

University Mohamed BOUDIAF of M'sila
Faculty of Economic Sciences, Commercial
and Management Sciences

جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية لمقياس:

معايير التدقيق الدولية 01

من اعداد الأستاذ : خريفي حسام

"أستاذ محاضر بجامعة محمد بوضياف المسيلة"

موجهة لطلبة : أولى ماستر

شعبة : محاسبة ومالية

التخصص : محاسبة وتدقيق – محاسبة ومالية

السنة الجامعية 2026/2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

معلومات حول المقياس

مقياس "معايير التدقيق الدولية" هو مادة تعليمية جامعية موجهة لطلبة الماستر في تخصص المحاسبة والتدقيق والمالية ، تهدف إلى تمكين الطلاب من فهم واستيعاب محتوى معايير التدقيق الدولية (ISA) التي تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) يركز المقياس على تعريف الطلاب بالفروق بين معايير التدقيق الوطنية والمعايير الدولية، ويشرح الإطار الدولي للتدقيق وكيفية تنظيم عملية التدقيق وفق هذه المعايير. كما يهدف إلى تمكين الطلبة من فهم هيكلية المعايير الدولية للإجراءات التدقيقية والمسؤوليات، بهدف تعزيز قدرة الطلاب على تطبيقها في السياق العملي والمهني. الفئة المستهدفة لهذا المقياس هم طلبة الماستر في مجال المحاسبة والتدقيق، بهدف إعدادهم مهنيًا وعلميًا لتقييم جودة وفعالية عمليات التدقيق وفق المعايير الدولية المعتمدة وكذا المهنيين في ميدان المحاسبة والتدقيق .

وحدة التعليم : أساسية

نمط التعليم : حضوري

عدد الأرصدة : 05

المعامل : 02

الحجم الساعي الأسبوعي : 03 سا

المحاضرة : 1 سا و 30 د

أعمال موجهة : 1 سا و 30 د

الأهداف العامة للمقياس

عند الانتهاء من المقياس سيكون الطالب قادرا على :

1. معرفة أساسيات ومفاهيم معايير التدقيق الدولية .
 2. التمكن من تحليل الفروقات بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحلية .
 3. التدريب على تطبيق معايير التدقيق الدولية في عمليات التدقيق المالي .
 4. تطوير مهارات تقييم مجالات المخاطر الاحتمالية في العملية التدقيقية .
 5. إنشاء تقارير تدقيق تتفق مع متطلبات المعايير الدولية .
- هذه الأهداف تركز على بناء معرفة نظرية وعملية متوازنة، وتشجع الطلبة على استخدام مهارات التفكير العليا التي تشمل الفهم والتطبيق والتقييم والإبداع في مجال معايير التدقيق الدولية.

المكتسبات القبلية

أهم المكتسبات القبلية التي يجب أن يكون لدى الطالب لفهم مقياس معايير التدقيق الدولية تشمل :

1. فهم أساسي للمفاهيم المحاسبية والمالية، بما في ذلك إعداد وتحليل القوائم المالية.
2. معرفة بمبادئ التدقيق وأهدافه العامة، مع التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
3. استيعاب دور المدقق ومسؤولياته في عمليات التدقيق وفق الأطر القانونية والتنظيمية.
4. فهم العوامل المؤثرة في المخاطر الاحتمالية للتحريفات الجوهرية في البيانات المالية.
5. معرفة بإجراءات جمع الأدلة والتوثيق أثناء عملية التدقيق، وكيفية التعامل مع الرقابة الداخلية.
6. القدرة على التمييز بين أنواع المعايير الدولية للتدقيق وأهميتها في ضمان جودة التقارير المالية.
7. إدراك أهمية الالتزام بمعايير السلوك المهني والأخلاقيات في مهنة التدقيق.

فهرس المحتويات

الرقم	العنوان	الصفحة
01	معلومات حول المقياس	02
02	الأهداف العامة للمقياس	03
03	المكتسبات القبلية	04
04	مقدمة	06
05	المحاضرة الأولى : مدخل عام للتدقيق المحاسبي والمالي	07
06	المحاضرة الثانية : مفاهيم عامة حول معايير التدقيق الدولية	14
07	المحاضرة الثالثة : الإطار النظري للمعايير المتعارف عليها (GAAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)	21
08	المحاضرة الرابعة : معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات. (ISA 200-210-230-240-250-260)	32
09	المحاضرة الخامسة : معايير التدقيق الدولية الخاصة بالسلوك الأخلاقي ورقابة الجودة. ISA220 – ISQC1	57
10	المحاضرة السادسة : معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتخطيط لعملية التدقيق. (ISA 300-315-320-450)	69
11	المحاضرة السابعة : معايير التدقيق المتعلقة بالرقابة الداخلية وتقييم المخاطر. (ISA 265-315-330-402)	95
12	خاتمة	110
13	فهرس المراجع	111

مقدمة

يعد العنصر البشري حجر الزاوية في عملية التدقيق، حيث تعتمد مخرجات المهنة بشكل جوهري على الأحكام والتقديرات الشخصية التي يمارسها المدقق أثناء فحصه للبيانات. ونظراً لأن هذه الأحكام عرضة للتفاوت والاختلاف تبعاً لتباين المستويات العلمية، والقدرات التحليلية، والقيم الأخلاقية للممارسين، فقد برزت الحاجة الملحة إلى إطار تنظيمي يضبط هذا التباين ويوحد لغة الممارسة المهنية. وانطلاقاً من هذا الواقع، سعت المنظمات المهنية الدولية في الدول المتقدمة إلى إصدار مجموعة مُحكمة من المعايير، بغية تقليص فجوة الاختلاف في الأداء، والحد من تأثير الاجتهادات الشخصية المطلقة. وتأتي هذه المعايير لتشكّل المرجعية الأساسية والنبراس الذي يهتدي به المدققون عند أداء خدماتهم، مما يضمن حداً عالياً من الجودة والموضوعية، ويعزز الثقة والمصداقية في التقارير المالية المقدمة للأطراف ذات العلاقة".

وعليه سيتم التطرق في هذه المطبوعة الى كل المحاور المتعلقة بالمقياس من خلال عرض:

• المدخل المفاهيمي الى التدقيق و معايير التدقيق الدولية ISA

• معايير المبادئ العامة والمسؤوليات

• معايير السلوك الأخلاقي ورقابة الجودة

• معايير التخطيط في عملية التدقيق

• معايير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر

المحاضرة 01 : مدخل عام للتدقيق المحاسبي والمالي

الأهداف التعليمية : عند الانتهاء من المحاضرة سيكون الطالب قادرا على :

1. تعريف الطالب بمفهوم التدقيق المحاسبي والمالي وأهميته في تحسين جودة التقارير المالية.
2. توضيح الأدوار والمسؤوليات الرئيسية للمدققين في سياق العمليات التدقيقية وفق المعايير الدولية.

3. فهم أساسيات سير عملية التدقيق وأطواره المختلفة من التخطيط إلى إصدار التقرير.
- قبل التطرق إلى معايير التدقيق الدولي بشيء من التفصيل، لا بد لنا أن نتعرف على مهنة التدقيق لمراجعة المكتسبات القبلية المتعلقة بموضوع التدقيق المالي والمحاسبي من خلال التطرق إلى النقاط التالية :

- مفهوم التدقيق
- أهمية التدقيق وأهدافه
- أنواع التدقيق
- إجراءات ومراحل عملية التدقيق

1- مفهوم التدقيق :

لا يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه للتدقيق فقد تعددت المفاهيم والتعاريف بتعدد آراء ووجهات نظر المختصين والمهنيين والباحثين في هذا المجال :

إذ يعرفه احمد قايد نوردين على انه "تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه من مسيرين، شركاء، نقابة وبنوك...الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة".

بينما يعرفه (**BRAY**) بأنها "عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها".

كما عرفتها أيضا جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA على ان " التدقيق هو عملية مستقلة ومهنية لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام التحكم الداخلي والبيانات المالية، من خلال جمع وتقييم الأدلة ذات الصلة لمراجعة مدى مطابقة البيانات المالية مع معايير المحاسبة المقبولة عمومًا".

سؤال : ما الفرق بين التدقيق المحاسبي والتدقيق المالي ؟

الجواب : التدقيق المحاسبي يهتم بالعمليات والإجراءات ومراجعة السجلات والدفاتر، بينما يهتم التدقيق المالي بالتقارير والقوائم المالية النهائية ومدى تعبيرها عن واقع الصحة المالية للمؤسسة .

2- أهمية التدقيق وأهدافه :

1-2 أهمية التدقيق :

تبرز أهمية التدقيق من خلال كونه وسيلة يخدم احتياجات ومصالح مستخدمي القوائم المالية وذلك لاعتمادهم عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم وأهدافهم، فملاك المؤسسة "أي المساهمين" في حاجة كلية للبيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ولهذا يجب الحرص على سلامة البيانات التي يُشترط فيها أن تعكس الحالة الفعلية والسليمة وذلك من خلال تدقيقها من قبل هيئة فنية محاسبية. فالتدقيق يطمئنهم بأن رأسمالهم سليم ومحفوظ وبأنه يتم إدارة المؤسسة بصورة جيدة.

ولا يقتصر خدماته على هذه الفئة وانما تمتد لفئات أخرى هي:

أ- المستثمرين والادارة:

يعتمد المستثمرون على القوائم المالية للمؤسسة التي تُعد المصدر الرئيسي لإمدادهم بالمعلومات التي يحتاجونها كمركزها المالي، نتائج أعمالها وأدائها المالي، كما أن الادارة تعتمد على البيانات المعتمدة من طرف المدقق لكونه يعتبر محايدا ومستقلا مما يزيد من الثقة في هذه البيانات، وأيضا لكون اعتبار تقريره أداة لإضفاء الصدق على افصاحها للملاك والمساهمين وذلك لتأثيره الملموس في اثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح من خلال ادارة أموال الملاك بكفاءة.

ب- البنوك والمؤسسات المالية:

من المعروف أن المؤسسات تقوم بطلب قروض أو مجموعة من التسهيلات الائتمانية من البنوك والمؤسسات المالية ولهذا فإن هذه الأخيرة تقوم بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي لهذه المؤسسات بالاعتماد على القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة وبالتالي اتخاذ قرار بشأن منح القرض أو عدمه.

ت- أجهزة الحكومة:

تعتمد بعض أجهزة الدولة والجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة والمعتمدة من جهات محايدة في العديد من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض وتحديد الأسعار، وتقديم الإعانات لبعض الأنشطة والصناعات... الخ، كما أن نقابات العمال تعتمد على هذه البيانات في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وغير ذلك.

2-2 أهداف التدقيق :

يمكننا التمييز بين نوعين من الأهداف للتدقيق المالي والمحاسبي وهي:

أ- الأهداف تقليدية: والتي تتمثل في:

✓ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى امكانية الاعتماد عليها.

✓ اصدار رأي في محايد عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي استنادا على أدلة قوية.

✓ اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء في الدفاتر والسجلات والتقليل من فرص ارتكابها عن طريق التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.

✓ اعتماد الادارة عليها في تقرير ورسم السياسات وطمأنة مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات.

ب- الأهداف المعاصرة: والتي تتمثل في:

✓ تقييم نتائج الأعمال تبعا للنتائج المرسومة مع مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها من خلال التحقق من مدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

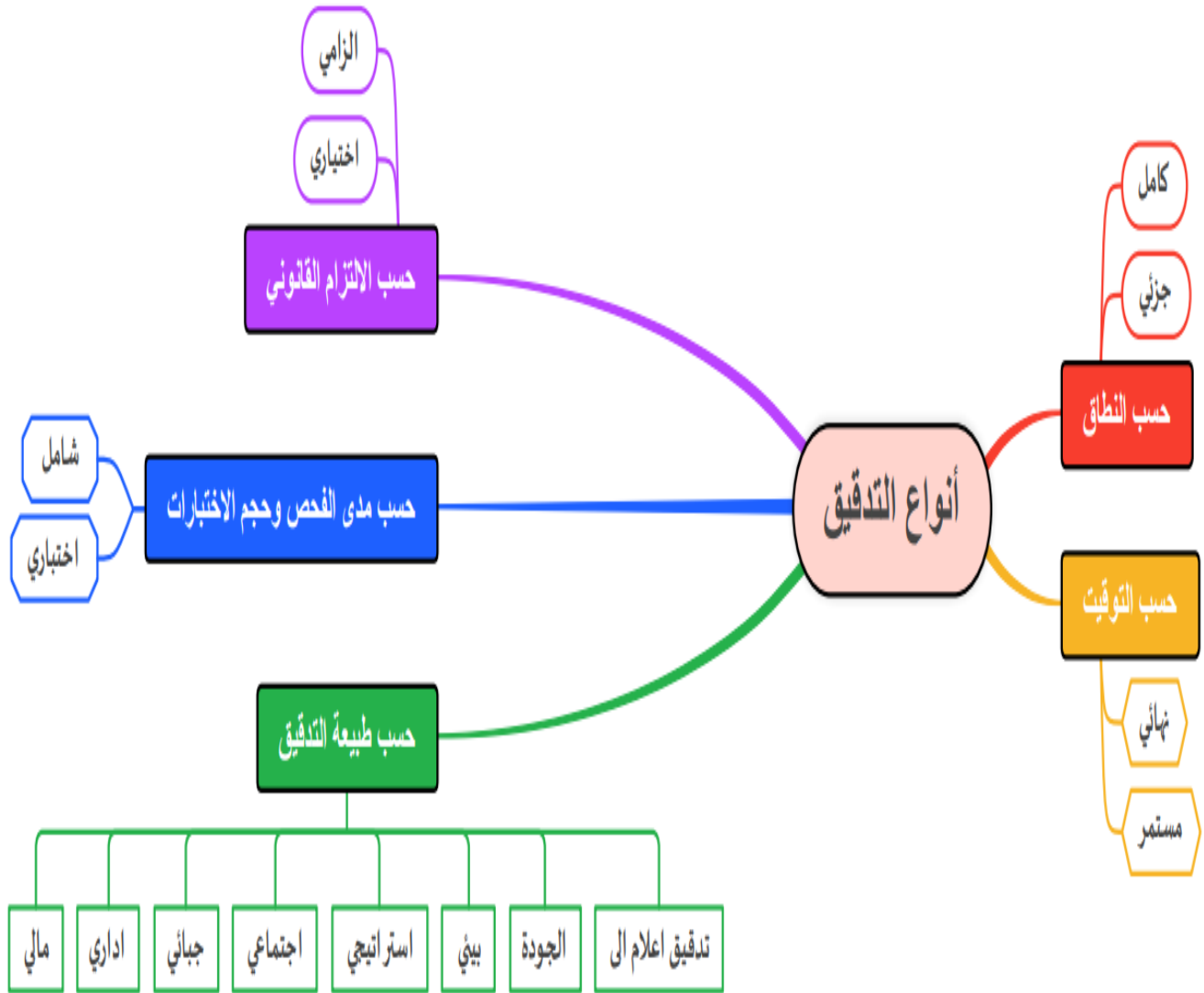
✓ منع الاسراف في جميع نواحي النشاط بغية الوصول الى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وذلك بتطبيق مراجعة الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية بالإضافة الى تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

✓ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية والقيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة كالتزوير والغش أو الناتجة عن الاهمال والتقصير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

- ✓ التأكد من صحة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة.
- ✓ اشتمال أهداف مراجعة الحسابات على مراجعة الأهداف المخططة والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات.
- ✓ اشتمال الأهداف على مراجعة كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية، أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة.
- ✓ تقييم أدلة وقرائن الإثبات والاختيار الموضوعي منها للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.
- ومما سبق، يمكننا القول بأن الهدف الرئيسي للتدقيق المحاسبي والمالي يتمثل في ابداء رأي فني حول صدق وشرعية الحسابات والذي بدوره يهدف الى منع الغش والأخطاء واكتشافها في حالة وقوعها وبالتالي تعزيز الدقة والثقة في البيانات المحاسبية الموجودة في دفاتر وسجلات وحسابات المؤسسة كما يحمي أصول المؤسسة من الضياع والسرقة والاختلاس والتزوير وسوء الاستخدام بالإضافة الى تشجيع السير وفق الطريق المرسوم لها والنهوض بالكفاءة الادارية والتشغيلية للمؤسسة بشكل عام.

3- أنواع التدقيق :

ينقسم التدقيق الى عدة أنواع حسب عدة معايير ، يتم تلخيصها وفق المخطط التالي :



4- إجراءات ومراحل عملية التدقيق :

تمر عملية التدقيق في المؤسسة على أربع مراحل أساسية يمكن تلخيصها في هذه النقاط :

أ- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ت- فحص الحسابات.

ث- اعداد التقرير

مسلك المدقق العام

الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

- 1- أشغال أولية: التعرف على الوثائق الخارجية
- 2- اتصالات أولى مع المؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية...تحديد المقاييس، إعادة نظر في برنامج التدخل.

فحص وتقييم الإجراءات:

- 3- جمع الإجراءات: استعمال خرائط التدفق، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم
- 4- اختبارات التطابق (الفهم): تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام
- 5- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط القوة للنظام نقاط ضعف (التصور)
- 6- اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من أن نقاط مطابقة
- 7- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق وضعف التصور :
ضعف النظام ككل وجود حلول عدم وجود حلول

فحص الحسابات:

- 8- تحديد آثار تقييم نظام المراقبة الداخلية: تخفيف البرنامج، تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية) رفض المصادقة
- 9- اختبارات السريانية والتطابق: حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا
 - اختبارات التطابق (إعادة نظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)
 - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية
 - اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية
 - اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية
- 10- إنهاء عملية المدققة – التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة
 - فحص الأحداث ما بعد الميزانية
 - فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية
 - إعادة نظر في أوراق العمل – إصدار الرأي

المحاضرة 02 : مفاهيم عامة حول معايير التدقيق الدولية

الأهداف التعليمية :

✎ تمكين الطالب من فهم المفاهيم الأساسية لمعايير التدقيق الدولية والتمييز بينها وبين المعايير المحلية.

