وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامـــــعي سي الحواس-بريـــــكة

معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية

قســــــم العلـــــــوم الاقتصادية

مطبوعة بيداغوجية في مقياس :

معايير التدقيق الدولية

محاضرات موجهة لطلبة سنة ثانية ماستر – تخصص: محاسبة وتدقيق

أستاذ المقياس: د. بوعزيز إبراهيم

السنة الجامعية(2024/2023)

بسم الله الرحمن الرحيم

عنوان الماستر: محاسبة وتدقيق

الوحدة التعليمية: وحدات التعليم المنهجية

المقياس: معايير التدقيق الدولية

المستوى: ثانية ماستر / السداسي الثالث

المعامل : 2

الرصيد : 5

وصف المادة التعليمية:

يدرس مقياس معايير التدقيق الدولية لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص تدقيق ومحاسبة بمعدل محاضرة واحدة أسبوعيا وأعمال موجهة عددها حسب عدد الأفواج خلال السداسي الثالث.

أهداف التعليم :

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

المكتسبات القبلية:

- ضرورة حصول الطالب على قدر كافي من المعلومات حول جميع المقاييس ذات الصلة باعتبار المراجعة تغذية عكسية للمكاسب والمعارف القبلية حول المحاسبة العامة والمعمقة بالإضافة الى التدقيق المحاسبي والمالي وفقا للقوانين والتشريعات المعمول بها في الجزائر.

مقدمة

مقدمة

يعتبر مقياس المعايير الدولية للتدقيق أحد أهم المقاييس في تخصصات محاسبة وتدقيق، وتخصص محاسبة ومالية، فحتى يستطيع الطالب فهم المعايير الدولية للتدقيق وتطورها وكيفية إصدارها دوليا، لابد أن بالمبادئ والقواعد الأساسية للمحاسبة المالية(الإطار النظري لها) وإجراءات ممارستها ويربط بين عدة مقاييس نذكر منها: معايير المحاسبة الدولية، الجباية الدولية ، معايير التدقيق المحلية...الخ ، فمعايير التدقيق الدولية ما هو إلا إمتداد للمراجعة المحاسبية ولكن على نطاق دولي.

ونظرا لأهمية التدقيق وبالأخص 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 والاحتكام إلى قواعدها و أصول ممارستها حيث ما لزم. وقد نجحت بعض الدول بوضع قواعد

وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها و الالتزام بأحكامها، عوض لما كان متعارف عليه و بالتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال.

فهرس المحتويات

برنامج المحاضرات

عناوين محاضرات معايير التدقيق الدولية	الصفحة
المحاضرة 01: مدخل إلى معايير التدقيق الدولية	5
المحاضرة 2: عموميات حول معايير التدقيق الدولية	11
المحاضرة رقم 03: مجموعة المعايير الدولية (ISAs 200-299) المبادئ العامة لعملية التدقيق والمسؤوليات	16
المحاضرة رقم 04: مجموعة المعايير الدولية (ISA 300-499) تقييم المخاطر والاستجابات لهذه المخاطر	26
المحاضرة رقم 05: مجموعة المعايير الدولية (ISA 500-599) أدلة التدقيق	29
المحاضرة رقم 06: مجموعة المعايير الدولية (ISA 600-699) استعمال عمل الآخرين	33
المحاضرة رقم 07: مجموعة المعايير الدولية (ISA 700-799) تقرير مدقق الحسابات المستقل	35
المحاضرة رقم 08: المحاضرة 10: علاقة بعض من معايير التدقيق الدولية ISA بمعايير المحاسبة الدولية	39

المحاضرة رقم 01:

مدخل إلى معايير التدقيق الدولية

محاضرة 01: مدخل إلى معايير التدقيق الدولية

1- ماهية معايير التدقيق الدولية:

الهدف من مراجعة الحسابات هو إضفاء المصداقية والثقة للقوائم المالية، وهذا قصد تلبية حاجيات مستخدميها، وفي ظل انتشار الشركات المتعددة الجنسيات عبر أقطار العالم وتنامي فروعها، اكتست مهنة المراجعة أو التدقيق أهمية بالغة على المستوى الدولي عما كانت عليه سابقا، حيث أصبحت العديد من المنظمات والهيئات الدولية تسعى إلى تدويل هذه المهنة عن طريق إيجاد معايير دولية تنظم وتوحد هذه المهنة، حيث تعتبر هذه المعايير كدليل يساعد المراجع أو المدقق في تأدية مهامه.[1]

تجب الإشارة أن تدقيق الحسابات تحكمها جملة من المعايير، والتي تتنوع من حيث المفهوم والنطاق والحاجة إليها، حيث أن التصنيف الأول هو معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS،والتي تمثل القواعد العامة للمعايير والتي يلتزم بها جميع المدققين خلال كل مراحل عملية التدقيق بما في ذلك عند تطبيقه للمعايير الدولية، والصنف الثاني هو معايير التدقيق الدولية (ISA،والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتعاون مع منظمات دولية ومحلية للتدقيق، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تشمل الشروحات، المتطلبات ونطاق التطبيق حسب مختلف الحالات المهنية للتدقيق،

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**"، الأردن،سلسلة كتب، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2009، ص: 20.

والصنف الثالث والذي تم اعتماده بعد التعديل بتاري15/12/2009م وهي المعايير الدولية لرقابة الجودة والتي تشمل معيارا واحدا وهو رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق وتدقيق البيانات المالية .

وسنحاول تتبع اعتماد هذه المعايير وتجاوبها مع مختلف التطورات التي مست مهنة تدقيق الحسابات. حيث نجد أنه قد نجحت بعض الدول المتقدمة بوضع قواعد ومعايير لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها عوضًا عما كان متعارفًا عليه، وبالتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال، والتي تطبعها صفة المحدودية. ومع ظهور العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جديًا في اعتماد معايير دولية للممارسة المهنية للتدقيق ومتعارف عليها دوليًا، لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميًا.ومنذ أوائل الستينات ولعدة مشاكل ميزها تعدد الأزمات المالية الوطنية والدولية، طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار كبيرة في الممارسة المهنية للتدقيق، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المدقق في المجتمع، وقد نشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان المتقدمة، وشكلت لجان خاصة من الأكاديميين والمهنيين لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسًا للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام باحثون وخبراء في التدقيق بدراسات مهنية مقارنة بين عدة دول متقدمة في هذا المجال في محاولة للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى. ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (

AICPA)أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في1954م، ضمن كتاب بعنوان (معايير التدقيق المتعارف عليها)، GAAS(حيث شكل هذا المعهد لجنة سميت لجنة إجراءات التدقيق، و ذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير التدقيق و إجراءاتها, ذلك لان الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال, و الكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال و الأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات التدقيق. وترتبط معايير التدقيق تمييزا لها عن إجراءات التدقيق، ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق ولكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره .ولم يكن اعتماد معايير دولية.

للتدقيق أمرًا سهلا وبقي التوفيق صعبًا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة، حتى إنشاء لجنة

معايير المحاسبة الدولية IASCافي 1973م، (والتي استبدلت بعد ذلك في 2001 بمجلس معايير المحاسبة الدولية

IASB وهو المجلس الحالي،) بداية الاعتماد نحو عالمية مهنة التدقيق، حيث أصدر بعد ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1978م عدة معايير دولية للتدقيق تتكون من سبعة معايير واربع مشاريع لمعايير مرتبطة بعناصر

أخرى للتدقيق.

وتجدر الاشارة أنه قد ظهر تداول لمصطلح معايير التدقيق الدولية من قبل جملة من الباحثين، الذين أدركوا بأنه قد حان الوقت لاعتماد معايير دولية للتدقيق منذ فترة، من خلال كتاب (معايير التدقيق الدولية) لكل من MAURICE MOONITZ& EDWARD STAMP سنة 1977م، أي سنة قبل أول اصدار لمعايير التدقيق الدولية[2].

ولا يزال حتى الوقت الحالي تطوير معايير التدقيق الدولية متواصلا لتلبية احتياجات الطلب على أعمال التدقيق، ويشمل اهتمام جملة من الهيئات المهنية والأكاديمية والمنظمات الدولية، والتي تتكافل جهودها مع الاتحاد الدولي للمحاسبين IFACمن أجل تطوير معايير التدقيق الدولية ومعايير وأخلاقيات المهنة التي تحكم مهنة التدقيق. ونجد من أهم هذه المنظمات التي شملت الجانب الحكومي والخاص:

-مجلس معايير المحاسبة الدولية ،IASB

-مجلس معايير المحاسبة الأمريكيFASB

-المنظمة الدولية للبورصات العالميةIOSCO

-المنظمة الدولية لهيئات الرقابة العلياINTOSAI حيث تم اعتماد معايير خاصة بالرقابة في القطاع

العام بالتوافق مع الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2004م.

-هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكيةSEC

-صندوق النقد الدولي(،FMI)

[2] التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن،2006، ص: 20.

-البنك الدولي WB

-بنك التسويات الدولية) ،FSB

تقسم معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما) ،GAAS (إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

-معايير عامة: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن

هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

-معايير العمل الميداني : وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

-معايير إعداد التقرير : وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

وتعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا.

2-معايير المراجعة المتعارف عليها

سوف نتناول معايير المراجعة المتعارف عليها وفقا للتقسيم الذي جاءت به المعايير الأمريكية في ثلاث مجموعات رئيسية وهي: المعايير العامة والتي تخص شخص المراجع، معايير العمل الميداني، وأخيرا معايير إعداد التقرير.

يقوم المراجع بممارسة عمله في حدود أغراض المراجعة وأساليبها وحتى يحقق هذه الأغراض ويصل إلى نتيجة تسمح له بإبداء رأى في صورة تقرير الذي يبلور المهمة التي قام بها لذلك يجب أن تتوفر معايير يعمل من خلالها المراجع. هذه المعايير تتغير من زمن إلى آخر ومن بلد إلى آخر ويمكن أن نلخص المعايير الأساسية فيما يلي:[3]

I- معايير متعلقة بالمراجع:

1- كفاءة المراجع:

لكي يستطيع المراجع إن يؤدي دوره بكل فعالية يجب أن يكون كفئ أي له القدر الكافي من التأهيل العلمي والمهني حيث أن المراجعة أصبحت وظيفة احترافية لهذا يجب على المراجعين أن يكونوا مؤهلين في ثلاثة أنواع من التأهيل:

[3] علي عبد الصمد عمر، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، دار هومة الجزائر، 2018، ص: 45.

- **التأهيل المحاسبي:** (شهادة الخبرة المحاسبية أو أي شهادة تثبت حقه في ممارسة المهنة بالإضافة إلى الخبرة المهنية).
- **التأهيل القانوني:** (على الأقل يجب عليه الاطلاع على مختلف القوانين التي تخص المجال مثل القانون التجاري والقانون المدني...الخ وكل التعديلات المختلفة عليها بصفة آنية).
- **التأهيل الضريبي:** (يجب على المراجع أن يكون ذات دراية كاملة وخبيرة بمختلف القوانين والتنظيمات الضريبية).

2- <u>استقلالية المراجع:</u>

من اجل ابدأ رأي محايد على شرعية وصدق الحسابات يجب أن يكون المراجع مستقل والاستقلالية في هذا الإطار تنقسم إلى قسمين:

- **استقلالية في الشخصية:** المراجع يجب أن يتمتع بالنزاهة وان يتمتع بكل حقوقه المدنية وليس عليه أحكام مسبقة وله سن محدد.
- **استقلالية عن المؤسسة التي هي موضوع المراجعة:** يجب على مراجع إلا يكون على علاقة مصالح مع المؤسسة (المراجع الخارجي) ولا يكون مساهم بأي شكل من الأشكال.

II- معايير متعلقة بعمل المراجع:

هذه المعايير تتعلق بالإجراءات الفنية وخطوات تنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقرير وتنقسم إلى:

1- إعداد خطة:

يجب عليه إعداد خطة داخلية للعمل الذي يتبناه كما يجب أن يكون مشرفا إشرافا تاما على أعمال مساعديه.

2- حصوله على أدلة الإثبات:

يجب على المراجع أن يحصل على قدر كافي من أدلة الإثبات من خلال الفحص ومن واقع المشاهدة والاستفسارات ومن هنا يجب على المراجع تشكيل ملفات والتي تنقسم بدورها إلى:

- **الملف الجاري:** يصم هذا الملف كل ما يعود على السنة المالية الخاصة بالمراجعة وهو يساعد على تحقيق تقرير حيث يتمثل في جميع الملاحظات المسجلة والنتائج المسجلة والمعدة في شكل سجلات وجميع التقارير الخاصة بالدورة.
- **الملف الدائم:** وهو لا يتغير من دورة إلى أخرى يرجع إليه المراجع كلما تدخل في المؤسسة، ويحتوي على:

- القانون الأساسي للمؤسسة أو الشركة.
- القوائم المالية للدورات السابقة.

3- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

على المراجع أن يدرس نظام الرقابة الداخلية دراسة وافية حتى يتمكن من تقييمه ووضع الأساس للازم لتقرير مدى الاعتماد عليه وحتى تحدد حجم الاختبارات اللازمة أثناء ممارسة إجراءات المراجعة.

III معايير متعلقة بالتقرير:

التقرير هو عبارة عن ملخص للأعمال المراجع حيث يبن فيه رائيه حول القوائم الأساسية المالية، وهناك معايير للكتابة التقرير نذكر منها:[1]

- أن يبن التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقا لقواعد ومبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ينبغي أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبالغ قد طبقة في الفترة الحالية بنفس طريقة الفترة السابقة وإذا كان هناك تغيير يجب أن يعلن عليه في التقرير.
- ينبغي أن يحوي التقرير على إبداء الري محايد عن القوائم المالية ككل وإذا لم يستطع المراجع أن يبدأ رائيه كليا فعليه أن يذكر في التقرير أسباب ذلك.
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تحمله هذه القوائم من معلومات إلا إذا ورد في التقرير ما يثبت عكس ذلك.

[1]Robert Obert, **audit et commissariat aux comptes, aspecte internationaux**, dunod, paris, 2000 .

المحاضرة رقم 02:

عموميات حول معايير التدقيق الدولية

محاضرة 2: عموميات حول معايير التدقيق الدولية

1-تعريف معايير التدقيق الدولية:

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

[1]

1-1 لغة : يعرف بأنه نموذج متحقق (أو متصور) لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فيقال معاير بين المكيالين : أن امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما ، وعاير المكيال والميزان ،أي امتحنه لمعرفة صحته.

1-2 اصطلاحا : 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 عنIFAC) مستويات للأداء المهني، تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لعملية التدقيق، وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، وتوفر

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري و الإجراءات العملية**"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص: 55.

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.

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.

1-2- هيئات المعايير الدولية للمراجعة (ISA):

<u>الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:</u>

- كغيره من التنظيمات المهنية وباعتباره الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي أقر جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية ISA.
- هو منظمة عالمية للمحاسبة تأسست عام 1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة.
- هدفه تطوير وتدعيم مهنة المحاسبة دوليا بشكل مترابط وفي شكل إطار وقواعد متناسقة.
- يضم في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلد.

- يضع معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية ورفع الأداء المحاسبي.[1]

لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC

- تصدر معايير التدقيق الدولية بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبيين.
- أعطيت هذه اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد.
- يتم إختيار أعضائها لمدة 5 سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة على الممثل الذي تعينه المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها.[2]
- ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان المكسيك، هولندا، الولايات المتحدة، ...

1-2-مفهوم المعايير الدولية للمراجعة: تعرف المعايير على أنها نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه،

---

[1] - أرينز ألفين وجيمس لوبيك، " **المراجعة مدخل متكامل**"، ترجمة محمد الديسطي، الرياض، دار المريخ، 2008، ص: 18.

[2] - كمال الدين مصطفى الدهراوي ،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2001، ص:30.

وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة.

كما تمثل معايير المراجعة أو التدقيق إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية أثناء مراجعة القوائم المالية، حيث تشتمل على إعتبارات الجودة المهنية كالكفاءة والحياد وأدلة المراجعة ومتطلبات التقرير.

1-3-خصائص ومميزات المعايير الدولية للمراجعة:

- تتسم المعايير الدولية للمراجعة في كون أنها أكثر تجانسا بين الدول مقارنة بالمعايير الوطنية لدول كثيرة.
- يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام، أو عن طريق إصدار الهيئات المهنية أو العلمية أو القرارات الحكومية أو القوانين التشريعية.
- تمثل المعايير الحد الأدنى للأداء المهني فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام المراجعة.
- تتسم المعايير الدولية للمراجعة بالمرونة، وهذا نتيجة وجود لجان فرعية متخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين مهمتها المتابعة المستمرة لهذه المعايير.

