخلية وكيفية تحديدها
	الخريطة التنظيمية للمؤسسة محل التدقيق موضحا فيها خطط السلة والمسؤولية	أدلة وإقرارات الإدارة ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة للعام الحالي، والمصادقات التي حصل عليها من العملاء والموردين ومحاضر الجرد للسنة الحالية
	ملخص عن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق	
	العقود طويلة الاجل واتفاقات براءة الاختراع والوكالات	بيان المخالفات التي اكتشفها المدقق
	صور البيانات الضريبية عن الاعوام السابقة	رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية
	الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة	ميزان المراجعة وملخص يسجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على: رزق أبو زيد الشحنة، ***تدقيق الحسابات (مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية)***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص: 162-163.

من الجدول السابق يلاحظ أن يتم تنظيم أوراق العمل في نوعين من الملفات؛ الدائم والجاري، حيث أن الملف الدائم يحتوي على أوراق العمل التي تضم البيانات والمعلومات التاريخية التي لها صفة الاستمرار ولا تتغير من عام لآخر ويستفيد منها المدقق لعدة سنوات، في حين أن الملف الجاري يتضمن كافة أوراق العمل الخاصة بالسنة الحالية والتي يجرى عنها التدقيق.

[1]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 58.

بالإضافة إلى الملفين السابقين قد يحتاج المدقق إلى "سجل ملاحظات التدقيق" يدون به الأمور التي يصادفها هو أو مساعديه أثناء فحصهم للدفاتر والمستندات، والتي تحتاج إلى تفسير وشرح من موظفين المؤسسة، ومن بين تلك الأمور: [1]

- الأمور التي حرر عنها المدقق مراسلات للمؤسسة طلبا لإيضاحات أو استفسارات أو مستندات معينة وعند استلامها يؤشر أمامها بما يفيد ذلك؛
- بيان المستندات المفقودة؛
- بيان بالمستندات غير المستوفاة للنواحي الشكلية او الموضوعية؛
- بيان بالأخطاء التي تم اكتشافها أثناء التدقيق؛
- أي اقتراحات لمساعديه بشأن تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أو تعديل برنامج التدقيق لمناقشتها مع المشرف على التدقيق؛
- أرصدة الحسابات الأستاذ العام التي يخشى من إجراء تعديلات بها بعد تدقيقها، والاطلاع عليها بعج كل زيارة للتأكد من عدم وجود إجراء أي تعديلات بها؛
- الأمور التي لا يستطيع المساعد أن يفصل فيها ويحتاج الأمر لعرضها على المشرف على عملية التدقيق.

[1] - عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 132-133.

تطبيقات المحور الرابع

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- من مصادر الحصول على معلومات حول نشاط المؤسسة:
- أ- المدقق السابق
- ب- الإدارة
- ج- موقع المؤسسة
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

2- أساس وضع المعلومة في الملف الجاري أو الملف الدائم هو:
- أ- اعتبار المعلومة كدليل من أدلة التدقيق
- ب- عدم تغير المعلومة بين عام وآخر
- ج- مدى اعتماد عليها في إبداء الرأي
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

3- الملف الدائم يحتوي على:
- أ- البيانات التاريخية
- ب- البيانات الحالية
- ج- البيانات المستقبلية
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

4- من الإجراءات الأولية للتخطيط
- أ- إعداد خطاب قبول مهمة التدقيق
- ب- قبول مهمة التدقيق
- ج- الاتصال بالمدقق السابق
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- يتم تدوين الأمور التي تحتاج إلى تفسير في الملف الجاري؛

2- التخطيط لمهمة التدقيق هي إجراءات تقوم بوضعها الإدارة والمدقق لتحديد مسؤوليات كل طرف؛

3- يتم الاتفاق على أتعاب التدقيق قبل التخطيط لإجراءات التدقيق؛

4- يتم اختيار فريق العمل لمهمة التدقيق وإعداد جدول زمني لتنفيذها عند وضع استراتيجية شاملة للتدقيق.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- الخطة التفصيلية لعمل المدقق؛

2- اتفاق كتابي بين المدقق والمؤسسة يحتوي على شروط ممارسة المهمة؛

3- الاحتفاظ بأوراق العمل؛

4- سجلات تحتوي على المعلومات التي يعدها المدقق أو يتحصل عليها.

إجابات تطبيقات المحور الرابع

حل التطبيق رقم 01: 1- د 2- ب 3- أ 4- د

حل التطبيق رقم 02:

1- خطا: يتم تدوين الأمور التي تحتاج إلى تفسير في سجل ملاحظات التدقيق؛
2- خطأ: التخطيط لمهمة التدقيق هي إجراءات يقوم بوضعها المدقق لإنجاز مهمته في الوقت المحدد والمناسب؛
3- صحيح؛
4- خطأ: يتم اختيار فريق العمل لمهمة التدقيق وإعداد جدول زمني لتنفيذها من الإجراءات الأولية للتخطيط؛
أو: يتم توجيه والإشراف ومتابعة فريق التدقيق عند وضع استراتيجية شاملة للتدقيق.

حل التطبيق رقم 03:

1- برنامج التدقيق؛
2- خطاب قبول مهمة التدقيق أو رسالة مهمة التدقيق؛
3- التوثيق؛
4- وثائق التدقيق أو أوراق العمل.

المحور الخامس

نظام الرقابة الداخلية

محتوى المحور

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

ثانيا: أنواع نظام الرقابة الداخلية

ثالثا: مكونات نظام الرقابة الداخلية

رابعا: فهم نظام الرقابة الداخلية

خامسا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

أهداف المحور

- الوقوف على مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للهيئات المهنية؛
- التعرف على خصائص نظام الرقابة الداخلية والتمييز بين مختلف أنواعها؛
- تحديد مكونات نظام الرقابة الداخلية؛
- إبراز التزامات المدقق اتجاه فهم نظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد خطوات ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تمهيد:

تتضمن الرقابة الداخلية كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها بكفاءة، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب، وعلى المدقق فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل قيامه بتدقيق الحسابات، لأن تقييم نظام الرقابة الداخلية يسمح له بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

تُعرف الرقابة الداخلية حسب AAA بأنها "الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى"[1]، كما تُعرف حسب COSO[2] بأنها "*عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها التشغيلية والمالية والامتثال أن العمليات ذات كفاءة وفعالية، وأن التقارير المالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وأن هناك التزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات*"[3]، وتُعرف حسب معايير التدقيق الدولية بأنها: "*عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة*"[4]، يتضح من التعاريف السابقة أن وضع الرقابة الداخلية هي من أحد مهام الأعضاء الداخليين للمؤسسة وليست من مسؤولية المدقق، والهدف منها هو توفير تأكيد معقول وليس مطلق حول تحقيق المؤسسة لأهدافها، حيث أن هذه الأخيرة تحصرها COSO في:[5]

1- **الأهداف المتعلقة بالعمليات:** أن العمليات ذات كفاءة وفعالية؛

2- **الأهداف المتعلقة بالامتثال:** أن هناك التزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات واللوائح والإجراءات؛

3- **الأهداف المتعلقة بالتقارير:** أن التقارير ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

يؤكد الكثير من الباحثين البعض أنه على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف الوقوف على نقاط القوة والضعف في النظام، وهذا التقييم يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند إعداد برنامج التدقيق وتحديد الاختبارات وحجم العينات المراد فحصها، وحسب معايير التدقيق الدولية فعليه فهمها للتمكن من

---

[1]- تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص: 41.

[2]- "The Committee Of Sponsoring Organization of The Tradeway Commission": أي لجنة رعاية المؤسسات، وقد تأسست سنة 1985 وتقوم على رعايتها خمس جمعيات ومعاهد مهنية تعتبر من أكبر المؤسسات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وهي: 1/معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، 2/جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA، 3/معهد المدققين الداخليين الأمريكي IIA، 4/معهد المحاسبين الإداريين IMA، 5/معهد المدراء الماليين FEI.

[3]- زاهر الرمحي، ***الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية***، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2017، ص: 115.

[4]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 22.

[5]- زاهر الرمحي، مرجع سابق، ص: 117.

الإشراف ومتابعة عمله، ويؤكد معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" حسب الفقرة A_{51} أن الهدف من فهم الرقابة الداخلية هو "تحديد مخاطر العمل التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، والمتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية للمؤسسة، فعالية وكفاءة عملياتها وامتثالها للقوانين والأنظمة التي تنطبق عليها"[1]، ويتميز نظام الرقابة الداخلية بعدد من الخصائص، والتي يحدد وجودها كلها أو بعضها مدى جودة قوة وأساليب الرقابة الداخلية للمؤسسة، وفيما يلي هذه الخصائص: [2]

- **الفصل بين المسؤوليات:** يجب على المنشآت أن تفصل بين مسؤوليات العاملين فيها حتى تقلل من احتمال الغش أو حدوث أخطاء غير معتمدة في البيانات المحاسبية، وذلك بافتراض عدم التواطؤ بين موظفين أو أكثر في تنفيذ التلاعب أو إخفاء أي أخطاء غير متعمدة؛
- **وضوح خطوط السلطة أو المسؤولية:** يقوم بأداء الوظائف المختلفة عدد كبير من العاملين وحتى يمكن تحقيق رقابة فعالة على كل من هذه الوظائف، يجب أن يحدد لكل شاغل وظيفة مجموعة محددة من الأصول أو الخصوم أو العمليات، ويمكن تحقيق هذه المساءلة من خلال تخصيص مسؤوليات محددة لأفراد معينة؛
- **كفاءة الموظفين:** تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين بالمؤسسة والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذه، فبالرغم من وضوح خطوط السلطة والمسؤولية وصحة توزيع الوظائف طبقا لنظام الرقابة الداخلية، إلا أن هذا النظام قد لا ينجح في تحقيق أهدافه نظرا لعدم كفاءة أو امانة العاملين بالمؤسسة في تأدية المسؤوليات الموكلة لهم؛
- **سلامة السجلات وإجراءات التصديق على العمليات:** يمكن الحصول على المعلومات عن الانجازات المحققة والتي تستخدم لمحاسبة مسؤولين بالشركة من السجلات والدفاتر المحاسبية، ويفضل أن تنظم هذه المعلومات طبقا لخطوط السلطة والمسؤولية، للإشارة إلى نظام الإثبات بالسجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية الذي يوضح مدى النجاح في تحقيق المسؤوليات؛
- **حماية الأصول والسجلات:** يجب أن توفر لدى المؤسسة الإمكانيات اللازمة لحماية ووقاية كل السجلات والأصول من التلف أو الفساد أو الضياع، كما يجب إتباع سياسة سليمة لصيانة الآلات والمعدات لتفادي فقدانها في وقت مبكر، وبالمثل يجب أن تخزن المواد الأولية بشكل جزئي حتى يسهل الوصول إليها، أما بالنسبة للسجلات فيجب أن تحفظ في أماكن من شأنها أن تقلل من احتمال إدخال تعديلات في محتوياتها أو إصابتها بالتلف؛

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 315,*** Op.Cit, PP: 284-285.

[2]- وليم توماس وأمرسون هناي، مرجع سابق، ص: 374-381.

- **متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:** لن تحقق الخصائص السابق ذكرها أي منافع إذا لم يلتزم العاملين بالمؤسسة بإتباع تعليمات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية، لذلك تحرص المؤسسة على وضع إجراءات يمكن من خلالها التحقق من مدى التزام موظفيها بتعليمات ومواصفات نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: أنواع نظام الرقابة الداخلية

ينفذ نظام الرقابة الداخلية العاملين بالمؤسسة بجميع مستوياتهم الإدارية بهدف تحقيق أهداف المؤسسة، وهناك من يرى أن المفهوم الواسع للرقابة الداخلية يشمل نوعين من الرقابة الداخلية؛ المحاسبية والإدارية، لكن العديد من الكتاب يضع ثلاث أنواع من أنظمة الرقابة الداخلية:[1]

1- **أنظمة رقابية إدارية:** تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، والاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية؛

2- **أنظمة رقابية محاسبية:** هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة واثباتها محاسبيا، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظام التفويض السلطات والصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في :

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛
- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات؛
- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

3- **أنظمة الضبط الداخلي:** يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه

[1] - ثامر محمد مهدي، *أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية*، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد: 12، العدد: 04، العراق، 2010، ص: 180.

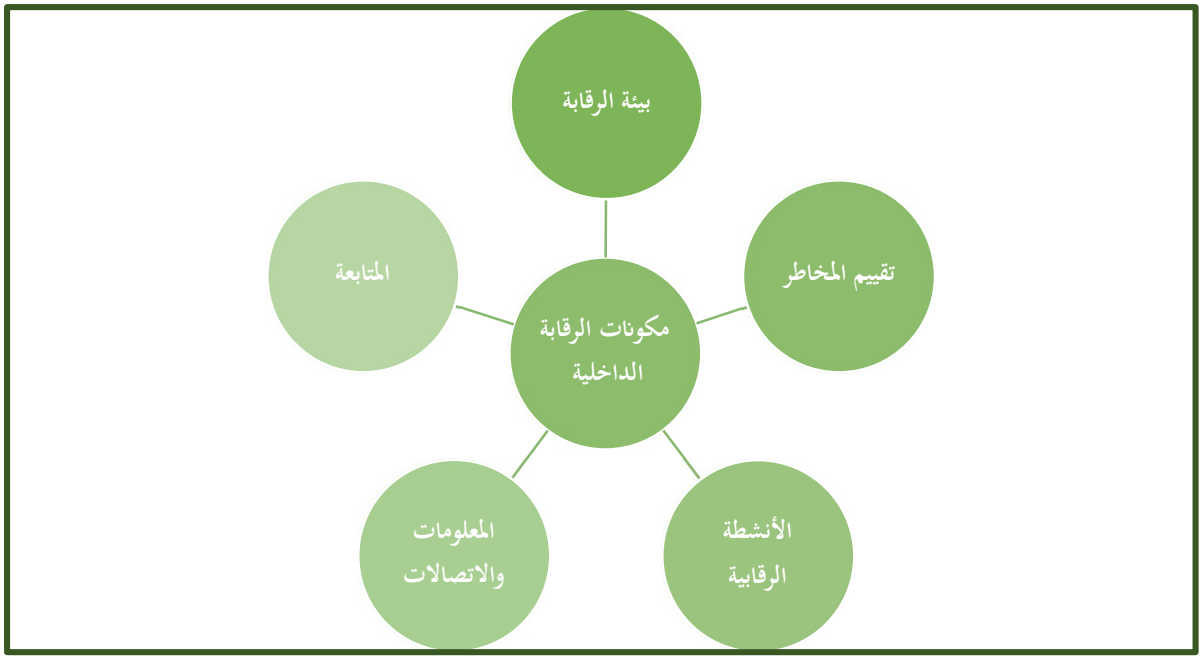
على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

ومن خلال ما سبق يظهر أن الرقابة الداخلية المحاسبية تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية في حين أن الرقابة الداخلية الإدارية تهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، و "قد استقر رأي الجمعيات والهيئات المهنية على مسؤولية المدقق عن تقييم ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعن عدم مسؤوليته عن دراسة وتقويم أنظمة الرقبة الداخلية الإدارية، إلا في الأحوال الخاصة إن وُجدت أن أنظمة الرقبة الداخلية الإدارية لها علاقة أو تأثير على السجلات المحاسبية وعلى درجة الاعتماد عليها"[1].

ثالثا: مكونات الرقابة الداخلية

يقع على عاتق إدارة المؤسسة وضع نظام سليم للرقابة الداخلية، للحصول على ضمان معقول حول تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة، ويجب الدراسة والعناية بمكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية والممثلة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 03: مكونات الرقابة الداخلية حسب COSO



المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على لجنة إصدار COSO.

يتضح من الشكل السابق أن COSO تحدد مكونات نظام الرقابة الداخلية في: في بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات وأخيرا المراقبة، لكن البيئة الرقابية تعتبر القاعدة للمكونات الأخرى،

[1]- أمين السيد احمد لطفي، ***المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين***، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص: 70-71.

حيث أنه في ظل عدم وجودها بشكل كفء يؤدي إلى عدم الحصول على نتائج للمكونات الأخرى بشكل فعال وذات جودة، وفيما يلي شرح لكل مكون من هذه المكونات:[1]

1- **بيئة الرقابة:** وتشمل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة والمكلفين بالرقابة، كما أنها تمثل قاعدة نظام الرقابة الداخلية التي توفر الهيكل الأساسي والضوابط لهذا النظام، ويمكن تحديد عناصر بيئة نظام الرقابة فيما يلي:

- **إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الاخلاقية:** تشمل إجراءات الإدارة لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى الدخول في إجراءات غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية، وقد تشمل إيصال المعايير السلوكية إلى الموظفين؛
- **الالزام بالكفاءة:** يوضح هذا العنصر اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة أساسية؛
- **مشاركة المكلفين بالرقابة:** وتهتم بأمور المكلفين بالرقابة من حيث استقلاليتهم عن الإدارة ومدى مشاركتهم في فحص الانشطة الرقابية والتعليمات التي توجه إليهم ومدى ملاءمة تصرفاتهم، وإشرافهم على تصميم الرقابة الداخلية؛
- **فلسفة وأسلوب الإدارة:** تعني نظرة الإدارة لإدارة مخاطر العمل ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد القوائم المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية ومعالجة شؤون الموظفين؛
- **الهيكل التنظيمي:** يوفر هذا الهيكل الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المؤسسة لتحقيق أهدافها؛
- **توزيع السلطة والمسؤولية:** يوضح هذا العنصر كيف يتم توزيع السلطة والمستويات الخاصة بالأنشطة التشغيلية، وكيف يتم وضع هرم العلاقات والتفريض؛
- **سياسات وممارسة الموارد البشرية:** وهذه السياسات تظهر أمور هامة مرتبطة بوعي المؤسسة مثل معايير تعيين أكثر الأفراد تأهيلا مع تفضيل الخبرة العملية والكفاءة وادلة النزاهة والسلوك الاخلاقي.