✎ تعليم الطالب الهيئات المسؤولة عن اصدار معايير التدقيق الدولية

✎ تمكين الطالب من التعرف على مراحل اصدار معيار تدقيق دولي.

✎ تطوير قدرة الطالب على فهم الغرض من كل معيار دولي للتدقيق وطريقة تطبيقه في العمل التدقيقي.

✎ تعزيز فهم الطالب للإطار الدولي للتدقيق ومتطلبات الالتزام التي تحكم عمليات التدقيق وفق معايير ISA .

1- مفهوم معايير التدقيق الدولية وأهميتها :

1-1 تعريف معايير التدقيق الدولية :

عرف أحمد نور المعايير الدولية على أنها: "النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات".

كما تم تعريفها أيضا على أنها "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أي دولة من اصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها".

يمكن تعريفها أيضا "مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية، في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق واعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة".

وعليه يمكن القول أن المعايير الدولية للتدقيق هي عبارة عن مؤشرات يحتذي بها المدقق أثناء تأديته لمهامه، يتم اصدارها من طرف هيئات دولية ذات صلة، والتي تسعى الى تحسين جودة الممارسات المهنية في العالم، ومحاولة ايجاد صيغة متقاربة لهذه الاختلافات بصيغ دولية دون الخروج عن الاطار العام للمعايير المقبولة عموما، ودون أن تمس بخصوصيات المعايير الصادرة محليا.

2-1 أهمية معايير التدقيق الدولية :

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمدد بالإرشادات والمفاهيم والاجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق تتمثل فيما يلي:

✓ تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.

✓ تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الارشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

✓ تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.

✓ تساعد المعايير في تلبية رغبات مستخدمي المعلومات المالية المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الربات في تزايد مستمر.

2- الهيئات المشرفة عن اصدار معايير التدقيق الدولية :

مع ظهور فكرة العوامة وتحرير التجارة بدأ التفكير جدياً في ايجاد قواعد وأصول ممارسة لمهنة مراجعة الحسابات متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها اقليمياً، وبسبب هذا تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1977 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية من 49 دولة مهمته تطوير المعايير الدولية للمراجعة (ISA) بواسطة لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) التي تم منحها صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي، حيث وفي عام 1978 تم تأسيس مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكدات (IAASB) الذي حل محل (IAPC) حيث صار المسؤول الأول عن اصدار وتعديل المعايير الدولية للمراجعة .

وفيما ما يلي عرض موجز لكل من:

✓ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

✓ لجنة ممارسة التدقيق الدولية (AIPC)

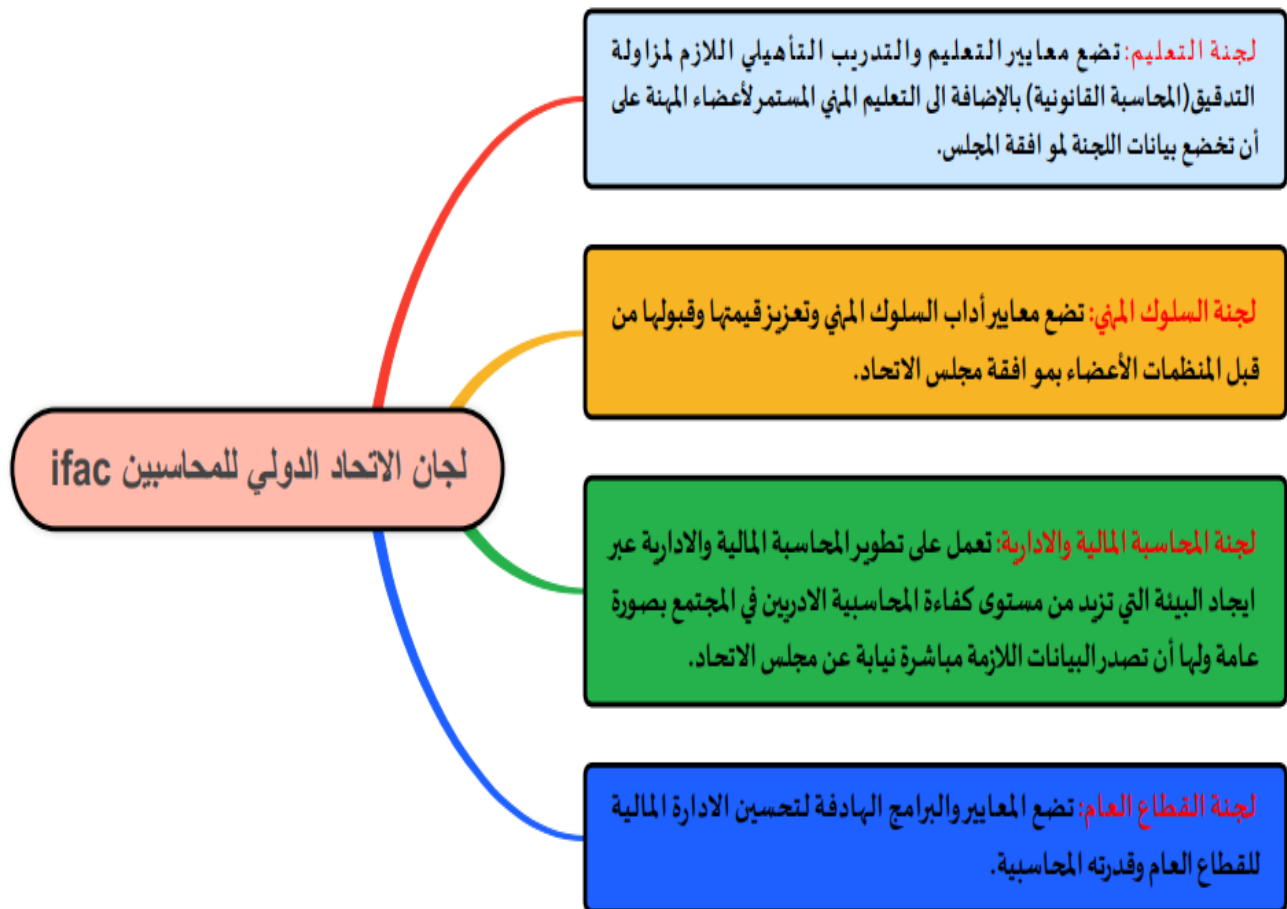
✓ مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكدات (IAASB)

1-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

هو منظمة دولية ترعى مهنة المحاسبة على المستوى العالمي، تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والتدقيق والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم، ولقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة

المحاسبة سنة 1977، ويضم في عضويته 157 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب في الممارسة العامة والصناعة والتجارة.

يضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق والمغرب السعودية وتونس، وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:



2-2 لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC):

وهي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم منح هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي. ويعين أعضاء هذه اللجنة لمدة خمس سنوات (05) من قبل منظمات الدول الأعضاء والتي يقوم مجلس الاتحاد باختيارها لعضوية اللجنة.

3-2 مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكدات (IAASB):

تأسس مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكدات في مارس عام 1987، وكان يعرف في السابق باسم لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC)، والتي ارتكز عملها في بداية نشاطها على ثلاث محاور رئيسية:

✓ أهداف ونطاق التدقيق المالي

✓ خطابات الالتزام

✓ المبادئ التوجيهية العامة للتدقيق

حيث يعتبر مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكدات تلك الهيئة المستقلة التي تخدم المصلحة العامة من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة، والضمانات الأخرى والخدمات ذات الصلة، والتي تعمل على تسهيل تقارب المعايير الدولية والوطنية، كما يقوم مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكدات بتعزيز جودة توحيد الممارسات المحاسبية في جميع أنحاء العالم، وتعزيز الثقة العامة في المراجعة والتقارير والمصادقات الدولية.

3- مراحل وخطوات إصدار معيار تدقيق دولي :

إصدار معيار تدقيق دولي (ISA) هو عملية معقدة تتطلب مشاركة خبراء من جميع أنحاء العالم.

إليك خطوات إصدار معيار تدقيق دولي:

المرحلة الأولى : تحديد الحاجة لمعيار جديد

- يتم تحديد الحاجة لمعيار جديد من خلال مراقبة التطورات في بيئة التدقيق، مثل التغيرات في تكنولوجيا المعلومات، أو القوانين واللوائح، أو أساليب العمل التجارية.

- يمكن أن تأتي اقتراحات المعايير الجديدة من أعضاء مجلس المعايير الدولية للتدقيق (IAASB) ، أو من المنظمات المهنية، أو من أصحاب المصلحة الآخرين.

المرحلة الثانية: إعداد مشروع المعيار

- يتم تشكيل لجنة عمل من خبراء من مختلف البلدان لدراسة الموضوع وتحديد متطلبات المعيار الجديد.
- تقوم اللجنة بإعداد مشروع المعيار وتقديمه للمراجعة العامة.

المرحلة الثالثة: المراجعة العامة

- يُنشر مشروع المعيار على موقع مجلس المعايير الدولية للتدقيق (IAASB) للتعليق عليه من قبل أصحاب المصلحة.
- يتم مراجعة جميع التعليقات وتحديد نقاط الخلاف، ويتم إدخال التعديلات اللازمة على مشروع المعيار.

المرحلة الرابعة: الموافقة على المعيار

- يتم تقديم المعيار المعدل إلى مجلس المعايير الدولية للتدقيق (IAASB) للموافقة عليه.
- يجب أن يحصل المعيار على موافقة أغلبية أعضاء المجلس.

المرحلة الخامسة: نشر المعيار

- بعد موافقة المجلس، يتم نشر المعيار الجديد على موقع IAASB ويتاح للجمهور.
- يتم ترجمة المعيار إلى لغات متعددة.

المرحلة السادسة: تنفيذ المعيار

- يتم إدخال المعيار الجديد إلى ممارسات التدقيق خلال فترة زمنية معينة.
- يتم تقديم برامج تدريبية للمدققين لتوضيح كيفية تنفيذ المعيار الجديد.

المرحلة السابعة: مراقبة المعيار

- يراقب مجلس المعايير الدولية للتدقيق (IAASB) تنفيذ المعيار الجديد ويتلقى ملاحظات من أصحاب المصلحة.
- يتم إعادة تقييم المعيار وتعديله حسب الحاجة.

المحاضرة 03 : عرض الاطار العام للمعايير المقبولة عموما (GAAS) ومعايير

التدقيق الدولية (ISA)

الأهداف التعليمية :

✎ أن يعرف الطالب الإطار النظري لكل من معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS) والمعايير

الدولية للتدقيق (ISA) ، ويبين أسس نشأتها والهيئات المسؤولة عن إصدارها.

✎ أن يفسر الطالب أوجه التشابه والاختلاف بين المعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية

ISA من حيث الفلسفة والأهداف ونطاق التطبيق.

تتم المراجعة الخارجية في ضوء مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تعزيز موضوعية الأحكام التي يصدرها المراجع الخارجي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة، وبالتالي التقليل من مساحة الأحكام والاجتهادات الشخصية للمراجع الخارجي، حيث تمثل معايير المراجعة *Auditing standards* إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة الحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المراجعة. ولقد ترددت جمعيات المحاسبين والمراجعين والنقابات والمنظمات المهنية في بعض البلاد-بداية الأمر- في إصدار معايير محددة للمراجعة، وسبب هذا التردد هو الخوف من أن تقابل هذه المعايير بالاستنكار والاهمال من أعضاء المهنة، الا أنه في النهاية وجدت هذه الجمعيات أنه لابد من إصدارها.

ولقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) في عام 1948م تسعة معايير للمراجعة أضاف عليها معيارا عاشرا في 1949م، وفي عام 1954 أصدر المعهد كتيب تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموما (GAAS)، حيث تعتبر معايير المراجعة القاعدة الرئيسية والعريضة في إصدار

المعايير الدولية للمراجعة ابتداء من عام 1979م بمعرفة لجنة المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

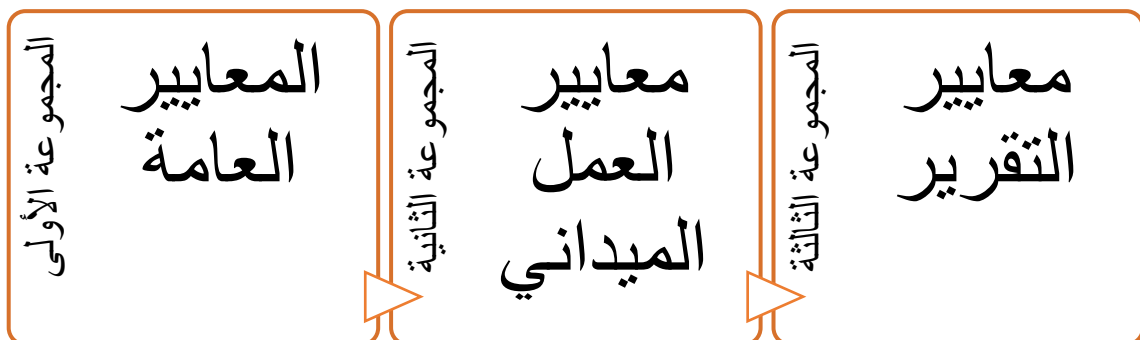
وسيتم عرض أهم المعايير التي تحكم المراجعة دوليا على النحو الموالي:

- 1- المعايير المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)؛
- 2- المعايير الدولية للمراجعة الخارجية (ISA)؛
- 3- معايير التدقيق والتأكيد الأخرى.

1- المعايير المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)

لقد كانت معايير المراجعة الخارجية محل اهتمام من قبل الجمعيات العلمية والمهنية المهتمة بمهنة المراجعة الخارجية ولعل أبرز المحاولات في هذا الاتجاه هو ما قدمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمتمثل في إصدار كتاب عام 1954م يحمل عنوان معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، حيث تضمنت ثلاث مجموعات رئيسية كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل () : تقسيمات المعايير المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)



المصدر: من إعداد الباحث

أولاً- المجموعة الأولى: المعايير العامة (الشخصية)

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما اذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة.

حيث أن هذه المعايير تهتم بالعمل الميداني والتقرير وتوصف بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير وتوصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق. وتتمثل في ثلاث معايير نذكرها:

1. **المعيار الأول:** يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة مهنية كافية والكفاية الفنية (*Proficiency*) المطلوبة في المدقق.

2. **المعيار الثاني:** يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني (*Independence in mental attitude*) في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق.

3. **المعيار الثالث:** يجب أن يبذل المدقق

4. **العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي اعداد التقرير.**

وفيما يلي شرح موجز لكل معيار من المعايير العامة (الشخصية):

المعيار الأول يعكس الصفة الشخصية الأولى التي تتمثل في ضرورة حصول المراجع على مستوى علمي وعملي يليق به وبالمهنة، ثم يتم رفعه عن طريق التكوين المتواصل في مجالات المحاسبة والتدقيق وكذا في شتى مجالات الأعمال ويشمل هذا المعيار :

➤ التأهيل العلمي أو الدراسي.

➤ التأهيل العملي والخبرة المهنية.

➤ الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

أما المعيار الثاني فيتضمن ضرورة "محافظة المراجع على استقلاليته" الظاهرية والحقيقية، فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة التدقيق وان رأي المراجع يصبح بدون فائدة اذا لم يكن متمتعاً باستقلال حقيقي، ومن جميع الجوانب المتعلقة بالاستقلالية في مجال عملية التدقيق، فهي حالة فكرية يجب المحافظة عليها من قبل المراجع ويجب أن تكون حقيقية وظاهرية وهي تحافظ على استقامة وموضوعية المدقق علماً أن استقلالية المدقق تتأثر في حالات متعددة منها:

➤ وجود علاقات مالية مباشرة أو علاقات مالية غير مباشرة مع المؤسسة المكلف بفحص وتدقيق حساباتها.

➤ لديه استثمارات مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها.

➤ لديه قرض أو أعطى قرضاً للمؤسسة أو لأحد الموظفين الكبار وهذه الحالة لا تنطبق على القروض من المؤسسات المالية والتي يتم الحصول عليها ضمن الشروط الاعتيادية لمنح هذه القروض.

➤ للمدقق علاقة مع المؤسسة تحت التدقيق كمزوج للأسهم أو في أي موقع يدل على أنه عضو في الإدارة العليا.

➤ كما لا يمكنه بالإضافة لما سبق حسب القانون 01/10 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية في الجزائر وفق ما تنصه المادة 64 من القانون سابق الذكر:

"لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية

فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون أن يمارس:

➤ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

➤ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

➤ كل عهدة ادارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري

غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه.

➤ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة

أو الهيئة.

➤ كل عهدة برلمانية.

➤ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

أما المعيار الثالث فيتضمن ضرورة قيام المراجع "ببذل العناية المهنية" المعقولة في جميع مراحل التدقيق

حتى يبعد نفسه عن أي مساءلة قد يتعرض لها اذا قصر في بذل هذه العناية، وفي هذه الحالة يتعين عليه:

➤ بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من اعداد خطة تدقيق

ملائمة.

➤ بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزما في ذلك بمعايير

التدقيق الدولية، واتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها.

➤ بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه الا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

ويجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يوجد حدود واضحة للحكم على العناية اللازمة التي يجب أن يبذلها بل يجب عليه الالتزام ببذل عنايته المهنية في ضوء المعايير الملزمة لإنجاز العمل المكلف به، وفي هذا المجال أوضح المعيار التدقيق الدولي رقم (200) أنه يجب على المدقق عند بذل العناية المهنية أن يتخذ موقف التشكك (الحذر) المهني أثناء عملية التدقيق مدركا احتمال أنه توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال على الرغم من خبرته السابقة ونزاهة إدارة المؤسسة والمكلفين بالرقابة.

ثانيا- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني (Standards of field work)

بالرغم من توفر الاستقلالية والكفاءة لدى المراجع الخارجي إلا أن هذا غير كاف للقيام بمهمته على أحسن وجه وابداء رأي صحيح بخصوص شرعية وصدق الحسابات، ولهذا وجدت معايير العمل الميداني التي تعتبر مجموعة من الارشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وهي تشتمل على ثلاث معايير نذكرها:

1. المعيار الأول: يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا وبشكل مناسب ناهيك عن الاشراف السليم والدقيق على المساعدين ان وجدوا.