- اشتمال المعايير الدولية للمراجعة على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية، اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفرده، مما يجعل تقرير المراجع يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.[1]

1-4- 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 :

-تخفيف احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند تدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات؛

-توفير سمة المرونة و الموثوقية للمهنة بحيث تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛

-اشتمالها 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؛

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

-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 خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛

-وجود معايير التدقيق الدوليةُ 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 .

1-5- أهداف المعايير الدولية للمراجعة:

- إعداد القوائم استنادا إلى IAS-IFRS واعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير التدقيق الدولية يجعل سهولة إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة.
- وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، لاسيما في ظل نقص الموارد لدى هذه الدول من جهة وضعف منظمتها المهنية من جهة أخرى.

- وجود معايير الدولية للمراجعة جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة سوف يؤدي إلى زيادة إضفاء الشفافية لدى الشركات الأجنبية الموجودة بالدول النامية، وبالتالي زيادة دخول الاستثمارات الأجنبية.

1-6- خطوات إصدار المعايير

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة.
- تقوم اللجنة بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.
- إعداد مسودة المعيار المقترح بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين
- وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.
- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف، ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

المحاضرة رقم 03:

مجموعة المعايير الدولية

(ISA 200-299) المبادئ العامة لعملية التدقيق والمسؤوليات

المحاضرة رقم 03: مجموعة المعايير الدولية (ISAs 200-299) المبادئ العامة لعملية التدقيق والمسؤوليات

1- عرض المعايير الدولية للمراجعة:

وكما ذكرنا سابقا فهي تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يسعى لتقديم خدمة أفضل للمجتمع ويسعى لزيادة الالتزام بالمعايير المهنية ذات الجودة العالية، ويقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بالعديد من الأنشطة التي تخدم مجتمع المهنيين بشكل خاص والمجتمع بشكل عام، وفيما يلي بيان لهذه المعايير:[1]

المجموعة الأولى: قضايا تمهيدية (100-199)

وتتعلق بالتعاريف الأساسية وتبين كذلك أمور تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وأهدافها.

- ✓ مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة (100)
- ✓ إطار المصطلحات (110)
- ✓ إطار المعايير الدولية للمراجعة (120)

المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)وتحمل الأرقام التالية:

- ✓ الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية (200)
- ✓ شروط اتفاقية التدقيق (210)

[1] www.IFAC.dz

- ✓ الرقابة على جودة البيانات المالية التاريخية (220)
- ✓ التوثيق (230)
- ✓ مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق البيانات المالية (240)
- ✓ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات (250)
- ✓ الاتصالات مع المضطلعين بعملية التحكم المؤسسي بشأن قضايا تدقيقية (260)

المجموعة الرابعة: أدلة التدقيق (500-599)وتحمل الأرقام التالية:

- ✓ أدلة التدقيق (500)
- ✓ أدلة التدقيق –اعتبارات إضافية لبنود خاصة (501)
- ✓ المصادقات الخارجية (505)
- ✓ التكليف الأولي – الأرصدة الافتتاحية (510)

الإجراءات التحليلية (520)

- ✓ عينات التدقيق ووسائل أخرى للاختبارات (530)
- ✓ تدقيق التقديرات المحاسبية (540)
- ✓ التدقيق الخاص بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها (545)
- ✓ الأطراف ذات العلاقة (550)
- ✓ الأحداث اللاحقة (560)
- ✓ الاستمرارية (570)
- ✓ تمثيلات (إقرارات) الإدارة (580)

المجموعة الخامسة: استعمال عمل الآخرين (600-699) وتشمل

- ✓ استعمال عمل المدقق الآخر (600)
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار عمل المدقق الداخلي (610)
- ✓ استعمال عمل الخبير (620)

المجموعة السادسة: نتائج التدقيق والتقرير (700-799)

- ✓ تقرير مدقق الحسابات المستقل حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام (700)
- ✓ تعديلات لتقرير مدقق الحسابات المستقل (701)
- ✓ المقارنات (710)
- ✓ معلومات أخرى من مستندات تحتوي بيانات مالية مدققة (720)

المجموعة السابعة: مواضيع خاصة (800-899) وتشمل معياراً واحداً

- ✓ **تقرير مدقق الحسابات عن مهام تدقيقية ذات أغراض خاصة**

وذلك في حال تكليف المدقق بمهمة تدقيق بيانات مالية معدة على أساس نقدي أو بعض الاتفاقيات والتعاقدات ويراعى توضيح شروط الارتباط والإشارة في التقرير لطبيعة التكليف وطبيعة المهمة والإجراءات التي يقوم بها.

المجموعة الثامنة: (1000-1100)تفسيرات معايير التدقيق الدولية وتشمل تفسيرات لبعض معايير التدقيق الدولية

المجموعة التاسعة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع (2000-2699)

- ✓ مهمات مراجعة (الإطلاع على) البيانات المالية (2400)

المجموعة العاشرة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى (3000-3699)

- ✓ مهام تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات (3000)
- ✓ فحص المعلومات المالية المتوقعة (3400)

المجموعة الحادية عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة (4000-4699)و

- ✓ التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية (4400).
- ✓ التكليف لتحضير البيانات المالية (4410).

2- ISA200 = أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة

- ✓ ينص المعيار أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو إعطاء المدقق رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية، محضرة من جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف وحسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من اية إنحرافات مادية، مع توفير أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي حصل عليها من خلال أعمال التدقيق[1].
- ✓ بالرغم أن رأي المدقق يشجع على صدق القوائم المالية إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة **تأكيد مطلق** بشأن **استمرارية المؤسسة** وكذلك **قيمتها المستقبلية.**
- ✓ **جاء في هذا المعيار المبادئ الأخلاقية نذكر منها:**

- **الحياد:**

يجب أن يظل المهني موضوعيا ومتجردا من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية ويجب أن يتمتع في الممارسة العامة بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة التدقيق.

- **الأمانة والنزاهة:**

أن يكون نزيها وعفيفا بما لا يتعارض مع سرية أعمال العملاء وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل مزايا شخصية، والالتزام بنص وروح.

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، " **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، دار المستقبل للنشر، الأردن، عمان، 1999.

- المعايير الفنية والأخلاقية، فالتخلي عنها يتعارض مع هذا المبدأ.

- **الكفاءة والعناية المهنية:**

يتعين على المدقق أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعارف والمعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب، للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والمستجدات.

- **السرية:**

يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال أدائه لعمله، كما يجب عليه ألا يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح.

- **المسؤوليات:**

يقصد بها أنه عند تحمل المدقق مسؤولياته المهنية يجب عليه أن يمارس الحكم الأخلاقي و أن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها، فهو مسؤول عن تكوين و إبداء رأيه حول القوائم المالية لا على إعدادها و عرضها.

- **الصالح العام:**

يقصد بها أنه يتوجب على المهني أداء مهامه بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع واحترام ثقته وأن يثبت ولائه والتزامه المهني.

❖ **ISA 210 = شروط الارتباط بمهنة التدقيق**

ينص المعيار على أنه يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها وهو ما يطلق عليه بنود التعاقد أو بنود التكليف، الذي يرسل إلى العميل من قبل المدقق قبل البدأ بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهنة.

✓ **محتوى التكليف:**[1]

1) الهدف من تدقيق القوائم المالية.

2) مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.

3) نطاق التدقيق والذي يشمل الإشارة إلى:

- القوانين والأنظمة،

البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المدقق بها.

4) شكل التقارير عن نتائج مهمة التدقيق.

5) طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق.

6) حرية الاطلاع على المستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشأن التدقيق.

