

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

ميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

قسم: العلوم التجارية

مطبوعة مستوفاة لمقياس

معايير المراجعة الدولية

التخصص: محاسبة ومراجعة

المستوى: السنة الثالثة

من إعداد الدكتور: محمد مشيد

السنة الجامعية: 2018/2019

الفهرس

2	المقدمة العامة
5	الفصل الأول: التدقيق، مدخل عام
5	I. مفهوم التدقيق:
7	II. أهمية التدقيق وأهدافه:
10	III. أنواع التدقيق:
15	IV. معايير التدقيق:
19	أسئلة للمناقشة
21	الفصل الثاني: المعيار الدولي لرقابة الجودة
21	I. تعريف:
21	II. الهدف:
21	III. المتطلبات:
21	IV. عناصر نظام الرقابة الجودة:
24	أسئلة للمناقشة
26	الفصل الثالث: المسؤوليات
26	I. المعيار رقم 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا للمعايير الدولية.
27	II. المعيار رقم 210: الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
29	III. المعيار رقم 220: رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
31	IV. المعيار رقم 230: وثائق التدقيق
32	V. المعيار رقم 240: مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية
35	VI. المعيار رقم 250: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
37	VII. المعيار رقم 260: الاتصال مع المكلفين بالحوكمة
39	VIII. المعيار رقم 265: إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
41	أسئلة للمناقشة
43	الفصل الرابع: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
43	I. المعيار رقم 300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية
44	II. المعيار رقم 315: تحديد وتقييم الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئته

الفهرس

46	المعيار رقم 320: الأهمية النسبية في تخطيط عملية التدقيق	.III
47	المعيار رقم 330: استجابة المدقق للمخاطر المقيّمة	.IV.
49	المعيار رقم 402: اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية	.V
51	المعيار رقم 450: تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	.VI
54	أسئلة للمناقشة	
56	الفصل الخامس: أدلة التدقيق	
56	المعيار رقم 500: أدلة التدقيق	.I
57	المعيار رقم 501: أدلة الإثبات* اعتبارات إضافية لبنود محددة	.II
59	المعيار رقم 505: المصادقات الخارجية	.III
61	المعيار رقم 510: عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية	.IV
62	المعيار رقم 520: الإجراءات التحليلية	.V
63	المعيار رقم 530: أخذ عينات التدقيق	.VI
65	المعيار رقم 540: مراجعة التقديرات المحاسبية	.VII
68	المعيار رقم 550: الأطراف ذات العلاقة	.VIII
70	المعيار رقم 560: الأحداث اللاحقة	.IX
72	المعيار رقم 570: الاستمرارية	.X
75	المعيار رقم 580: الإقرارات الخطية	.XI
78	أسئلة للمناقشة	
80	الفصل السادس: الاستفادة من عمل الآخرين	
80	المعيار رقم 600: الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة	.I
86	المعيار رقم 610: استخدام عمل المدققين الداخليين	.II
88	المعيار رقم 620: الاستفادة من عمل مدقق خبير	.III
91	أسئلة للمناقشة	
93	الفصل السابع: نتائج وتقارير التدقيق	
93	المعيار رقم 700: تكوين الرأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية	.I
96	المعيار رقم 705: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	.II

الفهرس

99	المعيار رقم 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	.III
100	المعيار رقم 710: المعلومات المقارنة	.IV
102	المعيار رقم 720: المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على قوائم مالية مدققة	.V
105	أسئلة للمناقشة	
107	الفصل الثامن: مجالات متخصصة	
107	المعيار رقم 800: تقرير المدقق عن مهمات التدقيق لأغراض خاصة	.I
108	المعيار رقم 805: الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق قوائم مالية مفردة	.II
110	المعيار رقم 810: عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة	.III
116	أسئلة للمناقشة	

المقدمة العامة

المقدمة العامة

عرف العالم تطور اقتصادي كبير وانفتاح في مجال الاستثمارات وتنقل رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، وظهرت العديد من المنشآت الحديثة والعايرة للقارات بعدما كانت ملك للأفراد، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة ما جعل الملاك يحتاجون إلى مراقبة أكبر.

وفي نفس السياق أصبح الأشخاص الراغبون في الاستثمار التأكد من صحة المعلومات المحاسبية التي تصدرها المنشأة على شكل قوائم مالية، وهو السبب الأساسي في ظهور مهنة التدقيق في الدول المتطورة.

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق الدولية (ISA)* ولا زال يحرض من خلال الهيئة الدولية لمعايير التدقيق وضمان الجودة (IAASB) على إصدار وتحسين المعايير لتقديم خدمة أفضل للمنشآت وبالتالي للمجتمع. إن الهدف الأساس للاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير المحاسبة هو تشجيع الإبلاغ المالي الشفاف من خلال معايير تدقيق عالية الجودة ومهنة محاسبة وتدقيق قوية.

ولمعرفة المبادئ والمعايير التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإننا قسمنا المطبوعة الموجهة إلى طلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومراجعة، والمتعلقة بمقياس معايير المراجعة الدولية إلى ثمانية فصول، حيث خصص الفصل الأول إلى تحديد مفاهيم التدقيق وأنواعه، والمقارنة بين التدقيق والمحاسبة.

وكانت باقي الفصول مخصصة إلى معايير التدقيق الدولي، إذ تكلمنا في الفصل الثاني عن معيار التدقيق الدولي الأول لرقابة الجودة، والفصل الثالث خصصناه إلى معايير مسؤوليات المدقق وشركات التدقيق، في حين لخصنا في الفصل الرابع معايير تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.

أما الفصل الخامس والذي يعتبر أطول الفصول لاحتوائه على عدد معتبر من المعايير المتعلقة بأدلة التدقيق، وهي ذات أهمية كبيرة لارتباطها بشكل مباشر بمهام المدقق. وخصص الفصل السادس بدوره إلى كيفية وإمكانية استفادة المدقق من الأعمال التي يقوم بها الأطراف الأخرى كالمدقق الداخلي، وتطرقتنا في الفصل السابع إلى نتائج التدقيق والتقارير التي يكتبها المدقق، وختمنا هذه المطبوعة بالفصل الثامن التي تكلمنا فيها عن المجالات المتخصصة.

* International Standards on Auditing

وقد يستشكل على البعض استعمال كلمة المراجعة في العنوان في حين تم استعمال كلمة التدقيق داخل المطبوعة، وهذا نظرا لترادف الكلمتين رغم إصرار بعض الباحثين على وجود اختلاف بينهما، إلا أنه لا توجد هيئة رسمية سواء كانت جزائرية أو عربية تفصل في هذه النقطة، بل حتى الهيئات العربية التي قامت بترجمة أو الاقتباس من المعايير اختلفوا في تسميتها، فالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعايير المصرية استعملوا كلمة "المراجعة" أما المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين استعمل كلمة "التدقيق" وهو ما اختارته الجزائر لمعاييرها، وهو الذي تم اختياره في هذه المطبوعة.

الفصل الأول

التدقيق،

مدخل عام

الفصل الأول: التدقيق، مدخل عام

قبل التطرق إلى معايير التدقيق الدولي بشيء من التفصيل، لا بد لنا أن نتعرف على مهنة التدقيق وتطورها عبر الزمن قبل وصولها إلى وجهها الحديث من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

I. مفهوم التدقيق:

اتفق الكثير من المدققين والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق، على أن تطور التدقيق مر بمراحل واكبت التطور الاقتصادي للبلدان، وهو ما أثر على وضع تعريف محدد للتدقيق.

1. تعريف التدقيق:

ذكرت عدة تعاريف للتدقيق نلخصها كما يلي:

التدقيق هو بحث وتقييم الأدلة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي عن مدى موثوقية القوائم المالية وغير المالية، ويقوم بهذه العملية شخص (أشخاص) مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون منها بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات بنية زيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها. (الذنيبات، 2012، صفحة 3)

يعرف التدقيق على أنه مجموعة إجراءات وقواعد متعارف عليها يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص ذو كفاءة مهنية بغرض إبداء رأي في محايد في تقرير حول القوائم المالية.

2. جذور التدقيق:

استعملت كلمة التدقيق في بداية القرن التاسع عشر الميلادي في البلدان Anglo-Saxons وهي كلمة لاتينية معناها "السمع"، وأصلها يرجع إلى عملية المراقبة التي يقوم بها الرومان من شخص متخصص.

بقيت هذه العملية التقليدية تستعمل في الإدارات بطريقة تقليدية، وعرفت بعض التطور خاصة في إنجلترا عند ظهور الرأسمالية وطرح الأسهم في الأسواق المالية وإلى المساهمين، أين أصبح تدخل المراقب المحاسبي أكثر تنظيماً. وفي هذه المرحلة كانت مهمة الأساسية للمدقق البحث عن الغش والتلاعب.

بعد ذلك عرف التدقيق تطوراً كان في البداية عموماً في الرقابة الداخلية للمؤسسات، ومع مرور الزمن أصبحت

أطراف خارجية متخصصة سواء مستقلة تقوم بهذه العملية، إذ أنّ أول مكتب للتدقيق تم اعتماده كان سنة 1913 في شيكاغو (الو. م. أ) وحمل المكتب اسم منشئه "آرثر أندرسون" (Arthur ANDERSON).
(LAURENT & TCHERKAWSKY, 1992, p. 25)

بعدها اقتصر التدقيق على فحص الحسابات ومدى مصداقيتها، تطورت التدقيق في المراقبة الداخلية للمنشأة، أي أصبح التدقيق، يدقق في صحة المعلومة المقدمة من طرف المنشأة عن طريق مدى احترامها للمراقبة الداخلية. يوضح الجدول التالي التطور التي عرفه التدقيق مع مرور الأزمنة:

جدول رقم (1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1750-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905-1750	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها
1933-1905	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل وتدقيق اختباري	اعتراف سطحي
1940-1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف التلاعب والأخطاء.	تدقيق اختباري	بداية في الاهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	تدقيق اختباري	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: (الصحن، الصبان، و حسن، 2004، صفحة 12)

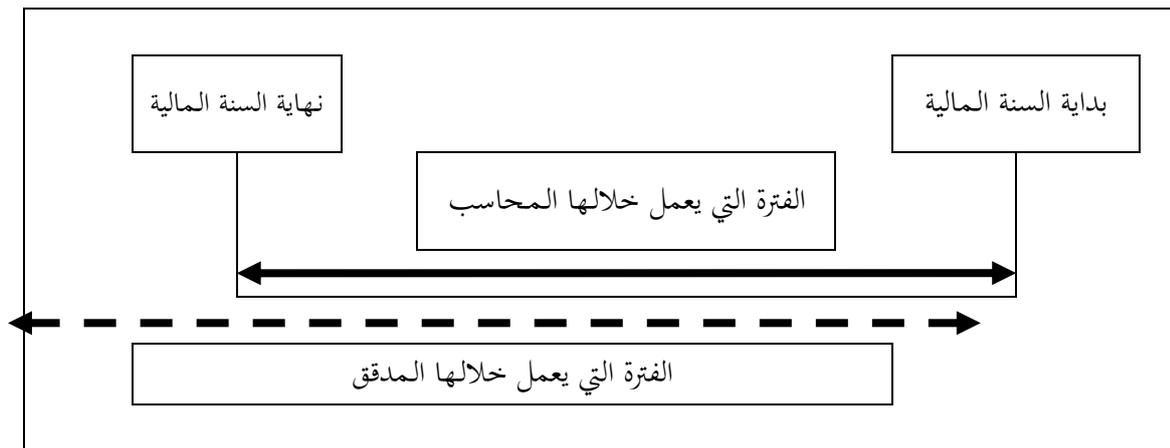
3. العلاقة بين التدقيق والمحاسبة:

المحاسبة هي علم يبدأ بعدد كبير من العمليات التي تقوم بها المنشأة ويلخصها في شكل قوائم مالية تتركز فيها نتائج هذه العمليات. أما التدقيق فهو علم تحليلي يبدأ بالقوائم المالية المعدة من طرف المنشأة لغاية تأكيد أو نفي سلامة وصدق المعلومات الظاهرة في القوائم، وفي سبيل الوصول إلى ذلك يضطر المدقق إلى العودة إلى البيانات

المسجلة بالدفاتر والسجلات وما يؤيدها من مستندات. يمكننا أن نحدد الاختلافات بين المحاسب والمدقق في النقاط التالية:

- ❖ يبدأ عمل المدقق بعد أن ينتهي المحاسب من عمله حيث نجد أن المحاسب يقوم بتسجيل العمليات وتبويبها في الدفاتر ثم إظهار نتائجها في شكل قوائم مالية وبعد ذلك يقوم المدقق بفحص ما شملته القوائم المالية التي أعدها المحاسب وإبداء رأيه في مدى صدقها وعدالتها.
- ❖ يجب أن يكون المدقق خبيراً في المحاسبة ولكن لا يلزم للمحاسب أن يكون خبيراً في التدقيق.
- ❖ يمكن للمدقق في الحياة العملية أن يقوم بإعداد حسابات إحدى المنشآت، فإن حصل ذلك يعتبر محاسب ومن حقه أن يتقاضى أتعاباً خاصة عن هذا العمل.
- ❖ يعتبر المحاسب موظفاً تابعاً للمنشأة يخضع لقواعدها وأنظمتها أما المدقق فهو شخص مستقل عن الإدارة يؤدي عمله طبقاً لنصوص تعاقده وفي حدود القوانين المنظمة لمهام المدقق.
- ❖ يقوم المدقق بعمله خلال السنة ويستمر بعد نهاية السنة ولكن في فترات متقطعة حتى ينتهي من عملية التدقيق كما هو موضح في الشكل التالي.

شكل رقم (1): الفترة التي يعمل فيها المدقق والمحاسب



II. أهمية التدقيق وأهدافه:

تتمثل أهمية التدقيق في الصعوبة التي يتلقاها متخذي القرارات، الذين يسعون للبحث عن جودة البيانات المقدمة إليهم، ولهذا فهم بحاجة للاعتماد على شخص متخصص ذو خبرة بيدي رأيه الفني في جودة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. ويمكن تقسيمهم إلى طرفين:

1. الأطراف الداخلية:

تتمثل الأطراف الداخلية في:

أ. إدارة المشروع:

تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المشروع على وضع خطط مستقبلية لتسيير المشروع، لهذا فإنّ المعلومات المحاسبية الخاطئة، أو القوائم المالية التي لا تعبر عن صحة المركز المالي للمؤسسة تؤثر وبشكل مباشر على قرارات الإدارة. إذن التدقيق يعطي الضمان الذي تبحث عنه الإدارة للبيانات المحاسبية والقوائم المالية.

ب. الملاك والمساهمون:

يعتمد الملاك والمساهمون في المنشأة على القوائم المالية لاتخاذ قرار استثمار أرباحهم ومدخراتهم، وكما هو معلوم فإنّ القوائم المالية تظهر الوضعية المالية للمنشآت الاقتصادية ومدى صلابتها مركزها المالي، ولتحقيق الاطمئنان على أموالهم لا بد أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وسالمة من الأخطاء وتم فحصها واعتمادها من أطراف محايدة.

ج. نقابة العمال:

تمثل النقابة العمال في المؤسسات، وتحاول حل مشاكلهم عن طريق الاتصال بالإدارة ومفاوضتها بشأن الأجور، العلاوات، التعويضات، المشاركة في الأرباح ومختلف المزايا الأخرى التي تخص العمال. النقابة بحاجة ماسة إلى تقارير التدقيق المالية والمحاسبية لتدعيم مطالبها.

2. الأطراف الخارجية:

تتمثل الأطراف الخارجية المهمة بتقرير المدقق في:

أ. الدائنون والموردون:

إنّ كل المنشآت تبحث عن السير الحسن لنشاطها، لهذا فهم بحاجة للاطمئنان على قدرة الزبائن في الاستمرار وقدرتهم على الوفاء بديونهم، ويمكن للمنشأة الاطلاع على القوائم المالية لزبائنهم، كما يمكنهم الاطلاع إلى تقرير المدقق لأنّ هذا الأخير يؤكد لهم سلامة القوائم المالية.

ب. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

للبنوك والمؤسسات المصرفية دور هام جداً في تمويل مشاريع المنشآت الاقتصادية، لذلك فهي بحاجة ماسة إلى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة وتقرير المدقق الذي يؤكد صحة وسلامة قوائمها المالية، ومدى تعبيرها عن مركزها المالي، مما يجعل المؤسسات الإقراض قادرة على معرفة مدى قدرة المنشأة على تسديد ديونها من عدمها. يخول تقرير المدقق هنا للمؤسسات المالية اتخاذ قرارات بشأن إعطاء القروض أو الزيادة في التعامل والتوسع في الاقتراض أو تقديم التسهيلات الائتمانية، كما يخول لها الامتناع عن ذلك لما تكون درجة الخطر كبيرة.

ج. بالنسبة لإدارة الضرائب:

تحدد إدارة الضرائب الوعاء الضريبي للمنشأة، وتقوم بحساب النتيجة الضريبية باستخدام القوائم المالية المقدمة من طرف المنشأة، وعلى إدارة الضرائب لتفادي الغش الضريبي الاعتماد على تقرير الخبرة المحاسبية لتقليص هذه الظاهرة، والسيطرة على مداخيلها.

د. الهيئات الحكومية:

إنّ جميع الدول تراقب نشاطها الاقتصادي من خلال متابعة المنشآت الاقتصادية بمختلف القطاعات التي تنتمي إليها، هذا من أجل الحفاظ على مواردها المالية المتمثلة في فرض الضرائب، والحفاظ على القطاعات الحساسة تحت سيطرتها وكذا رسم السياسات المستقبلية.

حتى تكون لعملية الرقابة معنى من خلال القوائم المالية، لا بد للدولة أن تثق في صدق المعلومات التي تظهرها هذه المنشآت، ولهذا تظهر مهمة المدقق الذي يعتبر كطرف حيادي يعطي رأيه حول القوائم المالية.

هـ. رجال الأعمال:

التطور الذي تعرفه الأسواق العالمية في عصر العولمة، جعل رجال الأعمال يهتمون بالقوائم المالية للمنشآت وإن كانت خارج وطنهم الأصلي وذلك لوضع خطط مناسبة للاستثمار. ومن غير المعقول أن يذهب رجال الأعمال إلى مقر كل منشأة من أجل الاطلاع على القوائم المالية بأنفسهم، من أجل معرفة صدق وسلامة القوائم المالية، ويمنح المدقق ثقة في مدى صدق المعلومات المحاسبية لرجال الأعمال لاتخاذ قراراتهم المستقبلية، نظراً لخبرته في المحاسبة وتطبيقه لأساليب مقبولة عموماً.

3. أهداف التدقيق:

يمكن تلخيص أهداف التدقيق في:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الاعتماد عليها¹.
- الحصول على رأي فني محايد للوقوف على مدى مطابقة القوائم المالية لما هو موجود في الواقع.
- اكتشاف ما قد يوجد من غش وخطأ كلما كان ذلك ممكناً.
- إعطاء الإدارة مجموعة من التوصيات لتحسين التسيير والرقابة الداخلية للمنشأة.
- تحقيق الكفاية الإنتاجية وكذلك العمل على تحقيق رفاهية المجتمع.

III. أنواع التدقيق:

لقد قسم الباحثون التدقيق إلى عدة أنواع، والشائع بينهم هو استخدام في ذلك عدة أسس للتبويب، سنحاول حصرها في النقاط التالية:

1. التدقيق من حيث القائم بها:

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بالتدقيق إلى نوعين أساسيين هما: (الصبان و نصر علي، 2002، صفحة 29)

أ. التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي أداة مستقلة جزئياً، تعمل من داخل المنشأة لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى. فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالتدقيق الخارجي.

ب. التدقيق الخارجي:

يعرف التدقيق الخارجي على أنها الفحص المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداته بواسطة شخص خارجي مستقلاً عن إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

¹ اتخاذ القرارات بشأن التسعير، وتحليل التنافسية، وتسوية النزاعات والمهام العامة المخولة من الدولة، وغيرها.

2. التدقيق من حيث الحدود:

يقسم التدقيق من حيث الحدود إلى:

أ. التدقيق الكامل:

عند تنفيذ هذا النوع يعطى المدقق كامل الحرية لتحديد إطار عمله الذي يجب إنجازه، حيث يستخدم أحكامه وكفاءته المهنية في هذا المجال، خاصة فيما يتعلق بالعمل المفصل، ومع أنّ التدقيق الكامل لا يتطلب فحص كل المستندات والأرقام عند توفر نظم ضبط داخلية جيدة، لكن يظل المدقق مسؤول عن أي خسائر جراء الإهمال أو عدم بذل عناية ومهارات معقولة في أداء عمله. (سواد، 2009، صفحة 216؛ جمعة، 2005)

ب. التدقيق الجزئي:

هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض الأصناف المعنية، أي أنّ التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال، ويراعي أنّ الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق.

ومن أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي: (جمعة، 2005، الصفحات 11-12)

- الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات.

- الاتفاق على تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن.

- الاتفاق على تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة.

- الاتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط.

- الاتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد ديونه، والوفاء بالتزاماته.

ومن العرض المتقدم يمكن التوصل إلى أنّ تدقيق المنشآت سواء كان كامل أو جزئي يتوقف على الإلزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقتها بالملاك، ولذلك فإنّ الشركات المساهمة تتبع التدقيق الكامل بينما شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فإن ذلك يتوقف على طبيعة الاتفاق وعقد الشركة (الأشخاص) لتحديد طبيعة التدقيق وحدوده.

3. التدقيق من حيث النطاق:

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى:

أ. التدقيق التفصيلي:

وهو التدقيق الذي يلتزم فيه المدقق بفحص جميع الوثائق والمستندات وإبداء رأيه حول القوائم المالية ككل، وهي التي كانت سائدة منذ البداية، ولكن مع التطور أصبحت هذه الطريقة لا تناسب كثيرا هذه المهنة خاصة إذا تعلق الأمر بالمنشآت الكبيرة، لكون أن الوقت والتكلفة لا يسمحان بإنجاز العملية بشكل جيد.

ب. التدقيق الاختباري:

يتمثل التدقيق الاختباري في أن تدخل المدقق يتم على جزء من الوثائق والمستندات، أي يأخذ عينة من العناصر السابقة ويفحصها، أخذا بعين الاعتبار أن نتائج هذا الجزء سيعمم على الكل. وظهرت هذه الطريقة نظرا لاهتمام المشروعات بنظام الرقابة الداخلية، إذ أن أخذ العينة يعتمد على مدى اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق باستعمال المدقق أحد هذه الأساليب لسحب العينة تتمثل في: التقدير الشخصي (العينات الحكومية)، علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

التدقيق الاختباري يعتبر الأساس السائد للعمل الميداني الآن، وأن التدقيق التفصيلي أصبح يمثل استثناء. كما أننا نلفت الانتباه أنه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من ناحية أخرى، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والمستندات، في حين أنه يكون اختباري إذا قام المدقق بفحص جزء معين من القيود والدفاتر والمستندات وقام بتعميم النتائج التي توصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء.

وكذلك فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي عندما يتم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها الصنف محل التدقيق، ومن ثم فإن الأسلوب المتبع في هذه الحالة سيكون التدقيق الاختباري. (الصبان و نصر علي، 2002،

صفحة 39)

4. تبويب التدقيق من حيث التوقيت:

قسم التدقيق حسب التوقيت إلى:

أ. التدقيق النهائي:

يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة ليتولى فحص حسابات وعمليات المنشأة. يحقق التدقيق النهائي مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة من أهمها ما يلي: (سرايا، 2007، صفحة 45)

- يفضلها كثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر.
- يفضلها المدقق لأنها عملية وواقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه.
- تصلح لتدقيق عمليات وحسابات المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقتاً طويلاً.
- تقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب أو التغيير التي قد تتم أو ترتكب في حالة التدقيق المستمر، لأنّ التدقيق يتم بعد انتهاء جميع العمليات وإعداد القوائم والحسابات الختامية.

ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

- تأخر النتائج، ولهذا تعتبر كأسلوب علاجي وليس وقائي.
 - لا تصلح للمنشآت الكبيرة فقد تستغرق وقتاً طويلاً.
 - عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.
- تعود هذه المآخذ على التدقيق النهائي إلى قصر الفترة الزمنية، وذلك لأنّ المدقق يلتزم بإنهاء عمله وإبداء الرأي في مواعيد محددة، ففي حال ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، يصبح ضغط العمل في مكتب المدقق كبير جداً. ويقترح لتجاوز هذه النقاط السلبية تدعيم نظام المراقبة الداخلية في المنشأة.

ب. التدقيق المستمر:

يعد التدقيق المستمر التي يقوم فيها مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة بشكل منتظم (فترات دورية) أو غير منتظمة (غير دورية) للقيام بفحص العمليات المحاسبية، وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولاً بأول خلال السنة المالية.

ولذلك فإنّ هذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من المنشآت التي تتميز بكمية وكثرة العمليات،

كما أنّها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، وبالتالي معالجة الأخطاء بمجرد اكتشافها ناهيك عن المساعدة في حل أي مشكل، يعني القضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر نتائج التدقيق.

قد ينتج عن استعمال التدقيق المستمر بعض العيوب تتمثل في:

— ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق نظرا لتردد الدائم للمدقق.

— أنّه تدقيق غير متصل، مما يؤدي إلى التلاعب بعد انتهاء المدقق من عمله.

— توطد العلاقة بين المدقق وموظفي المنشأة يؤثر على حياد المدقق.

يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق يراعي مواعيد العمل، كما يمكن معالجة المشكل الثاني باستخدام رموز أو علامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن أن يجعل مذكرة يضع فيها أهم الأرصدة للحسابات التي تم تدقيقها.

5. التدقيق من حيث الإلزام:

يمكننا التكلم في هذا الباب عن التدقيق الإلزامي وغير الإلزامي كما يلي: (جمعة، 2005، صفحة 19)

أ. التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الذي تلتزم به المنشآت وفقا للقانون السائد (قانون الشركات - قوانين الضرائب - قانون الاستثمار)، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول، ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة إما كامل أو اختياري.

ب. التدقيق الاختياري:

يمكن أن يكون التدقيق إما اختياري أو إجباري، لذلك فإنّ التدقيق الاختياري يناسب شركات الأشخاص والمنشآت الفردية لأنها تزيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تحديد نصاب كل شريك سواء عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب قروض، فضلا عن الأمل في

قبول الإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنّ بعض الكتاب يصنفون التدقيق إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

النوع الأول: تدقيق القوائم المالية

بعد إجراء الاختبارات على المعلومات المالية يقوم المدقق بتحديد ما إذا توفر القوائم المالية الصورة الصادقة والعادلة للوضعية المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة. (Pigé, 2014, p. 386)

النوع الثاني: تدقيق الالتزام

يعرف هذا النوع من التدقيق بأنه عملية يتم إجراؤها لتحديد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد وإجراءات محددة سلفا أو وفقا لضوابط موضوعة بواسطة سلطة أعلى. (الشحنة، 2015، صفحة 44)

النوع الثالث: التدقيق التشغيلي

يهتم التدقيق التشغيلي بالأنشطة التشغيلية المتعلقة بعمليات وسياسات وإجراءات المنشأة للحكم على مدى كفاءتها وانتظامها ومدى فعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا، وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة. (الشحنة، 2015، صفحة 43)

لا يقتصر التدقيق التشغيلي على الجانب المحاسبي فقط، ولكن يتضمن العديد من الأنشطة في المنشأة مثل طرق الإنتاج، طرق التوزيع وتقييم الهيكل التشغيلي، وتقييم أيضا عمل نظام المعلومات. (Pigé, 2014, p. 386)

IV. معايير التدقيق:

يقصد بالمعايير المبادئ التي تحكم أي عملية، ومعايير التدقيق هي الإطار العام الذي يؤدي فيه المدقق مهامه للوصول إلى أهدافه. وقد قسم العديد من الكتاب المعايير إلى ثلاثة أقسام تتمثل في:

1. معايير التدقيق العامة:

تسمى أيضا بالمعايير المتعلقة بالشخص المدقق، وهي شروط يجب توفرها في شخص المدقق لأداء مهامه، وتتفرع إلى ثلاثة فروع وهي: التأهيل العلمي والعملية، استقلالية المدقق والعناية المهنية.

2. معايير العمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميداني في نموذج يوضح القواعد العامة لأداء عملية تدقيق الحسابات موضوع بواسطة

المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني أو التشريعي أو الاتفاق بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح الأساليب تحقيقها، وهي تمثل ما يجب على المدقق إتباعه. (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 120).

وقد قسمت معايير العمل الميداني إلى: التخطيط للعمل، فهم نظام الرقابة الداخلية، الحصول على أدلة الإثبات.

3. معايير إعداد التقرير:

نشر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربع معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي: (توماس و هنكي، 1989، صفحة 62)

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
- تعتبر القوائم المالية بشكل كافٍ ومناسب عما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

4. معايير التدقيق الدولي:

يعتبر الطرح السابق الذي يقسم معايير التدقيق إلى ثلاثة أقسام قديم، ولم يعد يوائم الوضع الراهن لمهنة التدقيق، وقد تم انتقاده سابقاً لأنه لا يعطي إرشادات مفيدة للمدقق، ولهذا تم إصدار معايير التدقيق الدولي بشكلها الحالي، عن طريق مجلس المعايير، والشكل رقم (1) يلخص هذه المعايير. يسهر على وضع وتطوير هذه المعايير المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB).

أ. تعريف المجلس:

تأسس المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB) في مارس 1978. وكان يعرف سابقاً باسم لجنة الممارسات الدولية لتدقيق الحسابات (IAPC). وركز العمل الأولي للمركز على ثلاث مجالات: موضوع ونطاق تدقيق القوائم المالية، وخطابات المشاركة، والمبادئ التوجيهية العامة لتدقيق الحسابات. وفي عام 1991، أعيدت المبادئ التوجيهية للمركز المذكور إلى المعايير الدولية لتدقيق الحسابات (ISAs).

في عام 2001، تم إجراء مراجعة شاملة لـ IAPC، وفي عام 2002، أعيد تشكيل IAPC كمجلس المعايير الدولية للتدقيق وضمان الجودة (IAASB). في عام 2003، وافق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على سلسلة من الإصلاحات المصممة، من بين أمور أخرى، لزيادة تعزيز عمليات وضع المعايير الخاصة به، بما في ذلك عمليات IAASB، بحيث تستجيب للمصلحة العامة.

في عام 2004، بدأ IAASB مشروع التوضيح (Clarity)، وهو برنامج شامل لتعزيز وضوح معايير التدقيق الدولية الخاصة بها. تضمن هذا البرنامج تطبيق اتفاقيات جديدة على جميع المعايير الدولية للتدقيق، إما كجزء من مراجعة موضوعية أو من خلال إعادة صياغة محدودة لتعكس الاتفاقيات الجديدة ومسائل الوضوح بشكل عام.

ب. هدف المجلس:

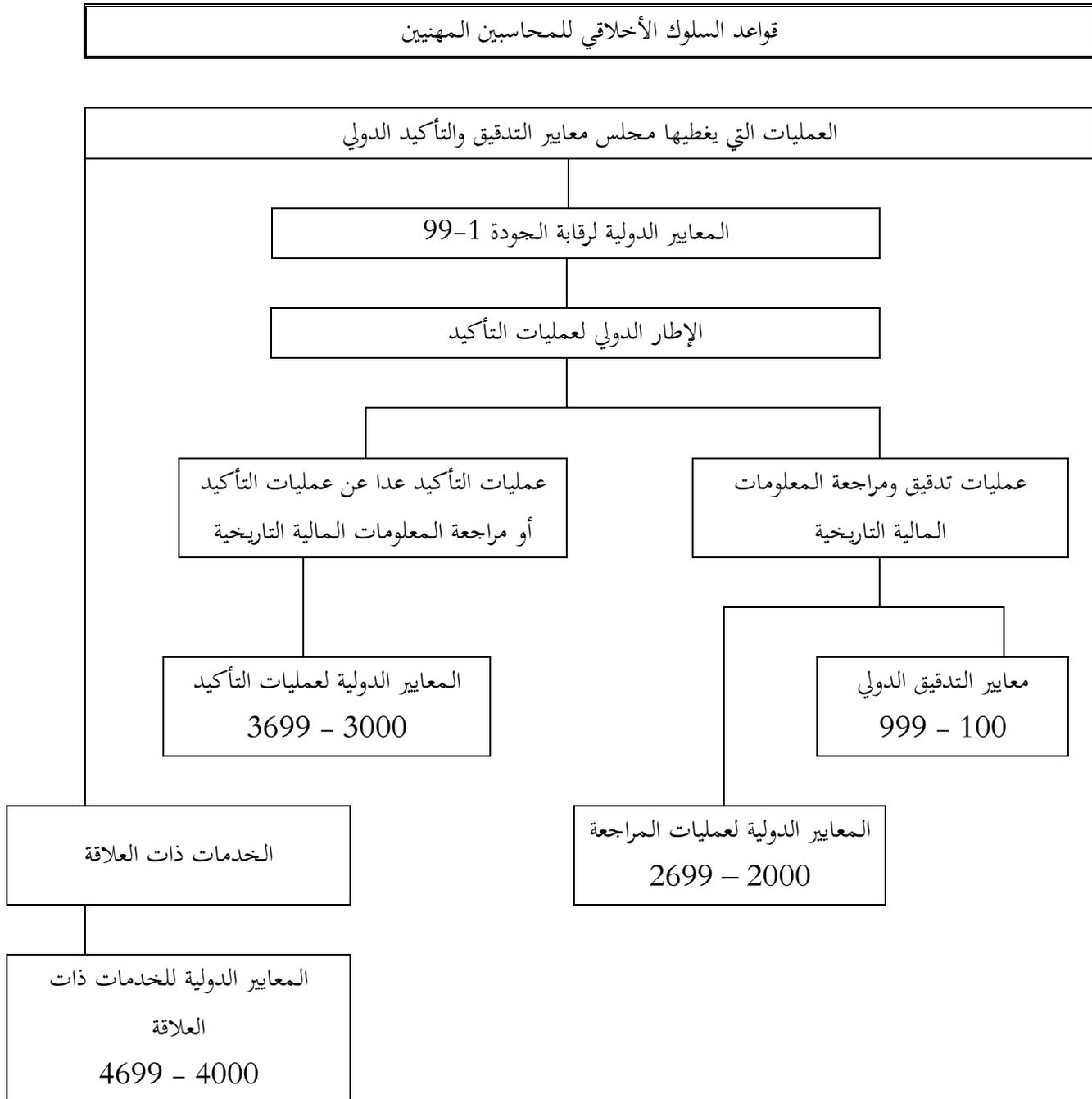
يصدر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB) معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة والتدقيق والتأكدات الأخرى والخدمات ذات الصلة، وتيسير التقارب بين المعايير الدولية والوطنية. ويحاول المجلس من خلال هذه الإصدارات توحيد الممارسة في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكد العالمية.

تحدد استراتيجية IAASB للفترة 2015-2019 وخطة عمل IAASB للفترة 2015-2016 التوجيه والأولويات لأنشطتها. وتركز جهود IAASB على تطوير واعتماد وتنفيذ المعايير الدولية التي تتناول التدقيق ومراقبة الجودة والتدقيق والتأكدات الأخرى ومشاركات الخدمات ذات الصلة.

تتناول الاستراتيجية المتوسطة الأجل الصادرة عن المجلس المحاور الثلاثة التالية: (IAASB, 2018)

- ❖ دعم الاستقرار المالي العالمي.
- ❖ تعزيز دور وأهمية وجودة الضمان والخدمات ذات الصلة في عالم آخذ في التطور.
- ❖ تسهيل تبني وتطبيق المعايير.

الشكل رقم (2): هيكل التعليمات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي



يمثل الشكل السابق مختلف المعايير الصادرة عن مجلس المحاسبة، وسوف نركز دراستنا على المعايير من

100 إلى 999:

أسئلة للمناقشة

انطلاقاً من المعلومات المتوفرة لديك في هذه المطبوعة، وكذلك باستعمال المراجع المذكورة في آخر المطبوعة،
أجب بوضوح عن الأسئلة التالية:

1. أذكر تعريف موجز للتدقيق، مع إبراز أهم المراحل التاريخية التي مرت بها عملية التدقيق؟
2. من الواجب أن يكون المدقق ملماً بشكل كامل بالمحاسبة، في حين أن المحاسب غير ملزم بذلك، اشرح سبب ذلك؟
3. من هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية؟ وما هو دور المدقق اتجاه هذه القوائم؟
4. هل تعتبر المهمة الأساسية للمدقق اكتشاف الغش والأخطاء؟
5. أذكر أهم الاختلافات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؟
6. ما هي عيوب المراجعة النهائية؟
7. ما هي مميزات المراجعة المستمرة؟
8. وضح الفرق بين كل من التدقيق الكامل التفصيلي والتدقيق الكامل الاختباري؟
9. ما هي أوجه الشبه والاختلاف بين تدقيق القوائم المالية، التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام؟
10. اشرح لماذا أصبحت معايير التدقيق الثلاثة (معايير عامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير) غير ملزمة ومحل انتقاد الكثير من الباحثين؟
11. ما هي الهيئة التي لها صلاحيات في إصدار وتعديل المعايير الدولية للتدقيق؟

الفصل الثاني

المعيار الدولي

لرقابة الجودة

الفصل الثاني: المعيار الدولي لرقابة الجودة

وضع هذا المعيار تحت عنوان، رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للقوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. تم إصدار هذا المعيار سنة 2009 ليحل محل معايير الأمور التمهيدية التي كانت تحت رقم 100-199.

I. تعريف:

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

II. الهدف:

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

- امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

III. المتطلبات:

ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة فهما لنص هذا المعيار، كما ينبغي أن تمتثل الشركة لها. ومن المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم أساسا كافيا لتحقيق الهدف المذكور سابقا.

IV. عناصر نظام الرقابة الجودة:

تتضمن عناصر نظام رقابة الجودة العناصر التالية:

1. مسؤوليات القيادة:

تقوم شركة المحاسبين المهنيين 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 والمقدرة الكافية والمناسبة لتحمل المسؤولية. مثلاً: وضع إجراءات لتقييم الأداء والمرتبات والمكافآت.

2. متطلبات السلوك الأخلاقي:

تتمثل أهم الإجراءات التي تتحقق منها الشركة من أن العاملين يمثلون للسلوك الأخلاقي في:

❖ النزاهة: وهي أمانة العمال وأدائهم لمهامهم بمصداقية وإنصاف.

❖ الموضوعية: الالتزام بمهامه دون تحيز أو تأثير من أطراف داخلية أو خارجية.

❖ العناية: يقصد به بذل العامل المجهود المطلوب منه.

❖ السرية: الحفاظ على السرية هو كتمان المعلومات من العمال والحفاظ عليها داخل الشركة.

❖ السلوك المهني: الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات صلة، ويتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

كما أولت المعايير الدولية للتدقيق إلى عنصر هام في متطلبات السلوك الأخلاقي وهو استقلالية العامل، التي تسمح له بأداء مهمه وتقديم التقارير المطلوبة منه وفق الإجراءات السابقة.

3. قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة

تحصل شركة المحاسبين المهنيين على معلومات حول العملاء قبل قبول عملية جديدة ولتسهيل هذه العملية عليه وضع إجراءات تتناول فيها الظروف المهنية والقانونية التي تؤدي إلى الموافقة للتعامل مع العميل أو الاستمرار مع العميل القديم.

4. الموارد البشرية:

ينبغي للشركة أن تضع سياسات وإجراءات بحيث تسمح لها بمعرفة ما إذا كانت تمتلك العدد الكافي من الموظفين ذو كفاءة وتأهيل مهني عالي، وكيفية تعيين فرق العمليات وتقييم أدائهم، إضافة إلى وضع إجراءات تساعد في تنمية المستقبل الوظيفي وتحديد احتياجاتهم.

5. أداء العمليات:

أي أداء المهام من طرف الموظفين لدى شركة المحاسبين المهنيين، وينبغي على الشركة وضع إجراءات وسياسات تسمح لها بشرح المهام لفريق العمل، وكيفية الإشراف على المساعدين وطريقة اختيار الوثائق لاستعمالها وكيفية الاحتفاظ بها.

6. 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 مصمما بالشكل المناسب ومطبق بفعالية.

أسئلة للمناقشة

انطلاقاً من المعلومات المتوفرة لديك في هذه المطبوعة، وكذلك باستعمال المراجع المذكورة في آخر المطبوعة،

أجب بوضوح عن الأسئلة التالية:

1. ما المقصود بجودة التدقيق، وما هو الهدف منها؟
2. ما هي مكونات نظام جودة التدقيق؟
3. ما هي عناصر السلوك الأخلاقي التي يجب أن يمثل لها المدقق؟
4. تهتم معايير التدقيق الدولية كثيراً باستقلالية المدقق، فما المقصود بذلك؟
5. ما هي عناصر رقابة الجودة للجمل التالية:
 - ❖ أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالمخالفات التي يعملون بها.
 - ❖ أن تقوم الشركة بالإبلاغ فوراً عن المخالفات إلى الجهات المعنية.

الفصل الثالث

المسؤوليات

الفصل الثالث: المسؤوليات

تحدد هذه المعايير مسؤوليات المدقق اتجاه الأطراف الأنظمة التي يتعامل معها، وتتمثل في:

I. المعيار رقم 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا للمعايير الدولية.

يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند تنفيذ عملية التدقيق للقوائم المالية. وعلى وجه التحديد، يضع الأهداف العامة للمدقق، ويوضح طبيعة ونطاق التدقيق التي صُممت لتمكين المدقق من تحقيق هذه الأهداف. وعلى الرغم من أنّ المدقق قد يجد في معايير التدقيق أموراً مفيدة، فإن مسؤولياته التأكيد من الالتزام بجميع الأنظمة، أو اللوائح المهنية ذات العلاقة في بلده.

1. الهدف من تدقيق القوائم:

إن الهدف من إجراء عملية التدقيق هو تعزيز درجة الثقة في القوائم المالية لدى مستخدميها، وذلك من خلال إبداء المدقق رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها، إضافة إلى خلوها من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.

2. المتطلبات:

تتمثل المتطلبات في:

أ. السلوك الأخلاقي:

ينبغي أن يمثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي، بما في ذلك الاستقلالية. وقد تم التطرق لهذه النقطة سابقاً (انظر ص 22).

ب. التشكك المهني:

عند إجراء عملية التدقيق يمارس المدقق التشكك المهني مدركاً ان الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. وعليه أن يكون متيقظاً على حالات مثل: أدلة التدقيق التي تتعارض مع أدلة التدقيق الأخرى.

ج. الحكم المهني:

ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية التدقيق مثل تحديد توقيت وطبيعة التدقيق.

د. الأدلة والمخاطرة:

من أجل الحصول على تأكيد معقول ينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدن ومقبول، وبالتالي يتمكن المدقق من التوصل إلى استنتاجات معقولة ليني عليها رأيه.

3. إجراء عملية التدقيق وفق المعايير التدقيق الدولي:

عند إجراء عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولي لابد للمدقق مراعاة ما يلي:

أ. الامتثال للمعايير:

يجب على المدقق أن يحصل أولاً على فهم كامل للمعيار بما فيه المادة التوضيحية، ومن ثم الامتثال لكافة معايير التدقيق الدولي.

ب. الأهداف الواردة:

يجب أن يستخدم المدقق الأهداف الواردة في المعايير، بغرض تحديد ما إذا كانت أية إجراءات تدقيق أخرى (غير تلك المذكورة في المعايير) ضرورية طبقاً لأهداف التدقيق وكذلك تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

ج. الامتثال للمتطلبات:

ينبغي أن يمثل المدقق لكل متطلب يقتضيه معيار تدقيق دولي ما، إلا في حالات استثنائية مثل عدم وجود وظيفة التدقيق الداخلي يعني عدم استخدام المدقق للمعيار رقم 610.

د. الإخفاق في تحقيق الهدف:

في حالة ما لم يستطع المدقق من تحقيق هدف معين في معيار ما فعليه تقييم ما إذا كان ذلك يحول دون تحقيق الأهداف الكلية للمدقق وبالتالي يجب عليه تعديل رأيه أو الانسحاب من العملية.

II. المعيار رقم 210: الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط التكاليف (الارتباط) مع الإدارة. ويشمل

ذلك، وضع شروط معينة ومسبقة لعملية التدقيق، تقع مسؤولية تحقيقها على عاتق الإدارة.

1. الهدف:

يبي المدقق عمله على شرطين هما:

❖ تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي المعمول به في إعداد القوائم المالية مقبولاً وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها.

❖ الحصول على موافقة الإدارة بأنها تدرك وتفهم مسؤوليتها.

2. المتطلبات:

تتمثل المتطلبات في هذا المعيار كما يلي:

أ. الشروط المسبقة لعملية التدقيق:

بالإضافة إلى الشروط السابقة يجب على الإدارة تزويد المدقق بكافة المعلومات المباشرة وغير المباشرة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية، مع تسهيل الوصول إلى عمال المنشأة. في حالة عدم توفر الشروط السابقة أو فرض الإدارة قيود على عمل المدقق بحيث يعتقد المدقق أنها تؤثر على رأيه حول القوائم المالية، ينبغي عليه عدم قبول المهمة ما لم يمنع القانون والأنظمة ذلك.

ب. الاتفاق على شروط عملية التدقيق:

يتفق المدقق مع الإدارة على شروط التكاليف بالتدقيق ويتم تدوين ذلك في كتاب (خطاب أو طلب) تعيين عملية التدقيق أو شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية.

ج. عمليات التدقيق المتكررة:

في عمليات التدقيق المتكررة يقيم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تغيير وتنقيح الشروط أم لا، وما إذا كانت تحتاج الإدارة إلى تذكير بالشروط

د. قبول إجراء تغيير على شروط التكاليف بالتدقيق:

لا يمكن للمدقق قبول أي تغيير على شروط التكاليف بالتدقيق عند عدم وجود مبرر معقول. وفي حالة قبول تغيير شروط التكاليف بالتدقيق ينبغي عليهما كتابة الشروط الجديدة في كتاب. وفي حالة رفض المدقق تغيير شروط التكاليف

بالتدقيق ولا تسمح له الإدارة بمواصلة مهامه، عليه القيام بما يلي:

- ❖ الانسحاب من عملية التدقيق.
- ❖ تحديد ما إذا كان أي إزام بإبلاغ الأطراف الأخرى مثل المالكين أو الهيئات التنظيمية.

3. اعتبارات إضافية في قبول العملية:

قد تقوم بعض البلدان بوضع قوانين وتنظيمات خاصة بها لإعداد التقارير المالية وكتابة تقرير المدقق، في مثل هذه الحالات على المدقق تحديد ما إذا كان هناك وجود تعارض بين هذه القوانين والمعايير المتعارف عليها دولياً من عدمه. وفي حالة وجود تعارض في إعداد التقارير المالية ينبغي على المدقق التحقق من إمكانية الحصول على إفصاحات أخرى مع إمكانية تعديل رأيه حسب معيار التدقيق الدولي رقم 705 (انظر ص 96). وفي حالة عدم امتثال قوانين البلد لمعايير التدقيق الدولية لا يمكن للمدقق أن يورد أي إشارة في تقريره إلى أن عملية التدقيق تمت وفق المعايير الدولية.

III. المعيار رقم 220: رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

يُعنى هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية. كما يتناول أيضاً مسؤوليات مدقق رقابة جودة العمليات.¹ وينبغي أن يقرأ هذا المعيار في سياق المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

1. الهدف:

تطرقنا سابقاً أن أنظمة وسياسات إجراءات رقابة الجودة تعد من مسؤولية مؤسسة التدقيق (ص 21). وحتى يحصل المدقق على ضمانا معقولاً أن عملية التدقيق تتمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، وتقريره الصادر ملائم، عليه تطبيق إجراءات رقابة الجودة في كل مراحل عملية التدقيق.

2. المتطلبات:

يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم 220 ما يلي:

¹ هو شخص (مجموعة أشخاص) خارج عن مؤسسة التدقيق، مؤهل يملك خبرة وصلاحيات كافية لتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق.

