



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باجي مختار - عنابة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

مطبوعة بيداغوجية في مقياس:

معايير المراجعة الدولية

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومحاسبة

من إعداد الأستاذة: بن قارة إيمان

الرتبة: أستاذ محاضر - أ -

السنة الجامعية: 2021-2022

معلومات عامة حول المقياس:

✓ اسم المادة التعليمية:

معايير المراجعة الدولية (معايير التدقيق الدولية)

✓ وصف المادة التعليمية:

يدرس مقياس معايير التدقيق الدولية لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص تدقيق ومحاسبة بمعدل محاضرة واحدة أسبوعيا و أعمال موجهة عددها حسب عدد الأفواج خلال السداسي الخامس.

✓ المكتسبات:

إكتساب قاعدة صلبة عن أهمية معايير التدقيق الدولية و التعرف على الهيئات المشرفة عن اصدار هذه المعايير، كذلك التعرف على كيفية صورها ومحتوى كل معيار دولي بالتفصيل، مع ابراز العلاقة القائمة بين معايير التدقيق الدولية و معايير المحاسبة الدولية.

✓ الهدف العام للمادة التعليمية:

التعرف على الهيئات المسؤولة عن اصدار معايير التدقيق الدولية و التعرف على محتوى كل معيار بإبراز هدفه و نطاقه.

✓ المعارف المسبقة المطلوبة :

يجب أن يكون للطلاب خلفية حول المفاهيم الأساسية للمحاسبة والتدقيق، أهدافها، أهميتها والفرقة بين التدقيق والمحاسبة مع الاطلاع على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية لارتباطها ببعضها البعض، خاصة المعايير الدولية.

✓ اسم الأستاذ المحاضر و المطبق:

الأستاذة بن قارة إيمان، أستاذ محاضر -أ-، جامعة باجي مختار - عنابة، الايميل:

imybenkara@yahoo.fr

مقدمة:

ما من مهنة ألا ولها قواعدها و أصول ممارستها، فمهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها و أصول ممارستها، وقد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة.

ونظرا لأهمية التدقيق و بالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالي، فقد بدأ التفكير جديا في توفير قواعد و أصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة، بحيث يسهل الرجوع إليها و الاحتكام إلى قواعدها و أصول ممارستها حيث ما لزم.

وقد نجحت بعض الدول بوضع قواعد و أصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها و الالتزام بأحكامها، عوض لما كان متعارف عليه و بالتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال. من خلال ما سبق ارتأينا عرض مقياس معايير المراجعة الدولية من خلال ثلاث أجزاء، هي:

الجزء الأول: مفاهيم عامة حول معايير التدقيق الدولية

1. مفهوم معايير التدقيق الدولية .
2. أهمية، أهداف، أسباب صدور معايير التدقيق الدولية
3. الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية.
4. خطوات إصدار معيار تدقيق دولي.

الجزء الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية ISA

1. معايير الأمور التمهيدية.
2. معايير المسؤوليات، التخطيط و الرقابة الداخلية.
3. معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.
4. معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين و تقريره النهائي.

الجزء الثالث: علاقة بعض من معايير التدقيق الدولية ISA بمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

الجزء الأول:

مفاهيم عامة حول معايير التدقيق الدولية

سيتم خلال هذا الجزء التعرض إلى العناصر التالية:

1. مفهوم معايير التدقيق الدولية .
2. أهمية، أهداف، أسباب صدور معايير التدقيق الدولية
3. الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية.
4. خطوات إصدار معيار تدقيق دولي.

1. تعريف معايير التدقيق الدولية :

قبل التطرق الى تعريف معايير التدقيق الدولية نبدأ بالتعريف بمعيار التدقيق أولاً، حيث تعددت التعاريف المرتبطة بهذا الأخير، نذكر منها:

- **لغة :** يعرف بأنه نموذج متحقق (أو متصور) لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فيقال معيار بين المكياالين : أن امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما ، وعابر المكياال والميزان ،أي امتحنه لمعرفة صحته.(1)

- **اصطلاحاً:** يعرف معيار التدقيق بأنها بمثابة مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، وعن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياسا موحدا للأداء. (2)

أما بالنسبة لتعريف معايير التدقيق الدولية، يمكن ذكر بعض من التعريفات في الآتي:

تمثل المعايير الصادرة عن (IFAC) مستويات للأداء المهني، تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لعملية التدقيق، وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، وتوفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، وبالتالي فهي تشكل إطار عام يستند إلى معايير محددة، تساعد في تنظيم عملية التدقيق وتوجيه الإجراءات المتعلقة بها، وأن وجودها يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضا. (3)

وبالتالي فهي: " إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بها واتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة".

(1) محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ،(2009):دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة 1 ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع: عمان الأردن،ص264.

(2) خالد أمين عبد الله ، (2014): تدقيق الحسابات ، الطبعة 1 ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، ص265.

(3) حسين عبد الله دشله ،(2019): دليل التدقيق المالي (إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي)، الطبعة 1، دار أمجد للنشر والتوزيع: عمان ، الأردن ، ص 269.

وبصفة عامة فمعايير التدقيق هي نماذج أو مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية وبالتالي فهي تشكل الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه و تساعد في تنظيم عمله وتوجيه الإجراءات المتعلقة به. اذ توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، كما أنها إرشادات فنية توفر قدر كافي من المرونة لأجل تكيفها مع الظروف البيئية بكل دولة.

2. أهمية، أهداف، أسباب إصدار معايير التدقيق الدولية :

2-1. أهمية إصدار معايير التدقيق الدولية:

تكمُن أهمية المعايير في النقاط التالية : (1)

- تساعد المعايير في تنظيم مهنة التدقيق؛
- وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به؛
- الحكم على أداء المدققين حيث تمثل هذه المعايير مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم؛
- وجود المعايير يساعد في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية عن دور المدقق ومسؤولياته؛
- قابلية هذه المعايير للتطبيق على جميع القوائم المالية بغض النظر عن حجم الشركة أو طبيعة النشاط أو غير ذلك؛

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل ، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق فتزايد أهمية المعلومات المالية التي تمت تدقيقها بالنسبة لمستخدم التقارير والقوائم المالية.(2)

لمعايير التدقيق فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ، وأن تكون موثقة، ويلزم إعادة النظر فيها من حين إلى آخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض

(1) عيد حامد معيوف الشمري (1994): معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية- دراسة تحليلية مقارنة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية ص 29-30.

(2) غسان فلاح المطارنة، (2006): تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية- ، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، ص 22.

مسايرتها لظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى .

ويمكن أن نربط هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية : (1)

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- أن تغيرات مثل العولمة ،تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ؛
- أن معايير الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

2-2. أهداف إصدار معايير التدقيق الدولية:

- إن الهدف من وراء تقييد المدقق بالمعايير التدقيق الدولية أثناء القيام بمهامه هو : (2)
- حصوله على درجة تأكيد معقولة حول خلو البيانات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها التأثير على الرأي الفني المحايد للمدقق؛ وكذا إمكانية تضليل مستخدميها ؛
- يحمل كل معيار من معايير التدقيق الدولية في طياته هدف أو مجموعة من الأهداف توضح السياق الذي يتم من خلاله وضع شروط هذا المعيار، ويعمل المدقق على تحقيق هذه الأهداف مع أخذه بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية .
- من هذا المنطلق يستخدم المدقق الأهداف ليرى بعد تقييده بمعايير التدقيق الدولية إذا استطاع الحصول على الأدلة الملائمة والكافية، والتي تمكنه من تحقيق عمله وأداء رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية، وإذا تعذر على المدقق تحقيق هدف معين عليه الأخذ بعين الاعتبار إن كان هذا الوضع سيحول بينه وبين تحقيق هدفه الأساسي من عملية التدقيق. (3)

(1) عيد حامد معيوف الشمري (1994)، مرجع سبق ذكره ،ص 31 .

(2) أحمد حلمي جمعة، (2009): تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع :عمان ،ص 17.

(3) حماد طارق عبد العال، (2004): موسوعة معايير المراجعة، ج 1، ج 2، ج 3، جامعة عين شمس، الإسكندرية، مصر، ص 17.

2-3. أسباب إصدار معايير التدقيق الدولية:

- تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث تنسيق والانسجام بين ممارسة المهنة عبر الدول، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يسهل من تدقيق القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات ويعزز من الثقة في التعامل بأسواق رأس المال الدولية، ولعل أهم أسباب إصدار معايير التدقيق هي: ⁽¹⁾
- تخفيف احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند تدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات؛
 - توفير سمة المرونة و الوثوقية للمهنة بحيث تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛
 - اشتغالها على مجموعة من معايير التقارير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية يمكن المدقق من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛
 - تسهيل إجراء المقارنات بين القوائم المالية والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة عبر العالم؛
 - وجود معايير التدقيق الدولية يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معايير محلية خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛
 - وجود معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛
 - تفيد معايير التدقيق الدولية مستخدمي القوائم المالية خاصة منهم المستثمرون الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على الظروف البيئية المحلية.

⁽¹⁾ عيد حامد معيوف الشمري (1994)، مرجع سبق ذكره، ص 35.

3. الهيئات التي تصدر معايير التدقيق الدولية:

3-1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

بعد إنشاء IASC في عام 1973 التي اهتمت بوضع معايير محاسبة تنطبق على إعداد الحسابات وتعزيز قبولها في جميع أنحاء العالم ، تم تشكيل IFAC في أكتوبر 1977 من 63 منظمة مهنية تمثل 49 دولة مختلفة . لأجل هدف رئيسي هو "تعزيز تطوير مهنة محاسبة دوليا باستخدام معايير متجانسة ومتناسقة تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية ورفع الأداء المحاسبي".

فاليوم تشارك أكثر من 160 منظمة مهنية تمثل حوالي مليون محترف في IFAC، اذ يقع المقر الرئيسي لها في نيويورك (بينما يقع مقر المجلس في لندن)، حتى يتمكن من وضع التوصيات التي تشكل موضوعه، قام الاتحاد بتشكيل لجان دائمة في مجالات التدريب، الأخلاق، محاسبة الإدارة المالية، في القطاع العام ومن حيث ممارسات التدقيق.⁽¹⁾

3-2. لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC:

تم تشكيل اللجنة في عام 1976 تحت إشراف IFAC ، وقد منحت سلطة محددة لإصدار معايير التدقيق الدولية و صلاحية إصدار المسودات وأدلة التدقيق الدولية نيابة عن مجلس الاتحاد. حيث ركز عمل IAPC الأولي على ثلاثة مجالات: موضوع ونطاق تدقيق البيانات المالية، وخطابات المشاركة، والمبادئ التوجيهية العامة للتدقيق. وفي عام 1991، تم إعادة ترميز المبادئ التوجيهية كمعايير دولية للتدقيق (ISA's).⁽²⁾ في 1998 تبنت أكثر من 70 دولة معايير التدقيق، وعام 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة، أما سنة 2002 أعيد تشكيلها ليصبح (IAASB).⁽³⁾

⁽¹⁾ Robert Obert, Marie-pierre Mairesse,(2009) : **DSCG « Comptabilité et audit » manuel et applications, compuse LMD, 2^e édition, Dunod :paris, France, p 403-404.**

⁽²⁾ الموقع الالكتروني <https://www.iaasb.org> ، تاريخ النصف 2020/3/12، على الساعة 18:36.

⁽³⁾ الموقع الالكتروني <https://www.ifac.org/> ، تاريخ النصف 2020/3/12، على الساعة 19:15.

3-3. مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية : IAASB

منذ عام 2003 بدأ المجلس بالالتقاء خمسة مرات في عام ، إلى غاية يومنا هذا هو الهيئة المسؤولة عن إصدار ،تعديل ،توضيح وشرح معايير التدقيق الدولية ، حيث يهدف إلى وضع معايير دولية للتدقيق خاصة برقابة الجودة ومعايير التأكيد الأخرى.

لقد كان تمثيل أعضاء المجلس واسعا ومتنوعا على مر السنين، وقد شارك أكثر من 112 مهنيًا من 28 دولة كأعضاء بالمجلس، وجد سنة 2007 أن أكثر من 100 دولة اعتمدت معايير IAASB أو استخدمتها كأساس للمعايير الوطنية.⁽¹⁾

4. خطوات إصدار معيار تدقيق دولي:

عادة تتبع لجنة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق: ⁽²⁾

- يتم تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة؛
- تقوم اللجنة الفرعية بأجراء الدراسات المتعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بأعداد مسوده المعيار المقترح ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- إذا أقرت لجنة ممارسه التدقيق الدولية مسوده المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات صلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة،
- تتسلم لجنة ممارسه التدقيق الدولية تعليقات وأراء هذه الأطراف على مسوده المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورة النهائية.

⁽¹⁾ الموقع الالكتروني <https://www.ifac.org/> ، تاريخ التصفح 2020/3/12، على الساعة 19:48.

⁽²⁾ محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر على،(2002):المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)،الطبعة 1، الدار الجامعية :الاسكندرية، مصر، ص ص 157-158.

الجزء الثاني:

عرض معايير التدقيق الدولية ISA

سيتم التطرق في هذا الجزء إلى العناصر التالية:

1. معايير المسؤوليات، التخطيط و الرقابة الداخلية:

1-1. معايير المسؤوليات : 200 إلى 230.

2-1. معايير تخص المسؤوليات: من 240 إلى 265.

3-1. معايير متعلقة بالتخطيط و الرقابة الداخلية: من 300 إلى 402.

2. معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي:

1-2. معايير متعلقة بأدلة الإثبات : من 500 إلى 580

3. معايير إعتدال المدقق على أعمال الآخرين و تقريره النهائي: من 600 إلى 620

1-3. معايير إعتدال المدقق على أعمال الآخرين: .

2-3. معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات: من 700 إلى 798.

4. معايير تتعلق بمجالات متخصصة:

1-5. المعيار 799 إلى المعيار 800 .

حسب ما جاء في التقرير الصادر عن مجلس المعايير الدولية و التأكيد IAASB، هناك 37 معياراً مقسمة ضمن مجموعات رئيسية، نعرضها في الجدول رقم (1) الموالي.

جدول رقم (01): إصدارات معايير التدقيق الدولية سنة 2020

المجموعة	رقم المعيار	إسم المعيار
المبادئ والمسؤوليات العامة	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
	210	قبول شروط مهمة التدقيق
	220	رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية
	230	وثائق التدقيق
	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش في إعداد القوائم المالية
	250	مراعاة القوانين والنصوص التنظيمية عند تدقيق القوائم المالية
	260	الإتصال بالمكلفين بالحوكمة
	265	إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة عن الضعف أو القصور في الرقابة الداخلية
التخطيط وتقييم المخاطر والإستجابة لها	300	تخطيط تدقيق القوائم المالية
	315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها (تمت مراجعته سنة 2019)
	320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق
	330	إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة
	402	الإعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات من منشآت خدمية
	450	تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق
أدلة التدقيق	500	أدلة التدقيق
	501	أدلة التدقيق -إعتبارات خاصة حول بنود محددة-
	505	المصادقات (التأكيدات) الخارجية
	510	عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الإفتتاحية-
	520	الإجراءات التحليلية

العينات في التدقيق	530	
تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها (تمت مراجعته سنة 2019)	540	
الأطراف ذات العلاقة	550	
الأحداث اللاحقة	560	
إستمراية المنشأة (تمت مراجعته سنة 2016)	570	
التصريحات الكتابية	580	
إعتبرات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها عمل مدقي الفروع	600	إستخدام أعمال الآخرين
إستخدام عمل المدقق الداخلي (تمت مراجعته سنة 2013)	610	
إستخدام عمل خبير	620	
تكوين الرأي وتقديم تقرير عن القوائم المالية (تمت مراجعته سنة 2016)	700	نتائج وتقارير التدقيق
الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق	701	
تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705	
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	706	
المعلومات المقارنة -مقارنة الأرقام والقوائم المالية المقابلة-	710	
مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى المفصّل عنها في القوائم المالية	720	
إعتبرات خاصة في تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة	800	مجالات متخصصة (إعتبرات خاصة)
إعتبرات خاصة في تدقيق حسابات القوائم المالية المفردة وعناصر محددة، أو عنصر مفرد من بنود القوائم المالية	805	
تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة	810	

المصدر: بالإعتماد على:

IAASB,(2020): **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume 1, New York, USA, IAASB, PP 80-1001. Publication for web site: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1 et 2 et 3.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1_et_2_et_3.pdf)

سيتم عرض مضمون كل معيار من معايير التدقيق الدولية حسب آخر إصدارات مجلس المعايير الدولية و التأكيد IAASB لسنة 2020 ضمن 3 مجلدات متتالية الصدور.¹

1. معايير المبادئ، المسؤوليات و التخطيط و الرقابة:

1-1. معايير تخص المبادئ: من 200 إلى 230 :

➤ المعيار ISA 200 " المبادئ الأساسية لتدقيق الحسابات " :

يحدد هذا المعيار المسؤوليات والمبادئ والأهداف العامة لعملية تدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وتهدف عملية تدقيق القوائم المالية إلى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال تمكين المدقق المستقل من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية وفقا للمبادئ المحاسبية.

كما يحدد المسؤولية تجاه إعداد القوائم المالية، فالإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية في حين أن المدقق مسؤولا عن إبداء رأيه الفني المحايد حول هذه القوائم المالية، وأن عملية التدقيق لا تخلي مسؤولية الإدارة تجاه القوائم المالية المعدة.

متطلبات تطبيق المعيار:

حدد المعيار مجموعة من المتطلبات الواجب تطبيقها من طرف المدقق، وهي :

✓ يجب على المدقق الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، وتتمثل المتطلبات الأخلاقية في قواعد السلوك المهني لممارسة المهنة وهي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة العلمية والعملية، العناية المهنية اللازمة، السرية والسلوك المهني؛

✓ على المدقق ممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، في إطار علمه بأنه قد تكون هناك ظروف قد تتسبب في إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية؛
✓ يجب على المدقق ممارسة الحكم المهني في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية؛

¹ IAASB,(2020): **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume 1, New York, USA, IAASB, P 168. Publication for web site: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1et 2 et 3.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1et%20et%203.pdf)

✓ يجب على المدقق الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة لتخفيض مستوى مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول، وبالتالي تمكينه من إستخلاص إستنتاجات معقولة يؤسس على أساسها رأيه الفني المحايد؛

✓ يجب على المدقق الامتثال لجميع المعايير الدولية للتدقيق ذات الصلة بالتدقيق، ويعتبر المعيار ذا صلة بموضوع التدقيق عندما يكون ساري المفعول والظروف التي يعالجها متوفرة.

✓ يجب أن يكون المدقق على دراية بكامل نص معيار التدقيق الدولي، بما في ذلك تطبيقه والمواد التفسيرية الأخرى، لفهم أهدافه ولتطبيق متطلباته بشكل صحيح.

✓ يجب ألا يذكر في تقريره الإمتثال للمعايير الدولية للتدقيق ما لم يمثل المدقق لمتطلبات هذا المعيار وجميع المتطلبات الأخرى للمعايير الدولية للتدقيق ذات الصلة بالتدقيق.

✓ لتحقيق الأهداف العامة للمدقق، يجب عليه إستخدام الأهداف المنصوص عليها في المعايير الدولية للتدقيق ذات الصلة عند التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها فيما يتعلق بالعلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية، من أجل:

- تحديد ما إذا كان هناك أي إجراءات تدقيق بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها المعايير الدولية للتدقيق ضرورية لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في المعايير الدولية للتدقيق؛

- تقييم ما إذا كان قد تم توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة تم الحصول عليها.

- يجب على المدقق الامتثال لمتطلبات كل معيار من المعايير الدولية للتدقيق ما لم يكن معيار التدقيق ليس ذو صلة بعملية التدقيق؛ أو المطلب غير ذي صلة .

✓ في الظروف الإستثنائية، قد يرى المدقق أنه من الضروري عدم تطبيق أحد متطلبات معايير التدقيق الدولية ذات الصلة؛ في مثل هذه الظروف، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة لتحقيق الهدف من هذا المطلب. من المتوقع حاجة المدقق إلى الخروج عن المتطلبات ذات الصلة فقط عندما يكون الشرط هو تنفيذ إجراء معين، وفي الظروف الخاصة للتدقيق، فإن هذا الإجراء سيكون غير فعال لتحقيق هدف المطلب.

✓ إذا تعذر تحقيق أحد أهداف معيار تدقيق دولي ذي الصلة، فيجب على المدقق تقييمه ما إذا كان هذا يمنع المدقق من تحقيق الأهداف العامة له وبالتالي يتطلب من المدقق،

وفقا لمعايير التدقيق الدولية، تعديل رأيه أو الانسحاب من مهمة التدقيق (عندما يكون الانسحاب ممكن بموجب القوانين والتنظيمات المعمول بها). عدم تحقيق الهدف يمثل أملا مهم يتطلب التوثيق له.

➤ المعيار ISA 210 " شروط الارتباط بمهمة تدقيق " :

يعالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق للإتفاق مع الإدارة أو المكلفين وعند الإقتضاء بالحوكمة، حول شروط الارتباط بمهمة التدقيق، والذي يشمل تحديد بعض الشروط المسبقة للمهمة، بما فيها مسؤولية الإدارة أو وعند الإقتضاء بالحوكمة الحاضرون، ويتناول هذا المعيار جميع نواحي قبول مهمة التدقيق التي تحت رقابة المدقق.

يهدف المدقق إلى قبول مهمة التدقيق أو المواصله في المهمة المتفق عليها، فقط عندما يتم الإتفاق على الأساس الذي سيتم تنفيذ مهمة التدقيق عليه، وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لمهمة التدقيق قد تم الوفاء بها، والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفون بالحوكمة من شروط الارتباط.

ويهدف كذلك إلى مساعدة المدقق في إعداد خطاب الارتباط المتعلقة بتدقيق القوائم المالية وكيفية الاتفاق حول شروط الارتباط وبالرغم من أنه قد يتم تحديد هدف ونطاق عملية التدقيق والتزامات المدقق عن طريق القانون وذلك في بعض الدول إلا أنه يفعل في هذه الحالات أن يستمر المدقق في تسجيل خطابات الارتباط لأنها تمثل وسيلة معلوماتية هامة لعملائه.

متطلبات تطبيق المعيار:

جاء المعيار لتحديد طبيعة وشروط مهمة التدقيق، لذا وجب الاتفاق على هذه الشروط بشكل مسبق قبل الخوض في تنفيذ مهمة التدقيق.

الشروط المسبقة لمهمة التدقيق:

- ✓ من أجل تحديد ما إذا قد تم إستيفاء الشروط المسبقة للتدقيق، يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كان المرجع المحاسبي الذي سيتم تطبيقه عند إعداد القوائم المالية مقبولا أو لا؛
- ✓ الحصول على موافقة الإدارة التي تقر ونقهم مسؤولياتها والمتمثلة في:

- مسؤولية إعداد القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وبما يحقق العرض الصادق؛
- مسؤولية وضع نظام رقابة داخلية الذي نراه مناسباً لإعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ؛
- تزويد المدقق بالمعلومات التي تضمن له الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على علم بها والتي لها صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى، والمعلومات الإضافية التي يطلبها المدقق لأغراض التدقيق؛
- للمدقق الإتصال غير المحدود أو المقيد بالأشخاص داخل المنشأة محل التدقيق الذي يراه ضروريا للحصول على أدلة الإثبات.

العوامل المؤثرة على قبول إرتباط التدقيق:

نص المعيار على أنه إذا ما قامت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة بفرض قيود على نطاق من عمل المدقق في شروط الإرتباط بمهمة التدقيق المقترح، بحيث يؤدي ذلك إلى عدم إبداء الرأي بشأن القوائم المالية، يجب على المدقق رفض هذا الإرتباط المحدود، ما لم يقتضيه القانون أو التشريع المطبق ذلك. في حالة عدم توفر الشروط المسبقة لمهمة التدقيق، يجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة، ما لم يقتضي القانون أو التشريع المطبق القيام بذلك، فإن يجب ألا يقبل المدقق إرتباط التدقيق المقترح:

- إذا قرر المدقق أن المرجع المحاسبي المطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء الحالات المخالفة لذلك؛ أو
- إذا لم يتم الحصول على الاتفاق المشار إليه سابقا والمتعلق بموافقة الإدارة على الإقرار وتتهم مسؤولياتها في إعداد القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وبما يحقق العرض الصادق؛

الاتفاق على شروط إرتباط التدقيق:

نص المعيار على توثيق الشروط المتفق عليها في شكل كتابي إلا في حالة وجود قانون أو تنظيم يحدد بالتفصيل الكافي شروط الإرتباط، وينبغي على المدقق أن يتفق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على ذلك، وذلك عن طريق في خطاب الإرتباط أو أي شكل كتابي مناسب آخر، ويتضمن:

- هدف ونطاق عملية تدقيق القوائم المالية؛
 - مسؤوليات المدقق؛
 - مسؤوليات الإدارة؛
 - تحديد المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية؛
 - الإشارة إلى شكل ومضمون التقارير المتوقع صدورها من قبل المدقق مع احتمال إدخال تغييرات على هذه التقارير في ظل ظروف مختلفة؛
 - التصريح بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير من حيث الشكل والمحتوى المتوقعين.
- أما في حالة عمليات التدقيق المتكررة، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب مراجعة شروط ارتباط التدقيق وإذا كان ذلك ضروريا تذكير المنشأة بالشروط الحالية لارتباط التدقيق.
- يجب على المدقق رفض قبول أي تغيير في الشروط المتفق عليها، أو تعديل مهمة التدقيق لمهمة تقل مستوى تأكيد أقل، ما لم يكن هناك مبرر معقول لذلك، وفي حالة قبوله بذلك، عليه الاتفاق مع المنشأة حول ذلك، في خطاب إرتباط جديد.
- أما في حالة رفضه لذلك، وعدم سماح الإدارة له بمواصلة المهمة الأولية، يجب على المدقق الانسحاب من مهمة التدقيق في إطار القانون والتنظيم المعمول به، وتحديد ما إذا كان هناك التزام تعاقدى أو غيره، تتطلب إبلاغ الأطراف الأخرى: المكلفين بالحوكمة، المالك، أو الجهات التنظيمية.