2. المعيار الثاني: يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية المستعمل بدقة وذلك لتحديد مدى امكانية الاعتماد عليه.

3. المعيار الثالث: يجب الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات. وفيما يلي شرح موجز لكل معيار من معايير العمل الميداني:

المعيار الأول الذي يتضمن "التخطيط السليم للعمل" والإشراف الملائم مع المساعدين حيث يتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على عاتق المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق، تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة.

وقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (300) "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" أن هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تخطيط عملية التدقيق بحيث يتم أداؤها بطريقة فعالة أي وضع معايير وتوفير إرشادات عملية المراجعة، بالإضافة إلى وضع استراتيجية عامة وطرق تفصيلية وتوقيت ونطاق عملية المراجعة.

أما المعيار الثاني فهو يتضمن "تقييم نظام الرقابة الداخلية" حيث أنه من خلال دراسة التطور التاريخي لمفهوم وطبيعة وأهداف تدقيق الحسابات تبين أن الاتجاه الحديث للتدقيق يقوم على أساس تدقيق الحسابات الاختبارية بدلاً من تدقيق الحسابات الشاملة التفصيلية، وذلك في ظل الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية، وبناءً على ذلك اهتمت معايير العمل الميداني بهذا الموضوع ونصت على: أنه يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن الرقابة الداخلية تعد بمثابة نقطة الانطلاق الأولى التي يبدأ منها مدقق الحسابات لتخطيط تدقيق الحسابات ووضع برنامج تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، بحيث يزيد درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي، من قوائم وتقارير وتوفير المعلومات الملائمة، ولذلك فإن على المدقق قبل وضع خطة وبرنامج تدقيق الحسابات مراعاة ما يلي:

✓ تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية، كأساس يعتمد عليه في التخطيط ووضع برنامج تدقيق حسابات، وتحديد كمية الاختبارات بما يحقق أهداف تدقيق الحسابات بأقصى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة.

✓ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بقصد التأكد من تحقيقه للأهداف المطلوبة منه، واكتشاف أوجه الضعف والثغرات في النظام ان وجدت، واقتراح الحلول المناسبة لتلافيها.

أما المعيار الثالث المتعلق "بكفاية وملائمة أدلة الاثبات" فهو يتضمن ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الاثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليها عند التعبير عن التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

ثالثاً- المجموعة الثالثة: معايير خاصة بالتقرير (Standards of Reporting)

يُعد تقرير المراجع الخارجي، الذي يعمل كأداة توصيل لرسالة مكتوبة تتضمن رأيه الفني المحايد الى جميع مستخدمي القوائم المالية، المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة الخارجية للحسابات لكونه يعتبر نتاج هذه العملية، كما يُمثل الدليل الوحيد الذي يثبت قيام المراجع الخارجي بتنفيذ واجباته. ولذلك تم وضع أربع معايير تتضمن ارشادات عامة لإعداد تقرير المراجعة نستعرضها كما يلي:

1. المعيار الأول: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها وعرضها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. المعيار الثاني: يجب أن يبين التقرير مدى الثبات على اتباع هذه القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وما اذا كانت القواعد المطبقة في الفترة الحالية مطابقة لتلك التي استعملت في الفترات السابقة.

3. المعيار الثالث: تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية كافية بطريقة معقولة (أي أن تفصح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال بطريقة ملائمة) الا ان ذكر خلاف ذلك في التقرير.

4. المعيار الرابع: يجب أن يحتوي التقرير على ابداء رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية ككل أما إذا لم يستطع المراجع ابداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب ذكر أسباب ذلك، وفي جميع يجب أن يبين التقرير مدى وطبيعة عمليات الفحص التي يقوم بها المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

وفيما يلي شرح موجز لكل معيار من المعايير الخاصة بالتقرير:

يتطلب أول معايير اعداد التقرير "اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها " ضرورة تبيان التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، وهو ما يعني ضمنا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك اذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ولكن قد يحدث في بعض الأحيان أن تعرض القوائم المالية معلومات أخرى، كالتدفق النقدي والأصول والخصوم الناتجة من العمليات النقدية، وهنا نجد أربعة أسس شاملة ومقبولة أخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد يستخدمها المراجع كمعيار للحكم على صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

أما المعيار الثاني الخاص "بثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها" فينص الى أنه يجب أن يشير المراجع في تقريره عن مدى الثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية، والهدف من هذا المعيار هو:

✓ ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة.

✓ توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع الإشارة الى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

أما المعيار الثالث "الافصاح الكافي" فينص على أن يتحقق المراجع من أن الافصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم المراجع بالإشارة الى ذلك في تقريره الا في حالة كون الافصاح غير كاف بدرجة معقولة.

أما المعيار الرابع "التعبير عن رأي المدقق" فينص المعيار الى أنه يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق حول صدق وشرعية القوائم المالية وكذلك فيما اذا كانت النتيجة المعلنة ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، ويمكن أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية:

✓ الرأي النظيف: في هذه الحالة فان القوائم المالية للمؤسسة استوفت كل الشروط والقواعد والمعايير، وبالتالي فان رأي المراجع لا يتضمن أي تحفظات.

✓ الرأي المقيد: الذي يتضمن بعض التحفظات.

✓ الرأي السلبي: عدم ابداء رأي في القوائم المالية.

✓ الرأي المعارض: أن القوائم المالية للمؤسسة تتسم بالتحريف أو التضليل ولا تعبر بصورة صادقة وشرعية عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، ويتم اصداره اذا كان هناك قصور في القوائم المالي من ناحية العدالة وأين يكون ابداء رأي متحفظ لا يُعد تحذيرا كافيا.

وعليه نخلص الى أن معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS) تم وضعها من طرف جهات مختصة بتنظيم المهنة، بهدف توفير مستوى معقول وجيد من الضوابط والارشادات التي تضبط عملية المراجعة وتحدد الاطار الذي يعمل ضمنه المراجع، كما يتم الاعتماد عليهما في الحكم على أداء المراجع الخارجي ونوعية العمل المنجز من طرفه، حيث أن هناك اتجاهات بحثية تعتبر أن معايير التدقيق المقبولة عموما تشكل المرجعية المطلقة في عالم التدقيق " أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي لاقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت ومازالت المرجع الأساسي لكل مزاولي المهنة".

ولكن قد تطور هذا الموقف لدى الباحثين في السنوات الأخيرة بسبب ظهور معايير التدقيق الدولية (ISA) التي أصبحت المرجع الأساسي والمتكامل الذي يسترشد به المراجعون أثناء قيامهم بمهامهم.

2- عرض المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس المعايير الدولية والتأكدات (IAASB)

لقد تم إصدار المعايير الدولية للتدقيق في فترات زمنية متتالية حسب الأهمية النسبية، ثم أعيد تبويبها طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق، وبالتالي يوجد رقمان لكل معيار، أحدهما طبقاً لتاريخ الصدور ولثاني طبقاً لموضوع المعيار حيث يأخذ التبويب الأول ترقيميا يبدأ من (100) والتبويب الثاني يأخذ ترقيميا يبدأ من (200)، حيث وفي جانفي 2014 قام مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية بسحب المجموعة الأولى من المعايير الدولية للتدقيق المسماة "قضايا تمهيدية" (ISA100).

وقد تم الاعتماد في هذا الجزء من البحث كمرجع على المجلد الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية بعنوان " كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات الصلة"، الحجم الأول (VOLUME I) إصدار 2020.

كما تجدر الإشارة إلى أن عرض المعايير كان منصبا على هيكلها وأهدافها ومتطلبات الإفصاح الثابت نسبيا مقارنة بالمضمون العملي الذي هو محل تحيين مستمر ودوري من طرف اللجنة، حيث تضمن آخر تبويب للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) حسب كتيب معايير التدقيق الدولية ستة (06) مجموعات كالتالي:

- المجموعة الأولى (200-299): المبادئ العامة والمسؤوليات
- المجموعة الثانية (300-499): تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة
- المجموعة الثالثة (500-599): أدلة التدقيق
- المجموعة الرابعة (600-699): استخدام أعمال الغير
- المجموعة الخامسة (700-799): استنتاجات المراجعة وإعداد التقارير
- المجموعة السادسة (800-899): المجالات المتخصصة.

المحاضرة رقم 04: عرض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالمبادئ العامة

والمسؤوليات

الاهداف التعليمية : بعد الانتهاء من المحاضرة سيتمكن الطالب من :

✎ أن يفهم المبادئ العامة التي تقوم عليها معايير التدقيق الدولية ويوضح مسؤوليات المدقق وفق هذه المعايير.

✎ أن يصف كيفية تطبيق معايير ISA المختلفة المتعلقة بإعداد و تنفيذ رسالة المهمة.

✎ أن يحلل مسؤوليات المدقق المتعلقة بتقييم المخاطر، الرقابة الداخلية، وجودة الأدلة التدقيقية.

✎ أن يقيّم أهمية الالتزام بمبادئ المهنة والأخلاقيات في تنفيذ عمليات التدقيق وفق معايير ISA.

✎ أن يطبق معايير ISA المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات في حالات دراسية وتمارين عملية لتعزيز الفهم التطبيقي.

معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات هي ستة (6) معايير كالتالي :

المعيار ISA200: "الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق".

المعيار ISA210: "اتفاق على شروط ارتباطات التدقيق"

المعيار ISA230: "توثيق أعمال التدقيق"

المعيار ISA 240: "مسؤولية المدقق ذات علاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية"

المعيار ISA250: "مراعاة الأنظمة والقوانين عند تدقيق قوائم المالية"

المعيار ISA260 : "الاتصال بالملكفين بالحوكمة"

المعيار ISA200: "الأهداف العامة للمدقق المستقل وقيام التدقيق وفقا لمعايير التدقيق"

هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى :

- تحديد المسؤوليات والأهداف العامة للمدقق المستقل عند القيام بتدقيق البيانات المالية.
- يوضح طبيعة ونطاق التدقيق من أجل تحقيق الأهداف.

نطاق المعيار:

- يتناول هذا معيار المسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند قيامه بتدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق.
- يوضح الأهداف العامة للمدقق المستقل ويشرح طبيعة ونطاق التدقيق المصممة لتمكين المدقق من تحقيق تلك الأهداف.

تدقيق القوائم المالية :

- ✓ الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين للمعلومات الموجودة في القوائم المالية ويتحقق ذلك من خلال إبداء المدقق رأيه الفني المحايد وأن أداء عملية التدقيق كان وفقا لمعايير التدقيق الدولية ومتطلبات الأخلاقية الملائمة.
- ✓ القوائم المالية التي تخضع للتدقيق هي تلك القوائم الخاصة بالمؤسسة والتي قامت الإدارة بإعدادها تحت إشراف المكلفين بالحوكمة ولا تفرض معايير التدقيق مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تتجاوز الأنظمة والقوانين التي تحكم مسؤولياتهم حيث إن عملية التدقيق تنفذ على افتراض أن الإدارة والمسيرين يتحملون مسؤوليات معينة.

✓ تتطلب معايير التدقيق من المدقق كأساس لإبداء رأيه أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

ملاحظته:

إن تأكيد المعقول لا يعد مستوى مطلق من التأكيد نظرا لوجود قيود ملازمة لعملية التدقيق تتمثل في أن معظم أدلة التدقيق هي أدلة مقنعة وليست قطعية.

سؤال:

متى يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية؟

✓ الأهمية النسبية: يطبق المدقق أهمية النسبية عند تخطيط وتطبيق التدقيق وعند تقييم أثر تحريفات التي تم اكتشافها خلال التدقيق والتحريفات التي لم يتم تصحيحها إن وجدت على قوائم المالية.

الأهداف العامة للمدقق:

- الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من تحريف جوهري سواء بالغش أو الخطأ.
- إن القوائم المالية تم إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية ووفق القوانين والتشريعات المعمول بها.
- ضمان إعداد تقرير عن قوائم المالية وفق معايير تدقيق ووفق النتائج التي توصل إليها المدقق.
- إن معايير التدقيق تتطلب أن يتمنع المدقق عن إبداء الرأي أو أن ينسحب من الارتباط (التعاقد) أو يستقيل منه عندما يكون الانسحاب ممكنا وفقا للقوانين والتشريعات.

المصطلحات :

- (1) **إطار التقرير المالي المطبق:** هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة والقوانين عند إعداد القوائم المالية والذي تقره الإدارة المكلفين بالحوكمة.
- (2) **إطار العرض العادل:** هو أن تقوم الإدارة بتقديم افصاحات في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد وقد تخرج الإدارة عن متطلب من متطلبات العرض العادل في الحالات و الظروف الاستثنائية.
- (3) **أدلة التدقيق:** هي المعلومات التي يستخدمها المدقق من أجل توصل الى استنتاجات التي يبني على أساسها رأيه الفني المحايد وتتضمن معلومات واردة في سجلات المحاسبة التي تستند إليها القوائم المالية
- **كفاية أدلة التدقيق:** هي مقياس لكمية وتتأثر كمية أدلة التدقيق بتقييم المدقق مخاطر التحريف الجوهرية وأيضا بجودة هذه الأدلة.
- **مناسبة أدلة التدقيق:** هي مقياس لجودتها أي مدى وملاءمتها والاعتماد عليها في إبداء الرأي
- **خطر التدقيق:** أي إبداء رأي غير مناسب يكون في حالة إبداء مدقق لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرفة.
- (4) **المدقق:** هو الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق والذي له عقد والتزام بينه وبين مؤسسة محل التدقيق.
- (5) **خطر الاكتشاف:** هو أن الإجراءات المنفذة بواسطة المدقق لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض لن تكتشف تحريف موجودا قد يكون جوهريا.
- (6) **القوائم المالية:** هي عرض المعلومات المالية التاريخية بما فيها الإفصاحات بهدف إبلاغ عن الالتزامات أو موارد في السنة المالية المعنية.

(7) **المعلومات المالية التاريخية:** هي المعلومات التي تخص المؤسسة والتي تعكس الأحداث

الاقتصادية التي قامت بها خلال فترات زمنية سابقة.

(8) **الإدارة:** هي شخص أو مجموعة من الأشخاص المسؤولين عن التسيير والحوكمة في المؤسسة مثل

المدراء التنفيذيين ورؤساء الأقسام.

(9) **التحريف:** هو الاختلاف بين مبلغ عنصر من عناصر القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو

الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا العنصر أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه

وفقا للإطار التقرير المالي المنطبق.

(10) **نزعة الشك المهني:** هو موقف سلوكي يتضمن تحلي المدقق بعقلية المساءلة والتيقظ للحالات

التي يمكن أن توجد فيها التحريفات بسبب خطأ أو غش.

(11) **تأكيد المعقول:** يقصد به حصول المدقق على أدلة إثبات كافية ومقنعة ولكنها ليست قطعية.

(12) **الانحراف الجوهرية:** هو اختلاف ما هو موجود فعليا وما يجب أن يكون في القوائم المالية.

المعيار ISA210 : "اتفاق على شروط ارتباطات التدقيق"

الهدف (النطاق):

- مساعدة على منع النزاعات والمشاكل المحتملة أثناء عملية التدقيق.
- تحديد مسؤوليات المدقق المتعلقة باتفاق على شروط الارتباط للتدقيق مع الإدارة.

متطلبات تطبيق هذا المعيار

أ تحديد نطاق وهدف التدقيق:

- ✓ يجب على المدقق تحديد نطاق وهدف التدقيق بدقة في الاتفاقية.
- ✓ يجب توضيح نوع التدقيق (كامل، محدد، إداري)، المطلوب.
- ✓ يجب تحديد وثائق المالية التي ستخضع للتدقيق.
- ✓ يجب تحديد القواعد واللوائح التي يجب مراعاة عمل التدقيق.

ب الحصول على معلومات كافية:

- ✓ يجب على المدقق التأكد من حصوله على معلومات كافية من المؤسسة لضمان قيام بتنفيذ عمله بشكل صحيح.
- ✓ يجب تحديد مصادر المعلومات التي سيتم جمعها (كشوف مالية، سجلات محاسبية، تقارير إدارية).
- ✓ يجب تحديد إجراءات الحصول على المعلومات مثل: إجراء مقابلات ، طلب بيانات وملفات ، التأكيدات الخارجية ، إجراءات تحليلية ، الملاحظة.

ت رسالة الإشعار:

- ✓ يجب على المدقق إرسال رسالة الإشعار إلى المؤسسة محل التدقيق قبل البدء في عملية تدقيق لتوضيح نطاق وهدف التدقيق.

✓ يجب أن تشرح رسالة الإشعار دور ومسؤوليات المدقق.

✓ يجب أن تذكر رسالة الإشعار القيود المفروضة على التدقيق.

ث الموافقة الخطية:

✓ يجب على المؤسسة محل التدقيق الموافقة خطيا على شروط اتفاقية التدقيق.

ج الالتزامات المحددة:

✓ يجب على المدقق والمؤسسة تحديد الالتزامات المحددة في الاتفاقية التدقيق.

✓ يجب تحديد مهام المدقق مثل: تدقيق القوائم المالية، تقييم نظام الرقابة الداخلي، فحص الحسابات، التعبير عن رأي مستقل.

✓ يجب على المؤسسة تحديد واجباتها محل التدقيق مثل: التعاون مع المدقق، تقديم المعلومات المطلوبة في أي زمان ومكان، توفير الوصول إلى الوثائق.

ح توثيق عملية الاتفاق:

✓ يجب على المدقق توثيق عملية الاتفاق على شروط وارتباطات التدقيق.

✓ يجب توثيق جميع الاتصالات والتفاهات بين المدقق والمؤسسة.

✓ يجب الاحتفاظ بالوثائق كدليل على امتثال لمتطلبات المعيار.