❖ **ISA 220 = رقابة الجودة على أعمال التدقيق**

[1] عبد الله خلف الواردات، "**التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية الداخلية**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

رقابة الجودة هي الوسيلة التيُ يمكن 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.[1]

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

يتم تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستويين:

- **على مستوى المكتب:** أي على مستوى الشركاء في المكتب الذين يقدمون خدمات التدقيق، ويجب 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 واشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

[2]– عبد الله خلف الواردات، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

- **التشاور**: يجب التشاور داخل وخارج مكتب التدقيق عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
- **قبول العملاء والمحافظة عليهم**: يجب على مكتب التدقيق إجراء تقييم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقاته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة. كما يجب على المؤسسة، عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل، أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.
- **المراقبة**: يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار ملاءمة وفاعلية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- وعليه أيضا إبلاغ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد العاملين في المكتب، وذلك بطريقة توفر قناعة معقولة، بأن هذه السياسات والإجراءات قد فهمت وطبقت.
- **على مستوى الفرد المهني**: على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات وإجراءات مكتب التدقيق لكل عملية تدقيق على المستوى الفردي. وعلى المدقق ومساعديه ممن أوكلت إليهم مسؤولية الإشراف، الأخذ عين الاعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال، وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعد:
- **التوجيه**: إعلام المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أداؤها، كماُ يعد برنامج التدقيق من الوسائل الهامة في إبلاغ توجيهات التدقيق.

- **الإشراف:** مثل مراقبة تقدم عملية التدقيق، هل تم العمل وفقا للخطة الموضوعة، تسوية كافة الإختلافات.
- **المتابعة:** كالتحقق من أن الوصول إلى الأهداف المرجوة، إنسجام النتائج المتوصل لها مع الرأي المهني المقدم.

❖ **ISA 230[1] = إعداد أوراق عمل التدقيق (التوثيق)**

✓ تتمثل أوراق العمل في الأوراق **المعدة من قبل المدقق** أو التي **تم الحصول عليها** والاحتفاظ **بها** لعلاقتها بعملية التدقيق.

✓ تكون أوراق العمل في شكل معلومات مخزنة في الأوراق والمستندات أو في الوسائل الإلكترونية.

✓ **أهمية أوراق العمل:**

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية التدقيق.
- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال التدقيق.
- تساعد المدقق على دعم رأيه المهني.

✓ **مضمون أوراق العمل :**

[1] Jaques renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, Groupe Eyrolles, 6 édition, Paris, France, 2010.

- معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق، طبيعة و نطاق إجراءات التدقيق المنجزة، نتائج عملية التدقيق، الاستنتاجات المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.
- معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة.
- نسخا من المستندات القانونية و الاتفاقيات .
- القرائن التي تثبت تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر.
- القرائن التي تثبت اعتماد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي و النتائج المتوصل إليها.
- طبيعة و توقيت إجراءات التدقيق المنجزة و نتائجها.
- إشارة إلى من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق و الوقت الذي نفذت فيه.
- قرائن تثبت أن العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليه ومتابعته.

✓ **ملاحظة:** على المدقق أن يلتزم بسرية المعلومات التي تتضمنها أوراق العمل، كذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الإحتياجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات.

❖ **ISA 240 = مسؤولية المدقق عن الغش و الخطأ**

- ✓ **الغش:** 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
- ✓ **الخطأ:** يمثل الخطأ غير المتعمد الناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية. مثال: الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات، استخدام خاطئ للمبادئ المحاسبية جهلا بالمعايير.
- ✓ تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق العميل، الذي يعمل على تقليل نسبة حدوثها و لكن يمكن لإجراءات التدقيق السنوية أن تكون مانعا للغش أو الخطأ بصفة ثانوية.
- ✓ في حالة أن عملية التدقيق لم تكتشف دليل يثبت الغش على المدقق أن يقبل الإقرارات المعطاة من الإدارة بأنها صادقة وأن يقبل السجلات و المستندات حقيقية.[1]

❖ **ISA 250 = دراسة القوانين و اللوائح عند آداء عملية تدقيق القوائم المالية**

- ✓ الغرض من المعيار توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية. فيجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية.
- ✓ فيجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية.

[1] سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي–دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2014-2015.

- ✓ تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الإدارة، لكن تقع مسؤولية التأكد من تطبيق هذه القوانين على المدقق فهو يتعرض لمخاطر إكتشاف مدى التزام المؤسسة لهذه القوانين.
- ✓ بعدما يحصل المدقق على فهم عام للقوانين واللوائح عليه أن:
  - يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الالتزام بهذه القوانين التي يرى أن لها تأثير على المبالغ الجوهرية والإفصاح عنها في القوائم المالية.
  - يحصل على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد أفصحت عن كافة جوانب عدم الالتزام الفعلية المعروفة او المحتملة.
  - في حالة عدم الإلتزام، على المدقق وبأسرع وقت ممكن إبلاغ لجنة الرقابة ومجلس الإدارة بذلك مع الحصول على دليل الإبلاغ.
  - إذا استنتج المدقق أن عدم الإلتزام له تأثير مادي على القوائم المالية فينبغي عليه التعبير عن رأي متحفظ أو سلبي.

❖ **ISA 260 = توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة**

يجب على المدقق أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم.[1]

- ✓ تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين على المدقق توصيلها:

[1] محمد سمير الصبان، " **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.

- النطاق الشامل للتدقيق.
- السياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها وأثرها على القوائم المالية.
- المخاطر الجوهرية والمحتملة وأثرها على القوائم المالية.
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط.
- الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة.

المحاضرة رقم 04:

مجموعة المعايير الدولية

(ISA 499-300) تقييم المخاطر والاستجابات لهذه المخاطر

المحاضرة رقم 04: مجموعة المعايير الدولية

(ISA 499-300) تقييم المخاطر والاستجابات لهذه المخاطر

❖ **ISA 300 = التخطيط**

✓ يعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها.

✓ يساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على:[1]

- التعرف على الجوانب العامة وإعطائها العناية المناسبة وأن المشاكل المحتملة قد شخصت وأن العمل يتم إنجازه بسرعة.
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين.
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والتحكم في التكاليف.

✓ المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة وكفاءة الإدارة.
- الإلمام بالسياسات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية.
- تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.
- التنسيق والتوجيه والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 34.

- ✓ يتم تخطيط عملية التدقيق طوال فترة التكليف بالتدقيق بسبب وجود تغيرات في الشروط أو النتائج المتوقعة لإجراءات التدقيق.

❖ **ISA 315 = الفهم الكافي للمؤسسة و محيطها و أخطارها**

- ✓ يهدف المعيار إلى توفير إرشادات تتعلق بالتوصل إلى فهم للمؤسسة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية، لتحديد و تقييم مخاطر التحريف الهامة و المؤثرة في جودة القوائم المالية، سواء كان ذلك راجع إلى أعمال الغش و التدليس أم إلى الخطأ.
- ✓ **إجراءات تقييم الخطر ومصادر جمع المعلومات:**
  - الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين من داخل وخارج المؤسسة.
  - القيام بالإجراءات التحليلية.
  - القيام بأعمال الملاحظة والمراقبة.

❖ **ISA 320 = الأهمية النسبية**

- ✓ الأهمية النسبية هي تقديرات يضعها المراجع للأخطاء والانحرافات التي قد يكتشفها المدقق في القوائم المالية حيث يتم تحديد حد أدنى وأعلى لقبولها من عدمه.[1]
- ✓ **المخاطر في التدقيق** تتكون من عدة تصنيفات تستخدم جنباً إلى جنب مع الأهمية النسبية، أي أن مخاطر التدقيق والأهمية النسبية **متكاملان** يكمل أحدهما الآخر.

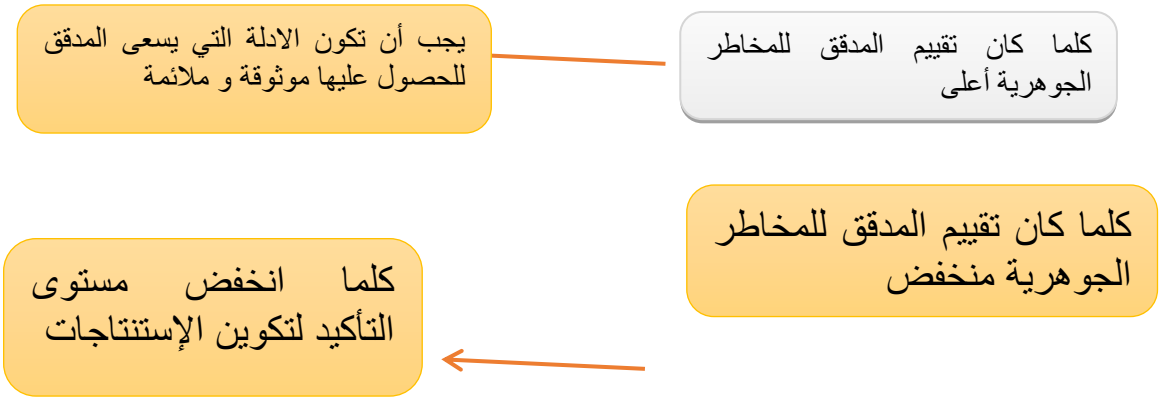
---

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة– دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، السنة 2012/2011.ص: 34.