أ. مسؤوليات القيادة لجودة عملية التدقيق:

يتحمل شريك (المسؤول) عملية التدقيق في مؤسسة التدقيق مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق يقوم بها من خلال حرصه على إبراز أهمية تدقيق الجودة وحقيقة أنها أمر هام في أداء عمليات التدقيق.

ب. المتطلبات الأخلاقية:

يظل شريك عملية التدقيق في حالة تأهب لأي دليل يشير إلى عدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية. وإذا تأكد من ذلك خلال نظام رقابة جودة الخاص بالمؤسسة، يقوم الشريك باتخاذ الإجراء المناسب بالتشاور مع المدققين الآخرين في المؤسسة.

ج. الموافقة على العلاقات مع العملاء:

يوضح معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة 1 كيفية تعامل مؤسسة التدقيق مع عملائها سواء كانوا جدد أو من أجل المواصلة معهم، وفي حالة حصول شريك عملية التدقيق 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 العملية:

يتوجب على مؤسسة التدقيق امتلاك فريق عمل مؤهل مهنيا وعلميا لأداء مهامه ويجب أن يكون لدى الفريق مجموعة من الخبراء التابعين لكي يتمكن الفريق من: (أبو يوسف، 2011، صفحة 51)

❖ أداء عملية التدقيق وفقا للمعايير المهنية.

❖ المساهمة في إصدار تقرير المدقق بشكل ملائم.

هـ. أداء العملية:

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 مسؤولية التشاور مع فريق العمل بشأن الأمور الصعبة، كما أضاف المعيار متطلبات أخرى مثل تدقيق رقابة جودة العلمية وحالات اختلاف الرأي.

و. المراقبة:

يلزم معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة 1 المؤسسة بتأسيس عملية مراقبة مصممة لتزويدها بضمان معقول بأن أساسيات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وينبغي على شريك العملية النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمؤسسة ومدى تأثير أوجه النقص التي تمت ملاحظتها على عملية التدقيق.

ز. التوثيق:

ينبغي على المدقق إدراج ما يلي في وثائق التدقيق القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء وحتى تفاصيل المشاورات.

IV. المعيار رقم 230: وثائق التدقيق

تناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتوثيق عملية تدقيق القوائم المالية. ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتضمن متطلبات وإرشادات خاصة بتوثيق أعمال التدقيق.

1. طبيعة وأهداف وثائق التدقيق:

توفر وثائق التدقيق ما يلي:

- ❖ أدلة يستخدمها المدقق إلى استنتاج حول الأهداف العامة للمدقق.
- ❖ أدلة تخطيط وأداء التدقيق.

تخدم وثائق التدقيق عددا من الأهداف منها مساعدة فريق العمل في تخطيط وأداء عملية التدقيق والاحتفاظ بملف للمسائل ذات الأهمية الكبيرة والمستمرة.

2. الهدف:

توفر الوثائق للمدقق ما يلي:

- ❖ ملف كاف ومناسب لأساس التقرير.
- ❖ أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية.

3. المتطلبات:

تتمثل متطلبات معيار التدقيق الدولي 230 "وثائق التدقيق" في:

أ. توثيق الإجراءات وأدلة التدقيق:

يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد بالشكل الكافي حتى يتمكن أي مدقق آخر من فهم:

❖ طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق.

❖ نتائج إجراءات التدقيق.

❖ المسائل المهمة التي تم التوصل إليها المدقق.

تجبر معايير التدقيق الدولية المدقق بتوثيق كل النقاشات مع الإدارة وحتى الحالات الاستثنائية التي تنشأ بعد تاريخ

إصدار التقرير والتي قد تؤدي إلى إجراءات تدقيق إضافية.

ب. تجميع ملف التدقيق النهائي:

يقوم المدقق بتجميع كل وثائق التدقيق دون إلغاء أي وثيقة من الوثائق في ملف تدقيق في الوقت المحدد والذي

حدده المعيار بـ 60 يوماً بعد كتابة التقرير. يتم الاحتفاظ بها لمدة 5 سنوات من تاريخ إصدار التقرير.

V. المعيار رقم 240: مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية

قد تنشأ أخطاء في القوائم المالية، إما بسبب غش أو خطأ. والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ، هو ما إذا

كان التحريف في القوائم المالية، متعمد أو غير متعمد.

طبقاً لمعايير التدقيق الدولي 240 يكون المدقق مسؤول عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية -في

مجمليها- تخلو من تحريف جوهري، سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ.

1. مسؤولية منع الاحتيال والكشف عنه:

تتحمل الإدارة والأشخاص المكلفين بالحكومة مسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال، وذلك بفرض عقوبات

على الأفراد الذين يرتكبون الاحتيال ونشر ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي.

ورغم أنه من اللازم على المدقق الحصول على تأكيد معقول كما ذكرنا سابقاً، إلا أنه وبسبب القيود الملازمة

لعملية التدقيق، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها، من حيث أن بعض الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، قد لا يتم

اكتشافها، على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بالشكل الصحيح.

2. الأهداف:

تتلخص أهداف المدقق بالمسائل المتعلقة بالاحتيال في:

- ❖ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية بسبب الاحتيال.
- ❖ الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.
- ❖ الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به المحدد خلال التدقيق.

3. المتطلبات:

إن مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية تتطلب منه ما يلي:

أ. التشكك المهني:

يقبل المدقق السجلات والمستندات على أنها حقيقية ما لم يكن لديه سبب للاعتقاد بخلاف ذلك، إلا أن هذا لا يمنعه من أن يتخذ الشك المهني أثناء التدقيق وفقاً للمعيار رقم 200 (ص 26) والبحث في حالات أوجه عدم الاتساق في التساؤلات الموجهة إلى الإدارة.

ب. المناقشات بين أعضاء فريق العمل:

تركز المناقشات بين أعضاء الفريق على وجود وكيفية الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بسبب الاحتيال وكيف يحدث الاحتيال.

ج. إجراءات تقييم المخاطر:

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لفهم المنشأة وبيئتها، يجب على المدقق أن ينفذ الإجراءات التالية:

- ❖ الاستفسار من الإدارة لمعرفة احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. كذلك الاستفسار من العمال داخل المنشأة بما في ذلك المدقق الداخلي إن وجد لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي احتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة.

❖ الاتصال بالمكلفين بالحوكمة ما لم يكن جميع المكلفين مشاركين في إدارة المنشأة.

❖ تقييم العلاقات غير العادية (إن وجدت) عند قيامه بالإجراءات التحليلية، إضافة إلى تقييم المعلومات الأخرى

التي يحصل وتشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال.

د. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال:

كثيرا ما تنجم الأخطاء الجوهرية عن طريق المبالغة في الإيرادات مثل الاعتراف بالإيراد قبل أوانه أو تسجيل إيرادات وهمية. ومن المهم بالنسبة للمدقق الحصول على فهم لأنظمة الرقابة وذلك لتحديد الأحداث والظروف التي تشير إلى دوافع أو ضغوط لارتكاب الاحتيال أو إتاحة فرص لارتكاب الاحتيال.

هـ. الاستجابة للمخاطر المقيمة:

يسمح الموقع الوظيفي للإدارة من ارتكاب الاحتيال بسبب قدرتها على التلاعب بالسجلات المحاسبية من خلال تجاوز أنظمة الرقابة التي تبدو أنها تعمل بفاعلية. يقيم المدقق مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة عن طريق اختبار ملاءمة القيود المحاسبية في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وفحص التقديرات المحاسبية والعمليات المهمة التي لا ترتبط بالنشاط العادي للمنشأة.

ينبغي للمدقق تحديد ردود الفعل العامة التي يستخدمها لمعالجة المخاطر المقيمة (المقدرة) لوجود خطأ جوهري بسبب الاحتيال في القوائم المالية. وعليه أيضا تنفيذ المزيد من إجراءات التدقيق وفقا لطبيعة ونطاق المخاطر المقيمة.

و. تقييم أدلة التدقيق:

بناء على إجراءات التقييم التي يقوم بها المدقق في المراحل النهائية، يعطي المدقق حكمه الشخصي حول ما إذا كانت مخاطر الأخطاء بسبب الاحتيال موجودة ولم ينتبه لها من قبل ذلك. وعند وقوف المدقق على خطأ عليه تحديد ما إذا كان يمثل مؤشرا على وجود احتيال مدركا أنه ليس حادثا منفصلا. ومهما كان حجم الخطأ (جوهري أو غير جوهري) والإدارة متورطة فيه، يجب على المدقق إعادة النظر في تقدير مخاطر الأخطاء آخذا بعين الاعتبار طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.

ز. عدم قدرة المدقق على اكمال عملية التدقيق:

إذا واجه المدقق ظروف استثنائية (مثل شك كبير بشأن كفاءة الإدارة ونزاهتها) نتيجة لوجود خطأ جوهري ناتج عن حدوث أو احتمال حدوث احتيال يجب عليه النظر في المسؤوليات القانونية الممكن تطبيقها في مثل هذه الظروف وما إذا كان من المناسب أن ينسحب من العملية.

ح. تمثيلات الإدارة:

يحصل المدقق من الإدارة على إقرار بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، إضافة إلى تمثيلات مكتوبة تقرر فيها الإدارة بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية التي تم تصميمها وتطبيقها من أجل منع وكشف أية عملية احتيال فعلي أو مشتبه به يؤثر على المنشأة.

ط. الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة:

إذا تعرف المدقق على وجود احتيال أو حصل على معلومات تفيد باحتمال وجود احتيال يجب عليه إبلاغ هذه الأمور إلى المستوى الإداري المناسب وفي الوقت المناسب. كما ينبغي على المدقق إخطار المكلفين بالحوكمة عن أي أمور أخرى ترتبط بالاحتيال إما شفويا أو كتابيا (انظر المعيار 260 ص 37).

ي. الاتصال مع السلطات التنظيمية والتنفيذية:

تعتبر سرية المعلومات الخاصة بالعملاء واجب مهني على المدقق احترامه، إلا أن المسؤوليات القانونية للمدقق قد تبطل واجب السرية في بعض الظروف التي يتعرف فيها على وجود احتيال أو اشتبه في حدوثه، وتلزمه هذه المسؤوليات القانونية بإبلاغ أطراف خارج المنشأة إذا ما دعت الضرورة لذلك.

ك. التوثيق:

يجب أن تتضمن أوراق التدقيق الخاصة بفهم المدقق للمنشأة وبيئتها تقييمه (تقديره) لمخاطر الأخطاء الجوهرية (كل الأمور المتعلقة بالاحتيال)، القرارات المهمة التي توصل إليها أثناء المناقشة بين الأعضاء، ردود فعل المدقق، الاتصالات مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

VI. المعيار رقم 250: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.

1. أثر القوانين والأنظمة:

تختلف علاقة القوانين والأنظمة بالقوائم المالية اختلافاً كبيراً. حيث تحدد بعض القوانين والأنظمة شكل ومضمون القوائم المالية للمنشأة أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يتم في تلك القوائم. بينما توجب القوانين

والأنظمة الأخرى الإدارة على الالتزام بها. إن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والمقاضاة ... الخ.

2. مسؤولية الامتثال للقوانين والأنظمة:

يفرق هذا معيار التدقيق الدولي رقم 250 بين مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالامتثال لفتتين مختلفتين من القوانين والأنظمة كما يلي:

- ❖ قوانين وأنظمة لها أثرا مباشرا على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية.
 - ❖ قوانين وأنظمة ليس لها أثرا مباشرا* إلا أن عدم الامتثال لها قد يكون له أثر جوهري على القوائم المالية.
- (أنظر الفقرة 14 من المعيار رقم 250)

3. الأهداف:

إن هدف المدقق حسب هذا المعيار هو:

- ❖ الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها.
- ❖ الاستجابة بشكل مناسب لعدم الامتثال للقوانين والأنظمة الذي تمّ تحديده أثناء عملية التدقيق.

4. المتطلبات:

تتمثل متطلبات مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية ما يلي:

أ. مراعاة المدقق لعدم الامتثال للقوانين والأنظمة:

على المدقق فهم الإطار القانوني والتنظيمي الذي ينطبق على المنشأة وكيفية الامتثال له، وعليه أيضا الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالامتثال للقوانين والأنظمة من خلال القيام بالإجراءات التالية:

- ❖ الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت تتمثل للقوانين والأنظمة.
 - ❖ فحص المراسلات إن وجدت بين الإدارة مع السلطات التنظيمية.
- يمكن للمدقق أن يطلب من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة تقديم إقرارات كتابية بأنه تم الإفصاح له عن كافة

* مثل رخص التشغيل، الأنظمة البيئية.

الحالات المعروفة بعدم الامتثال أو الشك بعدم الامتثال للأنظمة والقوانين.

ب. إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الامتثال:

إذا أصبح المدقق على علم بمعلومات تتعلق بحالة عدم الامتثال أو الشك في عدم الامتثال للقوانين والأنظمة، فإن عليه فهم طبيعة الفعل والظروف حدث بها وتقييم أثرها على القوائم المالية. أما إذا شك المدقق في عدم الامتثال فيمكنه مناقشة النتائج المتوصل إليها مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة للحصول على معلومات كافية فإنه من المناسب التشاور مع مستشار قانوني.

ج. إبلاغ عدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه:

يتم إبلاغ عدم الامتثال إلى:

- ❖ المكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا مشاركين في إدارة المنشأة، وإن شك المدقق في تواطؤ المكلفين والإدارة عليه إبلاغ سلطات أعلى في المنشأة إن وجد.
- ❖ الأطراف المهتمين بالتقرير، حيث بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 705 إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حول القوائم المالية في حالة ما إذا كان عدم الامتثال جوهري.
- ❖ أطراف خارج المنشأة متمثلة في السلطات التنظيمية إذا سمح له القانون بذلك.

د. الوثائق:

على المدقق أن يجمع وثائق وأدلة لعدم امتثال أو الشك في عدم الامتثال للقوانين والأنظمة، ومن أمثلة هذه الوثائق محاضر المناقشات التي عقدت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المستشارين القانونيين.

VII. المعيار رقم 260: الاتصال مع المكلفين بالحوكمة

اعترافاً بأهمية الاتصال المتبادل الفعال، يوفر هذا المعيار إطار عمل شامل لاتصال المدقق بالمكلفين بالحوكمة، ويحدد الإجراءات والأسباب للمدقق من أجل الاتصال معهم.

1. دور عملية الإبلاغ:

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالمسائل المتعلقة بالحوكمة، ولا يعفي الإبلاغ من قبل المدقق الإدارة من هذه المسؤولية والعكس صحيح. ويعتبر الإبلاغ المتبادل مهما لمساعدة:

- ❖ المدقق والمكلفون بالحوكمة في فهم المسائل المتعلقة بالتدقيق.
- ❖ المدقق في الحصول على معلومات من المسؤولين عن الحوكمة (فهم المنشأة وبيئتها).
- ❖ المكلفون بالحوكمة في مراقبة عملية إعداد التقارير المالية وبالتالي تقليل من الأخطاء الجوهرية.

2. الأهداف:

تتلخص أهداف المدقق في:

- ❖ إبلاغ وإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها.
- ❖ الحصول على معلومات من المكلفين بالحوكمة.
- ❖ تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات يكتشفها المدقق أثناء أداء عمله، والتي يراها مهمة وذات علاقة بمسؤولياتهم.
- ❖ تشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين.

3. المتطلبات:

تتمثل متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 260 "الاتصال مع المكلفين بالحوكمة" العناصر التالية:

أ. المكلفون بالحوكمة:

يحدد المدقق الشخص (الأشخاص) المناسب داخل هيكل الحوكمة في المنشأة ليتم الاتصال معه. وتختلف هياكل الحوكمة من منشأة إلى أخرى وحسب المنطقة أيضاً، ففي بعض المنشآت يحتل المكلفون بالحوكمة مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من هيكل المنشأة مثل المدراء...، في هذه الحالة يكفي المدقق إبلاغ المسائل المطلوبة إلى الإدارة.

ب. المسائل الواجب إبلاغها:

ينبغي على المدقق إبلاغ المكلفون بالحوكمة:

- ❖ عن مسؤوليته عن صياغة التعبير عن رأيه حول القوائم المالية. وهذا لا يعني إعفاء الإدارة من مهامها.
- ❖ النظرة العامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق.
- ❖ النتائج المهمة حول السياسات والتقديرات المحاسبية، والمسائل الأخرى التي تعتبر حسب المدقق مهمة

في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

❖ الإجراءات الوقائية التي تم تطبيقها للتخلص أو الحد من التهديدات.

ج. عملية الاتصال:

تختلف عملية الاتصال باختلاف الظروف بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل الحوكمة فيها، ويجب أن تكون عملية الاتصال في توقيت محدد ومناسب. ويبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة خطياً النتائج المهمة التي توصل إليها، ومدى استقلاليته. أما بقية الاتصالات فيمكن أن تكون شفوية أو تأخذ شكل آخر.

الغرض من الاتصال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة أن يكون فعال، وفي حالة العكس يقيم المدقق التأثير الناجم في عدم حصوله على دليل تدقيق كاف ومناسب من أجل تكوين رأي حول القوائم المالية ويتخذ إجراء مناسب مثل: تعديل رأي المدقق، الحصول على استشارة قانونية، الانسحاب العملية.

د. التوثيق:

يحتفظ المدقق بنسخة من التبليغ الخطي كجزء من وثائق عملية التدقيق. وفي حالة إبلاغ المسائل شفويًا يتعين على المدقق إدراجها على شكل محاضر معدة من قبل المنشأة.

VIII. المعيار رقم 265: إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

يجب على المدقق أن يحصل على فهم للرقابة الداخلية، وقد يتعرف على عيوب في الرقابة الداخلية والتي يكون المدقق مطالبًا بالإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

1. الهدف:

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

2. المتطلبات:

عند تحديد وجه أو أكثر من القصور في الرقابة الداخلية سواء كانت فردية أو مجتمعة، يجب على المدقق إبلاغها ومناقشتها مع المستوى المناسب من الإدارة، والتي تمكنه من الحصول على معلومات مناسبة أخرى مثل فهم الأسباب الفعلية لأوجه القصور.

بغض النظر عن توقيت الإبلاغ الكتابي لنواحي القصور المهمة، يمكن للمدقق إبلاغها شفويا في البداية إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسبا إبلاغها للمكلفين بالحكومة لمساعدتهم في اتخاذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب لتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية، على ألا يعفى المدقق من الإبلاغ الكتابي لاحقا.

أسئلة للمناقشة

- انطلاقاً من المعلومات المتوفرة لديك في هذه المطبوعة، وكذلك باستعمال المراجع المذكورة في آخر المطبوعة، أجب بوضوح عن الأسئلة التالية:
- 1- ما هو الغرض من استخدام المدقق للأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولي؟
 - 2- تفرض معايير التدقيق الدولية على الإدارة قيود من أجل إعداد القوائم المالية؟
 - 3- ما هي المصادر الرئيسية المتاحة للمدقق لجمع المعلومات عن العميل (الزبون)، قبل التكليف؟
 - 4- لأي مدى يمكن للمدقق الحالي مناقشة شؤون العميل مع المدقق الجديد؟
 - 5- على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات، وعليه في نفس الوقت أن يشير إلى التحريفات المادية من غش وغيرها في تقريره، بين صحة العبارة؟ وهل يوجد تناقض؟
 - 6- انطلاقاً من المعايير التدقيق الدولية، أكتب كتاب (خطاب) التكليف؟
 - 7- ما المقصود بالغش في القوائم المالية؟
 - 8- هل تؤثر عملية تجميع ملف التدقيق النهائي على إجراءات التدقيق؟
 - 9- إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول عدم الامتثال للقوانين والأنظمة والذي قد يكون جوهرياً على القوائم المالية، ما هو نوع الرأي الذي يذكره؟
 - 10- أذكر أهمية اتصال المدقق مع المكلفين بالحوكمة؟ واذكر الكيفية التي يتم بها الاتصال؟
 - 11- ما هي العناصر التي يجب إبلاغها للمكلفين بالحوكمة؟

الفصل الرابع

تقييم الخطر

والاستجابة في

تقدير الأخطاء

الفصل الرابع: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

يجب على المدقق بذل الجهد في عملية التخطيط، وحاولت اللجنة الدولية إعطاء المدقق بعض التوجيهات من خلال إصدار أربعة معايير نلخصها كما يلي: 300 – 499

I. المعيار رقم 300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية

يشمل التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية شاملة للعملية وتطوير الخطة في كل مرة، وذلك من أجل التقليل المخاطر إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. إنّ الغرض من هذا المعيار الدولي وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية تدقيق القوائم المالية.

1. دور التخطيط وتوقيته:

تختلف طبيعة ونطاق أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشأة والخبرة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق العملية في المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.

2. المتطلبات:

تمثل متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 في:

أ. إشراك الأعضاء الرئيسيين:

يشارك جميع عناصر فريق العملية دون استثناء في التخطيط لعملية التدقيق. إن مشاركة جميع الأعضاء يزيد من فاعلية وكفاءة عملية التخطيط.

ب. الأنشطة الأولية للعملية:

في داية عملية التدقيق لا بد للمدقق بالقيام:

❖ إجراءات الاستمرار العلاقة مع العميل حسب المعيار رقم 220 (انظر ص 29)

❖ الامتثال للمتطلبات الأخلاقية خاصة عنصر الاستقلالية.

❖ فهم لشروط عملية التدقيق حسب المعيار (انظر ص 27)

تساهم الأنشطة الأولية في عملية التخطيط وذلك من خلال تحديد وتقييم المدقق للأحداث والظروف التي يمكن

أن تؤثر بشكل سلبي.

ج. أنشطة التخطيط:

ينبغي على المدقق وضع استراتيجية تدقيق شاملة يراعي فيها نطاق العملية والهدف من إعداد التقارير، والتحقق من طبيعة وتوقيت التدقيق، وكذلك الموارد اللازمة لأداء العملية. ويحق للمدقق تحديث وتغيير استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.

بعدما يتم وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة، يصبح من الممكن وضع خطة تدقيق مفصلة لتحقيق أهداف التدقيق من خلال الاستخدام الكفؤ لموارد المدقق.

د. التوثيق:

على المدقق توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وفي حالة وجود أي تغييرات مهمة على الاستراتيجية أو الخطة فعليه توثيقها مع أسباب التغيير.

هـ. اعتبارات إضافية:

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الاتصال بالمدقق السابق للمنشأة إن وجد (وفي حالة ما لم تمنع القوانين ذلك)، وعليه أيضا التحقق من الأرصدة الافتتاحية وفق المعيار 510 (انظر ص 61).

II. المعيار رقم 315: تحديد وتقييم الخطأ الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئته

يتعامل هذا المعيار مع مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك فهم رقابتها الداخلية.

1. الهدف:

يهدف المدقق إلى معرفة وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

2. المتطلبات:

تمثل متطلبات معيار التدقيق رقم 315 فيما يلي:

أ. إجراءات تقييم المخاطر¹:

إن تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يتطلب من المدقق أداء بعض الإجراءات تتضمن ما يلي:

- ❖ استفسارات من الإدارة والأفراد المناسبين داخل المنشأة.
- ❖ الإجراءات التحليلية لتحديد معاملات وأحداث غير عادية التي توفر دلالة مبدئية على وجود أخطاء جوهرية.
- ❖ يتطلب من المدقق في بعض الأحيان القيام بجميع الإجراءات، وربما يضيف إجراءات أخرى كالحصول على معلومات من أطراف خارجية، تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ب. فهم المنشأة وبيئتها:

يؤثر القطاع والأنظمة التي تنشط فيها المنشأة على التقديرات والأساليب المحاسبية، وعلى المدقق أخذ هذه

العوامل بعين الاعتبار من خلال فهم ما يلي:

- ❖ العوامل الخارجية للمنشأة مثل: القوانين، قطاع نشاط المنشأة.
- ❖ طبيعة العمليات والهيكل الإداري وكيفية تمويل المنشأة.
- ❖ ملاءمة الأساليب المحاسبية مع قطاع النشاط
- ❖ قياس الأداء المالي للمنشأة.