➤ المعيار ISA 220 "رقابة الجودة على اعمال التدقيق " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

هي الوسيلة التي يُمكن بواسطتها أن يتأكد المدقق وإلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها بنفسه.

كما تشجع على مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني.

تنفيذها على مستوى المؤسسة:

أي على مستوى الشركاء في المكتب الذين يقدمون خدمات التدقيق، وتعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من العوامل هي:

- حجم وطبيعة الأعمال المهنية للمكتب.
- اتساع نشاطه الجغرافي.
- هيكله التنظيمي.
- الإعتبارات الملأئة المتعلقة (بالتكلفة/المنفعة).

تنفيذها على مستوى مكتب التدقيق:

يجب أن تتضمن أهداف سياسات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب التدقيق على ما يلي:

- المتطلبات المهنية : على كافة أفراد مكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
- المهارات والكفاءة : على مكتب التدقيق توظيف أفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.
- توزيع المهام : يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.
- الإشراف : ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

يعالج هذا المعيار مسؤوليات المكلف بالتدقيق سواء كان فرداً أو في شكل مكتب تدقيق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية، كما أنه يعالج، عند الاقتضاء، مسؤوليات المكلف برقابة الجودة في مهمة التدقيق.

تقع مسؤولية أنظمة وسياسات وإجراءات رقابة الجودة على عاتق مكتب التدقيق، حيث يلتزم مكتب التدقيق بوضع نظام رقابة الجودة والحفاظ بهدف توفير ضمانات معقولة على أن المكتب وفريق التدقيق يلتزمان بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن التقارير الصادرة عنهم ملائمة للظروف التي أصدرها فيها .

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

- يتحمل الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق (المدقق المكلف) مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة التدقيق التي تم تعيينه لإدارتها؛
- في كل مراحل مهمة التدقيق، يتعين على الشريك المسؤول الإلتباه والحرص وإذا تطلب الأمر التحقيق والتحري في مدى إمتثال فريق العمل للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة العلمية والعملية، العناية المهنية اللازمة، السرية والسلوك المهني) من عدمه، وفي حالة عدم إمتثال أحد أعضاء فريق التدقيق للمتطلبات الأخلاقية، وجب إتخاذ الإجراءات بالتشاور مع باقي أعضاء مكتب التدقيق؛
- تقييم متطلبات الإستقلالية التي تنطبق على مهمة التدقيق بين مكتب التدقيق والعمل؛
- قبول علاقات العملاء والحفاظ عليها ومهام التدقيق؛
- التأكد من توفر الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة في فريق التدقيق اللذان يمكنان من أداء مهمة التدقيق بالكفاءة والفعالية الازمتين؛
- التوجيه والإشراف وتنفيذ مهمة التدقيق وفقا للمعايير المهنية والأحكام القانونية والمتطلبات التنظيمية؛
- مراجعة وثائق التدقيق ومناقشة فريق التدقيق للإقتناع من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة تدعم الإستنتاجات المستخلصة؛
- تحمل مسؤولية فريق التدقيق بإتخاذ الإجراءات المناسبة للتشاور حول الأمور المعقدة والمختلف فيها، وتحديد الإستنتاجات الناتجة عن هذه المشاورات؛
- تحمل مسؤولية ملائمة التقارير الصادرة للظروف المصدرة فيها؛
- يجب على المكلف برقابة الجودة في مهمة التدقيق إجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة الصادرة عن فريق المهمة والإستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير التدقيق، وذلك من خلال:

- مناقشة المسائل الهامة مع المدقق المسؤول عن المهمة؛
- فحص القوائم المالية وتقرير التدقيق المقترح؛
- فحص وثائق التدقيق والأحكام الصادرة عن فريق التدقيق والإستنتاجات المتوصل إليها؛

■ تقييم الاستنتاجات المستخلصة في صياغة تقرير التدقيق وفحص ملاءمة تقرير التدقيق المقترح.

➤ المعيار ISA 230 "وثائق التدقيق":

وثائق التدقيق هي عملية تسجيل إجراءات التدقيق المنفذة وجمع أدلة الإثبات والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق، وتستخدم أحياناً مصطلحات "وثائق العمل" أو "أوراق العمل" التي تعبر عن وثائق التدقيق. جاء هذا المعيار ليعالج مسؤولية المدقق في إعداد وثائق مهمة تدقيق القوائم المالية، وتشكل دعامة للإستنتاجات المتوصل إليها أثناء مهمة التدقيق التي تمكنه من تأسيس رأيه الفني المحايد، كما أنها دليل على أن مهمة التدقيق تم التخطيط لها وتنفيذها وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

كما أن وثائق التدقيق تساعد في تحقيق أغراض إضافية، منها:

- مساعدة فريق التدقيق في تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق؛
- مساعدة أعضاء فريق التدقيق المسؤول عن الإشراف توجيه أعمال التدقيق والإشراف عليها وإبراء ذمته في فحص المسؤوليات المنصوص عليها في المعيار 220؛
- تمكين فريق التدقيق من أن يكونوا مسؤولين عن أعمالهم؛
- الاحتفاظ بالوثائق المتعلقة بالأمور ذات الأهمية لعمليات التدقيق المستقبلية؛
- التمكين من إجراء عمليات فحص وتفتيش لرقابة الجودة؛
- التمكين من إجراء عمليات تفتيش خارجية وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ على المدقق إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب، إضافة إلى توثيق إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات المجمعة، ويجب أن تكون وثائق التدقيق كافية بالقدر التي تسمح لمدقق آخر ذو خبرة ليست له علاقة بمهمة التدقيق الجارية من فهم:

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المطبقة للإمتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

- نتائج إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة الإثبات المجمعة؛
- الأمور الهامة التي ظهرت أثناء مهمة التدقيق، الإستنتاجات المستخلصة بخصوصها، والأحكام المهنية المهمة التي تم إتخاذها للوصول إلى هذه الإستنتاجات؛
- ✓ من خلال توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المنفذة، يسجل المدقق:
 - خصائص تحديد العناصر أو البنود المحددة التي تم فحصها؛
 - الجهة المنفذة لأعمال التدقيق وتاريخ الانتهاء من هذا العمل؛
 - الجهة التي فحصت أعمال التدقيق المنفذة، تاريخ ومدى هذا الفحص.
- ✓ يجب على المدقق توثيق المناقشات حول الأمور الجوهرية مع الإدارة، المكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الموضوعات التي تمت مناقشتها ومتى ومع من جرت المناقشات؛
- ✓ إذا حدد المدقق معلومات لا تتوافق مع إستنتاجاته حول مسألة جوهرية، يجب على المدقق توثيق الكيفية التي عالج أو صحح بها حالة عدم الاتساق؛
- ✓ في الظروف الإستثنائية، إذا رأى المدقق أنه من الضروري الخروج عن أحد متطلبات معايير التدقيق الدولية، يجب عليه توثيق الطريقة البديلة لإجراءات التدقيق المنفذة التي تمكنه من تحقيق الهدف من المتطلب وأسباب عدم الإلتزام به؛
- ✓ في الظروف الإستثنائية، إذا أجرى المدقق إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية أو توصل إلى إستنتاجات جديدة بعد تاريخ إصدار التقرير، يجب عليه توثيق:
 - الظروف التي واجهته؛
 - إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية المنفذة، وجمع أدلة الإثبات، والإستنتاجات المستخلصة، وتأثيرها على المدقق؛
 - توقيت فحص وتنفيذ إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية، التي أسفرت على تغيير وثائق التدقيق.
- ✓ يجب على المدقق تجميع وثائق التدقيق في ملف التدقيق وإتمام الإجراءات الإدارية لإعداد ملف التدقيق النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المدقق، بعد ذلك، يمنع على المدقق حذف أو إهمال أي نوع من وثائق التدقيق قبل نهايتها المدة القانونية للإحتفاظ بها.

✓ بعد الانتهاء من تجميع ملف التدقيق النهائي، وفي حالة مواجهة ظروف يرى المدقق أنه من الضروري إدخال تعديلات على وثائق التدقيق الحالية أو إضافة وثائق جديدة، يجب على المدقق مهما كانت طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق:

- الأسباب المحددة وراء إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛
- توقيت إجراء ومراجعة التعديلات أو الإضافات والجهة التي قامت بذلك.

1-2. معايير تخص المسؤوليات: من 240 إلى 265:

➤ المعيار ISA 240 : مسؤولية المدقق حول الغش و الخطأ:

تعريف الخطأ:

يشمل الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية بواسطة واحدة أو أكثر من العاملين بالمؤسسة. مثال: تسجيل عمليات وهمية، تلاعب أو تزوير في السجلات، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات، ... إلخ

تعريف الغش:

يمثل الخطأ غير المتعمد الناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية و الرقابية. مثال: الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات، استخدام خاطئ للمبادئ المحاسبية جهلاً بالمعايير.

تقع مسؤولية منع و إكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة، التي تعمل على تقليل نسبة حدوثها و لا تلغي هذا الإحتمال، و إجراءات التدقيق السنوية قد تكون مانعا للغش أو الخطأ.

في حالة أن عملية التدقيق لم تكتشف دليل يثبت الغش على المدقق أن يقبل الإقرارات المعطاة من الإدارة صادقة و أن يقبل السجلات و المستندات حقيقية.

يعد هذا المعيار من أهم إصدارات المعايير، كونه يعالج واجبات ومسؤوليات تجاه الغش، والغش هو فعل متعمد من شخص واحد أو أكثر من الإدارة، الأشخاص المكلفون بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الأخرى، الذي ينطوي على استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

قد تنتج الإنحرافات عن الغش أو الخطأ، فالغش يكون عن قصد، أما الخطأ فهو غير مقصود، ولتحديد ما إن كان الفعل ناتج عن غش أو خطأ، ومن خلال تعريف الغش، نجده يختص بثلاث خصائص تميزه عن الخطأ، وهي:

- النية أو قصد الفعل وتعمده؛

- استخدام الخدعة؛

- الحصول على منفعة أو ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

جاء المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 ليعالج مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية، بالتحديد يشرح كيفية تطبيق المعيارين 315 و330 فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى الناتج عن الغش.

مسؤولية الإدارة:

إن المسؤولية الأساسية لمنع الغش وإكتشافه تقع على عاتق الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، وذلك من خلال وضع نظام رقابة داخلية سليم ونظام محاسبي ملائم، وذلك لتقليل فرص حدوثه وردع مرتكبيه بوضع عقوبات صارمة لمثل هذه الأفعال.

مسؤولية المدقق:

تتمثل مسؤوليته في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، إلا أنه هناك خطر ملازم للتدقيق لا يمكن تفاديه حيث قد لا يتم إكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، على الرغم من التخطيط والتنفيذ السليم لمهمة التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمنحه التأكيد المعقول، عليه:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الغش؛

- جمع على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش

في وضع وتنفيذ الفحص اللازم والمناسب؛

- الإستجابة بالشكل المناسب على الغش أو الاحتيال الإشتباه بالغش الذي تم تحديده أثناء

التدقيق.

- قد يتحمل المدقق مسؤوليات إضافية بموجب القانون، أو القواعد الأخلاقية ذات الصلة فيما

يتعلق بعدم إحترام القوانين واللوائح، بما في ذلك الغش، والتي قد تختلف أو تتجاوز هذا إلى

معايير دولية أخرى، مثل:

- الإستجابة للحالات المحددة أو المشتبه فيها لعدم الامتثال للقوانين واللوائح، بما في ذلك متطلبات الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى ملاءمة إجاباتهم في حالة عدم الامتثال وتحديد ما إذا كان يلزم إتخاذ مزيد من الإجراءات؛
- الإبلاغ عن عدم امتثال محدد أو مشتبه به للقوانين واللوائح من طرف مدققين آخرين (على سبيل المثال، أثناء تدقيق القوائم المالية للمجمعات)؛
- متطلبات التوثيق لعدم الامتثال المحدد أو المشتبه فيه مع القوانين واللوائح.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

بهدف كشف حالات الغش، على المدقق الإلتزام بالمتطلبات التالية:

- ✓ **الشك المهني:** على المدقق ممارسة الشك المهني طيلة مراحل أداء مهام التدقيق، مع الاعتراف بإمكانية وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش، بالرغم من خبرة المدقق السابقة حول صدق ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة.
- ✓ **المناقشة بين أعضاء فريق التدقيق:** تنص معايير التدقيق الدولية على المناقشة بين أعضاء فريق التدقيق وتحديد من قبل المدقق المسؤول عن المهمة المسائل موضوع النقاش مع أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشة، ويجب أن تركز المناقشة بشكل خاص على إمكانية وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة بسبب الغش، وأين يمكن أن تكون هذه التحريفات، بما في ذلك الكيفية التي قد تم بها الغش، مع مراعاة نزاهة وأمانة الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
- ✓ **إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة:** عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة لمعرفة المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، يجب على المدقق تنفيذ الإجراءات اللازمة للحصول على معلومات تستخدم في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية الناتج عن الغش، وفي سبيل تحقيق ذلك على المدقق الاستفسار من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:
- تقييم الإدارة لمخاطر أن تكون القوائم المالية غير صحيحة أن محرفة بشكل جوهرية بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة ومدى وتكرار مثل هذه التقييمات؛

- عمليات الإدارة لتحديد مخاطر الغش والاستجابة لها، بما في ذلك أي المخاطر المتعلقة بالغش المحددة من قبل الإدارة والتي أخذتها بعين الاعتبار، أو فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات التي تتطوي على مخاطر غش محتمل؛
- الإستفسار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة فيما يخص عمليات تحديد مخاطر الغش والاستجابة لها؛
- الإستفسار من الإدارة أو الموظفين فيما يخص آرائهم على الممارسات التجارية والسلوك الأخلاقي؛
- يجب على المدقق يستعلم الإدارة والأشخاص الآخرين داخل المنشأة، لتحديد ما إذا كانوا على علم بأي غش فعلي أو مشتبه به أو متوقع أن يؤثر على المنشأة؛
- بالنسبة للمنشآت التي لديها وظيفة تدقيق داخلي، يجب على المدقق الإستفسار من الأشخاص المكلفين بهذه الوظيفة لتحديد ما إذا كانوا على علم بأي غش فعلي أو مشتبه به أو متوقع أن يؤثر على المنشأة والحصول على رأيهم حول مخاطر الغش؛
- يجب على المدقق أن يكتسب فهما لكيفية ممارسة الرقابة من قبل المكلفين بالحوكمة (ما لم يشاركوا في تسيير وإدارة المنشأة) على عمليات الإدارة تحديد والاستجابة لمخاطر الغش في المنشأة والرقابة الداخلية المنشأ بغرض التخفيف من هذه المخاطر.
- يجب على المدقق أن يستعلم من المكلفين بالحوكمة (ما لم يشاركوا في تسيير وإدارة المنشأة) لتحديد ما إذا كانوا على علم بأي غش فعلي أو مشتبه به أو متوقع أن يؤثر على المنشأة، تتم هذه الإستعلامات جزئياً لتأكيد الردود على إستفسارات الإدارة.
- يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة تم تحديدها أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المتعلقة بحسابات الدخل، قد تشير إلى مخاطر وجود أخطاء جوهرية بسبب الغش؛
- يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى والأنشطة ذات الصلة التي تم إجراؤها تشير إلى وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش، على الرغم من أن هذه الأخيرة ليست بالضرورة تشير إلى وجود غش، فقد كانت موجودة في كثير من الأحيان في ظروف حدث فيها الغش وبالتالي قد تشير إلى خطر الغش.

✓ تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش:

- يجب على المدقق تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش في القوائم المالية، وعلى مستوى تأكيدات فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات؛
- عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية الناتج عن الغش، يجب على المدقق، على أساس افتراض وجود خطر غش في الإيرادات المحاسبية، تقييم أي نوع من أنواع الدخل أو معاملات الدخل أو التأكيدات تؤدي إلى مثل هذه المخاطر؛
- يجب على المدقق معالجة المخاطر المقيمة للتحريف الجوهرية الناتج عن الغش كمخاطر ذات أهمية، وبالتالي، في حالة ما لم يتم القيام به، يجب أن يكتسب المدقق فهما للضوابط ذات الصلة بالمنشأة، بما في ذلك الأنشطة الرقابية ذات الصلة بهذه المخاطر.

✓ الاستجابة للمخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية بسبب الناتجة عن الغش:

- يجب على المدقق تحديد الاستجابات الشاملة لمعالجة المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، ومن خلال تحديد ذلك، يجب على المدقق:
- تعيين الموظفين والإشراف عليهم مع مراعاة المعارف، الكفاءات وقدرتهم على الالتزام بالمسؤوليات الهامة وعلى المدقق تقييم مخاطر عدم الدقة بسبب غش على المهمة؛
 - تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، لا سيما تلك المتعلقة بالقياسات الذاتية والمعاملات المعقدة، يمكن أن تكون مؤشرا على التقارير المالية المغشوشة الناتجة عن جهود الإدارة لتحقيق الأرباح؛
 - دمج عنصر عدم القدرة على التنبؤ في اختيار طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق.
- الإستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش في التأكيدات التي تم تقييمها، وذلك بتكييف إجراءات التدقيق عن طريق تصميم إجراءات تدقيق تكميلية أو إضافية من حيث طبيعتها، توقيتها ومداهما، والتي تستجيب لتلك المخاطر، وكذا الأخذ بعين الاعتبار قدرة الإدارة على إرتكاب الغش الراجع إلى قدرتها على التلاعب بالسجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق إسداء تعليمات بتجاوز الضوابط التي تحكم ذلك.

✓ تقييم أدلة الإثبات:

- يجب على المدقق تقييم ما إذا تم تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل نهاية مهمة التدقيق، أو عند صياغة إستنتاج عام حول ما إذا كان القوائم المالية متوافقة مع فهم المدقق للمنشأة وتشير إلى مخاطر تحريفات جوهرية لم يتم الاعتراف بها مسبقا بسبب الغش؛

- إذا ما حدد المدقق تحريف معين، عليه تقييم إن كان ذلك بسبب الغش، فإذا كان هناك مؤشر يدل على ذلك، عليه تقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية، فإذا كان لهذا التحريف تأثير جوهري عليها، فإن عليه تنفيذ تعديل إجراءات التدقيق أو يصمم إجراءات إضافية لتأكيد أو تبديد شكوكه من وجود الغش أو الخطأ، وفي حالة عدم تبديد شكوكه في وجود الغش من عدمه، عليه النظر في مصداقية التصريحات المقدمة من طرف الإدارة وعلاقتها بإخفاء هاته الأخطاء والموظفين المتورطين في ذلك؛

- يجب على المدقق تحديد أثر الخطأ الناتج عن الغش على قدرته على الإستمرار في مهمة التدقيق، عليه تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في هذه الحالة، وتقييم ما إن كان الإنسحاب مناسبا من عدمه وفقا للقوانين والتنظيمات سارية المفعول، ومناقشة إلتزامات المدقق وأسباب إنسحابه مع الإدارة او المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلبات تقديم تقرير حول ذلك إلى الجهة الذي قام بتعيينه أو إلى السلطات المعنية؛

- يجب على المدقق الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حيث:

- يقرون فيها بمسؤوليتهم عن تصميم نظام رقابة داخلية وتنفيذه والحفاظ عليه لمنع وإكتشاف الغش؛

- أبلغوا المدقق بنتائج تقييم مخاطر أن القوائم المالية بشكل جوهري غير دقيقة نتيجة الغش؛
- أبلغوا المدقق بمعرفتهم بالغش أو الشك بالغش الذي يؤثر على الكيان؛
- أبلغوا المدقق بمعرفتهم بأي إدعاءات بالغش أو الشك بالغش الذي يؤثر على القوائم المالية للمنشأة التي تم الإبلاغ عنها من قبل الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللين أو الآخرين.

✓ الاتصال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة:

إذا إكتشف المدقق حالة غش أو حصل على معلومات تشير إلى ذلك وجود حالة غش، يجب عليه المدقق الإفصاح عن هذه الحقائق، ما لم يكن ذلك مخالفا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب من الإدارة من أجل إعلام الأشخاص الرئيسيين المسؤولين عن منع وإكتشاف الغش في المسائل التي تقع ضمن مسؤولياتهم.

إذا اشتبه المدقق في حالة غش تشمل الإدارة، يجب عليه إبلاغ هذه الأمور للمكلفين بالحوكمة (ما لم يشارك المكلفين بالحوكمة في تسيير وإدارة المنشأة) في الوقت المناسب، ويناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق اللازمة لإتمام مهمة التدقيق، مثل هذه الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة مطلوبة ما لم يكن ذلك مخالفا للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

✓ الاتصال بالسلطات المختصة خارج المنشأة:

إذا إكتشف المدقق حالة غش أو اشتبه في وجودها، يجب عليه تحديد ما إذا كانت القوانين أو التنظيمات المعمول بها أو المتطلبات الأخلاقية ذات صلة تفرض عليه تقديم تقرير إلى سلطة مختصة خارج المنشأة، وتحديد المسؤوليات التي بموجبها قد يكون رفع التقارير إلى سلطة خارجة عن الكيان مناسباً في ظل الظروف.

➤ المعيار ISA 250 : مراعاة القوانين والنصوص التنظيمية عند تدقيق القوائم المالية:

يعالج هذا المعيار الدولي مسؤولية المدقق المتعلقة بمراعاة القوانين والنصوص التنظيمية أثناء مهمة تدقيق القوائم المالية، لا ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم تكليف المدقق بشكل خاص باختبار الإمتثال للقوانين أو لوائح محددة وتقديم تقرير عنه بشكل منفصل.

يقصد بالقوانين والنصوص التنظيمية كل ما تخضع له المنشأة أو ينظم أعمالها، مثل القوانين التي تضبط الممارسات التجارية والمضادة للمنافسة، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقوانين الضرائب بشكل عام، قوانين الضمان الاجتماعي وقانون العمل ... إلخ، حيث يختلف تأثير كل منها على القوائم المالية للمنشأة، فمنها ما يؤثر بشكل مباشر ومنها ما يؤثر بشكل غير مباشر.

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى:

- للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية المعترف بها بشكل عام لها تأثير مباشر على تحديد الكميات الهامة والمعلومات التي سيتم توفيرها في القوائم المالية؛

- لأداء إجراءات تدقيق خاصة تساعد المدقق في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية الأخرى التي قد يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية؛

- للاستجابة بشكل مناسب لحالات عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية المحددة أو المشتبه فيها التي تم تحديدها أثناء عملية التدقيق.

مسؤولية الالتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية:

تقع مسؤولية الإلتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية على عاتق إدارة المنشأة، تحت رقابة الأشخاص المكلفين بالحوكمة، لضمان أن معاملات المنشأة تتم وفقا للقوانين والنصوص التنظيمية المعمول بها، بما في ذلك الإمتثال لها أحكام القوانين والنصوص التنظيمية التي تحدد المبالغ المصرح عنها والإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة.

ولتحقيق ذلك، تقع مسؤولية منع واكتشاف عدم الإمتثال على عاتق الإدارة، وهذا من خلال :

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

مسؤولية المدقق

تساعد متطلبات هذا المعيار المدقق في تحديد التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية، ومع ذلك، فإن المدقق غير مطالب بمنعه عدم الإمتثال ولا يمكن توقع إكتشاف عدم الإمتثال لجميع القوانين والنصوص التنظيمية.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ فحص المدقق للإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية:

- كجزء من فهم المنشأة وبيئتها، يجب على المدقق الحصول على فهم كافي لما يلي:
 - الإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة والقطاع الذي تنشط فيه؛
 - كيفية توافق المنشأة مع هذا الإطار.
- يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بخصوص الإمتثال بأحكام هذه القوانين والنصوص التنظيمية والمعروف عنها بشكل عام أنها ذات تأثير مباشر على تحديد المبالغ الهامة والإفصاحات في القوائم المالية؛

- يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق التي تساعده في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، والتي يمكن ذكرها كما يلي:

• الإستفسار من إدارة المنشأة وعند الاقتضاء المكلفين بالحوكمة، عما إذا كانت المنشأة تمتثل لهذه للقوانين والنصوص التنظيمية؛

• فحص المراسلات، إن وجدت، مع السلطات المرخصة أو التنظيمية ذات الصلة.

- يجب أن يظل المدقق يقظا أثناء التدقيق لإحتمالية أن تؤدي الإجراءات المطبقة إلى لفت إنتباهه إلى حالات عدم الإمتثال أو الإشتباه في عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية؛

- يطلب المدقق من الإدارة، أو الأشخاص المكلفين بالحوكمة، لتقديم تصريحات كتابية تفيد بأن جميع الحالات المعروفة لعدم الإمتثال أو المشتبه بها في عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية الواجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية قد تم إبلاغ المدقق عنها؛

✓ إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الإمتثال أو الإشتباه فيه:

- إذا علم المدقق بمعلومات تخص حالة عدم الإمتثال أو الإشتباه في عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية، عليه فهم طبيعة الفعل والظروف التي لقد وقع فيها، والحصول على المعلومات الكافية لتقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية؛

- إذا إشتبه المدقق في إحتمال وجود حالة عدم إمتثال، فعليه مناقشة الأمر مع المستوى الإداري المناسب للإدارة، أو الأشخاص المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن ذلك ممنوعا بموجب القوانين المعمول بها، إذا لم يتم تقديم المعلومات الكافية التي توضح أن المنشأة ملتزمة بالقوانين والنصوص التنظيمية، وإذا قدر المدقق، أن أثر هذا الإشتباه في عدم الإمتثال جوهريا على القوائم المالية، يجب عليه النظر في الحاجة إلى الإستشارة القانونية؛

- إذا تعذر الحصول على معلومات كافية عن عدم الإمتثال المشتبه به، يجب على المدقق تقييم تأثير عدم وجود أدلة إثبات كافية وملائمة على رأيه؛

- يجب على المدقق تقييم الآثار المترتبة على عدم الإمتثال المحدد أو المشتبه به فيما يتعلق بالجوانب الأخرى لعملية التدقيق، بما في ذلك تقييمه للمخاطر وموثوقية التصريحات الكتابية، وإتخاذ الإجراءات اللازمة.