- ✓ طبيعة العلاقة تتمثل في أن المخاطر المقيمة سواء كانت مخاطر كامنة أو مخاطر رقابة داخلية أو مخاطر تدقيق لا قيمة لها من الناحية العملية بدون أن يتم تحديد الأهمية النسبية للبند والخطأ المتوقع في البند حيث ان كل هذه المحددات تعد كمدخلات يتم استخدامها في تحديد العينات الاحصائية المطلوبة واللازمة للقيام بإختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية الأخرى.
- ✓ مخاطر التدقيق هي خطر أن يعطي المدقق رأي تدقيق غير ملائم حول صحة القوائم المالية.
- ✓ من بين المخاطر التي جاءت في المعيار نذكر ما يلي:
  - **المخاطر الكامنة (الملازمة)** : هي احتمال وجود خطأ مادي في القوائم المالية في ظل غياب ضوابط الرقابة الداخلية.
  - **مخاطر الرقابة:** هي تلك المخاطر التي تنشأ عن تعرض البيانات المالية للتحريفات المادية دون أن يتم اكتشافها وتصحيحها بواسطة ضوابط الرقابة الداخلية.
  - **مخاطر الاكتشاف:** هي مخاطر ألا يستطيع المدقق أن يقوم بتطبيق الاختبارات الأساسية ويكتشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

❖ **ISA 330 = إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة**

✓ يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تصنيف وتنفيذ الأجوبة على مخاطر **الأخطاء الجوهرية** (المخاطر الكامنة و مخاطر الرقابة) عند تحديد طبيعة و توقيت و مدى الإجراءات المطلوبة و هذا من أجل تخفيض **مخاطر إكتشاف** المعلومات الخاطئة في القوائم المالية إلى مستوى مقبول.



المصدر : من إعداد الباحث

المحاضرة رقم 05:

مجموعة المعايير الدولية

(ISA 500-599) أدلة التدقيق

المحاضرة رقم 05: مجموعة المعايير الدولية (ISA 500-599) أدلة التدقيق

❖ ISA 500 = أدلة الإثبات في التدقيق

يجب على المدقق أن يحصول على أدلة إثبات **كافية** وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني.

- ✓ يقصد بها **كمية** ونوعية المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني وتشمل مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.
- ✓ تتأثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصادرها (داخلية أو خارجية) و بطبيعتها (مرئية موثقة أو شفوية).
- ✓ إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:[1]
  - **الفحص:** هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على ادلة إثبات كافية، وقد صنفت وفقا لدرجة الموثوقية إلى:
    - أدلة صادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه،
    - أدلة صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها،

[1] khelassi Réda, **l'audit interne, audit opérationnel**, édition Houma, Alger 2005.

- أدلة صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها.

❖ **المصادقة:** يعني أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشخاص دوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات.

❖ **الإجراءات التحليلية:** هي أن يحصل على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.

❖ **الملاحظة: هي** قيام المدقق بملاحظة لعمليات الجرد وإجراءات الرقابة الداخلية.

❖ **الاحتساب:** هي ان يقوم المدقق بعمليات التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق.

❖ **<u>510 = الأرصدة الافتتاحية للعمليات الجديدة</u>**

يهتم المعيار بالأرصدة الافتتاحية عند تدقيق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مدقق آخر، فيجب عليه أخذها بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة المالية.

1 الهدف من المعيار :

يُعد معيار **ISA 510** من المعايير الدولية المتخصصة التي تنظّم مسؤوليات المدقق الخارجي عند فحص الأرصدة الافتتاحية في مهمة تدقيق أولية أو عند وجود تغيير في المدقق. وفيما يلي الحالات التي يجب على المدقق تدقيق الأرصدة الإفتتاحية :

أولاً: معالجة الأخطاء الجوهرية في الأرصدة الافتتاحية

إذا تبيّن للمدقق أن الأرصدة الافتتاحية تتضمن تحريفات جوهرية تؤثر تأثيراً مادياً على القوائم المالية للفترة الجارية، فإنه يتعيّن عليه إبلاغ الإدارة – وكذلك المدقق السابق عند الاقتضاء – بهذه التحريفات بعد الحصول على الإذن اللازم من الإدارة.

وفي حال امتنعت الإدارة عن تصحيح تلك التحريفات أو لم يتم الإفصاح عنها بصورة ملائمة وفقاً لإطار التقرير المالي المعتمد، وجب على المدقق تعديل رأيه بما يتناسب مع طبيعة وأهمية الأثر، سواء بإبداء رأي متحفظ أو رأي مخالف، بحسب جسامة التحريف وتأثيره على القوائم المالية.

ثانياً: عدم اتساق تطبيق السياسات المحاسبية

عند ثبوت عدم تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالفترة الحالية على نحو متسق مع الفترة السابقة، أو عند إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية دون معالجتها أو الإفصاح عنها بالشكل المناسب، يتعين على المدقق تقييم أثر ذلك على عدالة العرض.

فإذا لم تتم تسوية التغييرات بصورة سليمة أو لم يتم الإفصاح عنها وفق المتطلبات المهنية، فإن المدقق ملزم بتعديل رأيه بما يعكس طبيعة المخالفة، سواء برأي متحفظ أو رأي مخالف، تبعاً لمدى تأثير عدم الاتساق على مصداقية المعلومات المالية.

ثالثاً: تأثير تقرير المدقق السابق على الفترة الحالية

إذا كان تقرير المدقق عن الفترة السابقة متضمناً تعديلاً في الرأي، فعلى المدقق الحالي أن يأخذ بعين الاعتبار الأثر المحتمل لذلك التعديل على القوائم المالية للفترة الجارية.

ففي حالات القيود على نطاق التدقيق – كعدم التمكن من التحقق من رصيد مخزون أول المدة مثلاً – قد لا يستلزم الأمر بالضرورة تعديل الرأي عن الفترة الحالية إذا زال أثر القيد. غير أنه إذا استمر الأثر الجوهري لذلك القيد في التأثير على أرقام الفترة الحالية، فإن المدقق ملزم بتعديل رأيه بما يعكس هذا الامتداد الزمني للأثر.

2-الهدف من المعيار ISA 510 :

يتمثل الهدف الأساسي للمعيار في تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بشأن ما يلي:

1. خلو الأرصدة الافتتاحية من تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية.
2. انعكاس الأرصدة الختامية للفترة السابقة بصورة صحيحة في أرصدة أول المدة للفترة الجارية.
3. اتساق تطبيق السياسات المحاسبية، أو معالجة أي تغييرات وفق متطلبات الإطار المرجعي للتقرير المالي.

وبذلك يسهم المعيار في تعزيز خاصية الاعتمادية وضمان استمرارية الاتساق بين الفترات المالية.

3.نطاق المعيار

ينطبق المعيار على:

- مهام التدقيق الأولية.(Initial Audit Engagements)
- الحالات التي يتم فيها تغيير المدقق.
- تدقيق الأرصدة الافتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة.

ولا يقتصر نطاقه على الأرصدة العددية فحسب، بل يمتد إلى السياسات المحاسبية والإفصاحات المؤثرة على بداية الفترة.

4.المتطلبات الأساسية للمعيار

يلزم المعيار المدقق بما يلي:

1. تنفيذ إجراءات تدقيق للحصول على أدلة كافية ومناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية.
2. مراجعة أوراق عمل المدقق السابق – عند الإمكان – لتقييم مدى الاعتماد عليها.
3. التحقق من أن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد رُحّلت بشكل صحيح إلى الفترة الحالية.
4. تقييم مدى اتساق تطبيق السياسات المحاسبية أو معالجة التغييرات وفقاً للإطار المرجعي.
5. تعديل الرأي عند وجود تحريفات جوهرية غير مصححة أو قيود جوهرية على نطاق التدقيق تؤثر على الفترة الحالية.