لا يمكن للمدقق أن يفهم البيئة الداخلية للمنشأة إلا بفهم عناصر الرقابة الداخلية التي يحدد من خلالها المدقق أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل المؤثرة على مخاطر الأخطاء الجوهرية. وعلى المدقق التأكد من أن الإدارة تقوم بنشر ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، وأنها تقوم أيضا بتقدير أهمية المخاطر واتخاذ القرارات لمعالجتها. كما أنه يتوجب على المدقق فهم نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية، وفهم أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق (فصل المهام)، وعليم أيضا الحصول على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد التقارير المالية وفهم التدقيق الداخلي إن وجد.

¹ تعرف معايير التدقيق الدولية إجراءات تقييم المخاطر إجراءات التدقيق التي تم أدائها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتمال أم الخطأ.

ج. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

من أجل التصميم الجيد وأداء المزيد من إجراءات التدقيق، يجب أن يقوم المدقق بتحديد المخاطر خلال عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها، ومن ثمّ تقييمها.

قد تنتج المخاطر من بيئته رقابة ضعيفة (مثلا نقص كفاءة الإدارة) وقد تتعلق ببعض الأمور الروتينية كالمعالجات كالألية، وعلى المدقق في هذه الحالات أن يحصل على فهم لها.

د. التوثيق:

تتضمن وثائق التدقيق ما يلي:

- ❖ النقاشات بين فريق العملية والقرارات المهمة المتوصل إليها.
- ❖ العناصر الأساسية لفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك العناصر المكونة للرقابة الداخلية وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أدائها.
- ❖ مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها.

III. المعيار رقم 320: الأهمية النسبية في تخطيط عملية التدقيق

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

1. الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق:

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

على المدقق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق، ولا يعني هذا أن المبلغ لا يتغير بل قد تجعل بعض الظروف الخاصة المدقق اعتبار بعض الأخطاء ذات أهمية ولو كانت أقل من الأهمية النسبية.

2. المتطلبات:

يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم 320 النقاط التالية:

أ. تحديد الأهمية النسبية:

يقوم المدقق بتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية عند وضع استراتيجية التدقيق الكلية، كما يجب عليه أن يحدد الأهمية النسبية للأداء لغرض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية.

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 المنشأة.

ج. التوثيق:

يظهر في وثائق التدقيق المبالغ التالية:

- ❖ الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.
- ❖ الأهمية النسبية لفئات معينة.
- ❖ الأهمية النسبية للأداء.
- ❖ التعديلات إن وجدت للمبالغ السابقة.

IV. المعيار رقم 330: استجابة المدقق للمخاطر المقيّمة

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

1. الهدف:

يهدف هذا معيار التدقيق الدولي رقم 330 حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، من خلال تطبيق الإجراءات المناسبة لذلك.

2. المتطلبات:

تتمثل المتطلبات في:

أ. الاستجابات الكلية:

يجب على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية (شاملة) لمواجهة المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى القوائم المالية، ومن أمثلة هذه الاستجابات تعيين مساعدين أكثر خبرة، تغيير توقيت التدقيق، توفير المزيد من الإشراف.

ب. إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيّمة:

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ونطاقها على المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات (الإقرار).

من أجل كفاءة الإجراءات على المدقق أخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

- ❖ **اختبار أنظمة الرقابة:** الهدف منه الحصول على أدلة تدقيق مناسبة بشأن فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، حيث كلما ازداد اعتماد المدقق على فعالية نظام يحصل على المزيد من الأدلة.
- ❖ **طبيعة ونطاق الاختبارات:** على المدقق أداء إجراءات تدقيق أخرى للحصول على أدلة حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، وكذلك الحصول على أدلة تدعم فعالية النظام إذا ما اعتمد على أنظمة رقابة غير مباشرة.
- ❖ **توقيت اختبار أنظمة الرقابة:** يجب على المدقق أن يختبر أنظمة الرقابة التي ينوي الاعتماد عليها في وقت معين أو على مدار فترة التدقيق.
- ❖ **استخدام أدلة التدقيق:** عندما يحصل المدقق على أدلة حول فاعلية أنظمة الرقابة خلال فترة مرحلية فإنه من اللازم عليه الحصول على أدلة حول التغييرات المهمة التي تطرأ على الأنظمة في مرحلة أخرى. يمكن للمدقق أن يستخدم أدلة تدقيق بشأن فعالية أنظمة الرقابة التي حصل عليها في عمليات تدقيق سابقة إلا أن عليه إثبات استمرار تلك الأدلة وأنه لم يطرأ عليها تغيير في الفترة الزمنية التي انقضت.
- ❖ **تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة:** عند تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة يجب على المدقق أن يقيم ما إذا

كانت الأخطاء المتعرف عليها بالإجراءات التحليلية² تشير إلى أن أنظمة الرقابة لا تعمل بشكل فعال، وإذا لم يتعرف على أخطاء من قبل لا تعتبر دليل على فعالية عمل الأنظمة.

ج. كفاية العرض والإفصاح:

يجب على المدقق أن يقوم بالإجراءات اللازمة لتقييم فيما إذا كان العرض الكلي للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، تتم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

د. تقييم كفاية الأدلة وملاءمتها:

يقرر المدقق ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وفي حال قرر أن أدلته غير كافية عليه أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية، وإذا لم يتمكن من ذلك فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي.

هـ. التوثيق:

يجب أن تتضمن وثائق التدقيق ما يلي:

- الاستجابات الكلية لمواجهة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.
- نتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك النتائج غير الواضحة.

V. المعيار رقم 402: اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عندما تستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمة³، وبالتحديد يتوسع المعيار بشأن كيفية تطبيق المدقق للمعيار رقم 315 و330.

1. الهدف:

يهدف المدقق من خلال تطبيقه لهذا المعيار أن يحصل على فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وأثرها على الرقابة الداخلية للمنشأة للوقوف على مخاطر الأخطاء الجوهرية، وبالتالي التصميم الجيد والمناسب

² الإجراءات التحليلية: هي عملية تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة جوهرية من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح.

³ مؤسسة طرف آخر تقدم الخدمات للمنشآت التي هي جزء من أنظمة المعلومات لهذه المنشآت الخاصة بإعداد التقارير المالية.

لإجراءات التدقيق آخذا بعين الاعتبار هذه المخاطر.

2. المتطلبات:

يتطلب من المدقق لتحقيق أهدافه السابقة النقاط التالية:

أ. الحصول على فهم للخدمات:

يجب على المدقق أن يفهم طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وأهميتها بما في ذلك الأثر على الرقابة الداخلية للمنشأة عن طريق الاطلاع على عقد الاتفاق بينهما وتقرير مدقق الخدمة⁴ وغيرها من المصادر الأخرى. وعلى المدقق أن يفهم طبيعة العلاقة بين المنشأة ومؤسسة الخدمة.

يحصل مدقق الخدمة على فهم كاف لطبيعة وأهمية الخدمة التي تقدمها المؤسسة وأثر ذلك على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي حالة عدم قدرته على ذلك يتوجب على مدقق المنشأة الحصول على ذلك الفهم من خلال الحصول على التقريرين من النوع 1 والنوع 2 (ص ج)، أو أي إجراءات أخرى ممكنة.

ب. الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية:

قد تزداد أو تنقص مخاطرة الأخطاء الجوهرية في المنشأة عندما تستعين بمؤسسة خدمة وذلك حسب الخدمات المقدمة أو خبرة المنشأة للقيام بأنشطة معينة. وفي كل الحالات على المدقق الحصول على أدلة كافية ومناسبة عن طريق إجراءات التدقيق وفق المعيار 330 أو استخدام مدقق آخر يقوم بإجراءات متفق عليها من قبل المنشأة ومدققها ومن قبل مؤسسة الخدمة ومدققها.

يؤدي المدقق اختبارات لمعرفة فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة والحصول على أدلة تدقق كافية ومناسبة من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:

- الحصول على تقرير نوع 1 أو نوع 2، إذا توفرا.
 - إجراء الاختبارات المناسبة في مؤسسة الخدمة، أو الاستعانة بمدقق آخر لإجراء هذه الاختبارات نيابة عنه.
- إذا كان المدقق يعتقد أن تقرير مدقق الخدمة قد لا يوفر الأدلة الكافية ومناسبة فإنه يمكن للمدقق تعزيز فهم إجراءات مدقق الخدمة واستنتاجاته بالاتصال بمؤسسة الخدمة من خلال المنشأة لطلب إجراءات مناقشة مع مدقق

⁴ المدقق الذي بناء على طلب من مؤسسة الخدمة يقدم تقرير تأكيد حول أنظمة الرقابة لمؤسسة الخدمة.

الخدمة بشأن نطاق ونتائج عمله.

ج. تقارير النوع 1 والنوع 2:

التقرير من النوع 1 عبارة عن وصف وتصميم لأنظمة الرقابة لمؤسسة خدمة من مدقق خدمة. أما التقرير من النوع 2 عبارة عن وصف وتصميم لأنظمة الداخلية وفاعلية عملها لمؤسسة خدمة من مدقق خدمة.*

إذا استعانت مؤسسة خدمة مؤسسة خدمة أخرى (مؤسسة خدمة من الباطن)، وقرر مدقق المنشأة استخدام تقرير النوع 1 أو النوع 2، فإنه يجب عليه تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة من الباطن، وخاصة أنه من الممكن أن يشمل التقريرين أو لا يشمل أهداف الرقابة لمؤسسة الخدمة وأنظمة الرقابة في وصف نظام ونطاق عمل مدقق الخدمة.

د. الاحتيال وعدم الامتثال للقوانين والأنظمة:

قد يطلب من مؤسسة الخدمة حسب أحكام العقد أن تفصح للمنشأة المستخدمة عن أي احتيال أو عدم امتثال للقوانين والأنظمة أو الأخطاء غير المصححة، وعلى المدقق في هذه الحالة أن يستفسر من إدارة المنشأة عما إذا تم الإبلاغ عن أي تجاوزات، لمعرفة تأثيرها على نطاق وتوقيت عملية التدقيق.

هـ. إعداد التقارير من قبل مدقق المنشأة:

عندما لا يستطيع المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، عليه تعديل الرأي في تقريره. وفي حالة رأي غير المعدل على المدقق عدم الإشارة إلى عمل مدقق الخدمة إلا إذا أوجب القانون ذلك. أما في حالة الرأي المعدل فإن المعيار لا يمنع المدقق من الإشارة إلى تقرير مدقق الخدمة إذا كانت تلك الإشارة تساعد في إيضاح سبب الرأي المعدل مع موافقة مدقق الخدمة إلى هذه الإشارة.

VI. المعيار رقم 450: تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق

يتناول هذا المعيار مهام المدقق عن تقييم تأثير البيانات الخاطئة المحددة على عملية التدقيق والبيانات الخاطئة غير المصححة، إن وجدت على القوائم المالية.

* للمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3402 " تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات

1. الهدف:

يقصد بالبيانات الخاطئة اختلاف بين المبلغ أو التصنيف في حساب ما سواء نتيجة خطأ أو احتيال، في حين يقصد بالبيانات الخاطئة غير المصححة هي البيانات الخاطئة التي وقف عليها المدقق خلال عمله ولم يتم تصحيحها. ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى تقييم:

- تأثير البيانات الخاطئة المحددة على عملية التدقيق
- تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة إن وجدت على القوائم المالية.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق في المعيار رقم 450 ما يلي:

أ. تجميع البيانات الخاطئة المحددة:

يقوم المدقق بتجميع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق مع إهمال البيانات الخاطئة غير المهمة لأن ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

ب. دراسة البيانات الخاطئة المحددة:

إن طبيعة البيانات الخاطئة المحددة تجعل المدقق يتوقع وجود بيانات خاطئة أخرى، وعليه تحديد ما إذا كانت استراتيجية التدقيق تحتاج إلى تعديل خاصة وأن وجود بيانات خاطئة أخرى والتي إن تم جمعها مع البيانات الخاطئة يمكن أن تصبح جوهريّة.

ج. الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها:

يقوم المدقق بإبلاغ كافة البيانات الخاطئة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم مالم يمنع القانون ذلك. ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات الخاطئة. إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة التي أبلغ عنها المدقق فينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب الرفض، وينبغي أن يأخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

د. تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة:

يحدد المدقق ما إذا كانت القوائم المالية غير المصححة جوهرية بمجموعها أو منفردة، وخلال القيام بهذا التحديد ينبغي على المدقق أخذ بعين الاعتبار حجم وطبيعة البيانات الخاطئة فيما يتعلق بأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات، وكذلك تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة لفترات سابقة على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والقوائم المالية ككل.

ينبغي على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها مجتمعة أو منفردة على الرأي الوارد في تقرير المدقق، كما يبلغهم أيضا عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على القوائم المالية.

هـ. الإقرار الخطي:

يطلب المدقق إقرارا خطيا من الإدارة أو من المسؤولين عن الحوكمة بشأن ما إذا كان يعتقدون أن تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية مجتمعة أو منفردة على القوائم المالية.

و. التوثيق:

يوثق المدقق أدلته التي يتوصل إليها عند تطبيق المعيار رقم 450 ما يلي:

- القيمة التي تعتبر البيانات الخاطئة غير مهمة إذا كانت أقل منها.
- كافة البيانات الخاطئة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها.
- استنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية مجتمعة أو منفردة.

أسئلة للمناقشة

- انطلاقاً من المعلومات المتوفرة لديك في هذه المطبوعة، وكذلك باستعمال المراجع المذكورة في آخر المطبوعة، أجب بوضوح عن الأسئلة التالية:
- 1- ما المقصود بالتخطيط لعملية التدقيق؟ وما هي أهم الخطوات لعملية التخطيط؟
 - 2- ما الفائدة التي يجنيها المدقق من التخطيط لعملية التدقيق؟
 - 3- ما هي أنواع المخاطر؟
 - 4- عرف الأهمية النسبية وفق معايير التدقيق الدولي؟ ما هي الشروط التي تؤثر في تحديد المدقق لمستوى الأهمية النسبية؟
 - 5- يقدم معيار التدقيق الدولي رقم 330 نظرة عامة على الإجراءات التي أن يتبعها المدقق للاستجابة للمخاطر المقيمة، قم بوصف تلك الإجراءات؟
 - 6- أذكر أهداف الرقابة الداخلية؟
 - 7- ما المقصود بمؤسسة الخدمة؟
 - 8- ما المقصود بالبيانات الخاطئة؟ وكيف يتعامل المدقق مع البيانات الخاطئة؟
 - 9- في حال رفض الإدارة لتصحيح الأخطاء، ما هي الإجراءات التي يطبقها المدقق؟

الفصل الخامس

أدلة التدقيق

الفصل الخامس: أدلة التدقيق

تعتبر أدلة التدقيق من أهم الأمور التي تهتم بها معايير التدقيق الدولي، وقد خصصت العديد من المعايير التي تلزم فيها المدقق عن الطريقة والكيفية التي يحصل على أدلة كافية ومناسبة، وسنحاول تلخيص أهم المعايير كالتالي:

I. المعيار رقم 500: أدلة التدقيق

ينبغي على المدقق الحصول على أدلة كافية وملائمة ليتمكن بموجبها من عمل استنتاجات معقولة والتي تشكل فيما بينها الأساس لرأي المدقق على القوائم المالية. ويوضح هذا المعيار أنواع الأدلة والإجراءات اللازمة والمحددة للحصول عليها وكيفية تقييم الأدلة.

1. الهدف:

إن هدف المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق بطريقة تتيح للمدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه.

2. المتطلبات:

تتمثل المتطلبات في:

أ. أدلة التدقيق الكافية والمناسبة:

تعتبر الأدلة ضرورية ليؤدي المدقق رأيه حول القوائم المالية، وعادة ما يحصل المدقق عليها بعد تطبيق إجراءات التدقيق، وفي بعض الأحيان من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة. ويشترط في الأدلة الكفاية والمناسبة، حيث يقصد بالكفاية كمية أدلة التدقيق، وتتأثر الكفاية بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية (كلما كانت المخاطر المقيمة أعلى فإنه من المحتمل أن تكون أدلة التدقيق المطلوبة أكثر)، وكذلك تتأثر أدلة التدقيق بنوعية أدلة التدقيق (كلما كانت النوعية أعلى كان المطلوب أقل)، على أن الحصول على أدلة تدقيق أكثر قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة.

ويقصد بالملاءمة نوعية أدلة التدقيق، أي ملاءمتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها رأي المدقق. وتتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وبطبيعتها.

ب. المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق:

غالباً ما يستخدم المدقق معلومات تنتجها المنشأة كأدلة تدقيق، ويجب عليه أن يحصل على أدلة تؤكد دقة وصحة المعلومات واكتمالها، وأنها تخدم أهداف التدقيق. أما إذا استخدم المدقق معلومات أعدت من طرف خبير الإدارة¹، فيجب على المدقق فهم العمل الذي يقوم به الخبير وتقييم كفاءته وموضوعيته، والاطلاع على نص العقد الذي يربطه بالمنشأة، بعد ذلك يقوم بتقييم ملاءمة عمل خبير الإدارة لمعرفة صلاحيتها كأدلة إثبات في عملية التدقيق.

ج. اختيار بنود للاختبار للحصول على أدلة تدقيق:

عند اختيار بنود (عناصر) للاختبار يقوم المدقق بتحديد ملاءمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق، إضافة إلى كفاية البنود التي سيتم اختبارها، ويمكن تحديد ثلاث طرق لاختبار بنود للاختبار:

- اختيار كل البنود (100% من العناصر).
- اختيار بنود محددة.
- اختيار عينات تدقيق.

د. عدم الاتساق في أدلة التدقيق:

قد يدل الحصول على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة أنها غير متسقة وتصحح غير موثوق فيها، على المدقق في هذه الحالة تحديد ما هي الإجراءات الإضافية والتعديلات التي يجب عليه القيام بها.

II. المعيار رقم 501: أدلة الإثبات* اعتبارات إضافية لبنود محددة

يهدف هذا المعيار إلى وضع وتوفير إرشادات خاصة إضافية لما تضمنه معيار الدولي رقم 500، والتي يجب على المدقق مراعاتها عند الحصول على الأدلة لبعض أرصدة الحسابات المحددة في القوائم المالية.

1. الهدف:

يساعد تطبيق الإرشادات الواردة في هذا المعيار المدقق في الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بالأجزاء التالية:

¹ فرد (منظمة) يمتلك الخبرة في المجال عدا عن المحاسبة أو التدقيق والذي تستخدم المنشأة عمله لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

حضور جرد المخزون، الاستفسارات المتعلقة بالمنازعات، المعلومات القطاعية.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق في هذا المعيار اخذ العناصر التالية بعين الاعتبار:

أ. المخزون:

يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة في حالة ما إذا كان المخزون يمثل جزءا هاما في القوائم المالية، من خلال ما يلي:

– حضور الجرد الفعلي للمخزون إن أمكن ذلك، والقيام بفحص المخزون الفعلي، وأداء جرد اختباري، مع تقييم تعليمات الإدارة وملاحظة مدى تطبيقها من العمال.

– القيام بتدقيق السجلات المخزون النهائية للمنشأة، ومطابقتها مع نتائج الجرد الفعلي.

قد يكون المخزون تحت رقابة طرف آخر (مخزون خارج المنشأة)، يقوم المدقق بطلب المصادقات من طرف آخر فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة، إضافة إلى الاقرارات الكتابية من الإدارة أو من المكلفين بالحوكمة.

ب. المقاضاة والمطالبات:

تتسبب المقاضاة والمطالبات في كثير من الأحيان في نشوء مخاطرة الأخطاء الجوهرية، ويطلب من المدقق حيال هذا تصميم وأداء إجراءات تدقيق لتحديد حجم المخاطر، عن طريق تتمثل أهم هذه الإجراءات في:

– الاستفسار من الإدارة بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي.

– الاطلاع على محاضر الاجتماعات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي.

– الاطلاع على تقديرات التكلفة القانونية.

يساعد الاتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة ما لم تمنع الإدارة ذلك، المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما إذا كانت المقاضاة والمطالبات المهمة المحتملة معروفة، وأن تقديرات الإدارة للتبعات المالية معقولة. وفي حالة منع الإدارة ذلك أو عدم استجابة المستشار القانوني على المدقق تطبيق إجراءات بديلة، وإلا تعديل الرأي في التقرير.

ج. معلومات القطاعات:

لا يطلب من المدقق أداء إجراءات تدقيق ضرورية لإبداء رأي حول معلومات القطاعات المقدمة على أساس أنها قائمة لوحدها، ومع ذلك عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، بعد الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات، وأداء الإجراءات التحليلية.

III. المعيار رقم 505: المصادقات الخارجية

المصادقة الخارجية هي عملية الحصول على أدلة كرد خطي مباشر من طرف ثالث سواء بطريقة ورقية أو إلكترونية أو بأي صورة أخرى.

تتأثر أدلة التدقيق بمصدرها وطبيعتها وحسب الظروف التي تم الحصول عليها، وتعتبر أدلة التدقيق الخارجية أكثر موثوقية من غيرها وخاصة المرسله مباشرة إلى المدقق سواء كان ورقيا أو الكترونيا. يمكن أن تكون أدلة التدقيق على شكل مصادقات خارجية يحصل المدقق عليها مباشرة من الأطراف المؤكدة أكثر موثوقية من الأدلة التي تولدها المنشأة داخليا.

1. الهدف:

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق باستخدام المدقق للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على الأدلة. كما ينبغي على المدقق أن يُحدد ما إذا كان استخدام المصادقات الخارجية ضروري للحصول على أدلة كافية وملائمة.

2. المتطلبات:

تتمثل متطلبات المعيار رقم 505 ما يلي:

أ. إجراءات المصادقة الخارجية:

عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية التي تشمل تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها، واختيار الطرف الملائم، تصميم طلبات المصادقة وإرسالها ومعالجتها بالشكل الملائم.

ب. عدم السماح بإرسال طلب مصادقة:

في حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة، فعلى المدقق أن يستفسر عن أسباب رفض الإدارة والبحث أن أدلة تدقيق تثبت صحة ومنطقية أسبابها، ومن ثم يقيم دلالات رفض الإدارة على مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى، وكذلك القيام بإجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة كافية ومناسبة.

ج. نتائج إجراءات المصادقة الخارجية:

يجب أن يتعامل المدقق مع المصادقات الخارجية كالتالي:

- ❖ **موثوقية الردود:** إذا شك المدقق حول موثوقية الردود، عليه الحصول على أدلة أخرى (مثلا مصدر الردود) تنزيل أو تأكيد هذه الشكوك. وعندما يتأكد من عدم موثوقيتها عليه تقييم وجود مخاطر أخطاء جوهرية بما فيها مخاطر الاحتيال.
- ❖ **عدم الرد:** إذا لم يحصل المدقق على رد على مراسلاته يقوم بإجراءات تدقيق بديلة للحصول أدلة تدقيق موثوقة، مثلا فحص مقبوضات نقدية لاحقة محددة ووثائق الشحن والمبيعات القريبة من نهاية الفترة.
- ❖ **المصادقة الإيجابية:** هي رد من الطرف المصادق بالموافقة أو عدم الموافقة على المعلومات الواردة في طلب المدقق أو من أجل توفير المعلومات المطلوبة. في حالة ما قرر المدقق أن المصادقات الإيجابية ضروري للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية، فإن الإجراءات الأخرى لن تزود المدقق بأدلة التدقيق المطلوبة. وفي حال عدم حصول المدقق على هذه المصادقات، فعلى المدقق أن يحدد دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 705 (ص 96).

د. المصادقات السلبية:

هي رد من الطرف المصادق مباشرة على المدقق فقط في حال عدم الموافقة على المعلومات الواردة في الطلب. وتعتبر أقل إقناعا من المصادقات الإيجابية، يستعين بها المدقق عادة كإجراءات بديلة أو إضافية، مع توفر بعض الشروط كفعالية نظام الرقابة الداخلي.