نموذج رسالة مهمة تدقيق الحسابات

(وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ISA 210 والمعايير الجزائية)

الجزائري في 27: نوفمبر 2025

من:

السيد: (مدقق حسابات / محافظ حسابات)

اعتماد رقم:

العنوان: عنوان المكتب المهني

الهاتف/الفاكس: رقم الهاتف

إلى:

السيد: الممثل القانوني / المدير العام

المؤسسة: مؤسسة كريستال الجزائرية

المقر الاجتماعي: عنوان المؤسسة

الموضوع: رسالة قبول وتأكيد شروط مهمة تدقيق القوائم المالية

تحية طيبة وبعد،

بناءً على تعييننا لتدقيق القوائم المالية لـ "مؤسسة كريستال الجزائرية" للسنة المالية المنتهية في 31

ديسمبر 2025، يسرنا أن نؤكد لكم من خلال هذه الرسالة قبولنا لهذه المهمة وفهمنا لها. تهدف هذه

الرسالة إلى تأكيد نطاق عملنا ومسؤولياتنا كمدققين، وكذلك مسؤوليات إدارة المؤسسة، لضمان فهم

مشترك لشروط المهمة.

1- هدف ونطاق التدقيق

سوف نقوم بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة، والتي تتضمن الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة، بالإضافة إلى ملحق الكشف المالية (Annexe) هدفنا هو إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة -من جميع الجوانب الجوهرية- عن الوضع المالي للمؤسسة وأدائها المالي، وذلك وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF) المطبق في الجزائر.

2- مسؤوليات المدقق

سنجري عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (ISAs) المعتمدة في الجزائر، ووفقاً للقوانين السارية (لا سيما القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات). تتطلب هذه المعايير منا:

- الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي.
- تخطيط وتنفيذ التدقيق للحصول على تأكيد معقول (وليس مطلق) بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ.
- يشمل التدقيق فحصاً -على أساس العينة- للأدلة المؤيدة للمبالغ و الإفصاحات في القوائم المالية، وتقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات المهمة التي أعدها الإدارة.
- نود لفت انتباهكم إلى أنه نظراً لطبيعة الاختبارات (العينة) والمحددات الملازمة لنظام الرقابة الداخلية، هناك مخاطرة حتمية بعدم اكتشاف بعض الأخطاء الجوهرية، حتى وإن تم التدقيق وفقاً للمعايير بدقة.

3- مسؤوليات الإدارة (مؤسسة كريستال)

تتم عملية التدقيق على أساس أن الإدارة تقرر وتفهم مسؤولياتها المتمثلة في:

- إعداد وعرض القوائم المالية بشكل عادل وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF).

- تصميم وتنفيذ وصيانة نظام رقابة داخلية فعال لضمان إعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
- تزويدنا بكل ما يلي:
- الوصول الكامل إلى جميع السجلات والوثائق والبيانات اللازمة للتدقيق.
- أي معلومات إضافية قد نطلبها لأغراض التدقيق.
- إمكانية الاتصال غير المقيد بالأشخاص داخل المؤسسة الذين نرى ضرورة الحصول منهم على أدلة تدقيق.

4- التقارير

عند الانتهاء من عملية التدقيق، سنقوم بإصدار تقريرنا الذي يتضمن رأينا حول القوائم المالية. قد يختلف شكل ومحتوى التقرير في ضوء النتائج التي سنتوصل إليها أثناء التدقيق. كما سنقوم بإصدار "رسالة الإدارة (Management Letter)" في حال وجود ملاحظات جوهرية حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

5- الأتعاب

يتم تحديد أتعابنا بناءً على الوقت المستغرق من قبل فريق العمل ودرجة تعقيد المهام، وذلك وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها وجدول الأتعاب الرسمي (إن وجد). سيتم إرسال تفاصيل الفواتير وشروط الدفع في وثيقة منفصلة.

يرجى التكرم بتوقيع وإعادة النسخة المرفقة من هذه الرسالة لتأكيد موافقتكم على شروط مهمة التدقيق المذكورة أعلاه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

عن مكتب التدقيق

المدقق:

(التوقيع والختم)

إقرار بالاستلام والموافقة:

نحن، مؤسسة كريستال الجزائرية، نؤكد استلامنا لهذه الرسالة وفهمنا وموافقتنا على شروط مهمة

التدقيق الواردة فيها.

الاسم والصفة:

التاريخ 2025 / /

التوقيع والختم:

المعيار ISA230: توثيق أعمال التدقيق

هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى تحديد متطلبات توثيق أعمال التدقيق التي ينبغي على المدقق إتباعها من أجل ضمان جوده وفعالية عملية التدقيق كما يساهم في بناء الثقة في النتائج العمل.

أهميه المعيار:

- يساعد على ضمان دقة عمل مدقق من خلال توثيق جميع مراحل عملية التدقيق بدءا من التخطيط إلى غاية إصدار التقرير.
- يساهم في تقليل حدوث الأخطاء عن طريق توفير سجل واضح لخطوات العمل.
- يساعد توثيق العمل على تحسين التواصل بين أعضاء فريق العمل.
- ضمان جودة التدقيق.
- الامتثال للقوانين الخاصة لمهنة التطبيق.

نطاق المعيار:

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في إعداد وثائق أعمال التدقيق.

مصطلحات

❖ **توثيق أعمال التدقيق:** هو تسجيل جميع المعلومات والخطوات التي تتخذها شركة تدقيق أثناء

تنفيذ عملية تدقيق

❖ **وثائق التدقيق:** هي جميع المستندات التي تستخدم لتسجيل عملية التدقيق

المتطلبات:

أ القيام بتوثيق أعمال التدقيق في الوقت المناسب: يجب على المدقق القيام بتوثيق أعمال

التدقيق في الوقت المناسب

ب توثيق إجراءات تدقيق المنفذة وأدلة تدقيق التي تم الحصول عليها:

يجب على المدقق توثيق أعمال التدقيق لكي يتم فهمها من طرف أي مستخدم كالتالي:

✓ طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المنفذة للالتزام بمعايير التدقيق.

✓ توثيق نتائج إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة تدقيق التي تم الحصول عليها.

✓ توثيق الأمور المهمة التي تظهر أثناء التدقيق والاستنتاجات المتوصل إليها.

✓ توثيق مناقشات مهمة مع الإدارة.

ت الخروج عن متطلب ذي صلة:

سؤال :

متى يخرج المدقق عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير التدقيق؟

يجوز للمدقق الخروج وعدم تطبيق متطلب من متطلبات معايير التدقيق في الظروف الاستثنائية وهنا

يجب عليه توثيق إجراءات التدقيق بديله التي تم تنفيذها وأسباب الخروج عن ذلك المتطلب.

ث الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع:

سؤال :

كيف يتم توثيق الأمور الناشئة بعد إعداد تقرير نهائي؟

إذا قام المدقق في ظروف استثنائية بتنفيذ إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية بحيث توصل إلى

استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره فيجب عليه توثيق ما يلي:

✓ الظروف التي تمت مواجهتها.

✓ إجراءات التدقيق الجديدة التي تم تنفيذها وأدلة تدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها وتأثيرها على تقرير المدقق.

✓ توثيق توقيت إدخال تغيرات ناتجة عن ذلك على التوثيق أعمال التدقيق وتوقيت التدقيق والقائم بإدخال التغيرات والقائم على تدقيقها.

ج تجميع ملف تدقيق النهائي:

✓ يجب على المدقق جمع كل الوثائق أعمال التدقيق في ملف واحد.

✓ بعد الانتهاء من جمع الملف لا يجوز للمدقق حذف أو التخلّص من أي وثيقة من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها .

سؤال :

ماذا يجب على المدقق توثيقه في حالة إدخال تعديلات على الوثائق الخاصة بعملية التدقيق؟

في حالة إدخال المدقق تعديل على وثائق التدقيق أو إضافة وثيقة جديدة بعد الانتهاء من ملف النهائي يجب عليه توثيق ما يلي:

✓ الأسباب المحددة لإجراء هذه الإضافات أو التعديلات.

✓ توقيت إجراء هذه التعديلات والقائم بذلك.

سؤال :

ما هي عوامل التي يتم الاعتماد عليها عند إعداد وثائق أعمال التدقيق؟

✓ حجم المؤسسة .

✓ طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها.

✓ طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.

المعيار ISA 240: مسؤولية المدقق ذات علاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية

نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بأخطاء والغش عند التدقيق القوائم المالية

خصائص الغش:

➤ تنشأ التحريفات في القوائم المالية بسبب الغش أو الخطأ ويتم التفريق بينهما بالمعتمد أو غير

معتمد.

➤ الغش الذي يهتم به المدقق هو ذلك الذي يترتب عليه التحريف الجوهرية في القوائم المالية

ويوجد نوعان من التحريفات معتمدة ذات صلة بالمدقق:

أ- تحريفات ناتجة عن تقرير مالي مغشوش.

ب- تحريفات ناتجة عن اختلاس الأصول.

ملاحظة:

رغم أن المدقق قد يشك أو في حالات نادرة قد يحدد حدوث غش إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إن

كان غشاً قد حدث بالفعل.

المسؤولية عن اكتشاف ومنع الغش:

➤ تقع مسؤولية اكتشاف الغش على عاتق المكلفين بالحوكمة (الملاك والإدارة).

➤ تقع مسؤولية المدقق في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من تحريف جوهرية

سواء بسبب غش أو خطأ.

ملاحظة:

يعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن الغش أعلى من خطر عدم اكتشاف الناتج عن خطأ ويرجع ذلك إلا أن الغش قد ينطوي على مخططات مسبقة ومنظمة بعناية لإخفائه مثل: التزوير، تعتمد عدم تسجيل المعاملات، تعتمد تقديم إفادات مضللة... إلخ

⚡ خطر عدم اكتشاف المدقق تحريف جوهرى عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف الغش جوهرى الناتج عن الموظفين.

⚡ عند الحصول على تأكيد معقول يكون مدقق مسئول على الحفاظ على النزعة الشك المهني طوال فترة التدقيق.

⚡ قد يتحمل المدقق مسؤوليات إضافية حسب القوانين والأنظمة فيما يتعلق بعدم التزام المؤسسة وفيما يتعلق بالغش والخطأ ومن أمثلتها ما يلي:

- ★ إجراء اتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وتقييم مدى مناسبة استجابة لعدم الالتزام وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من الإجراءات.
- ★ الإبلاغ مدققين الآخرين بعدم التزام المؤسسة للأنظمة والقوانين.
- ★ توثيق كل ما يتعلق بعدم الالتزام بالإدارة بالقوانين والأنظمة.

الأهداف:

تتمثل أهداف مدقق حسب هذا المعيار فيما يلي:

← تحديد مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها

الحصول على أدلة تدقيق.

← الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء التدقيق.

المصطلحات:

1. **الغش:** هو تصرف معتمد من قبل فرد أو مجموعة من الافراد من الإدارة او المكلفين بالحوكمة أو الموظفين حيث يتم استخدام التظليل للحصول على صورة غير عادلة أو غير قانونية.
2. **عوامل خطر الغش:** هي أحداث وظروف التي تشير إلى وجود دافع لارتكاب الغش.

المتطلبات :

❖ نزعة الشك المهني: يجب على المدقق أن يحافظ على نزعه الشك المهني طوال فترة عملية التدقيق بحيث يحتمل دوماً أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش.

ملاحظة:

المدقق يجب عليه أن يقبل السجلات والوثائق على أنها صحيحة ولكن إذا تبين للمدقق أمور أثناء عمله فإنه يقوم بالتحري عليها.

❖ المناقشة بين أعضاء فريق التدقيق: حيث يجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية عرض القوائم المالية للمؤسسة التحريف الجوهري بسبب الغش.

❖ إجراءات تقييم مخاطر وأنشطة المتعلقة بها: يجب على المدقق عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش أن يقوم ب:

○ الاستفسار عن الإدارة عن تقييمها للانحرافات المكتشفة وألية الاستجابة

يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة والموظفين ما إذا كان لديهم علم لأي غش فعلي أو مشتبه فيه.

○ يجب على المدقق تحديد وفهم كيفية إدارة المؤسسة وعملية الإشراف الخاصة بتحديد مخاطر

الغش وفهم نظام الرقابة الداخلي الذي وضعته الإدارة لتخفيف تلك المخاطر.

❖ يجب على المدقق تحديد مخاطر الغش وتقييمها على المستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات لفئة المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات .

❖ الاستجابة للمخاطر المقيمة بتحريف الجوهرى بسبب الغش يجب على المدقق تحديد

الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر كالتالى:

لـ تحديد العاملين والإشراف عليهم مع الأخذ فى الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الذين توكلوا إليهم المسؤوليات المهمة تقييم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

سؤال:

ما هي الاستجابات التي يجب على المدقق القيام بها عند اكتشاف مخاطر التحريف الجوهرى

بسبب غش فى القوائم المالية؟

لـ تقويم سياسات محاسبية المطبقة من قبل المؤسسة خاصة فيما يخص المعاملات المعقدة التي قد تكون مؤشرا على وجود تقرير مالى مغشوش بسبب جهود الإدارة الإلزامية إلى إدارة وتعظيم الأرباح.

لـ عنصر المفاجأة فى اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية تدقيق للغش والانحرافات.

لـ يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية متعلقة بمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش على المستوى الإقرارات.

سؤال :

ما هي إجراءات التدقيق التي يجب على المدقق القيام بها فى حالة تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة؟

عند تجاوز الإدارة أدوات الرقابة التي تؤدي إلى التلاعب فى السجلات المحاسبية والقوائم المالية هنا يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التالية:

← فحص القيود المحاسبية المسجلة فى دفتر اليومية ودفتر الأستاذ.

← فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات.

← فحص معاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المؤسسة.

❖ تقويم أدلة التدقيق :

✍ عندما يحدد المدقق تحريف يجب عليه تقييم ما إذا كان ذلك التحريف يعد مؤشر على وجود غش أو لا.

✍ إذا حدد المدقق التحريف سواء كان جوهري أو غير جوهري وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف نتيجة غش وان الإدارة متورطة فيه فيجب عليه إعادة النظر في تقييم المخاطر وأخذ بعين الاعتبار وجود تواطؤ بين الإدارة والموظفين.

سؤال:

✍ متى لا يستطيع المدقق الاستمرار في الارتباط؟

إذا واجه المدقق ظروف استثنائية نتيجة لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه مما يشير شكوك حول قدرته في الاستمرار تدقيق هنا يجب عليه:

✍ تحديد مسؤوليات مهنية والنظامية في هذه الظروف.

✍ النظر في إمكانية استجابة وفق القوانين والأنظمة.

✍ في حالة انسحاب يقوم بمناقشة الانسحاب وذكر الأسباب التي دعت إلى الانسحاب مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

❖ الإفادات المكتوبة: يجب على المدقق أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين

بالحوكمة بأنهم:

✍ يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلي وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

✍ أنهم أفصحوا للمدقق عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية محرفة تحريفا جوهرياً نتيجة الغش.

✍ أنهم أفصحوا للمدقق عن عملهم بحدوث غش أو غش مشتبه فيه والأشخاص متورطون.

لأنهم أفصحوا للمدقق عن عملهم بأي بلاغات تمت من طرف الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللون أو السلطات التنظيمية تدل على وجود غش يؤثر على القوائم المالية للمؤسسة.

❖ البلاغات إلى الإدارة المكلفين بالحوكمة:

لأن ما لم يكن ذلك محظورا بموجب الأنظمة والقوانين فإن المدقق إذ حدد وجود غش أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

لأن التقرير عن غش لسلطات خارج المؤسسة في حالة اكتشاف المدقق حدوث غش أو انحراف جوهري فإنه يجب عليه إعداد تقرير عن ذلك للسلطات المعنية خارج المؤسسة.

المعيار ISA250: مراعاة الأنظمة والقوانين عند تدقيق قوائم المالية

نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن مراعاة الأنظمة والقوانين عند تطبيق القوائم المالية ولا ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم تكليف المدقق فيها باختيار الالتزام بالأنظمة واللوائح وتقرير عن ذلك بشكل منفصل.

سؤال:

من يتحمل المسؤولية عدم الالتزام بالأنظمة والقوانين؟

أ- **مسؤولية الإدارة:** تتحمل الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة مسؤولية التأكد من أن كل العمليات المؤسسية تتم وفقا للأنظمة والقوانين وأن المبالغ والافصاحات في القوائم المالية مطابقة أيضا.

ب- **مسؤولية المدقق:** تهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة المدقق في تحديد حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالأنظمة والقوانين إلا أن المدقق ليس مسئول عن منع عدم الالتزام ولا يتوقع منه أيضا أن يكتشف عدم الالتزام بجميع القوانين والأنظمة. يتميز هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة والقوانين كما يلي:

- ★ القوانين والأنظمة المتعارف عليها بشكل عام على أن لها تأثير مباشر في تحديد المبالغ والافصاحات في القوائم المالية مثل: قوانين الخاصة بالزكاة، القوانين الخاصة بضريبة والمعاشات التقاعد.

- ★ الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والافصاحات في القوائم المالية مثل: الالتزام بمتطلبات تنظيمية، الالتزام باللوائح البيئية.

★ يجب أن يظل المدقق منتبها لاحتتمال أن الإجراءات التدقيق الأخرى المطبقة بهدف تكوين رأي في

القوائم المالية قد تلقت انتباهه في حالات عدم الالتزام

الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

➤ الحصول على ما يكفي من أدلة تدقيق عن الالتزام بأحكام والقوانين المتعارف عليها في شكل عام

على ان لها تأثير مباشر على المبالغ والا فصاحات في القوائم المالية.

سؤال:

ما هي أنواع القوانين والأنظمة التي يجب على المدقق معرفتها؟

➤ تنفيذ إجراءات التدقيق للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة والقوانين التي قد

يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

➤ الاستجابة بشكل مناسب لحالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.

مصطلحات:

❗ عدم الالتزام: هو الامتناع عن فعل بقصد او غير قصد بالمخالفة للأنظمة والقوانين السارية ولا

يشمل عدم الالتزام السلوك الشخصي الغير متعلق بالأنشطة المؤسسة.

المتطلبات:

مراعاة مدقق للالتزام بالأنظمة والقوانين:

★ يجب على المدقق معرفة الإطار التنظيمي والهيكل للمؤسسة.

★ يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة عن مدى التزام بأحكام قوانين التي لها تأثير

مباشر في تحديد مبالغ وانحرافات جوهرية.

★ يجب على المدقق تنفيذ اجراءات تدقيق مساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام والتي قد يكون

لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

المعيار ISA260 : "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

نطاق المعيار:

- 1- يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن الاتصال بمكلفين بالحوكمة عند تدقيق القوائم المالية.
- 2- يوفر هذا المعيار اطارا شاملا للاتصال المدقق بالمكلفين بالحوكمة ويحدد الإجراءات والأسباب لمدقق للاتصال معه .
- 3- تعتبر الإدارة مسؤولة عن ابلاغ المكلفين بالحوكمة بالمسائل المتعلقة بالحوكمة كما ان هناك مسؤولية لمدقق في الاتصال بالمكلفين بالحوكمة حيث ان الاتصال الفعال مهم في ما يلي:
 - ✓ مساعدة المدقق و المكلفين بالحوكمة في فهم الأمور والعمليات المختلفة لتدقيق حيث يتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلالية المدقق وموضوعيته.
 - ✓ مساعدة المدقق في الحصول على معلومات ذات الصلة بالتدقيق من المكلفين بالحوكمة .
 - ✓ مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليته في الإشراف على الية التقرير المالي مما يحد من مخاطر التحريف الجوهرى في قوائم المالية .

اهداف المعيار:

- 1- ابلاغ وإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على اطار وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها
- 2- الحصول على معلومات من المكلفين بالحوكمة.
- 3- تزويد المكلفين بالحوكمة بالملاحظات والتي يراها مهمة وذات علاقة بمسئولياتهم.
- 4- تشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

متطلبات المعيار

أ- المكلفون بالحوكمة :

يحدد المدقق الشخص (الاشخاص) المناسب داخل هيكل الحوكمة للمؤسسة ليتم الاتصال معه وتختلف هياكل المؤسسة من مؤسسة الى اخرى وحسب المنطقة ايضا ففي بعض المؤسسات يحتل المكلفون بالحوكمة بمناصب حساسة مثل المدراء في هذه الحالة يكتفي المدقق بإبلاغ الوسائل المطلوبة الى الإدارة.

ب- المسائل الواجب الابلاغ عنها:

ينبغي على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة في النقاط التالية:

ب-1 عن مسؤوليته في صياغة رأيه حول القوائم المالية

ب-2 الابلاغ عن نطاق وتوقيت عملية التدقيق

ب-3 الابلاغ عن النتائج المهنية جدول البيانات والتقديرات المحاسبية والوسائل الاخرى المتعلقة بالإشراف

على عملية اعداد التقارير المالية للإبلاغ عن إجراءات الوقائية التي يتم تطبيقها للتخلص او الحد من

تهديدات

ت- عملية الاتصال (الاية الاتصال)

ت-1 يجب على المدقق ابلاغ المكلفين بالحوكمة كتابيا (بالنتائج المهنية) التي تم الوصول اليها اذا كان البلاغ

شفهي غير كافي ولا يلزم ذكر جميع الاصول النتائج التي ظهرت خلال عمليه المراجعة ان يتصل بالمكلفين

ت-2 يجب على المدقق ابلاغ المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب

ت-3 يجب على المدقق تقييم ما اذا كان الاتصال متبادل بينه وبين المكلفين بالحومة كما كافيا لعمله واذا لم يكن كذلك فيجب عليه تقييم تأثير ذلك .

ث- التوثيق

يحتفظ مدقق بنسخه من التبليغ الخطي كجزء من وثائق عملية التدقيق وفي حاله ابلاغ المسائل شفويا يتعين على المدقق ادراجها على شكل محاضر معده من قبل المؤسسة

المحاضرة الخامسة: عرض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالسلوك الأخلاقي

ورقابة الجودة

الأهداف التعليمية للمحاضرة:

بعد حضور هذه المحاضرة، يكون الطالب قادراً على:

- ❖ فهم المبادئ الأخلاقية الأساسية وأهميتها في التدقيق المهني
- ❖ تطبيق متطلبات معايير ISQM 1 و ISA 220 في السياق العملي
- ❖ تقييم فعالية أنظمة إدارة الجودة والالتزام بالمعايير الدولية
- ❖ تطوير سياسات وإجراءات جودة مستجيبة للمتطلبات المعاصرة
- ❖ القدرة على التعامل مع القضايا الأخلاقية المعقدة في الممارسة المهنية

تتضمن معايير السلوك الأخلاقي ورقابة الجودة معيارين:

المعيار ISA220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" و المعيار ISQC1 "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ

ارتباطات التدقيق وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى" الذي تم تحديثه حيث أصبح ISQM

وهو من سلسلة إصدارات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) في عام 2022، والتي أصبحت

سارية للمهام التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعده.

أولاً: المعيار ISA220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"

نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق القوائم المالية، ويتناول أيضاً مسؤوليات فاحص رقابة جودة الارتباط.

هدف المعيار:

إن أنظمة وسياسات إجراءات رقابة الجودة تعد من مسؤولية المدقق، وحتى يحصل المدقق على ضمان معقول أن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية و أن تقريره الصادر ملائم، فعليه تطبيق إجراءات رقابة الجودة في كل مراحل عملية التدقيق.

متطلبات المعيار: يتطلب المعيار ISA220 "رقابة جودة تدقيق البيانات المالية" ما يلي:

أ- مسؤوليات القيادة لجودة عملية التدقيق: يتحمل الشريك (المسؤول) عن عملية التدقيق في المؤسسة مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية التدقيق، بحيث يقوم بها من خلال حرصه على إبراز أهمية جودة التدقيق وحقيقة أنها أمر هام في أداء عملية التدقيق.

ب- المتطلبات الأخلاقية: يضل شريك عملية التدقيق في حالة تأهب لأي دليل إلى عدم امتثال أعضاء فريق التدقيق للمتطلبات الأخلاقية، وإذا تأكد من ذلك من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة، يقوم الشريك باتخاذ الإجراء المناسب بالتشاور مع المدققين الآخرين.

ج- الموافقة على العلاقات مع العملاء: يوضح المعيار ISA220 كيفية تعامل المدقق مع المؤسسات سواء كانوا جدد أو من أجل المواصلة معه. وفي حالة حصول المدقق على معلومات تتسبب في إلغاء عملية التدقيق في وقت مبكر، فعليه إيصال تلك المعلومات للمؤسسة على الفور ليتمكنوا من اتخاذ الإجراء المناسب.

د- مهمة فرق التدقيق: يتوجب على مؤسسة التدقيق امتلاك فريق مؤهل مهنيًا وعلميًا لأداء مهامه. ويجب أن يكون لدى الفريق مجموعة من الخبراء التابعين لكي يتمكن الفريق من:

- أداء عملية التدقيق وفقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية.

- المساهمة في إصدار تقرير المدقق بشكل ملائم.

هـ- أداء عملية التدقيق: يتحمل شريك عملية التدقيق مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق مع

كتابة التقرير المناسب. ويتحمل الشريك كذلك مسؤولية تدقيق المستندات ووثائق التدقيق ومناقشة فريق

العمل لها، ومدى كفايتها ومناسبتها لإصدار التقرير. كما حمل المعيار المدقق مسؤولية التشاور مع فريق العمل

بشأن الأمور الصعبة. وأضاف أيضًا متطلبات أخرى مثل تدقيق رقابة الجودة العلمية وحالات اختلاف الرأي.

سؤال: كيف تتم عملية فحص رقابة جودة التدقيق؟

➤ يجب على الشريك المسؤول عن عملية التدقيق فحص رقابة جودة التدقيق من خلال:

- التأكد من تعيين فاحص لرقابة جودة التدقيق.

- مناقشة الأمور المهمة التي تظهر أثناء عملية التدقيق مع فاحص رقابة الجودة.

- عدم تأريخ تقرير التدقيق لحين انتهاء لفحص رقابة التدقيق.

➤ ويجب على فاحص رقابة الجودة إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة والاستنتاجات التي توصل إليها فريق

التدقيق من خلال ما يلي:

- مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول على التدقيق.
- فحص القوائم المالية وتقرير المدقق المقترح.
- فحص وثائق العمل الخاصة بالتدقيق.
- فحص وتقييم الاستنتاجات التي توصل إليها فريق التدقيق في صياغة التقرير.
- و- المراقبة: يلزم المعيار المؤسسة بتأسيس عملية مراقبة الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة لضمان أن هذه السياسات ملائمة وكافية وتعمل بفعالية. وينبغي على شريك عملية التدقيق النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمؤسسة ومدى تأثير أوجه النقص التي تمت ملاحظتها على عملية التدقيق.
- ي- التوثيق: ينبغي على المدقق إدراج كل وثائق التدقيق المتعلقة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء، وحتى تفاصيل المشاورات.

تعريفات

- الشريك المسؤول عن الارتباط: هو الشخص (المدقق) المسؤول عن عملية التدقيق وإعداد التقرير.
- فحص رقابة جودة الارتباط: هي آلية مصممة لتقديم تقييم موضوعي للأحكام والاستنتاجات التي توصل إليها فريق التدقيق في صياغة التقرير وذلك في تاريخ إصدار تقرير التدقيق أو قبله.
- فاحص رقابة الجودة: هو شخص من داخل المكتب أو شخص خارجي مؤهل أو فريق مكون من هؤلاء.
- فريق الارتباط: هم الشركاء والموظفين الذين ينفذون عملية التدقيق.
- الارتباط: هو التدقيق.

ثانيا: المعيار ISQC1 "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ الارتباطات للتدقيق وفحص

القوائم المالية وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

وضع هذا المعيار ليحل محل معايير الأمور التمهيدية التي كانت تحت رقم (100-199) تم إصداره سنة 2009.

تعريف (نطاق):

يتكون نظام رقابة الجودة من سياسات وإجراءات مصممة من طرف الشركة بهدف أن تكون التقارير الصادرة عنها ملائمة حيث يتناول هذا المعيار مسؤوليات شركة التدقيق المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عملية التدقيق على القوائم المالية وعلى عمليات التأكيد الأخرى.

الهدف:

إن هدف شركة المحاسبين المهنيين هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص

• امثال مؤسسة التدقيق وموظفيها لمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها

• أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو الشركاء عملية ملائمة

متطلبات المعيار:

تتضمن العناصر التالية:

- أ- مسؤوليات القيادة (المدقق): تقوم شركة التدقيق بوضع إجراءات لتعزيز ثقافة الإدراك لدى العمال أن الجودة ضرورية لأداء المهام، بحيث أن أي شخص أو أشخاص توكل إليهم المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة يمتلكون الخبرة المقدرة والكافية والمناسبة لتحمل المسؤولية مثل: وضع إجراءات لتقييم الأداء والمرتبات والمكافآت.
- ب- متطلبات سلوك الأخلاقي: تتمثل أهم الإجراءات التي تتحقق منها الشركة من أن العاملين يمثلون بالسلوك الأخلاقي في:

- النزاهة: وهي الأمانة أو أداء العمل بمصداقية وإنصاف.
 - الموضوعية: هي الالتزام بمهامه دون تحيز أو تأثير من أطاف داخلية أو خارجية.
 - العناية: يقصد بها بذل العامل المجهود المطلوب منه.
 - السرية: الحفاظ على السر المهني وكتمان المعلومات الخاصة لعملية التدقيق.
 - السلوك المهني: الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة.
- ت- قبول استمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة: تحصل شركة التدقيق على معلومات حول العملاء قبل قبول عملية جديدة، ولي تسهيل هذه العملية عليها وضع

إجراءات تتناول فيها ظروف مهنية وقانونية التي تؤدي إلى موافقة التعامل مع العميل أو الاستمرار مع العميل القديم.

ث- الموارد البشرية: يجب على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات بحيث تسمح لها بمعرفة ما إذا كانت تمتلك العدد الكافي من الموظفين ذو كفاءة وتأهيل مهني عالي.

ج- أداء العمليات: أي أداء المهام من طرف الموظفين لدى شركة التدقيق، هنا يجب على الشركة وضع إجراءات وسياسات تسمح لها بشرح المهام لفريق العمل، وكيفية الإشراف على المساعدين وطريقة الوثائق لي استعمالها وكيفية احتفاظ بها.

ح- المراقبة: تشمل المراقبة في إجراء فحص دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل من قبل أطراف يملكون خبرة وسلطة كافية والذين يطلب منهم إبلاغ حالات القصور المحددة. والهدف من هذا الإجراء معرفة ما إذا كان نظام رقابة الجودة مصمم بالشكل المناسب ومطبق بفعالية.

تم إصدار تحديثات مهمة على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC 1 والذي أصبح يُعرف الآن باسم "الجزء 1: معايير رقابة الجودة للمنظمات التي تؤدي مهام تدقيق أو مراجعة القوائم المالية، أو مهام فحص المعلومات المالية التاريخية، أو مهام خدمات ضمان أخرى، أو خدمات ذات علاقة ("كجزء من سلسلة إصدارات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) في عام 2022، والتي أصبحت سارية للمهام التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعده.

أبرز التحديثات التي تم إدخالها:

1- التحول نحو نهج قائم على المخاطر والجودة: (Quality Management Approach)

- انتقال من "رقابة الجودة" إلى "إدارة الجودة": ركز الإصدار القديم على نظام رقابة جودة لضمان الامتثال للمعايير. بينما يركز الإصدار الجديد على بناء ثقافة جودة استباقية وشاملة داخل المنظمة.
- المكونات الثمانية للنظام القديم (القيادة، الأخلاق، قبول العمل واستمراريته، الموارد البشرية، تنفيذ المهمة، الرقابة) تم استبدالها بمكونات متكاملة ومترابطة تركز على:
 - مسؤولية القيادة والإشراف: (Governance and Leadership) التأكيد على مسؤولية الإدارة والقيادة في غرس وتحفيز ثقافة الجودة داخل المنظمة بأكملها.
 - متطلبات متعلقة بالأخلاق والاستقلالية: تعزيز النهج الاستباقي في تحديد وتقييم التهديدات الأخلاقية والاستقلالية ومواجهتها.
 - قبول العمل واستمراريته وإنجازه: تعزيز عملية تقييم المخاطر عند قبول العملاء والمهام الجديدة، واستمرارية تقييم المخاطر طوال فترة التعاقد.

2- التركيز القوي على ثقافة الجودة والسلوكيات: (Quality Culture)

- تم التأكيد بشكل كبير على دور الإدارة (القيادة) والموظفين المسؤولين عن الحوكمة في خلق بيئة تؤدي بشكل طبيعي إلى أعمال عالية الجودة.
- تم التذكير بأن الجودة هي مسؤولية كل فرد في المنظمة، وليست فقط مسؤولية قسم الرقابة الداخلية.

3- التقييم الاستباقي والتكيفي للمخاطر: (Proactive Risk Assessment)

- مفهوم "تقييم مخاطر الجودة في المنظمة": تطلب المنظمة الآن تحديد وتقييم مخاطر الجودة التي تهدد تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. وهذا يشمل مخاطر ناشئة عن بيئة عمل المنظمة أو خصائصها الخاصة.
- الاستجابة للمخاطر: يجب على المنظمة تصميم وتنفيذ استجابات (سياسات وإجراءات) لمعالجة مخاطر الجودة التي تم تحديدها، والتكيف المستمر للنظام بناءً على ذلك.
- معالجة جذر الأخطاء: التركيز على تحليل أسباب أوجه القصور في المهام (وليس فقط تصحيحها) لمنع تكرارها.

4- تحديثات في مجالات محددة:

- الموارد البشرية: توضيح أكبر للمتطلبات المتعلقة بتقييم الكفاءات وتطويرها، والأداء، والتعويضات، والترقيات، وضمان أن الحوافز تدعم ثقافة الجودة.
- الانتفاع بالخبرة: التركيز على أهمية الوصول إلى الخبرة المناسبة (داخلية أو خارجية) عند الحاجة.
- اعتماد ومراقبة الخدمات الخارجية: تعزيز المتطلبات عندما تعتمد المنظمة على مقدمي خدمات خارجيين (مثل خدمات التكنولوجيا أو الخبراء).

5- المعلومات والاتصالات: (Information and Communication)

- تم إضافة هذا كمكون حيوي، حيث يؤكد على أهمية الحصول على المعلومات ذات الصلة وتوصيلها بشكل فعال (داخل المنظمة ومع الأطراف الخارجية مثل العملاء) لدعم عمل نظام إدارة الجودة.

6- الرقابة المستندة إلى المخاطر على المهام: (Engagement Quality Reviews)

- توضيح وتعزيز متطلبات مراجعة جودة المهمة، خاصة للمهام عالية المخاطر أو المهام التي تتطلب مراجعة الجودة بموجب المعايير المهنية.

الهدف الأساسي من التحديثات:

تحويل نظام رقابة الجودة من نظام تفاعلي وامثالي إلى نظام استباقي وديناميكي يركز على:

- الثقافة والسلوك. (Culture & Behaviors)
- القيم والمسؤولية. (Values & Accountability)
- التكيف المستمر. (Continuous Adaptation)
- التعلم والتحسين. (Learning & Improvement)

العلاقة بالمعايير الأخرى:

تم تحديث ISQC 1 بالتزامن مع إصدار:

- ISA 220 المعدل: رقابة الجودة في مهمة تدقيق القوائم المالية.
- ISQM 2 :مراجعة جودة المهام الذي يحل محل قسم المراجعات الداخلية في ISQC 1 القديم.

الأسئلة:

(1) ماهي مكونات نظام جودة التدقيق؟

حسب المعيار الدولي لرقابة جودة التدقيق ISQC1 ، يتكون نظام جودة التدقيق من سياسات وإجراءات تهدف إلى ضمان أن المكاتب التي تقوم بعمليات مراجعة وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى تنفذ تلك العمليات بمستوى جودة مناسب.