2- **تقييم المخاطر:** تشمل الكيفية التي تحددها إدارة المؤسسة في التعامل مع المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية حسب النظام المعمول به، من حيث تقديرها لهذه المخاطر وتقييم احتمال وقوعها وتقرير إجراءات الاستجابة لها والنتائج المتعلقة بها.

3- **الأنشطة الرقابية:** هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وتشمل:

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 207-210.

- **معالجة المعلومات:** خلال هذا النشاط يتم وضع مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة لفحص دقة واكتمال وتفيض المعاملات، وتشمل إجراءات رقابة التطبيق وكذا إجراءات الرقابة الآلية للمعلومات؛
- **فصل المهام:** إن التفويض أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح على العمليات وتسجيلها والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يهدف إلى تقليل فرص التلاعب والاحتيال أثناء التنفيذ العادي للمهام؛
- **عناصر الرقابة الفعلية:** تشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للأصول بما في ذلك وسائل الحماية الكافية من تسهيلات آمنة للوصول إلى الأصول والسجلات، والتفويض بالوصول إلى ملفات بيانات الحاسب الآلي، بالإضافة إلى فرض الرقابة من خلال إجراء عمليات الجرد والمقارنة الدورية مع المبالغ المبنية في سجلات الرقابة؛
- **مراجعة أو تقييم الأداء:** خلال هذا النشاط تضع الإدارة نظاما لتقييم أداء العاملين في مختلف الأنشطة والعمليات يعتمد على مراقبة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، حيث يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات المخططة أو أداء الفترات السابقة، مما يساعد في التعرف على إيجابيات وسلبيات الأداء، وتحديد نواحي القصور به واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

4- **المعلومات والاتصالات:** يتكون نظام المعلومات والاتصال الخاص بأهداف إعداد القوائم المالية من الإجراءات والسجلات، والتي أُنشات لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد القوائم المالية حول معاملات المؤسسة والمحافظة على أصولها والتزاماتها وكذلك حقوق المساهمين، ويتعلق إعداد هذه القوائم بالشكل الإلكتروني أو المطبوع الذي تستخدمه المؤسسة في قياس وتدقيق الأداء المالي للمؤسسة، وتؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها هذا النظام على قدرة المؤسسة على اتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة وإعداد قوائم مالية موثوقة؛

5- **المتابعة:** إن أحد مسؤوليات الإدارة هو إنشاء رقابة داخلية والإبقاء على عناصرها على أساس مستمر، ولذلك تعمل الإدارة على متابعة تنفيذ هذه العناصر بهدف التأكد فيها إذا كانت تعمل كما هو مخطط لها، وأنه يتم تعديلها بشكل مناسب وحسب التغيرات، كما تشمل متابعة هذه العناصر أنشطة.

رابعا: فهم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" أن فهم المدقق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يعني الحصول على الفهم الكاف لجميع مكوناتها الرقابة الداخلية، والتي يحددها في خمسة عناصر: بيئة الرقابة، عملية تقييم مخاطر المؤسسة، نظام المعلومات، أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق وأخيرا متابعة عناصر الرقابة، وتقريبا هي نفسها المكونات التي وضعها COSO، وأكدت معايير التدقيق الدولية بصفة عامة و معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ

الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" بصفة خاصة أن المدقق ملزم بتحديد وتوثيق المخاطر التي تحصل عليها نتيجة فهم كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية، والجدول الموالي يبين ذلك:

الجدول رقم07: العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية والتزامات المدقق

المكونات	التزامات المدقق
بيئة الرقابة	على المدقق فهم بيئة الرقابة من خلال تقييم مدى التزام الإدارة بالنزاهة والسلوك الأخلاقي وكذا تحديد مدى تأثير نقاط قوة وضعف بيئة الرقابة على باقي عناصر الرقابة الداخلية
تقييم مخاطر المؤسسة	على المدقق فهم إذا كانت المؤسسة تخضع لعملية تقييم المخاطر تمكنها من تحديد المخاطر، تقدير أهميتها، تقييم احتمال حدوثها وكذا اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، لأن ذلك سيساعده على تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت المؤسسة على اكتشافها
الأنشطة الرقابية	يجب على المدقق أن يفهم أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق لتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية وتصميم إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة
المعلومات والاتصالات	يعتبر نظام المعلومات بجميع مكوناته عنصر هام في فهم الرقابة الداخلية إذ على المدقق أن يتحقق من أن المعلومات المتعلقة بإعداد القوائم المالية يتم تجميعها، تسجيلها، معالجتها، تلخيصها والإفصاح عنها بالشكل المناسب
المراقبة	يجب على المدقق متابعة عناصر الرقابة وهي عملية تقييم لفعالية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم فعالية عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وتحقق الإدارة متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما، وعلى المدقق أن يفهم الأنشطة التي تستعملها الإدارة لمتابعة الرقابة الداخلية بما فيها الأنشطة المتعلقة بالتدقيق لتحديد مدى موثوقية المعلومات المفصح عنها.

المصدر: من إعداد الأستاذة بتحليل لما جاءت به الفقرات من 14 إلى 24 من معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" عبر :

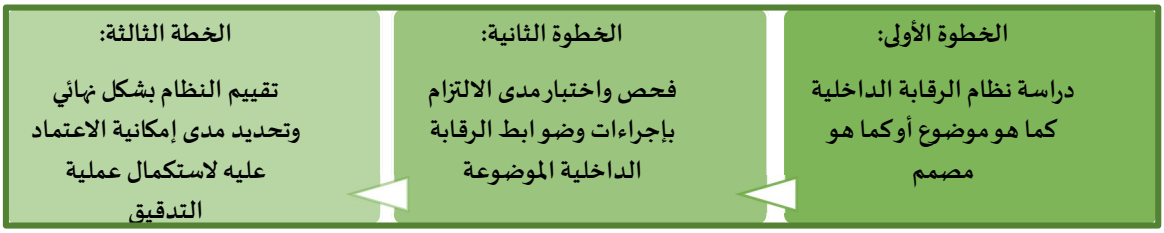
IFAC, IAASB, ***ISA 315, Identifying and assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment***, International Federation of Accountants, New York, USA, P: 266-269, 2010. Publication for web site:
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf

من خلال الجدول السابق يتضح أنه على المدقق فهم الرقابة الداخلية من خلال متابعة وتقييم كل مكون من مكوناتها الخمسة، والهدف من ذلك هو تحديد نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية، من خلال تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بالرقابة الداخلية.

خامسا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

وفي سبيل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق باستخدام أسلوب منهجي والاعتماد على ثلاث خطوات تمكنه من تقييم هذا النظام والتأكد من مدى كفايته في تحقيق أهداف المؤسسة، والموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 04: خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على: أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، ***أساسيات المراجعة ومعاييرها***، مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص: 121.

من الشكل السابق يتضح أن المدقق كأول خطوة يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، وذلك بهدف تكوين نظرة عامة حول نواحي الرقابة الداخلية وفهم بيئة النظام وتدفق العمليات، وعند نهاية هذه الخطوة يمكن له تحديد نقاط قوة وضعف في النظام المصمم، وإذا اقتنع بالإجراءات وبالضوابط الرقابية الداخلية الموضوعة لتحقيق الأهداف، ينتقل إلى الخطوة الثانية بفحص واختبار مدى الالتزام بإجراءات وضوابط الرقابة الداخلية الموضوعة، حيث يقوم بالتأكد من تنفيذها في الواقع العملي من خلال إجراء الاختبارات بمختلف الأساليب، وفي الأخير إذا اقتنع بأن هناك التزام من جانب الإدارة والعاملين بالإجراءات والضوابط الموضوعة فإنه ينتقل إلى الخطوة الثالثة ويقيم النظام بشكل نهائي، إذ يقوم بإصدار حكم مهني على مدى فعاليته وكفاءته، ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي تؤثر على حجم ونطاق الاختبارات التي يقوم بها.

يلجأ المدقق إلى استخدام وسائل وأساليب متعددة لتسهيل عملية جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة بهدف دراسته وتقييمه، ومن أكثر الوسائل شيوعا ما يلي:

1- **قائمة الاستقصاء**: عبارة عن تصميم قائمة من الاستفسارات بقصد التقصي أو التحري عن القواعد والإجراءات المتبعة في نظام الرقابة الداخلية، تتميز هذه الوسيلة بتوفير الوقت والجهد والسهولة في جمع المعلومات لكن يتوقف نجاح هذه الوسيلة على طريقة صياغة الأسئلة ووضوحها[1]، ويتم الاستقصاء عادة بطريقتين:[2]

- **الاستقصاء الشفهي**: في هذه الحالة يقوم المدقق بإلقاء أسئلة مباشرة أو غير مباشرة على الموظفين المسؤولين ويحصل على الإجابات الشفهية؛
- **الاستقصاء التحريري**: في هذه الحالة يقوم المدقق بإعداد قائمة تتضمن مجموعة من الأسئلة المكتوبة موجهة للعاملين في المؤسسة تتناول جميع نواحي النشاط، وتكون الإجابة عن كل سؤال بكلمة "نعم" أو "لا"، حيث أن الإجابة بكلمة "نعم" تشير إلى مواطن قوة النظام، أما الإجابة بكلمة "لا" فتشير إلى مواطن ضعف النظام.

[1]- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سابق، ص: 127-128.

[2]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 215. (بالتصرف)

2- **التقرير الوصفي:** عبارة عن تقرير يشمل وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من تدفق للمعلومات والفصل بين السلطات وتوزيع المسؤوليات وطبيعة المستندات والسجلات المستخدمة وجميع أنواع العمليات، يتميز هذا الأسلوب بالشمول ويؤدي إلى إلمام المراجع بنظام الرقابة الداخلية، لكن يعاب عليه أنه يتطلب الكثير من الوقت والجهد وخاصة عند إعداده للمرة الأولى، كما أنه يتطلب خبرة وكفاءة عاليتين من المدقق لتحديد مواطن الضعف أو القوة في النظام[1]،

3- **خرائط التدفق:** عبارة عن تصوير بياني لبيانات ومستندات المؤسسة يوضح حركة تدفقات وتتابعها داخل النظام، وعادة ما يتم وضع خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات توضح الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق المستندات والبيانات خلال النظام، والجدول الموالي يبين بعض الرسومات والأشكال التي يتم استعمالها:

الجدول رقم 08: أشهر الرموز المستعملة في خرائط التدفق

الرمز	الحدث
	بدأ أو انتهاء خريطة سير العمليات
	عملية الحسابية
	إدخال البيانات وإخراج المعلومات من وإلى الحساب
	اتخاذ القرار
	اتجاه تتابع العمليات
	التكرار أو الدوران

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على: رزق أبو زيد الشحنة، ***تدقيق الحسابات (مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية)***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص: 219.

يوضح الجدول السابق الرموز التي يتم استعمالها في خرائط التدفق، وهي عبارة عن أشكال ورسومات بيانية تُمثل بالأحداث وتتابع الإجراءات، ويتميز أسلوب خرائط التدفق بأنه يساعد على إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية ويمكن تحديد نواحي القصور فيه من خلال العرض المبسط لكيفية تشغيله، ولكن يعاب على هذا الأسلوب أن يتطلب وقتا أطول ومهارة أكبر في إعدادها إذا ما قورنت بالأساليب الأخرى، كما أنه يتطلب خبرة عالية من المدقق لتحديد مواطن الضعف أو القوة في النظام[2].

[1]- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سابق، ص: 132.

[2]- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سابق، ص: 129-132.

تطبيقات المحور الخامس

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- يقوم المدقق بفهم الرقابة الداخلية من خلال:
- أ- الاستقصاء الكتابي
- ب- الاستقصاء الخارجي
- ج- الاستقصاء الشفهي
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

2- التقرير الوصفي:
- أ- يوفر الجهد
- ب- يوفر الوقت
- ج- يوفر التكلفة
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

3- تتعلق أهداف الرقابة الداخلية بـ:
- أ- العمليات ذات كفاءة وفعالية
- ب- الامتثال للقوانين والأنظمة
- ج- التقارير ملائمة ويمكن الاعتماد عليها
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

4- وضع الرقابة الداخلية من مسؤولية:
- أ- المساهمين
- ب- الإدارة
- ج- المدقق
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- تقع على المدقق مسؤولية دراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم؛
2- الأنشطة الرقابية تمثل القاعدة الأساسية للرقابة الداخلية؛
3- فهم الرقابة الداخلية يعني تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
4- يقوم المدقق في الاستقصاء الشفهي بإلقاء أسئلة تكون الإجابة عنها بنعم أو لا.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- بيان تصويري لحركة وتدفق البيانات والمستندات داخل النظام؛
2- الإجراءات والطرق التي تضعها الإدارة لضمان تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية؛
3- تفويض الأفراد بالمسؤوليات؛
4- الإجراءات الرقابية المتبعة لحماية أصول المؤسسة.

إجابات تطبيقات المحور الخامس

حل التطبيق رقم 01: 1- أ، ج 2- هـ 3- د 4- ب

حل التطبيق رقم 02:

1- صحيح؛
2- خطأ: بيئة الرقابة تمثل القاعدة الأساسية للرقابة الداخلية؛
3- خطأ: فهم الرقابة الداخلية يعني فهم كل مكون من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية؛
أو: فهم الأنشطة الرقابية يعني تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
4- خطأ: يقوم المدقق في الاستقصاء الشفهي بإلقاء أسئلة مباشرة أو غير مباشرة؛
أو: يقوم المدقق في الاستقصاء الكتابي بإلقاء أسئلة تكون الإجابة عنها بنعم أو لا.

حل التطبيق رقم 03:

1- خرائط التدفق؛
2- الرقابة الداخلية؛
3- فصل المهام؛
4- أنظمة رقابية محاسبية.

المحور السادس

مخاطر التدقيق المالي

محتوى المحور

أولا: مفهوم مخاطر التدقيق المالي

ثانيا: أنواع مخاطر التدقيق المالي

ثالثا: نموذج خطر التدقيق المالي

رابعا: تقييم مخاطر التدقيق المالي

خامسا: الاستجابة لمخاطر التدقيق المالي

أهداف المحور

4- التعرف على مفهوم الخطر بصفة عامة والخطر التدقيق بصفة خاصة؛

5- الوقوف على مختلف أنواع مخاطر التدقيق المالي؛

6- التمييز بين مكونات نموذج خطر التدقيق وكذا العلاقة بينها؛

7- إبراز مختلف إجراءات تقييم مخاطر التدقيق المالي؛

8- تحديد إجراءات الاستجابة لمخاطر التدقيق المالي.

تمهيد:

تنطوي عملية التدقيق على العديد من القرارات التي يقوم المدقق باتخاذها والتي تعتمد بشكل كبير على حكمه الشخصي، ولذلك لا يمكن تجاهل احتمال اتخاذ قرار غير صحيح، لهذا من المتعارف عليه أن مهمة التدقيق تنطوي على المخاطر والتي تكون مصاحبة لكل راحل التدقيق، وبناء على ذلك يجب على المدقق الاهتمام بمخاطر التدقيق بكل أنواعها من خلال تحديدها وتقييمها وكذا الاستجابة لها.