هـ. تقييم الأدلة:

يتأكد المدقق بعد تقييم المصادقات الخارجية بمختلف أنواعها من أنها توفر له أدلة كافية ومناسبة، وما إذا كان

من اللازم البحث عن أدلة جديدة، ومن ثم يصنفها كما يلي:

- الموافقة على المعلومات الواردة في طلب المصادقة أو تقديم المعلومات المطلوبة.
- رد يعتبر غير موثوق.
- عدم الرد.
- رد يشير إلى استثناء.²

IV. المعيار رقم 510: عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

يوفر هذا المعيار للمدقق إرشادات تتعلق بأرصدة أول المدة وذلك عند تدقيق القوائم المالية لأول مرة أو عندما يكون مدقق آخر قد قام بالتدقيق للفترة السابقة.

1. الهدف:

يهدف المعيار رقم 510 إلى توفير أدلة تدقيق حول سلامة وصحة أرصدة أول مدة وخلوها من الأخطاء الجوهرية، وكذلك العرض والإفصاح المناسب لها.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق لتحقيق هدف هذا المعيار ما يلي:

أ. إجراءات التدقيق:

يطلع المدقق على أحدث البيانات وتقارير المدقق السابق إن وجد للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية للمنشأة تحتوي على أخطاء سيكون لها تأثير على القوائم المالية للفترة، وكذلك عليه التأكد من أن عملية ترحيل الحسابات تمت بشكل صحيح، وأنها تعكس أيضا التطبيق المتسق للسياسات المحاسبية في المنشأة، أي الأخذ بعين الاعتبار التغير في السياسات المحاسبية وأثرها على الأرصدة الافتتاحية. في حال ما إذا تأكد المدقق من وجود أخطاء تؤثر على القوائم المالية اللاحقة، يجب عليه إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة حسب المعيار 450 (أنظر ص 51). وفي حال ما إذا كان رأي

² رد يشير إلى اختلاف بين المعلومات المطلوب مصادقتها أو الواردة في سجلات المنشأة والمعلومات المقدمة من قبل المنشأة المصادقة.

المدقق السابق معدل، عليه معرفة أثر الأمر الذي نتج عنه التعديل على القوائم المالية اللاحقة.

ب. استنتاجات التدقيق وإعداد التقارير:

إذا تأكد المدقق من وجود أخطاء جوهرية تؤثر في الأرصدة الافتتاحية، أو لم يكن باستطاعته الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية، أو حتى عدم الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية، ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو حجب (الامتناع) الرأي حول القوائم المالية، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 705.

V. المعيار رقم 520: الإجراءات التحليلية

يقصد "بالإجراءات التحليلية" تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين القوائم المالية أو غير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة. ينبغي على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر وذلك للتوصل إلى فهم المنشأة وبيئتها وفي الفحص الشامل في نهاية عملية التدقيق.

1. الهدف:

يهدف هذا المعيار إلى وضع إرشادات تتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية من أجل الحصول على أدلة تدقيق موثوقة (مناسبة)، والمساهمة في استنتاج الرأي الكلي حول صدق القوائم المالية.

2. المتطلبات:

عند تطبيق الإجراءات التحليلية من المدقق، عليه أخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

أ. الإجراءات التحليلية الجوهرية:

يمكن اعتبار الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق هي الإجراءات التحليلية الجوهرية إضافة إلى اختبار التفاصيل أو مزيجاً بينهما، وينبغي للمدقق:

- تحديد ملاءمة الإجراءات التحليلية الجوهرية، آخذاً بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهرية واختبار التفاصيل.
- تقييم موثوقية البيانات، آخذاً بعين الاعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة المعلومات المتوفرة.
- وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة.

- تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة.

ب. الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الاستنتاج الكلي:

يقصد بالاستنتاجات التأكد من صحة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها خلال عملية تدقيق العناصر والمكونات الفردية للقوائم المالية أثناء تطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية. ينبغي على المدقق أداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية العملية لمساعدته في تكوين استنتاج كلي حول القوائم المالية للمنشأة.

ج. نتائج التحقق للإجراءات التحليلية:

بعد أداء المدقق الإجراءات التحليلية يقوم بتحليل النتائج غير متسقة مع القيم المتوقعة عن طريق الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بردود الإدارة، والقيام بإجراءات تدقيق أخرى.

VI. المعيار رقم 530: أخذ عينات التدقيق

التدقيق بالعينات هي تطبيق إجراءات التدقيق على ما يقل من 100% من الحسابات والوثائق، بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في التوصل إلى نتيجة بشأن المجتمع كله.

1. الهدف:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الطرق والمناهج التي تتعلق باستخدام عينات التدقيق عند تصميم إجراءات التدقيق لجمع الأدلة. ويهدف المدقق، عند استخدام عينات التدقيق، في توفير أساس يساعد المدقق في التوصل لاستنتاجات حول المجموعة التي اختيرت منها العينة.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق في هذا المعيار القيام بما يلي:

أ. تصميم العينة وحجمها واختيار البنود للاختبار:

عند تصميم عينة تدقيق، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الهدف الذي سيتم تحقيقه وإجراءات التدقيق التي تحقق ذلك الهدف. كما أن النظر في طبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وحالات الانحراف أو الخطأ المحتملة وغيرها من الخصائص المتعلقة بأدلة التدقيق ستساعد المدقق في تحديد الأمور التي تشكل الانحراف أو الخطأ وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه في أخذ العينات.

يمكن تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني، ويؤثر مستوى المخاطرة الناشئة عن أخذ العينات والذي يقبله المدقق على الحجم المطلوب للعينة. وكلما كان مستوى المخاطرة منخفضاً، كلما كان حجم العينة أكبر.

ب. أداء إجراءات التدقيق:

يقوم المدقق بإجراءات التدقيق على البنود المختارة، وفي حال عدم تمكنه من تطبيق الإجراءات (مثلاً الوقوع في فاتورة ملغاة) يقوم باستبدال البند المختار. أما في حال ضياع البند يتعامل المدقق مع ذلك البند على أنه انحراف في الرقابة وعليه القيام بإجراءات بديلة كفحص التسديدات النقدية.

ج. طبيعة وسبب الانحراف والأخطاء:

يجب على المدقق أن يحلل الانحرافات والأخطاء (معرفة السبب والطبيعة)، ويقيم أثرها على عملية التدقيق. وقد يلاحظ المدقق أن العديد من الانحرافات والأخطاء لها خواص متشابهة (مثلاً نفس المديرية، خط المنتج والفترة الزمنية). وفي مثل هذه الظروف، من الأفضل للمدقق تحديد كل البنود في المجموعة وأداء إجراءات التدقيق عليها. بالإضافة إلى ذلك، قد تشير هذه الانحرافات أو الأخطاء إلى احتمال وجود الاحتيال.

د. عرض الأخطاء:

يطلب من المدقق عرض الأخطاء التي توصل إليها في العينة على المجموعة (تعميم النتائج) للحصول على نظرة شاملة لنطاق الأخطاء. عندما يصنف الخطأ على أنه شذوذ، يمكن أن يتم استثنائه عند عرض أخطاء المجموعة. ومع ذلك، ينبغي النظر إلى الأثر المترتب على أي خطأ، إن لم يصحح، إضافة إلى عرض الأخطاء غير الشاذة.

هـ. تقييم نتائج عينات التدقيق:

عادة ما يؤدي انحراف العينات المرتفع إلى زيادة في المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري فيما يتعلق باختبارات أنظمة الرقابة. أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، قد تتسبب قيمة الخطأ المرتفعة إلى جعل المدقق يعتقد بأن صنف المعاملات أو رصيد الحساب خاطئ بشكل جوهري.

إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساساً معقولاً للاستنتاجات حول المجموعة التي تم اختبارها، فإن المدقق:

— يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية وجود أخطاء أخرى والقيام بأي تعديلات

ضرورية.

— قد يقوم المدقق بزيادة حجم العينة أو اختبار نظام رقابة بديل أو تعديل الإجراءات الجوهرية.

VII. المعيار رقم 540: مراجعة التقديرات المحاسبية

تعتبر الإدارة مسؤولة عن وضع التقديرات المحاسبية (مثل مخصصات تخفيض المخزون) التي تشتمل عليها القوائم المالية. وتتم هذه التقديرات بما في ذلك القيمة العادلة عادة في ظل ظروف من عدم التأكد وتحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي، لذلك فإن خطر حدوث أخطاء جوهرية يكون أعلى عندما تكون هناك تقديرات محاسبية.

يتوسع هذا المعيار على وجه التحديد ليتناول كيفية تطبيق المعيار الدولي رقم 315 (انظر ص 44) ومعيار الدولي رقم 330 (ص 47) ومعايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة.

1. طبيعة التقديرات المحاسبية:

التقدير المحاسبي هو تقدير تقريبي لمبلغ نقدي من قبل الإدارة في غياب وسائل دقيقة للقياس. وأن الهدف القياس لبعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو ما حدث. إن وجود فرق بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ المفصح عنه في القوائم المالية لا يمثل بالضرورة خطأ في البيانات المالية، لأن هناك اختلاف في طبيعة وموثوقية المعلومات المتوفرة للإدارة من أجل إعداد تقدير محاسبي ما يسمح بوجود تحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الإدارة، وهو ما يؤثر على مخاطر الخطأ الجوهري.

2. الهدف:

يهدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول:

- معقولية التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في القوائم المالية.
- ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية.

3. المتطلبات:

يطلب من المدقق للحصول على أدلة كافية ومناسبة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية ما يلي:

أ. إجراءات تقييم المخاطر:

يقوم المدقق بإجراءات تقييم المخاطر لتحديد توقع حول طبيعة ونوع التقديرات المحاسبية التي قد تمتلكها المنشأة، ويستنتج فيما إذا كان الفهم الذي تم الحصول على كافي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لتخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى. يتعين على المدقق لتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية في التقديرات المحاسبية القيام بـ:

- الحصول على فهم لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية.
- الحصول على فهم حول كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى تقديرات محاسبية.
- الحصول على فهم حول كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية.
- التغيرات الحاصلة في طرق إعداد التقديرات المحاسبية.
- مراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة.

ب. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

يحدد المدقق حسب تقديره، ما إذا كانت أي من هذه التقديرات المحاسبية التي تم التحديد على أنها تنطوي على شكوك، تؤدي إلى مخاطر مهمة. وفي هذه الحالة يتعين على المدقق الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة.

ج. إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة:

استجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، وفقا لمعيار التدقيق الدولي 330، ينفذ المدقق أمر واحد أو أكثر من الأمور التالية، آخذا بعين الاعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

- تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق توافق أو تعارض التقدير المحاسبي.
- اختبار كيفية قياس الإدارة للتقدير المحاسبي ومعقولية الافتراضات والبيانات التي يستند إليها، خاصة عندما يكون التقدير المحاسبي تقدير مطور للقيمة العادلة.
- اختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات

الجوهرية المناسبة.

– وضع تقدير نقطي أو مدى المبالغ³ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة.⁴

بعد تطبيق أحد الأمور السابقة يتأكد المدقق ما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة.

د. إجراءات جوهرية أخرى للاستجابة للمخاطر المهمة:

عند تدقيق التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر مهمة، ينصب تركيز الإجراءات الجوهرية الأخرى للمدقق على تقييم ما يلي:

– كيفية تقييم الإدارة لتأثير شكوك التقدير على التقدير المحاسبي، وتأثير مثل هذا الشكوك الذي قد يقع على مدى ملاءمة الاعتراف بالتقدير المحاسبي في القوائم المالية.

– مدى ملاءمة الإفصاحات ذات العلاقة.

يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول اعتراف أو عدم اعتراف الإدارة بالتقديرات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية، وكذلك الحصول على أدلة حول أساس المختار لقياس التقديرات.

هـ. تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء:

قد تدعم أدلة التدقيق التي توصل إليها المدقق تقدير نقطي معين، فإن الفرق بين هذا التقدير النقطي والتقدير النقطي للإدارة يشكل خطأ، كما أن إذا أكدت أدلة التدقيق تغيير عشوائي في التقدير المحاسبي من قبل الإدارة قد يشكل هو الآخر خطأ، أو تحيز محتمل من قبلها. وتعالج هذه الأخطاء حسب المعيار رقم 450.

و. الإفصاح المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الإفصاحات في القوائم المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وفقاً لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول بها، وملاءمة الإفصاح عن التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر مهمة.

³ مبلغ مشتق من أدلة التدقيق للاستخدام في تقييم تقدير النقطي للإدارة.

⁴ التقدير النقطي للإدارة المبلغ الذي تختاره الإدارة من أجل الاعتراف أو الإفصاح عن القوائم المالية كتقدير محاسبي.

ز. مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة:

أثناء التدقيق، قد يصبح المدقق على دراية بالأحكام والقرارات التي تصدرها الإدارة والتي تؤدي إلى وجود مؤشرات حول تحيز محتمل من قبل الإدارة.

ح. الإقرارات الخطية:

يجب على المدقق الحصول على إقرارات خطية حول التقديرات المحاسبية المعترف بها أو المفصح عنها في القوائم المالية، وقد تشمل هذه الإقرارات على سبيل المثال حول ملاءمة عملية القياس، عدم تحيز الإدارة، عدم وجود أحداث لاحقة تؤثر على التقديرات المحاسبية.

ط. التوثيق:

تتضمن وثائق التدقيق التي يجب على المدقق أن يحصل عليها، استنتاجاته حول معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنهم ومؤشرات وجود تحيز من قبل الإدارة، إن وجد.

VIII. المعيار رقم 550: الأطراف ذات العلاقة

الطرف ذو العلاقة هو شخص أو منشأة أخرى تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأة المعدة للقوائم المالية، والعكس أيضا صحيح. ويحدد هذا المعيار المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة في عملية التدقيق.

1. الهدف:

يتمثل هدف المدقق في الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة لمعرفة مدى تأثيرها على العرض العادل⁵ للقوائم المالية وعدم التضليل⁶، كذلك الوقوف على عوامل مخاطر الاحتيال إن وجدت. كما يهدف المدقق للحصول على أدلة كافية ومناسبة حول قيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم بالشكل المناسب في القوائم المالية.

⁵ قد لا يتم تحقيق العرض العادل في حال عملية بيع ملكية معينة من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من قيمة السوق العادلة على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة في الوقت الذي قد تشكل فيه مساهمة أو استعادة لرأس المال أو عملية دفع لربح سهم معين

⁶ قد تكون القوائم المالية مضللة في حال حصول المنشأة على نسبة مهمة للغاية من إيراداتها العائدة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة مع عدم الإفصاح عليها امتثالا للقوانين والأنظمة.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق وفق هذا المعيار القيام بـ:

أ. إجراءات تقييم المخاطر:

يؤدي المدقق إجراءات التدقيق من أجل الحصول على معلومات تحدد من مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة من خلال:

- فهم العلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وذلك عن طريق نقاش بين أعضاء فريق العملية ومعرفة هوية الأطراف ذات العلاقة، ملكية المنشأة وتمويلها... الخ.
- التفتن للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند تدقيق السجلات أو الوثائق خاصة المصادقات البنكية ومحاضر الاجتماعات والعقود المهمة إلى غيرها من الوثائق.
- مشاركة المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة كالهوية وطبيعة العلاقات والمعاملات مع فريق العملية.

ب. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

ينبغي أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ويحدد ما إذا كانت أي من تلك المخاطر تشكل مخاطر مهمة. في حال وجد المدقق عوامل مخاطرة الاحتيال فينبغي أن يأخذ المدقق تلك المعلومات بعين الاعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وفقا لمعيار التدقيق الدولي 240.

ج. إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية:

وفقا للمعيار 330 يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية من أجل الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، مثل إجراء استفسارات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وفتح نقاش معهم، فحص العقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة، مدى كفاءة إجراءات الرقابة في المنشأة على اعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

د. تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة والافصاح عنها:

عند تكوين رأي حول القوائم المالية وفقا للمعيار رقم 700، يجب على المدقق الوقوف على:

— ما إذا تمت محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها بالشكل المناسب.

— ما إذا كانت تأثيرات علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة تحول دون تحقيق العرض العادل للقوائم المالية أو جعلها مضللة.

هـ. الإقرارات الخطية:

يجب أن يحصل المدقق على إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

— اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد هوية ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

— محاسبة الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها في القوائم المالية.

و. الاتصال مع المكلفين بالحوكمة:

في حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ينبغي أن يتصل المدقق معهم بشأن المسائل المهمة الناشئة أثناء عملية التدقيق فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. يساعد هذا الاتصال المدقق على وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة حول طبيعة وطريقة حل هذه المسائل.

ز. التوثيق:

ينبغي أن يذكر المدقق في وثائق التدقيق أسماء الأطراف المحددة ذات العلاقة وطبيعة هذه العلاقة.

IX. المعيار رقم 560: الأحداث اللاحقة

قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تحصل بعد تاريخ إصدارها.⁷ ويبين معيار التدقيق الدولي رقم 560 أن تاريخ إصدار التقرير قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والمعاملات التي يعلم بها والتي حصلت بعد إعداد القوائم المالية إلى غاية كتابة تقريره.

1. الهدف:

تمثل أهداف المدقق من خلال تطبيق متطلبات هذا المعيار إلى:

⁷ ارجع إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 10.

- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشكل المناسب في تلك القوائم المالية.
- الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديل للتقرير.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق القيام بـ:

أ. الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وإصدار تقرير المدقق:

يجب على المدقق أن يقوم بأداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة على أنه قد تم تحديد كل الأحداث الحاصلة إلى غاية إصدار تقرير المدقق، والتي قد تتطلب تعديلات أو إفصاح في القوائم المالية. ومن غير المتوقع أن يقوم المدقق بإجراء فحص مستمر لكل الأمور التي سبق وأن قام بتطبيق إجراءات بشأنها أدت إلى الحصول على استنتاجات مرضية. عادة ما تتضمن هذه الإجراءات:

- فهم وفحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة للتحقق من أنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقة.
- الاطلاع على محاضر الاجتماعات، المنعقدة بين المساهمين والإدارة والتي انعقدت بعد تاريخ إصدار القوائم المالية والاستفسار عن المسائل التي تمت مناقشتها في اجتماعات تكون محاضر جلساتها غير متاحة بعد.
- الاطلاع على أحدث القوائم المالية الدورية اللاحقة، إن وجدت.
- الحصول على إقرار كتابي من الإدارة عما إذا كان هناك أية أحداث لاحقة قد حدثت ومن شأنها أن تؤثر على القوائم المالية.

ب. الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار تقرير المدقق ولكن قبل إصدار القوائم المالية:

لا يقع على عاتق المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو عمل أي استفسارات عن القوائم المالية بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق. ومع ذلك إذا علم المدقق بأية حقائق من شأنها أن تؤثر تأثيراً هاماً على القوائم المالية بعد

تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، يجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى تعديل، وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وأن يستفسر عن الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة هذا الأمر.

في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي للمدقق أن يمد الإدارة بتقرير جديد على القوائم المالية المعدلة، وينبغي أن يؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ المصادقة على القوائم المالية المعدلة. أما في حالة ما لم تتم الإدارة بالتعديل على القوائم المالية لا يحتاج المدقق إلى تقديم تقرير جديد. ولكن إذا لم يُصدر المدقق تقريره، فيجب عليه أن يعدل الرأي.

ج. الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار القوائم المالية:

لا يقع على عاتق المدقق بعد إصدار القوائم المالية أي التزام فيما يخص أداء أية إجراءات تدقيق تتعلق بهذه البيانات. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، لو أنه علم بها من قبل لقام بتعديل التقرير، فينبغي عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وأن يستفسر عن الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة هذا الأمر.

في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعلى المدقق أن يقوم بتدقيق الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتحقق من أن كل شخص استلم القوائم المالية السابق نشرها، وعليه أن يقوم بتعديل الرأي أو إصدار تقرير جديد على القوائم المالية التي تم إعادة فحصها.

في حال عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة من أجل ضمان إعلام أي شخص استلم القوائم المالية الصادرة سابقا بالحالة القائمة وعدم تعديل القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تحتاج إلى تعديل، فينبغي أن يشعر المدقق الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة بأنه سيحاول منع الاعتماد المستقبلي على تقرير المدقق.

X. المعيار رقم 570: الاستمرارية

يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة، ما لم تنو الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. يقتضي معيار المحاسبة الدولي رقم 1 من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار.

تتلخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة

مستمرة في إعداد القوائم المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد القوائم المالية.

1. الهدف:

من خلال تطبيق المعيار رقم 570 يهدف المدقق إلى:

- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد القوائم المالية.
- استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهريّة، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار.
- تحديد دلالات تقرير المدقق.

2. المتطلبات:

تتمثل متطلبات المعيار رقم 570 في:

أ. إجراءات تقييم المخاطر:

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر حسب معيار التدقيق الدولي رقم 315، يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك أحداثاً أو ظروفًا، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (مثل التدفقات النقدية التشغيلية السلبية)، وينبغي عليه أن يبقى متيقظاً طيلة أداء عملية التدقيق. كما يناقش المدقق الإدارة حول قيامها بالتقييم المبدئي حول قدرة المنشأة على الاستمرار، أو يناقش نية الإدارة استخدام فرض الاستمرارية، والاستفسار عن وجود أحداث أو ظروف قد تثير شكوك بشأن الاستمرارية.

ب. تقدير تقييم الإدارة:

يعتبر تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من اعتبارات المدقق لاستخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمر، وعليه أن يقدر ذلك، بتغطية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة والتي يجب أن تصل إلى 12 شهر.

أما بعد فترة تقييم الإدارة، يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة بشأن معرفتها بالأحداث أو الظروف والتي قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولا يجب عليه القيام بأي إجراءات تدقيق إضافية على هذه الظروف.

ج. إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف:

إذا تم التعرف على أحداث أو ظروف تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المدقق الحصول على أدلة مناسبة وكافية لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال إجراءات تدقيق إضافية، مثل مطالبة الإدارة بإجراء تقدير لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في حال عدم قيامها بذلك.

د. استنتاجات التدقيق واعداد التقارير بها:

استناداً إلى الأدلة التي حصل عليها المدقق يجب عليه أن يستنتج وفقاً لحكمه إمكانية وجود شك جوهري⁸ لأحداث أو ظروف، والتي بمفردها أو في مجموعها قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

هـ. استخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهريّة:

إذا استنتج المدقق أن استخدام فرض المنشأة المستمرة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهريّة، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكل كاف الأحداث أو الظروف الرئيسية وأنه يوجد إفصاح عن شكوك جوهريّة تتعلق بالأحداث السابقة.

في حال تقديم إفصاح كافي في القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل مع إضافة فقرة للفت الانتباه إلى وجود شك جوهري تتعلق بأحداث أو ظروف تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أما في حال عدم تقديم إفصاح كافي في القوائم المالية، ينبغي على المدقق التعبير عن رأي متحفظ أو سلبي، حسبما هو ملائم، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 705، مع إضافة فقرة يذكر فيها المدقق إلى وجود شك جوهري تتعلق بأحداث أو ظروف تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

⁸ يكون حجم الأثر المحتمل واحتمالية حدوثها بمكان، بحيث يصبح الإفصاح الملائم عن طبيعة ودلالات الشكوك أمراً ضرورياً.

و. استخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم:

عندما يقدر المدقق أن استخدام الإدارة لفرض المنشأة المستمرة في القوائم المالية غير ملائم ينبغي على المدقق التعبير عن رأي سلبى.

ز. عدم رغبة الإدارة في القيام بالتقييم:

عندما يطلب المدقق من الإدارة القيام بالتقييم أو التوسع فيه وتكون هي غير راغبة في ذلك، فعلى المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الدلالات في تقريره، فقد يكون الرأي متحفظ أو حجب الرأي.

ح. الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة:

ما لم يكن المكلفون بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المدقق أن يبلغ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ط. التأخير الجوهرى في المصادقة على القوائم المالية:

إذا كان هناك تأخير جوهرى في المصادقة على القوائم المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، فعلى المدقق الاستفسار عن أسباب التأخير. وإذا اعتقد المدقق أن التأخير يمكن أن يرتبط بالأحداث أو الظروف المتعلقة بتقييم المنشأة المستمرة، فعلى المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية الضرورية.