✓ الإتصال والإبلاغ عن حالات عدم الإمتثال المحددة أو المشتبه بها:

إذا اكتشف المدقق حالة عدم الإمتثال للقوانين والنصوص التنظيمية عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة والهيئات التنظيمية أو التنفيذية، وكذا عليه الإفصاح عن ذلك في تقريره، كما يمكنه الانسحاب من مهمة التدقيق نتيجة عدم تعاون الإدارة باتخاذ الاجراءات التي يطلبها المدقق حيال تقييم أثر عدم الالتزام على القوائم المالية.

➤ المعيار ISA 260 : الإتصال بالمكلفين بالحوكمة:

يعالج هذا المعيار مسؤولية الإتصال مع المكلفين بالحوكمة أثناء التدقيق القوائم المالية بغض النظر عن هيكل أو حجم المنشأة، كما أن هناك إعتبارات خاصة تطبق إذا ما تدخل هؤلاء المكلفين بالحوكمة في تسيير وإدارة المنشأة، ولا يحدد هذا المعيار متطلبات التواصل مع إدارة أو ملاك المنشأة، ما لم يكونوا مكلفين بالحوكمة، كما يوفر هذا المعيار إطارا عاما للتواصل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة ويحدد بعض المسائل الخاصة للإتصال بهم.

يركز هذا المعيار بشكل أساسي على الاتصالات من المدقق إلى المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، الإتصال المتبادل من شأنه مساعدة:

- المدقق والمكلفون بالحوكمة في فهم المسائل المتعلقة بالتدقيق، وتطوير العمل البناء علاقة العمل بين الطرفين مع الحفاظ على إستقلالية وموضوعية المدقق؛
- المدقق للحصول على المعلومات من المكلفين بالحوكمة والمتعلقة بالتدقيق، مثل فهم المنشأة وبيئتها، وتحديد المصادر المناسبة لأدلة الإثبات، وتقديم معلومات حول المعاملات أو الأحداث؛
- المكلفون بالحوكمة في ممارسة مسؤوليات الإشراف على عملية إعداد المعلومات المالية، وبالتالي تقليل مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.

لا يعفي دور المدقق في إبلاغ المكلفين بالحوكمة طبقا لهذا المعيار إدارة المنشأة من تحمل مسؤوليتها عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن المسائل ذات الصلة بالحوكمة، إلا أن مسؤولية الإدارة لا تخلي مسؤولية المدقق من الإتصال بالمكلفين بالحوكمة.

أهداف المدقق هي:

- إعطاء لمحة عامة عن نطاق ورزنامة التدقيق المخطط لهما للمكلفين بالحوكمة من مسؤوليات المدقق، وذلك لضمان الإتصال بوضوح معهم؛
- الحصول على المعلومات الملائمة لمهمة التدقيق من المكلفين بالحوكمة؛
- تزويد المكلفين بالحوكمة بالملاحظات الناتجة عن التدقيق في الوقت المناسب والتي تعتبر جوهرية وذات صلة بمسؤوليتهم عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية؛
- تعزيز فعالية الإتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

يجب على المدقق تحديد الشخص (الأشخاص) المناسب في هيكل الحوكمة، للتواصل معه، وفي حالة ما إذا تواصل المدقق مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، كلجنة التدقيق، يجب تحديد ما إذا كان عليه التواصل مع مجلس الإدارة أم لا

➤ **المعيار ISA 265 : إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة عن الضعف أو القصور في الرقابة الداخلية:**

يعالج هذا المعيار مسؤولية في الإبلاغ بالشكل المناسب المكلفين بالحوكمة والإدارة عن نقاط الضعف أو أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق في تدقيق القوائم المالية، ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات المدقق في الحصول على الفهم الكافي للرقابة الداخلية وتصميم وأداء إختبارات التطبيق.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ يجب على المدقق بناءً على أعمال التدقيق المنفذة، تحديد ما إذا كان قد حدد واحدة أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، وإذا ما تم ذلك، عليه تحديد ما إن كانت تشكل أوجه قصور جوهرية.

✓ يجب على المدقق الإبلاغ كتابيا للمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب عن أوجه القصور الجوهرية في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء عملية التدقيق.

✓ يجب على المدقق أيضا التواصل في الوقت المناسب مع المستوى المناسب من الإدارة حيث تكون:

- بشكل كتابي، أوجه القصور الجوهرية في الرقابة الداخلية أن المدقق قام بالتواصل أو ينوي التواصل مع المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب التواصل مباشرة للإدارة في ظل هذه الظروف؛

- تتضمن أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق والتي لم يتم إبلاغ الإدارة من قبل أطراف أخرى، إذا كانت حسب الحكم المهني للمدقق ذات أهمية كافية تستحق اهتمام الإدارة.

- يجب على المدقق تضمين أوجه القصور الجوهرية في الرقابة الداخلية في الإتصال الكتابي وصفا للشغرات (نقاط الضعف) وشرح لإمكانية تأثيراتها، وكذلك معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة لفهم سياق الإتصال، على وجه الخصوص، يجب على المدقق توضيح ما يلي:

- الهدف من التدقيق هو إبداء المدقق رأيه في القوائم المالية؛
- التدقيق يتضمن فحص الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية.
- المشاكل المبلغ عنها تقتصر على تلك العيوب التي حددها المدقق أثناء التدقيق وأن المدقق خلص إلى أنها ذات أهمية كافية تستحق الإبلاغ عنها إلى الأشخاص المكلفين بالحوكمة.

1-3. معايير متعلقة بالتخطيط و الرقابة الداخلية: من 300 إلى 402:

➤ المعيار 300 ISA " تخطيط تدقيق الكشوفات المالية " :

يعالج هذا المعيار مسؤولية تخطيط تدقيق القوائم المالية، كما يوفر الإرشادات اللازمة لذلك، سواء كانت مهمة التدقيق متكررة أو مستمرة، أما في حالة ما إذا كانت تتم للمرة الأولى، فإنه يتم تحديد الاعتبارات الإضافية لذلك بشكل منفصل، ويتضمن التخطيط لعملية تدقيق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة تصميم ووضع خطة تدقيق.

يهدف المدقق إلى تخطيط مهمة التدقيق بطريقة تسمح بتنفيذ المهمة بطريقة فعالة، حيث أن التخطيط السليم يساعد المدقق على ما يلي:

- تكريس الإهتمام المناسب للمجالات الهامة من التدقيق؛
- تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- تنظيم وإدارة مهمة التدقيق بشكل صحيح بحيث يتم تنفيذه بكفاءة وفعالية؛
- إختيار أعضاء فريق المهمة بالكفاءات المناسبة للإستجابة للمخاطر المتوقعة، والتوزيع الصحيح للمهام عليهم؛

- تسهيل التوجيه والإشراف على أعضاء فريق المهمة ومراجعة عملهم؛
- تنسيق أعمال مدققي الفروع والخبراء .

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق المهمة:

يجب على المدقق المسؤول عن المهمة والأعضاء الرئيسيين لفريق المهمة المشاركة في تخطيط التدقيق، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق المهمة.

✓ الإعتبارات الأولية لخطة التدقيق:

يجب على المدقق القيام بالأنشطة التالية في بداية مهمة التدقيق:

- تنفيذ الإجراءات المطلوبة بشأن الحفاظ على العلاقة مع العميل ومهمة التدقيق؛
- تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلالية؛
- فهم شروط مهمة التدقيق.

✓ أعمال التخطيط:

- يجب على المدقق وضع استراتيجية تدقيق شاملة يحدد من خلالها النطاق والتوقيت وإدارة التدقيق ومن يشرف على وضع خطة التدقيق، ولتحقيق ذلك، يجب على المدقق:

- تحديد خصائص المهمة التي تحدد نطاقها؛
- تحديد من أهداف تقرير المهمة لتخطيط رزمة التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- الأخذ بعين الإعتبار العوامل التي حسب الحكم المهني للمدقق، مهمة في توجيه جهود فريق المهمة؛

- الأخذ بعين الإعتبار نتائج أنشطة المهمة الأولية، والمعارف والخبرات المكتسبة من المهام الأخرى المنفذة من قبل المدقق المسؤول عن المهمة للمنشأة محل التدقيق؛

- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الموارد المطلوبة لأداء المهمة.
- يجب على المدقق وضع خطة تدقيق تتضمن وصفا لما يلي:
- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها؛
- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها على مستوى التأكيدات؛
- إجراءات التدقيق الأخرى المخططة لها الواجب أداؤها لتحقيق إمتثال المهمة لمعايير التدقيق الدولية.

- يجب على المدقق تحديث وتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق حسب الضرورة أثناء التدقيق؛

- يجب على المدقق تخطيط طبيعة، توقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق المهمة ومراجعة أعمالهم.

ويمكن تلخيص أهم الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة في النقاط التالية⁽¹⁾:

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

✓ التوثيق:

على المدقق إدراج ضمن وثائق التدقيق، إستراتيجية التدقيق الشاملة، خطة التدقيق، وأي تغييرات جوهرية يتم إجراؤها أثناء مهمة التدقيق عليهما، وأسباب هذه التغييرات.

⁽¹⁾ حسين القاضي، حسن دحوح، (1999): أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان -الأردن-، مؤسسة الوراق، ص 215.

➤ المعيار ISA 315 " تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها" :

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية.

يهدف المدقق إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ومستويات التأكيد، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لها، وبالتالي توفير أساس لتصميم وتنفيذ الاستجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة:

- يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستويات القوائم المالية والتأكدات، ويجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:
 - الاستفسارات مع الإدارة والأشخاص المناسبين في وظيفة التدقيق (في حالة وجودها) والأشخاص الآخرين داخل المنشأة الذين قد يكون لديهم، حسب تقدير المدقق، معلومات قد تكون تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش أو خطأ؛
 - الإجراءات التحليلية؛
 - الملاحظات والتفتيش؛
- يجب على المدقق النظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من عملية قبول العميل أو الإحتفاظ به ملائمة لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- إذا كان المدقق المسؤول عن المهمة قد أدى مهمات أخرى للمنشأة، يجب عليه النظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ملائمة لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- عندما قرر المدقق استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من الخبرة السابقة مع المنشأة ومن إجراءات التدقيق المنفذة في مهمات التدقيق السابقة، عليه تحديد ما إذا كانت هناك أية تغييرات منذ مهمة التدقيق السابقة مما قد تؤثر كون هذه المعلومات ملائمة لمهمة التدقيق الحالية؛
- يجب أن يناقش المدقق المسؤول عن المهمة والأعضاء الرئيسيين لفريق التدقيق قابلية القوائم المالية للمنشأة للتحريفات الجوهرية، وتطبيق المرجع المحاسبي المطبق، وكما عليه تحديد المسائل الواجب مناقشتها مع أعضاء فريق المهمة غير المشاركين في النقاش.

✓ الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية:

- فهم المنشأة وبيئتها:

في هذا الصدد، يجب على المدقق الحصول على فهم لما يلي:

- قطاع النشاط المناسب والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك المرجع المحاسبي المطبق؛
- طبيعة المنشأة وتشمل: عمليات المنشأة، هيكل الملكية والحوكمة، أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والمخطط القيام بها وتنظيم المنشأة وكيفية تمويلها، وذلك لتمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية؛
- إختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغييرات التي أجريت عليها؛
- يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها ومتوافقة مع المرجع المحاسبي المطبق، والمحاسبة المعمول بها في القطاع المعني؛
- أهداف المنشأة وإستراتيجياتها ومخاطر الأعمال المرتبطة بها والتي قد تؤدي إلى مخاطر تحريفات جوهرية في القوائم المالية؛
- قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة.

- الرقابة الداخلية للمنشأة:

يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق، على الرغم من أن معظم الضوابط ذات الصلة بالتدقيق من المرجح أن تركز عليها التقارير، ليست كل الضوابط المتعلقة بالإبلاغ المالي ذات صلة بالتدقيق، بل يرتبط ذلك بالحكم المهني للمدقق ما إذا كانت ذات صلة أم لا.

- طبيعة ومدى فهم الضوابط ذات الصلة:

للحصول على فهم للضوابط ذات الصلة بالتدقيق، يجب على المدقق تقييم تصميم تلك الضوابط وتحديد ما إذا تم تنفيذها، من خلال تنفيذ الإجراءات بالإضافة إلى الإستفسارات من موظفي المنشأة.

- مكونات الرقابة الداخلية:

حسب ما جاء في نص المعيار فإن الهدف من فهم الرقابة الداخلية للمنشأة هو تحديد مخاطر العمل التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، والمتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية، فعالية وكفاءة عملياتها،

إمتثالها للقوانين والأنظمة التي تنطبق عليها، ويمر فهم الرقابة الداخلية عبر الفهم الكاف لجميع عناصرها.

- **بيئة الرقابة:** يجب أن يكتسب المدقق فهما لبيئة الرقابة، وللحصول على هذا الفهم، يجب على عليه تقييم ما إذا أنشأت الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، ثقافة النزاهة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها، إضافة إلى توفر نقاط القوة في عناصر بيئة الرقابة مجتمعة الأساس المناسب للمكونات الأخرى للرقابة الداخلية، وإذا لم تتعرض هذه المكونات الأخرى للخطر بسبب النقص في بيئة التحكم.

- **تقييم المخاطر للمنشأة:** في هذا الصدد، يجب على المدقق الحصول على فهم ما إذا كانت المنشأة لديها نظام لتحديد مخاطر الأعمال المتعلقة بأهداف القوائم المالية، وكذا تقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالية حدوثها، وإتخاذ قرار بشأن الإجراءات للتعامل مع هذه المخاطر.

إذا كانت المنشأة قد وضعت النظام المذكور، على المدقق الحصول على فهم له ولنتائجه، فإذا حدد المدقق مخاطر التحريفات الجوهرية الذي لم تحدده الإدارة، عليه تقييم ما إذا كان هناك مخاطر أساسية يتوقع أن تم تحديده من خلال عملية تقييم مخاطر المنشأة، إذا كان هناك مثل هذه المخاطر، يجب على المدقق فهم سبب فشل هذه العملية في تحديده وتقييم ما إذا كانت العملية مناسبة في ظروفها أو تحديد ما إذا كان هناك نقص جوهري في الرقابة الداخلية يؤثر على عملية تقييم المخاطر للمنشأة.

إذا لم يكن لدى المنشأة مثل هذا النظام، يجب على المدقق أن يناقش مع الإدارة ما إذا كان قد تم تحديد مخاطر الأعمال وأهداف القوائم المالية وكيفية معالجتها، كما عليه تقييم ما إذا كان عدم وجود عملية موثقة لتقييم المخاطر مناسباً، أو تحديد ما إذا كان ذلك يمثل نقصاً كبيراً في الرقابة الداخلية.

- **نظام المعلومات، العمليات التجارية والتقارير المالية ذات الصلة والاتصال:** على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، العمليات التجارية والتقارير المالية ذات الصلة، بما في ذلك المجالات التالية: فئات المعاملات الهامة في عمليات المنشأة، الإجراءات سواء في مجال تكنولوجيا المعلومات أو في دليل الأنظمة التي تتم من خلالها المعاملات وتسجيلها ومعالجتها، الوثائق المحاسبية ذات الصلة والمعلومات المبررة والحسابات في القوائم المالية المستخدمة لبدء العمليات، نظام المعلومات المستخدم لإعداد القوائم المالية.

يجب على المدقق الحصول على فهم لكيفية تواصل المنشأة مهام ومسؤوليات إعداد القوائم المالية والمسائل الهامة المتعلقة بذلك، بما في ذلك: الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، والاتصالات الخارجية، مثل تلك مع السلطات التنظيمية.

- **أنشطة الرقابة ذات الصلة بالتدقيق:** يجب على المدقق الحصول على فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالتدقيق، وهي الأنشطة التي يرى أن فهمها ضروري لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات وتصميم إجراءات تدقيق إضافية تستجيب للمخاطر التي تم تقييمها. لفهم الأنشطة الرقابية للمنشأة، يجب على المدقق الحصول على فهم كيفية إستجابة الكيان للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات.

- **متابعة ضوابط الرقابة الداخلية:** يجب أن يكتسب المدقق فهما للأنشطة الرئيسية التي تستخدمها المنشأة للإشراف على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي، وكيفية قيام المنشأة بإجراءات تصحيحية لأوجه القصور في ضوابط الرقابة الداخلية.

فإذا كان لدى المنشأة وظيفة تدقيق داخلي، يجب أن يكتسب المدقق فهما لطبيعة مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي، وتنظيمها والأنشطة التي يتم تنفيذها أو التي سيتم تنفيذها.

يجب أن يكتسب المدقق فهما لمصادر المعلومات المستخدمة في الأنشطة الرقابية للمنشأة، والأساس الذي تستند إليه الإدارة لإعتبار هذه المعلومات موثوقة بدرجة كافية.

✓ **تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية:**

يجب على المدقق تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، ومستوى التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، مما يوفر للمدقق أساساً لتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، ولهذا الغرض يجب على المدقق:

- تحديد المخاطر خلال عملية الحصول على فهم للكيان وبيئته، بما في ذلك الضوابط المتعلقة بالمخاطر، مع الأخذ في الاعتبار فئات العمليات وأرصدة الحسابات، والمعلومات والإفصاحات (بما في ذلك الجوانب الكمية أو النوعية لها) في القوائم المالية؛

- تقييم المخاطر التي تم تحديدها، وتقييم ما إذا كانت تتعلق أكثر وعلى نطاق واسع في القوائم المالية ككل ومن المحتمل تأثيرها على التأكيدات؛

- ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يحدث خطأ على مستوى التأكيد، مع الأخذ في الاعتبار الضوابط ذات الصلة التي يعتزم المدقق إختبارها؛

- الأخذ في الاعتبار احتمال وجود تحريفات، بما في ذلك إمكانية تعدد هذه التحريفات، وما إذا كان التحريف المحتمل يمكن أن يؤدي إلى تحريفات جوهرية.

• **المخاطر التي تتطلب إعتبارات خاصة في التدقيق:**

كجزء من تقييم المخاطر، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان أي من هذه المخاطر، حسب حكمه، تمثل خطراً جوهرياً، يجب على المدقق إستبعاد تأثيرات الضوابط المتعلقة بالمخاطر، كما عليه الأخذ في الاعتبار على الأقل ما يلي:

- إذا كان الخطر يمثل خطر غش؛

- ما إذا كانت المخاطر مرتبطة بأحداث إقتصادية أو محاسبية أو تطورات أخرى، وبالتالي تتطلب إهتماماً خاصاً؛

- تعقيد المعاملات؛

- ما إذا كانت المخاطر تنطوي على معاملات كبيرة مع أطراف ذات العلاقة؛

- درجة الذاتية (عدم الموضوعية) في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطر، لا سيما القياسات التي تنطوي على نطاق واسع من عدم اليقين في القياس؛

- ما إذا كانت المخاطر تنطوي على معاملات مهمة خارج المسار الطبيعي لأعمال المنشأة، أو الذي يبدو بطريقة أخرى غير عادية.

• **المخاطر التي لا توفر بشأنها الإجراءات الموضوعية وحدها أدلة إثبات كافية وملائمة:**

بالنسبة لبعض المخاطر، قد يقرر المدقق أنه غير ممكن أو من الممكن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من إجراءات فقط. قد تكون هذه المخاطر مرتبطة بالتسجيل غير الدقيق أو غير الكامل لفئات المعاملات الجارية والهامة أو أرصدة الحسابات غالباً ما تسمح خصائصها بمعالجة مؤتمتة للغاية دون تدخل يدوي أو القليل منه، في مثل هذه الحالات، ضوابط المنشأة على هذه المخاطر ذات صلة بالتدقيق ويجب أن يكون المدقق على علم بها.

• مراجعة تقييم المخاطر:

قد يتغير تقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيد أثناء سير التدقيق بإعتبارها أدلة إثبات تم الحصول عليها، في الحالات التي يحصل فيها المراجع على أدلة إثبات من تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، أو إذا كانت هناك معلومات جديدة التي تم الحصول عليها، وكلاهما لا يتوافق مع أدلة الإثبات التي تم الإعتماد عليها في بناء تقييمه، يجب على المدقق إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها وفقا لذلك.

✓ التوثيق:

يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

- المناقشة بين فريق المهمة، والقرارات الهامة المتخذة؛
- العناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، مصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها، إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها؛
- المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها للتحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات؛
- المخاطر التي تم تحديدها والضوابط المرتبطة بها والتي على أساسها حصل المدقق على الفهم المطلوب.

➤ المعيار ISA 320 "الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق " :

يهدف من هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق، حيث يتناول مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ تدقيق القوائم المالية، ويهدف المدقق إلى تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب في تخطيط وتنفيذ تدقيق.

✓ الأهمية النسبية في التدقيق:

غالبا ما تناقش أطر إعداد التقارير المالية مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية، على الرغم من أنها قد تتعامل مع الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح بشكل عام ما يلي:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المتخذة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتتأثر الأهمية النسبية بحجم أو طبيعة الخطأ.

إن تحديد الأهمية النسبية من قبل المدقق هو مسألة تقدير مهني، ويتأثر بتصور المدقق لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المالية، في هذا السياق، فمن المعقول أن المدقق يفترض أن المستخدمين:

- لديهم معرفة معقولة بالأعمال والإقتصادية والمحاسبية والرغبة لدراسة المعلومات في القوائم المالية بالعناية الواجبة؛

- يدركون أن القوائم المالية معدة ومقدمة ومدققة وفقا لمستويات الأهمية النسبية؛

- يدركون حالة عدم اليقين الكامنة (الملازمة) في تقييم المبالغ بناء على إستخدام التقديرات والأحكام ومراعاة الأحداث المستقبلية؛

- يتخذون قرارات إقتصادية معقولة بناء على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية من قبل المدقق في تخطيط وتنفيذ التدقيق وتقييم أثر التحريفات التي تم تحديدها على التدقيق والتحريفات غير المصححة على القوائم المالية وفي تكوين الرأي في تقرير المدقق، وعند التخطيط للتدقيق، يقوم المدقق بإصدار أحكام حول التحريفات التي سيتم إعتبارها أنها جوهرية، هذه الأحكام تساعد المدقق على:

- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر؛

- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية؛

- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

✓ أهم متطلبات تطبيق المعيار:

- عند وضع استراتيجية المراجعة الشاملة، يجب على المدقق تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، إذا كانت هناك فئة واحدة أو أكثر من المعاملات المحددة، أرصدة الحسابات أو المعلومات الواجب توفيرها التي يمكن بشكل معقول توقع عدم دقة المبالغ فيها التي تقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، يجب على المدقق أيضا تحديد مستوى الأهمية النسبية أو المستويات التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات الخاصة من المعاملات، أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛

- يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للأداء لأغراض تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وتحديد طبيعتها وتوقيتها ومدى إجراءات التدقيق الإضافية؛

- يجب على المدقق مراجعة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (وعند الاقتضاء، مستوى (مستويات) الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات، أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) في حالة معرفة المعلومات خلال التدقيق التي كان من شأنها أن تقود المدقق إلى تحديد مبلغ (أو مبالغ) تختلف في البداية؛

- إذا استنتج المدقق أن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (وعند الاقتضاء، مستوى (مستويات) الأهمية النسبية لفئات معينة المعاملات أو أرصدة الحسابات أو المعلومات التي سيتم توفيرها) أقل من تلك التي تم تحديدها في البداية، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان من الضروري مراجعة (إعادة النظر) الأهمية النسبية للأداء، وما إذا كانت طبيعة ورنزامة ومدى إجراءات التدقيق الأخرى تبقى مناسبة.

✓ التوثيق:

يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق المبالغ والعوامل التي أخذها في الاعتبار عند تحديد:

- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وعند الاقتضاء، مستوى (مستويات) الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛

- الأهمية النسبية للأداء؛

أي مراجعة (إعادة النظر) أثناء التدقيق.

➤ المعيار ISA 402 "إعتبارات التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشأة خدمتية " :

تقوم الكثير من المنشآت بتكليف بعض أعمالها لمنشآت خدمتية خارجية وتحت إشرافها كمسك المحاسبة والتصريحات الجبائية، الأمن والنظافة، تكون الخدمات التي تقدمها مثل هذه المنشأة الخدمتية ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للمنشأة المستخدمة لها، إذا كانت هذه الخدمات وأنظمة الرقابة المرتبطة بها، تشكل جزءا من نظام معلومات المنشأة المستخدمة، وبالتالي تؤثر على قوائمها المالية.

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة عندما إستخدام المنشأة محل التدقيق خدمات منشأة خدمتية أخرى أو أكثر، وبالأخص، يمتد لشرح كيفية تطبيق المدقق للمعيار

الدولي رقم 315 والمعيار الدولي 330 للحصول على فهم المنشأة محل التدقيق (المستخدمة)، بما في ذلك الرقابة الداخلية، لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية إستجابة لهذه المخاطر.

بناء على متطلبات هذا المعيار، يهدف المدقق إلى الحصول على فهم طبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدماتية وأثرها على الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة، بشكل كاف لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية؛ ومن ثم تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إستجابة لهذه المخاطر، حيث أن طبيعة ومدى العمل الذي يتعين على المدقق القيام به فيما يتعلق الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدماتية، تعتمد على طبيعة وأهمية هذه الخدمات للمنشأة المستخدمة ومدى ملاءمة هذه الخدمات للتدقيق.

➤ المعيار ISA 450 "تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق" :

تعرف التحريفات حسب نص المعيار على أنها الاختلاف بين المبلغ المصرح به لأحد بنود القوائم المالية، تصنيفه، عرضه، أو الإفصاح عنه، وما يجب أن يكون عليه وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، كما أن التحريفات من الممكن أن تكون نتيجة لغش أو خطأ.