أولا: مفهوم مخاطر التدقيق المالي

يعتبر خطر التدقيق من العوامل المهمة التي ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عندما يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق وكذلك عند تقييم أدلة التدقيق، ويستخدم الخطر "*للتعبير عن حالة عدم التأكد المتعلقة بالأحداث و/أو النتائج المتوقعة والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على أداء المؤسسة وتعمل على منع تحقيق المؤسسة لأهدافها*"[1]، فيعرف الخطر بأنه " *حالة عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر أو البند في الدفاتر*[2]"؛ وحسب Pickett فان المخاطر هي"*كلمة مشتقة من كلمة إيطالية بمعنى التجرؤ (to dare))ونعني بها الاختيار بدلاً من المقياس المطابق*[3]"، أما مخاطر التدقيق فيقصد بها "المخاطر التي تودي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري"،[4] كما عرف معيار التدقيق الأمريكي 47 خطر التدقيق بأنه "*الخطر الناتج عن فشل المدقق دون أن يدري في تعديل رأيه بشكل مناسب بخصوص القوائم مالية بها تحريفات جوهرية*"[5] ، وأيضا معيار التدقيق الدولي 200 يعرف مخاطر التدقيق بأنها "أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية"[6]، وبالتالي فخطر التدقيق يقصد به أن يبدي المدقق رأياً غير سليماً عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية، وقد فرق المجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بين الغش والخطأ، حيث عرف "الخطأ بأنه التحريف أو الحذف أو الإهمال غير المتعمد، أما الغش فهو التحريف أو حذف أو الاهمال المتعمد في القوائم المالية"[7]، وبالتالي فالأخطاء غير مقصودة لا تعتبر غشا، ولكي يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول القوائم المالية فأنه يقوم بتصميم إجراءات تساعده على توفير القناعة المعقولة بأن تلك القوائم أعدت بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية، إلا أنه يحذر بمراعاة احتمال وجود أخطاء مادية قد لا يتم اكتشافها لأسباب تعود لطبيعة الاختيارات والقصور الذاتي في إجراءات التدقيق أو إجراءات نظام

---

[1]- إبهاب نظمي إبراهيمي، ***التدقيق القائم على مخاطر الأعمال -حداثة وتطور***، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص: 27.

[2]- سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص: 87.

[3] - K H Spencer Pickett, ***The Essential Handbook of Internal Auditing***, John Wiley & Song, Ltd, England, 2005, p : .54.

[4]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 144.

[5]- محمد سامي راضي والسيد أحمد السقا، ***المراجعة المتقدمة***، دار التعليم الجامعي، مصر، 2000، ص: 94.

[6]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 65.

[7]- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، ***المراجعة والتدقيق الشرعي***، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2016، ص: 58.

الرقابة الداخلية، وعند وجود أي دلائل تشير إلى ذلك يتحتم عليه أن يتوسع في إجراءاته لتعزيز هذه الدلائل أو نفيها.

ثانيا: أنواع مخاطر التدقيق المالي

يجب على المدقق أن يحدد مخاطر التدقيق التي يكون مستعدا لقبولها في حالة وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية وإصدار رأي إيجابي عنها، وتوجد عدة تقسيمات لمخاطر التدقيق حسب عدة معايير، أهمها:

- **مخاطر التدقيق حسب مستويات التقدير**: يقدر خطر التدقيق كميا بـ 5% أو 10% كما يقدر في صورة غير كمية مثل مرتفع، أو متوسط أو منخفض، لكن يمكن تقسيم مخاطر التدقيق سواء كان التقدير في صورة كمية أو غير كمية على ثلاث كالآتي:[1]
- **مخاطر التدقيق المخططة**: وهي التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات التدقيق، وهذه المخاطر هي مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية؛
- **مخاطر التدقيق النهائية**: وهي التي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطر والذي يقدره المدقق بعد إتمام جميع إجراءات التدقيق التحليلية؛
- **مخاطر التدقيق الفعلية**: وهي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطر والذي لا يعلمه المدقق وهذا المستوى يكون موجودا فقط من الناحية النظرية.
- **مخاطر التدقيق المرتبطة باستخدام العينات الإحصائية**: يقوم المدقق في أغلب الأحيان وخاصة في المؤسسات الكبيرة والمعقدة باستخدام أسلوب المعاينة، أي أخذ عينات من المجتمع بطريقة إحصائية وتدقيقها، ومن ثم تعميم النتائج المتوصل إليها وتعميمها، وإذا استعمل المدقق أسلوب العينات الإحصائية أو لم يستعمله فإن عمله يصاحبه مخاطر التدقيق والتي تنقسم إلى:[2]
  - **مخاطر المعاينة**: تنشأ هذه المخاطر نتيجة عدم قيام المدقق بفحص جميع مفردات المجتمع واللجوء إلى الفحص الاختباري، ولذا فإنها تُعرف بالفرق بين النتائج التي يحصل عليها المدقق من العينة والنتائج التي يمكن الحصول عليها من الفحص الشامل لمفردات المجتمع، ويتوقف حجم هذه المخاطر على حجم العينة وتباين المجتمع، وتوجد علاقة عكسية بين حجم العينة ومخاطر المعاينة، حيث تقل هذه المخاطر بزيادة حجم العينة؛

[1]- إسماعيل إبراهيم جمعة، ***تقدير المخاطرة في عملية المراجعة نموذج مقترح***، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد: 01، 1989، ص: 167.

[2]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 176.

- **مخاطر عدم المعاينة:** هي المخاطر التي تنشأ حتى لو قام المدقق بفحص جميع مفردات المجتمع، وذلك بسبب استخدام إجراءات تدقيق غير فعالة، أو التطبيق الخاطئ لإجراءات وأساليب التدقيق، أو التفسير الخاطئ لنتائج عملية التدقيق، ويمكن التحكم في مخاطر عدم المعاينة بالتدريب الجيد والإشراف الوثيق على عملية التدقيق وباستخدام إجراءات رقابة الجودة على عملية التدقيق.

- **مخاطر التدقيق وفقا لنتائجها:** يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين حسب النتائج الناجمة عن هذا الخطر، الأولى هي الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق دون وجه حق، أما الثانية فهي الخطر الناجم عن القبول الخاطئ بمعنى قبول القوائم المالية العميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف، علماً بأن هذه القوائم المالية تنطوي على أخطاء جوهرية، كل زاوية من هذه الزوايا تعبر على نوع من أنواع التدقيق كما يلي:

- **مخاطر ألفا:** أو ما يُعرف بخطر الر فض غير الصحيح وهو ناتج عن اعتقاد المدقق بأن النتائج التي تم الوصول إليها من فحص العينات تؤكد وجود أخطاء جوهرية، في حين أن في الواقع لا يوجد مثل تلك الأخطاء؛
- **مخاطر بيتا:** أو ما يُعرف بخطر القبول غير الصحيح وهو ناتج من اعتقاد المدقق بأن النتائج التي تم الوصول إليها من فحص العينات تؤكد عدم وجود أخطاء جوهرية، في حين أن في الواقع توجد أخطاء جوهرية.

- **مخاطر التدقيق وفقا لمكوناتها:** تشمل مخاطر التدقيق وفقا لمكوناتها ما يلي:[1]

- **المخاطر الذاتية (الملازمة):** هي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود تحريف جوهري في بند معين أو مجموعة من البنود، بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح ذات اهمية نسبية (خطأ جوهري) بافتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة المؤسسة وبيئتها، ويواجه المدقق صعوبة في اكتشافها نظرا لاحتمال تراكم حدوثها خلال فترة طويلة، مما يصعب على المدقق تتبعها؛
- **مخاطر الرقابة:** هي احتمال حدوث خطأ في إثبات يمكن أن يكون جوهريا إما فرديا أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى، ولم يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذه المخاطر تتعلق بمدى فاعلية تصميم وعمل الرقابة لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- **مخاطر الاكتشاف المخططة:** هي المخاطر الناتجة عن فشل إجراءات التدقيق التي يطبقها المدقق في اكتشاف تحريفات موجودة فعلا وتزيد قيمتها عن قيمة التحريفات المقبولة (التي تتجاوز حد الأخطاء المسموح به)، وهذه المخاطر من خطأ موجود في الإثبات قد يكون جوهري سواء فرديا أو عند تجميعه

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 145- 146.

مع أخطاء أخرى، ولذلك فهي مخاطر ناتجة عن خطأ في البيانات المالية ولا يمكن للمدقق اكتشافه وتتعلق هذه المخاطر بطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي يحددها المدقق لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض؛

- **مخاطر التدقيق المقبولة**: هي المخاطر الناتجة عن احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وعدم تمكن المدقق من اكتشافه على الرغم من بذله العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بان يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق.

ثالثا: نموذج خطر التدقيق المالي

يعتبر على كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة خطر المؤسسة محل التدقيق، كون وجودهما يسبقان عملية التدقيق ولا يستطيع المدقق التحكم بهما أي أنهما خارج سيطرة المدقق، وهذا يعني أن ليس للمدقق القدرة على تغيير المستوى الفعلي لهذا الخطرين وكل ما يستطيع فعله هو تقييم هذين الخطرين لتحديد طبيعة وتوقيت ومجال الاختبارات الجوهرية، أما خطر الاكتشاف هو خطر التدقيق الوحيد الذي يملك للمدقق التحكم به، ويمكن له تعديله عن طريق تكثيف أو تخفيض إجراءات التدقيق، والشكل الموالي يبين العلاقة بين مكونات خطر التدقيق:

الشكل رقم 05: نموذج خطر التدقيق

AR= IR*CR*DR	
المخاطر الرقابية : CR	مخاطر التدقيق المقبولة : AR
مخاطر الاكتشاف : DR	المخاطر الضمنية : IR

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على:

- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، ***أصول مراجعة الحسابات***، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط3، 2011، ص: 185.
- ألفين أرينز وجيمس لوبك، ***المراجعة: مدخل متكامل***، تر: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص: 349.

يبين الشكل السابق نموذج خطر التدقيق وهو عبارة عن معادلة تعبر عن العلاقة بين مكونات خطر التدقيق، حيث أن توجد علاقات متداخلة بين مكونات خطر التدقيق منها ما هو طردي ومنها ما هو عكسي، وهي كالآتي:

- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة علاقة "**تكامل**"، يمكن تقديره كل منهما بشكل منفصل أو مجتمعين؛
- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الاكتشاف "**عكسية** "في ظل مستوى معين لخطر الرقابة؛
- العلاقة بين خطر الرقابة وخطر الاكتشاف "**عكسية** " في ظل مستوى معين للخطر الملازم؛
- العلاقة بين خطر التدقيق المقبول وخطر الاكتشاف "**طردية**".

ليس المقصود من نموذج خطر التدقيق الصيغة الرياضية بقدر ما هو جمع للعوامل التي قد تؤثر خطر التدقيق حيث أن طريقة تحديد مكونات الخطر ودمجها تخضع للحكم المهني، وقد أيدت بعض الدراسات ما أورده نموذج خطر التدقيق بخصوص فصل عناصر خطر التدقيق عن بعضها، ولكن دراسات أخرى وصلت إلى نتيجة مفادها أن الخطر الضمني وخطر الرقابة لا يمكن فصلهما عن بعضهما، وأن لا يمكن التفرقة بين العوامل المؤثرة على كلا الخطرين عند القيام بعملية تقييمهم، ولكن يعترف الكثيرين بوجود تأثير متبادل بين مكونات خطر التدقيق إما بشكل إيجابي أو سلبي مع الإشارة إلى معايير التدقيق الدولية تركت المجال واسعا للمدقق التقديم مخاطر التدقيق بما يتلاءم مع تحقيق أهداف عملية التدقيق، والجدول الموالي يبين العوامل المؤثرة في كل خطر من مخاطر التدقيق وكذا إجراءات تقدير المدقق لهذه المخاطر:

الجدول رقم 09: تقدير مخاطر التدقيق

نوع الخطر	العوامل المؤثرة في الخطر	تقدير الخطر
الخطر المقبول هو مقياس لرغبة وقبول المدقق بأن القوائم المالية ربما تكون محرفة جوهريا بعد اكمال عملية التدقيق وإصدار رأي إيجابي بشأنها	– درجة الاعتماد على القوائم المالية من قبل المستخدمين الخارجيين؛ – احتمالية مواجهة المؤسسة للصعوبات المالية؛ – مدى أمانة إدارة المؤسسة.	يحدد المدقق المخاطر المقبولة حسب مستوى الثقة لديه بأن القوائم المالية عادلة.
الخطر الملازم هو خطر حدوث خطأ هام ومؤثر في إعداد القوائم المالية المحاسبية والمالية بغض النظر عن تأثير الرقابة الداخلية	– طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق؛ – عوامل تزيد من احتمال التحريفات في القوائم المالية؛ – نتائج عمليات التدقيق في السنوات السابقة؛ – ارتباط المدقق بمؤسسة جديدة؛ – مدى روتينية العمليات لدى المؤسسة؛ – مدى الحاجة للحكم الشخصي في معالجة بعض العمليات أو أرصدة الحسابات؛ – قابلية الأصول للسرقة والاختلاس؛ – حجم المجتمع.	يجب على المدقق تقدير المخاطر الملازمة لكل تأكيد من التأكيدات التالية: تأكيد الوجود؛ تأكيد الاكتمال؛ تأكيد الملكية؛ تأكيد التقييم؛ تأكيد الحقوق والالتزامات؛ تأكيد الإفصاح.
خطر الرقابة الداخلية هو خطر فشل الرقابة الداخلية في منع وقوع خطأ هام ومؤثر أو اكتشافه إذا كان قد وقع	– التغيرات في بيئة الأعمال؛ – موظفين جدد؛ – أنظمة معلومات جديدة أو معدلة؛ – النمو السريع للمؤسسة؛ – تكنولوجيا جديدة؛ – خطوط انتاج جديدة أو منتجات أو أنشطة جديدة؛ – إعادة هيكلة المؤسسة؛ – عمليات خارجية؛	يجب على المدقق تقدير مخاطر الرقابة الداخلية من خلال إجراء الخطوات التالية: -وضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة؛ القيام باختبارات الرقابة (اختبارات الالتزام)؛ إعادة النظر في تخفيض مخاطر الرقابة.

	- إصدارات جديدة في المبادئ والمعايير المحاسبية من الهيئات المهنية.	
خطر الاكتشاف هو خطر فشل إجراءات التدقيق التحقيق التي تقوم بها في اكتشاف خطأ هام ومؤثر إذا كان قد وقع	الاختبارات التفصيلية لكل حساب ولكل عملية، إضافة لعلاقتها العكسية بين المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية.	بناء على تقدير المدقق للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية وتحديده لمخاطر التدقيق المقبولة فإن يحدد مخاطر الاكتشاف بالنسبة لكل حساب ولكل نوع من أنواع العمليات.

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على:

- رزق أبو زيد الشحنة، ***تدقيق الحسابات (مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية)***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص: 224-227.
- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، ***أصول مراجعة الحسابات***، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط3، 2011، ص: 180-185.

من الجدول السابق يتضح أنه إذا قرر المدقق أن يقبل مستوى منخفض من مخاطر التدقيق فهذا يعني أن مستويات ثقة وتأكيد مرتفعة جدا ويلزم الوصول إليها بذل مجهود كبير جدا في عملية التدقيق، ولتقدير مخاطر التدقيق المقبولة يجب عله أن يستخدم حكمه المهني في ضوء خبرته، ولتقدير المخاطر الضمنية عليه ان يحصل على جميع التأكيدات المرتبطة بكل عملية، في حين أنه يقوم بتقدير مخاطر الرقابة الداخلية من خلال إجراءات تقييم التي سبق تناولها في المحور السابق، كما أنه يجب أن يأخذ بالحسبان الظروف المؤثرة على كل نوع أو مكون من خطر التدقيق عند تقديره، وفي الأخير وكآخر خطوة في تقدير خطر التدقيق فإن يجب تحديد مخاطر الاكتشاف انطلاقا من العلاقة بين مكونات التدقيق حيث أن :

مخاطر عدم الاكتشاف = مخاطر التدقيق المقبولة / (المخاطر الملازمة × المخاطر الرقابية)

وبالتالي يمكن اعتبار أن مخاطر عدم الاكتشاف هي المتغير التابع لباقي المخاطر، حيث لا يمكن تحديدها إلى بعد تقدير مخاطر التدقيق المقبولة ثم المخاطر الضمنية ثم المخاطر الرقابية، وتعتمد قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة على العوامل الأخرى في النموذج ولا تتغير قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة إلا بتغير قيمة أحد العوامل الثلاثة الأخرى، وتحدد قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة بحجم الأدلة وكمية الاختبارات التي يخطط المدقق لجمعها حيث تتناسب قيمة مخاطر عدم الاكتشاف عكسيا مع حجم الأدلة وكمية الاختبارات، إذا انخفضت قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة فإن المدقق مطالب بزيادة كمية الأدلة والاختبارات.

ويجب ملاحظة بأنه كلما انخفض الخطر الملازم وخطر الرقابة تزايد خطر الاكتشاف التي يمكن أن يقبله المدقق الأمر الذي يعني وجود علاقة عكسية بينها، ولاشك أنه بسبب دمج الخطر الملازم وخطر الرقابة في نموذج خطر التدقيق فإن تأثير التغير المعين في خطر الرقابة على المستوى المناسب من خطر الاكتشاف يعتمد على مستوى الخطر الملازم، أي كلما ارتفع مستوى الخطر الملازم زادت أهمية نسبة التغير المعين في خطر الرقابة، فعلى سبيل المثال إذا تم تثبيت الخطر الملازم عند 30% وارتفع خطر الرقابة من 50% إلى 90% فإن الخطر المشترك أو المركب

سوف يرتفع من 0,15 إلى 0,27 ومن جهة أخرى يتضاعف الخطر الملازم إلى 60% فإن حجم الزيادة في الخطر المشترك سوف يتضاعف أيضا ويرتفع من 0,27 إلى 0,54.