XI. المعيار رقم 580: الإقرارات الخطية

أدلة التدقيق عبارة عن المعلومات المستخدمة من قبل المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يسند إليها رأيه. وتعتبر الإقرارات الخطية معلومات ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية للمنشأة. وعليه وبصورة مشابهة للرد على الاستفسارات، تعتبر الإقرارات الخطية نوعاً من أدلة التدقيق.

1. الهدف:

إن أهداف المدقق في هذا المعيار هي:

— الحصول على إقرارات خطية من الإدارة أو إن أمكن من المكلفين بالحوكمة والتي يعتقد أنها أوفت بمسؤوليتها في إعداد القوائم المالية.

— دعم أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالقوائم المالية أو الإثباتات المحددة في القوائم المالية من خلال

الإقرارات الخطية إذا اعتبرت ضرورية من قبل المدقق أو اقتضتها معايير التدقيق الدولية الأخرى.

2. المتطلبات:

يتطلب هذا المعيار ما يلي:

أ. الإقرارات الخطية من الإدارة:

تقوم الإدارة أثناء عملية التدقيق بعمل العديد من الإقرارات الخطية إلى المدقق التي سيتخذها كأدلة، لأنها تحتوي معلومات يطلبها المدقق من الإدارة. ولا يكفي المدقق بالإقرارات على حالها بل يجب عليه تقييمها، من خلال معرفة الأطراف التي تقوم بإعداد الإقرارات ومدى كفاءتهم، وكذلك إذا ما ارتبطت هذه الإقرارات بأمر جوهري في القوائم المالية عليه البحث عن دليل مؤيد.

وعادة ما تتضمن الإقرارات العناصر التالية:

— اعتراف الإدارة بأنها قامت بكامل المسؤوليات المرتبطة بإعداد القوائم المالية، والتزامها بالقوانين والأنظمة.

— قيام الإدارة بإعطاء المدقق جميع المعلومات المهمة، كما أنها أتاحت للمدقق الفرصة للوصول للمعلومات كما هو متفق عليه في شروط التكليف.

— أنه تم تسجيل كافة المعاملات وأنها واردة في القوائم المالية

— اختيار وتطبيق الأساليب بطريقة ملائمة من طرف الإدارة.

ب. التاريخ والفترة التي تغطيها الإقرارات الخطية:

يهتم المدقق بالأحداث التي تقع إلى غاية تاريخ إصدار تقريره، والتي قد تحتاج إلى تعديل على القوائم المالية أو إلى الإفصاح عنها، ولهذا لا يمكن التعبير عن رأي المدقق ولا يمكن تأريخ تقريره قبل تاريخ الإقرارات الخطية.

ج. نموذج الإقرارات الخطية:

ينبغي أن تحتوي الإقرارات الخطية على جميع المعلومات التي يطلبها المدقق من الإدارة، كما أنه لا بد يكون مختوم وممضي، ومؤرخ كما ذكر سابقا.

د. مشاكل حول الإقرارات الخطية:

لا يخلو التعامل بالإقرارات الخطية من المشاكل التي يمكن حصرها في نقطتين هما:

❖ الشكوك:

إذا كان لدى المدقق مخاوف حول كفاءة الإدارة أو نزاهتها، فعليه أن يحدد آثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام.

إذا تأكد المدقق أن الإقرارات الخطية غير موثوق فيها، يجب عليه اتخاذ الإجراء المناسب، بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 705.

❖ الاستجابة:

قد تمتنع الإدارة عن تقديم كل أو جزء من الإقرارات الخطية إلى المدقق، فعليه أن يناقش هذه المسألة مع الإدارة، وأن يقيم مرة أخرى نزاهة الإدارة وأثر ذلك على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. كما يجب على المدقق حجب رأيه حسب المعيار 705، عندما يتأكد من عدم نزاهة الإدارة، وعند امتناعها من تقديم الإقرارات.

أسئلة للمناقشة

انطلاقاً من المعلومات المتوفرة لديك في هذه المطبوعة، وكذلك باستعمال المراجع المذكورة في آخر المطبوعة،

أجب بوضوح عن الأسئلة التالية:

- 1- ما المقصود بأدلة التدقيق؟
- 2- ما هي خصائص أدلة التدقيق؟ اشرحها باختصار؟ واذكر العلاقة بين الخصائص؟
- 3- ما هو مدى تأثير قوة نظام الرقابة الداخلية على حجم الأدلة التي يجمعها المدقق؟
- 4- رتب أدلة التدقيق حسب مصدرها وحجيتها؟
- 5- عرف الإجراءات التحليلية ومراحل استخدام هذه الإجراءات؟
- 6- هل يمكن الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية مباشرة؟
- 7- ما هي الأسباب الرئيسية التي تجعل المدقق يستخدم العينات؟
- 8- ما الفرق بين العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية؟
- 9- ما المقصود بمخاطر العينات؟
- 10- أذكر العوامل التي يجب أن يأخذها المدقق في الحسبان عند تحديد حجم العينة؟
- 11- ما المقصود بالتقديرات المحاسبية؟ من هو المسؤول عن وضعها؟
- 12- ما هي مهمة المدقق فيما يخص التقديرات المحاسبية؟
- 13- ما هي الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من صحة الأرصدة الافتتاحية؟
- 14- عرف الأحداث اللاحقة؟ وكيف قسمت المعايير الأحداث اللاحقة؟
- 15- وضح مسؤولية المدقق عن تدقيق الأحداث اللاحقة؟ وكذلك مسؤوليته عن فرض الاستمرارية؟
- 16- ما هي المؤشرات التي قد تجعل المدقق يشك في استمرارية المنشأة؟
- 17- هل يجب ان تتضمن أدلة التدقيق إقرارات خطية؟
- 18- لا يخلو التعامل بالإقرارات الخطية من المشاكل، أذكرها مع شرح موجز؟
- 19- اكتب نموذجاً للإقرارات الخطية؟

الفصل السادس

الاستفادة من

عمل الآخرين

الفصل السادس: الاستفادة من عمل الآخرين

سنتطرق في هذا الفصل على المعايير التي تحدد كيفية تعامل المدققين مع الأطراف الأخرى التي لها علاقة مباشرة بعملية التدقيق، وتتمثل هذه المعايير في المعيار 600، المعيار 610 وأخيراً المعيار 620.

I. المعيار رقم 600: الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة

يتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على عملية تدقيق المجموعات والتي يشترك فيها المدقق في غالب الأحيان مدققين آخرين (مثلاً لمراقبة جرد المخزون، فحص الأصول الثابتة).

تعدّ مخاطرة التدقيق احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية والمدقق لم يكتشف هذه الأخطاء. أما في عملية تدقيق للمجموعة، فيشتمل ذلك على المخاطرة بأن مدقق العناصر قد لا يكتشف خطأ معين في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر والتي قد تؤدي إلى خطأ جوهري في القوائم المالية للمجموعة، والمخاطرة بأن فريق عملية تدقيق المجموعة قد لا يكتشف هذا الخطأ.

1. الهدف:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد ما إذا يتوجب العمل كمدقق للقوائم المالية للمجموعة، وكيفية الاتصال مع مدققي العناصر، ويهدف كذلك هذا المعيار إلى الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمجموعة.

2. المتطلبات:

تتمثل متطلبات معيار التدقيق الدولي هذا، النقاط التالية:

أ. المسؤولية:

يقع على عاتق شريك عملية تدقيق المجموعة¹ مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجموعة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين والتشريعات، ينبغي ألا يشير تقرير المدقق حول القوائم المالية للمجموعة إلى مدقق عنصر

¹ هو الشخص في الشركة الذي يقع على عاتقه مسؤولية عملية تدقيق المجموعة وأدائها، وتقرير المدقق حول القوائم المالية للمجموعة الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة.

معين، إلا إذا اقتضى القانون ذلك، دون التقليل في مسؤولية شريك عملية تدقيق المجموعة حول الرأي.

ب. القبول والاستمرار:

- يتعين على شريك عملية تدقيق المجموعة تقييم ما إذا سيكون فريق عملية تدقيق المجموعة² قادراً على المشاركة في عمل مدققي العناصر للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. إذا توصل شريك عملية تدقيق المجموعة إلى أنه:
- من غير الممكن أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بسبب القيود المفروضة من قبل إدارة المجموعة، يتوجب عليهم عدم قبول أو الانسحاب من العملية إن كان ممكناً.
 - الأثر الممكن لهذا العجز سيؤدي إلى عدم إبداء للرأي حول القوائم المالية للمجموعة.

ج. الاستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق:

يضع فريق عملية تدقيق المجموعة استراتيجية كلية لتدقيق المجموعة وخطة تدقيق للمجموعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي. ويراجع شريك عملية التدقيق الاستراتيجية والتي تعتبر جزءاً هاماً من مسؤولية الشريك المتمثلة في توجيه عملية تدقيق المجموعة.

د. فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتهم:

يجب أن يقوم فريق عملية تدقيق المجموعة بتعزيز فهمه للمجموعة وعناصرها وبيئاتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة، والذي يتم الحصول عليها خلال مرحلة القبول والاستمرار، وكذلك الحصول على فهم حول عملية التوحيد، بما في ذلك التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة. يهدف فريق عملية التدقيق من خلال ما سبق إلى التحديد الأولي للعناصر المهمة، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ.

هـ. فهم مدقق العناصر:

يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم حول النقاط التالية:

- التزام مدقق العناصر بالمتطلبات الأخلاقية المرتبطة بتدقيق المجموعة، وخاصة ما إذا كان مستقلاً.

² هم الموظفون بما في ذلك الشريك الذين يضعون الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة ويتواصلون مع مدققي العناصر

- الكفاءة المهنية ومدقق العناصر، ما سيسمح لفريق عملية تدقيق المجموعة قادرا على مشاركته في عمل مدقق العناصر من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- ما إذا كان يعمل مدقق العناصر في بيئة منظمة تراقب المدققين بشكل فعال.
- إذا لم تتوفر العناصر السابقة في مدقق العناصر، يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعنصر دون اللجوء لعمل مدقق العناصر.

و. الأهمية النسبية:

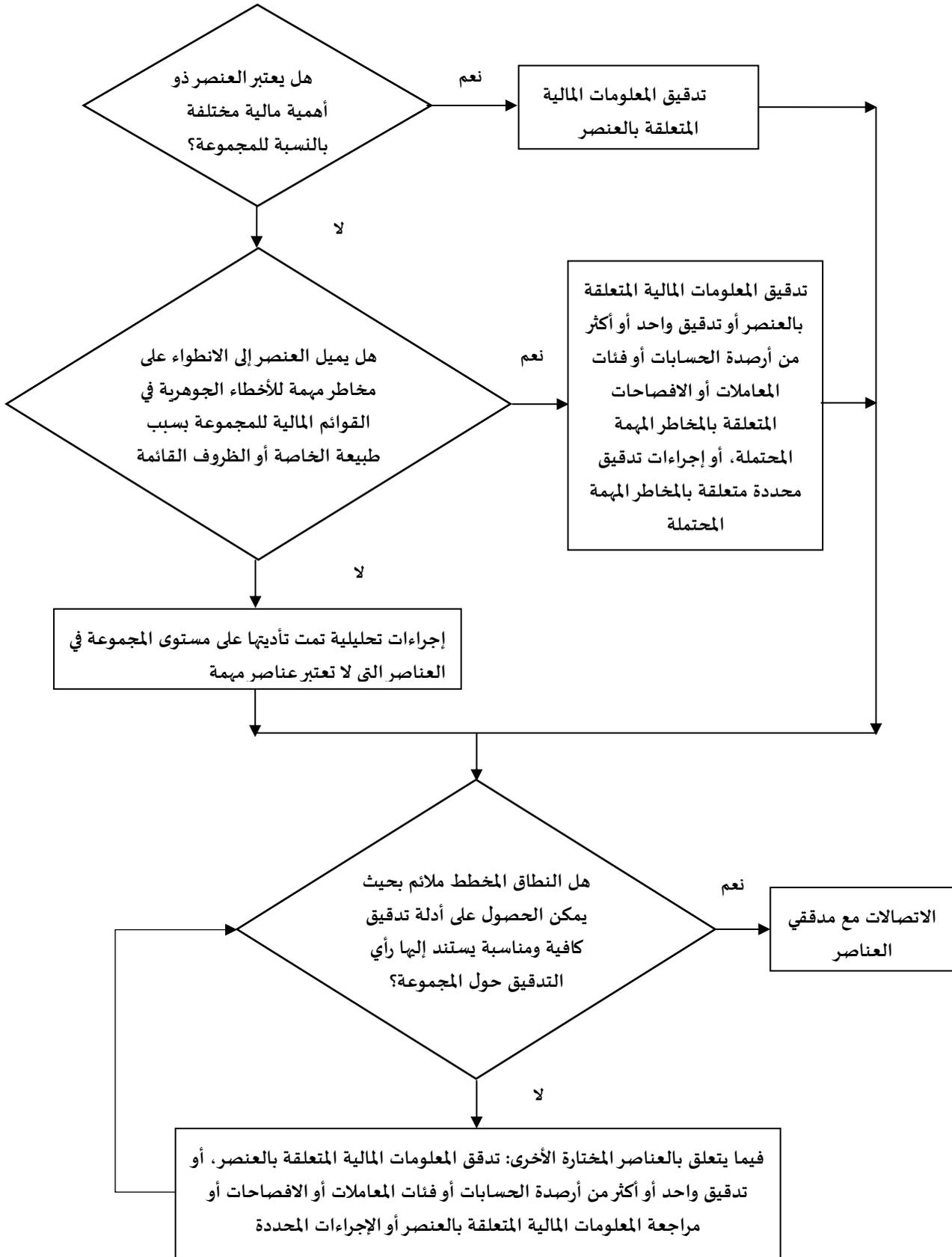
يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل، عند وضع الإستراتيجية الكلية، ويحدد فريق عملية تدقيق المجموعة مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها فئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات.

يتم تحديد عتبة للأخطاء بالإضافة إلى الأهمية النسبية للعنصر، ويتم الإبلاغ عن الأخطاء المحددة في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر التي تتعدى عتبة الأخطاء إلى فريق عملية المجموعة.

ز. الاستجابة للمخاطر المقيّمة:

ينبغي على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات استجابة مناسبة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة في القوائم المالية. وينبغي أن يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة نوع العمل الذي سيتم أدائه من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة، أو مدققي العناصر بالنيابة عنه، فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر. يتمثل عمل الفريق في: التركيز على العناصر المهمة، التدقيق في العناصر غير المهمة، المشاركة في العمل المؤدي من قبل مدققي العناصر. يبين هذا المخطط كيف تؤثر أهمية العنصر على قرار فريق عملية المجموعة المتعلق بنوع العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.

شكل رقم (2): تأثير أهمية العنصر على قرار فريق عملية المجموعة



المصدر: معيار التدقيق الدولي رقم 600.

ح. عملية التوحيد:

إذا لم يستطع فريق عملية المجموعة الحصول على أدلة كافية عند وقوفهم على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة، يؤدي الفريق إجراءات تدقيق أخرى على عملية التوحيد لتقييم مدى ملاءمة التعديلات وإعادة التصنيف التي أجريت، وما إذا كانت هناك أية عوامل للاحتيال أو تحيز من قبل الإدارة.

ويحدد فريق عملية المجموعة ما إذا كانت المعلومات المالية المحددة في الاتصالات التي يجربها مدقق العنصر هي نفس المعلومات المالية المدمجة في القوائم المالية للمجموعة.

ط. الأحداث اللاحقة:

ينفذ فريق عملية المجموعة أو مدقق العنصر إجراءات مصممة لتحديد الأحداث في العناصر التي تحصل بين تواريخ المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر وتاريخ تقرير المدقق، وقد يقتضي ذلك التعديل أو الإفصاح في القوائم المالية للمجموعة. يطلب فريق عملية المجموعة من مدققي العناصر إشعار الفريق في حال ورد إلى علمهم وجود أحداث لاحقة قد تقتضي تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة.

ي. الاتصالات مع مدقق العناصر:

من أجل الحصول على أدلة التدقيق كافية ومناسبة من مدقق العناصر، يجب على فريق عملية المجموعة الاتصال بمدقق العناصر بشكل منتظم لإبلاغهم حاجياتهم في تعليمات مكتوبة، وتتمثل في:

– تأكيد مدقق العناصر على تعاونه مع فريق عملية المجموعة، وتذكيره بالمتطلبات الأخلاقية خاصة الاستقلالية.

– الأهمية النسبية للعنصر، والمخاطر المهمة المحددة للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة، الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، التي ترتبط بعمل مدقق العنصر.

– قائمة بالأطراف ذات العلاقة مع إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة.

كما هو معلوم، أن الاتصال الفعال يكون من الطرفين، أي أن على مدقق العناصر كذلك إبلاغ فريق عملية المجموعة بما يلي:

– المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر التي يعد بشأنها مدقق العنصر التقارير، كذلك معلومات حول عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي قد تؤدي إلى خطأ جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

— قائمة بالأخطاء غير المصححة في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر، إضافة إلى المؤشرات التي قد تدل على وجود تحيز من قبل الإدارة.

— وصف لأي نواحي القصور في الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية عند العنصر.

— أية مسائل أخرى قد تكون مرتبطة بعملية تدقيق المجموعة، والتي يرغب مدقق العنصر بلفت النظر إليها.

— مجمل النتائج أو الاستنتاجات أو آراء مدقق العنصر.

ك. تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق:

يقوم فريق عملية المجموعة بتقييم الاتصالات مدقق العنصر ومدى ملاءمة عملهم، حيث يناقش الفريق مع مدقق العنصر الأمور المهمة، وما إذا كان من اللازم تدقيق الأجزاء الأخرى التي لها علاقة. قد يطلب الفريق أيضا من مدقق العنصر تطبيق إجراءات إضافية محددة في حالة ما إذا كان عمله غير كاف.

كما يقوم فريق عملية المجموعة بتقييم تأثير أية أخطاء غير مصححة، سواء كانت محددة من قبل فريق عملية المجموعة أو مبلغ عنها من قبل مدقق العنصر.

ل. الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة:

يقوم فريق العملية للمجموعة بإبلاغ نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة وإدارة المجموعة وفقا لمعيار التدقيق الدولي 265 (انظر ص 39). كما يقوم فريق العملية للمجموعة بإبلاغ المستوى المناسب من الإدارة عن أي احتيال أو احتمال وجود احتيال (سواء تم اكتشافه من الفريق أو من مدقق العنصر).

م. التوثيق:

انطلاقا من معيار التدقيق الدولي رقم 230 "وثائق التدقيق" (انظر ص 31) يتعين على فريق عملية المجموعة التوثيق في المسائل التالية:

— تحليل للعناصر المهمة ونوع العمل المؤدى فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

— طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركة فريق عملية المجموعة في العمل المؤدى من قبل مدققي العناصر فيما يخص العناصر المهمة.

— التبليغات الخطية بين فريق عملية المجموعة ومدققي العناصر حول متطلبات الفريق.

II. المعيار رقم 610: استخدام عمل المدققين الداخليين

تحدد الإدارة أهداف ومكونات قسم التدقيق الداخلي كجزء من هيكل الرقابة والحوكمة لديها، ومهما اختلفت مع أهداف التدقيق الخارجي فإن تشابه بعض الطرق المتبعة من كلا الطرفين يجعل المدقق الخارجي يتعامل مع المدقق الداخلي. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي عند استفادته من عمل المدقق الداخلي، وما إذا كان هذا كافياً لتحقيق أهدافه. علماً أنه لا يطبق هذا المعيار في حال ما لم يكن قسم تدقيق داخلي.

1. مسؤولية المدقق الخارجي عن التدقيق:

رغم استعانت المدقق الخارجي بقسم التدقيق الداخلي أو مدققين داخليين إلا أنه يبقى على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية التعبير عن رأي التدقيق.

2. الهدف:

يحدد في البداية المدقق الخارجي إمكانية استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي أو استخدام المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين، وبعد ذلك يقوم بتقييم ملاءمة (تحقيق أهداف التدقيق الخارجي) عمل قسم التدقيق الداخلي، وإمكانية توجيه والإشراف على المدققين الداخليين بشكل مباشر.

3. المتطلبات:

تتمثل متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 610 فيمل يلي:

أ. تحديد مجالات وحدود استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الخارجي بمعرفة قدرة قسم التدقيق الداخلي على أداء المهام دون تحيز أو تأثير مبالغ فيه (تقييم الموضوعية)، ومعرفة مستوى ومهارات قسم التدقيق الداخلي (تقييم الكفاءة)، وما إذا كان يطبق منهجية منظمة ومنضبطة. في حالة عدم توفر الموضوعية والكفاءة وكذلك عدم تطبيق منهجية منتظمة لا يستخدم المدقق الخارجي عمل قسم التدقيق الداخلي.

يحدد المدقق الخارجي طبيعة ونطاق عمل قسم التدقيق الداخلي الذي تم أو سيتم أداءه له علاقة باستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق التي صاغها المدقق الخارجي. ومن أمثلة ذلك اختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة، عمليات مراقبة جرد المخزون.

كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي 315 "المعيار رقم 315: تحديد وتقييم الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئته" (أنظر ص 44)، تتطلب المخاطر المهمة تدقيق خاص من المدقق الخارجي. إضافة إلى ذلك، عندما تكون مخاطر الأخطاء الجوهريّة مرتفعة، فإن استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي وحده لن يقلل مخاطر التدقيق إلى مستوى متدني بشكل مقبول ولن يلغي حاجة المدقق الخارجي إلى إجراء بعض الاختبارات بشكل مباشر.

ب. استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي:

ينبغي على المدقق الخارجي التنسيق مع قسم التدقيق الداخلي، وقراءة التقارير الصادرة عنهم لاستخدامها في فهم طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق، وكذلك أداء إجراءات تدقيق كافية على مجمل عمل قسم التدقيق الداخلي. يقوم المدقق الخارجي بفحص البنود التي سبق وأن قام قسم التدقيق الداخلي بفحصها، من أجل توفير أدلة أكثر إقناعاً بخصوص كفاية عمل قسم التدقيق الداخلي.

ج. تحديد مجالات وحدود استخدام المدققين الداخليين:

قد تمنع قوانين وأنظمة دول حصول المدقق الخارجي على مساعدة مباشرة من المدققين الداخليين، وفي حالة العكس، ينبغي أن يقيّم وجود الموضوعية والكفاءة لدى المدققين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة، التي من اللازم ألا تشمل على الإجراءات التالية:

- تنطوي على إصدار أحكام مهمة في التدقيق، مثل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهريّة.
 - ترتبط بمخاطر مقيّمة أعلى من الأخطاء الجوهريّة.
 - ترتبط بعمل المدققون الداخليون والذي سيتم إبلاغه إلى الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة.
 - ترتبط بالقرارات التي يتخذها المدقق الخارجي وفقاً لهذا المعيار فيما يخص قسم التدقيق الداخلي واستخدام عمله أو المساعدة المباشرة.
- قد يؤثر الاستخدام المفرط للمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة على استقلالية عملية التدقيق الخارجي، ولهذا يجب أخذ الإجراءات السابقة بعين الاعتبار.

د. استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة:

قبل أن يوجه المدقق الخارجي ويشرف على العمل الذي يؤديه المدققين الداخليين، يحصل أولاً على موافقة

خطية من الممثل المفوض عن المنشأة بأنه سيتم السماح للمدققين الداخليين بإتباع تعليماته، وكذلك يحصل أيضا على موافقة خطية من المدققين الداخليين بأنهم سيحافظون على السرية وسيبلغون المدقق الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

هـ. الوثائق:

- عند الاستعانة المدقق الخارجي بعمل قسم التدقيق الداخلي، عليه توثيق ما يلي:
- تقييم ما إذا كان الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي تدعم موضوعية المدققين الداخليين ومستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي. وأن هذا الأخير يطبق منهاجاً منظماً ومنضبطاً.
- طبيعة ونطاق العمل المستخدم وأساس ذلك القرار.
- إجراءات التدقيق التي يؤديها المدقق الخارجي لتقييم كفاءة العمل المستخدم.
- أما إذا استعان المدقق الخارجي بمدققين داخليين لتقديم المساعدة المباشرة، عليه توثيق ما يلي:
- تقييم أهمية ووجود التهديدات لموضوعية المدققين الداخليين، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين يتم استخدامهم لتقديم المساعدة المباشرة.
- أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل المنجز من قبل المدققين الداخليين.
- الجهة التي راجعت العمل المنجز وتاريخ ونطاق تلك المراجعة.
- الموافقات الخطية التي يتم الحصول عليها من قبل الممثل المفوض عن المنشأة والمدققين الداخليين.
- أوراق العمل التي يعدّها المدققون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة في عملية التدقيق.

III. المعيار رقم 620: الاستفادة من عمل مدقق خبير

الخبير يعني شخص أو منشأة تملك مهارة معينة ومعرفة وخبرة في مجال محدد بخلاف المحاسبة والتدقيق. يستطيع المدقق عن طريق تعليمه وخبرته أن يكون ملماً بأمور النشاط بوجه عام، ولكن لا يتوقع منه بأن يكون مؤهلاً أو له خبرة شخص مدرب من أجل ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى مثل خبير في البناء. للحصول على فهم جيد للمنشأة واتخاذ إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها، فقد يحتاج المدقق إلى أدلة على شكل تقارير وآراء وتقييمات وبيانات من خبير. ويحدد هذا المعيار كيفية التعامل مع الخبير كدليل للتدقيق.

1. الهدف:

يقرر المدقق أولاً ما إذا سيستفيد من عمل مدقق خبير، وما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأهدافه.

2. المتطلبات:

للاستفادة من عمل مدقق خبير، يجب على المدقق الالتزام بالعناصر التالية:

أ. تحديد الحاجة إلى مدقق خبير:

يستعين المدقق بحكمه المهني لمعرفة ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير، خاصة في مجال فهم المنشأة ونظام الرقابة الداخلي لديها، ويتأثر قرار الاستعانة بمدقق خبير بعدة عوامل منها عندما تستعين الإدارة بإدارة خبيرة في إعداد القوائم المالية.

ب. طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق:

تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق حسب الظروف المحيطة بعمل المدقق الخبير مثل طبيعة العنصر الذي يتعلق به عمل المدقق الخبير ومخاطر الأخطاء الجوهرية في هذا العنصر.

ج. كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير:

يجب على المدقق أن يقيم كفاءة المدقق الخبير، وقدرته على ممارسة مهامه، إضافة إلى الموضوعية التي من المفروض التحلي بها، أي ابتعاد المدقق الخبير عن التأثيرات المحتملة التي قد تنشأ عن التحيز والتعارض في المصالح أو تأثير أطراف أخرى على حكمه المهني.

د. الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير:

لا بد من المدقق أن يحصل على فهم كافٍ حول حقل وأساليب التي يستخدمها المدقق الخبير، ومعرفة مناسبتها لتحقيق أهداف تدقيق القوائم المالية.

هـ. الاتفاق مع المدقق الخبير:

يتفق المدقق مع المدقق الخبير كتابياً على المسائل التالية:

– طبيعة ونطاق عمل المدقق الخبير.

– مهام ومسؤولية كل من المدقق والمدقق الخبير.

– توقيت وشكل الاتصال بين المدقق والمدقق الخبير .

– الحفاظ على سرية المعلومات .

و . تقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير:

يقيم المدقق ملائمة عمل الذي قام به المدقق الخبير لأهداف المدقق، بمدى معقولية نتائج المدقق الخبير وتوافقها مع أدلة التدقيق التي جمعها المدقق. عندما يتأكد المدقق من أن عمل المدقق الخبير لا يتلاءم مع أهداف التدقيق، عليه القيام بما يلي:

– الاتفاق مع المدقق الخبير على عمل إضافي يقوم به .

– أداء إجراءات تدقيق إضافية .

ز . الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق:

لا يشير المدقق في تقريره يحتوي على رأي غير معدل إلى العمل الذي قام به المدقق الخبير إلا في حال أُلزم القانون ذلك، مع أن التنبيه في تقريره إلى أن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير لا تنقص من مسؤوليته. في حال ما تضمن تقرير المدقق رأي معدل، قد يكون من المناسب في بعض الظروف الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في هذا التقرير، بهدف توضيح طبيعة التعديل. وفي هذه الحالة، قد يحتاج المدقق إلى إذن من المدقق الخبير قبل تضمين تلك الإشارة.

أسئلة للمناقشة

انطلاقاً من المعلومات المتوفرة لديك في هذه المطبوعة، وكذلك باستعمال المراجع المذكورة في آخر المطبوعة،

أجب بوضوح عن الأسئلة التالية:

- 1- عرف وناقش المفهومين التاليين: شريك عملية تدقيق المجموعة، فريق عملية تدقيق المجموعة؟
- 2- هل تختلف عملية تدقيق القوائم المالية للمنشأة عن تدقيق القوائم المالية للمجموعة؟
- 3- ما هي الأمور التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند فهم منشأة المجموعة والبيئة المحيطة بها؟
- 4- ما الهدف من استخدام المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي؟
- 5- كيف يتم توثيق الأدلة الناتجة عن الاستعانة بعمل المدقق الداخلي؟
- 6- كيف عرفت معايير التدقيق الدولي المدقق الخبير؟
- 7- هل من اللازم الاستعانة بمدقق خبير؟
- 8- هل يشير المدقق في تقريره إلى العمل الذي قام به المدقق الخبير؟

الفصل السابع

نتائج وتقارير

التدقيق

الفصل السابع: نتائج وتقرير التدقيق

لا يمكن تصور عمل المدقق دون تقرير، وحتى لا يتلاعب المدققين عند إعداد تقريرهم وضعت اللجنة معايير تحدد محتويات التقرير وأشكاله، وتمثل هذه المعايير في:

I. المعيار رقم 700: تكوين الرأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى وضع إرشادات عن تقرير المدقق الصادر كنتيجة لعمله على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة لتحقيق عرض عادل. ويوفر هذا المعيار أيضا إرشادات عن الأمور التي يقوم المدقق بدراستها لتكوين رأي على تلك القوائم المالية. ومن أهم الارشادات التي تطرق إليها هذا المعيار هي وجوب احتواء تقرير المدقق تعبيرا واضحا عن رأيه على القوائم المالية.

1. هدف المدقق:

يهدف المدقق إلى تكوين رأي في حول القوائم المالية مبني على الاستنتاجات التي توصل إليها، مستندا على الأدلة التي حصل عليها، معبرا عن ذلك الرأي بوضوح في تقرير خطي.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق الالتزام بما يلي:

أ. تكوين رأي حول القوائم المالية:

ينبغي أن يكون المدقق رأيا حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي المهمة، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وأن يحصل كذلك على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ.

وينبغي أن يقيم المدقق على وجه الخصوص، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها ما إذا (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 692):

— كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمطبقة.

— كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها.

- كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة.
- كانت المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة.
- كانت القوائم المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات المنقولة في القوائم المالية.
- كانت المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، مناسبة.

ب. شكل الرأي:

عادة ما يعبر المدقق عن رأي "غير معدل"¹ في تقريره، عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة وفقا لإطار التقرير المالي المعمول به. وعندما يصدر المدقق هذا الرأي، يكون قد حصل فعلا عن تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، سواء تلك الناتجة عن الغش أم الخطأ.

ج. تقرير المدقق:

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابيا، ويتضمن العناصر التالية: (هايز، والاج، و تميكر، 2015، صفحة 612)

- ❖ **العنوان:** يضع المدقق عنوان مناسب لتقريره لكي يميزه عن التقارير الأخرى الموجهة إلى الإدارة مثلا. ويعتبر "تقرير المدقق المستقل" أكثر العناوين استعمالا.
- ❖ **الطرف الموجه إليه التقرير:** يوجه التقرير إلى الأطراف المناسبة حسب القوانين والتنظيمات السائدة، وغالبا ما يوجه التقرير إلى حملة الأسهم أو مجلس الإدارة.²
- ❖ **الفقرة التمهيدية:** تتضمن الفقرة التمهيدية إجبارا اسم المنشأة التي تم تدقيقها والفترة التي غطتها القوائم المالية. ويجب أن ينص التقرير أنه القوائم المالية قد تم تدقيقها، مع ذكر ملخص للسياسات المحاسبية.
- ❖ **مسؤولية الإدارة:** يذكر المدقق في هذه الفقرة بمسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وكذا مسؤوليتها عن الرقابة الداخلية، ولا يشترط ذكر كلمة الإدارة بل يكفي الإشارة إليها.

¹ الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي المهمة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

² في بعض الدول مثل هولندا، لا يوجد جهة معينة يوجه إليها التقرير لأن القصد من التقرير استعماله من قبل الجماهير.

❖ **مسؤولية المدقق:** ينص تقرير المدقق على أن مسؤوليته تقتصر على إبداء رأيه حول القوائم المالية وذلك بعدما قام بتدقيقها وفقا لمعايير التدقيق الدولي. كما ينص التقرير على وصف لعملية التدقيق من خلال:

☞ يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق.

☞ تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، سواء كانت ناتجة عن الغش (الاحتيال) أو الخطأ.

☞ تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي تعدها الإدارة.

❖ **فقرة الرأي:** يتضمن تقرير المدقق قسما بعنوان "الرأي". وعندما يعبر المدقق عن رأي غير معدل يستخدم المدقق إحدى العبارات التالية التي تعتبر مكافئة وهي:

☞ تمثل القوائم المالية بعدالة في جميع جوانبها الجوهرية... .

☞ تعبر القوائم المالية عن صورة صادقة وعادلة.... .

يجب ان تشير فقرة الرأي في تقرير المدقق بوضوح إلى التقرير المالي المستخدم لإعداد القوائم المالية، وينص على أن رأي المدقق هو ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة بما يتفق مع إطار التقرير المالي والمتطلبات التشريعية.

❖ **مسؤوليات أخرى:** إذا تناول المدقق مسؤوليات أخرى حول القوائم المالية، يجب عليه أن يدرجها في قسم منفصل في تقرير التدقيق والتي يجب ان يكون لها عنوان فرعي بما يتناسب مع محتوى القسم.

❖ **توقيع المدقق وتاريخ التقرير:** يجب أن يكون تقرير المدقق موقعا ومؤرخا. ويحمل التوقيع اسم مكتب التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما. ولا يؤرخ المدقق التقرير في وقت يسبق تاريخ حصوله على أدلة تدقيق كافية وملائمة. كما أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي عن القوائم المالية المقدمة من الإدارة، لا يجب أن يؤرخ المدقق التقرير في وقت سابق على تاريخ توقيع الإدارة، أو تصديقها على القوائم المالية.

❖ **عنوان المدقق:** يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن مكتبه فيه.

د. المعلومات الملحقه المعروضة مع القوائم المالية:

في حال عرض معلومات ملحقه مع القوائم المالية، يقتضي عرضها إطار إعداد التقارير المالية المعمول بهم،

ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا تم التفريق بوضوح بين هذه المعلومات الملحقة والقوائم المالية المدققة. وفي حال عدم التمييز بينهما بوضوح، يطلب المدقق من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات الملحقة غير المدققة. وفي حال رفضت الإدارة القيام بذلك، يوضح المدقق في التقرير أن تلك المعلومات الملحقة غير مدققة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 689)

II. المعيار رقم 705: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

يناقش معيار التدقيق الدولي رقم 705 ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة التي يمكن للمدقق استعمالها، وهي الرأي المتحفظ، والرأي السلبي وحجب الرأي. ويبين الجدول أدناه كيفية تأثيرها على القوائم المالية واسعة النطاق، على نوع الرأي. إلى تدعو إلى التعديل ومدى كون آثارها أو آثارها الممكنة على القوائم المالية واسعة النطاق، على نوع الرأي.

الجدول رقم (2): كيفية تأثير رأي المدقق المعدل

حكم المدقق حول مدى كون الآثار أو الآثار الممكنة للقوائم المالية واسعة النطاق		طبيعة المسألة التي تدعو إلى التدقيق
جوهرية وواسع النطاق	جوهرية ولكن ليس واسع النطاق	
رأي سلبي	رأي متحفظ	القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية
حجب الرأي	رأي متحفظ	تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة

المصدر: المعيار الدولي للتدقيق رقم 705.

1. الهدف:

يهدف المعيار إلى حصر الحالات التي يعبر المدقق فيها بوضوح عن الرأي المعدل حول القوائم المالية.

2. المتطلبات:

يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم 705 ما يلي:

أ. التعديل في رأي المدقق:

في حالات معينة قد يُعدّل تقرير المدقق نظرا للأسباب التالية: (Istrate, May 2016, p. 7)

- عند ثبوت بالأدلة الكافية والمناسبة احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية،
- أو عند تعذر الحصول على أدلة كافية ما يجعل احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية وارد.

ب. نوع التعديل في رأي المدقق:

❖ **الرأي المتحفظ:** يعبر المدقق عن رأي متحفظ في حالتين هما:

- عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ويستنتج أن الأخطاء جوهرية³ سواء أخذت على حدة أو ككل، ولكنها ليست واسعة النطاق.⁴
- يعجز المدقق على الحصول على أدلة تدقيق يبني عليها رأيه، ولكن يستنتج إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، قد تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.

❖ **الرأي السلبي:** يعبر المدقق عن رأي سلبي حينما يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يخلص من خلالها إلى أن الأخطاء جوهرية وواسعة النطاق سواء أخذت على حدة أو ككل في القوائم المالية.

❖ **حجب الرأي:** على المدقق أن يمتنع عن إبداء رأيه حينما يعجز عن جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأيه. ويستنتج المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على القوائم المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق.

كما يمتنع المدقق عن إبداء رأيه في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على عدم التأكد والشك، يخلص المدقق إلى أنه، رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول القوائم المالية نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على القوائم المالية.

³ الأخطاء الجوهرية هي المعلومات التي إذا تم حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر في القرارات الاقتصادية.

⁴ الأخطاء واسعة النطاق (ذات الآثار الشائعة)، هي تلك الأخطاء التي تحمل إحدى الصفات أو أكثر من الصفات التالية:

- غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود محددة في القوائم المالية.
- مقتصرة على عناصر تمثل نسبة جزء هام من القوائم المالية.
- تكون الإفصاحات أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

ج. شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي:

يختلف شكل تقرير المدقق عند التعديل في الرأي عن التقرير المذكور في المعيار رقم 700 في:

❖ **أساس التعديل:** وهي فقرة جديدة تأتي قبل فقرة الرأي يشرح المدقق فيها الأسباب التي أدت إلى تعديل رأيه مستخدماً العنوان التالي "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي"، وفق ما هو مناسب. وإذا كان تعديل في رأي المدقق ناتج عن عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل أسباب عدم القدرة.

❖ **فقرة الرأي:** حينما يعدل المدقق رأيه يستخدم العنوان التالي "رأي متحفظ" أو "رأي سلبي" أو "حجب الرأي" حسب ما هو مناسب.

❖ **وصف مسؤولية المدقق:** في حال ما عبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي فعليه أن يعدل وصف مسؤوليته وذلك بأن المدقق يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس يقوم عليه رأي المدقق المعدل حول التدقيق.

أما في حال ما يحجب المدقق رأيه لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، فعليه أن يعدل الفقرة الافتتاحية للتقرير، بحيث تفيد بأن عملية التدقيق نفذت لتدقيق القوائم المالية، وعليه أيضاً أن يعدل وصف مسؤولية ووصف نطاق التدقيق، بذكر ما يلي: "تكمن مسؤوليتنا في التعبير عن رأي حول القوائم المالية بناء على إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

د. الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة:

حينما يتوقع المدقق أن يعدل الرأي في تقريره، يجب عليه الاتصال مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي أدت إلى التعديل، ليتمكن كل من: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 716)

- المدقق من لفت انتباه المكلفين بالحوكمة للتعديلات المطلوبة وأسباب التعديلات، والحصول على موافقة المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بحقائق المسألة التي دعت إلى التعديل أو من التأكيد على المسائل الخلافية مع الإدارة.

- المكلفين بالحوكمة من الحصول على فرصة لتزويد المدقق بالمزيد من المعلومات والتوضيحات فيما يتعلق بالمسألة التي تدعو إلى التعديل، إذا أمكن ذلك.

III. المعيار رقم 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل

يتناول هذا المعيار التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبر ضرورياً، وذلك لـ:

- شد الانتباه لأمر معروض أو مفصح عنه في القوائم المالية والذي يعتبر أساسياً لفهم القوائم.
- شد الانتباه لأي أمر غير معروض أو غير مفصح عنه في القوائم المالية والذي يعتبر أساسياً لفهم عملية التدقيق أو مسؤولياته، أو حتى تقريره.

1. الهدف:

يحاول المدقق بعد تكوين رأيه إلى لفت انتباه المستخدمين، من خلال التوضيح الإضافي في تقرير المدقق. من بين أمثلة ذلك عدم اليقين فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية لإجراء قضائي، أو كارثة كبيرة أثرت، أو لا تزال تؤثر، بشكل كبير على المركز المالي للمنشأة.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق في معيار التدقيق الدولي رقم 706 ما يلي:

أ. فقرات التأكيد في تقرير المدقق:

إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق ملائمة وكافية بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في القوائم المالية، ورأى أنه من الضروري لفت المستخدمين على أمر ضروري، ينبغي عليه إدراج فقرة تأكيد (تركيز) في تقريره. عندما يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق، ينبغي عليه: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 739)

- إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق واستخدام العنوان "تأكيد أمر" أو عنوان آخر مناسب.
- إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في القوائم المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل.
- الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده. أي أن إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق لا يؤثر على رأي المدقق، ولا تعد فقرة التأكيد بديلاً عن رأي المدقق.

ب. الفقرات الأخرى في تقرير المدقق:

أجاز معيار التدقيق الدولي هذا للمدقق إضافة فقرة أو أكثر في تقريره تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان آخر مناسب بعد فقر الرأي وأية فقرات تأكيد أخرى أو في أي مكان مناسب، إذا رأى المدقق أنه من الضروري ذلك لكي يفهم المستخدمون عملية التدقيق أو مسؤولية المدقق.

ج. إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة:

إن إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بفقرات التأكيد أو الفقرات الأخرى يجعلهم على علم بطبيعة الأمور التي يعتمد المدقق التركيز عليها، وبالتالي منحهم فرصة للحصول على مزيد من التوضيح من المدقق عند الحاجة.

IV. المعيار رقم 710: المعلومات المقارنة

يقصد بالمعلومات المقارنة القيم والإفصاحات المدرجة في القوائم المالية فيما يتعلق بوحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً للقوانين السائدة في البلد. يجب على المدقق أن يقوم بتحديد ما إذا كانت الأرقام المقارنة تتماشى في جميع جوانبها المهمة والمؤثرة مع إطار إعداد القوائم المالية محل التدقيق.

1. الهدف:

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية حول ما إذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في القوائم المالية، في جميع المجالات المهمة، والإبلاغ وفقاً لمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق حسب المعيار رقم 710 الأمور التالية:

أ. إجراءات التدقيق:

يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تحتوي على المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية، ومن ثم يتأكد من:

- عدم وجود اختلاف بين المعلومات المقارنة مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة.
- الاتساق بين السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية.

وللتأكد من خلو المعلومات المقارنة من الأخطاء الجوهرية، يتطلب من المدقق حسب المعيار رقم 580 (أنظر ص 75) الحصول على إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في تقريره. كما أنه من المفروض عليه الحصول على إقرار خطي مستقل فيما يتعلق بأي تصحيحات للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للفترة السابقة التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

ب. تقارير التدقيق:

عندما يقدم المدقق تقريره في ظل المعلومات المقارنة يميز بين:

❖ الأرقام المقابلة:

عندما يتم عرض الأرقام المقابلة،⁵ يجب ألا يشير رأي المدقق إليها. ولكن إذا تضمن تقرير المدقق للفترة السابقة، رأياً معدلاً، ولم يتم حل الأمر الذي أدى إلى التعديل، فيجب على المدقق أن يعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، مع الإشارة لكل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة عند وصف الأمر الذي أدى إلى التعديل، أو توضيح أن تعديل رأي المدقق كان بسبب التأثيرات للأمر الذي لم يتم حله.

وإذا تأكد المدقق من وجود خطأ جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة، ولم يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة بشكل سليم أو لم يتم إجراء الإفصاحات المناسبة، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي سلمي في تقريره عن القوائم المالية للفترة الحالية.

إضافة إلى كل هذا، يجب على المدقق قبل إبداء رأيه معرفة ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة:

- **مدققة من طرف المدقق السابق:** يجب على المدقق أن ينص في فقرة "أمر آخر" في تقريره (ما لم تمنع القوانين ذلك) على أن القوائم المالية للفترة السابقة دقت من المدقق السابق، مع ذكر نوع الرأي الذي أبداه، وإذا كان الرأي معدلاً، أسباب ذلك، إضافة إلى ذكر تاريخ ذلك التقرير.
- **غير مدققة:** إذا لم يتم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، فيجب على المدقق أن ينص في فقرة "أمر آخر" على أن الأرقام المقابلة لم تدقق. ومع ذلك، فإن هذه العبارة لا تعفي المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول خلو الأرصدة الافتتاحية من الأخطاء الجوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية.

⁵ وهي المعلومات المقارنة التي تعرض فيها المبالغ والإفصاحات الأخرى كجزء من القوائم المالية للفترة الجارية بغرض قراءتها مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الجارية، وهي جزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الجارية وليس قوائم مالية قائمة في حد ذاتها.

❖ القوائم المالية المقارنة:

عندما يتم عرض القوائم المالية المقارنة،⁶ فإن رأي المدقق يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض القوائم المالية عنها، ورأي التدقيق الذي تم ابدائه بشأنها. يجب على المدقق قبل إبداء رأيه معرفة ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة: (Board، 2016-2017، صفحة 1216)

- **دققت من قبل مدقق سابق:** يجب على المدقق في هذه الحالة أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية للفترة السابقة دقت من قبل مدقق سابق، مع ذكر رأيه وتاريخ إصدار التقرير.
- **تحتوي على خطأ جوهري:** حيث يؤثر هذا الخطأ على القوائم المالية للفترة السابقة، التي سبق وأن أعطى المدقق السابق رأي غير معدل بشأنها، إذ يقوم المدقق الحالي بإبلاغ المستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة ويطلب منهم إبلاغ المدقق السابق بذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المدقق السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المدقق الحالي أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط.
- **غير مدققة:** يجب على المدقق أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية المقارنة لم تدقق. وهذا لا يعني إعفائه من الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول سلامة الأرصدة الافتتاحية.

V. المعيار رقم 720: المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على قوائم مالية مدققة

يتعامل هذا المعيار مع مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي قوائم مالية مدققة، وفي غياب أي بند في العقد ينص على العكس فإن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى ولا يتحمل مسؤولية ما إذا تم التعبير عنها بشكل مناسب أم لا.

1. الهدف:

يكمن هدف المدقق في التعامل وبشكل ملائم مع المعلومات الإضافية التي تتضمنها المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة وتقرير المدقق، والتي قد تضعف من مصداقية هذه القوائم المالية وتقرير المدقق.

⁶ هي المعلومات المقارنة التي تدرج المبالغ والإفصاحات للقوائم المالية في الفترة السابقة بغرض مقارنتها بالقوائم المالية للفترة الجارية ولكنها لا تشكل جزءاً من القوائم المالية للفترة الجارية.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق في هذا المعيار التعامل مع: (Board, 2016-2017، صفحة 1246)

أ. المعلومات الأخرى:

يجب على المدقق تحديد مع الإدارة، ماهية الوثائق⁷ التي تشكل التقرير السنوي، والطريقة والتوقيت المخطط من المنشأة لإصدار تلك الوثائق، ومحاولة الحصول عليها قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق. وبعد قراءة والاطلاع على المعلومات الأخرى، يجب على المدقق:

- الأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. وعلى هذا الأساس، يجب على المدقق مقارنة وتلخيص المبالغ أو العناصر الأخرى المختارة من المعلومات الأخرى والتي من المفروض أن تكون هي نفس المبالغ أو العناصر الأخرى في القوائم المالية.
- الأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والأدلة التي حصل عليها المدقق.