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تقييم أثر التحريفات المكتشفة على التدقيق، وأثر التحريفات غير المصححة على القوائم المالية، على اعتبار أنه من مسؤولية المدقق تكوين رأي حول القوائم المالية، والحصول على تأكيد معقول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات جوهرية وفقاً لمتطلبات المعيار رقم 700، حيث يهدف المدقق وفقاً لهذا المعيار إلى تقييم أثر التحريفات المكتشفة على التدقيق، وأثر التحريفات غير المصححة على القوائم المالية.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ تراكم التحريفات المكتشفة:

يجب على المدقق تجميع التحريفات التي تم تحديدها أثناء التدقيق، غير تلك التي من يرى أنها ليست جوهرية.

✓ الأخذ بعين الاعتبار التحريفات المكتشفة أثناء تقديم التدقيق:

- يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق يجب مراجعتها

إذا:

- تشير طبيعة التحريفات المكتشفة وظروف حدوثها إلى احتمال وجود تحريفات أخرى والتي عند تجميعها مع التحريفات المتراكمة أثناء التدقيق يمكن أن تكون جوهرية؛ أو،
- مجموع التحريفات المتراكمة خلال التدقيق تبلغ الأهمية النسبية المحددة وفقا للمعيار رقم 320.
- إذا قامت الإدارة، بناءا على طلب المدقق، بفحص فئة من المعاملات، رصيد الحساب أو الإفصاح عنه وتصحيح التحريفات المكتشفة، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كانت لا تزال هناك تحريفات.

✓ الاتصال وتصحيح التحريفات:

- يجب على المدقق الإبلاغ في الوقت المناسب وللمستوى الإداري المناسب، ما لم يمنع ذلك قانون أو لائحة، جميع التحريفات المتراكمة أثناء التدقيق، ويجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح هذه التحريفات؛
- إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات المبلغه من قبل المدقق، يجب عليه الحصول على فهم من الإدارة لأسباب عدم إجراء التصحيحات، ويجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية.

✓ تقييم تأثير التحريفات غير المصححة:

- قبل تقييم تأثير التحريفات غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقا للمعيار رقم 320 للتأكد من أنها لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة.
- يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة، بمفردها أو مجتمعة جوهرية أم لا، ولاتخاذ هذا القرار، يجب على المدقق مراعاة:

- حجم وطبيعة التحريفات، سواء فيما يتعلق بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والقوائم المالية ككل والظروف الخاصة لحدوثها؛
- تأثير التحريفات غير المصححة المتعلقة بالفترة السابقة على فئات المعاملات ذات الصلة أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والقوائم المالية ككل.

➤ الإتصال بالمكلفين بالحوكمة: يجب على المدقق:

- إبلاغ المكلفين بالحوكمة دون تصحيح التحريفات بالتأثير الذي قد يكون لها، منفردة أو مجتمعة، على الرأي في تقرير المدقق، ما لم يمنع قانون أو لائحة ذلك؛
- أن يحدد التحريفات الجوهرية غير المصححة بشكل فردي؛

- أن يطلب تصحيح التحريفات غير المصححة؛
- إبلاغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو المعلومات التي سيتم توفيرها، والقوائم المالية ككل.

✓ الإقرارات الكتابية:

يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة، إقرارا كتابيا إذا ما كانوا يعتقدون أن آثار التحريفات غير المصححة غير جوهرية، منفردة ومجمعة، للقوائم المالية ككل، ويجب تضمين أو إرفاق ملخص لهذه العناصر في الإقرار الكتابي.

✓ التوثيق:

- يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:
- المبلغ الذي سيتم إعتبار التحريفات أقل منه غير جوهري بشكل واضح؛
- جميع التحريفات المتراكمة أثناء التدقيق وما إذا تم تصحيحها؛
- إستنتاج المدقق فيما إذا كانت التحريفات غير المصححة جوهرية، منفردة أو مجمعة، والأساس الذي إستند إليه هذا الإستنتاج.

2. معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي:

1-2. معايير متعلقة بأدلة الإثبات : من 500 إلى 580:

➤ المعيار ISA 500 " أدلة التدقيق " :

تعرف أدلة التدقيق حسب ما جاء في نص الفقرة الخامسة من هذا المعيار على أنها: "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الإستنتاجات التي يبني على أساسها رأيه، وتشمل أدلة التدقيق كل من مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى" يوضح هذا المعيار ما يشكل أدلة إثبات في تدقيق القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على ما يكفي من أدلة إثبات مناسبة التي تمكن من إستخلاص إستنتاجات معقولة يمكن على أساسها بناء رأي المدقق.

ويطبق هذا المعيار على جميع أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها خلال تدقيق، في حين تتناول معايير التدقيق الدولية الأخرى جوانب محددة من التدقيق كالمعيار الدولي رقم 315، أو أدلة الإثبات التي سيتم الحصول عليها تتعلق بموضوع معين كالمعيار الدولي رقم 570، أو إجراءات محددة للحصول على أدلة الإثبات كالمعيار الدولي رقم 520، وتقييم ما إذا كان كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها.

يتمثل هدف المدقق في تصميم إجراءات التدقيق وتنفيذها بطريقة تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإستخلاص إستنتاجات معقولة يمكن أن يبني رأيه على أساسها.

الملائمة: تتعلق بجودة أدلة الإثبات؛ وهذا يعني أهميتها وموثوقيتها في دعم الإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق.

الكفاية: تتعلق بكمية أدلة الإثبات؛ تتأثر كمية أدلة الإثبات المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية وأيضاً بواسطة جودة أدلة الإثبات.

وقد أشارت تفسيرات المعيار بأن موثوقية أدلة الإثبات ترجع إلى مصادر الحصول عليها وطبيعتها، كما حدد طرق الإجراءات المتبعة بجمع أدلة الإثبات والمتمثلة في: الفحص والمعاينة، الملاحظة، المصادقات، العمليات الحسابية، الإجراءات التحليلية وفي بعض الحالات الإستفسارات. وتتأثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات بعدة عوامل منها:

- تقييم المدقق لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى القائم المالية أو مستوى رصيد الحساب أو مستوى المعاملات، حيث كلما زادت هذه المخاطر وجب زيادة أدلة الإثبات المطلوبة؛
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية: وتقييم مخاطر الرقابة؛ فكلما كانت ضعيفة تطلب زيادة الأدلة.
- الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباره: فكلما كان البند ذا أهمية نسبية أكثر تطلب أدلة أكثر.
- الخبرة المكتسبة من عمليات التدقيق السابقة: تساعد في الحصول على أدلة كافية وملائمة.
- نتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك عمليات الغش أو الخطأ التي قد يتم إكتشافها؛
- مصدر ودرجة الثقة في المعلومات المتاحة.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ **أدلة إثبات كافية وملائمة:**

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة في ظل هذه الظروف من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

✓ **المعلومات الواجب استخدامها كأدلة إثبات:**

عند تصميم إجراءات التدقيق وتنفيذها، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة إثبات، بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر معلومات خارجي.

إذا تم إعداد المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة إثبات على أساس عمل خبير معين من طرف الإدارة، فيجب على المدقق:

- تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير؛
 - الحصول على فهم لعمل هذا الخبير؛
 - تقييم مدى ملاءمة عمل هذا الخبير كدليل إثبات على التأكيد ذي الصلة.
- عند استخدام المعلومات التي تنتجها المنشأة، يجب على المدقق تقييمها كفاية موثوقية هذه المعلومات لإحتياجات المدقق، بما في ذلك، حسب الضرورة في الظروف التالية:

- الحصول على أدلة تدقيق حول دقة واكتمال المعلومات؛
- تقييم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية لإحتياجات المدقق.

✓ **إختيار البنود المراد إختبارها للحصول على أدلة الإثبات:**

عند تصميم إختبارات الرقابة وإختبارات التفاصيل، يجب على المدقق تحديد طرق إختيار البنود المراد إختبارها والتي تكون فعالة في تحقيق الهدف من إجراء التدقيق.

✓ **التضارب أو الشكوك حول مصداقية أدلة الإثبات:**

إذا كانت أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو لدى المدقق شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها

كأدلة إثبات؛ يجب على المدقق تحديد التغييرات أو الإضافات الضرورية على إجراءات التدقيق لحل المشكلة ويجب أن يأخذ في الاعتبار تأثير المشكلة على جوانب أخرى من التدقيق.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 501 أدلة التدقيق-إعتبارات خاصة حول بنود محددة-

يعالج هذا المعيار الإعتبارات الخاصة من قبل المدقق للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وفقا للمعيارين 330 و 500، والمعايير الدولية الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون والنزاعات والإحتجاجات التي تشمل المنشأة (تكون طرفا فيها) والمعلومات القطاعية في مراجعة القوائم المالية.

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، إكمال التقاضي والإحتجاجات التي تشمل المنشأة، بالإضافة إلى ضمان عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ الجرد:

- إذا كان المخزون جوهريا للقوائم المالية، يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وذلك بواسطة:

- المشاركة في عملية الجرد المادي، ما لم يكن ذلك غير عملي؛
- تقييم تعليمات الإدارة وإجراءات تسجيل ومراقبة نتائج الجرد المادي للمخزون؛
- ملاحظة أداء إجراءات العد (حساب المخزون) الخاصة بالإدارة؛
- فحص المخزون؛
- إختبار الحسابات؛
- تنفيذ إجراءات التدقيق على سجلات الجرد النهائية للمنشأة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

- إذا تم إجراء الجرد المادي للمخزون في تاريخ غير تاريخ القوائم المالية، يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات السابق ذكرها، تنفيذ إجراءات تدقيق للحصول على أدلة إثبات حول ما إذا كان التغييرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية تم تسجيلها بشكل صحيح.

- إذا كان المدقق غير قادر على حضور الجرد المادي بسبب ظروف غير متوقعة يجب عليه إجراء أو ملاحظة بعض عمليات الجرد المادي في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات التدقيق على المعاملات المتداخلة.

- إذا كان الحضور في الجرد المادي غير عملي، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، فإذا لم يكن ذلك الممكن، عليه تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقا للمعيار رقم 705.

- إذا كان المخزون في عهدة وسيطرة طرف ثالث جوهريا للقوائم المالية، يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة على وجود هذا الجرد وحالته من خلال أداء أحد أو كلي العنصرين:

- طلب تأكيد من الطرف الثالث على كميات المخزون وحالته المحتفظ به نيابة عن المنشأة؛
- إجراء التفتيش أو إجراءات التدقيق الأخرى المناسبة لهذه الظروف.

✓ النزاعات والشكوى:

- يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق من أجل التحديد النزاعات والإحتجاجات التي تشمل المنشأة والتي قد تؤدي إلى مخاطر التحريفات الجوهرية، بما في ذلك:

- الإستفسار من الإدارة، وعند الاقتضاء، الآخرين داخل المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛

• فحص محاضر إجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛

- فحص حسابات المصاريف القضائية.

- إذا قام المدقق بتقييم مخاطر وجود تحريف جوهري فيما يتعلق النزاعات والإحتجاجات التي تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات التدقيق المنفذة إلى احتمال وجود نزاعات وإحتجاجات مادية أخرى، يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة من قبل معايير التدقيق الدولية الأخرى، السعي للتواصل المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، يجب على المدقق القيام بذلك عن طريق خطاب إستفسار، أعدته الإدارة وأرسله المدقق، يطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة التواصل مباشرة مع المدقق.

- إذا رفضت الإدارة إعطاء إذن للمدقق بالتواصل أو مقابلة المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، أو هذا الأخير يرفض الرد بشكل مناسب على خطاب الاستفسار، أو هو ممنوع من الإجابة؛ أو عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بناءً على تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة، على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً للمعيار رقم 705.

➤ **الإقرارات الكتابية:** يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، لتقديم إقرارات مكتوبة بأن جميع النزاعات والإحتجاجات الفعلية أو المحتملة التي ينبغي أخذ بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها للمدقق وتم الإعتراف بها والإفصاح عنها وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

✓ **المعلومات القطاعية:**

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بخصوص العرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق من خلال:

- الحصول على فهم للطرق المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، وتقييم ما إذا كان من المحتمل أن تؤدي هذه الأساليب إلى الإفصاح وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، وعند الإقتضاء، إختبار تطبيق هذه الأساليب؛
- تنفيذ الإجراءات التحليلية أو غيرها من إجراءات التدقيق المناسبة في ظل هذه الظروف.

➤ **معيار التدقيق الدولي رقم 505 المصادقات (التأكيدات) الخارجية:**

يتناول هذا المعيار استخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة الإثبات وفقاً لمتطلبات المعيار رقم 300 والمعيار رقم 500، لا يعالج الإستفسارات فيما يتعلق بالنزاعات والإحتجاجات التي تم تناولها في المعيار رقم 501، ويهدف المدقق من استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وذات موثوقية.

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة الإثبات

- أشار المعيار رقم 500 إلى أن مصداقية أدلة الإثبات تتأثر بمصدرها وبحكم طبيعته، ويعتمد على الظروف الفردية التي في ظلها يتم الحصول عليها، ويشمل التعميمات التالية المطبقة على أدلة الإثبات:
- تكون أدلة الإثبات أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة؛

- أدلة الإثبات التي حصل عليها المدقق مباشرة أكثر موثوقية منها أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال؛
- تكون أدلة الإثبات أكثر موثوقية عندما تكون في شكل وثائقي، سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو وسيلة أخرى.

وفقا لذلك، إعتماذا على ظروف التدقيق، فإن أدلة الإثبات في شكل المصادقات الخارجية التي يتلقاها المدقق مباشرة من الأطراف المؤكدة قد تكون أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم إنشاؤها داخليا بواسطة المنشأة. يهدف هذا المعيار الدولي للتدقيق إلى مساعدة المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات المصادقات الخارجية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

أنواع المصادقة الخارجية:

المصادقة الخارجية: أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها في شكل رد كتابي مباشر للمدقق من طرف ثالث (الطرف المصادق) في شكل ورقي، أو إلكتروني أو غير ذلك.

طلب المصادقة الإيجابية: طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق مشيرا إلى ما إذا كان موافقا أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو يقوم بتوفير المعلومات المطلوبة.

طلب المصادقة السلبية: طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق فقط في حال عدم موافقته على المعلومات الواردة في الطلب.

عدم الرد: فشل الطرف المصادق في الإستجابة لطلب المصادقة الإيجابية أو طلب المصادقة لم يتم تسليمه.

الإستثناء: رد يشير إلى إختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة والمعلومات المقدمة من قبل الطرف المصادق.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ إجراءات المصادقة الخارجية:

عند إستخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المدقق الحفاظ على السيطرة على طلبات المصادقات الخارجية، بما فيها:

- تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛

- إختيار الطرف المصادق المناسب؛
- تصميم طلبات المصادقة بما في ذلك تحديد أن الطلبات موجهة بشكل صحيح وتحتوي على معلومات الإرجاع للردود التي سيتم إرسالها مباشرة إلى المدقق؛
- إرسال الطلبات إلى الطرف المصادق.
- ✓ **رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب المصادقة:**
- إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب المصادقة، فإن يجب على المدقق:
 - الإستفسار عن أسباب الإدارة للرفض، والسعي للحصول على أدلة إثبات فيما يتعلق بصحة الأسباب ومعقولية؛
 - تقييم الآثار المترتبة على رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية، بما فيها مخاطر الغش وعلى طبيعة ووزنامة ومدى إجراءات التدقيق الأخرى؛
 - تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة إثبات موثوقة وملائمة.
- إذا إستنتج المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب المصادقة غير معقول، أو أنه غير قادر على الحصول على أدلة إثبات موثوقة وملائمة من إجراءات تدقيق بديلة، يجب على المدقق التواصل مع المكلفين بالحوكمة وفقا للمعيار رقم 260، يجب عليه أيضا تحديد الآثار المترتبة على التدقيق ورأي المدقق وفقا للمعيار رقم 705.
- ✓ **نتائج إجراءات المصادقة الخارجية:**
- **موثوقية الردود على طلبات المصادقة:**
 - إذا حدد المدقق العوامل التي تنثير الشكوك حول مصداقية الرد على طلب المصادقة، يجب عليه الحصول على مزيد من أدلة الإثبات لرفع هذه الشكوك.
 - إذا قرر المدقق أن الرد على طلب المصادقة غير موثوقة، يجب عليه تقييم الآثار المترتبة على تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، بما في ذلك مخاطر الغش وطبيعة ووزنامة ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.
 - **عدم الرد:**
 - في حال عدم الرد، يجب على المدقق بعمل إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات موثوقة وملائمة.

- عندما يكون الرد على طلب المصادقة إيجابى ضرورى للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة:

إذ قرر المدقق أن الرد على طلب مصادقة إيجابى ضرورى للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن توفر أدلة الإثبات المطلوبة من قبل المدقق، إذا لم يحصل المدقق على هذه المصادقة، يجب عليه تحديد الآثار المترتبة على التدقيق ورأى المدقق وفقا للمعيار رقم 705.

• الاستثناءات:

يجب على المدقق التحقيق في الإستثناءات لتحديد ما إذا كانت تشير إلى تحريفات من عدمه.

✓ المصادقات السلبية:

توفر المصادقات السلبية أدلة إثبات أقل إقناعا من المصادقات الإيجابية، وبالتالي، يجب ألا يستخدم المدقق طلبات المصادقة السلبية كإجراء تدقيق جوهري وحيد لمعالجة المخاطر المقيمة على أنها تحريفات جوهريّة على مستوى التأكيدات، ما لم يكن كل ما يلي موجودا:

- قيام المدقق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهريّة على أنها منخفضة وقد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بفعالية الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتأكد؛
- أن تتكون مجموعة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية من عدد كبير من الشروط والمعاملات وأرصدة الحسابات الصغيرة والمتجانسة؛
- من المتوقع معدل إستثناء منخفض للغاية؛
- عدم علم المدقق بالظروف أو الشروط التي قد تؤدي إلى تجاهل متلقي طلبات المصادقة السلبية لطلبات المصادقة.

✓ تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها:

يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة إثبات موثوقة وملائمة، أو ضرورة الحصول على أدلة إثبات أخرى.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 510 عمليات التدقيق الأولية –الأرصدة الإفتتاحية:-

تكون عملية تدقيق أولية أو التدقيق الأولي، إذا لم يتم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، أو تم تدقيقها من قبل مدقق آخر.

الأرصدة الإفتتاحية هي أرصدة الحسابات الموجودة في بداية من الفترة، حيث تستند الأرصدة الإفتتاحية إلى الأرصدة الختامية للفترة السابقة وتعكس آثار المعاملات وأحداث الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة خلال الفترة السابقة. افتتاح تشمل الأرصدة الإفتتاحية أيضا البنود التي تتطلب الإفصاح والتي كانت موجودة في بداية الفترة، مثل الإلتزامات المحتملة.

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق تجاه الأرصدة الإفتتاحية في حالة التدقيق الأولي (أول مرة)، بالإضافة إلى المبالغ المتضمنة في القوائم المالية، وعندما تتضمن القوائم المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضا متطلبات وإرشادات المعيار رقم 701، كما يتضمن المعيار رقم 300 متطلبات وإرشادات إضافية للأنشطة قبل بدء التدقيق الأولي.

عند إجراء ارتباط تدقيق أولي، فإن هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية هو الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كان:

- الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تعريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية؛
- السياسات المحاسبية المناسبة التي تنعكس في الأرصدة الإفتتاحية تم تطبيقها بشكل ثابت في القوائم المالية للفترة الحالية، أو تمت المحاسبة عن التغييرات التي طرأت عليها بشكل مناسب وكاف، وتم الإفصاح عنها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ إجراءات التدقيق:

▪ الأرصدة الإفتتاحية:

يجب على المدقق الإطلاع على أحدث القوائم المالية، وتقرير المدقق السابق، للحصول على معلومات ذات صلة بالأرصدة الإفتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات.

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق:

- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها بشكل صحيح إلى الفترة الحالية أو، عند الإقتضاء، إعادة صياغتها؛

- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛

- القيام بواحد أو أكثر مما يلي:

• إذا تم تدقيق القوائم المالية للسنة السابقة، على المدقق فحص أوراق عمل المدقق السابق للحصول على أدلة الإثبات فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية؛

• تقييم ما إذا كانت إجراءات التدقيق المنفذة خلال الفترة الحالية توفر أدلة ذات صلة بالأرصدة

الإفتتاحية؛

• القيام بإجراءات تدقيق محددة للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.

إذا حصل المراجع على أدلة إثبات تشير إلى أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف لتحديد التأثير على القوائم المالية للفترة الحالية، وإذا توصل المدقق إلى وجود تحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية، عليه التواصل مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بخصوص هذه التحريفات وفقا لمتطلبات المعيار رقم 450.

▪ ثبات السياسات المحاسبية:

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كان السياسات المحاسبية المناسبة التي تنعكس في الأرصدة الإفتتاحية تم تطبيقها بشكل ثابت في القوائم المالية للفترة الحالية، وما إذا تمت المحاسبة عن التغييرات التي طرأت عليها بشكل مناسب وكاف، وتم الإفصاح عنها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

▪ المعلومات الملائمة في تقرير المدقق السابق:

إذا تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مدقق آخر وكان هناك تعديل في الرأي، يجب على المدقق تقييم تأثير الأمر الذي أدى إلى التعديل في تقييم مخاطر التحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية وفقا لمتطلبات المعيار رقم 315.

✓ الإستنتاجات وتقرير التدقيق:

■ الأرصدة الإفتتاحية:

إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بخصوص الأرصدة الإفتتاحية، عليه إبداء رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي حول القوائم المالية، حسب الحالة. وفقا لمتطلبات المعيار رقم 705.

إذا إستنتج المدقق أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، وتأثير هذه التحريفات لم يتم المحاسبة عنه بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كاف، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حسب الحالة، وفقا لمتطلبات المعيار رقم 705.

■ ثبات السياسات المحاسبية:

إذا استنتج المدقق ما يلي:

لا يتم تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة التي تتعكس في الأرصدة الإفتتاحية تم تطبيقها بشكل ثابت في القوائم المالية للفترة الحالية، وما إذا تمت المحاسبة عن التغييرات التي طرأت عليها بشكل مناسب وكاف، وتم الإفصاح عنها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

لا يتم تطبيق السياسات المحاسبية للفترة الحالية بشكل ثابت مقارنة بالأرصدة الإفتتاحية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، أو أن التغيير في السياسات المحاسبية لا يتم المحاسبة عنه بشكل مناسب أو لم يتم تقديمها أو الكشف عنها بشكل كاف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حسب الحالة، وفقا لمتطلبات المعيار رقم 705.

■ تعديل الرأي في تقرير المدقق السابق:

إذا تضمن رأي المدقق السابق حول القوائم المالية للفترة السابقة تعديلا في الرأي المدقق الذي يظل جوهريا وله علاقة بالقوائم المالية للفترة الحالية، يجب على المدقق تعديل الرأي حول القوائم المالية للفترة الحالية.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 520 الإجراءات التحليلية:

يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية ("الإجراءات التحليلية الجوهرية")، كذلك يعالج مسؤولية المدقق عن أداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية التدقيق التي تساعده عند تكوين إستنتاج شامل حول القوائم المالية. ويعالج المعيار رقم 315 استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر، ويتضمن المعيار رقم 330 المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بطبيعة ورزنامة ومدى إجراءات التدقيق إستجابة لتقييم المخاطر؛ قد تتضمن إجراءات التدقيق هذه إجراءات تحليلية جوهرية.

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على أدلة إثبات ملائمة وموثوقة عند استخدام الإجراءات التحليلية، إضافة إلى أن تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في نهاية التدقيق تساعد المدقق على تكوين إستنتاج عام حول ما إذا كانت القوائم المالية متوافقة مع فهم المدقق للمنشأة.

يعني مصطلح "الإجراءات التحليلية" حسب نص المعيار، تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية وغير المالية؛ وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا التحقق إذا كان ضروريا حسب الضرورة في التقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتوافق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمبالغ كبيرة.

وتعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب والمؤشرات المهمة كالعلاقات والتي تكون متعارضة مع معلومات أخرى وتضم:

- مقارنة معلومات الدورة مع معلومات الدورة الماضية؛
- مقارنة النتائج الفعلية مع تلك المتوقعة من الموازنات التقديرية أو توقعات المدقق؛
- مقارنة النسب المالية للمؤسسة مع النسب السائدة في نفس القطاع الإقتصادي؛
- مقارنة المعلومات المالية بأخرى غير مالية كمصاريف المستخدمين مع عدد الموظفين.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ الإجراءات التحليلية الجوهرية:

عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية الجوهرية، إما على حدى أو بالإشتراك مع إختبارات تفصيلية، كإجراءات جوهرية وفقا لمتطلبات المعيار رقم 330، يجب على المدقق:

- تحديد مدى كفاية الإجراءات التحليلية الجوهرية للحصول على تأكيدات معينة، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية والإختبارات التفصيلية، إن وجدت، لهذه التأكيدات؛

- تقييم مصداقية البيانات التي من خلالها يضع المدقق توقعاته للمبالغ أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الاعتبار المصدر، القابلية للمقارنة، وطبيعة وملائمة المعلومات المتاحة، والضوابط الرقابية الموضوعة على تحضيرها؛

- وضع توقع للمبالغ أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كان التوقع دقيقا بدرجة كافية لتحديد التحريفات قد تتسبب بشكل فردي أو عند تجميعها مع تحريفات أخرى، في أن تتضمن القوائم المالية تحريفات جوهرية؛

- تحديد مقدار كل الفروقات بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق.

✓ **الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين إستنتاج عام:**

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية التدقيق التي تساعده على تكوين إستنتاج عام حول ما إذا كان القوائم المالية متوافقة مع فهمه للمنشأة.

✓ **دراسة نتائج الإجراءات التحليلية:**

من خلال الإجراءات التحليلية المنفذة وفقا لهذا المعيار، إذا تم تحديد تقلبات أو علاقات لا تتوافق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، يجب على المدقق دراسة هذه الاختلافات من خلال:

- الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة إثبات مناسبة وملائمة لردود الإدارة؛
- القيام بإجراءات تدقيق أخرى حسب الضرورة في ظل الظروف.