رابعا: تقييم مخاطر التدقيق المالي

يقوم مدقق بتحديد مخاطر من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما فيها رقابتها الداخلية، ويقيم مدى تأثير هذه المخاطر على القوائم المالية ككل، أو على الاثباتات، المعاملات، أرصدة الحسابات والإفصاحات، آخذا بعين الاعتبار إذا كان احتمال أن ينتج عن هذه المخاطر أخطاء جوهرية، لذا ينبغي عليه أداء الإجراءات اللازمة لتقييم المخاطر عند المستويات المتوقع الحدوث بها وكذا الاستجابة لها كما يلي:

ينبغي على المدقق أن يتأكد من أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار معيار التدقيق الدولي (ISA 330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة"، والذي يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، ووفقا لهذا المعيار فإن المدقق يهدف إلى الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، والتي يحددها المدقق ويقيمها وفقا لمعيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها".

1- **إجراءات تقييم المخاطر:** يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتعرف إجراءات تقييم المخاطر حسب معايير التدقيق الدولية بأنها "*إجراءات التدقيق التي تم أدائها للحصول على فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية فيها، لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء الناجمة عن الاحتيال او الخطأ عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى الإثبات*"[1]، ومن هذا التعريف يتضح أن المدقق يقوم بإجراءات تقييم المخاطر لفهم المؤسسة وبيئتها، وقد تكون هذ المخاطر ناجمة عن الخطأ او الاحتيال، وقد أكد معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" على أن تلك الإجراءات تسمح للمدقق بتوفير إطار يستند عليه عند ممارسته للمهنة، وحسب الفقرات من A_6 إلى A_{14} من نفس المعيار فإن إجراءات تقييم المخاطر يجب أن تتضمن ما يلي:[2]

- **الاستفسارات:** يحصل المدقق على المعلومات من خلال الاستفسارات من الإدارة أو المسؤولين على إعداد القوائم المالية أو من موظفي المؤسسة، والتي من شأنها أن تحدد مخاطر الأخطاء الجوهرية، مثل:
  - ✓ الاستفسارات الموجهة إلى المكلفين بالحوكمة قد تساعده المدقق في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد القوائم المالية؛

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 29.

[2] - IFAC, IAASB, ***ISA 315,*** Op.Cit, P: 273-275.

- ✓ الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التدقيق الداخلي قد توفر له معلومات حول إجراءات التدقيق الداخلي التي يمكن أن تمد المدقق بفكرة عن تصميم وفعالية الرقابة الداخلية؛
- ✓ الاستفسارات الموجهة إلى الموظفين المسؤولين عن تسجيل ومعالجة المعلومات التي قد تساعده في تقييم مدى ملاءمة اختيار وتطبيق سياسة محاسبية معينة؛
- ✓ الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي قد توفر له معلومات حول القضايا والامتثال للقوانين والأنظمة والتي يمكن ان تساعد المدقق في اكتشاف الاحتيال وما شابه ذلك؛
- ✓ الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التسويق أو المبيعات قد توفر له معلومات حول استراتيجية التسويق واتجاهات البيع للمؤسسة.

- **الإجراءات التحليلية:** تحدد الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم مخاطر جوانب المؤسسة التي لم يكن على المدقق علم بها، وقد تساعده في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لوضع أساس لتصميم وتطبيق الردود على مخاطر المقيمة.
- **الملاحظة والتفتيش:** قد تدعم ملاحظة وتفتيش الإدارة والآخرين توفير معلومات حول المؤسسة وبيئتها، مثل المستندات والسجلات، تقارير التي تعدها الإدارة مع المكلفين بالحوكمة كتقارير الاجتماعات وكذا مقر المؤسسة ومرافقها.
- **المعلومات السابقة:** قد تزود الخبرة السابقة للمدقق مع المؤسسة معلومات حول الأخطاء السابقة، وإذا صححت في الوقت المناسب أم لا، كما أن تلك المعلومات تساعد المدقق على فهم المؤسسة وبيئتها ورقابتها الداخلية، والتغيرات الهامة التي طرأت على المؤسسة والتي من شأنها أن تساعد في تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية.
- **المناقشة بين أعضاء فريق عملية التدقيق:** إن المناقشة التي تتم بين أعضاء الفريق الذي يقوم بعملية التدقيق توفر فرصة أكثر لمعرفة المؤسسة، وتسمح بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المؤسسة، وهذا من شأنه أن يوفر معلومات تساعد على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ونتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

قد يؤدي المدقق إضافة إلى الإجراءات السالفة الذكر إجراءات تقييم إضافية كمراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل المجلات التجارية والاقتصادية، او تقارير من قبل محللين، أو إجراء استفسارات من المستشار القانوني الخارجي او خبراء التقييم للمؤسسة.

2- **تقييم البيانات الخاطئة:** قيام المدقق بإجراءات تقييم المخاطر يسمح له بتحديد الأخطاء لكن يجب على المدقق الحصول على استنتاج حول ما إذا كانت هذه الأخطاء جوهرية، أي ذات أهمية سواء كانت منفردة أو مجمعة، آخذا بعين الاعتبار معاير التدقيق الدولي (ISA 450) "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق" ، حيث يلزم هذا المعيار المدقق بـ:[1]

- تجميع البيانات الخاطئة الجوهرية عن تلك البيانات الخاطئة غير المهمة؛
- دراسة البيانات الخاطئة الجوهرية خلال تقدم عملية التدقيق، وذلك بتحديد ما إذا كانت استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق في حاجة إلى مراجعة، وقد يطلب المدقق من الإدارة بفحص صنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح على البيانات الخاطئة المصححة التي تم اكتشافها؛
- الإبلاغ عن البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المناسب إلى مستوى الإدارة المناسب، ما لم يحُضر القانون أو النظام مثل هذا الأمر، ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات؛
- تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة بشكل منفرد أو بمجموعها، وذلك بالاعتماد على المعيار التدقيق الدولي (ISA 320) "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"، كما ينبغي على المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وإبلاغهم بمدى تأثير تلك البيانات؛
- طلب المدقق من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة خطيا بشأن اعتقاداتهم حول تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة بشكل منفرد أو بتجميعها، على البيانات المالية ككل؛
- توثيق المدقق كلا من القيمة التي تعتبر البيانات الخاطئة غير مهمة إذا كانت أقل منها، وكافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها، وأخيرا استنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجمعة، وأساس ذلك الاستنتاج؛

3- وإذا اكتشف المدقق أن الأخطاء التي قام بتجميعها تعد جوهرية فعليه تحديد ما إذا كانت ناجمة عن الاحتيال بالاستعانة بمعيار التدقيق الدولي (ISA 240) "مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية".

خامسا: الاستجابة لمخاطر التدقيق المالي

يسعى المدقق إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء الناجمة عن الخطأ أو الاحتيال، وكذا الاستجابة لتلك المخاطر، وذلك من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وهو الأمر الذي يوفر

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:371-373. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf

الإطار المرجعي للتخطيط لعملية التدقيق، ولتوفير أساس تصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق على المدقق أن يحدد ويقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند المستويين التاليين:

1- **مستوى القوائم المالية:** توضح الفقرتين A_{105} وA_{106} من معيار التدقيق الدولي (ISA 315)"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" إلى أن المخاطر الجوهرية عند مستوى القوائم المالية تشير إلى المخاطر التي تؤثر بشكل كبير على القوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات خاصة من بيئة رقابة ضعيفة، وقد تكون مناسبة لاعتبارها هذه المخاطر أخطاء جوهرية ناجمة عن الاحتيال[1].

أكدت الفقرة 5 من معيار التدقيق الدولي (ISA 330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" أنه على المدقق تصميم وتنفيذ استجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة عند مستوى القوائم المالية، حيث أن هذه الاستجابات تتعلق بفهم المدقق لبيئة الرقابة، وقد أوضحت الفقرة A_1 من نفس المعيار ما تشتمل علية تلك الاستجابات:[2]

- التأكيد على فريق عملية التدقيق الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني؛
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات خاصة؛
- إدخال عناصر إضافية من عدم التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم أداءها؛
- إجراء تغيرات عامة في طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق.

- **مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات:**

في إطار إعداد القوائم المالية تقوم الإدارة بإثباتات تتضمن الاعتراف، القياس و الإفصاح عن البنود المختلفة لتلك القوائم، لذا تشير الفقرة التوضيحية A_{109} من معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" إلى وجوب أخذ بعين الاعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وعند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عنها قد يستنتج المدقق هذه المخاطر تؤثر بشكل كبير على القوائم المالية[3].

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 315,*** Op.Cit, P: 297.

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:297. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf

[3]- IFAC, IAASB, ***ISA 315,*** Op.Cit, P: 298.

أما فيما يخص الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات فقد أوجب معيار التدقيق الدولي (ISA 330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية تستند لطبيعة وتوقيت ونطاق تلك المخاطر.

تطبيقات المحور السادس

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة:
- أ- طردية
- ب- تكاملية
- ج- عكسية
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

2- تصنف مخاطر التدقيق حسب مستويات التقدير إلى:
- أ- مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة
- ب- مخاطر ألفا ومخاطر بيتا
- ج- مخاطر ملازمة ومخاطر الرقابة
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

3- من إجراءات تقييم المخطر:
- أ- التقرير الوصفي
- ب- خرائط التدفق
- ج- الاستفسارات
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

4- من خطوات تقييم مخاطر التدقيق:
- أ- تجميع البيانات الخاطئة
- ب- تقييم تأثير البيانات الخاطئة
- ج- الإبلاغ عن البيانات الخاطئة
- د- كل شيء مما سبق
- هـ- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- مخاطر الاكتشاف هي مخاطر ناتجة عن احتمال وجود تحريف جوهري في عنصر معين ليس له علاقة بالرقابة الداخلية؛
2- إذا ارتفع الخطر الملازم يرتفع خطر عدم الاكتشاف؛
3- لا تقتصر مسؤولية المدقق على تقييم مخاطر التدقيق فقط بل تقع على عاتقه مسؤولية الاستجابة لتلك المخاطر كذلك؛
4- يتم تحديد مخاطر الاكتشاف من خلال نموذج خطر التدقيق.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- الأخطاء التي لها تأثير على القوائم المالية بشكل منفرد أو مجمع؛
2- إبداء المدقق رأي غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية؛
3- مقياس لرغبة وقبول المدقق بأن القوائم المالية ربما تكون محرفة جوهريا بعد اكمال عملية التدقيق وإصدار رأي إيجابي بشأنها؛
4- الخطأ المتعمد.

إجابات تطبيقات المحور السادس

حل التطبيق رقم 01: 1- ب 2- هـ 3- ج 4- د

حل التطبيق رقم 02:

1- خطأ: مخاطر الاكتشاف هي مخاطر ناتجة عن فشل إجراءات التدقيق في اكتشاف خطأ جوهري وتزيد قيمته عن الخطأ المقبول؛

أو: مخاطر ذاتية أو ملازمة هي مخاطر ناتجة عن احتمال وجود تحريف جوهري فعنصر معين ليس له علاقة بالرقابة الداخلية.

2- خطأ: إذا ارتفع الخطر الملازم ينخفض خطر عدم الاكتشاف؛

3- صحيح؛

4- صحيح.

حل التطبيق رقم 03:

1- الخطأ الجوهري؛

2- خطر التدقيق؛

3- الخطر المقبول أو خطر بيتا؛

4- الغش أو الاحتيال.

المحور السابع

أدلة التدقيق المالي

محتوى المحور

أولا: تعريف أدلة التدقيق المالي

ثانيا: خصائص أدلة التدقيق المالي

ثالثا: مصادر الحصول على أدلة التدقيق المالي

رابعا: إجراءات الحصول على أدلة التدقيق المالي

خامسا: طرق الحصول على أدلة التدقيق المالي

أهداف المحور

- التعرف على مفهوم أدلة التدقيق المالي؛
- الوقوف على مختلف خصائص أدلة التدقيق المالي؛
- التمييز بين مختلف مصادر الحصول على أدلة التدقيق المالي؛
- إبراز مختلف إجراءات الحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة؛
- التفرقة بين مختلف طرق الحصول على أدلة التدقيق المالي.

تمهيد:

لا يمكن للمدقق أن يبني رأيه حول دقة وموثوقية القوائم المالية إلا إذا جمع قدر كاف من أدلة التدقيق حول تلك القوائم، ويمكن له تحديد مقدار الأدلة الواجب الحصول عليها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد خصصت معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية عدة معايير لأدلة التدقيق، والتي تتناول عدة جوانب يمكن للمدقق أن يصادفها عند جمعه لأدلة التدقيق، وتساعده على تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حتى يستطيع التوصل إلى رأي فني ومستقل.

أولا: تعريف أدلة التدقيق المالي

تعرف أدلة التدقيق على أنها "*المعلومات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها تتفق مع المعايير الموضوعة*"[1]، كما تعرف بأنها "*كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة إثبات وقرائن محاسبية تساعده في إبداء رأيه*"[2]، وتعرف أيضا بأنها "*كافة المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من ابداء رأيه وتشتمل هذه المعلومات على المعلومات المدرجة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى، ويتم الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها المدقق*"[3]، في حين أن معايير التدقيق الدولية تعرف أدلة التدقيق بأنها "*المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني على أساسها رأيه، وتشمل أدلة التدقيق كل من مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى*"[4]، أما معايير التدقيق الجزائرية تعرفها بأنها "*كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول نتائج لتأسيس رأيه*"[5]، ومن التعاريف السابقة يتضح أن أدلة التدقيق توفر للمدقق الأساس الذي يعتمد عليه في إصدار حكمه، وتشمل هذه الأدلة كل ما يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه، ولذلك يجب على المدقق جمع أكبر عدد من ادلة تدقيق تسمح له بالتوصل إلى الاستنتاجات يستند إلها في بناء رأيه.

ثانيا: خصائص أدلة التدقيق المالي

يجب أن تتسم أدلة التدقيق التي يجمعها المدقق بخصائص محددة، الكثير من معايير التدقيق الدولية تركز على ضرورة توفر أدلة التدقيق على خاصيتي الكفاية والملاءمة، كالمعيار التدقيق الدولي (ISA 330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" والمعيار التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية

---

[1]- ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 238.

[2]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 171

[3]- تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص: 67.

[4]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص:14.

[5]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 500) "العناصر المقنعة"، ص: 3.

التدقيق وفقاً للمعايير الدولية"، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق"، وكذا معايير التدقيق الجزائرية أكدت على أنه يجب على المدقق جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة، خاصة معيار التدقيق الجزائري (NAA 500) "العناصر المقنعة"، حيث أن:

1- **الكفاية**: اعتبرت معيار التدقيق الدولية أن فالكفاية هي "*مقياس لكمية أدلة التدقيق، وتتأثر كمية أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وكذلك بجودة أدلة التدقيق*"[1]، كذلك معيار التدقيق الجزائري (NAA 500) "العناصر المقنعة" أعتبر الكفاية بأنها "*تقدر بالنظر إلى "كم العناصر التي تم جمعها، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية الأدلة المجمعة*"[2]، أي أن كفاية أدلة التدقيق تعني كمية الأدلة التي يجمعها المدقق معتمدا على خبرته وحكمه الشخصي، ومن أهم العوامل التي تتأثر بها:[3]

- **الأهمية النسبية للعنصر**: تتناسب كمية أدلة التدقيق طرديا مع الأهمية النسبية للعنصر، حيث كلما زادت أهميته النسبية فإنه على المدقق جمع أدلة تدقيق أكبر لتدعيم رأيه حول صحة ذلك العنصر؛
- **درجة الخطر الذي يتعرض لها العنصر**: تتناسب كمية أدلة التدقيق طرديا مع درجة الخطر الذي يتعرض لها العنصر، حيث كما زادت احتمالات تعرض العنصر المطلوب تدقيقه للاختلالات والتلاعب، كلما كان على المدقق جمع أكبر كمية من الأدلة والقرائن؛
- **تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة**: يجب على المدقق الوازنة بين المنفعة المرغوبة من جهة وعامل التكلفة من جهة أخرى، وإذا قلت المنفعة عن التكلفة كان على المدقق الاعتماد على ادلة تدقيق أخرى أقل تكلفة؛
- **مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية**: يؤثر وجود نظام رقابة داخلية سليم على تحديد نطاق عملية التدقيق، وبالتالي يؤثر على كمية الأدلة ومقدار الاختبارات وحجم العينات.

2- **الملاءمة**: اعتبرت معيار التدقيق الدولية أن الملاءمة فهي "*مقياس لجودة أدلة التدقيق، أي أهميتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند عليها إليها رأي المدقق*"[4]، وتتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وبطبيعتها، وتعتمد على الظروف الفردية التي يتم بموجبها الحصول عليها، ومعيار التدقيق الجزائري (NAA 500) "العناصر المقنعة" "*أكد على أن الملاءمة "تتوقف على نوعية أدلة التدقيق المجمعة، أي مصداقيتها ودلالتها، حيث تتأثر دلالة المعلومة بالهدف المنشود إليه من إجراء العملية التدقيق، أما*

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص:32.

[2]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 500) "العناصر المقنعة"، ص: 4.

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 176-177. (بالتصرف).