مكونات نظام جودة التدقيق حسب:ISQC1

- بيئة السلامة المهنية (المناخ الداخلي للمكتب): تشمل المبادئ الأخلاقية، الاستقلالية، والنزاهة المهنية لجميع أعضاء المكتب.
 - سياسة قبول واستمرار العلاقة مع العملاء، والارتباطات: تشمل تقييم المخاطر المتعلقة بالعملاء، والقرارات بشأن قبول أو استمرار الارتباط مع العميل بما يضمن جودة العمل.
 - الموارد البشرية: ضمان توظيف وتدريب الكوادر ذات الكفاءة والخبرة المناسبة لضمان جودة عمليات التدقيق.
 - تنفيذ الارتباطات بشكل ملائم: وجود إجراءات رقابية كافية لضمان أن كل التدقيقات تتم وفقا للمعايير المهنية والسياسات الداخلية للمكتب.
 - مراقبة الجودة: عمليات مراجعة داخلية لضمان استمرار كفاءة وفاعلية نظام الجودة، وتقييم الالتزام بالسياسات والإجراءات.
 - الموارد التكنولوجية والدعم: توفر الأدوات والبيئة المناسبة لأداء عمليات التدقيق.
 - التواصل الداخلي: لضمان تبادل المعلومات الهامة المتعلقة بجودة العمل بين أفراد الفريق.
- يهدف هذا النظام إلى توفير إطار قوي لإدارة جودة التدقيق بإشراف مباشر من الإدارة العليا في المكتب، مما يعزز الالتزام بالمعايير المهنية وحماية سمعة المكتب والمستخدمين النهائيين للتقارير المالية

2) ماهي عناصر السلوك الأخلاقي التي يجب أن يمثل لها المدقق؟

حسب معيار التدقيق الدولي ISQC1 ، عناصر السلوك الأخلاقي التي يجب أن يمثل لها المدقق تشمل عدة مبادئ رئيسية هي جزء أساسي من نظام جودة التدقيق، وتشمل:

- النزاهة: التزام المدقق بالصدق والموضوعية في جميع جوانب العمل المهني.

- الاستقلالية والموضوعية: ضمان عدم وجود تأثيرات خارجية أو داخلية قد تؤثر على حكم المدقق أو قراراته.

- السرية: الحفاظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال العمل وعدم استخدامها إلا للأغراض المهنية المصرح بها.

- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة: امتلاك المعرفة والمهارات المناسبة مع الالتزام بأداء العمل بمستوى جودة عالٍ ووفقاً للمعايير المهنية.

- السلوك المهني: التصرف بطريقة تحترم القوانين والمعايير المهنية ولا تضر بسمعة المهنة.

هذه المبادئ تمثل الإطار الأخلاقي الذي يدعم نظام جودة التدقيق ويعزز موثوقية التقارير المالية وضمن النزاهة المهنية في كل ارتباط تدقيقي، وتعتبر من متطلبات ISQC1 التي تضمن تطبيق سياسات وإجراءات فعالة لإدارة الجودة داخل مكاتب التدقيق.

(3) ماهي عناصر رقابة الجودة للجمل التالية:

- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالمخالفات التي يعلمون بها.

- أن تقوم الشركة بالإبلاغ فوراً عن مخالفات الجهات المعنية.

حسب المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 ، عناصر رقابة الجودة المتعلقة بالجمل التالية تتمحور حول آليات التبليغ والشفافية داخل نظام الجودة للمكتب، وتشمل:

- العنصر الأول (إشعار الشركة فوراً بالمخالفات من قبل الموظفين):

- وجود قنوات اتصال واضحة وآمنة داخل مكتب التدقيق تسمح للموظفين بالإبلاغ السريع عن المخالفات أو الانتهاكات.

- تشجيع بيئة عمل تدعم الإفصاح عن المخالفات بدون خوف من الانتقام أو التمييز.

- سياسات وإجراءات تعالج التبليغات بشكل جاد وسريع مع الحفاظ على سرية المبلغين.

• **العنصر الثاني (إبلاغ الشركة للجهات المعنية بالمخالفات فوراً):**

• وجود إجراءات محددة وموثقة للإبلاغ للجهات الرقابية أو التنظيمية المختصة عند اكتشاف مخالفات جوهرية.

• تحديد مسؤوليات واضحة لدى الإدارة في التعامل مع البلاغات واتخاذ الإجراءات المناسبة.

• ضمان الالتزام بالقوانين والتنظيمات المتعلقة بالإفصاح والشفافية تجاه الجهات الرسمية.

هاتان الممارستان تعكسان متطلبات ISQC1 التي تهدف إلى ضمان وجود نظام رقابة جودة فعال يتيح الكشف المبكر عن المشكلات ومعالجتها بما يحفظ نزاهة وجودة العمل التدقيقي.

المحاضرة 06: عرض المعايير الدولية المتعلقة بالتخطيط لعملية التدقيق

الأهداف التعليمية:

- ✍ التذكر من خلال تحديد معايير التدقيق الدولية 300، 315، 320، 450 ومفاهيمها الأساسية.
 - ✍ الفهم من خلال شرح أهداف ومعاني معايير التخطيط وعلاقتها بجودة التدقيق.
 - ✍ تطبيق المعايير على حالات عملية ووضع خطة تدقيق مبدئية.
 - ✍ تحليل العلاقات بين المخاطر والإجراءات التدقيقية.
 - ✍ إعداد خطة تدقيق متكاملة وفق معايير ISA.
 - ✍ تقييم فعالية وامتنال خطة التدقيق للمعايير الدولية.
- سيتم التطرق في هذه المحاضرة إلى معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتخطيط وهي ISA300 و 315، 320 و 450.

المعيار ISA 300: التخطيط لمراجعة القوائم المالية

نطاق المعيار:

يتناول المعيار مسؤولية المدقق عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية.

دور التخطيط وتوقيته :

يتضمن التخطيط لتدقيق في تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط ووضع خطة التدقيق ويفيد التخطيط في :

- ✓ مساعدة المدقق في تخصيص الاهتمام المناسب لجوانب التدقيق المهمة.
- ✓ مساعدة المدقق في تحديد العناصر المهمة في عملية التدقيق.
- ✓ مساعدة المدقق في تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- ✓ مساعدة المدقق في اختيار اعضاء فريق مناسبين واسناد الاعمال لهم بصورة مناسبة.
- ✓ تسهيل توجيه اعضاء فريق التدقيق والاشراف عليهم وفحص عملهم.
- ✓ المساعدة في تنسيق الاعمال التي انجزت من طرف فريق التدقيق والخبراء الذين تم الاستعانة بهم.

الهدف :

هدف المدقق من التخطيط هو تخطيط عملية التدقيق من اجل تنفيذها بطريقة فعالة .

المتطلبات :

1- اشترك الاعضاء الرئيسيين لفريق التدقيق : يجب على المدقق اشراك كل الاعضاء الرئيسيين لفريق التدقيق في عملية التخطيط للتدقيق.

2- الانشطة المبدئية للارتباط : يجب ان يقوم المدقق بالأنشطة التالية :

أ- تنفيذ الاجراءات المطلوبة بموجب معيار IAS220 فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وارتباط المراجعة المحدد.

ب- تقويم الالتزام للمتطلبات الاخلاقية.

ت- تكوين فهم لشروط الارتباط وفق متطلبات معيار IAS 210

3- أنشطة التخطيط :

أ- يجب على المدقق تحديد الاستراتيجية العامة للتدقيق: النطاق, التوقيت, الاتجاه .

ب- يجب على المدقق عند تحديد الاستراتيجية ان يقوم بـ :

➤ الوقوف على خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه.

➤ التحقق من اهداف الارتباط.

➤ الاخذ في الحسبان العوامل المهمة في التدقيق التي تعد وفقا للحكم المهني للمدقق المهمة.

➤ الاخذ بعين الاعتبار نتائج الأنشطة للارتباط.

➤ التحقق من طبيعة الموارد المطلوبة لتنفيذ الارتباط وتوقيتها ومداها.

ت- يجب على المدقق وضع خطة تتضمن وصفا ما يلي :

❖ وصف طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها بموجب معيارIAS315.

❖ وصف طبيعة التوقيت ومدى اجراءات المراجع الاضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الاقرارات

❖ يجب على المدقق تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للتدقيق خلال سير عملية التدقيق.

❖ يجب على المدقق ان يخطط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والاشراف على فريق التدقيق وفحص

اعمالهم .

التوثيق :

يجب على المدقق ان يضمن كل اعمال التدقيق المتعلقة بالتخطيط وهي :

أ- توثيق الاستراتيجية العامة .

ب- توثيق خطة التدقيق.

ث- توثيق التعديلات الهامة على الاستراتيجيات او على الخطة.

متطلبات اضافية :

يجب على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار الاتصال بالمدقق السابق للمؤسسة ان وجد وفي حالة لم تمنع القوانين ذلك وعليه ايضا التحقق من الارصدة الافتتاحية وفق المعيارISA 510.

المعيار ISA 315 : تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة

وبيئتها

1- هدف المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر وجود أخطاء جوهريّة في القوائم المالية من

خلال فهم المؤسسة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية. يهدف المعيار إلى:

- معرفة وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ) من خلال فهم المؤسسة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية.

- توفير أساس لوضع خطة للاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

2- المتطلبات:

(أ) إجراءات تقييم المخاطر:

لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، يتعين على المدقق تنفيذ الإجراءات التالية:

- ✓ الاستفسارات من خلال إجراء استفسارات من الإدارة والأفراد المناسبين داخل المؤسسة.
- ✓ الإجراءات التحليلية من خلال تحليل المعاملات والأحداث غير العادية التي قد تشير إلى وجود أخطاء جوهرية.
- ✓ التأكيدات الخارجية من خلال تنفيذ إجراءات مثل التأكيدات الخارجية للحصول على أدلة تدعم التقييم.
- ✓ تحديد المخاطر من خلال استخدام إجراءات أخرى تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

(ب) فهم المؤسسة وبيئتها:

يتطلب فهم المؤسسة وبيئتها مراعاة عدة عوامل تؤثر على تقييم المدقق:

- ✓ العوامل الخارجية للمؤسسة مثل القوانين السارية وقطاع النشاط.
- ✓ طبيعة العمليات التعرف على الهيكل الإداري وكيفية تمويل المؤسسة.
- ✓ أساليب المحاسبة من خلال التحقق من مدى ملائمة أساليب المحاسبة مع قطاع النشاط.

✓ قياس الأداء للمؤسسة من خلال فهم كيفية تقييم الإدارة لأداء المؤسسة.

✓ البيئة الداخلية للمؤسسة تشمل البيئة الداخلية عدة عناصر للرقابة الداخلية :

- نشر الإدارة للسلوك الأخلاقي وثقافة الأمن.
- تقدير الإدارة للمخاطر واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها.
- فهم نظام المعلومات المحاسبي المستخدم لإعداد التقارير المالية.
- فهم أنشطة الرقابة المتعلقة بتوزيع المهام.
- تحديد الأنشطة المستخدمة لمتابعة الرقابة الداخلية.
- الحصول على فهم لأنشطة التدقيق الداخلي (إن وجدت).

ج) تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية

- يجب على المدقق تحديد المخاطر الجوهرية أثناء عملية فهم المؤسسة وبيئتها.
- يتم تقييم هذه المخاطر لتصميم خطة تدقيق فعالة.

د) التوثيق

يجب على المدقق توثيق ما يلي:

❖ النقاشات بين فريق التدقيق والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها.

❖ العناصر الأساسية لفهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك :

- عناصر الرقابة الداخلية.
- إجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها.

❖ مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها.

3- مخاطر التدقيق :

تُعد هذه المفاهيم الثلاثة هي المكونات الأساسية لما يعرف بـ "نموذج مخاطر التدقيق (Audit Risk Model)". وفيما يلي تعريف دقيق ومبسط لكل منها:

1-3 المخاطر المتأصلة (Inherent Risk - IR)

هي احتمالية وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية في رصيد حساب معين أو نوع من المعاملات، وذلك بافتراض عدم وجود أي أنظمة رقابة داخلية مرتبطة بها.

- بمعنى آخر: هو الخطر النابع من طبيعة الشيء نفسه أو طبيعة نشاط الشركة.
- مثال: النقدية (الكاش) لديها مخاطر متأصلة عالية لأنها سهلة السرقة. العمليات الحسابية المعقدة (مثل المشتقات المالية) لديها مخاطر متأصلة عالية لأنها عرضة للخطأ في الحساب.

2-3 مخاطر الرقابة (Control Risk - CR)

هي احتمالية أن يفشل نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة في منع، أو اكتشاف، أو تصحيح التحريفات الجوهرية في الوقت المناسب.

- بمعنى آخر: هو الخطر المرتبط بضعف الإجراءات التي تضعها إدارة الشركة لحماية أصولها وسجلاتها.
- العلاقة: كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً، انخفضت مخاطر الرقابة، والعكس صحيح.

ملاحظة هامة: يُطلق على مجموع (المخاطر المتأصلة + مخاطر الرقابة) مصطلح "مخاطر التحريف الجوهرية (Risk of Material Misstatement)" ، وهذه المخاطر خاصة بالعمل (المؤسسة) ولا يملك المدقق سيطرة عليها، بل يقوم بتقييمها فقط.

3-3 مخاطر الاكتشاف (Detection Risk - DR)

هي الخطر المتمثل في أن إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق لن تنجح في اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في البيانات المالية.

- بمعنى آخر: هو احتمال أن يعطي المدقق رأياً نظيفاً بينما توجد أخطاء لم يكتشفها أثناء فحصه.
- السيطرة: هذا هو النوع الوحيد من المخاطر الذي يمكن للمدقق التحكم فيه.
- إذا كانت مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة (عالية)، يجب على المدقق تقليل مخاطر الاكتشاف (من خلال زيادة حجم العينات، وتكثيف الاختبارات) ليكون مطمئناً.

المعادلة التي تربطهم:

مخاطر التدقيق الكلية = المخاطر المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

سؤال:

- 1- ما هي متطلبات تقييم المخاطر حسب متطلبات ISA 315 ؟
- 2- ما هي إجراءات تقييم المخاطر حسب متطلبات ISA 315 ؟
- 3- عرف : مخاطر الاكتشاف – مخاطر الرقابة – المخاطر المتأصلة

ISA 320 : الأهمية النسبية في تخطيط عملية التدقيق

1. النطاق والهدف:

الغرض من هذا المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق وتكون المعلومات ذات أهمية نسبية، إذا كان عرضها أو حذفها بصورة خاطئة تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية.

2. الأهمية النسبية في عملية التدقيق:

هي الأخطاء في القوائم المالية، بما في ذلك حذف عناصر تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية ويقوم المدقق بتحديد الأهمية النسبية الي حكمه المهني الذي يتأثر باحتياجات لمستخدمي المعلومات المالية.

سؤال: ما العلاقة بين مفهوم الأهمية النسبية وتخطيط عملية التدقيق؟

الجواب: عند قيام المدقق بإعداد الخطة يجب عليه تحديد عناصر المهمة في عملية التدقيق من خلال تقييم مخاطر الانحراف الجوهرى وفهم المؤسسة.

3. المتطلبات:

أ- تحديد الأهمية النسبية:

يقوم المدقق بتحديد أهمية نسبية للقوائم المالية عند وضع استراتيجية التدقيق الكلية كما يجب عليه أن يحدد الأهمية النسبية للأداء لحرص التقييم المخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق إضافية

سؤال: ما الفرق بين الأهمية النسبية للقوائم المالية والأهمية النسبية للأداء؟

الجواب:

الأهمية النسبية للقوائم المالية: هي العناصر المهمة الموجودة في القوائم المالية

الأهمية النسبية للأداء: هي العناصر المهمة الموجودة في الإجراءات والقوانين والمهام للمؤسسة

ب- التعديل أثناء سير عملية التدقيق

تحتاج الأهمية النسبية في بعض الظروف إلى التعديل أثناء عملية التدقيق، بسبب ظهور معلومات جديدة أو تغير في فهم المؤسسة

ت- التوثيق: يجب على المدقق توثيق العناصر التالية :

✓ الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

✓ الأهمية النسبية لفئات معينة

✓ الأهمية النسبية للأداء.

✓ التعديلات إن وجدت على المبالغ السابقة.

سؤال خاص بمعيار 315 ومعيار 320: عرف المصطلحات التالية:

الاقارات؟

مخاطر الأعمال؟

الرقابة الداخلية؟

التخطيط؟

الأهمية النسبية؟

المعيار ISA 450 : تقويم تحريفات المكتشفة خلال التدقيق

1- نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على التدقيق وتأثير التحريفات غير مصححة ان وجدت على القوائم المالية.

2- هدف المعيار:

هدف المدقق هو تقويم أثر:

- التحريفات المكتشفة في عملية التدقيق.
- تحريفات غير مصححة ان وجدت على قوائم المالية.

3- تعريفات

أ- التحريف: هو اختلاف في المبلغ لاحد عناصر قوائم المالية او تصنيفه او عرضه او الافصاح عنه ويمكن ان تنشأ تحريفات عن طريق الخطأ او الغش وتشمل التحريفات ايضا تعديلات في المبالغ او التصنيفات او العرض او الافصاحات التي تعد.

ب- التحريفات غير مصححة: هي تحريفات التي قام المدقق بتجميعها خلال عملية التدقيق ولم يتم تصحيحها.

4- المتطلبات

أ- تجميع البيانات الخاطئة (التحريفات المكتشفة)

يقوم المدقق بجمع التحريفات المكتشفة اثناء التدقيق مع اهمال البيانات الخاطئة غير المهمة التي ليس لها تأثير جوهري على القوائم المهمة.

ب- دراسة التحريفات المكتشفة خلال عملية التدقيق:

ان طبيعة البيانات الخاطئة المحددة يجعل المدقق يتوقع وجود بيانات خاطئة اخرى (انحرافات) وعليه تحديد ما إذا كانت استراتيجية التدقيق تحتاج الى تعديل ام لا خاصة إذا وجدت ان الانحرافات الجديدة التي تم جمعها يمكن ان تصبح جوهريّة.