ب. التعارض الجوهري:

إذا حدد المدقق تعارض جوهري مع المعلومات الأخرى، يجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة، وإذا لزم الأمر، ينفذ إجراءات أخرى. سيجد المدقق نفسه أمام ثلاث حالات:

❖ وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى:

يطلب المدقق في هذه الحالة من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. وإذا وافقت الإدارة على إجراء التصحيح، يجب عليه التأكد من أن التصحيح قد تم إجراؤه. أما إذا رفضت الإدارة إجراء التصحيح، يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة، وإن أصرت الإدارة على عدم التصحيح على المدقق تخصيص فقرة في تقريره يبلغ فيها المكلفين بالحوكمة عن كيفية معالجة الخطأ الجوهري، أو الانسحاب من الارتباط، إذا كان ذلك ممكناً.

إذا تأكد المدقق من وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، يجب على المدقق عندما تصحح الإدارة المعلومات الأخرى أن يتأكد من أن التصحيح الخطأ قد تم فعلاً، كما يجب

⁷ قد تتألف الوثائق من: تقرير من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حول العمليات، أو الملخصات المالية أو النقاط البارزة، أو بيانات التوظيف، أو الإنفاق الرأسمالي المخطط له، أو النسب المالية، أو أسماء المسؤولين والمدراء، أو البيانات الربع سنوية المختارة.

عليه أن يفحص الخطوات التي قامت بها الإدارة لإبلاغ أولئك الذين استلموا المعلومات الأخرى. وفي حال ما لم تصحح الإدارة الخطأ الموجود في المعلومات الأخرى عليه تقديم تقرير جديد ما لم تمنع التشريعات ذلك.

❖ يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية فهم بيئة المنشأة:

إذا خُلصَ المدقق إلى وجود خطأ جوهري في القوائم المالية، أو أن فهم المدقق للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث، فيجب عليه الاستجابة بشكل مناسب طبقاً لمعايير التدقيق الأخرى.

ج. عملية التقرير:

يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً منفصلاً بعنوان "معلومات أخرى"، أو عنوان آخر مناسب، في تاريخ تقرير المدقق. ويتضمن هذا القسم عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى، عبارة بأن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي لم يبد المدقق رأي أو أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي. أما إذا تأكد من وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى غير مصحح، يضيف عبارة تصف هذا الخطأ الجوهري.

د. التوثيق:

حسب معيار التدقيق الدولي رقم 230 (أنظر ص 31) يجب على المدقق أن يُضمن في وثائق التدقيق توثيق الإجراءات المنفذة بموجب هذا المعيار، والنسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ المدقق عليها العمل المطلوب.

أسئلة للمناقشة

أجب بشكل دقيق عن الأسئلة التالية:

- 1- بين أهمية تقرير المدقق؟
- 2- ما هي أنواع التقارير التي تعبر عن آراء المدقق؟
- 3- أذكر أجزاء تقرير المدقق غير المعدل؟ اشرح كل جزء؟
- 4- ما هو التاريخ المناسب لإصدار تقرير المدقق؟
- 5- هناك أربعة آراء مختلفة يمكن للمدقق أن يبديها. ناقش بإيجاز متطلبات الآراء الأربعة؟
- 6- كيف يكون شكل الرأي ومضمون تقرير المدقق عند تعديل الرأي؟
- 7- ما نوع الرأي الذي يبديه المدقق إذا تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظراً لقيود مفروضة من الإدارة بعد قبوله للعملية؟
- 8- كيف يحدد المدقق ما إذا كان عليه إصدار رأي متحفظ أم سلبي؟
- 9- متى يسمح للمدقق بالامتناع عن إبداء الرأي؟
- 10- هل يمكن للمدقق إبداء رأي غير معدل إذا اكتشف خطأ في القوائم المالية؟ حلل ذلك؟
- 11- ناقش المصطلحات التالية: فقرة التأكيد (التركيز)، فقرة أمر آخر، المعلومات المقارنة، الأرقام المقابلة، القوائم المالية المقارنة.
- 12- كيف يتعامل المدقق مع المعلومات الملحقة المعروضة مع القوائم المالية؟
- 13- ما هي الأمور التي يجب أن يعرفها المدقق عن القوائم المالية المقارنة قبل إبداء رأيه؟

الفصل الثامن

مجالات متخصصة

الفصل الثامن: مجالات متخصصة

تنطبق جميع المعايير التدقيق الدولي السابقة الذكر على تدقيق القوائم المالية، في حين أن هذه المعايير تدخل ضمن مجالات متخصصة أو قوائم مالية معدة لأهداف خاصة أو لأطراف خاصة.

I. المعيار رقم 800: تقرير المدقق عن مهمات التدقيق لأغراض خاصة

يجب على المدقق دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية التدقيق (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه. ويجب أن يتضمن التقرير رأياً واضحاً ومكتوباً للمدقق. تختلف طبيعة وتوقيت نطاق العمل في مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة.

يقصد بالمهمات لأغراض خاصة الإطار الذي ينتج عنه القوائم المالية المعدة لأغراض خاصة، ومن أمثلة ذلك: أساس المحاسبة الضريبية، أساس الإيرادات والمصروفات النقدية. (هايز، والاج، و تميكر، 2015، صفحة 762)

1. الهدف:

يتلخص هدف المدقق في تناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة، في قبول العملية والتخطيط لها وتنفيذها، وتكوين رأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية.

2. المتطلبات:

يطلب من المدقق في مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة ما يلي:

أ. الاعتبارات لدى قبول العملية:

يتطلب معيار التدقيق رقم 210 (أنظر ص 27) من المدقق تحديد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية. وعند تدقيق قوائم مالية ذات غرض خاص، يجب على المدقق أن يحصل على فهم لمعرفة الهدف الذي أعدت القوائم المالية من أجل، المستخدمين المعنيين، وفهم الخطوات التي تتخذها الإدارة لتحديد أن إطار إعداد التقرير المالي المطبق مقبولاً بحسب الظروف.

ب. الاعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه:

على المدقق لدى التخطيط لتدقيق قوائم مالية ذات أهداف خاصة ولدى تنفيذ التدقيق المذكور أن يحدد ما إذا كان تطبيق معايير التدقيق الدولية يتطلب اعتبارا خاصا في ظروف العملية. كما يجب أن يتكون لدى المدقق فهم حول اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، أو للعقد الذي أبرمته الإدارة لدى إعدادها لهذه القوائم المالية.

ج. تكوين رأي واعتبارات إعداد التقارير:

يطبق المدقق المتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 700 (انظر ص 93) لدى تكوين رأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية ذات الأهداف الخاصة، ويضيف فقرة ينه فيها مستخدمي تقرير المدقق أن القوائم المالية معدة وفقا لإطار الهدف الخاص.

حتى يعطي المدقق مصداقية لتقريره، يجب عليه تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة بشكل مناسب وفق الإطار أو العقد الذي بنيت على أساسه، مشيرا في تقريره إلى مسؤولية الإدارة في اختيار إطار إعداد التقارير المالية المطبق مقبولا.

II. المعيار رقم 805: الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق قوائم مالية مفردة

يسري المعيار الدولي للتدقيق رقم 805 على مدققي العمليات للقوائم المالية الفردية وفي عناصر أو حسابات أو بنود معينة في قائمة مالية. لا ينطبق معيار التدقيق الدولي هذا على تقرير مدقق العنصر الصادر نتيجة عمل أجري على المعلومات المالية لعنصر بناء على طلب من فريق تابع للمجموعة (انظر المعيار رقم 600 ص 80).

1. الهدف:

يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق قائمة مالية مفردة أو مكون أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، في تناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة بما يلي:

- قبول الارتباط، والتخطيط له وتنفيذه.
- تكوين الرأي والتقرير عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية.

2. المتطلبات:

يتطلب من المدقق لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 805 ما يلي:

أ. الاعتبارات لدى قبول العملية:

يجب على المدقق أن يمثل لجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق القابلة للتطبيق، في حال ما إذا كان تدقيق قائمة مالية مفردة أو مكون محدد في هذه القوائم المالية. كما يجب على المدقق أن يحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية. يستوجب معيار التدقيق الدولي 210 (انظر ص 27) أن تشمل الشروط المتفق عليها في عملية التدقيق الصيغة المتوقعة لأي تقارير صادرة عن المدقق.

ب. الاعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه:

في حالة تدقيق قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، على المدقق أن يوائم ويكيف جميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق حسب اللزوم.

ج. تكوين رأي واعتبارات إعداد التقارير:

عند تكوين الرأي وكتابة التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المدقق تطبيق المتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 700 (انظر ص 93)، مع شرط تكييفها عند الضرورة بحسب ظروف الارتباط.

في حال ما تعاقد المدقق على ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية بالتزامن مع ارتباط تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه ابداء رأي منفصل لكل ارتباط. يمكن نشر القائمة المالية الواحدة التي تم تدقيقها أو العنصر المحدد في قائمة مالية الذي تم تدقيقه مع المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة التي تم تدقيقها.

إذا تم تعديل الرأي في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة أو إذا اشتمل التقرير على فقرة التأكيد أو لفت الانتباه، على المدقق أن يحدد الأثر على تقرير المدقق حول قائمة مالية محددة أو حول مكون محدد في تلك القوائم المالية. على المدقق أن يعدل الرأي حول القائمة المالية أو حول العنصر الخاص في القائمة المالية أو أن يضمن فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى.

إذا خلص المدقق إلى أنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو حجب الرأي حول المجموعة الكاملة من القوائم المالية ككل، فإن معيار التدقيق الدولي لا يجيز للمدقق أن يضمن في نفس التقرير المدقق رأيا غير معدل حول قائمة مالية أو حول مكون محدد. على المدقق ألا يعبر عن رأي غير معدل حول قائمة مالية من المجموعة الكاملة من القوائم المالية إذا عبر المدقق عن رأي سلبي أو إذا حجب الرأي حول المجموعة الكاملة. ويرجع السبب في ذلك إلى أن القائمة المالية تشكل جزءا أساسيا من تلك القوائم المالية ككل.

III. المعيار رقم 810: عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة

تعتبر القوائم المالية المختصرة أقل تفصيلا مقارنة بالقوائم المالية السنوية الخاضعة للتدقيق. (هايز، والاج، و تيمكر، 2015، صفحة 766). يتطرق هذا المعيار هذا إلى شروط وكيفية التعامل مع عملية إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية.

1. الهدف:

تتلخص أهداف المدقق فيما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 818)

- تحديد ما إذا كان من المناسب قبول عملية إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة.
- تكوين رأي حول القوائم المالية الملخصة بناء على تقييم الاستنتاجات المستقاة من الأدلة التي تم الحصول عليها.
- التعبير عن ذلك الرأي تعبيرا صريحا من خلال تقرير خطي يصف أيضا أساس ذلك الرأي.

2. المتطلبات:

يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم 810 ما يلي:

أ. قبول العملية:

يوافق المدقق على عملية إعداد تقرير حول قوائم مالية ملخصة¹ وفقا لهذا المعيار فقط حينما يكون مشاركا في

¹ معلومات مالية ملخصة مشتقة من قوائم مالية ولكنها تحتوي على تفاصيل أقل من القوائم المالية ولكنها رغم ذلك تعطي عرضا منضمًا متسقًا مع ذلك الذي توفره القوائم المالية.

تنفيذ تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية للقوائم المالية التي تشتق منها القوائم المالية الملخصة.

على المدقق قبل أن يقبل عملية إعداد تقرير حول قوائم مالية ملخصة أن يحدد ما إذا كانت المعايير المطبقة مقبولة، كما يجب على المدقق الحصول على موافقة من الإدارة تدرك وتقر فيها بمسئوليتها عن إعداد القوائم المالية الملخصة وتضمن تقرير المدقق الذي سيعد لاحقا مع هذه القوائم.

إذا استنتج المدقق إلى أن المعايير المطبقة غير مقبولة أو إذا لم يتمكن من الحصول على موافقة الإدارة، فعليه ألا يقبل عملية إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة ما يكن ملزما بالقيام بذلك بموجب القانون.

ب. طبيعة الإجراءات:

يقوم المدقق بتقييمات ضرورية، كأساس لرأيه عن القوائم المالية الملخصة، أهمها:

- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكل كاف عن طبيعتها الملخصة، وتفصح بشكل كاف عن المعايير المطبقة.
- مقارنة القوائم المالية الملخصة بالمعلومات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية المدققة، لتحديد مدى الاتفاق بينهما.
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية للتدقيق متاحة للمستخدمين المعنيين للقوائم المالية الملخصة دون صعوبة كبيرة، ما لم ينص القانون ذلك.

ج. صيغة الرأي:

عندما يستنتج المدقق أن الرأي "غير المعدل" عن القوائم المالية الملخصة هو المناسب، فيجب أن يستخدم المدقق ما لم تمنع القوانين ذلك إحدى العبارات التالية:

- اتساق القوائم المالية الملخصة في جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المدققة، طبقا للمعايير المطبقة.
- تعد القوائم المالية الملخصة المرفقة ملخص عادل للقوائم المالية المدققة، طبقا للمعايير المطبقة.

في حال ما منع القانون إحدى العبارات السابقة، يقيم المدقق ما إذا كان من الممكن أن يسيء مستخدمو القوائم المالية الملخصة فهم رأي المدقق حول القوائم المالية الملخصة، يمكن أن يؤدي التوضيح الإضافي في تقرير المدقق

أن يخفف من سوء الفهم المحتمل، وإلا فلا يقبل العملية ما لم يكن ملزماً بالقيام بذلك حسب القانون

د. الأحداث التالية لتاريخ تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة:

قد يكون تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة مؤرخاً بعد تاريخ تقرير المدقق عن القوائم المالية المدققة. في هذه الحالة، يجب أن ينص تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة على أن هذه الأخيرة والقوائم المالية المدققة لا تعكس تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المدقق عن القوائم المالية المدققة، والتي قد يلزمها تعديل، أو إفصاح في القوائم المالية المدققة. إذا علم المدقق بحقائق ظهرت في تاريخ تقريره حول القوائم المالية المدققة لم يكن على علم بها، تستوجب عليه هذه الحالة ألا يصدر تقريره حول القوائم المالية الملخصة إلى أن يستكمل أخذ الحقائق المتصلة بالقوائم المالية المدققة.

هـ. تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة:

يجب أن يتضمن تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة العناصر التالية:

- **العنوان:** يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل.
- **المخاطب:** يحدد المدقق الجهة التي يوجه إليها التقرير حسب شروط التعاقد، وطبيعة المنشأة، والغرض من القوائم المالية الملخصة.
- **الفقرة الافتتاحية:** تحدد المدقق في الفقرة الافتتاحية القوائم المالية الملخصة، والمدققة، ويشير إلى التقرير حول القوائم المالية المدققة وتاريخ التقرير، وأن القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المدققة لا تعكس آثار الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة. كما يوضح المدقق في هذه الفقرة إلى أن القوائم المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية المدققة.
- **مسؤولية الإدارة:** يصف المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للمعايير المطبقة.
- **مسؤولية المدقق:** أي أن المدقق مسؤول عن التعبير عن الرأي حول القوائم المالية الملخصة بناءً على الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار.

- **فقرة الرأي:** يعبر المدقق عن رأيه بوضوح عن وفق ما جاء سابقا عن صيغة الرأي (انظر العنصر "ج" من المتطلبات الخاصة بهذا المعيار ص 111).

- **إضافات أخرى:** يحتوي دائما تقرير المدقق توقيع، إضافة إلى تاريخ التقرير الذي لا يجب أن يكون قبل حصوله على أدلة كافية ومناسبة لبناء رأيه حول القوائم المالية الملخصة، أو حتى قبل تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة. ينتهي تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة بعنوان المدقق.

مع كل ما سبق ذكره، على المدقق أن ينتبه إلى الأمور التالية:

- 1- حينما يحتوي تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة على رأي "متحفظ" أو فقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى، ولكن المدقق مقتنع أن القوائم المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية،² فيجب على تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة أن يفيد أن تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة يحتوي على رأي متحفظا وفقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى. كما يجب أن يصف أساس الرأي المتحفظ وتأثير ذلك على الملخصات القوائم المالية، إن وجدت.
- 2- حينما يحتوي تقرير المدقق في القوائم المالية المدققة على رأي "سلي" أو "حجب للرأي" فيجب على تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة أن يفيد أن تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة يحتوي على رأي سلي أو حجب للرأي والأساس في ذلك. كما أنه نتيجة الرأي السلي أو حجب للرأي، من غير المناسب التعبير عن الرأي حول القوائم المالية الملخصة.
- 3- إذا لم تكن القوائم المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية، ولم توافق الإدارة على التغييرات الضرورية، على المدقق أن يعبر عن رأي "سلي" حول القوائم المالية الملخصة.

و. القيود على التوزيع أو الاستخدام وتبنيه القراء إلى الأساس المحاسبي:

حينما يكون توزيع أو استخدام تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة مقيدا، أو حينما ينبه تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة القراء إلى أنها معدة وفقا لإطار الأهداف الخاصة، على المدقق أن يورد قيادا أو تنبيها مماثلا

² ملخص عادل للبيانات المالية المدققة وفقا للمعايير المطبقة

في تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 824).

ز. أرقام المقارنة:

نظريا من المفروض أنه إذا احتوت القوائم المالية المدققة على أرقام مقارنة، تحتوي القوائم المالية الملخصة أيضا على أرقام مقارنة، وفي حالة العكس، على المدقق أن يحدد ما إذا كان هذا الحذف معقولا. أما إذا احتوت القوائم المالية الملخصة على أرقام مقارنة أعد تقرير بشأنها من قبل مدقق آخر، يجب أن يورد تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة أيضا المسائل التي يُلزم معيار التدقيق الدولي رقم 710 (انظر ص 100) المدقق بأن يوردها في تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة.

ح. المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في القوائم المالية الملخصة:

إذا استنتج المدقق إلى أن عرض المنشأة للمعلومات الإضافية غير المدققة لا يختلف عن القوائم المالية الملخصة، فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن تغير عرض المعلومات الإضافية غير المدققة. في حال رفض الإدارة ذلك، فعلى المدقق أن يشرح في تقريره حول القوائم المالية الملخصة أن هذه المعلومات غير مغطاة بذلك التقرير.

ط. المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة:

بعد اطلاع المدقق على المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة، قد يجد تناقضا هاما يحدد من خلاله إمكانية التنقيح سواء في القوائم أو المعلومات الأخرى، أما إذا كان الخطأ جوهريا فعلى المدقق أن يناقش الأمر مع الإدارة.

ي. علاقة المدقق:

إذا تناهى إلى علم المدقق أن المنشأة تنوي التصريح بأن المدقق أعد تقرير حول القوائم المالية الملخصة في وثيقة تحتوي على بيانات مالية ملخصة ولكنها لا تنوي تضمين تقرير المدقق ذي العلاقة فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن تضمن تقرير المدقق في الوثيقة. وإذا لم تقم الإدارة بذلك، فعلى المدقق أن يحدد وينفذ إجراءات مناسبة تكون مصممة³ لمنع الإدارة من ربط المدقق على نحو غير مناسب بالقوائم المالية الملخصة في تلك الوثيقة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014، صفحة 825)

³ إخطار المستخدمين المقصودين ومستخدمين من أطراف ثالثة معروفة أخرى بالإشارة غير المناسبة إلى المدقق.

قد يكون المدقق مشاركا في إعداد تقرير حول القوائم المالية لمنشأة ما ولكنه قد لا يكون مشاركا في إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة، فإذا تناهى إلى علم المدقق في هذه الحالة أن المنشأة تنوي أن تعد بيانا في وثيقة تشير إلى المدقق وأن القوائم المالية الملخصة مشتقة من القوائم المالية المدققة من قبل المدقق فعلى المدقق أن يكون مقتنعا بأن:

- الإشارة إلى المدقق تكون في نطاق تقرير المدقق حول القوائم المالية المدققة.
- البيان لا يعطي انطباعا أن المدقق قد أعد تقرير حول القوائم المالية الملخصة.

إذا لم يتحقق من ذلك فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن تغير البيان، أو يمكن أن تُشرك المنشأة المدقق في إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة. إذا لم تستجب الإدارة لطلب المدقق يجب عليه أن يبلغ الإدارة أنه يعارض الإشارة إلى المدقق، وينفذ إجراءات مناسبة أخرى مصممة لمنع الإدارة من الإشارة إلى المدقق بشكل غير مناسب.

أسئلة للمناقشة

أجب بشكل دقيق ومختصر على الأسئلة التالية:

- 1- اشرح المفردات التالية: المهمات لأغراض خاصة، قوائم مالية مفردة، قوائم مالية مختصرة.
- 2- إذا قام المدقق بتدقيق القوائم المالية لأغراض خاصة:
 - ☞ أذكر أنواع التعاقدات، وقدم أمثلة لكل منها؟
 - ☞ ما هي متطلبات كتابة التقرير؟
- 3- عند التقرير عن القوائم المالية المختصرة، ما هي الفقرات التي يجب أن يتضمنها تقرير المدقق؟
- 4- إذا كانت مهمة المدقق هي تدقيق قوائم مالية ملخصة:
 - ☞ ما هي القيود التي يجب الانتباه لها؟
 - ☞ كيف تكون صيغة الرأي الذي سببه المدقق؟
 - ☞ هل يختلف شكل التقرير عن المعيار رقم 700؟

المراجع

المراجع

اللغة العربية:

- 1- أحمد حلمي جمعة. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2014). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون) عمان، الأردن: IFAC.
- 3- رزق أبو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات -مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية-. عمان، الأردن: دار وائل.
- 4- ريك هايز، فيليب والاج، و هانز جور تميكر. (2015). مبادئ المراجعة -مقدمة للمعايير الدولية للمراجعة- (الإصدار الطبعة الثالثة). (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الرياض.
- 5- زاهرة توفيق سواد. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق. عمان، الأردن: دار الراية.
- 6- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، و شريفة علي حسن. (2004). أسس المراجعة -الأسس العلمية والعملية-. مصر: الدار الجامعية.
- 7- علي عبد القادر الذنبيات. (2012). تدقيق الحسابات في ظل المعايير الدولية (الإصدار الطبعة الرابعة). الأردن: وائل للنشر والتوزيع.
- 8- محمد السيد سرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. الإسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- 9- محمد سالم أبو يوسف. (2011). تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- 10- محمد سمير الصبان، و عبد الوهاب نصر علي. (2002). المراجعة الخارجية. الإسكندرية، مصر: الدار

الجامعة.

11- محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب. (2009). دراسة معمقة في تدقيق الحسابات (الإصدار الطبعة 1). الأردن: دار كنوز المعرفة.

12- وليم توماس، و أمرسون هنكي. (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق. (أحمد حامد حجاج، و كمال الدين سعيد، المترجمون) الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.

اللغات الأجنبية:

- 1- (2018, 09 12). Récupéré sur IAASB: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- 2- International Auditing and Assurance Standards Board. (2017-2016) . Handbook of International, Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.
- 3- Istrate, C. (May 2016). Justifications des opinions modifiées et des observations dans les rapports d'audit pour les firmes roumaines cotées. Accountability, Responsabilités et Comptabilités. Poitier, France. Récupéré sur <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01902215/document>
- 4- LAURENT, P., & TCHERKAWSKY, P. (1992). Pratique de l'audit opérationnel. PARIS: Organisation.
- 5- Pigé, B. (2014). Comptabilité et Audit (éd. 3 ème édition). Paris, France: Nathan.