➤ **معيار التدقيق الدولي رقم 530 العينات في التدقيق:**

في بعض الحالات يتعذر المدقق القيان بفحص شامل لكل وحدات المجتمع وذلك لعدة أسباب منها كبر حجم المنشأة وتعدد أعمالها وتنوعها، لذا جاء هذا المعيار ليتمكن المدقق من إستخدام العينة كبديل عن ذلك على أن يتم تعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع ككل.

بعض المفاهيم المرتبطة بالمعيار:

العينات في التدقيق (أخذ العينات): تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من البنود ضمن مجتمع التدقيق بحيث كل وحدات المجتمع لها فرصة الاختيار من أجل توفير أساس معقول يمكن على أساسه إستخلاص إستنتاجات حول المجتمع ككل.

مخاطر أخذ العينات: الخطر المتمثل في أن إستنتاج المدقق المستند إلى عينة قد يكون مختلفا عن الإستنتاج إذا كان المجتمع ككل يخضع لنفس إجراءات التدقيق، ويمكن أن تؤدي مخاطر أخذ العينات إلى نوعين من الإستنتاجات الخاطئة:

- **مخاطر الرفض الخاطئ:** في حالة إختبار الرقابة، تكون الضوابط الرقابية أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع، أو في حالة الإختبارات التفصيلية، أنه لا توجد تحريفات جوهرية في حين أنها موجودة في الواقع. يهتم المدقق في المقام الأول بهذا النوع من الإستنتاج الخاطئ لأنه يؤثر على فعالية التدقيق وأكثر من ذلك، من المحتمل أن يؤدي إلى رأي تدقيق غير مناسب.

- **مخاطر القبول الخاطئ:** في حالة إختبار الرقابة، تكون الضوابط الرقابية أقل فعالية مما هي عليه في الواقع، أو في حالة الإختبارات التفصيلية، وجود تحريفات جوهرية في حين أنها غير موجودة في الواقع. هذا النوع من الإستنتاج الخاطئ يؤثر على كفاءة التدقيق كما هو معتاد يؤدي إلى أعمال إضافية لإثبات أن الإستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

أخذ العينات الإحصائية: أخذ العينات الذي له الخصائص التالية، حيث لأن نهج أخذ العينات الذي لا يحتوي على هذه الخصائص يعتبر أخذ عينات غير إحصائية:

- الإختيار العشوائي لعناصر العينة؛

- إستخدام نظرية الإحتمالات لتقييم نتائج العينة بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات.

يسري هذا المعيار الدولي للتدقيق عندما يقرر المدقق إستخدام أسلوب العينات في أداء إجراءات التدقيق، ويعالج إستخدام المدقق العينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم وإختيار عينة التدقيق وإجراء إختبارات الرقابة والإختبارات التفصيلية وتقييم النتائج من العينة.

هذا المعيار يتم المعيار رقم 500 الذي يتناول مسؤولية المدقق لتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكن من إستخلاص إستنتاجات معقولة يمكن على أساسها

بناء رأي المدقق. حيث يوفر المعيار رقم 500 إرشادات حول الوسائل المتاحة للمدقق لإختيار البنود التي سيتم إختبارها، والتي يعد أخذ عينات التدقيق أحدها.

هدف المدقق من إستخدام عينات التدقيق، هو توفير أساس معقول لإستخلاص إستنتاجات حول المجتمع الذي تم إختيار العينة منه.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ تصميم العينة وحجمها وإختيار العناصر المراد إختبارها:

- عند تصميم عينة التدقيق، يجب على المدقق مراعاة الهدف من إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع الذي سيتم سحب العينة منه؛
- يجب على المدقق تحديد حجم العينة الكافي لتقليل مخاطر أخذ العينات إلى مستوى منخفض ومقبول؛

- يجب على المدقق إختيار بنود العينة بحيث يكون لكل وحدة في المجتمع فرصة الإختيار؛

✓ تنفيذ إجراءات التدقيق:

- يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة على كل بند يتم إختياره؛
- إذا كان إجراء التدقيق لا ينطبق على البند المحدد، يجب على المدقق تنفيذ الإجراء على بند بديل؛

- إذا كان المدقق غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المصممة أو الإجراءات البديلة على البند المحدد،

- يجب على المدقق معاملة هذا البند على أنه إنحراف عن الضوابط الرقابية المحددة في حالة إختبارات الرقابة، أو أنه تحريف في حالة الإختبارات التفصيلية.

✓ طبيعة وأسباب الإنحرافات والتحريفات:

- يجب على المدقق التحقق من طبيعة وسبب أي إنحرافات أو تحريفات تم تحديدها، وتقييم تأثيرها المحتمل على الهدف من إجراءات التدقيق ومجالات التدقيق الأخرى؛
- في الحالات النادرة للغاية حيث يعتبر المدقق تحريف أو إكتشاف إنحراف في العينة على أنه حالة شاذة، يجب على المدقق الحصول على درجة عالية من اليقين بأن مثل هذا التحريف أو الإنحراف لا يمثل المجتمع؛

- يجب على المدقق تحقيق هذه الدرجة من اليقين من خلال أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة على أن الانحراف أو التحريف لا يؤثر على باقي المجتمع.

✓ إسقاط التحريفات:

بالنسبة لإجراء الاختبارات التفصيلية، يجب على المدقق إسقاط التحريفات الموجودة في العينة على المجتمع.

✓ تقييم نتائج العينة في التدقيق:

يجب على المدقق تقييم نتائج العينة، وما إذا كان استخدام عينات التدقيق قد قدم أساساً معقولاً للإستنتاجات حول المجتمع الذي تم إختياره.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات عند تدقيق القوائم المالية؛ وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار المتطلبات والإرشادات التي تشير إلى، أو تتوسع في كيفية تطبيق المعايير التالية: ISA 315، ISA 330، ISA 450، ISA 500 وغيرها من المعايير الدولية للتدقيق الواجب تطبيقها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها. كما يتضمن متطلبات وإرشادات حول تقييم التحريفات في التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها، والمؤشرات التي تشير إلى احتمال تحيز الإدارة.

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها في القوائم المالية معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق.

المفاهيم المرتبطة بالمعيار:

- **التقدير المحاسبي:** مبلغ نقدي يتم قياسه وفقاً لمتطلبات المرجع المحاسبي المطبق، يخضع لعدم التأكد من التقدير.

- **التقدير المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ:** مبلغ أو مجموعة من المبالغ، وضعها المدقق لتقييم لتقدير الإدارة لمبلغ واحد.

- **تقدير غير مؤكد (عدم تأكد التقدير):** قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة في قياس.

- **تحيز الإدارة:** عدم حياد الإدارة عند إعداد المعلومات.
- **تقدير الإدارة لمبلغ واحد:** المبلغ المحدد من قبل الإدارة للإعتراف أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كنتقدير محاسبي.
- **نتيجة التقدير المحاسبي:** المبلغ النقدي الفعلي الناتج من إتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف المعالجة بتقدير محاسبي.
- طبيعة التقديرات المحاسبية:**

تختلف التقديرات المحاسبية إختلافا كبيرا بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجراؤها عندما لا يمكن رصد المبالغ النقدية بشكل مباشر، ويخضع قياس هذه المبالغ النقدية إلى عدم تأكد التقدير، التي تعكس القيود الملازمة في المعرفة أو البيانات. هذه القيود تؤدي إلى الذاتية والتباين في نتائج القياس. تتضمن عملية إجراء التقديرات المحاسبية إختيار وتطبيق طريقة باستخدام الإفتراضات والبيانات، الأمر الذي يتطلب الحكم من قبل الإدارة ويمكن أن يؤدي إلى تعقيد في القياس، آثار التعقيد، الذاتية أو عوامل المخاطر الملازمة في قياس هذه المبالغ النقدية تؤثر على قابلية تعرضهم للتحريف.

المفاهيم الأساسية لهذا المعيار:

يتطلب هذا المعيار الدولي تقييما منفصلا للمخاطر الملازمة لأغراض تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات للتقديرات المحاسبية. إعتامادا على طبيعة التقدير المحاسبي المحدد، قد تخضع أو تتأثر قابلية تعرض التأكيدات لإحتمال عدم الدقة قد يكون جوهريا بعدم التأكد أو التعقيد أو الذاتية أو عوامل المخاطر الملازمة الأخرى والعلاقة المتبادلة بينهما.

وفقا لما هو موضح في المعيار الدولي رقم 200، تكون المخاطر الملازمة أعلى مقارنة بغيرها بالنسبة لبعض التأكيدات وفئات المعاملات ذات الصلة وأرصدة الحسابات والإفصاحات. تبعا لذلك، يعتمد تقييم المخاطر الملازمة على الدرجة التي بها عوامل المخاطر الملازمة على إحتمالية أو حجم التحريف، وتختلف على نطاق يشار إليه في هذا المعيار على أنه نطاق المخاطر الملازمة.

يشير هذا المعيار الدولي إلى المتطلبات المتعلقة بالمعيارين الدوليين للتدقيق رقم 315 و330، ويقدم إرشادات للتأكيد على أهمية القرارات المتعلقة بالضوابط الرقابية على التقديرات المحاسبية، بما في

ذلك القرارات لمعرفة ما إذا كان هناك ضوابط رقابية ذات صلة بالتدقيق، والتي يطلب من المدقق تقييم تصميمها وتحديد ما إذا كانت منفذة، واختبار فعالية هذه الضوابط.

يتطلب هذا المعيار الدولي أيضا تقييما منفصلا لمخاطر الرقابة عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في تأكيدات التقديرات المحاسبية. وعند تقييم مخاطر الرقابة، يأخذ المدقق في الاعتبار ما إذا كانت إجراءات التدقيق الإضافية تأخذ في الاعتبار الاعتماد على فعالية الضوابط الرقابية. وإذا لم يتم المدقق بإجراء اختبار الضوابط الرقابية، لا يمكن تقليل تقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات للأداء الفعال للضوابط الرقابية على تأكيدات خاصة.

يؤكد هذا المعيار الدولي للتدقيق على أن إجراءات التدقيق الإضافية (بما في ذلك، عند الإقتضاء، اختبارات الرقابة) يجب أن تستجيب لأسباب مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيدات، مع الأخذ في الاعتبار تأثير واحد أو أكثر من عوامل المخاطر الملازمة وتقييم المدقق للمخاطر الرقابية. ممارسة الشك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية تتأثر بمراعاة المدقق لعوامل المخاطر الملازمة، وتزداد أهميته عندما تخضع التقديرات المحاسبية لدرجة عالية من عدم التأكد في التقدير أو تتأثر بدرجة كبيرة بالتعقيد، أو الذاتية أو عوامل المخاطر الملازمة الأخرى. وبالمثل، فإن ممارسة الشك المهني مهمة عندما تزداد قابلية وقوع التحريف بسبب التحيز أو الغش من الإدارة.

يتطلب هذا المعيار الدولي للتدقيق من المدقق بناءا على إجراءات التدقيق المطبقة وأدلة الإثبات المجمعة، تقييم ما إن كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق، أو تم تحريفها. وحسب نص المعيار، فإن المقصود بـ "معقول في سياق المرجع المحاسبي المطبق" أن المتطلبات ذات الصلة المنصوص عليها في المرجع المحاسبي المطبق تم تطبيقها بشكل مناسب، بما في ذلك تلك التي تتناول:

- إجراء التقدير المحاسبي، بما في ذلك إختيار الطرق والإفتراضات والبيانات، مع مراعاة طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛
- إختيار الإدارة للمبلغ المقدر؛
- الإفصاحات حول التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات حول كيفية إعداد التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة ومدى ومصادر التقدير المحاسبي.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها:

عند الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، وكذا الرقابة الداخلية، كما هو مطلوب بموجب المعيار ISA 315، يجب على المدقق إكتساب فهم للمسائل المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة. ويجب عليه تنفيذ إجراءات للحصول على هذا الفهم بالقدر اللازم لتوفير أساس مناسب يمكن من تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ومستويات التأكيد.

■ المنشأة وبيئتها:

- معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو تغييرات فيها ليتم الإعتراف بها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛
- متطلبات المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك معايير الإعتراف وقواعد القياس ومتطلبات العرض والإفصاح)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى التي تخضع أو تتأثر بعوامل المخاطر الملازمة؛
- العوامل التنظيمية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛
- طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المدقق تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناء على فهمه للأمور المذكورة سابقا (معاملات الكيان ...، متطلبات المرجع المحاسبي المطبق والعوامل التنظيمية ...).

■ الرقابة الداخلية للمنشأة:

- طبيعة ومدى رقابة المنشأة والحوكمة المطبقة على عملية إعداد التقارير المالية للإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- كيفية تحديد الإدارة الحاجة إلى الكفاءات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية تطبيقها لها، والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها الإستعانة بخبير؛
- كيفية تحديد ومعالجة عملية تقييم المخاطر في المنشأة للمخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- نظام المعلومات في المنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:

• فئات المعاملات والأحداث والظروف التي تعد مهمة للقوائم المالية والتي تؤدي إلى الحاجة أو التغييرات في التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها؛

• بالنسبة لهذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها، كيفية قيام الإدارة بتحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، والحاجة إلى التغيير فيها، والتي تكون مناسبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق؛ وكذا فهم درجة عدم تأكد التقدير، مع مراعاة نطاق نتائج القياس المحتملة؛ بالإضافة إلى معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك إختيار مبلغ واحد مقدر والإفصاحات المتعلقة به لإدراجها في القوائم المالية.

- أنشطة الرقابة ذات الصلة بالتدقيق المطبقة على عملية وضع تقديرات محاسبية من طرف الإدارة؛

- كيفية قيام الإدارة بإختبار لنتائج التقديرات المحاسبية السابقة والاستجابة لنتائج هذا الإختبار.

- يجب على المدقق فحص نتيجة التقديرات المحاسبية السابقة أو إعادة التقدير اللاحق لها، للمساعدة في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية خلال الفترة الحالية، وعليه الأخذ في الإعتبار خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ومدى الفحص؛ ولا يهدف الفحص إلى التشكيك في الإجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للفترة السابقة التي كانت مناسبة بناءً على المعلومات المتاحة في ذلك وقت إجراء التقديرات؛

- فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان يحتاج فريق التدقيق إلى مهارات أو معارف متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، أو تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقييم أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

✓ تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية:

- عند تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بخصوص التقديرات المحاسبية والإفصاحات على مستوى التأكيدات، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي ISA 315، يجب على المدقق تقييم بشكل منفصل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛ ولتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية ولتقييم المخاطر الملازمة يجب على المدقق أن يأخذ في الإعتبار ما يلي:

• الدرجة التي يخضع بها التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛

• درجة تأثر عملية إختيار وتطبيق الطريقة والإفتراضات والبيانات اللازمة عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو إختيار الإدارة للمبلغ المقدر والإفصاحات المتعلقة به لإدراجها في القوائم المالية، بالتعقيد، أو الذاتية أو عوامل المخاطر الملازمة الأخرى.

- يجب على المدقق تحديد ما إذا كان هناك أي من مخاطر التحريفات الجوهرية تم تحديدها وتقييمها، تعد وفقا لحكمه المهني على أنها خطرا جوهريا؛ وإذا حدد المدقق وجود ذلك، يجب عليه الحصول على فهم للضوابط الرقابية للمنشأة المتعلقة بهذا الخطر.

✓ الإستجابة للمخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية:

- وفقا لمتطلبات المعيار الدولي ISA 330، يجب أن تستجيب إجراءات التدقيق الإضافية لمخاطر التحريفات الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات، مع الأخذ في الإعتبار أسباب التقييم الذي نتجت عنه هذه المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية على واحد أو أكثر من الأساليب التالية:

- الحصول على أدلة الإثبات من الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق؛
- إختيار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي؛
- تقدير المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ.

يجب على المدقق أثناء إجراءات التدقيق الإضافية الأخذ في الإعتبار أنه كلما زادت مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة، كلما زادت درجة الإقناع التي يجب أن تكون عليها أدلة الإثبات. ويجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية بطريقة غير منحازة من أجل الحصول على أدلة إثبات التي قد تكون مؤيدة أو بهدف إستبعاد الأدلة التي يحتمل أن تكون متناقضة.

- وفقا لمتطلبات المعيار الدولي ISA 330، يجب على المدقق تصميم وإجراء إختبارات للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بفعالية الضوابط الرقابية ذات الصلة، وذلك في الحالات التالية:

- إذا تضمن تقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات توقعاً بأن الضوابط الرقابية تعمل بفعالية؛
- أو إذا كانت الإجراءات الأساسية وحدها لا يمكن أن توفر أدلة إثبات كافية وملائمة على مستوى التأكيدات.

فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تستجيب الإختبارات التي يجريها المدقق على الضوابط الرقابية لأسباب التقييم الذي نتجت عنه مخاطر التحريفات الجوهرية؛ وعند تصميم وإجراء إختبارات الضوابط الرقابية يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات أكثر إقناعا كلما زاد إعماده على فعالية ضوابط رقابية معينة؛

- بالنسبة للمخاطر الجوهرية المتعلقة بالتقدير المحاسبي، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية إختبارات الضوابط الرقابية خلال الفترة الحالية إذا كان المدقق يخطط للإعتماد على تلك الضوابط. وعند الإعتماد على الإجراءات الأساسية فقط في تحديد مخاطر جوهرية، يجب أن تشمل هذه الإجراءات إختبارات تفصيلية.

■ الحصول على أدلة إثبات من الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق:

عندما تشمل إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة الحصول على أدلة إثبات من الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية وملائمة لمعالجة مخاطر التحريفات الجوهرية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، مع الأخذ في الإعتبار أن التغير في الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة الواقعة بين الحدث وتاريخ التقييم قد يؤثر على ملائمة أدلة الإثبات في سياق تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به.

■ إختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي:

عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية على إجراءات، تم تصميمها وتنفيذها للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بمخاطر التحريفات الجوهرية المتعلقة بما يلي:

- اختيار وتطبيق الطرق والإفتراضات الهامة والبيانات التي إستخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛

- كيفية إختيار الإدارة للمبلغ المقدر إعدادها الإفصاحات المتعلقة بذلك حول عدم تأكد التقدير.

■ الطرق:

عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، فيما يتعلق بالطرق، يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية ما يلي:

- ما إذا كانت الطريقة المختارة مناسبة في سياق المرجع المحاسبي المطبق، وما إذا التغييرات من الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة مناسبة؛

- ما إذا كانت الإجهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تؤدي إلى ظهور مؤشرات عن احتمال تحيز الإدارة؛

- ما إذا تم تطبيق العمليات الحسابية وفقا للطريقة ودقيقة رياضيا؛

- ما إذا تم تطبيق الإجهادات بشكل متسق، وذلك عندما يحتوي تطبيق الإدارة للطريقة على نمذجة معقدة، وأيضا عند الاقتضاء:

- ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف التقييم المنصوص عليه في إطار المرجع المحاسبي المطبق، أو ما إذا كانت التغييرات عن نموذج الفترة السابقة، يعد مناسبة للظروف القائمة؛
- ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تتوافق مع هدف التقييم المنصوص عليه في إطار المرجع المحاسبي المطبق وتعد مناسبة للظروف القائمة؛

- ما إذا كانت سلامة الافتراضات والبيانات الهامة تم الحفاظ عليها في تطبيق الطريقة.

■ الافتراضات الهامة:

عند تطبيق متطلبات اختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، فيما يخص الافتراضات الهامة، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية على بما يلي:

- ما إذا كانت الافتراضات الهامة مناسبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، وما إذا كانت التغييرات مقارنة بالفترات السابقة مناسبة؛

- ما إذا تم تطبيق الإجهادات لتحديد الافتراضات الهامة، تؤدي إلى ظهور مؤشرات عن احتمال تحيز الإدارة؛

- ما إذا كانت الافتراضات الهامة متسقة مع بعضها البعض ومع الافتراضات المطبقة على التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات تم إستخدامها في المجالات الأخرى لأنشطة المنشأة، وذلك بناء على المعرفة المكتسبة من طرف المدقق خلال التدقيق؛

- عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة ما إذا كانت الإدارة تنوي ولديها القدرة على تنفيذ خطط عمل محددة.

■ البيانات:

عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، فيما يخص البيانات، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية على بما يلي:

- ما إذا كانت البيانات في إطار المرجع المحاسبي المطبق، وما إذا كانت التغييرات مقارنة بالفترات السابقة مناسبة؛

- ما إذا تم تطبيق الإجهادات لتحديد البيانات، تؤدي إلى ظهور مؤشرات عن إحتمال تحيز الإدارة؛

- ما إذا كانت البيانات ملائمة وموثوقة في ظل الظروف القائمة؛

- ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من قبل الإدارة، بما فيها ما يتعلق بالشروط التعاقدية.

■ إختيار الإدارة للمبلغ المقدر والإفصاحات المتعلقة به حول عدم تأكد التقدير:

عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية، وفي إطار المرجع المحاسبي المطبق:

- ما إذا إتخذت الإدارة الخطوات المناسبة من أجل فهم عدم تأكد التقدير، ومعالجة عدم تأكد التقدير عن طريق إختيار مبلغ مقدر مناسب وإعداد الإفصاحات المتعلقة بعدم تأكد التقدير؛

- حسب حكم المدقق بناء على أدلة الإثبات المجمعة، لم تتخذ الإدارة الخطوات المناسبة لفهم أو معالجة عدم تأكد التقدير، فيجب على المدقق:

● مطالبة الإدارة بتنفيذ إجراءات إضافية لفهم أو معالجة عدم تأكد التقدير بإعادة النظر في إختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو النظر في تقديم إفصاحات إضافية تتعلق بعدم تأكد التقدير وتقييم إستجابات الإدارة؛

● إذا حدد المدقق إستجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كاف، عليه قدر الإمكان، القيام بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ؛

● تقييم ما إذا كان هناك نقص في الرقابة الداخلية، والإبلاغ بذلك وفقاً للمعيار ISA 265.

■ إختيار المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ:

- عندما يقدر المدقق مبلغا أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ المقدر من طرف الإدارة والإفصاحات المتعلقة بعدم تأكد التقدير، يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية، إجراءات لتقييم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة مناسبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق. وبغض النظر عما إذا كان المدقق يستخدم الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة أو الخاصة به، فيجب أن تصمم إجراءات التدقيق الإضافية ويتم أداؤها لمعالجة المسائل المتعلقة بالطرق، الافتراضات الهامة والبيانات وفقا لمتطلبات هذا المعيار؛

- إذا قدر المدقق مدى من المبالغ، فيجب عليه:

• تحديد أن المدى المقدر لا يشمل سوى المبالغ التي يدعمها أدلة إثبات كافية وملائمة تم تقييمها من قبل على أنها معقولة في سياق أهداف التقييم والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار المرجع المحاسبي المطبق؛

• تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يخص مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة المتعلقة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي تصف عدم تأكد التقدير.

■ اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة الإثبات:

- للحصول على أدلة إثبات فيما يخص مخاطر التحريفات الجوهرية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة إثبات، يجب على المدقق الإمتثال لمتطلبات المعيار ISA 500.

- عند إستخدام عمل خبير تمت الإستعانة به من طرف الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في نص هذا المعيار يمكن أن تساعد المدقق في تقييم مدى ملاءمة إستخدام عمل الخبير كدليل إثبات لتأكيد ما بما يتوافق مع متطلبات المعيار ISA 500. وعند تقييم عمل الخبير، تتأثر طبيعة ووزنامة ومدى إجراءات التدقيق الإضافية بتقييم المدقق لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وبفهم المدقق لطبيعة العمل الذي يؤديه الخبير ومعرفته بمجال خبرة الخبير.

■ الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية للحصول أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يخص مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيدات للإفصاحات المتعلقة بالتقدير المحاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير.

■ مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل:

يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الأحكام والقرارات التي إتخذتها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، حتى لو كانت معقولة بشكل فردي، تقدم مؤشرات تحيز محتمل للإدارة. وعند تحديد مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل، يجب على المدقق تقييم الآثار المترتبة على التدقيق. في حالة وجود نية للتضليل، يكون تحيز الإدارة غشا بطبيعته.

■ التقييم العام على أساس إجراءات التدقيق المنفذة:

عند تطبيق المعيار ISA 330 على التقديرات المحاسبية، بناءً على إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة الإثبات المجمعة، يجب على المدقق تقييم ما إذا كان:

- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات يظل مناسباً، بما في ذلك عند تحديد وجود مؤشرات حول إمكانية تحيز الإدارة؛
- قرارات الإدارة المتعلقة بالإعتراف والقياس، العرض والإفصاح عن التقديرات المحاسبية في القوائم المالية تمت وفقاً للمرجع لمحاسبي المطبق؛
- تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة؛ حيث يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار جميع أدلة الإثبات ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواء كانت مؤيدة أو متناقضة، أما في حالة إذا كان غير قادر على الحصول على إثبات كافية وملائمة، فيجب عليه تقييم الآثار المترتبة على التدقيق أو على رأيه حول القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 705 .

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرفة:

يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها معقولة أو أنها محرفة في سياق المرجع المحاسبي المطبق. ويوفر المعيار ISA 450 إرشادات حول كيفية تمييز المدقق بين التحريفات (سواء كانت واقعية أو إجتهادية أو متوقعة) لتقييم المدقق لتأثير التحريفات غير المصححة على القوائم المالية.

فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المدقق تقييم:

- في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات الضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد من قبل الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل؛
- في حالة إطار الإمتثال، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تعتبر ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية محرفة.

■ الإقرارات المكتوبة:

يجب على المدقق أن يطلب إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة، حول ما إذا كانت الطرق، الافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها مناسبة لتحقيق الإعراف أو القياس أو الإفصاح الذي يتوافق مع المرجع المحاسبي المطبق. كما يجب على المدقق أيضا مراعاة الحاجة إلى الحصول على إقرارات حول تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق، الافتراضات أو البيانات المستخدمة.

■ الإتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة:

عند تطبيق متطلبات المعيارين ISA 260 وISA 265، المدقق مطالب بالإتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة حول بعض الأمور، بما في ذلك الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية للمنشأة وأوجه القصور (نقاط الضعف) في الرقابة الداخلية، على التوالي. وللقيام بذلك، يجب على المدقق النظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الإعتبار ما إذا كانت الأسباب المؤدية لمخاطر جوهرية تتعلق التحريفات بعدم تأكد التقدير، أو بتأثير التعقيد، أو الذاتية أو عوامل المخاطر الملازمة الأخرى لإجراء التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها. بالإضافة إلى ذلك، وفي ظروف معينة، فإن المدقق مطالب بموجب قانون أو لائحة بالإبلاغ عن مسائل معينة لأطراف أخرى ذات العلاقة، مثل السلطات التنظيمية.

■ التوثيق:

يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

- العناصر الأساسية لفهم المدقق للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛

- ربط إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة مع مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيدات، مع الأخذ في الاعتبار الأسباب (سواء كانت تتعلق بالمخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة) المؤدية إلى تقييم تلك المخاطر؛

- إستجابات المدقق عندما لا تتخذ الإدارة خطوات بشكل مناسب لفهم ومعالجة عدم تأكد التقدير؛
- مؤشرات احتمال تحيز الإدارة المتعلق بالتقديرات المحاسبية، وتقييم المدقق للآثار المترتبة على التدقيق؛

- الأحكام الهامة المتعلقة بتحديد المدقق ما إذا كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها معقولة أو أنها محرفة في سياق المرجع المحاسبي المطبق.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 550 الأطراف ذات العلاقة

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند تدقيق القوائم المالية. ويتوسع على وجه التحديد في كيفية تطبيق المعيار ISA 315 والمعيار ISA 330، والمعيار ISA 240، فيما يتعلق بمخاطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

- تجري العديد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في الإطار العادي للأعمال. وفي مثل الظروف، قد لا تحتوي هذه المعاملات على مخاطر التحريفات الجوهرية أكبر في القوائم المالية من المعاملات المماثلة مع الأطراف غير ذوي العلاقة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات، قد تكون طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، تؤدي إلى مخاطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية زيادة عن المعاملات مع الأطراف غير ذوي العلاقة، فمثلاً:

- قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال نطاق واسع ومعقد من العلاقات والهياكل التنظيمية، مع زيادة مقابلة في تعقيد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

- قد تكون أنظمة المعلومات غير فعالة في التحديد أو التلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين الكيان والأطراف ذات العلاقة؛

- لا يجوز إجراء المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وفقاً لشروط وأحكام السوق العادية؛ على سبيل المثال، قد يتم إجراء معاملات مع الأطراف ذات العلاقة دون مقابل.

مسؤوليات المدقق:

نظرا لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها البعض، فإن العديد من المراجع المحاسبية تضع متطلبات محددة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعتها والتأثيرات الفعلية أو المحتملة على القوائم المالية. حيثما يحدد مرجع محاسبي هذه المتطلبات، يتحمل المدقق مسؤولية أداء إجراءات التدقيق لتحديد وتقييم والاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن عدم قيام المنشأة بالمحاسبة بشكل مناسب أو الإفصاح عن العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو الأرصدة وفقا لمتطلبات المرجع المحاسبي.

حتى إذا كان المرجع المحاسبي المطبق يضع حدا أدنى أو لا من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، ومع ذلك يحتاج المدقق إلى الحصول على فهم كافي للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة لتمكينه من إستنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، بقدر ما تتأثر بهذه العلاقات والمعاملات، عن طريق:

- تحقيق العرض العادل (لإطار العرض العادل)؛

- ليست محرفة (لإطار الإمتثال).

بالإضافة لذلك، فإن فهم المدقق للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، له علاقة بتقييمه لوجود عامل أو أكثر من عوامل مخاطر الغش وفقا لمتطلبات المعيار ISA 240، حيث إرتكاب الغش قد يكون أسهل من خلال الأطراف ذات العلاقة.

بسبب القيود الملازمة لعملية التدقيق، هناك خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في عدم إكتشاف بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، بالرغم من التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها بشكل صحيح وفقا لمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق، في سياق الأطراف ذات العلاقة، الآثار المحتملة للقيود الملازمة المفروضة على قدرة المدقق على إكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- قد لا تكون الإدارة على علم بوجود جميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ولا

سيما إذا لم يحدد المرجع المحاسبي المطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة؛

- قد تقدم العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من

قبل الإدارة.

تخطيط وتنفيذ التدقيق مع الشك المهني وفقا لمتطلبات المعيار ISA 200، يكتسي أهمية خاصة في هذا السياق، بالنظر إلى إمكانية وجود علاقات ومعاملات غير نفصح عنها مع الأطراف ذات العلاقة. وتهدف متطلبات هذا المعيار إلى تمكين ومساعدة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وفي تصميم إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيمة.

الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في:

- بغض النظر عما إذا كان المرجع المحاسبي المطبق يحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، الحصول على فهم كافي للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لتمكين المدقق من:
- التعرف على عوامل مخاطر الغش، الناتجة عن العلاقات والمعاملات ذات العلاقة والتي تعتبر ذات صلة بتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش؛
- بناءا على أدلة الإثبات المجمعة، إستنتاج ما إذا كانت القوائم المالية بقدر ما تتأثر بهذه العلاقات والمعاملات عن طريق تحقيق العرض العادل (لإطار العرض العادل)، وأنها ليست محرفة (لإطار الإمتثال).

بالإضافة إلى ذلك، إذا حدد المرجع المحاسبي المطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

المفاهيم الأساسية لهذا المعيار:

طرف ذا علاقة: طرف إما أن يكون:

- طرف ذو علاقة كما هو محدد في المرجع المحاسبي المطبق؛ أو
- إذا حدد المرجع المحاسبي المطبق الحد الأدنى أو لا من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن الطرف ذو العلاقة يكون:

- شخص أو منشأة أخرى لها سيطرة أو تأثير كبير على المنشأة المعدة للقوائم المالية، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛
 - منشأة أخرى يكون للمنشأة المعدة للقوائم المالية التقرير سيطرة عليها أو تأثير كبير، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال واحد أو وسطاء أكثر؛ أو
 - منشأة أخرى تخضع لسيطرة مشتركة مع المعدة للقوائم المالية من خلال: سيطرة المشتركة على ملكيتهما، الملاك الذين هم من أفراد الأسرة المقربين، أو إدارة مشتركة للمنشأتين.
- ومع ذلك، لا تعتبر المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة من قبل الدولة (أي حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة ما لم ترتبط في معاملات كبيرة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها البعض.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة في تدقيق القوائم المالية. ولا يتناول المسائل المتعلقة بمسؤوليات المدقق تجاه المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، والتي يتم تناولها في المعيار ISA 720 ومع ذلك، قد تشير مثل هذه المعلومات الأخرى إلى حدث لاحق يقع في نطاق هذا المعيار.

مفهوم الأحداث اللاحقة في نص المعيار:

قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تحدث بعد تاريخها. العديد من أطر إعداد التقارير المالية تشير إلى على وجه التحديد إلى مثل هذه الأحداث. وهي الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقريره، وعادة ما تحدد أطر إعداد التقارير المالية نوعان من الأحداث:

- الأحداث التي تقدم أدلة على الظروف التي كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛
 - الأحداث التي تقدم أدلة على الظروف التي نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.
- حيث أن:

تاريخ القوائم المالية: تاريخ إنتهاء (إقفال) آخر فترة تغطيها القوائم المالية.

تاريخ المصادقة (إعتماد) القوائم المالية: التاريخ الذي تم فيه إعداد القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات أو التفسيرات المتعلقة بها (الملاحق)، والذي أقرت فيه السلطة المخولة بتحمل مسؤوليتها تجاه القوائم المالية.

تاريخ تقرير المدقق: التاريخ الذي يقوم فيه المدقق بتأريخ تقريره حول القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار ISA 700.

تاريخ إصدار القوائم المالية: التاريخ الذي يكون فيه تقرير المدقق والقوائم المالية المدققة متاحة لأطراف ثالثة.

الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في:

- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كانت الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية ينعكس بشكل مناسب في تلك القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- الإستجابة بشكل مناسب للأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، ربما تسببت في قيامه بتعديل التقرير.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

إن القارئ للتواريخ المذكورة سابقا يتبين له جليا أنه هناك تداخل بين التواريخ، وبين الأحداث اللاحقة المرتبطة بها.

الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق:

- يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق المصممة للحصول أدلة إثبات كافية وملائمة على أن جميع الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقريره التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية؛ كما يجب أن يغطي تنفيذ هذه الإجراءات الفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقريره، أو في أقرب تاريخ ممكن عمليا، وعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق هذه، والتي يجب أن تشمل ما يلي:

- الحصول على فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة؛

• الإستفسار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة، عما إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة قد تؤثر على القوائم المالية؛

• قراءة محاضر إجتماعات أصحاب المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة، التي إنعقدت بعد تاريخ القوائم المالية والإستفسار عن المسائل التي تمت مناقشتها في مثل هذه الإجتماعات التي لا يتوفر محاضر لها بعد؛

• قراءة آخر قوائم مالية مرحلية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.

- إذا حدد المدقق الأحداث التي تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، يجب عليه تحديد ما إذا كان كل حدث منها ينعكس بشكل مناسب في القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

التصريحات الكتابية:

يجب على المدقق أن يطلب الإدارة، أو المكلفين مع الحوكمة، حسب الحالة، تقديم تصريح مكتوب وفقا لمتطلبات المعيار ISA 580 بأن جميع الأحداث التي حدثت بعد تاريخ القوائم المالية والتي يتطلب المرجع المحاسبي المطبق تعديلها أو الإفصاح عنها، قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

الأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية:

لا يقع على المدقق الإلتزام بتنفيذ أي إجراءات تدقيق بخصوص القوائم المالية بعد تاريخ تقريره، ومع ذلك، إذا ما علم بحدث بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كان على علم به في تاريخ تقريره قد تسبب في تعديله للتقرير، في هذه الحالة، يجب عليه:

- مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة؛

- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وإذا كان الأمر كذلك، الإستفسار عن

الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، يجب على المدقق:

- تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة في ظل ظروف التعديل؛

- إذا منع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة من قصر تعديل القوائم المالية

على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا منع المخولين عن المصادقة

على القوائم المالية من قصر موافقتهم على هذا التعديل، يجب على المدقق إما:

- تمديد إجراءات التدقيق المشار إليها سابقا والمتعلقة بالأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، إلى التاريخ الجديد لتقرير المدقق؛ و
- تقديم تقرير مدقق جديد حول القوائم المالية المعدلة. لا يمكن أن يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ المصادقة على القوائم المالية المعدلة.
- إذا لم يمنع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة قصر تعديل القوائم المالية على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا لم يمنع المخولين عن المصادقة على القوائم المالية قصر موافقتهم على هذا التعديل، يُسمح للمدقق بتقييد إجراءات التدقيق على الأحداث المطلوبة، وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق إما:
 - تعديل التقرير ليتضمن تاريخا إضافيا يقتصر على هذا التعديل والذي يشير من خلاله إلى أن إجراءات المدقق حول الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضحة في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية؛ أو
 - تقديم تقرير جديد أو معدل يشير إلى أن إجراءات المدقق بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية كما هو موضح في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية.
 - قد لا تكون الإدارة مطلوبة بموجب القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي بإصدار القوائم المالية المعدلة، وعليه لا يحتاج المدقق إلى تقديم تقرير معدل أو تقرير جديد. ومع ذلك، إذا لم تتم الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المدقق أنها بحاجة إلى تعديل، يجب على المدقق:
 - إذا لم يقدم تقريره للمنشأة بعد، يجب عليه تعديل الرأي وفقا لمتطلبات المعيار ISA 700 وبعد ذلك تقديم تقريره؛ أو
 - إذا كان قدم تقريره للمنشأة، يجب عليه إخطار الإدارة، والمكلفين بالحوكمة ما لم يشاركوا في إدارة المنشأة، بعدم إصدار القوائم المالية للغير قبل إجراء التعديلات اللازمة. إذا تم إصدار القوائم المالية لاحقا دون إجراء التعديلات اللازمة، يجب على المدقق إتخاذ الإجراء المناسب للسعي لمنع الاعتماد على تقريره.

الأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية:

- بعد إصدار القوائم المالية، لا يقع على المدقق الإلتزام بأداء أي إجراءات تدقيق فيما يتعلق بهذه القوائم المالية؛ ومع ذلك، إذا ما علم بحدث بعد إصدار القوائم المالية، والذي لو كان على علم به في تاريخ تقريره قد تسبب في تعديله للتقرير، في هذه الحالة، يجب عليه:
- مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة؛
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وإذا كان الأمر كذلك، الإستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.
- إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، يجب على المدقق:
- تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة في ظل ظروف التعديل؛
- فحص الخطوات التي إتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص تلقى القوائم المالية الصادرة سابقا وكذلك تقرير المدقق حولها، على علم بالوضع؛
- إذا منع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة من قصر تعديل القوائم المالية على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا منع المخولين عن المصادقة على القوائم المالية من قصر موافقتهم على هذا التعديل، يجب على المدقق تمديد إجراءات التدقيق المشار إليها سابقا والمتعلقة بالأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، إلى التاريخ الجديد لتقرير المدقق، على أن يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ المصادقة على القوائم المالية المعدلة؛
- إذا لم يمنع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة قصر تعديل القوائم المالية على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا لم يمنع المخولين عن المصادقة على القوائم المالية قصر موافقتهم على هذا التعديل، يُسمح للمدقق بتقييد إجراءات التدقيق على الأحداث المطلوبة، وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق إما تعديل التقرير ليشتمل تاريخا إضافيا يقتصر على هذا التعديل والذي يشير من خلاله إلى أن إجراءات المدقق حول الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضحة في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية؛ أو تقديم تقرير جديد أو معدل يشير إلى أن إجراءات المدقق بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية كما هو موضح في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية.

- يجب على المدقق أن يدرج في تقريره الجديد أو المعدل فقرة تشير إلى الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش بشكل أشمل سبب تعديل القوائم المالية الصادرة سابقا والتقرير السابق المقدم من طرفه؛

- إذا لم تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص تلقى القوائم المالية الصادرة سابقا وكذلك تقرير المدقق حولها، على علم بالوضع، وإذا لم تقم بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المدقق أنها بحاجة إلى تعديل، يجب على المدقق إخطار الإدارة والمكلفين بالحوكمة ما لم يشاركوا في إدارة المنشأة، بأنه سيسعى إلى منع الإعتماد على تقريره مستقبلا. وإذا لم تتخذ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة الخطوات اللازمة على الرغم من هذا الإخطار، على المدقق أن يتخذ الإجراء المناسب للسعي لمنع الإعتماد على تقريره.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 570 إستمرارية المنشأة :

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإستمرارية عند تدقيق القوائم المالية والآثار المترتبة على تقريره.

أساس الإستمرارية في المحاسبة

وفقا لمبدأ الإستمرارية في المحاسبة، فإن القوائم المالية هي معدة على إفتراض أن المنشأة مستمرة وستستمر في عملياتها في المستقبل المتوقع. القوائم المالية ذات الغرض العام يتم إعدادها بإستخدام أساس الإستمرارية، ما لم تكن الإدارة إما تنوي تصفية المنشأة أو وقف عملياتها، أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. وعندما يكون إستخدام أساس الاستمرارية مناسباً، يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس أن المنشأة قادرة على تحقيق أصوله والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال العادي.

مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال

تحتوي بعض المراجع المحاسبية على متطلبات صريحة تلزم إجراء الإدارة تقييم خاص لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، وعلى معايير متعلقة بالأمور التي يتعين أخذها بعين الإعتبار والإفصاحات التي يجب إجراؤها فيما يتعلق بالاستمرارية. على سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1 (IAS1) "عرض القوائم المالية" من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار في

الإستغلال. كما قد تنص القوانين أو اللوائح التنظيمية على المتطلبات التفصيلية فيما يتعلق بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال والإفصاحات المتعلقة بها في القوائم المالية.

في بعض المراجع المحاسبية الأخرى، قد لا يكون هناك متطلبات صريحة تقضي بإجراء الإدارة بتقييم خاص لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال. ومع ذلك، حيث أساس الإستمرارية هو مبدأ محاسبي أساسي في إعداد القوائم المالية، يتطلب إعداد هذه الأخيرة يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، حتى إن لم ينص صراحة المرجع المحاسبي على ذلك.

تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال يتضمن إجراء إجتهد (إصدار حكم)، في وقت معين، حول النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل المتعلقة بهذا الإجتهد:

- تزداد درجة عدم التأكد المرتبطة بنتيجة حدث أو حالة بشكل كبير كلما تأخر وقوع الحدث أو الحالة أو النتيجة. لهذا السبب، معظم المراجع المحاسبية التي تتطلب تقييماً واضحاً من الإدارة تحديد الفترة التي يتعين على الإدارة خلالها مراعاة جميع المعلومات المتاحة؛
- حجم وتعقيد المنشأة وطبيعة وحالة أعمالها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الإجتهد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف؛
- أي إجتهد حول المستقبل يستند إلى المعلومات المتوفرة في وقت صدوره. قد ينتج عن الأحداث اللاحقة نتائج غير متوافقة مع الإجتهدات التي كانت معقولة في وقت إجراءها.

مسؤولية المدقق:

تتمثل مسؤوليات المدقق في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة والخروج بإستنتاج حول مدى ملاءمة إستخدام الإدارة أساس الإستمرار في إعداد القوائم المالية، والاستنتاج، بناءً على أدلة الإثبات المجمعة، ما إذا كان هناك عدم تأكد (شك) جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال. ومع ذلك، كما هو موضح في المعيار ISA 200، الآثار المحتملة للقيود الملازمة على قدرة المدقق على إكتشاف التحريفات الجوهرية تكون بشكل أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة الاستمرار في الإستغلال. ولا يستطيع المدقق توقع مثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وفقاً لذلك، فإن عدم وجود أي إشارة في تقرير المدقق إلى عدم تأكد جوهري حول

قدرة المنشأة الاستمرار في الإستغلال لا يمكن إعتباره أنه ضمان لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال.

الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في:

- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة والخروج بإستنتاج حول مدى ملاءمة إستخدام الإدارة أساس الإستمرار في إعداد القوائم المالية؛
- بناءً على أدلة الإثبات المجمعة، إستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلى شكوك كبيرة في قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال؛
- تقديم تقرير وفقاً لهذا المعيار.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها:

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وفقاً لمتطلبات في المعيار ISA 315، يجب على المدقق أن يأخذ في الإعتبار ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال. عند القيام بذلك، يجب عليه تحديد ما إذا كانت الإدارة قد قامت بالفعل بتقييم أولي لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، حيث:

- إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المدقق مناقشة التقييم مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت الأحداث أو الظروف التي سواء كانت منفردة أو في مجملها، تثير شكوكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، وإذا كانت كذلك، فعليه مناقشة خطط الإدارة لمعالجتها؛ أو

- إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المدقق أن يناقش مع الإدارة أساس الإستخدام المرتقب لأساس الإستمرارية في المحاسبة، والإستفسار من الإدارة عما إذا كانت أحداث أو ظروف التي سواء كانت منفردة أو في مجملها، قد تثير شكوكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال.

يجب أن يظل المدقق في يقظا طوال فترة التدقيق لأدلة الإثبات حول الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال.

تقييم المدقق لتقييم الإدارة:

يجب على المدقق أن يجري تقييما لتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال؛ وأثناء هذا التقييم يجب على المدقق:

- تغطية نفس الفترة التي إستخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقا لمتطلبات المرجع المحاسبي المطبق، أو بموجب القوانين أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول. إذا غطى تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال فترة أقل من إثني عشر شهرا من تاريخ القوائم المالية كما هو محدد في المعيار ISA 560، يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة التقييم لفترة لا تقل عن إثني عشر شهرا من ذلك التاريخ؛

- مراعاة ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المدقق على علم بها نتيجة للتدقيق.

فترة ما بعد تقييم الإدارة:

يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف التي بعد فترة تقييم الإدارة التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال.

إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف:

إذا تم تحديد أحداث أو ظروف التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، فيجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى مرتبط بهذه الأحداث أو الظروف من خلال أداء إجراءات تدقيق إضافية، ويجب أن تشمل هذه الإجراءات:

- إذا لم تقم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، عليه مطالبة الإدارة بإجراء التقييم؛

- تقييم خطط الإدارة للإجراءات المستقبلية فيما يتعلق بتقييم الاستمرارية، وما إذا كانت نتيجة هذه الخطط من المرجح أن تحسن الوضع وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة؛

- إذا أعدت المنشأة تنبؤات التدفقات النقدية وكان تحليل المدقق لهذه التنبؤات عامل مهم عند الأخذ في الاعتبار النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للإجراءات المستقبلية:
- تقييم موثوقية البيانات الأساسية المولدة لإعداد التنبؤات؛ و
- تحديد ما إذا كان هناك دعم كاف للإفتراسات التي إستندت عليها التنبؤات.
- النظر فيما إذا كانت هناك أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها؛
- طلب تصريحات كتابية من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، فيما يتعلق بخططهم الخاصة بالإجراءات المستقبلية وجدوى هذه الخطط.

إستنتاجات المدقق:

يجب على المدقق تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المجمعة والخروج بإستنتاج عن مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية عند إعداد من القوائم المالية.

بناء على أدلة الإثبات المجمعة، يجب على المدقق وفقا لحكمه (تقديره الشخصي)، أن يستنتج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف التي قد تثير شكوكا جوهريه حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال؛ ويكون عدم التأكد جوهريا حسب حكم المدقق، فإذا وصل حجم تأثيره المحتمل وإحتمالية حدوثه إلى درجة أن الإفصاح المناسب عن طبيعة والآثار المترتبة عنه ضروريا، من أجل:

- العرض العادل للقوائم المالية، في حالة وجود إطار محاسبي للعرض العادل؛ أو
- ألا تكون القوائم المالية محرفة، في حالة وجود إطار الإمتثال.

كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف ووجود عدم تأكد جوهري

إذا توصل المدقق إلى أن إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية في المحاسبة مناسباً في ظل الظروف القائمة ولكن هناك عدم تأكد جوهري، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت القوائم المالية:

- تفصح بشكل كاف عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكا جوهريه حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، بالإضافة إلى خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛

- تفصح بوضوح عن وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، وبالتالي قد لا تتمكن من تحقيقها أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال العادية.

كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف ولكن لا يوجد عدم تأكد جوهري

إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، ولكن بناء على أدلة الإثبات المجمعة، توصل المدقق إلى إستنتاج أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت القوائم المالية وفي إطار المرجع المحاسبي المطبق، توفر إفصاحات كافية حول هذه الأحداث أو الظروف.

الآثار المترتبة على تقرير المدقق

إستخدام أساس الإستمرارية غير ملائم:

إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية في الإستغلال، ولكن وفقا لحكم المدقق، فإن إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية في إعداد القوائم المالية يعد غير ملائم، يجب على المدقق إبداء رأي سلبي.

إستخدام أساس الإستمرارية ملائم لكن مع وجود عدم تأكد جوهري:

➤ إفصاح كاف في القوائم المالية عن وجود عدم التأكد الجوهري:

إذا تم الإفصاح الكافي في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، يجب على المدقق إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يشتمل تقرير المدقق على فقرة منفصلة تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالإستمرارية" من أجل:

- لفت الإنتباه إلى الإيضاح الوارد في الملحق المرفق بالقوائم المالية؛ و

- الإشارة إلى أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري والذي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال وأن رأي المدقق غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

➤ إفصاح غير كاف في القوائم المالية عن وجود عدم التأكد الجوهري:

إذا لم يتم الإفصاح الكافي في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، يجب على المدقق:

- إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي، حسب الحالة، وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705؛ و
- في فقرة أساس الرأي المتحفظ (العكسي) في تقرير المدقق، يجب التطرق إلى وجود عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كاف عن هذه المسألة.

➤ رفض الإدارة في إجراء تقييمها أو تمديده:

إذا لم ترغب الإدارة في إجراء تقييمها أو تمديده عندما يطلب المدقق منها ذلك، فيجب على المدقق الأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة عن ذلك على تقريره.

التواصل مع المكلفين بالحوكمة:

يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة ما لم يشارك المكلفين في إدارة المنشأة، بالأحداث أو الظروف التي تم تحديدها التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال. مثل هذا التواصل المكلفين بالحوكمة يجب أن تشمل ما يلي:

- ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛
- ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الإستمرارية ملائما في إعداد القوائم المالية؛
- كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛
- وإن أمكن، الآثار المترتبة عن ذلك على تقرير المدقق.

التأخير الكبير في المصادقة على القوائم المالية:

إذا كان هناك تأخير كبير في المصادقة على القوائم المالية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، يجب على المدقق الإستفسار عن أسباب هذا التأخير. إذا كان المدقق يعتقد أن التأخير يمكن أن يكون مرتبطا بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الإستمرارية، يجب عليه إجراء تلك تنفيذ التدقيق الإضافية اللازمة، كما هو مطلوب في نص هذا المعيار، وكذلك مراعاة تأثير ذلك على إستنتاجه فيما يتعلق بوجود عدم تأكد جوهري.

➤ معيار التدقيق الدولي رقم 580 التصريحات الكتابية:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على تصريحات كتابية من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، عند تدقيق القوائم المالية، كما أن هناك معايير تدقيق دولية أخرى تحتوي على

متطلبات محددة لموضوع معين للتصريحات الكتابية تم عرضها في الملحق رقم 1 من هذا المعيار. والتي لا تحد من تطبيق هذا المعيار.

التصريح الكتابي هو بيان مكتوب مقدم من قبل الإدارة للمدقق للمصادقة (التأكيد) على بعض المسائل أو لدعم أدلة الإثبات الأخرى. التصريحات الكتابية في هذا السياق لا تشمل القوائم المالية، أو التأكيدات المتضمنة فيها، أو الدفاتر والسجلات الداعمة.