ت- الابلاغ عن التحريفات وتصحيحها:

يقوم المدقق بالإبلاغ كافة البيانات الخاطئة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحددة الى الادارة والمسؤولين عن الحوكمة ما لم يمنع القانون ذلك ويطلب المدقق من الادارة تصحيح تلك البيانات (تحريفات خاطئة) التي ابلغ عنها المدقق.

في حالة رفض الإدارة رفض تصحيح الأخطاء ينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب الرفض او ينبغي ان يأخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت القوائم مالية ككل خالية من اخطاء جوهريّة.

ث- تقييم تأثير تحريفات غير مصححة:

يحدد المدقق ما إذا كانت القوائم المالية غير مصححة جوهريّة لمجموعها او منفردة وخلال قيام بهذا التحديث ينبغي على المدقق الاخذ بعين الاعتبار حجم وطبيعة البيانات الخاطئة (تحريفات).

ج- الاقرار الخطي:

يطلب المدقق اقراراً خطياً من الادارة او من المسؤولين عن الحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون ان تأثيرات التحريفات غير مصححة تعتبر جوهرية مجتمعة او منفردة على القوائم المالية.

ح- التوثيق:

يوثق المدقق ادلة التي توصل اليها كما يلي:

- ✓ القيمة التي تعتبر تحريفات غير مهمة إذا كانت اقل منها.
- ✓ كافة التحريفات التي تم جمعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها.
- ✓ استنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات خاطئة غير مصححة تعتبر جوهرية مجتمعة او منفردة.

دراسة حالة واقعية

اعداد خطة تدقيق شاملة وفقاً لمعيار ISA300

المقدمة

هذه الوثيقة تقدم خطة تدقيق شاملة للشركة الاقتصادية "الدولية للتوزيع والخدمات اللوجستية (International Distribution & Logistics Services - IDLS) " وتم إعدادها وفقاً لمتطلبات ومعايير التدقيق الدولية، والمعايير المرتبطة بها. ومن خلال تقرير مجلس الادارة المحمل من موقع الشركة.

القسم الأول: معلومات عامة عن المؤسسة

1- بيانات المؤسسة الأساسية

البيان	التفاصيل
اسم الشركة	الدولية للتوزيع والخدمات اللوجستية
اختصار الاسم	IDLS
طبيعة النشاط	توزيع منتجات صناعية وخدمات لوجستية
مقر الشركة الرئيسي	الرياض، المملكة العربية السعودية
تاريخ التأسيس	2015
رأس المال	ريال سعودي 50,000,000
عدد الموظفين	موظف 150
السنة المالية	من 01/01 إلى 12/31 من سنة 2024

2- طبيعة العمليات

تعمل الشركة في مجال توزيع المنتجات الصناعية والسلع الاستهلاكية من خلال شبكة لوجستية متقدمة تغطي عدة مناطق جغرافية. تتضمن العمليات الرئيسية

- استيراد المنتجات من الموردين الخارجيين
- تخزين المنتجات في مستودعات متعددة
- توزيع المنتجات للعملاء الرئيسيين والموزعين الثانويين
- تقديم خدمات لوجستية متكاملة بما فيها النقل والتخزين

القسم الثاني: استراتيجية التدقيق العام

1- مستويات الأهمية النسبية :

تم تحديد مستويات الأهمية كمايلي :

مستوى الأهمية	القيمة (ريال سعودي)	الأساس
الأهمية الكلية	2,500,000	من إجمالي الأصول 5%
أهمية الأداء	1,250,000	من الأهمية الكلية 50%
الأهمية المتدنية	125,000	من الأهمية الكلية 10%

2- مناطق الخطر العالي

تم تحديد المناطق التالية كمناطق خطر عالي :

- المخزون: نظراً لحجم المخزون الكبير وأهميته (يمثل حوالي 40% من الأصول المتداولة)
- الذمم المدينة: وجود عملاء رئيسيين معدود محدود قد يؤثر على تحصيل المبالغ
- العمليات الواردة والصادرة: كثافة العمليات خلال نهاية السنة المالية
- الالتزامات الضريبية: ضرورة التحقق من الالتزام بالقوانين الضريبية
- الأصول الثابتة: قيمة استثمارات جديدة تمت خلال السنة المالية

3- الاستراتيجية العامة للتدقيق

نهج التدقيق المتبع :

- نهج موازن يجمع بين الاختبارات الحد الأدنى والإجراءات الموضوعية
- التركيز على المناطق ذات الخطر العالي
- استخدام العينات الإحصائية في المناطق المنخفضة الخطر

معايير الاختيار:

- تقييم كفاءة الرقابة الداخلية
- تحديد مناطق الخطر الجوهرية
- تطبيق إجراءات محددة للعمليات الهامة

القسم الثالث : فهم المؤسسة والبيئة الداخلية

1- هيكل الحوكمة

المؤسسة لديها:

- مجلس إدارة مكون من 5 أعضاء
- لجنة تدقيق مكونة من عضوين مستقلين
- إدارة تنفيذية يرأسها المدير العام
- قسم المالية والمحاسبة يرأسه مدير مالي متمرس

2- البيئة المحاسبية

- نظام محاسبي مستخدم: برنامج SAP
- معايير المحاسبة المطبقة: معايير IFRS
- السنة المالية: سنة ميلادية (يناير - 31 ديسمبر 1)
- فترات التقرير: ربع سنوية وسنوية

3- الرقابة الداخلية

نقاط القوة:

- وجود نظام رقابة داخلية موثق ومنفذ

- فصل الاختصاصات بين الموظفين

- نظام تفويضات واضح ومحدد

مناطق التحسين :

- الحاجة لتقوية الرقابة على العمليات اليدوية

- تحديث سياسات الرقابة الداخلية على المخزون

القسم الرابع : تقييم مخاطر التدقيق

1- المخاطر على مستوى الشركة

المخطر	مستوى المخطر	الإجراء المتخذ
المخطر الاقتصادي	متوسط	مراقبة النسب المالية
مخطر القيادة والحوكمة	منخفض	مراجعة قرارات الإدارة
مخطر الامتثال	متوسط	تحديد القوانين الساري

مخطر الغش	متوسط	تطبيق إجراءات مضادة
-----------	-------	---------------------

2- المخاطر على مستوى الأرصادة والعمليات

الحساب/العملية	مستوى الخطر	النقطة الضعيفة	الإجراء الموصى به
المخزون	عالي	عمليات يدوية متعددة	فحص جسدي شامل
الذمم المدينة	عالي	تركيز على عملاء معينين	تحليل التحصيل
الذمم الدائنة	متوسط	فترات سداد متفاوتة	مراجعة الالتزامات
الأصول الثابتة	متوسط	عمليات إضافة جديدة	التحقق من الملكية
الإيرادات	عالي	كثافة العمليات	عينات موسعة

القسم الخامس : خطة التدقيق التفصيلية

1- نطاق التدقيق

الفترة المراد تدقيقها: السنة المالية 2024 من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر 2024

البيانات المالية المراد تدقيقها :

- قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر 2024
- قائمة الدخل الشامل للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2024

- قائمة التدفقات النقدية
- قائمة التغيرات في حقوق الملاك
- الإيضاحات على البيانات المالية

2- توزيع ساعات التدقيق

مرحلة التدقيق	المسؤول	الساعات المقدرة
التخطيط والفهم	مراقب التدقيق	ساعة 30
تقييم المخاطر	مراقب التدقيق والمدققين	ساعة 40
اختبارات الضوابط	المدققين الأساسيين	ساعة 60
الإجراءات الموضوعية	المدققين الأساسيين والمساعدين	ساعة 120
المراجعة والاستنتاجات	مراقب التدقيق	ساعة 50
الإجمالي		ساعة 300

3- فريق التدقيق

1. شريك التدقيق الرئيسي ((معرف المسؤول النهائي) مدة عمله 20 ساعة
2. مراقب التدقيق ((الإشراف والمراجعة الفنية) مدة عمله 80 ساعة
3. مدقق أول ((تدقيق المخزون والأصول الثابتة) مدة عمله 100 ساعة
4. مدقق ثاني ((تدقيق الإيرادات والذمم) مدة عمله 70 ساعة
5. مساعد تدقيق ((جمع الأدلة والعينات)-مدة عمله 30 ساعة

4 - التوقيت والجدول الزمني

المرحلة	المدة	البداية	النهاية
التخطيط والفهم الأولي	أسبوعان	2 جانفي 2025	15 جانفي 2025
عمل التدقيق المرحلي	أسابيع 3	20 جانفي 2025	10 فيفري 2025
عمل التدقيق النهائي	أسبوعان	15 فيفري 2025	28 فيفري 2025
المراجعة والاستنتاجات	أيام 10	1 مارس 2025	10 مارس 2025
إصدار التقرير	-	11 مارس 2025	إصدار التقرير

القسم السادس : إجراءات التدقيق المحددة

1- إجراءات تدقيق المخزون (منطقة خطر عالي

- الحصول على قوائم المخزون من نظام SAP
- إجراء عملية جرد فيزيائي مشترك (على أساس عينة 30% من المستودعات)
- مقارنة الأسعار المستخدمة مع الفواتير الأصلية
- اختبار تقييم المخزون وفقاً لمعايير IFRS
- التحقق من احتياطات التقادم والبطء
- فحص عمليات المخزون بعد تاريخ الإغلاق

2- إجراءات تدقيق الإيرادات والذمم المدينة

- الحصول على تحليل تفصيلي للعملاء الرئيسيين

- إرسال كتب تأكيد الأرصدة للعملاء (80% من الرصيد)
- فحص عمليات المبيعات قبل وبعد نهاية السنة (500 عملية)
- اختبار قابلية التحصيل وتكوين مخصص الديون المشكوك فيها
- تحليل شيخوخة الديون
- فحص الائتمان والتحصيلات بعد الإغلاق

3- إجراءات تدقيق الأصول الثابتة

- الحصول على سجل الأصول الثابتة
- مراجعة الإضافات والاستبدالات خلال السنة
- التحقق من الملكية والقيمة من الفواتير الأصلية
- اختبار عينة من الأصول بالفحص الفيزيائي
- التحقق من حساب الاستهلاك
- فحص استيعادات الأصول

4- إجراءات تدقيق الالتزامات والأنشطة

- الحصول على سجل الذمم الدائنة والفواتير المعلقة
- إرسال كتب تأكيد أرصدة للموردين الرئيسيين
- فحص عمليات الشراء قبل وبعد نهاية السنة
- اختبار الالتزامات المسجلة مقابل الفواتير المستلمة
- مراجعة الالتزامات المحتملة والمخصصات
- فحص اتفاقيات التمويل والقروض

القسم السابع : إجراءات تقييم الامتثال والقانونية

1-التزامات قانونية يجب التحقق منها

1. توافق البيانات المالية مع متطلبات قانون الشركات السعودي
2. دفع الرسوم والضرائب المستحقة (ضريبة القيمة المضافة، الضريبة على الدخل)
3. الالتزام بتراخيص العمل والأنشطة
4. الامتثال لقوانين العمل والضمان الاجتماعي
5. الالتزام بقوانين حماية البيانات والخصوصية
6. الالتزام بمتطلبات هيئة السوق المالية (إن انطبقت)

2- الإجراءات المحددة

- الحصول على تأكيد كتابي من الإدارة حول الالتزام بالقوانين
- مراجعة محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة
- فحص المراسلات مع السلطات الحكومية والجهات الرقابية
- التحقق من حالة التقاضي المعلقة
- فحص السياسات المتعلقة بالعاملين والرعاية الصحية

القسم الثامن : إجراءات فحص الغش والمخاطر

1- مؤشرات الغش

سيتم الانتباه للمؤشرات التالية :

- تحفظات الإدارة من إجراءات التدقيق
- عمليات غير عادية أو غير معتادة
- تناقضات في السجلات والوثائق

- انحرافات من السياسات المعتمدة

- عمليات بدون توثيق كافي

2- الإجراءات المضادة للغش

- فحص عمليات البنك بشكل مفصل

- تحليل العمليات غير المعتادة

- مقابلات إدارية مفاجئة

- استخدام تقنيات تحليل البيانات المتقدمة

القسم التاسع : إدارة جودة التدقيق والرقابة

1- متطلبات إدارة جودة التدقيق وفق المعيار ISA220:

سيتم تطبيق الإجراءات التالية :

- اختيار فريق تدقيق ذي كفاءة مناسبة وخبرة كافية

- التأكد من استقلالية جميع أعضاء الفريق

- إجراء اجتماعات تخطيطية وتنسيقية منتظمة

- توفير الإشراف الكافي والمراجعة للعمل

- توثيق جميع الإجراءات والاستنتاجات

- استقلال الحكم بعيداً عن المؤثرات الخارجية

2- عملية مراجعة الجودة

- مسؤول جودة التدقيق يقوم بمراجعة 100% من عمل المدققين الأساسيين

- شريك التدقيق يقوم بمراجعة ملف التدقيق الكامل قبل الإصدار

- توثيق جميع النقاط المثارة والتصحيحات المتخذة

القسم العاشر: الاتصال مع المكلفين بالحوكمة

1- حسب متطلبات معيار التدقيق ISA260 :

سيتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن :

- ❖ نطاق وتوقيت التدقيق المخطط له
- ❖ المخاطر الجوهرية المحددة على مستوى الشركة والعمليات
- ❖ السياسات المحاسبية الرئيسية والتقديرات الهامة
- ❖ استقلالية فريق التدقيق
- ❖ أي صعوبات جوهرية واجهت الفريق
- ❖ أهم نقاط التدقيق والقضايا المكتشفة.

2- وسائل الاتصال والتوقيت

الموضوع	المرحلة	الوسيلة
خطة التدقيق والإستراتيجية	بداية التدقيق	اجتماع شفاهي وكتابي
نتائج العمل المرحلي	منتصف فيفري	اجتماع واستذكارية
النتائج النهائية والملاحظات	نهاية التدقيق	اجتماع واستذكارية

القسم الحادي عشر: التوثيق والملفات

1- حسب متطلبات معيار ISA230 :

سيتم الاحتفاظ بالملفات التالية :

- ملف تخطيط التدقيق الدائم (معلومات عن الشركة وسياساتها المحاسبية)
- ملف السنة الحالية ((جميع أوراق العمل والأدلة)
- ملف الرقابة على الجودة (مراجعات ومذكرات الإشراف)
- ملف المراسلات (جميع الكتب والاستذكاريات)

2- مدة الحفظ

سيتم الاحتفاظ بملفات التدقيق لمدة لا تقل عن 7 سنوات من تاريخ إصدار التقرير، وفقاً لمتطلبات

ISA230 .

القسم الثاني عشر: الخطوات التالية والتوصيات

1- قبل بدء التدقيق

- (ISA 210) توقيع عقد الارتباط
- الحصول على الموافقات والأذونات اللازمة
- إرسال قائمة بطلبات المعلومات والوثائق
- تحديد نقاط الاتصال الرئيسية مع الإدارة

2- توصيات بشأن نقاط الضعف المحتملة

1. تقوية الرقابة على عمليات المخزون اليدوية
2. تطوير سياسات توثيق أكثر صرامة

3. تحديث نظام الرقابة الداخلية على المستويات التشغيلية

4. تدريب الموظفين على معايير المحاسبة الدولية

القسم الثالث عشر: الملاحق

1- الملحق أ: قائمة الوثائق المطلوبة

قائمة بالوثائق والمعلومات المطلوب الحصول عليها من الشركة :

البيانات المالية المسودة والحسابات القائمة

1. السجلات المحاسبية (دفاتر اليومية والأستاذ)

2. قوائم المخزون والأصول الثابتة

3. سجلات العملاء والموردين

4. الفواتير والإيصالات والوثائق الداعمة

5. محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة

6. السياسات والإجراءات المحاسبية المكتوبة

7. الملاحظات المحاسبية والتعديلات

8. خطابات من المستشارين القانونيين

9. المراسلات مع الجهات الحكومية

2- الملحق ب: معايير التدقيق الدولية المرجعية

• الأهداف العامة للمدقق المستقل: ISA 200

• الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق: ISA 210

• جودة التدقيق: ISA 220

- توثيق التدقيق: ISA 230
- المسؤوليات عن الغش والأخطاء: ISA 240
- الالتزام بالقوانين والأنظمة: ISA 250
- الاتصال مع المكلفين بالحوكمة: ISA 260
- تخطيط عملية التدقيق: ISA 300
- فهم الكيان والبيئة المحيطة: ISA 315
- أهمية المادة الجوهرية والأهمية الملحوظة: ISA 320
- إجراءات المدقق ردًا على الأخطار المقيمة: ISA 330
- أدلة التدقيق: ISA 500
- الأرصدة الافتتاحية: ISA 510

التوقيعات

_____ :شريك التدقيق: _____ التاريخ
 _____ :مدقق الجودة: _____ التاريخ
 _____ :الإدارة: _____ التاريخ

أسئلة:

1. ما المقصود بالتخطيط لعملية التدقيق؟
2. ماهي اهم خطوات عملية التخطيط؟
3. ماهي انواع المخاطر؟
4. عرف الاهمية النسبية وماهي شروط التي تؤثر في تحديد لمستوى الاهمية النسبية؟

5. ما المقصود بالتحريفات وكيف يتعامل المدقق معها؟

6. في حال رفض الادارة تصحيح الالخطاء ماهي اجراءات التي يطبقها المدقق؟

المحاضرة 07 : معايير التدقيق المتعلقة بالرقابة الداخلية وتقييم المخاطر

ISA (265-330-402)

الأهداف التعليمية :

عند انتهاء الطالب من هذه المحاضرة سيتمكن من :

تسمية المعايير وتعريف مفاهيم "خطر الرقابة" و"المنشأة الخدمية" و"أوجه القصور".

شرح العلاقة بين تقييم المخاطر واستجابة المدقق، وتوضيح مسؤوليات التدقيق في الإسناد الخارجي.

تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر واستخدام تقارير مدقق الخدمات وإعداد خطابات الإبلاغ عن القصور.

تحليل بيئة الرقابة لاكتشاف الفجوات وربط المخاطر المحددة بالإجراءات التدقيقية المناسبة.

نقد كفاية استجابة المدقق للمخاطر وتقييم جوهرية أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

تصميم برنامج تدقيق متكامل يربط المخاطر بالإجراءات ويشمل اعتبارات المنشآت الخدمية.