وبذلك يشكّل هذا المعيار إحدى الدعائم المنهجية لضمان سلامة نقطة الانطلاق المحاسبية للفترة المالية الجارية، نظراً لما تمثله الأرصدة الافتتاحية من أساس تراكمي تتشكل عليه نتائج وأداء المنشأة خلال الدورة المحاسبية اللاحقة.

5-نتائج التدقيق وإعداد التقرير :

- في حال تبيّن أن الأرصدة الافتتاحية تتضمن أخطاءً جوهرية ذات أثر ملموس على عرض البيانات المالية، يتعيّن على المدقق إبلاغ كلٍّ من الإدارة والمدقق السابق – متى وُجد – بذلك بعد الحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة. وإذا لم تتم معالجة هذه الأخطاء بصورة ملائمة أو لم يُفصح عنها وفقًا للمتطلبات المحاسبية المعتمدة، فإن على المدقق إصدار رأي معدل يتناسب وطبيعة الأثر، سواء أكان رأيًا متحفظًا أم رأيًا معاكسًا، تبعًا لمدى جوهرية التأثير وانتشاره.
- إذا ثبت عدم الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية مقارنة بالفترة الجارية، أو لم تُسوَّ التغييرات المحاسبية وتسويتها محاسبيًا بالشكل المناسب مع الإفصاح الكافي عنها، وجب على المدقق تقييم أثر ذلك على القوائم المالية. وعند عدم المعالجة أو الإفصاح الملائم، يلتزم بإبداء رأي معدل، قد يكون تحفظيًا أو معاكسًا، وفقًا لمدى جوهرية الانحراف وتأثيره الممتد على العرض العادل للمعلومات المالية.
- في حالة صدور تقرير معدل عن مدقق الفترة السابقة، ينبغي على مدقق الفترة الحالية أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة ذلك التعديل وأسبابه، وأن يقيّم انعكاسه المحتمل على

القوائم المالية للفترة الجارية. فعلى سبيل المثال، إذا وُجد قيد على نطاق عملية التدقيق حال دون التحقق من الرصيد الافتتاحي للمخزون في الفترة السابقة، فقد لا يقتضي الأمر بالضرورة إبداء تحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي بشأن نتائج الفترة الحالية. غير أنه إذا كان التقييد السابق لا يزال يُحدث أثرًا جوهريًا مستمرًا على القوائم المالية الجارية، فإن ذلك يستوجب تعديل الرأي بما يتلاءم وطبيعة التأثير القائم.

ISA 520= الإجراءات التحليلية

الإجراءات التحليلية هي تحليل النسب والمؤشرات المهمة بحيث يستطيع المدقق دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة، مثلا: معلومات عن القطاع الذي تنشط به المؤسسة، التحليل المالي، نسبة هامش الربح، الموازنات التقديرية عن مردودية المؤسسة، ...إلخ.

- ✓ تستعمل الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف التالية:
  - مساعدة المدقق في إعداد خطة العمل، تحديد الوقت ونطاق العمل.
  - مساعدة المدقق على تحديد الاختبارات المستعملة لتخفيض خطر الاكتشاف.
  - مساعدة المدقق في تحديد معاينة شاملة لكل بند من بنود القوائم المالية.
  - الاعتماد عليها جنبا إلى جنب مع الأهمية النسبية.

أولا: الهدف من المعيار :

يتمثل الهدف من معيار **ISA 520الإجراءات التحليلية** الصادر عن International Auditing and Assurance Standards Board، والمنشور ضمن منظومة معايير International Federation of Accountants، في تمكين المدقق من استخدام الإجراءات التحليلية بوصفها أداة تدقيقية منهجية تسهم في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، سواء عند مرحلة تقييم المخاطر أو كإجراءات موضوعية، وكذلك عند إجراء المراجعة النهائية الشاملة للقوائم المالية.

وعلى نحو أكثر تحديدًا، يهدف المعيار إلى ما يأتي:

1. **تعزيز تقييم مخاطر التحريف الجوهري**

من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية، واكتشاف الاتجاهات أو التقلبات غير العادية التي قد تشير إلى مخاطر جوهرية تستلزم استجابة تدقيقية ملائمة.

2. **توفير أدلة تدقيق موضوعية**

عبر تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية تفصيلية تستند إلى توقعات مستقلة ومبررة مهنيًا، ومقارنة النتائج الفعلية بهذه التوقعات، مع تقييم الفروق وتفسيرها.

3. **إجراء مراجعة تحليلية ختامية**

في المرحلة النهائية للتدقيق، يهدف المعيار إلى مساعدة المدقق على تكوين استنتاج

كلي بشأن مدى اتساق القوائم المالية مع فهمه للمنشأة وبيئتها، والتأكد من عدم وجود تناقضات جوهرية غير مبررة.

4. **تعزيز الحكم المهني**

من خلال إلزام المدقق بتقييم موثوقية البيانات المستخدمة، وتحديد مستوى الدقة المقبول في التوقعات، وتوثيق الاستفسارات والأدلة الإضافية عند ظهور انحرافات ذات دلالة.

وبذلك فإن الهدف الجوهري للمعيار يتمثل في إرساء إطار مفاهيمي وتطبيقي يضمن توظيف الإجراءات التحليلية كوسيلة فعالة لرفع جودة الاستنتاج المهني، وتقوية درجة الاطمئنان المعقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

في إطار معيار **ISA 520الإجراءات التحليلية** الصادر عن International Auditing and Assurance Standards Board، يمكن عرض العناصر المطلوبة وفق معالجة منهجية مترابطة كما يلي:

ثانيا : طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية

1-الطبيعة(Nature)

الإجراءات التحليلية تمثل تقنيات تدقيقية تقوم على دراسة العلاقات المعقولة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية، وتحليل الاتجاهات والنسب والمؤشرات، ومقارنة القيم الفعلية بتوقعات مستقلة يطورها المدقق استنادًا إلى فهمه للمنشأة وبيئتها.

وتستند هذه الإجراءات إلى منطق الترابط الاقتصادي بين المتغيرات (كالربحية، حجم النشاط، هيكل التكاليف، الطاقة الإنتاجية)، بما يسمح بالكشف عن الانحرافات غير العادية أو العلاقات غير المتسقة.

2- الغرض(Purpose)

تهدف الإجراءات التحليلية إلى:

- تحديد المجالات ذات المخاطر المرتفعة للتحريف الجوهري.
- الحصول على أدلة تدقيق موضوعية عندما تكون مصممة كاختبارات جوهرية.
- تكوين استنتاج إجمالي بشأن معقولية القوائم المالية في مرحلة المراجعة النهائية.

ثالثا: دور الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق

يُلزم المعيار المدقق باستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط بوصفها جزءًا من إجراءات تقييم المخاطر.

وخلال هذه المرحلة، تساعد الإجراءات التحليلية على:

- تكوين فهم أولي لطبيعة نشاط المنشأة واتجاهاتها المالية.
- تحديد الحسابات أو البنود التي تشهد تقلبات غير مبررة.
- ربط النتائج الأولية بتقدير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية أو على مستوى التأكيدات.
- توجيه تصميم إجراءات التدقيق اللاحقة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومدى اتساعها.

وبالتالي فهي أداة استشرافية تسهم في ترشيد تخطيط البرنامج التدقيقي وتعزيز فعاليته.

رابعا: مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية

يتوقف مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية كأدلة تدقيق جوهرية على مجموعة من المحددات المهنية، أهمها:

- **ملاءمة الإجراء التحليلي** لطبيعة التأكيد محل الفحص.
- **موثوقية البيانات** المستخدمة في بناء التوقعات (سواء كانت داخلية أم خارجية).
- **درجة الدقة المقبولة** في التوقعات مقارنة بمستوى الأهمية النسبية.
- **قابلية التنبؤ** بالبند محل الفحص (فالإيرادات الدورية أكثر قابلية للتحليل من البنود غير المتكررة).
- **فعالية نظام الرقابة الداخلية** المرتبط بالمعلومات المستخدمة.

كلما ارتفعت موثوقية البيانات ودرجة إمكانية التنبؤ، أمكن للمدقق تعزيز اعتماده على الإجراءات التحليلية وتقليص حجم الاختبارات التفصيلية.

خامسا: نطاق المعيار (Scope)

ينطبق معيار ISA 520 على استخدام الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل أساسية من مهمة التدقيق:

1. **كإجراء لتقييم المخاطر** في مرحلة التخطيط.
2. **كإجراء تدقيق جوهري** (Substantive Analytical Procedures)للحصول على أدلة مباشرة.