التصريحات الكتابية كأدلة إثبات في التدقيق:

أدلة الإثبات هي المعلومات التي يستخدمها المدقق في الوصول إلى الإستنتاجات التي يستند إليها رأيه. التصريحات الكتابية هي معلومات ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية للمنشأة. وعليه، على غرار الردود على الإستفسارات، فإن التصريحات الكتابية هي أدلة إثبات في التدقيق.

على الرغم من أن التصريحات الكتابية توفر أدلة إثبات ضرورية، إلا أنها لا تقدم أدلة إثبات كافية وملائمة منفردة حول أي من المسائل التي تتناولها. إضافة إلى ذلك، فإن حقيقة أن الإدارة قدمت تصريحات كتابية موثوقة لا تؤثر على طبيعة أو مدى أدلة الإثبات الأخرى التي حصل عليها المدقق حول وفاء الإدارة بمسؤولياتها، أو حول تأكيدات محددة.

الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في:

- الحصول على تصريحات كتابية من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، الذين يعتقدون أنهم أوفوا بمسؤولياتهم عن إعداد القوائم المالية وعن إكمال المعلومات المقدمة إلى المدقق؛
- دعم أدلة الإثبات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو تأكيدات محددة في القوائم المالية من خلال تصريحات كتابية إذا كان ذلك ضروريا حسب رأي المدقق أو مطلوبا من قبل معايير دولية أخرى؛
- الإستجابة بشكل مناسب للتصريحات الكتابية المقدمة أو غير المقدمة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والتي يطلبها المدقق.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

الإدارة التي طلبت منها التصريحات الكتابية

يجب على المدقق أن يطلب التصريحات الكتابية من الإدارة المسؤولة عن القوائم المالية والتي لها معرفة بالمسائل المتعلقة بها.

التصريحات الكتابية حول مسؤوليات الإدارة

إعداد القوائم المالية:

يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم تصريح كتابي بأنها أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية في وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، بما في ذلك، عرضها العادل، كما هو منصوص عليه في شروط إرتباط التدقيق (رسالة المهمة).

المعلومات المقدمة وإكمال المعاملات:

يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم تصريح كتابي بما يلي:

- تزويد المدقق بجميع المعلومات ذات الصلة وإمكانية الوصول إليها المتفق عليها في شروط إرتباط التدقيق؛

- جميع المعاملات تم تسجيلها وإدراجها في القوائم المالية.

وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية

يجب وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية المنصوص عليها وفقا لهذا المعيار بالطريقة التي تم بها تحديد هذه المسؤوليات في شروط إرتباط التدقيق.

تصريحات كتابية أخرى:

تتطلب معايير التدقيق الدولية الأخرى من المدقق أن يطلب تصريحات كتابية؛ بالإضافة لذلك، إذا قرر المدقق أنه من الضروري الحصول على واحد أو أكثر من التصريحات الكتابية لدعم أدلة الإثبات الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو واحد أو أكثر من التأكيدات المحددة في القوائم المالية، يجب على المدقق أن يطلب مثل هذه التصريحات الكتابية الأخرى.

التاريخ والفترة (الفترة) التي تغطيها التصريحات الكتابية

يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية أقرب ما يمكن عمليا لتاريخ تقرير المدقق عن القوائم المالية ولكن ليس بعده. كما يجب أن تكون التصريحات الكتابية لجميع القوائم المالية والفترة (الفترة) المشار إليها في تقرير المدقق.

شكل التصريحات الكتابية

يجب أن تكون التصريحات الكتابية في شكل رسالة إمتثال موجهة إلى المدقق. وإذا كان القوانين أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم تصريحات عامة مكتوبة حول مسؤولياتها، وقرر المدقق أن مثل هذه التصريحات توفر بعض أو كل التصريحات المطلوبة المنصوص عليها وفقا لهذا المعيار، فإنه لا يلزم تضمين المسائل ذات الصلة التي تغطيها هذه التصريحات في رسالة الإمتثال.

الشك في مصداقية التصريحات الكتابية وعدم تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة

الشك في مصداقية التصريحات الكتابية:

إذا كانت لدى المدقق مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو إجتهادها، أو بشأن التزامها بها أو تطبيقها، فيجب عليه تحديد تأثير هذه المخاوف على مصداقية التصريحات (الشفوية أو الكتابية) وأدلة الإثبات بشكل عام.

على وجه الخصوص، إذا كانت التصريحات الكتابية غير متوافقة مع أدلة الإثبات الأخرى، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق لمحاولة حل المسألة. إذا ظلت المسألة دون حل، يجب على المدقق إعادة النظر في تقييمه للكفاءة والنزاهة والقيم الأخلاقية أو إجتهاد الإدارة، أو إلتزامها بها أو تطبيقها، ويجب أن يحدد الأثر المترتب عن هذه المخاوف على مصداقية التصريحات (الشفوية أو الكتابية) وأدلة الإثبات بشكل عام.

إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوقة، فيجب عليه إتخاذ الإجراءات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي الوارد في تقريره وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705.

عدم تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة:

إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من التصريحات الكتابية المطلوبة، يجب على المدقق:

- مناقشة الأمر مع الإدارة؛

- إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم التأثير المحتمل لذلك على مصداقية التصريحات (الشفوية أو الكتابية) وأدلة الإثبات بشكل عام؛

- إتخاذ الإجراءات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي الوارد في تقريره وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705.

التصريحات الكتابية حول مسؤوليات الإدارة:

يجب على المدقق الامتناع عن إبداء الرأي حول القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705 إذا:

- خلص المدقق إلى أن هناك شكوكا حول نزاهة الإدارة كافية لجعل التصريحات الكتابية غير موثوقة؛

- عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

3. معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين و تقريره النهائي:

مقسمة كالآتي:

3-1. معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين: من 600 إلى 620 :

➤ المعيار ISA 600 " الإعتماد على أعمال مدقق آخر " :

يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للإستفادة من عمل مدقق آخر أم يراعي الكفاءة المهنية له، و أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن عمل المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة الموكلة إليه.

كذلك على المدقق أن يؤكد من أن مدقق الأجزاء يراعي متطلبات الإستقلالية و متطلبات المحاسبة و التدقيق و التقرير و الحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بإلتزامه بها.

يجب أن يتعاون المدقق الآخر و المدقق الأساسي معاً، على أن يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.

في حالة عدم استطاعة المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الآخر و كان غير قادر على إنجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق.

➤ المعيار ISA 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار شروط إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي. يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تحديد إمكانية استخدام أعمال المدققين الداخليين وتحديد مدى ملائمة أعمالهم لإحتياجات التدقيق، وأثرها المتوقع على عملية التدقيق. ولقد أشار المعيار إلى أنه مهما بلغت درجة إستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فهي غير مستقلة عن المؤسسة، وبالتالي يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها إستغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

✓ العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي:

يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

بالرغم من اختلاف اهداف كل منهما قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الطرفين. مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي في ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو الحال بالنسبة للمدقق الخارجي الذي يبدي رأيه حول الكشوفات المالية بكل استقلالية وحيادية، كونه يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدقق الداخلي.

إذا وجد للكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة بالمدقق الداخلي،
- في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجات مهمة التدقيق الخارجي.

✓ الواجبات المطلوبة في تحديد إمكانية وامتداد استخدام اعمال المدقق الداخلي:

على المدقق الخارجي تحديد:

- احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الخارجي، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي،
 - في حالة تأكد ذلك، يجب دراسة أثره على طبيعة ورزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي.
- بشكل عام قد تشمل أنشطة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالاتي:

- متابعة الرقابة الداخلية،
- فحص المعلومات المالية العملياتية،
- إعادة النظر في الأنشطة العملياتية،
- إدارة المخاطر،
- الحوكمة.

قصد تحديد ما إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق الخارجي، على هذا الأخير تقييم:

- موضوعية التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة في المؤسسة،
- احتمالية وجود تواصل فعلي بين المدقق الداخلي و الخارجي (في اطار لقاءات دورية)،
- الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي (تكوينه، خبرته، طريقة توظيفهم،...)
- طريقة الاتصال بين المدقق الداخلي و الإدارة خاصة فيما يتعلق بالتقارير المقدمة من قبلهم،
- إذا لم يكن للمدققين مسؤوليات متضاربة،
- إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف اعضاء التدقيق الداخلي،
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي،
- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي و إلى أي مدى،
- احتمال أن تتم أعمال التدقيق الداخلي بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الاعمال مع مراجعتها و توثيقها).

من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال التدقيق الداخلي على طبيعة وريزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي، على هذا الأخير الأخذ بالحسبان:

- طبيعة وامتداد الاعمال المنجزة الخاصة أو التي سيتم إنجازها من طرف المدققين الداخليين،
- تقييم مخاطر الاختلالات المعترّة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات وأرصدة الحسابات الخاصة و المعلومات المقدمة من خلال الكشوفات المالية،
- درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدقق الداخلي استنادا إلى التأكيدات المعنية.

قصد تحديد مدى ملائمة الأعمال الخاصة للمدقق الداخلي، على المدقق الخارجي تقييم:

- أن الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصّلين على التكوين التقني و الخبرة المهنية الكافيين،
- تم الاشراف على أعمال التدقيق الداخلي ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح،
- تم جمع العناصر المقنعة و الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استنتاج نتائج معقولة،
- النتائج المستخرجة ملائمة للظروف و التقاویر التي أعدها المدقق الداخلي متناسقة مع نتائج الاعمال المنجزة،
- كل الاستثناءات التي ظهرت في أعمال المدقق الداخلي قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

عندما تعتبر أعمال التدقيق الداخلي محددة لطبيع و ريزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي، قد يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المدقق الداخلي حول النقاط التالية:

- ريزنامة أعمالهم،
 - امتداد تغطية التدقيق،
 - عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشوفات المالية في مجملها،
 - الطرق المقترحة لاختيار العناصر،
 - توثيق الأعمال المنجزة،
 - إجراءات استعراض الأعمال وتقريرها.
- ✓ التوثيق:

إذا اشغل المدقق الخارجي بالأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المدقق الداخلي، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، كذلك إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها.

➤ المعيار ISA 620 "استخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق" :

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو منظمة في مجال خبرة غير المحاسبة أو التدقيق، عند استخدام هذا العمل للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، ولا يتناول هذا المعيار ما يلي:

- الحالات التي يشتمل فيها فريق التدقيق على عضوا، أو يستشير فردا أو منظمة، من ذوي الخبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق؛
- استخدام المدقق لعمل فرد أو منظمة لديها خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق، وتستخدم المنشأة هذا الفرد أو المنظمة في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (خبير تستعين به الإدارة).

يعد الخبير الذي يستعين به المدقق في مفهوم هذا المعيار، الفرد أو المنظمة التي تمتلك الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والذي يستخدم عمله في هذا المجال من قبل المدقق لمساعدته في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وقد يكون هذا الخبير إما داخليا أو خارجيا.

الأهداف:

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى:

- تحديد ما إذا كان يتعين استخدام عمل خبير؛
 - في حالة استخدام عمل خبير، تحديد ما إذا كان هذا العمل كافيا لأغراض المدقق.
- أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ تحديد الحاجة إلى خبير:

إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق ضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد الخبراء.

✓ طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق:

تختلف طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في هذا المعيار تبعا للظروف؛ وعند تحديد طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق، يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- طبيعة المسألة التي يتعلق بها عمل ذلك الخبير؛
 - مخاطر التحريفات الجوهرية في المسألة التي يتعلق بها عمل ذلك الخبير؛
 - أهمية عمل ذلك الخبير في سياق التدقيق؛
 - معرفة المدقق وخبرته بالأعمال السابقة التي قام بها ذلك الخبير؛
 - ما إذا كان هذا الخبير خاضعا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المدقق.
- ✓ كفاءة، قدرات وموضوعية الخبير:

يجب على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المدقق؛ وفي حالة استخدام خبير خارجي، يجب أن يتضمن تقييم الموضوعية التحقق بشأن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديدا لموضوعية هذا الخبير.

✓ الحصول على فهم لمجال خبرة الخبير:

يجب على المدقق الحصول على فهم كاف لمجال خبرة الخبير لتمكينه من تحديد طبيعة، نطاق وأهداف عمل هذا الخبير لأغراض المدقق، وتقييم مدى كفاية هذا العمل لأغراض المدقق.

✓ الاتفاق مع الخبير:

يجب أن يتفق المدقق كتابة عند الإقتضاء مع الخبير على الأمور التالية:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير؛
- أدوار ومسؤوليات كل من المدقق الحسابات والخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المدقق والخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير يقدمه ذلك الخبير؛

- ضرورة التزام الخبير بمتطلبات السرية.

✓ تقييم مدى كفاية عمل الخبير:

يجب على المدقق تقييم مدى كفاية عمل الخبير لأغراض المدقق، بما في ذلك:

- ملائمة ومعقولة النتائج أو الإستنتاجات التي توصل إليها هذا الخبير، ومدى توافقها مع أدلة الإثبات الأخرى؛

- إذا تضمنت أعمال هذا الخبير على استخدام إفتراضات وطرق مهمة، مدى ملائمة ومعقولة تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف؛

- إذا كان عمل الخبير يتضمن استخدام مصادر بيانات مهمة لعمل ذلك الخبير، ملائمة، إكتمال ودقة هذه البيانات.

إذا قرر المدقق أن عمل الخبير غير كاف لأغراضه، يجب عليه القيام بما يلي :

- الإتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي يتعين أن يقوم به؛ أو

- تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف.

✓ الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق:

يجب ألا يشير المدقق إلى عمل الخبير في تقريره المتضمن رأياً غير معدلاً، إلا إذا اقتضى قانون أو لائحة تنظيمية ذلك؛ وإذا كانت هذه الإشارة مطلوبة بموجب قانون أو لائحة تنظيمية، يجب على المدقق أن يبين في تقريره أن الإشارة لا تقلل من مسؤوليته عن رأيه.

إذا أشار المدقق إلى عمل الخبير في تقريره، لأن هذه الإشارة مرتبطة بفهم تعديل الرأي، يجب عليه يذكر في تقريره أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية من مسؤوليته عن هذا رأيه.

2-3. معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات: من 700 إلى 800:

➤ المعيار ISA 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية " :

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تكوين رأي حول القوائم المالية. كما أنه يتناول إرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق الصادر نتيجة لتدقيق القوائم المالية.

تهدف متطلبات هذا المعيار إلى:

- تحقيق التوازن المناسب بين الحاجة إلى الإتساق والقابلية للمقارنة في تقارير المدقق على الصعيد العالمي والحاجة إلى زيادة قيمة تقارير المدقق من خلال جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملائمة للمستخدمين؛

- يعزز الإتساق في تقرير المدقق، مع أخذه بعين الإعتبار الحاجة إلى المرونة في إستعاب الظروف الخاصة بكل دولة عندما يتم إجراء التدقيق وفقا لـ ISAs؛
- الإتساق في تقرير المدقق يعزز المصداقية في السوق العالمية من خلال جعل التعرف على عملية التدقيق التي تمت وفقا لـ GAAS أكثر سهولة؛
- يساعد على تعزيز فهم المستخدم وتحديد الظروف غير العادية عند حدوثها.

الأهداف:

- تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في:
- إبداء الرأي في القوائم المالية بناءا على تقييم الإستنتاجات المستخلصة من أدلة الإثبات المجمعة؛
- التعبير عن هذا الرأي بوضوح من خلال تقرير مكتوب.
- الرأي غير المعدل: هو الرأي الذي يعبر عنه المدقق متى يخلص إلى أن القوائم المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

أهم متطلبات تطبيق المعيار:

✓ إبداء الرأي في القوائم المالية:

- يجب على المدقق تكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- من أجل تكوين هذا الرأي، يجب على المدقق أن يستنتج ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول فيما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. ويجب أن يأخذ هذا الإستنتاج في الإعتبار:

- إستنتاج المدقق فيما إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وفقا لمتطلبات

المعيار 705 ISA؛

- إستنتاج المدقق ما إذا كانت التحريفات غير المصححة جوهرية، منفردة أو مجتمعة، وفقا

لمتطلبات المعيار 450 ISA؛

- التقييمات المطلوبة من قبل هذا المعيار.

- يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المرجع المحاسبي المطبق. ويجب أن يشمل هذا التقييم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك المؤشرات من التحيز المحتمل في إجهادات الإدارة؛

- على وجه الخصوص، في ضوء متطلبات المرجع المحاسبي المطبق، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت:

• القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المدقق النظر في مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كان قد تم عرضها بطريقة قابلة للفهم؛

- السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة مناسبة ومتوافقة مع المرجع المحاسبي المطبق؛
 - التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المعدة من قبل الإدارة معقولة؛
 - المعلومات الواردة في القوائم المالية ملائمة، موثوقة، قابلة للمقارنة وقابلة للفهم؛
 - القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المقصودين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؛
 - المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تعد مناسبة.
- عندما يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، يجب أن يشمل التقييم المطلوب ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. وذلك بمراعاة ما يلي:
- العرض العام وهيكل ومحتوى القوائم المالية؛
 - ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات الأساسية والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل.

- يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير أو تصف المرجع المحاسبي المطبق بشكل كاف.

✓ شكل الرأي:

حدد المعيار شكلين لرأي المدقق كما يلي:

الرأي غير المعدل: يجب على المدقق إبداء رأي غير معدل عندما يخلص المدقق أن القوائم المالية معدة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

الرأي المعدل: يجب على المدقق إبداء رأي معدل في تقريره وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705 إذا:

- إستنتج بناءا على أدلة الإثبات المجمعة، أن القوائم المالية ككل تحتوي (لا تخلو) على تحريفات جوهرية؛

- كان غير قادر على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية.

إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لمتطلبات إطار العرض العادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المدقق مناقشة المسألة مع الإدارة، وإعتامادا على متطلبات المرجع المحاسبي المطبق وكيفية حل هذه المسألة، تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705.

إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لإطار الإمتثال، المدقق غير مطالب بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقيق العرض العادل. ومع ذلك، إذا كان المدقق في ظروف نادرة للغاية يخلص إلى أن هذه القوائم المالية محرفة، فيجب عليه مناقشة المسألة مع الإدارة، وبناءا على كيفية حل المسألة، يجب عليه تحديد ما إذا كان من الضروري الإبلاغ عنها في تقريره وكيفية ذلك.

✓ **تقرير المدقق:**

يجب أن يكون تقرير المدقق مكتوبا.

➤ **تقرير المدقق عن عمليات التدقيق التي أجريت وفقا لمعايير التدقيق الدولية ISAs:**

العنوان: يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مدقق مستقل.

المرسل إليه (الجهة التي سيرسل إليها التقرير): يجب معالجة تقرير المدقق، حسب الحالة، بناءا على ظروف الارتباط (التعاقد).

رأي المدقق: يجب أن يتضمن القسم الأول من التقرير رأي المدقق ويجب أن يكون العنوان القسم "الرأي"، كما يجب أن يتضمن هذا القسم العناصر التالية:

- تحديد المنشأة الذي تم تدقيق قوائمها المالية؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم تدقيقها، مع تحديد عنوان كل قائمة منها والتاريخ أو الفترة التي تغطيها؛

- الإشارة إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.
- عند إبداء رأي غير معدل حول القوائم المالية المعدة في وفقا لإطار العرض العادل، وما لم تقتض القوانين أو اللوائح ذلك، يجب أن يستخدم رأي المدقق، إحدى العبارات التالية، اللتان تعتبران متكافئان:
- في رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة معروضة بشكل عادل، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛ أو
- في رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

عند إبداء رأي غير معدل حول القوائم المالية المعدة وفقا لإطار الإمتثال، يجب أن يكون رأي المدقق أن القوائم المالية المرفقة معدة من جميع النواحي الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

أساس الرأي: يجب أن يشتمل تقرير المدقق على قسم، بعد قسم الرأي مباشرة، تحت عنوان "أساس الرأي"، بحيث:

- ينص على أن التدقيق قد أجري لمعايير التدقيق الدولية ISAs؛
- يشير إلى قسم تقرير المدقق الذي يوضح مسؤوليات المدقق بموجب معايير التدقيق الدولية؛
- يتضمن بيانا يفيد بأن المدقق مستقل عن المنشأة محل التدقيق وفقا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق.
- يوضح ما إذا كان المدقق يعتقد أن أدلة الإثبات المجمعة تعد كافية وملائمة لتوفير أساس الرأي.

الإستمرارية: عند الاقتضاء، يجب على المدقق تقديم تقرير وفقا لمتطلبات المعيار ISA 570.

مسائل التدقيق الرئيسية: لمراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، يجب على المدقق الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقريره وفقا لمتطلبات المعيار ISA 701.

عندما يكون المدقق مطالبا بموجب القوانين أو اللوائح عن المسائل الرئيسية للتدقيق في تقريره، أو عندما يقرر توصيلها في تقريره، يجب عليه القيام بذلك في وفقا لمتطلبات المعيار ISA 701.

المعلومات الأخرى: عند الاقتضاء، يجب على المدقق تقديم تقرير وفقا لمتطلبات المعيار ISA

.702

المسؤوليات عن القوائم المالية: يجب أن يشتمل تقرير المدقق على قسم بعنوان "مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية"، ويجب أن يستخدم المدقق في تقريره المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني للدولة المعنية، ولا داعي الإشارة تحديداً إلى "الإدارة"، حيث في بعض الدول قد يكون المرجع المناسب "المكلفين بالحوكمة".

يجب أن يصف هذا القسم من تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن:

- إعداد القوائم المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ؛

- تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال وما إذا كان استخدام أساس الإستمرارية في المحاسبة مناسباً وكذلك الإفصاح عن المسائل المتعلقة بالإستمرارية. كما يجب أن يتضمن شرح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون فيها استخدام أساس الاستمرارية المحاسبة مناسباً. يجب أن يحدد هذا القسم من التقرير المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، عندما يكون المسؤولون عن هذا الإشراف مختلفين عن أولئك الذين يوفون بالمسؤوليات الموضحة سابقاً. في هذه الحالة، يجب أن يشير عنوان هذا القسم أيضاً إلى "المكلفين بالحوكمة" أو المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني للدولة المعنية.

عندما يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، يجب أن يشير وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير المدقق إلى "الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية" أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة"، حسب الحالة.

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

يجب أن يشتمل تقرير المدقق على قسم بعنوان "مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية"، هذا القسم يجب أن:

- الإشارة إلى أن أهداف المدقق تتمثل في الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كان القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، بالإضافة إلى إصدار تقرير المدقق يتضمن رأيه؛

- الإشارة إلى أن التأكيد المعقول هو مستوى عال من التأكيد، ولكنه ليس ضماناً بأن التدقيق الذي تم إجراؤه وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائماً على التحريفات الجوهرية في حالة وجودها؛
- الإشارة إلى أن التحريفات يمكن أن تنشأ بسبب الغش أو الخطأ، إضافة إلى:
- توضيح أن التحريفات تعتبر جوهرية إذا كانت: من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف المستخدمين على أساس هذه القوائم المالية؛
- تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لذلك مع المرجع المحاسبي المطبق.
- يجب أن يتضمن هذا القسم كذلك على:
- الإشارة إلى أنه كجزء من التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، يمارس المدقق حكمه المهني ويحافظ على الشك المهني طوال عملية التدقيق؛
- تقديم وصف لعملية التدقيق، بالإشارة إلى أن مسؤوليات المدقق هي:
- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ؛ لتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق تستجيب لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتوفير أساس لرأي المدقق. خطر عدم إكتشاف عن التحريفات الجوهرية الناتج عن الغش أعلى من الخطر الناتج عن الخطأ، حيث قد ينطوي الغش على التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد أو التحريفات أو تجاوز الرقابة الداخلية؛
- الحصول على فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة للظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي الحالات التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية بالموازاة مع تدقيق القوائم المالية، يجب على المدقق عدم ذكر العبارة التي تنص على أخذ المدقق الرقابة الداخلية بعين الاعتبار ليس لغرض إبداء الرأي حول الفعالية للرقابة الداخلية للمنشأة؛
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المقدمة من قبل الإدارة؛
- إستنتاج مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية، وبناءاً على أدلة الإثبات المجمعة، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال. إذا خلص المدقق إلى وجود عدم تأكد جوهري، يجب عليه أن

يشير في تقريره إلى الإفصاحات المتعلقة بها الواردة في القوائم المالية أو تعديل الرأي إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند إستنتاجات المدقق إلى أدلة الإثبات المجمعة حتى تاريخ تقريره. ومع ذلك، قد تتسبب الأحداث أو الظروف المستقبلية في توقف المنشأة عن الإستمرار في الإستغلال؛

• عند إعداد القوائم المالية وفقا لإطار عرض عادل، تقييم العرض العام، هيكل ومحتوى القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تمثل المعاملات والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل.

- عندما يتم تطبيق المعيار ISA 600، المتعلق بتدقيق القوائم المالية للمجمعات، تقديم وصف أكثر تفصيل لمسؤوليات المدقق في مهمة تدقيق المجمع، مع الإشارة إلى ما يلي:

• إن مسؤوليات المدقق هي الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجمع، لإبداء الرأي حول القوائم المالية للمجمع؛

• المدقق مسؤول عن التوجيه والإشراف وأداء تدقيق المجمع؛

• يبقى المدقق وحده مسؤولاً عن رأيه.