سيتم في هذه المحاضرة التطرق الى أربعة معايير تدقيق دولية وهي : ISA265، 330 و402

معييار ISA265: إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة

والإدارة

1- نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن الإبلاغ المكلفين بالحوكمة و الإدارة بشكل مناسب بأوجه

القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء تدقيق القوائم المالية ولا يفرض هذا المعيار على

المدقق مسؤوليات إضافية فيما يتعلق للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة .

يجب على المدقق أن يحصل على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي من خلاله قد يتعرف على عيوب الرقابة الداخلية والتي يكون المدقق مطالب بالإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

2- الهدف:

إن هدف المدقق هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بالشكل المناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء عمله.

3- المتطلبات:

1. إذا تعرف المدقق على أحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية فيجب عليه أن **يحدد ما إذا**

كانت تشكل أوجه قصور أو لا وإذا كانت مهمة أو لا.

2. يجب على المدقق أن **يبلغ المكلفين بالحوكمة كتابيا** وفي الوقت المناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية.

3. يجب على المدقق أن **يذكر في بلاغه المكتوب المتعلق بأوجه القصور** المهمة للرقابة الداخلية ما يلي:

أ- وصفا لأوجه القصور وشرحا لتأثيراته المحتملة.

ب- ذكر معلومات كافية عن أوجه القصور لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهمها.

ويمكن للمدقق إبلاغ أوجه القصور شفويا في البداية إلى الإدارة وعندما يكون ذلك مناسبا إبلاغ المكلفين

بالحوكمة لمساعدتهم في اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب لتقليل مخاطر الأخطاء

الجوهرية على ألا يعفى من الإبلاغ الكتابي لاحقا.

أسئلة:

ماهي مسؤولية المدقق عند اكتشاف أوجه القصور في الرقابة الداخلية؟

الجواب : هي نفسها متطلبات المعيار ISA 265 .

معيار ISA 330 : استجابات المدقق للمخاطر المقيمة

1- نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الاخطاء الجوهرية والمقيمة من قبله.

2- الهدف:

يهدف هذا المعيار الى حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لمخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال تطبيق الاجراءات المناسبة لذلك.

3- المتطلبات:

عند اكتشاف المدقق لمخاطر جوهرية يجب عليه القيام بـ:

أ- الاستجابات الكلية:

يجب على المدقق ان يصمم وينفذ استجابات كلية (شاملة) لمواجهة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ومن هذه الاستجابات تعيين مساعدين أكثر خبرة، تغيير توقيت التدقيق (اسلوب المفاجئة)، توفير المزيد من الاشراف.

ب- القيام بإجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة:

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ اجراءات التدقيق اضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ونطاقها على المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

من اجل كفاءة الاجراءات يجب على المدقق الاخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

• اختبار انظمة الرقابة:

الهدف منه الحصول على أدلة تدقيق مناسبة بشأن فعالية تشغيل انظمة الرقابة حيث كلما ازداد اعتماد المدقق على فعالية النظام يحصل على المزيد من الأدلة.

• طبيعة ونطاق الاختبارات:

يجب على المدقق اداء اجراءات تدقيق اضافية للحصول على ادلة حول الفعالية التشغيلية للأنظمة الرقابية، وكذلك الحصول على ادلة تدعم فعالية النظام إذا ما اعتمد على انظمة رقابة غير مباشرة.

• توقيت اختبار انظمة الرقابة:

يجب على المدقق ان يختبر انظمة الرقابة التي ينوي ان يعتمد عليها في وقت معين او على مدار فترة التدقيق

• استخدام ادلة التدقيق:

عندما يحصل المدقق على ادلة حول فاعلية انظمة الرقابة خلال فترة مرحلية فإنه يجب عليه الحصول على ادلة حول التغيرات المهمة التي تطرأ على الانظمة في المرحلة الأخرى.

• تقييم فاعلية انظمة الرقابة:

عند تقييم فاعلية انظمة الرقابة يجب على المدقق ان يقيم ما إذا كانت الاخطاء المتعرف عليها بالإجراءات التحليلية تشير الى ان انظمة الرقابة لا تعمل بشكل فعال.

وإذا لم يتعرف على الاخطاء من قبل لا تعتبر دليل على فاعلية عمل الأنظمة.

ت- كفاية العرض والافصاح:

يجب على المدقق ان يقوم بالإجراءات اللازمة لتقييم ما إذا كان العرض الكلي للقوائم المالية بما في ذلك الافصاحات (ملاحق) تم وفقاً لإطار اعداد تقارير المالية المعمول بها.

ث- تقييم كفاية الادلة وملاءمتها:

يجب على المدقق ان يقوم بالحصول على ادلة كافية ومناسبة وفي حالة قرر ان ادلته غير كافية عليه ان يحاول الحصول على ادلة تدقيق اضافية، وإذا لم يتمكن من ذلك فان عليه ان يبدي رأي بتحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأي.

ج- التوثيق:

يجب ان تتضمن وثائق التدقيق ما يلي:

الاستجابات الكلية لمواجهة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

نتائج اجراءات تدقيق بما في ذلك النتائج الغير واضحة.

ISA 402 : "اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشأة التي تستخدم منشأة خدمية"

تعتمد العديد من الشركات اليوم على جهات خارجية (منشآت خدمية) لتنفيذ مهام مؤثرة مالياً، مثل إدارة الرواتب، حفظ الأصول الاستثمارية، أو إدارة نظم المعلومات. يهدف معيار ISA 402 إلى تنظيم عمل المدقق الخارجي عندما يواجه وضعاً تكون فيه هذه الخدمات جزءاً جوهرياً من نظام المعلومات المالي للمنشأة محل التدقيق.

أولاً: الهدف والنطاق :

الهدف:

يهدف المعيار إلى تمكين المدقق من:

1. الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية وأثرها على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

2. تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق مناسبة للاستجابة للمخاطر الناشئة عن تلك الخدمات.

النطاق:

يطبق هذا المعيار عندما تكون الخدمات المقدمة جزءاً من نظام المعلومات المتعلق بإعداد التقارير المالية. ولا ينطبق على الخدمات التي تقتصر على معالجة بيانات لا ترتبط بالتقارير المالية (مثل خدمات النظافة أو الأمن).

ثانياً: المفاهيم والمصطلحات الأساسية

وفقاً للنص المعتمد في الكتاب، يجب التمييز بين المصطلحات التالية:

1. المنشأة المستخدمة: (User Entity) هي المنشأة التي يتم تدقيق قوائمها المالية والتي تستعين بجهة خارجية لتنفيذ بعض العمليات.

2. المنشأة الخدمية: (Service Organization) طرف ثالث (أو قطاع من منشأة أخرى) يقدم خدمات للمنشأة المستخدمة تكون جزءاً من نظم المعلومات المتعلقة بالتقارير المالية.

3. مدقق المنشأة الخدمية: (Service Auditor) ممارس مهني يُصدر تقريراً حول نظام الرقابة في المنشأة الخدمية لاستخدامه من قبل مدققي المنشآت المستفيدة.

4. أنواع تقارير المنشأة الخدمية:

- التقرير من النوع 1: (Type 1 Report) تقرير يصف النظام وتصميم الرقابة في تاريخ محدد. يفيد في فهم النظام ولكنه لا يقدم دليلاً على فعالية التشغيل.
- التقرير من النوع 2: (Type 2 Report) تقرير يصف النظام وتصميم الرقابة، بالإضافة إلى اختبار فعالية التشغيل لفترة زمنية. هذا التقرير يوفر دليلاً على فعالية الرقابة ويمكن الاعتماد عليه لتقليل الاختبارات الجوهرية.

ثالثاً: متطلبات المعيار

1- الحصول على فهم للخدمات ونظام الرقابة :

يتعين على المدقق فهم ما يلي:

- طبيعة الخدمات المقدمة وأهميتها للمنشأة.
- طبيعة وطبيعة المعلومات التي يتم تداولها بين المنشأة والجهة الخدمية.
- درجة التفاعل بين نظام الرقابة لدى المنشأة ونظام الرقابة لدى الجهة الخدمية.
- البنود المالية والعمليات التي تتأثر بخدمات الجهة الخارجية.

آلية التنفيذ:

إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على فهم كافٍ من خلال المنشأة نفسها، فعليه:

- الحصول على تقرير "النوع 1" أو "النوع 2" من مدقق المنشأة الخدمية.
- الاتصال بالمنشأة الخدمية (عبر المنشأة المستخدمة) للحصول على معلومات محددة.

- زيارة المنشأة الخدمية (أو تكليف مدقق آخر) لتنفيذ إجراءات هناك.

2- الاستجابة للمخاطر المقيمة :

عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت الأدلة المتوفرة من سجلات المنشأة المستخدمة كافية أم لا.

- في حال توفر تقرير النوع 1: يستخدمه المدقق لفهم النظام وتصميم الإجراءات، لكنه لا يكفي لتقليل مخاطر الرقابة (Control Risk) لأنه لا يختبر الفعالية.
- في حال توفر تقرير النوع 2: يمكن للمدقق استخدامه كدليل إثبات على فعالية الرقابة وتقليل نطاق الاختبارات الجوهرية، بشرط التحقق من:

- الفترة التي يغطيها التقرير وتناسبها مع فترة التدقيق.
- كفاءة واستقلالية مدقق المنشأة الخدمية الذي أصدر التقرير.

3- حالات الاحتيال وعدم الالتزام :

يجب على المدقق الاستفسار من إدارة المنشأة المستخدمة عما إذا كانت المنشأة الخدمية قد أبلغت عن أي حالات احتيال أو عدم التزام بالأنظمة والقوانين أو تحريفات غير مصححة، وتقييم أثر ذلك على القوائم المالية.

رابعاً: التوثيق والتقارير

يجب توثيق الإجراءات التي قام بها المدقق لفهم طبيعة الخدمات، وكيفية استخدامه لتقارير المدقق الخدمي (إن وجدت)، والنتائج التي توصل إليها بشأن كفاية أدلة المراجعة

ISA 320: الأهمية النسبية في تخطيط عملية التدقيق

النطاق والهدف:

الغرض من هذا المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق وتكون المعلومات ذات أهمية نسبية، إذا كان عرضها أو حذفها بصورة خاطئة تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية.

الأهمية النسبية في عملية التدقيق:

هي الأخطاء في القوائم المالية، بما في ذلك حذف عناصر تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية ويقوم المدقق بتحديد الأهمية النسبية الي حكمه المهني الذي يتأثر باحتياجات لمستخدمي المعلومات المالية.

سؤال: ما العلاقة بين مفهوم الأهمية النسبية وتخطيط عملية التدقيق؟

الجواب: عند قيام المدقق بإعداد الخطة يجب عليه تحديد عناصر المهمة في عملية التدقيق من خلال تقييم مخاطر الانحراف الجوهرية وفهم المؤسسة.

المتطلبات:

• تحديد الأهمية النسبية:

يقوم المدقق بتحديد أهمية نسبية للقوائم المالية عند وضع استراتيجية التدقيق الكلية كما يجب عليه أن يحدد الأهمية النسبية للأداء لحرص التقييم المخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق إضافية

سؤال: ما الفرق بين الأهمية النسبية للقوائم المالية والأهمية النسبية للأداء؟

الجواب:

الأهمية النسبية للقوائم المالية: هي العناصر المهمة الموجودة في القوائم المالية

الأهمية النسبية للأداء: هي العناصر المهمة الموجودة في الإجراءات والقوانين والمهام للمؤسسة

• التعديل أثناء سير عملية التدقيق

تحتاج الأهمية النسبية في بعض الظروف إلى التعديل أثناء عملية التدقيق، بسبب ظهور معلومات جديدة أو تغير في فهم المؤسسة

• التوثيق: يجب على المدقق توثيق العناصر التالية :

✓ الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

✓ الأهمية النسبية لفئات معينة

✓ الأهمية النسبية للأداء.

✓ التعديلات إن وجدت على المبالغ السابقة.

سؤال خاص بمعيار 315 ومعيار 320: عرف المصطلحات التالية:

الاقارات؟

مخاطر الأعمال؟

الرقابة الداخلية؟

التخطيط؟

الأهمية النسبية؟

معيار 450 ISA: تقويم تحريفات المكتشفة خلال التدقيق

نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على التدقيق وتأثير التحريفات غير مصححة ان وجدت على القوائم المالية.

هدف المعيار:

هدف المدقق هو تقويم أثر:

- التحريفات المكتشفة في عملية التدقيق.
- تحريفات غير مصححة ان وجدت على قوائم المالية.

المصطلحات:

1- التحريف: هو اختلاف في المبلغ لاحد عناصر قوائم المالية او تصنيفه او عرضه او الافصاح عنه ويمكن ان تنشأ تحريفات عن طريق الخطأ او الغش وتشمل التحريفات ايضا تعديلات في المبالغ او التصنيفات او العرض او الافصاحات التي تعد.

2- التحريفات غير مصححة: هي تحريفات التي قام المدقق بتجميعها خلال عملية التدقيق ولم يتم تصحيحها.

المتطلبات

- تجميع البيانات الخاطئة (التحريفات المكتشفة)

يقوم المدقق بجمع التحريفات المكتشفة اثناء التدقيق مع اهمال البيانات الخاطئة غير المهمة التي ليس لها تأثير جوهري على القوائم المهمة.

- دراسة التحريفات المكتشفة خلال عملية التدقيق:

ان طبيعة البيانات الخاطئة المحددة يجعل المدقق يتوقع وجود بيانات خاطئة اخرى (انحرافات) وعليه تحديد ما إذا كانت استراتيجية التدقيق تحتاج الى تعديل ام لا خاصة إذا وجدت ان الانحرافات الجديدة التي تم جمعها يمكن ان تصبح جوهريّة.

- الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها:

يقوم المدقق بالإبلاغ كافة البيانات الخاطئة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحددة إلى الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ما لم يمنع القانون ذلك ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات (تحريفات خاطئة) التي ابلغ عنها المدقق.

في حالة رفض الإدارة رفض تصحيح الأخطاء ينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب الرفض أو ينبغي أن يأخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت القوائم مالية ككل خالية من أخطاء جوهرية.

- تقييم تأثير تحريفات غير مصححة:

يحدد المدقق ما إذا كانت القوائم المالية غير مصححة جوهرية لمجموعها أو منفردة وخلال قيام بهذا التحديث ينبغي على المدقق الأخذ بعين الاعتبار حجم وطبيعة البيانات الخاطئة (تحريفات).

- الاقرار الخطي:

يطلب المدقق اقراراً خطياً من الإدارة أو من المسؤولين عن الحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثيرات التحريفات غير مصححة تعتبر جوهرية مجتمعة أو منفردة على القوائم المالية.

- التوثيق:

يوثق المدقق أدلة التي توصل إليها كما يلي:

✓ القيمة التي تعتبر تحريفات غير مهمة إذا كانت أقل منها.

✓ كافة التحريفات التي تم جمعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها.

✓ استنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات خاطئة غير مصححة تعتبر جوهرية مجمعة او منفردة.

أسئلة:

1. ما المقصود بالتخطيط لعملية التدقيق.
2. ماهي اهم خطوات عملية التخطيط.
3. ماهي انواع المخاطر.
4. عرف الاهمية النسبية وماهي شروط التي تؤثر في تحديد لمستوى الاهمية النسبية.
5. ما المقصود بالتحريفات وكيف يتعامل المدقق معها.
6. في حال رفض الادارة تصحيح الازخطاء ماهي اجراءات التي يطبقها المدقق.

خاتمة

في ختام هذه المطبوعة البيداغوجية المخصصة لمقياس معايير التدقيق الدولية 01 ، نخلص إلى أن هذه المعايير لا تمثل مجرد نصوص تنظيمية جامدة، بل هي منهجية تفكير وإطار عمل يهدف إلى ترشيد الحكم المهني للمدقق. لقد حاولنا من خلال الفصول السابقة تبين كيف تساهم هذه المعايير في توحيد

اللغة المالية العالمية، وتقليص الفجوة بين توقعات المجتمع ومسؤوليات المدقق. وعلى الطالب أن يدرك أن استيعاب هذه المعايير هو الخطوة الأولى فقط، وأن الكفاءة الحقيقية تكمن في القدرة على الدمج بين الالتزام بالنص المعياري، وبين تفعيل الشك المهني والنزاهة الأخلاقية في الميدان. إن التدقيق مهنة متجددة، وما قدمناه هنا يشكل القاعدة الصلبة التي ينطلق منها الطالب نحو ممارسة مهنية واعية ومسؤولة.

فهرس المراجع

أولاً: المصادر الرسمية

1. باللغة الإنجليزية :

IAASB. (2022). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).

2. باللغة العربية (الترجمة المعتمدة):

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2023). (SOCPA) المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. الرياض.

ثانياً: الكتب والمراجع العربية

1. أمين السيد أحمد لطفي. (2018). *مراجعة الحسابات والتدقيق الدولي: في إطار معايير المراجعة الدولية والمصرية*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
2. خالد أمين عبد الله. (2015). *علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية (وفقاً للمعايير الدولية)*. عمان: دار وائل للنشر.
3. محمد مطر. (2014). *التدقيق والرقابة: المعايير الدولية والنظريات*. عمان: دار وائل للنشر.
4. عبد الفتاح الصحن، ومحمد السيد سرايا. (2019). *الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
5. جمعة حميدات، ووليد الحياي. (2018). *تدقيق الحسابات المعاصر: مدخل المعايير الدولية*. عمان: دار المناهج.
6. أحمد حلمي جمعة. (2013). *تطور معايير التدقيق الدولية وتطبيقاتها*. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

ثالثاً: الكتب والمراجع الأجنبية

1. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2014). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. (3rd Edition). Pearson Education.

2. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. (16th Edition). Pearson.
3. Gray, I., & Manson, S. (2011). *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*. Cengage Learning EMEA.
4. Collings, S. (2011). *Interpretation and Application of International Standards on Auditing*. Wiley.
5. Whittington, R., & Pany, K. (2018). *Principles of Auditing & Other Assurance Services*. McGraw-Hill Education.