[4]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 12.

المصداقية تتعلق بمصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها"[1]، وبالتالي فالملاءمة هو مؤشر يقاس به نوعية دليل التدقيق، وحتى تكون ادلة التدقيق ملائمة يجب عليها أن تتصف بمجموعة من الخصائص، أهمها:[2]

- **ارتباط الدليل بهدف التدقيق:** حتى تكون أدلة التدقيق ملائمة يجب أن يكون هناك ارتباط بينها وبين هدف التدقيق الذي حدده المدقق؛
- **الثقة في الدليل:** حتى تكون أدلة التدقيق ملائمة يجب أن تكون موثوق بها، وتتأثر الثقة في الدليل بطبيعة ومصدر الحصول عليه، ومن الأسس التي تزيد من الثقة في دليل ما يلي:
  - استقلال الجهة المقدمة للدليل عن المؤسسة؛
  - فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
  - الأدلة المباشرة؛
  - توقيت الحصول على الدليل؛
  - تأهيل مقدم المعلومات؛
  - درجة الموضوعية.

3- **العلاقة بين الكفاية وملائمة:** أكد ومعيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق" في فقرته A_4 أن كفاية وملاءمة أدلة التدقيق لهما علاقة متبادلة، كذلك معيار التدقيق الجزائري (NAA 500) "العناصر المقنعة" ألزم المدقق جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة واكد في فقرته 8 على وجود ارتباط وثيق بينهما. وأن كم أدلة التدقيق ضروري ومرتبط بمستوى مخاطرة الاختلالات ونوعيتها، فكلما كانت المخاطرة كبيرة، كلما كان كم أدلة التدقيق المطلوب معتبرا، وأجود ما تكون عليه النوعية أقل ما يكون الكم[3]، فعلى الرغم من أن كفاية الأدلة في بعض الأحيان قد لا توفر أدلة ملائمة، وعلى الرغم من وجود علاقة عكسية بين ملائمة الأدلة وحجمها، إلا أنه قد يكفي دليل واحد لتحقيق أهداف عملية تدقيق معينة، أما إذا كان الدليل غير كافيا فعلى المدقق أن يسعى للحصول على دليل آخر، وبالتالي توجد علاقة متبادلة بين كفاية وملاءمة أدلة التدقيق، لكن هذا لا يعني أنه بمجرد الحصول على مزيد من الأدلة فإنه يعوض نوعيتها الضعيفة.

ومن خلال ما سبق تم التأكد أنه يشترط على المدقق أن يجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة، وحتى يتم تحديد ما إذا كانت أدلة التدقيق الكافية يجب عليه تحديد مقدار ونوع الأدلة اللازمة وكذا المخاطر المرتبطة بها، أما في سبيل

---

[1]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 500) "العناصر المقنعة"، ص: 4.

[2]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص: 173-175. (بالتصرف).

[3]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 500) "العناصر المقنعة"، ص: 4.

تحديد ملاءمة أدلة التدقيق فعلى المدقق التأكد من أهميتها وصدقها من خلال التأكد من موضوعيتها وعدم تحيزها.

إضافة إلى الخاصيتين الأساسيتين الكفاية والملاءمة الواجب توافرهما في أدلة التدقيق، فعلى المدقق وفقا للفقرة 11 من معيار التدقيق الدولي (ISA 570) "المنشأة مستمرة" أن ينتبه على أن أدلة التدقيق لا تحمل أي دليل يشكك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار[1]، وكذا وفقا لمعيار التدقيق الجزائري (NAA 570) "استمرارية الاستغلال" فإنه على المدقق جمع ادلة تدقيق تتعلق بمدى ملاءمة تطبيق الغدارة في إعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال"[2]، لأن للمدقق مسؤولية التأكد من إمكانية المؤسسة محل التدقيق الاستمرار في مزاولة نشاطاتها.

ثالثا: مصادر الحصول على أدلة التدقيق المالي

يجب على المدقق أن يتأكد أدلة التدقيق التي جمعها وتحصل عليها متناسقة فيما بينها وذلك من خلال جمع أدلة التدقيق من مختلف المصادر، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق" يتناول المصادر التي يتم الحصول منها على أدلة التدقيق في فقرتيه 8 و9 والفقرات التوضيحية من A_7 إلى A_9 كما يلي:[3]

1- **مصادر داخلية:** يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق من المعلومات التي توفرها المؤسسة للمدقق، وعلى المدقق إجراء اختبار، تحليل ومراجعة تلك المعلومات، وكذا وإجراء المطابقة بين المعلومات التي لها علاقة مع بعضها للتأكد من الاتساق الداخلي لها ومدى مطابقتها للقوائم المالية، وعند استخدام معلومات تنتجها الإدارة والمتوفرة في السجلات المحاسبية، محاضر الاجتماعات وقرارات الإدارة، على المدقق القيام بما يلي:

- الحصول على أدلة التدقيق بشأن دقة واكتمال المعلومات؛
- تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة وتخدم أهداف المدقق؛

وفي بعض الأحيان تقوم الإدارة بالاستعانة بخبير في مجال غير المحاسبة والتدقيق للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية، وعند استخدام المدقق للمعلومات المعدة من طرف خبير، يجب عليه مراعاة ما يلي:

- تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛
- الحصول على فهم لعمل ذلك الخبير؛

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 570, Going Concern***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 547. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a031-2010-iaasb-handbook-isa-570.pdf

[2]- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، (NAA 570) "استمرارية الاستغلال"، ص: 4، عبر الرابط التالي: http://www.cnc.dz/reglement.asp

[3]- IFAC, IAASB, ***ISA 500, Audit Evidence***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 382-385. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf (بتصرف)

- تقييم ملاءمة عمل الخبير كأدلة تدقيق للإثبات المناسب.

2- **مصادر خارجية:** يمكن للمدقق أن يحصل على أدلة التدقيق من مصادر مستقلة عن المؤسسة والتي تحتوي على مصادقات من أطراف أخرى وتقارير للمحللين والقوائم المقارنة الخاصة بالمتنافسين، وغيرها من المعلومات التي تنتجها أطراف أخرى من غير الإدارة، وتعتبر أدلة التدقيق المتحصل عليها من المصادر الخارجية أكثر موثوقية من المتحصل عليها من المصادر الداخلية.

وقد قدم معيار التدقيق الجزائري (NAA 500) "العناصر المقنعة" في الفقرة 10 العموميات التالية التي تساعد على تقدير مدى مصداقية أدلة التدقيق من خلال مصادر الحصول عليها، والمتمثلة في:[1]

- أدلة التدقيق من المصادر الخارجية هي أكثر مصداقية من تلك التي تم الحصول عليها من مصادر داخلية؛
- أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة كالملاحظة العينية أكثر موثوقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات للمعلومات؛
- أدلة التدقيق أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر؛
- أدلة التدقيق المتكونة من الوثائق الأصلية أكثر موثوقية من تلك المتكونة من انسخ.
- إذا كان المدقق يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة لأول مرة، فمعيار التدقيق الدولي (ISA 510) "عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية" ومعيار التدقيق الجزائري (NAA 510) "الأرصدة الافتتاحية" يوضحان كيف يمكن للمدقق استعمال الأرصدة الافتتاحية للحصول على أدلة تدقيق، حيث تعرف معايير التدقيق الدولية الأرصدة الافتتاحية بأنها " *أرصدة الحسابات التي توجد في بداية الفترة، تعتمد على الأرصدة الختامية للفترة السابقة والتي تعكس تأثير المعاملات والأحداث للفترة السابقة*"[2]، وعملية التدقيق الأولية بأنها " *العملية التي تكون فيها القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة أو مدققة من طرف المدقق السابق*"[3]، والفقرة 3 من معيار التدقيق الدولي (ISA 510) "عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية" تؤكد على أنه عند إجراء عملية التدقيق الأولية، يجب على المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت:[4]
- الأرصدة الافتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية؛

---

[1]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 500) "العناصر المقنعة"، ص: 4.

[2]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 24.

[3]- المرجع السابق، ص: 21.

[4]- IFAC, IAASB, ***ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 421. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a025-2010-iaasb-handbook-isa-510.pdf

- السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية مطبقة بشكل متسق مع القوائم المالية للفترة الحالية، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بالشكل مناسب وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المطبق.
- وحتى معيار التدقيق الجزائري (NAA 510) "الأرصدة الافتتاحية" يفرض على المدقق في إطار أداء مهمة التدقيق الأولية، جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة تؤكد له أن:[1]
- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الحالية؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للفترة الحالية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دلالة في هذه القوائم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

رابعا: إجراءات الحصول على أدلة التدقيق المالي

للحصول على أدلة التدقيق والتأكد من وملاءمتها وكفايتها، وكذا موثوقية مصادرها يقوم المدقق بتصميم إجراءات التدقيق اللازمة، والشكل الموالي يوضح إجراءات التدقيق التي يتناولها معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق":

الجدول رقم 10: إجراءات الحصول على أدلة التدقيق

إجراءات الحصول على الأدلة حسب معايير التدقيق الدولية	إجراءات الحصول على الأدلة حسب معايير التدقيق الجزائرية
الفحص: يشمل الفحص فحص السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، في الشكل الورقي أو الشكل الإلكتروني.	**تفتيش السجلات أو الوثائق:** تتمثل في فحص التسجيلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر. **تفتيش الأصول العينية:** تتمثل في الفحص المادي للأصول العينية والذي يسمح بتقديم أدلة تدقيق والمتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة المؤسسة أو تلك المتعلقة بتقييمها.
المراقبة: تتضمن المراقبة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون؛	**الملاحظة المادية:** تتمثل في المعاينة العملية او الطريقة التي ينفذ بها إجراء من طرف أشخاص آخرين.
المصادقة الخارجية: تتضمن الإجابة على استفسار من أطراف خارجية لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية، مثلا كأن يطلب المدقق مصادقة مباشرة لحسابات من المدينين.	**طلبات التأكيد الخارجية:** تعتبر نوعا ما طلبات المعلومات، وهي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير تأكيد لمعلومة ما؛

[1]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، ((NAA 510) "الأرصدة الافتتاحية"، ص: 3.

إعادة الحساب: تتضمن إعادة الحساب التحقق من الدقة الحساب للمستندات الأصلية وللسجلات المحاسبية، أو إجراء حسابات مستقلة، ويكون ذلك يدويا أو إلكترونيا.	**المراقبة الحسابية:** تتمثل في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الاثباتية او التسجيلات المحاسبية.
إعادة الأداء: تتمثل في التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أنظمة رقابة التي قد أجريت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمؤسسة	**إعادة التنفيذ:** هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل المؤسسة كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز الحاسوب.
الإجراءات التحليلية: تتألف الإجراءات التحليلية من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية، وتشمل النسب والمؤشرات الهامة.	**الإجراءات التحليلية:** تتمثل في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من: ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للمؤسسة أو للمؤسسات مشابهة، وكذا تحليل التغيرات المعتبرة أو اتجاهات غير متوقعة.
الاستفسار: يتضمن الاستفسار في البحث عن المعلومات المالية وغير المالية من أشخاص ذوي إطلاع ومعرفة من داخل أو خارج المؤسسة، وتتفاوت الاستفسارات من الاستفسارات الرسمية المكتوبة الموجهة إلى طرف ثالث، إلى الاستفسارات الشفهية غير الرسمية الموجهة إلى أشخاص من داخل المؤسسة.	**طلبات المعلومات:** يتمثل في الحصول على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جيد بداخل كما بخارج المؤسسة، يستعمل مكملا لإجراءات تدقيق أخرى ويشمل طلبات المكتوبة الرسمية والطلبات الشفهية غير الرسمية.

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على:

- IFAC, IAASB, ***ISA 500, Audit Evidence***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 386-388. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf (بتصرف)

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، (NAA 500) "العناصر المقنعة"، ص: 7-8، عبر الرابط التالي: http://www.cnc.dz/reglement.asp

من الشكل السابق يتضح أن معايير التدقيق الدولية تحصر إجراءات التدقيق في: الفحص، المراقبة، المصادقة الخارجية، إعادة الحساب، إعادة الأداء، الإجراءات التحليلية والاستفسار، أما معايير التدقيق الجزائرية فتتناول تقريبا نفس الإجراءات لكن بمصطلحات مختلفة حيث يحصرها معيار التدقيق تحصرها في: تفتيش السجلات او الوثائق، تفتيش الأصول العينية، طلبات المعلومات، طلبات التأكيد الخارجية، المراقبة الحسابية، إعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية، ونظرا لأهمية بعض هذه الإجراءات فقد خصصت لها معايير كاملة، منها:

- **المصادقة الخارجية:** يقصد بها "*أدلة تدقيق التي تم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث (الطرف المصادق) على المدقق بصورة ورقية أو إلكترونية أو بأي صورة أخرى*"[1]، لذا فالمصادقة الخارجية تتضمن الإجابة على استفسار من أطراف خارجية لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية، مثلا كأن يطلب المدقق مصادقة مباشرة لحسابات من المدينين، وقد خُصص معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية" لوضع الإجراءات التي يتخذها المدقق للحصول أدلة تدقيق كافية وملائمة،

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص:19.

والتي تناولها والفقرة 7 من المعيار التدقيق الدولي (ISA 505) "المصادقات الخارجية" في الفقرة 7، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:[1]

- تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها؛
- اختيار الطرف المصادق الملائم؛
- تصميم طلبات المصادقة بما يتلاءم مع الرد على الطلب؛
- إرسال الطلبات ومتابعتها إذا أمكن للطرف المصادق.

- **الإجراءات التحليلية:** يعالج معيار التدقيق الجزائري (NAA 520) "الإجراءات التحليلية" استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها تقنية مراقبة[2]، وكذا معيار التدقيق الدولي (ISA 520) "الإجراءات التحليلية" يحدد هذه الإجراءات ويعتبر أن هدف لجوء المدقق إليها هو التمكن من الحصول على أدلة تدقيق موثوقة والمساعدة في تكوين رأيه[3].
- **الاستفسار:** يعالج معيار التدقيق الجزائري (NAA 580) "التصريحات الكتابية" الزامية المدقق الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار عملية التدقيق[4]، وتناول معيار التدقيق الدولي (ISA 580) "الإقرارات الخطية" مسؤوليات المدقق في الحصول على إقرارات خطية كافية وملائمة، حيث أن الفقرة 6 من هذا المعيار تحدد أهداف الحصول على الاقرارات الخطية في العناصر التالية:[5]

- الحصول على الاقرارات الخطية من الإدارة تؤكد فيه على تحملها للمسؤولية إعداد القوائم المالية وكذا مسؤولية تقديم كافة المعلومات التي لها علاقة بعمية التدقيق؛
- دعم أدلة التدقيق الأخرى والتي لها علاقة بالقوائم المالية والاثباتات المحددة بها؛
- إمكانية الرد على الاقرارات الخطية بطريقة ملائمة.

يجب الإشارة أن إجراءات التي تم تناولها سابقا تتغير حسب سياق الذي يختاره المدقق في ممارسة عمله، وحسب الظروف المحيطة به، وفيما يلي أمثلة ليست على سبيل حصر لبعض الحالات التي قد تصادف المدقق والتي تدفعه إلى وضع إجراءات إضافية:

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 505, External Confirmations***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 411. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a024-2010-iaasb-handbook-isa-505.pdf

[2]- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سابق، (NAA 520) "الإجراءات التحليلية"، ص: 3.

[3]- IFAC, IAASB, ***ISA 520, Analytical Procedures***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 434. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf (بتصرف)

[4]- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سابق، (NAA 580) "التصريحات الكتابية"، ص: 2.

[5]- IFAC, IAASB, ***ISA 580, Written Representations***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 562-563. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a032-2010-iaasb-handbook-isa-580.pdf (بتصرف)

- في حالة وجود الشك في عدم قدرة المؤسسة في الاستمرار بمزاولة نشاطها، فيجب على المدقق حسب معيار التدقيق الجزائري (NAA 570) "استمرارية الاستغلال" اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية[1]، وكذا معيار التدقيق الدولي (ISA 570) "المنشأة مستمرة" وضع إجراءات إضافية للحصول على أدلة تدقيق تحدد قدرة المنشأة على الاستمرار والمخاطر الجوهرية التي تهدد استمرارها[2]؛
- إذا كانت البيانات المحاسبية تحتوي على تقديرات محاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يجب على المدقق وضع إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول تلك التقديرات المحاسبية، حيث أنه هذه الأخيرة كانت لها اهتمام معتبر من معايير التدقيق الدولية، وخصص لها معيار التدقيق الدولي (ISA 540) "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة" لوضع الإجراءات التي يتبعها المدقق لتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية، وعلى المدقق ووفقا لهذا المعيار تحديد المخاطر التي يمكن أن تصاحب تلك التقديرات، وكذا أكد هذا المعيار على وقوع المسؤولية على المدقق التأكد من جهة بعدم وجود تحيز لدى إعداد التقديرات المحاسبية، والإفصاح بشكل ملائم عن كل الشكوك المصاحبة لتلك التقديرات من جهة أخرى[3]، كما ان معايير التدقيق الجزائرية هي الأخرى كان لها الاهتمام بتلك التقديرات وخصصت معيار التدقيق الجزائري (NAA 540) " تدقيق التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"، حيث يلزم المدقق بجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة حول تلك التقديرات سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة في القوائم المالية أو الملحق[4].
- إذا كانت المؤسسة محل التدقيق مثلا تخضع للسيطرة من أطراف أخرى أو لهذه الأطراف تأثير على قراراتها، فعلى المدقق تصميم إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة للتحديد الأطراف المفصح عنها من طرف الإدارة وتأثير علاقاتها على القوائم المالية، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 550) "الأطراف ذات العلاقة" وضع الإجراءات التي يمكن من خلالها أن يتأكد المدقق من صحة قائمة الأطراف ذات العلاقة التي تقدمها الإدارة له وكذا الإجراءات التي تسمح له بتحديد مدى تأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية والمخاطر الجوهرية التي يمكن أن تنجم عنها، وكذا إجراءات الاستجابة لهذه الاخطاء[5].