3. **كمراجعة تحليلية نهائية** عند تكوين الرأي المهني بشأن القوائم المالية ككل.

ولا يقتصر تطبيق المعيار على قطاع معين، بل يمتد إلى جميع مهام تدقيق القوائم المالية المعدة وفق أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها.

سادسا: متطلبات المعيار (Requirements)

يتضمن المعيار مجموعة من المتطلبات الإلزامية، أبرزها:

1. **تنفيذ إجراءات تحليلية في مرحلة التخطيط** لتقييم المخاطر.
2. **عند تصميم إجراءات تحليلية جوهرية يجب على المدقق:**
   - تحديد ملاءمتها للتأكيدات المعنية.
   - تقييم موثوقية البيانات المستخدمة.
   - تطوير توقع مستقل قائم على أسس منطقية وقابلة للتبرير.
   - تحديد حدٍّ مقبول للفروق.(Threshold)
   - التحقيق في الفروق الجوهرية وتقييم مدى كفاية الأدلة المؤيدة للتفسيرات المقدمة.
3. **إجراء مراجعة تحليلية شاملة في المرحلة النهائية** للتأكد من اتساق القوائم المالية مع فهم المدقق للمنشأة.
4. **التوثيق**

يجب توثيق الإجراءات المنفذة، والتوقعات المطورة، والفروق المكتشفة، ونتائج التحقيق فيها، بما يعكس ممارسة حكم مهني سليم.

يرتكز معيار ISA 520 على توظيف التحليل الكمي والعلاقات المنطقية بين المتغيرات المالية كأداة تدقيقية متعددة الأغراض، تسهم في رفع كفاءة التخطيط، وتعزيز فعالية الأدلة الجوهرية، ودعم الاستنتاج النهائي بشأن عدالة العرض المالي، ضمن إطار متكامل من الحكم المهني والتوثيق المنهجي.

❖ **ISA 530 =عينة التدقيق**

يقصد بها تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات، بغرض الحصول على أدلة إثبات واستخدامها في تشكيل رأي المدقق، وعند تحديد عينة التدقيق يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها و إجراءات التدقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.

- ✓ يكمن السبب الرئيسي في استخدام العينات إلى تعذر القيام بعمليات الفحص الشامل وذلك يرجع لكبر حجم المشروعات وتعدد العمليات فيها وتنوعها، كذلك ارتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل.

إن إستخدام المعاينة في التدقيق يعتبر كوسيلة للحصول على أدلة التدقيق عند تعذر فحص جميع مفردات المجتمع ككل التي هي محل الدراسة، حيث سنتناول في هذا المبحث هدف المعيار ونطاقه ومتطلبات تصميم العينة المناسبة وتحديد حجمها وتقييم نتائجها.

1- نطاق وهدف المعيار

أولا: نطاق المعيار

ينطبق هذا المعيار الدولي للمراجعة عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة، ويتناول استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل وتقويم النتائج المستنبطة من العينة.

يُكمل هذا المعيار معيار المراجعة (500) الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، ويقدم معيار المراجعة (500) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائل.

ثانيا: هدف المعيار

يتمثل هدف المراجع عند إستخدام العينات في المراجعة في توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط إستنتاجات بشأن المجتمع الذي أختيرت منه العينة.

2- التعريفات الواردة في المعيار

1.2.المجتمع

يعبر عن جميع الوحدات أو العناصر التي تشكل مجتمع الدراسة وهو المقدار الكلي الذي يتم استخراج العينة منه، فعلى سبيل المثال يخطط المراجع للتحقق من حسابات العملاء عن طريق الحصول على مصادقات من هؤلاء العملاء، نظراً لكثرة وتعدد تلك الحسابات فقد يقرر أن يرسل مصادقات إلى عينة من هؤلاء العملاء

2.2.العينة

هي جزء من المجتمع الاحصائي ولكن ليس أي جزء، إنه الجزء الذي يمثل المجتمع إحسن تمثيل، ويختلف حجم العينة حسبه أهمية الدراسة وحسب الامكانيات المادية والبشرية المتاحة للقيام بالدراسة، إذ أن الاعتماد على اسلوب العينة متبع في أغلب الدراسات الميدانية، وهذا لاستحالة جمع المعلومات الإحصائية من كل الوحدات التي تشكل المجتمع المدروس أو بما يسمى بالحصر الشامل

حجم العينة هو عدد وحدات العينة التي اختيرت من مجتمع المراجعة بطريقة عشوائية، والتي تعتمد على عدد من

الاعتبارات أهمها :

الهدف الذي من أجله تسحب العينة

مدى توفر الأفراد الفنيين والمعدات المطلوبة

3.2.خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة.

(1) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل. استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع ويتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجع أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.

(2) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

- ✓ **خطر غير مرتبط بالعينة:** خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة.

- ✓ **حالــة شــاذة:** تحريـف أو انحـراف لا يمثـل بشـكل جلـي التحريفـات أو الانحرافـات الموجودة في مجتمع العينة.
- ✓ **وحدة العينة:** هي البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة.
- ✓ (1)الاختيار الإحصائي للعينة : منهج الاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:
- ✓ الاختبار العشوائي لبنود العينة:
- ✓ استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة

❖ وبعـد مـنهج اختيـار العينـة الـذي لا يتصـف بالخاصـيتين (١) و (٢) اختيـارا غيـر إحصائي العينة.

❖ التقسيم الطبقي آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية)

- تعريـف يمكـن تحملـه مبلـغ نقـدي يحـدده المراجـع ويسـعى أن يحصـل علـى مسـتوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده.

3- متطلبت المعيار

1.3.تصميم العينة وحجمها واختيار بنود للاختبار:

عند تصميم عينه المراجعة يجب على المراجع ان يأخذ في الحسبان الغرض من اجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة؛

يجب على المراجع التحديد حجم العينة بشكل كافي لتخفيض خطر العينة في مستوى منخفض بشكل معقول

.يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث يتاح لكل واحده عينه في المجتمع الفرصة للاختيارة

2.3.تنفيذ اجراءات المراجعة

يجب على المراجع تنفيذ اجراءات مراجعه مناسبه للغرض منها لكل بن تم اختياره

إذا كانت اجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المختار فيجب على المراجع تنفيذ الإجراءات على بند بديل

إذا لم يكن المراجع قادرا على تطبيق اجراءات المراجعة المصممة أو اجراءات بديله مناسبه على البند المختار عليه معالجه هذا البند على انه انحراف عن ادله الرقابة المحددة في حاله اختيارات ادوات الرقابة أو تحريف (في حالة اختباراتالتفاصيل)

- **طبيعة الانحرافات والتعريفات وسببها:**

يجب على المراجع ان يتحقق طبيعته سبب اي انحرافات او تعريفات تم اكتشافها وان يقوم تأثيرها المحتمل على الغرض مناجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى.

في الظروف النادرة للغاية عاف المكتشف في العين بعد حاله شاده فيجب عليه الحصول على درجة مرتفعة من التأكد بان ذلك التعريف أو الانحراف لا يمثل المجتمع واجب على المراجع الحصول على هذه الدرجة عندما يرى المراجع ان التعريف او الانحرافات المرتفعة من التأكد من خلال التنفيذ اجراءات مراجعه اضافيه للحصول على ما يكفي من ادله مراجعه المناسبة لان التحريف أو الانحراف لا يؤثر على ما تبقى من المجتمع.

- **تعميم التحريفات**

يجب على المراجع التقويم:

- نتائج العينة
- ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر اساسا معقولا للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي قد تم اختياره
- **تقويم نتائج عينات المراجعة:** تقويم ما إذا كان إستخدام العينات قد وفر أساسا معقولا لإستخلاص إستنتاجات بشأن مجتمع العينة محل الإختبار.

معيار ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية

تُعد التقديرات المحاسبية من أكثر المجالات التي تتسم بدرجة عالية من عدم التأكد والحكم المهني في إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يجعلها عرضة لاحتمالات الخطأ أو التحيز في التقدير. ولذلك أولت معايير التدقيق الدولية اهتمامًا خاصًا بهذا الجانب من خلال وضع إطار منظم يمكّن المدقق من فحص هذه التقديرات وتقييم مدى معقوليتها. وفي هذا السياق جاء معيار التدقيق الدولي ISA 540 ليحدد مسؤوليات المدقق وإجراءاته عند تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات المرتبطة بها.