- يجب أن يتضمن هذا القسم كذلك على:

• الإشارة إلى أن المدقق يتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، بمجموعة من الأمور منها نطاق وتوقيت التدقيق لهما، وأهم نتائج التدقيق، بما في ذلك أي أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية المكتشفة؛

• بالنسبة لعمليات تدقيق القوائم المالية للمنشآت المدرجة، الإشارة إلى أن المدقق يزود المكلفين بالحوكمة ببيان يفيد بأن المدقق إمتثل للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة فيما يتعلق بالإستقلالية، ويتواصل معهم فيما يخص جميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يعتقد بشكل معقول أنه تؤثر على إستقلاليته، وعند الإقتضاء الإبلاغ عن الإجراءات المتخذة للقضاء على التهديدات أو الضمانات المطبقة؛

• بالنسبة لعمليات تدقيق القوائم المالية للمنشآت المدرجة وأي منشآت أخرى يتم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية بشأنها وفقا للمعيار ISA 701، يجب الإشارة إلى أنه من بين الأمور التي يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، الأمور الأكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، وبالتالي فهي أمور التدقيق الرئيسية. ويصف المدقق هذه الأمور في تقريره ما لم تمنع القانونين أو اللوائح العامة الإفصاح عنها، أو في ظروف نادرة للغاية، عندما يرى المدقق أنه لا ينبغي الإبلاغ عنها تقريره كون

العواقب السلبية لفعل ذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة الناتجة عن هذا الإبلاغ؛

موقع وصف مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

وصف مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية المذكورة سابقا، يجب أن يدرج كما يلي:

- ضمن متن تقرير المدقق؛
- ضمن ملحق مرفق بتقرير المدقق، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المدقق إشارة إلى موقع الملحق؛
- من خلال إشارة محددة في تقرير المدقق إلى موقع هذا الوصف على موقع إلكتروني لسلطة معينة، حيث تسمح القانونيين أو اللوائح أو معايير التدقيق الوطنية صراحة للمدقق القيام بذلك.

مسؤوليات التقرير الأخرى:

إذا تناول المدقق مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤوليات المدقق بموجب ISAs، يجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق بعنوان "التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أو أي عنوان آخر يتناسب مع محتوى هذا القسم، ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات التي تم تقديمها بموجب مسؤوليات التقرير المطلوبة من قبل، في هذه الحالة، يمكن تقديم مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم كعناصر التقرير ذات الصلة المطلوبة من قبل ISAs.

إذا تم تقديم مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم كعناصر التقرير ذات الصلة المطلوبة من قبل ISAs، يجب أن يميز تقرير المدقق بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقارير المطلوبة من قبل ISAs.

إذا كان تقرير المدقق يحتوي على قسم منفصل يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، يجب إدراج متطلبات هذا المعيار تحت قسم بعنوان "التقرير عن تدقيق القوائم المالية". أما قسم "التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" يجب أن يتبع قسم "تقرير حول تدقيق البيانات المالية".

إسم المدقق (الشريك) المسؤول عن المهمة:

يجب إدراج إسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير المدقق عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة ما لم يكن، في حالات نادرة، من المتوقع بشكل معقول أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن

الشخصي. وفي الحالات النادرة التي ينوي فيها المدقق عدم إدراج إسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقريره، يجب عليه مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة لإبلاغهم بتقييم المدقق لإحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.

التوقيع (الإمضاء) المدقق:

يجب التوقيع على تقرير المدقق.

عنوان المدقق:

يجب أن يحدد تقرير المدقق مكان ممارسة النشاط.

تاريخ تقرير المدقق:

يجب أن يكون تقرير المدقق مؤرخا بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل المدقق فيه على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ليبني عليها رأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن:

- جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية تم إعدادها؛
- أولئك الذين لديهم سلطة معترف بها أقروا بمسؤوليتهم عن تلك القوائم المالية.

➤ تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب قانون أو لائحة تنظيمية:

إذا كان المدقق مطالبا بموجب قانون أو لائحة في دولة معينة لإستخدام تصميم أو صياغة معينة لتقريره، يجب أن يشير التقرير إلى ISAs فقط إذا تضمن تقرير المدقق، على الأقل، كل عنصر من العناصر التالية:

- عنوان؛
- المرسل إليه، بناءا على ظروف الارتباط؛
- قسم الرأي يحتوي على إبداء الرأي في القوائم المالية وإشارة إلى المرجع المحاسبي المطبق لإعداد القوائم المالية؛
- تحديد القوائم المالية للمنشأة التي تم تدقيقها؛
- عبارة يفيد بأن المدقق مستقل عن المنشأة وفقا للمتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالتدقيق، وأنه قد أوفى بالمسؤوليات الأخلاقية الأخرى وفقا لهذه المتطلبات؛
- عند الإقتضاء، قسم يتناول متطلبات إعداد التقارير الواردة في المعيار ISA 570؛

- عند الإقتضاء، قسم أساس الرأي المتحفظ (أو المعاكس) الذي يتناول متطلبات إعداد التقارير الواردة في المعيار ISA 570؛
- عند الإقتضاء، قسم يتضمن المعلومات المطلوبة بموجب المعيار ISA 701، أو المعلومات الإضافية حول التدقيق التي تم تحديدها من قبل قانون أو لائحة تنظيمية والتي تتناول متطلبات إعداد التقارير الواردة في ذلك المعيار؛
- عند الإقتضاء، قسم يتناول متطلبات إعداد التقرير وفقاً للمعيار ISA 720؛
- وصف لمسؤوليات الإدارة لإعداد القوائم المالية وتحديد المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى ISAs والقوانين أو اللوائح التنظيمية، ووصف لمسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية؛
- بالنسبة لتدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، إسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير المدقق عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة ما لم يكن، في حالات نادرة، من المتوقع بشكل معقول أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي؛
- التوقيع (الإمضاء) المدقق؛
- عنوان المدقق؛
- تاريخ تقرير المدقق.

➤ تقرير المدقق عن عمليات التدقيق التي أجريت وفقاً لمعايير تدقيق دولة معينة ISAs:

- قد يطلب من المدقق تنفيذ عملية تدقيق لمعايير تدقيق دولة معينة ("معايير التدقيق الوطنية")، إضافة إلى إمتثاله لـ ISAs. في هذه الحالة، فقد يشير تقرير المدقق إلى ISAs بالإضافة إلى معايير التدقيق الوطنية، ولكن يجب عليه القيام بذلك فقط إذا:
- لا يوجد تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير التدقيق الوطنية وتلك الواردة في ISAs التي من شأنها أن تقود المدقق إلى تكوين رأي مختلف، أو عدم تضمين فقرة تأكيد الأمر أو فقرة عن الأمر الآخر، التي تتطلبها ISAs، في ظروف معينة؛
 - يتضمن تقرير المدقق، على الأقل، كل عنصر من العناصر المذكورة في الفقرة السابقة، عندما استخدام المدقق تصميم أو صياغة معينة لتقريره والمحددة من قبل معايير المراجعة الوطنية. ومع ذلك،

فإن الإشارة إلى "القوانين أو اللوائح التنظيمية" المذكورة في الفقرة السابقة تقرأ على أنها إشارة إلى معايير التدقيق الوطنية. وبالتالي يجب أن يحدد تقرير المدقق معايير المراجعة التدقيق.

عندما يشير تقرير المدقق إلى كل من معايير التدقيق الوطنية وISAs، يجب أن يحدد تقرير المدقق الدولة المصدرة لمعايير التدقيق الوطنية.

✓ المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية:

إذا تم عرض معلومات إضافية مع القوائم المالية المدققة غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، يجب على المدقق تقييم ما إذا كان، وفقاً للحكم المهني له، المعلومات الإضافية تشكل جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية تقديمها. وعندما تكون كذلك، يجب يغطي رأي المدقق هذه المعلومات الإضافية.

إذا كانت المعلومات الإضافية غير المطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، لا تشكل جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت هذه المعلومات الإضافية تم عرضها بطريقة تميزها بشكل كافٍ وواضح عن القوائم المالية المدققة. وإذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية غير المدققة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يجب عليه تحديد المعلومات الإضافية غير المدققة، وأن يوضح تقريره أن هذه المعلومات الإضافية لم يتم تدقيقها.

الجزء الثالث:

علاقة بعض من معايير التدقيق الدولية ISA

بمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

سيتم التطرق في هذا الجزء إلى علاقة بعض من معايير التدقيق الدولية ببعض من معايير المحاسبة الدولية، كالآتي:

1. العلاقة بين العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IAS ومعايير التدقيق الدولية 200، 700، 570:

1-1. العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IAS ومعيار التدقيق ISA 700

1-2. العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IAS ومعيار التدقيق ISA 200

1-3. العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IAS ومعيار التدقيق ISA 560

1-4. العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IAS ومعيار التدقيق ISA 710

2. علاقة المعيار المحاسبي الدولي " 10 IAS الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " ومعيار التدقيق الدولي رقم 560 للأحداث اللاحقة.

3. علاقة المعيار المحاسبي الدولي 08 التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء مع معيار التدقيق الدولي 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.

1. العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IAS ومعايير التدقيق الدولية 200، 710، 700، 570:

قبل المقارن بين المعايير لا بد الإشارة إلى مضمون المعيار المحاسبة الدولي 1 "IAS عرض القوائم المالية.

يقدم المعيار المحاسبي الدولي IAS1 إرشادات توجيهية حول عرض القوائم المالية، ينص على أن يتم الإفصاح عليها وذلك وفقا للمبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها.

كما ينطبق هذا المعيار على جميع المؤسسات التي قامت بتقديم تقارير بموجب معايير المحاسبة الدولية.

القوائم المالية تعد وسيلة رئيسية ذات الغرض العام، أي بإمكان مستخدميها التزود بالمعلومات عن وضع وأداء المؤسسة، حيث يتم عرضها وفقا لأسس من بينها الاستمرارية، إذ عرفها المعيار على أنها :

ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية". أي أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن لها نية التوقف عن النشاط وتصفيتها، ويتم تحديد هذه الأسس وفقا للمعيار، وهذا لتصبح قابلة للمقارنة بين سنوات مالية مختلفة أو بين مؤسسات أخرى.

تقدم القوائم المالية معلومات حول المركز المالي للمؤسسة، وضعيتها والعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى أدائها وتدفقاتها النقدية.

حيث أن هذه المعلومات التي يتم تقديمها عن المؤسسة تتعلق بما يلي:

- دخل ومصروفات المؤسسة؛
- حقوق المساهمين؛
- موجودات المؤسسة؛
- الأرباح والخسائر؛
- التدفقات النقدية؛

كما أنه هناك معلومات أخرى تتضمنها الايضاحات، تساعد المستخدمين على التنبؤ وتوقع التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

تشمل القوائم المالية ما يلي:

■ قائمة المركز المالي:

هي عبارة عن جدول جانبه الأول يظهر موجودات المؤسسة والجانب الآخر التزاماتها، الخصوم /الأصول، بحيث كلاهما يكونا متساويين من حيث القيمة النقدية.

■ قائمة الدخل (حساب النتائج):

هي عبارة عن قائمة تظهر النتيجة الصافية لسنة المالية الربح /الكسب أو الخسارة وتاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ال يأخذ بعين الاعتبار، وتتكون من عنصرين هما: المنتوجات، الأعباء.

المنتوجات، تمثل استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات المحددة؛ تتمثل في تزايد المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية؛ في شكل مداخيل أو زيادة الاصول أو انخفاض الخصوم؛ الأعباء، تشمل الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة؛ تتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خال السنة المالية؛ في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم.

■ قائمة التدفقات النقدية:

هي قائمة تتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج. يتم عرض فيها كل من الانشطة التشغيلية، الاستثمارية وكذلك الانشطة التمويلية.

- الانشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال): تتضمن الاعباء، النتائج والنشاطات الاخرى التي لا علاقة لها بكل من الانشطة الاستثمارية و التمويلية.

- الانشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار): تتضمن المبالغ المتحصل عليه أو المدفوعة من خلال عمليات اقتناء استثمارات طويلة الاجل أو التنازل عن الاستثمارات

■ الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل): تشمل الأنشطة المتعلقة بالقروض، رأس المال، مكافآت رأس المال المدفوعة بالإضافة إلى حركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية.

■ قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة):

يتم فيه عرض كل التغيرات في حقوق الملكية أو التغيرات في الأموال الخاصة خلال السنة المالية.

■ الإيضاحات (الملاحق):

تحتوي على جداول بها معلومات إضافية لشرح ما تم عرضه في القوائم المالية من أعباء أو نواتج، تتضمن معلومات محاسبية ضرورية لتكملة أو شرح للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، الاسهم للوحدات والفروع والشركة الام، التحويلات ما بين الفروع والشركات الأم.

1-1. العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ومعيار التدقيق الدولي رقم 700:

نستخلص من خلال عرض معيار المحاسبة الدولي الأول ومعيار التدقيق الدولي المتعلق بتقرير مدقق الحسابات (تم عرض محتواه في الجزء الثاني):

أن هناك علاقة ارتباط وتكامل بينهما حيث أن معيار المحاسبة الدولي IAS 1 "عرض القوائم المالية" يقدم مبادئ توجيهية حول عرض القوائم المالية و التوجيه بشأن هيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتواها، كذلك ينص على مكونات القوائم المالية من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية ، الملاحظات التي تحتوي على معلومات إضافية لم تم عرضه في القوائم المالية وكذا البيانات والمعلومات التفسيرية المتعلقة ببند القوائم المالية. أما معيار التدقيق الدولي ISA 700 و المتعلق برأي الفني والمحايد للمدقق فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للمؤسسة وتدفقاتها النقدية، وكذا مدى توافقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً و امتثالها للممارسات المحاسبية الصحيحة.

وبالتالي ف كلا معيارين يزدان من جودة القوائم المالية ومصادقيتها فالمعيار المحاسبي يعرض القوائم المالية سابقة الذكر، ومعيار التدقيق يعبر عن رأي المدقق في شكل تقرير مكتوب بوضوح فيما يخص عدالة القوائم وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

وبهذا يمكن القول أن كلا المعيارين تعمل على خدمة الأطراف الثالثة المستخدمة للقوائم المالية وتقرير المدقق المرفق بها وبمساعدهم باتخاذهم أنسب القرار من خلال توفير قوائم مالية ذات جودة ومصادقية.

1-2. العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ومعيار التدقيق الدولي رقم 570:

نستخلص من خلال عرض معيار المحاسبة الدولي الأول ومعيار التدقيق 570 (تم عرض محتواه في الجزء الثاني) أن هناك علاقة التكامل و ارتباط ل بينهما، ف كلا المعياران يؤكدان على ضرورة استمرارية المؤسسة في نشاطها لنشر القوائم المالية و تدقيقها.

1-3. العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ومعيار التدقيق الدولي رقم 200:

نستخلص من خلال عرض معيار المحاسبة الدولي الأول ومعيار التدقيق 200 (تم عرض محتواه في الجزء الثاني) أن هناك علاقة تكامل وارتباط بين المعيارين، حيث ينص المعيار "ISA200" على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو إعطاء المدقق رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة من جميع الجوانب المادية.

عند عرض القوائم المالية وفقا للمعيار IAS1 "عرض القوائم المالية"، ومن خلال المعيار ISA200 "أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة" يأتي دور المدقق والمتمثل في إعطاء رأيه حول مصداقية القوائم المالية المعدة والتي تم عرضها وما إذا كانت معدة بشكل معقول ووفقا لإطار التقارير المالية المعمول بها.

حيث ينص المعيار IAS 1 على أن الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبني عليها قوائم المالية، حيث تعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على "في الوقت الذي يضيف فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة.

1-4. العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ومعيار التدقيق الدولي رقم 710:

يهدف معيار المحاسبي الدولي 01 إلى تحديد الأسس التي على ضوءها تم عرض القوائم المالية بغرض ضمان إجراء المقارنات، سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة بين فترات مالية مختلفة أو بمقارنة تلك القوائم مع مؤسسات أخرى، وبالتالي يتمكن مستخدمي القوائم المالية المقارنة بين أداء المؤسسات وكذا مقارنة أداء نفس المؤسسة عبر الزمن، كما حمل معيار التدقيق الدولي 710 المدقق مسؤولية التأكد من المعلومات المقارنة عند إجراء تدقيق القوائم المالية، فالمدقق وفقا لهذا المعيار يجب عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا تم عرض تلك المعلومات وفقا للإطار إعداد القوائم المالية، لذا فمعيار التدقيق المذكور أعلاه مرتبط ارتباط وثيقا بمعيار المحاسبة الدولي.

2. علاقة المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية" ومعيار التدقيق الدولي رقم 560 للأحداث اللاحقة :

المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ":

يقدم المعيار IAS10 الأحداث ما بعد الميزانية إرشادات بشأن المحاسبة والإفصاح عنها بعد الميزانية العمومية، حيث تعرف الأحداث اللاحقة بأنها تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بنشر القوائم المالية.

حيث يوضح المعيار نوعين أساسيين من الأحداث اللاحقة وهي كالتالي:

✓ أحداث موجبة التعديل: وهي الأحداث التي توفر دليلا إضافيا على أنها كانت موجودة بتاريخ الميزانية العمومية، ولها أثر على قائمة المركز المالي أو نتائج الأعمال مما تتطلب تعديلا في القوائم المالية.

وفيما يلي أمثلة عن ذلك:

- ظهور المخزون بتاريخ الميزانية العمومية مقوماً على أساس الكلفة وقد بيع المخزون بأسعار منخفضة جدا (أقل من الكلفة) وذات تأثير مادي على القوائم المالية. وقد كانت عملية البيع قبل إصدار القوائم المالية والذي وفر دليلا قاطعا على تدهور المخزون وتقادمه وأوجب تعديل قيمة المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق كما هي عليه في تاريخ الميزانية العمومية؛
- صدور حكم قضائي قاطع لدعوى قضائية كانت مرفوعة قبل تاريخ الميزانية العمومية، وإن الحكم في هذه القضية وفر دليلا لتغيير قيمة المطلوبات كما في تاريخ الميزانية العمومية؛
- إعلان إفلاس زبون مهم بعد تاريخ الميزانية العمومية يؤكد وجود خسارة بتاريخ الميزانية العمومية في الذمم المدينة ويتوجب على إدارة الشركة تعديل مبلغ المخصص؛
- صدور قرار من المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية يقضي بأن الشركة عليها التزام أو دين بتاريخ الميزانية العمومية مما يتطلب من الشركة تعديل مبلغ المخصص الموجود أصلا أو تكوين مبلغ مخصص جديد وذلك بدلا عن الإفصاح عنها في القوائم المالية كالتزامات محتملة فقط؛
- بيع استثمارات بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر أقل من الكلفة المثبتة في السجلات توفر دليلا موضوعيا على ضرورة تعديل مبلغ الاستثمارات الظاهرة في القوائم المالية وبخاصة إذا تمت عملية البيع قبل المصادقة على القوائم المالية.

✓ أحداث غير موجبة التعديل: هي أحداث توفر دليلا على أنها لم تكن موجودة بتاريخ الميزانية

العمومية، وأهميتها تتطلب الاكتفاء بالإفصاح عنها في الملاحق .

ومن أمثلة الأحداث التي لا تدل :

- انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات بوقت لاحق لتاريخ الميزانية العمومية ولكن بعد إصدار القوائم المالية وبسبب أوضاع لم تكن قائمة بتاريخ الميزانية العمومية فلا يعود الانخفاض في القيمة السوقية إلى ظروف الاستثمار بتاريخ الميزانية العمومية لذا لا يتم تعديل قيمة الاستثمارات الواردة في القوائم المالية بل تكتفي الإدارة بالإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير أثره المالي؛
- خسارة ناتجة عن حريق مخازن الشركة غير المؤمن عليها ضمن المدة اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وقبل المصادقة على القوائم المالية وهذه الحالة لا تتطلب تعديل قيمة المخزون الظاهر في القوائم المالية وإن قيمة الخسارة تحمل على حسابات السنة التالية؛
- اندماج الشركة مع شركة أخرى بوقت لاحق لتاريخ الميزانية العمومية؛
- التغييرات في النسب الضريبية وقوانين الضريبة المعلنة والمسنة بعد تاريخ الميزانية العمومية ؛
- الدخول في التزامات أو مطلوبات محتملة هامة ؛
- البدء بمقايضة نتيجة أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية؛
- فتح أنشطة تجارية جديدة أو التوسع في الأنشطة التجارية الحالية.

• تاريخ التصريح:

كما يقدم لنا المعيار تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من الناحية القانونية، والذي يراعى عند تحديده مبادئ عامة هي:

- عندما يطلب من المنشأة تقديم القوائم المالية إلى المساهمين من أجل المصادقة بعد إصدارها، فإن تاريخ التصريح /الترخيص هو تاريخ الإصدار الأصلي وليس تاريخ المصادقة عليها من قبل المساهمين؛
- وعندما يطلب من المنشأة إصدار القوائم المالية إلى هيئة إشراف تتكون من غير التنفيذيين، فإن تاريخ الترخيص يكون التاريخ ترخيص الإدارة بإصدار القوائم المالية.

• الاستمرارية:

حيث يتطلب IAS10 من المؤسسة ألا تعد قوائمها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية، أنها تتوي تصفية المؤسسة أو إيقاف أنشطتها أو أي قرار آخر حول قدرة المؤسسة على عدم الاستمرار.

بالنسبة للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها في الملاحق:

- على المؤسسة الإفصاح عن تاريخ المصادقة على إصدار القوائم ومن أعطى صلاحية المصادقة، والأطراف التي يمكنها تعديل القوائم المالية بعد ذلك الإصدار؛
- إذا وردت معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية عن الشروط الموجودة في تاريخ الميزانية العمومية، ينبغي تحديث الإفصاحات المتعلقة بهذه الشروط من المعلومات الجديدة؛
- عندما تكون الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية ذات أهمية فإن عدم الإفصاح سيؤثر على قدرة مستخدمي القوائم على إعداد تقييماتهم وقرارتهم الخاصة، لهذا يجب الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير لأثره المالي أو بيان بأن هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

بعد مقارنة مضمون المعياران IAS 10 و ISA 560 المعروض سابقا في الجزء الثاني، نستخلص أن هناك علاقة ارتباط والتكامل بين كل من معيار المحاسبة الدولي، معيار التدقيق الدولي والمحلي كون أن هذا الأخير يعتبر كامتداد لعمل المعيار المحاسبي الدولي إذ أن كلاهما يعمل على معالجة الأحداث اللاحقة ويدرس المعلومات المتعلقة بها من أجل أن تعرض بالقوائم المالية بأنسب شكل لكن كل منهم بطريقة مختلفة، وبالتالي فكل منها يهدف إلى زيادة مصداقية القوائم المالية.

حيث ينص المعيار المحاسبي على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

3. علاقة المعيار المحاسبي الدولي 08 التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء مع معيار التدقيق الدولي 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة:

انطلاقاً من خاصية المقارنة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 01 جاء المعيار المحاسبي الدولي 08، ففي سبيل السعي وراء جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة فعلى المحاسب الثبات في استعمال نفس السياسات والإجراءات المحاسبية بين الفترات المحاسبية والإفصاح عن أي تغيرات حتمية وأثرها على القوائم المالية وكذا الإفصاح عن أسباب التغير في تلك السياسات والإجراءات، لذا فالمحاسب وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية عليه وقبل كل شيء وضع تقديراته المحاسبية واختيار الإجراءات والسياسات الملائمة للمؤسسة وللظروف المحيطة بها، والمعيار المحاسبي الدولي 08 جاء لوضع الإرشادات التي يجب على المحاسب تطبيقها في الواقع العملي عند حدوث تغيير في السياسات المحاسبية والقواعد الواجب اتباعها في وضع التقديرات المحاسبية، وأما معيار التدقيق الدولي 540 جاء ليحمل المدقق مسؤولية التأكد من معقولية التقديرات التي يضعها المحاسب وعدم وجود تحيز لدى إعدادها، وهنا يظهر الارتباط المباشر بين المعيارين.

خاتمة:

تعتبر معايير التدقيق الدولية أفضل دليل يعتمد عليه المدقق الخارجي في أدائه لمهنته، حيث يعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجالسه على إصدار معايير تدقيق دولية تكون قابلة للتطبيق كما أنها تمثل المرشد الأساسي لكونها تحتوي على جميع الخطوات و المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي في إعداد تقريره حول مصداقية و عدالة القوائم المالية.

فيعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة، ونظرا للدور الذي تلعبه مهنة التدقيق في خدمة مستخدمي القوائم المالية، فإنها تعتمد على مجموعة من المعايير والتي تساعد المدقق على أداء عملها والرفع من جودته، إذ تمكنهما من تقليل التقدير الشخصي عند أداء مهمتهما .

كما يجدر بالذكر أن هناك علاقة متينة بين المحاسب والمدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة، فالمحاسبة تتميز بطبيعة انشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي ونتائج الأعمال لمؤسسة ما، أما التدقيق فإنه يتصف بصيغة انتقادية تحليله تتمثل في فحص وقياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية ومدى تغييرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق، لذلك نجد علاقة تكاملة و ارتباطية بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية.

المراجع :

➤ الكتب :

(1) باللغة العربية:

- أحمد حلمي جمعة، (2009): تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الطبعة 1 ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان .
- حسين عبد الله دشله ،(2019): دليل التدقيق المالي (إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية)، الطبعة 1، دار أمجد للنشر والتوزيع: عمان ، الأردن.
- حماد طارق عبد العال، (2004): موسوعة معايير المراجعة، ج 1، ج 2، ج 3، جامعة عين شمس، الإسكندرية، مصر.
- خالد أمين عبد الله ، (2014): تدقيق الحسابات ، الطبعة 1 ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر.
- عيد حامد معيوف الشمري، (1994): معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية-دراسة تحليلية مقارنة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية .
- غسان فلاح المطارنة، (2006): تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية- ، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن.
- محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر على،(2002):المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الطبعة 1، الدار الجامعية :الاسكندرية، مصر.
- محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ،(2009):دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة 1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع: عمان الأردن.

(2) باللغة الأجنبية:

- Robert Obert, Marie-pierre Mairesse,(2009) : DSCG « Comptabilité et audit » manuel et applications, compuse LMD,2^e édition,Dunod :paris,France.
- Jacques RENARD,«Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'organisation, France.

➤ المواقع الإلكترونية:

- الموقع الالكتروني <https://www.iaasb.org>
- الموقع الالكتروني <https://www.ifac.org/>
- IAASB,(2020): Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA, IAASB, P

168. Publication for web site: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1et 2 et 3.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1et%202%20et%203.pdf)