---

[1]- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سابق، (NAA 570) "استمرارية الاستغلال"، ص: 3.

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 570,*** Op.Cit, P: 553.

[3]- IFAC, IAASB, ***ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 460. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a028-2010-iaasb-handbook-isa-540.pdf

[4]- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سابق، (NAA 540) " تدقيق التقديرات المحاسبية"، ص: 5-6.

[5]- IFAC, IAASB, ***ISA 550, Related Parties***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 508-512. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf

- إذا كانت هناك أحداث لاحقة: في كثير من الأحيان يصادف المدقق وقوع أحداث بعد قيام الإدارة بإقفال القوائم المالية أو بعد تكوين رأيه وإعطائه الشكل المناسب، حيث أن هذه الأحداث يمكن أن يكون لها أثر واضح على القوائم المالية، أو ما يعرف بالأحداث اللاحقة، وقد اهتم بالإجراءات الواجب على المدقق اتخاذها في حال وقوع هذه الأحداث كلا من المعيار التدقيق الجزائري (NAA 560) "الاحداث اللاحقة" والمعيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة"، حيث أن هذا الأخير يصنف الاحداث اللاحقة إلى ثلاثة: [1]
  - الأحداث الحاصلة بين تاريخ إقفال القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق؛
  - الأحداث التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية:
  - الأحداث التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية.

خامسا: طرق الحصول على أدلة التدقيق المالي

إن طبيعة وتوقيت الإجراءات التدقيق المتخذة تتأثر بالطريقة المختارة لجمع أدلة التدقيق، حيث أن هذه الطرق تحُدد أثناء فهم الرقابة الداخلية للمؤسسة، لأن تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الذي تتبعه المؤسسة يمكن المدقق من تحديد حجم ونوع البنود التي سيتم اختبارها، وقد حدد معيار التدقيق الجزائري (NAA 500) " العناصر المقنعة" حدد طرق للحصول على أدلة التدقيق، والمتمثلة في:

- اختيار كل العناصر (فحص شامل)؛
- اختيار عناصر محددة طبقا لمعيار التدقيق الجزائري (NAA 501) "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"[2]؛
- السبر طبقا للمعيار التدقيق الجزائري (NAA 530) "السبر في التدقيق"[3].

كذلك معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق" حدد ثلاث طرق للحصول على أدلة التدقيق كما في فقراته من A_{52} إلى A_{56}:[4]

3- **اختيار كافة البنود:** قد يقرر المدقق أن أكثر ما يكون مناسبا هو فحص كافة البنود التي تشكل مجموعة معينة معاملات أو أرصدة الحسابات، ويكون الفحص بمقدار 100% مناسبا عندما:

- تتشكل المجموعة من عدد صغير من بنود ذات قيمة كبيرة؛
- تكون هناك مخاطرة كبيرة، ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
- الفحص بمقدار 100% فعال من ناحية التكلفة، كالحسابات التي تؤدى تلقائيا من قبل نظام معلومات.

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 560, Subsequent Events***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 533-536. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a030-2010-iaasb-handbook-isa-560.pdf .(بتصرف)

[2]- ا المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سابق، (NAA 501) "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"، ص: 3-5.

[3]- المرجع السابق، (NAA 530) "السبر في التدقيق"، ص: 2-6.

[4]- IFAC, IAASB, ***ISA 500,*** Op.Cit, P:395-396

4- **اختيار بنود محدّدة:** قد يقرر المدقق اختيار بنود محددة من المجموعة، ومن الممكن أن تشمل البنود المحددة المختارة ما يلي:

- البنود ذات القيمة العالية أو الرئيسية؛
- كافة البنود التي تزيد عن مبلغ معين؛
- بنود معينة للحصول على معلومات.

أي يمكن على المدقق اختيار بعض البنود لتدقيقها انطلاقا لأهميتها، المعيار التدقيق الدولي (ISA 501) "أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة" وضع الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها للحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة، فمثلا وضع الاعتبارات التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند اختيار المخزون إذا كان هاما بالنسبة للقوائم المالية، وحدد المعيار في الفقرة 4 كيف يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة تثبت وجود وحالة المخزون، كما يلي:[1]

- حضور الجرد الفعلي للمخزون من أجل تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي من جهة ومن جهة أخرى لفحص المخزون وإجراء جرد اختياري؛
- أداء إجراءات تدقيق سجلات المخزون النهائية للمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

5- **اختيار عينات التدقيق:** إن اختيار عينات التدقيق تُصمم بهدف تكوين استنتاج حول المجموعة الكاملة على أساس العينة مأخوذة منها، معيار التدقيق الدولي (ISA 530) "عينات التدقيق" يناقش اختيار عينات التدقيق، الإحصائية وغير الإحصائية، حيث أن الفقرات من 6 إلى 8 من هذا المعيار تُلزم المدقق مراعاة ما يلي:[2]

- تصميم العينة بما يتماشى مع هدف إجراء التدقيق؛
- حجم العينة الكاف لتقليل مخاطر استخدام العينات؛
- طريقة اختيار العينة تمنح وحدات العينة فرصة الاختيار.

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 398-399. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a023-2010-iaasb-handbook-isa-501.pdf

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 530, Audit Sampling***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 445. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf (بتصرف)

تطبيقات المحور السابع

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- يشمل الفحص:
أ- تفتيش الوثائق الداخلية
ب- تفتيش الوثائق الخارجية
ج- تفتيش السجلات
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

2- ترتبط كفاية أدلة التدقيق بـ:
أ- بكمية أدلة التدقيق
ب- بنوعية أدلة التدقيق
ج- بموضوعية أدلة التدقيق
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

3- العلاقة بين الكفاية والملائمة هي:
أ- عكسية
ب- متبادلة
ج- طردية
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

4- من مصادر الحصول على أدلة التدقيق:
أ- اختيار كافة البنود
ب- اختيار بنود محدد
ج- اختيار عينة
د- كل شيء مما سبق
هـ- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- يتضمن إجراء إعادة الأداء في التحقق من دقة الحساب للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية؛
2- تتأثر دلالة أدلة التدقيق بمصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها؛
3- المصادر الخارجية أكثر مصداقية من المصادر الداخلية في جمع أدلة التدقيق؛
4- تتطلب الأحداث اللاحقة إجراءات إضافية لجمع أدلة تدقيق حول تأثيرها على القوائم المالية.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- الحصول على أدلة تدقيق من خلال الإجابة على استفسار من أطراف خارجية؛
2- المعلومات التي يستعملها المدقق للتمكن من إبداء رأيه؛
3- اختيار جزء من أدلة التدقيق فقط لتقيمها ومن ثم تعميم نتائج التقييم على الكل؛
4- مقياس لجودة أدلة التدقيق.

إجابات تطبيقات المحور السابع

حل التطبيق رقم 01: 1- د 2- أ 3- ب 4- هـ

حل التطبيق رقم 02:

1- خطأ: يتضمن إجراء إعادة الحساب في التحقق من دقة الحساب للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية؛
2- أو: يتضمن إجراء إعادة الأداء في تنفيذ المدقق للإجراءات التي هي جزء من الرقابة الداخلية.
3- خطأ: تتأثر مصداقية أدلة التدقيق بمصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها؛
أو: تتأثر دلالة أدلة التدقيق بالهدف المنشود إليه من عملية التدقيق.
4- صحيح.
5- صحيح.

حل التطبيق رقم 03:

1- المصادقة الخارجية؛
2- أدلة التدقيق؛
3- طريقة المعاينة؛
4- خاصية الملائمة.

المحور الثامن

تقرير المدقق

محتوى المحور

أولا: تكوين رأي المدقق

ثانيا: شكل رأي المدقق

ثالثا: شكل ومحتوى تقرير المدقق

رابعا: الفقرات الإضافية في تقرير المدقق

خامسا: الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق

أهداف المحور

- الوقوف على أهمية تكوين رأي المدقق؛
- التمييز بين مختلف أنواع رأي المدقق؛
- التعرف على شكل ومحتوى تقرير المدقق؛
- التعرف على الفقرات الإضافية في تقرير المدقق؛
- تحديد مختلف الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق.

تمهيد:

بعد تنفيذ المدقق لإجراءات التدقيق يتعين عليه تكوين رأيه حول المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وبناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ولابد أن يكون هذا الرأي على شكل إقرار خطي، ويعتبر إبداء المدقق لرأيه أمرا هام بالنسبة للإدارة وكل مستخدمي تلك القوائم، لذا فقد أولت معايير التدقيق الدولية اهتماما كبيرا إلى كيفية إعداد تقرير المدقق، إذ خصصت لذلك مجموعة كاملة "(700-799) نتائج وتقرير المدقق"، وكذا خصصت معايير التدقيق الجزائرية معيار التدقيق الجزائري (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"، والذي يقدم الارشادات التي تساعد المدقق في تأسيس رأيه وتقديم تقرير حول مصداقية القوائم المالية.

أولا: تكوين رأي المدقق

يعتبر تقرير المدقق بمثابة "المخرج النهائي من عملية التدقيق، حيث يبدي فيه رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية تعرض بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية الوضع المالي في نهاية الفترة المالية والأداء المالي والتدفقات عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ"[1]، وتؤكد الفقرة 3 من معيار التدقيق الجزائري (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية" أنه يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:[2]

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد القوائم المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على ضمانات معقولة بأن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

ومن أهم معايير التدقيق الدولية التي اهتمت بتكوين رأي المدقق معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"، والذي يتناول مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول القوائم المالية، وفي سبيل تكوين ذلك الرأي عليه الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وكذا إجراء التقييمات اللازمة، إذ ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقا لمتطلبات إعداد التقارير المالية المعمول بها، وقد أشارت الفقرتين 12 و13 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" أنه ينبغي على المدقق قبل تكوين رأيه تقييم كذلك الجوانب النوعية للممارسات

[1]- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، مرجع سابق، ص: 454.

[2]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"، ص: 3.

المحاسبية التي تطبقها المؤسسة محل التدقيق، وفي ضوء تقييم متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ينبغي تقييم ما إذا كانت:[1]

- القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؛
- السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة وملائمة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها؛
- التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛
- المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛
- القوائم المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في القوائم المالية؛
- المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.

ثانيا: شكل رأي المدقق

تقرير المدقق هو "الشكل النهائي والكتابي لعملية التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق في وضعية المؤسسة، حتى لو كانت هذه الأخيرة تعطي تكاملا جيدا نسبيا بين نظام المراقبة الداخلية والأهداف المسطرة لها"[2]، وتضع الفقرتين 4 و5 من (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية" شكلين رئيسين لرأي المدقق:[3]

- **الرأي غير المعدل:** إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد القوائم المالية في جميع جوانبها لمهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- **الرأي المعدل:** يعبر عنه المدقق إذا: استنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة أن القوائم المالية تتضمن في مجملها اختلالات معتبرة، وإذا كان ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن القوائم المالي في مجملها لا تتضمن اختلالات كبيرة.

وكذلك تشير الفقرتين 16 و17 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" إلى وجود شكلين رئيسيين لرأي المدقق هما:[4]

- **الرأي غير المعدل:** ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- **الرأي المعدل:** ينبغي على المدقق أن يعدل الرأي في تقريره في حال:

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on financial Statements,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:656-657. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf

[2]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 68.

[3]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"، ص: 3.

[4]- IFAC, IAASB, ***ISA 700,*** Op.Cit, p: 657.

- استنتج بناء على ادلة التدقيق التي تحصل عليها ان القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء الجوهرية؛ أو
- كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة ليستنتج أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

كما أن معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" يضع ثلاث أنواع للرأي المعدل؛ وهي الرأي المتحفظ، الرأي السلبي وحجب الرأي، ويشير المعيار في الفقرة 2 أن قرار اختيار نوع الرأي المعدل يعود إلى طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل وحكم المدقق بشأن مدى انتشار الآثار الممكنة على القوائم المالية[1]، وفيما يلي جدول يبين أنواع الرأي المعدل وفقا لما جاء في هذا المعيار:

الجدول رقم 11: محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)

حكم المدقق طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل	أثر جوهري ولكن ليس واسع النطاق على القوائم المالية	أثر جوهري وواسع النطاق على القوائم المالية
القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية	رأي متحفظ	رأي سلبي
تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة	رأي متحفظ	حجب الرأي

المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"

يؤكد الجدول السابق أن المدقق يعدل من رأيه إذا وجد القوائم المالية تحمل أخطاء جوهرية أو تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وفي كلتا الحالتين عليه إصدار رأي متحفظ إذا كان تلك الظروف لا تؤثر بشكل واسع وهام على القوائم المالية، أما إذا كانت تؤثر بشكل واسع وهام فعليه تكوين رأي سلبي في حال كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، وحجب رأيه إذا تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، والمعيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" قدم بعض الأسباب التي من شأنها أن تعذر من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، في الفقرات من A_8 إلى A_{12} كما يلي:[2]

- ظروف خارجة عن إرادة المؤسسة:
  - تعرض السجلات المحاسبية للمؤسسة للتلف؛
  - مصادرة السجلات المحاسبية لعنصر مهم إلى أجل غير مسمى من قبل السلطات الحكومية؛
- ظروف تتعلق بطبيعة وتوقيت عمل المدقق:

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 705, Modifications to the Opinion in the independent Auditor's Report,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:684. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a037-2010-iaasb-handbook-isa-705.pdf

[2]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 692.

- يترتب على المؤسسة أن تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة للمؤسسة الزميلة، ويكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول القوائم المالية للمؤسسة الزميلة، وذلك لتقييم ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية مطبقة على النحو المناسب؛
- يكون توقيت تعيين المدقق لا يسمح له بمراقبة الجرد الفعلي للمخزون؛
- يستنتج المدقق إلى أن تنفيذ إجراءات جوهرية وحدها غير كاف وأنظمة الرقابة في المؤسسة غير فعالة؛

- قيود مفروضة من الإدارة:
  - تمنع الإدارة المدقق من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون؛
  - تمنع الإدارة المدقق من طلب مصادقات خارجية على أرصدة حسابات محددة.

كما أنه تم الإشارة في معيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" بأنه على المدقق تعديل تقريره إذا علم بوجود أحداث من شأنها أن تعدل في رأي المدقق لو علم بها قبل إصدار تقريره، وهذا في حالة استجابة الإدارة إلى تعديل القوائم المالية، لكن في حالة عدم قيامها بالتعديلات التي يرى المدقق أنها ضرورية، فيجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره إذا لم يرسل المدقق تقريره بعد للمؤسسة أو أن يتخذ الإجراء المناسب لمنع اعتماد رأيه إذا كان قد أرسل تقريره للمؤسسة.

ثالثا: شكل ومحتوى تقرير المدقق

بما أن تقرير المدقق هو عبارة عن "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي"[1]، فإن معيار التدقيق الجزائري (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية" يؤكد على أن يكون تقرير المدقق كتابيا، وتشير الفقرات 6، 7 و8 من هذا المعيار إلى ما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق:[2]

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل؛
- المرسل إليه؛
- فقرة تمهيدية: تذكر تعريف بالمؤسسة التي تمت تدقيق قوائمها المالية، القوائم المالية التي تم تدقيقها، ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة التي تم تدقيقها وكذا معلومات توضيحية أخرى، تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل القوائم المالية التي تم تدقيقها.

[1]- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 253.

[2]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"، ص: 4.

- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد قوائم مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن الغش أو نتجت عن أخطاء؛
- شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول القوائم المالية على أساس تدقيق أن هذا الأخير قد تم وفقا المعايير التدقيق الجزائرية، كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الاخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن القوائم المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة؛
- شرح التدقيق والإشارة إلى أن التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية، اختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق؛
- تاريخ التقرير المدقق: على المدقق تاريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ حجم العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول القوائم المالية؛
- عنوان المدقق: يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه نشاطه.

ومعيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" كذلك يتناول شكل ومحتوى هذا التقرير والذي يتم إصداره كنتيجة لعملية التدقيق، وبناء على ما تقتضي به الفقرات من 20 إلى 32 من هذا المعيار فسيتم تناول العناصر التي يجب أن يحتوي عليها تقرير المدقق في النقاط التالية:[1]

- **العنوان:** يجب أن يحتوي تقرير المدقق عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، وهذا ما يؤكد أن المدقق قد حقق كافة متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالاستقلالية؛
- **المخاطب:** ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجها إلى الجهة المعنية حسب ما تقتضي ظروف العملية، لأنه عادة ما يحدد القانون أو النظام الجهة التي سيوجه لها تقرير المدقق، وهم الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من أجلهم، كالمساهمين أو المكلفين بالحوكمة؛
- **الفقرة التمهيدية:** يجب على الفقرة أن:
  - تحدد المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية؛
  - تذكر أن القوائم المالية قد تم تدقيقها؛
  - تحدد عنوان كل قائمة تتألف منه القوائم المالية؛

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 700,*** Op.Cit, p: 658-660.

- تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة؛
- تحدد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تتألف منها القوائم المالية.

- **مسؤولية الإدارة اتجاه القوائم المالية:** في هذا القسم يحدد المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد والعرض الكاف للقوائم المالية وهذه المسؤولية تشمل:

- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
- عمل تقديرات المحاسبية في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة.

- **مسؤولية المدقق:** ينبغي على المدقق أن يخصص هذا القسم في تقريره ليحدد مسؤوليته في التعبير عن رأي حول القوائم المالية المبني على عملية التدقيق، حيث يصف المدقق هذه المسؤولية بـ:

- أنه تم إجراء التدقيق وفق لمعايير تدقيق الدولية، وأداء عملية التدقيق بالامتثال لمتطلبات السلوك الاخلاقي من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
- أن التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة التدقيق؛
- أن الاجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؛
- أن التدقيق يشمل تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الادارة، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية؛
- أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية وملائمة لتوفير أساس لرأيه.

لكن أشار معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في الفقرة 27 أنه ينبغي على المدقق في حالة الحجب عن الرأي أن يشير في الفقرة التمهيدية، وفي وصف مسؤولية المدقق ونطاق التدقيق أنه لم يتمكن من الحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة[1].

- **رأي المدقق:** في هذا القسم من التقرير ينبغي أن ينص المدقق بشكل واضح عن رأيه، وهنا يختلف التعبير عن الرأي كلما اختلف نوع الرأي:

- ينبغي على المدقق التعبير عن "الرأي غير المعدل" حول القوائم المالية المعدة وفقا للإطار عرض عادل، ويستخدم إحدى العبارات؛ "تعرض القوائم المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة ... وفقا للإطار

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 705,*** Op.Cit, p: 689.

إعداد التقارير المالية المعمول به"؛ أو "تعرض القوائم المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول ... وفقا للإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"، لكن إذا كان إطار إعداد التقارير المالية العمول به لا يعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فينبغي على المدقق تحديد الإطار المتبع.

- ومعيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في الفقرة 16 فإنه يلزم المدقق في حالة تعديل الرأي بأن يضع فقرة مباشرة قبل فقرة الرأي يقدم فيها وصفا حول المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي، وفي حالة تعديل الرأي فإن هذا المعيار من خلال الفقرات 23،24،25 يلزم المدقق استخدام أحد التعابير التالية في فقرة الرأي وذلك حسب نوع الرأي المعدل:[1]

✓ عندما يعبر المدقق عن "رأي متحفظ" نظرا لوجود أخطاء جوهرية، فيجب أن يفصح بأن: "القوائم المالية باستثناء المسائل التي تسببت في التحفظ عن الرأي تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به "؛

✓ عندما يعبر المدقق عن "رأي سلبي" نظرا لوجود أخطاء جوهرية هامة، فيجب أن يفصح بانه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي لا تعرض بشكل عادل وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به"؛

✓ عندما "يحجب المدقق عن الرأي" نظرا لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، فعلى المدقق أن يفصح أنه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس حجب الرأي، فأن المدقق لم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتوفير أساس لرأي المدقق، وبالتالي لم يعبر المدقق عن رأي حول القوائم المالية".

- **مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير:** في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير حول القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، وفي هذه الحالة ينبغي وضع البيانات والتوضيحات في (الفقرة التمهيدية، مسؤولية الإدارة، مسؤولية المدقق، رأي المدقق...) تحت العنوان الفرعي "إعداد التقارير المالية حول القوائم المالية"؛

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 705,*** Op.Cit, p: 688-689.

- **توقيع المدقق:** إن توقيع المدقق يكون باستخدام اسم شركة التدقيق او اسم المدقق أو كلاهما، وقد يضيف التعين المحاسبي المهني للمدقق أو حقيقة أنه مدقق او شركة حسب ما يكون مناسب في المنطقة المتواجد بها؛
- **تاريخ تقرير المدقق:** ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق حيث لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على أدلة التدقيق، ويخبر تاريخ تقرير المدقق بان المدقق قد اخذ كل بعين الاعتبار كل الاحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي حصلت حتى ذلك التاريخ؛
- **عنوان المدقق:** ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

تعتبر النقاط سالفة الذكر الحد الأدنى من العناصر الواجب توافرها في تقرير المدقق، لذا أنه في حالة أُلزم المدقق بنموذج أو صياغة محددة لتقريره، فيجب ألا يشير أنه امتثل لمتطلبات معايير التدقيق الدولية إلى إذا كان التقرير يحتوي على الحد الأدنى من الأقسام السالفة الذكر.

رابعا: الفقرات الإضافية في تقرير المدقق

يعتبر تقرير المدقق المرحلة النهائية من عملية التدقيق، حيث يقوم بإعداد تقرير يتضمّن رأيه الفني والمحايد على مدى صحة القوائم المالية، كما يحتوي على النتائج و الملاحظات المسجّلة و المتوصل إليها أثناء قيامه بعملية التدقيق، وينبغي على المدقق التعبير على رأيه في تقرير خطي، ويشير معيار التدقيق الجزائري (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية" من خلال الفقرتين 9 و10 أنها عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، تزامنا مع القوائم المالية فعلى المدقق تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن القوائم المالية، وفي حالة عدم تمييزها بشكل واضح فعلى المدقق مطالبة الإدارة بتغيير عرض تلك المعلومات الإضافية، كما يجب أن يغطي رأيه حول تلك المعلومات[1].

فإضافة إلى إبداء المدقق رأيه حول مدى ملاءمة الإفصاحات التي تقوم بها الإدارة، فينبغي له إدراج إفصاحات إضافية إذا رأى أن إفصاحات الإدارة غير كافية، وذلك من خلال إضافة فقرات أخرى في تقريره، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أكد أنه لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية لأمر مفصح أو غير مفصح عنه في القوائم المالية يمكن للمدقق إدراج فقرات تأكيد أو فقرات أخرى في تقرير.

[1]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"، ص: 4.

- **فقرات التأكيد:**

تعرف معايير التدقيق الدولية فقرة التأكيد على أنها "*فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى موضوع تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل ملائم في القوائم المالية والذي بنظر المدقق له أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية*"[1]، ومن هذا التعريف يتضح أن فقرة التأكيد يضعها المدقق في تقريره بهدف شد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن لهذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، لكن الفقرة 6 من نفس المعيار اشترطت على أنه لا ينبغي للمدقق شد انتباه مستخدم القوائم المالية لأمر معروض أو مفصح عنه إلا إذ تحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في تلك القوائم، كما أضافت الفقرة 7 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أنه في حالة إدراج فقرة التأكيد في تقرير المدقق فينبغي عليه:[2]

- إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛
- استخدام العنوان "تأكيد أمر"، أو عنوان مناسب آخر؛
- إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده ومكانه في القوائم المالية؛
- الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

وقد أشارت بعض معايير التدقيق الدولية إلى فقرات تأكيد التي تقتضي من المدقق إدراجها في تقريره، منها:

- **معيار التدقيق الدولي (ISA 210) "الاتفاق على شروط عمليات التدقيق":** وفقا للفقرة 19 من هذا المعيار فيمكن للمدقق الإقرار في شروط التكليف بالتدقيق بأن تقرير المدقق سيحتوي فقرة التأكيد لأمر ما للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية[3].
- **معيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة":** تنص الفقرتين 12 و16 من هذا المعيار على أنه إذا علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وكانت مدرجة في هذه القوائم، والتي كان بإمكانها أن تعدل من رأيه لو أنه علم بها قبل ذلك التاريخ، وفي حال قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يدرج في تقريره الجديد حول القوائم المالية المعدلة فقرة تأكيد حول موضوع التعديل وتوضيح أسباب تعديل القوائم المالية[4].

---

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 17.

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in Independent Auditor's Report,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 712. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a038-2010-iaasb-handbook-isa-706.pdf

[3]- IFAC, IAASB, ***ISA 210,*** Op.Cit, p: 106.

[4]- IFAC, IAASB, ***ISA 560,*** Op.Cit, p: 535-536.

- **معيار التدقيق الدولي(ISA 570) "المؤسسة مستمرة":** تشير الفقرة 19 من هذا المعيار إلى ما يجب أن تتضمنه فقرة التأكيد لفت الانتباه إلى الملاحظات في القوائم المالية تفصح عن مسائل تحمل يمكن أن تؤثر سلبا على استمرار المؤسسة[1].
- **معيار التدقيق الدولي (ISA 800) "الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة":** تشير الفقرة 14 أنه ينبغي تتضمن فقرة التأكيد تنبيه إلى أن القوائم المالية معدة وفقا لإطار هدف خاص[2].

– فقرات أخرى:

تعرف معايير التدقيق الدولية الفقرة الأخرى بأنها "*فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى مسألة غير معروضة أو مفصح عنها في القوائم المالية والتي بنظر المدقق لها أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية للتدقيق ومسؤوليات وتقرير المدقق*"[3]، ومن هذا التعريف يتضح أن الفقرة الأخرى تختلف عن فقرة التأكيد في أن المدقق يضعها لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يعرض أو يفصح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن لهذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، وأضافت الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أنه على المدقق القيام بالإفصاح عن هذه الأمر في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان "امر آخر" أو عنوان مناسب آخر، وذلك بعد فقرة الرأي أو فقرة التأكيد أو أي مكان آخر للتقرير له علاقة بمسؤوليات أخرى لإعداد التقارير، ووضع المعيار مجموعة الفقرات من معايير التدقيق الأخرى التي تتضمن متطلبات للفقرات أخرى[4]، وهي:

- **معيار التدقيق الدولي(ISA 560) "الأحداث اللاحقة":** تنص كلا من الفقرتين 12 و16 من هذا المعيار على أنه إذا علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ إصدار القوائم المالية ولم تكن مدرجة بهذه القوائم، والتي كان بإمكانها أن تعدل من رأيه لو أنه علم بها قبل ذلك التاريخ، وفي حال قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يدرج في تقريره الجديد حول القوائم المالية المعدلة فقرة أخرى حول موضوع التعديل وتوضيح أسباب تعديل القوائم المالية[5].

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 570,*** Op.Cit, p: 549-550.

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 800, Special Considerations- Audits of Financial statements prepared in Accordance With Special Purpose Frameworks,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 749. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a041-2010-iaasb-handbook-isa-800.pdf

[3]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص:24.

[4]- IFAC, IAASB, ***ISA 706,*** Op.Cit, p: 712.

[5]- IFAC, IAASB, ***ISA 560,*** Op.Cit, p: 535-536.

- **معيار التدقيق الدولي (ISA 710) "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة":** تشير الفقرات 13، 14، 16، 17 و19 من هذا المعيار إلى أن يمكن للمدقق إدراج في الفقرة الأخرى ما يلي:[1]
  - ✓ في حال كانت القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق سابق: إذ ينبغي على المدقق التقرير على تلك القوائم مدققة من قبل مدقق السابق، وفي حال الاختلاف بين الرأيين عليه الإبلاغ عن السبب؛
  - ✓ في حال كانت القوائم المالية المدققة من للفترة السابقة غير مدققة: إذ ينبغي على المدقق التقرير على أن الأرقام المقابلة أنها غير مدققة.
- **معيار التدقيق الدولي (ISA 720) "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في المستندات المحتوية على القوائم المالية مدققة":** في حال وجود ضرورة لمراجعة المعلومات الأخرى والإدارة ترفض ذلك، فالفقرة 10 من هذا المعيار أنه تلزم المدقق أن يدرج في الفقرة أخرى وصف للتعارض[2].

إضافة إلى الفقرات السابقة لعدة معايير والتي تتضمن ما تتطلبه الفقرات الأخرى من تقرير المدقق، فقد أوضحت الفقرات من A_5 إلى A_9 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" الظروف التي تكون فيها فقرات الأخرى ضرورية كما يلي:[3]

- ظروف متعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق: على المدقق إدراج فقرة أخرى في تقريره لتوضيح سبب عدم تعذر الانسحاب من عملية التدقيق، إذ يمكن له أن يتعذر عليه ذلك حتى وإن كان هناك احتمال عدم القدرة الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة وذلك في ظل ظروف نادرة ونتيجة فرض الإدارة قيود على نطاق عملية التدقيق؛
- ظروف متعلقة بفهم المستخدمين لمسؤوليات وتقرير المدقق: قد يستخدم المدقق الفقرة الأخرى للتوسع في وصف بشكل أكبر مسؤولياته في عملية تدقيق القوائم المالية أو تقريره، وذلك إذا أجاز القانون والنظام أو الممارسة المقبولة عموما ذلك.

---

[1]- IFAC, IAASB, ***ISA 710, Comparative Information- Corresponding Figures and Comparative financial Statements, International*** Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 725-726. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a039-2010-iaasb-handbook-isa-710.pdf (بتصرف)

[2]- IFAC, IAASB, ***ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other information in documents containing Audited financial Statements, International*** Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 742. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a040-2010-iaasb-handbook-isa-720.pdf

[3]- IFAC, IAASB, ***ISA 706,*** Op.Cit, p: 714-715. (بتصرف)

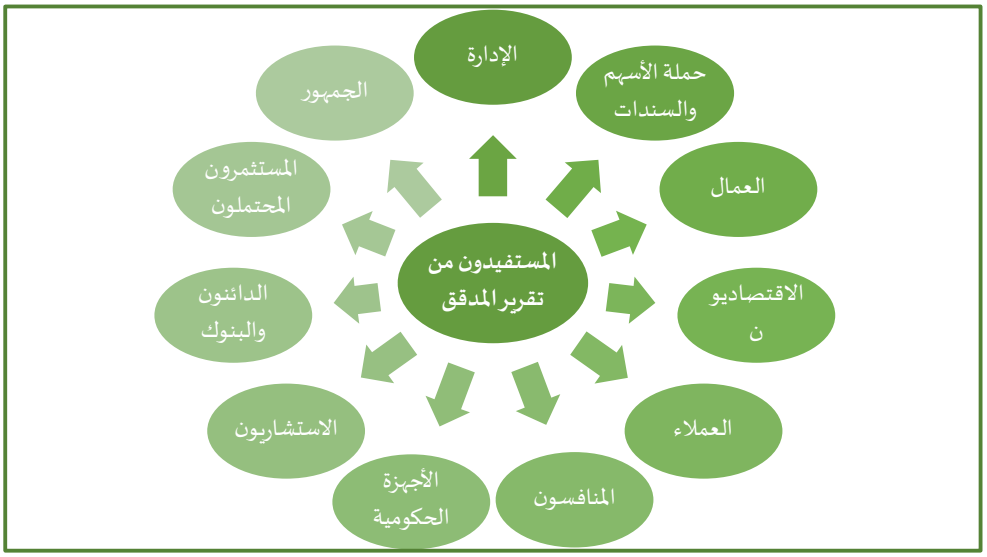
- ظروف متعلقة بالإبلاغ عن أكثر من مجموعة واحدة في القوائم المالية: قد يقوم المدقق بإدراج فقرة أخرى في تقريره يشير إلا أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية وفقا لإطار آخر لأهداف عامة، وذلك إذا توصل أن الأطر مقبولة في الظروف الراهنة، لأنه يمكن للمؤسسة أن تقوم بإعداد نفس القوائم المالية وفقا لإطار أو أطر أخرى كإطار الدولي.
- ظروف متعلقة بالقيود على توزيع واستخدام تقرير المدقق: قد يدرج المدقق فقرة أخرى تبين أن تقرير المدقق يخص مستخدمين معنيين فقط، وذلك إذ تم تدقيق قوائم مالية تم إعدادها لهدف خاص.

يمكن للمدقق إضافة عناصر أخرى إلى العناصر السابقة إذا تطلب الأمر، لكن يجب الإشارة أن كثرة فقرات التأكيد والفقرات الأخرى من شأنه أن يقلل من فعالية معالجة المدقق لتلك الأمور.

خامسا: الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق

إن أهمية التدقيق تتجلى في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصالح مع الشركة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، والشكل الموالي يبين المستفيدين من تقرير المدقق:

الشكل رقم 06: الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق



المصدر: من إعداد الأستاذة.

من الشكل السابق نجد أن الأطراف المستفيدة من التدقيق المالي هي جهات داخل وخارج المؤسسة، والمتمثلة في:[1]

[1] عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط3، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011، ص: 13.

- **الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:** يرتكز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة؛
- **حملة الأسهم:** يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي؛
- **حملة السندات الحاليون والمحتملون:** هؤلاء بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المنشأة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها؛
- **مجموعة الموظفين و اتحادات العمال:** هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية وتقدير الأجور المستقبلة، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح؛
- **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:** هم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات؛
- **العملاء والموردون والمنافسون:** وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة؛
- **دعاة ومؤسسة حماية البيئة:** ويحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئة الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها؛
- **الأجهزة الحكومية:** هي بحاجة إلى معلومات تستطيع من خلالها تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، وتحقيق أهداف الرقابة والإشراف، وفي الاسترشاد بها في القرارات وفي تحديد الدخل الخاضع للضريبة؛
- **نظام المحاكم:** يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية؛
- **الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار:** هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم الموقف المالي للمؤسسة بغرض إبداء النصح للمستثمرين وتوجيه استثماراتهم؛
- **الدائنون والبنوك:** وهذه الفئة بحاجة إلى معلومات تساعدها في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة والمساعدة في تحديد مبلغ القرض وشروطه؛
- **المستثمرون المحتملون:** يحتاجون إلى معلومات تمكنهم من تحديد مدى إمكانية الاستثمار في المؤسسة وفي تحديد السعر المناسب للاستثمار.

تطبيقات المحور الثامن

التطبيق رقم 01: اختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة

1- يحتوي تقرير المدقق على:

أ- أتعاب المدقق

ب- رأي المدقق

ج- عنوان المدقق

د- كل شيء مما سبق

هـ- لا شيء مما سبق

2- من الأطراف المستخدمة لتقرير المدقق:

أ- المنافسون

ب- الإدارة

ج- مصلحة الضرائب

د- كل شيء مما سبق

هـ- لا شيء مما سبق

3- أنواع الرأي غير المعدل:

أ- الراي السلبي

ب- حجب الرأي

ج- الرأي المتحفظ

د- كل شيء مما سبق

هـ- لا شيء مما سبق

4- فقرة التأكيد في تقرير المدقق تكون:

أ- لشد انتباه المستخدم

ب- تشير إلى مسألة مفصح عنها

ج- تشير إلى مسألة لم يفصح عنها

أ- كل شيء مما سبق

ب- لا شيء مما سبق

التطبيق رقم 02: هل العبارات التالية صحيحة أو خاطئة؟ في حال وجود الخطأ يجب تصحيحه

1- يعبر المدقق عن رأي متحفظ نظرا لوجود أخطاء جوهرية هامة؛

2- يقدم المدقق رأي غير معدل إذا استنتج أن القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية أو إذا كان غير قادر على الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة؛

3- يحجب المدقق رأيه في حالة عدم تمكنه من جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة؛

4- يشرح المدقق في تقريره مسؤوليته اتجاه مهمة التدقيق المكلف بها.

التطبيق رقم 03: حدد المصطلح الموافق لكل عبارة:

1- فقرة يضعها المدقق لشد انتباه مستخدم القوائم المالية إلى امر تم عرضه أو الإفصاح عنه في تلك القوائم؛

2- يستعملون تقرير المدقق للحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين؛

3- المخرج النهائي بعملية التدقيق والذي يبدي فيه المدقق رأيه؛

4- يستعملون تقرير المدقق لتقييم أداءهم.

إجابات تطبيقات المحور الثامن

حل التطبيق رقم 01: 1- ب، ج 2- د 3- هـ 4- أ، ب

حل التطبيق رقم 02:

1- خطأ: يعبر المدقق عن رأي سلبي نظرا لوجود أخطاء جوهرية هامة؛
أو: يعبر المدقق عن رأي متحفظ نظرا لوجود أخطاء جوهرية.

2- خطأ: يقدم المدقق رأي معدل إذا استنتج أن القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية أو إذا كان غير قادر على الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة؛
أو: يقدم المدقق رأي غير معدل إذا استنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

3- صحيح؛

4- صحيح.

حل التطبيق رقم 03:

1- فقرة التأكيد؛

2- المساهمين؛

3- تقرير المدقق؛

4- الإدارة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- **الكتب:**

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ***دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة***، تر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شيمساني، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، الأردن، 2010.

2- أحمد حلمي جمعة، ***المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –الإطار الدولي...أدلة ونتائج التدقيق***، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.

3- أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، ***أساسيات المراجعة ومعاييرها***، مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، مصر، 2008.

4- أحمد قايد نور الدين، ***التدقيق وفقا للمعايير الدولية***، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015.

5- إدريس عبد السلام اشتيوي، ***المراجعة: معايير وإجراءات***، دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1996.

6- ألفين أرينز وجيمس لوبك، ***المراجعة: مدخل متكامل***، تر: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.

7- أمين السيد أحمد لطفي، ***المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

8- أمين السيد احمد لطفي، ***المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين***، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.

9- أمين السيد أحمد لطفي، ***دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

10- أمين السيد أحمد لطفي، ***مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة***، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

11- إيهاب نظمي إبراهيمي، ***التدقيق القائم على مخاطر الأعمال-حداثة وتطور***، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.

12- تامر مزيد رفاعه، ***تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة***، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.

13- حسن القاضي ومأمون حمدان، ***المحاسبة الدولية ومعاييرها***، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

14- خالد أمين عبد الله، ***علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)***، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط4، 2007.

15- رزق أبو زيد الشحنة، ***تدقيق الحسابات (مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية)***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2015.

16- زاهر الرمحي، ***الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية***، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2017.

17- سامي محمد وقاد ولؤي مجمد وديان، ***تدقيق الحسابات (01)***، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.

18- صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، ***المراجعة وتدقيق الحسابات***، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، ط1، 2010.

19- طارق عبد العال حماد، ***موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

20- عبد الرحمن توفيق، ***منهج المهارات المالية والمحاسبية***، مركز الخبرات المهنية، القاهرة، ط4، 2006.

21- عبد الرزاق محمد عثمان، ***أصول التدقيق والرقابة الداخلية***، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، ط2، 2011.

22- عبد الفتاح محمد صحن ومحمود ناجي درويش، ***المراجعة بين النظرية والتطبيق***، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.

23- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، ***أصول مراجعة الحسابات***، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط3، 2011.

24- عيد حامد معيوف الشمري، ***معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية – دراسة تحليلية مقارنة***، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1994.

25- غسان فلاح المطارنة، ***تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)***، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006.

26- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، ***المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)***، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.

27- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، ***المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)***، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

28- محمد السيد سرايا، ***أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل***، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط1، 2007.محمد بوتين، ***المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق***، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

29- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، ***المراجعة والتدقيق الشرعي***، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2016.

30- محمد سامي راضي والسيد أحمد السقا، ***المراجعة المتقدمة***، دار التعليم الجامعي، مصر، 2000.

31- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، ***المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

32- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، ***دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات***، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، ط1، 2009.

33- وليم توماس وأمرسون هناي، ***المراجعة بين النظرية والتطبيق***، تر: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

34- هادي التميمي، ***مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004.

- **القوانين:**

35- المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المؤرخ في 15 أفريل 1996، **المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد: 24، 1996، المادة: 01.

36- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ***المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره***، العدد: 07، 2011، المواد: 2، 3 و4.

37- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، عبر الرابط التالي:

http://www.cnc.dz/reglement.asp

38- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، عبر الرابط التالي:

http://www.cnc.dz/reglement.asp

39- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، عبر الرابط التالي:

http://www.cnc.dz/reglement.asp

40- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، ***يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540)***، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، عبر الرابط التالي:

http://www.cnc.dz/reglement.asp

- **المداخلات، المقالات:**

41- إبراهيم أحمد الصعيدي، ***معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة***، مقال منشور في مجلة دراسات الخريج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 52، 1987، متوفر على الرابط التالي:

http://pubcouncil.kuniv.edu.kw/jgaps/homear.aspx?id=8&Root=yes&authid=710#, 17/09/2014.

42- إسماعيل إبراهيم جمعة، ***تقدير المخاطرة في عملية المراجعة نموذج مقترح***، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد: 01، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 1989.

43- بن أعمارة منصور وحولي محمد، ***معايير المراجعة الدولية***، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، باجي مختار، عنابة، 14/13 ديسمبر 2011.

44- ثامر محمد مهدي، ***أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية***، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد: 12، العدد: 04، العراق، 2010.

- **المواقع الالكترونية:**

45- ابن منظور، ***لسان العرب***، في معنى كلمة دقق، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي: http://www.baheth.net/all.jsp?term = دقق, 25/02/2019.

46- ابن منظور، ***لسان العرب***، في معنى كلمة المعيار، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي: http://www.baheth.net/all.jsp?term = عاير, 12/01/2019.

47- ***قاموس المعاني***، معنى كلمة المعيار، متوفر على الرابط التالي: http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/معيار/ , 12/01/2019.

48- ***معجم اللغة العربية المعاصرة***، في الموقع: http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/ المعيار, 14/01/2019.

49- ***معجم المعاني الجامع***، معنى كلمة التدقيق، متوفر على الرابط التالي: http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/التدقيق/ , 25/02/2019.

50- ***المعجم الغني***، معنى كلمة معيار، متوفر على الرابط التالي: http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/ المعيار, 14/01/2019.

51- ***المعجم الغني***، معنى كلمة التدقيق، متوفر على الرابط التالي: http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/ التدقيق, 14/01/2019.

المراجع بالغة الأجنبية:

- **الكتب:**

52- IAASB, ***Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2020, volume 1, Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2020-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf

53- A Hamid, ***L'Audit comptable & financier***, Berti Editions, Alger, 1er Ed, 2001/2002.

54- IFAC, IAASB, ***ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site:

http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf

55- IFAC, IAASB, ***ISA 230, Audit Documentation,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf

56- IFAC, IAASB, ***ISA 300, Planning an Audit of Financial statements***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf

57- IFAC, IAASB, ***ISA 315, Identifying and assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding The Entity and its Environment***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf

58- IFAC, IAASB, ***ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf

59- IFAC, IAASB, ***ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf

60- IFAC, IAASB, ***ISA 500, Audit Evidence***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf

61- IFAC, IAASB, ***ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a023-2010-iaasb-handbook-isa-501.pdf

62- IFAC, IAASB, ***ISA 505, External Confirmations***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a024-2010-iaasb-handbook-isa-505.pdf

63- IFAC, IAASB, ***ISA 520, Analytical Procedures***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf

64- IFAC, IAASB, ***ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a025-2010-iaasb-handbook-isa-510.pdf

65- IFAC, IAASB, ***ISA 530, Audit Sampling,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf

66- IFAC, IAASB, ***ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site:
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a028-2010-iaasb-handbook-isa-540.pdf

67- IFAC, IAASB, ***ISA 550, Related Parties***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf

68- IFAC, IAASB, ***ISA 560, Subsequent Events***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site:
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a030-2010-iaasb-handbook-isa-560.pdf

69- IFAC, IAASB, ***ISA 570, Going Concern***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a031-2010-iaasb-handbook-isa-570.pdf

70- IFAC, IAASB, ***ISA 580, Written Representations***, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a032-2010-iaasb-handbook-isa-580.pdf

71- IFAC, IAASB, ***ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on financial Statements,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf

72- IFAC, IAASB, ***ISA 705, Modifications to the Opinion in the independent Auditor's Report,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a037-2010-iaasb-handbook-isa-705.pdf

73- IFAC, IAASB, ***ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in Independent Auditor's Report,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a038-2010-iaasb-handbook-isa-706.pdf

74- IFAC, IAASB, ***ISA 710, Comparative Information- Corresponding Figures and Comparative financial Statements, International*** Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a039-2010-iaasb-handbook-isa-710.pdf

75- IFAC, IAASB, ***ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other information in documents containing Audited financial Statements, International*** Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a040-2010-iaasb-handbook-isa-720.pdf

76- IFAC, IAASB, ***ISA 800, Special Considerations- Audits of Financial statements prepared in Accordance With Special Purpose Frameworks,*** International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a041-2010-iaasb-handbook-isa-800.pdf

77- K H Spencer Pickett, ***the Essential Handbook of Internal Auditing,*** John Wiley & Song, Ltd, England, 2005.

78- Michel Ibrahim & fadi A farhat, ***Dictionary of business and finance (English- Arabic)***, Dar Al-Kotob, Lebanon, 2007.

79- Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, ***comptabilité et audit (manuel et applications)***, Dunod, Paris, 2[e]ed, 2009.

- **المو اقع الالكترونية:**

80- http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb, 02/12/2018.

81- http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/steering-committee , 05/01/2018

82- http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards , 07/03/2022.

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)	37
02	مصادر الحصول على المعلومات حول نشاط المؤسسة محل التدقيق	66
03	مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب (COSO)	79
04	خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	83
05	نموذج خطر التدقيق	91
06	الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق	128

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	25
02	قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصدار 2020	50
03	مهام المجلس الوطني للمحاسبة	53
04	اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	54
05	قائمة معايير التدقيق الجزائرية	56
06	أنواع أوراق العمل	71
07	العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية والتزامات المدقق	82
08	أشهر الرموز المستعملة في خرائط التدفق	84
09	تقدير مخاطر التدقيق	92
10	إجراءات الحصول على أدلة التدقيق	108
11	محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)	119

فهرس المحتويات

	الصفحة
مقدمة	**03**
المحور الأول: مدخل عام للتدقيق المالي	**05**
أولا: أسباب ظهور التدقيق المالي	06
ثانيا: التطور التاريخي للتدقيق المالي	07
ثالثا: مفهوم التدقيق المالي	09
رابعا: أهداف التدقيق المالي	11
خامسا: فروض التدقيق المالي	13
تطبيقات المحور الأول	15
إجابات تطبيقات المحور الأول	16
المحور الثاني: أنواع التدقيق المالي	**17**
أولا: أنواع التدقيق المالي من حيث النطاق	18
ثانيا: أنواع التدقيق المالي من حيث مدى الفحص	19
ثالثا: أنواع التدقيق المالي من حيث التوقيت	21
رابعا: أنواع التدقيق المالي من حيث درجة الالزام	22
خامسا: أنواع التدقيق المالي من حيث القائم على عملية التدقيق	23
تطبيقات المحور الثاني	27
إجابات تطبيقات المحور الثاني	28
المحور الثالث: معايير التدقيق المالي	**29**
أولا: مفهوم معايير التدقيق	30
ثانيا: وظائف معايير التدقيق	32
ثالثا: معايير التدقيق المتعارف عليها	33
رابعا: معايير التدقيق الدولية	42
خامسا: معايير التدقيق الجزائرية	52
تطبيقات المحور الثالث	57

إجابات تطبيقات المحور الثالث	58
المحور الرابع: التخطيط لعملية التدقيق المالي	**59**
أولا: مفهوم التخطيط	60
ثانيا: الإجراءات الأولية للتخطيط	61
ثالثا: وضع استراتيجية شاملة للتخطيط	64
رابعا: إعداد برنامج التدقيق	67
خامسا: توثيق عملية التدقيق	69
تطبيقات المحور الرابع	73
إجابات تطبيقات المحور الرابع	74
المحور الخامس: نظام الرقابة الداخلية	**75**
أولا: مفهوم الرقابة الداخلية	76
ثانيا: أنواع نظام الرقابة الداخلية	78
ثالثا: مكونات نظام الرقابة الداخلية	79
رابعا: فهم نظام الرقابة الداخلية	81
خامسا: تقييم نظام الرقابة الداخلية	83
تطبيقات المحور الخامس	85
إجابات تطبيقات المحور الخامس	86
المحور السادس: مخاطر التدقيق المالي	**87**
أولا: مفهوم مخاطر التدقيق المالي	88
ثانيا: أنواع مخاطر التدقيق المالي	89
ثالثا: نموذج الخطر التدقيق المالي	91
رابعا: تقييم مخاطر التدقيق المالي	94
خامسا: الاستجابة لمخاطر التدقيق المالي	97
تطبيقات المحور السادس	99
إجابات تطبيقات المحور السادس	100
المحور السابع: أدلة التدقيق المالي	101
أولا: تعريف أدلة التدقيق المالي	102

ثانيا: خصائص أدلة التدقيق المالي	102
ثالثا: مصادر الحصول على أدلة التدقيق المالي	105
رابعا: إجراءات الحصول على أدلة التدقيق المالي	107
خامسا: طرق الحصول على أدلة التدقيق المالي	111
تطبيقات المحور السابع	114
إجابات تطبيقات المحور السابع	115
المحور الثامن: تقرير المدقق	**116**
أولا: تكوين رأي المدقق	117
ثانيا: شكل رأي المدقق	118
ثالثا: شكل ومحتوى تقرير المدقق	**120**
رابعا: الفقرات الإضافية في تقرير المدقق	124
خامسا: الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق	128
تطبيقات المحور الثامن	130
إجابات تطبيقات المحور الثامن	131
قائمة المراجع	**132**
فهرس الأشكال	**139**
فهرس الجداول	**140**
فهرس المحتويات	**141**