1/ مفهوم التقديرات المحاسبية

لم تتضمن معايير المحاسبة المالية تعريفا صريحا للتقديرات المحاسبية حيث أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم 8(IAS8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، إذ يشير إلى أن عدم التأكد المتأصل في أنشطة المنشأة، فإن العديد من عناصر القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة، وإنما يمكن تقديرها فقط.

ظهر تعريف صريح للتقديرات المحاسبية في معايير التدقيق الدولية، حيث عرفها المعيار الدولي رقم (540) المعدل لسنة 2019 بأنها:" مبلغ نقدي يخضع قياسه لحالة عدم تأكد التقدير، وفقا لمتطلبات إطار التقرير المالية المطبق، وقد تكون التقديرات المحاسبية ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية" فقد

عرفها **طارق عبد العال حماد** بأنها القيمة التقريبية لأحد العناصر في غياب وسيلة دقيقة للقياس.

وفي تعريف أخر عرفها **مصطفى الفرماوي** التقدير هو قيمة العنصر في ضوء المعلومات المتاحة وتعدد العوامل المؤثرة عليه ووجود عدم تأكد متعلق بهذه القيمة واستناد تحديدها إلى الحكم المهني لواضع هذه التقديرات، من خلال الاعتماد على أساليب معينة، بما يؤدي في النهاية إلى تقليل درجة الخطأ والتقدير إلى أقل درجة ممكنة.

وعرفتها **إيمان قارئ** بأنها التعبير عن قيمة تقريبية لبعض البنود الواردة في القوائم المالية والتي تستوجب التقدير الذاتي بصورة اجتهادية نتيجة ارتباطها بخصائص ظاهرة عدم التأكد، وهذا يدل على أن التقدير يتأثر بدرجة كبيرة بالحكم الشخصي للقوائم بالتقدير.

2/ تعريف ونطاق معيار ISA 540

المعيار الدولي للتدقيق 540 (ISA) (المنقح–الذي تمت مراجعته)، تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات الصلة، هو معيار تدقيق صادر عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) وهو يوفر إرشادات لمدققي الحسابات بشأن كيفية تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات الصلة في البيانات المالية للمؤسسة.

ويطبق هذا المعيار عند قيام المدقق بتدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة الواردة في القوائم المالية المعدة وفق إطار إعداد التقارير المالية المعتمد.

وفي إطار هذا المعيار، تشير التقديرات المحاسبية إلى تقديرات تقريبية لقيم الأصول أو الخصوم أو حقوق الملكية–رؤوس الأموال الخاصة أو الدخل أو المصروفات–النواتج أو الأعباء التي يتم إجراؤها في إعداد البيانات المالية. حيث غالبا ما يتم إجراؤها بسبب عدم وجود طريقة قياس دقيقة متاحة، أو لأن تكلفة الحصول على قياس دقيق ستكون مرتفعة بشكل مفرط. أما الافصاحات ذات الصلة هي الافصاحات التي توفر معلومات حول طبيعة ومقدار التقديرات المحاسبية، وكذلك الافتراضات والأساليب المستخدمة لإجرائها.

3/ أهداف معيار ISA 540

إن الهدف من المعيار ISA 540 (المنقح) هو أن يحصل مدقق الحسابات على أدلة تدقيق مناسبة كافية لتقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات الصلة في البيانات المالية معقولة في سياق إطار الإبلاغ المالي المعمول به، أو تم ذكرها بشكل خاطئ.

وتحقيقًا لهذا الهدف، يؤكد هذا المعيار على أهمية فهم المدققين لطبيعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الأساليب المستخدمة لتطويرها، والافتراضات التي تم إجراؤها، وحساسية التقديرات للتغيرات في تلك الافتراضات، كما يوفر إرشادات حول كيفية تقييم مدققي الحسابات لمعقولية التقديرات والافصاحات ذات الصلة.

4/ متطلبات معيار ISA 540

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

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

ب. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: بعد القيام بإجراءات تقييم المخاطر، يحدد المدقق حسب تقديره ما إذا كانت أي من هذه التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها تنطوي على شكوك تؤدي إلى مخاطر مهمة. وفي هذه الحالة يتعين على المدقق الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة.

ج. إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة: استجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 330، ينفذ المدقق أمراً واحداً أو أكثر من الأمور التالية، آخذاً بعين الاعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

- ✓ تحديد ما إذا كانت الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق توفر أدلة تدقيق تؤيد أو تعارض التقدير المحاسبي.
- ✓ اختبار كيفية قياس الإدارة للتقدير المحاسبي ومعقولية الافتراضات والبيانات التي يستند إليها، خاصة عندما يكون التقدير المحاسبي تقديراً مطوراً للقيمة العادلة.
- ✓ اختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات الجوهرية المناسبة.
- ✓ وضع تقدير نقطي أو مدى من المبالغ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة.

د. إجراءات جوهرية أخرى للاستجابة للمخاطر المهمة: عند تدقيق التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر مهمة، ينصب تركيز الإجراءات الجوهرية الأخرى للمدقق على تقييم ما يلي:

- ✓ كيفية تقييم الإدارة لتأثير شكوك التقدير على التقدير المحاسبي، وتأثير مثل هذه الشكوك على مدى ملاءمة الاعتراف بالتقدير المحاسبي في القوائم المالية.
- ✓ مدى ملاءمة الإفصاحات ذات العلاقة.

هـ. تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء: قد تدعم أدلة التدقيق التي توصل إليها المدقق تقديراً نقطياً معيناً، فإن الفرق بين هذا التقدير النقطي والتقدير النقطي للإدارة يشكل خطأ، كما أنه إذا أكدت أدلة التدقيق وجود تغيير عشوائي في التقدير المحاسبي من قبل الإدارة فقد يشكل هو الآخر خطأ أو تحيزاً محتملاً من قبلها. وتعالج هذه الأخطاء حسب المعيار رقم 450.

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

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

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

ط. التوثيق: تتضمن وثائق التدقيق التي يجب على المدقق الحصول عليها استنتاجاته حول معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها ومؤشرات وجود تحيز من قبل الإدارة إن وجد.

المعيار ISA 550 الأطراف ذات علاقة

تُعد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة من المواضيع الحساسة في مجال التدقيق نظراً لما قد تنطوي عليه من مخاطر تحريفات جوهرية أو ممارسات قد تؤثر على موضوعية القوائم المالية. فوجود تأثير أو سيطرة متبادلة بين الأطراف قد يؤدي إلى معاملات غير عادية أو غير معلنة بالشكل الكافي، الأمر الذي يتطلب من المدقق إيلاء عناية خاصة لفحص هذه العلاقات وتقييم آثارها على القوائم المالية. ومن هذا المنطلق جاء معيار التدقيق الدولي ISA 550 ليحدد مسؤوليات المدقق وإجراءاته المتعلقة بالكشف عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والتأكد من الإفصاح عنها بشكل مناسب.

1/ مفهوم الأطراف ذات علاقة

الطرف ذو العلاقة هو شخص أو منشأة أخرى تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأة المعدة للقوائم المالية، والعكس أيضا صحيح.

ويعتبر الطرف ذو علاقة إذا كان بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر يسيطر أو تحت السيطرة المشتركة مع المنشأة . ويشمل ذلك الشركة الأم والشركات التابعة والشركات الزميلة ، أو له حصة في المنشأة تعطيه تأثير كبير على المنشأة ، أو له سيطرة مشتركة على المنشأة ، أو موظف من موظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة أو عضو قريب في عائلته، أو له صلاحية تصويت هامة في تلك المنشأة ، أو خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة لمنفعة موظفي المنشأة أو أي منشأة هي طرف ذو علاقة بالمنشأة ".

ويعرف الطرف ذي العلاقة بأنه " يتضمن السيطرة بشكل كبير من قبل المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة وكل مجموعة أخرى التي يمكن أن تمارس قدرا من النفوذ على شركة (مثل الشركات التابعة والمشاريع المشتركة وأعضاء المقربين من عائلة طرف ذي علاقة.

2/ تعريف ونطاق معيار ISA 550

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند تدقيق القوائم المالية .**ويطبق هذا المعيار عند قيام المدقق بتدقيق القوائم**

المالية التي تتضمن علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة .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.

3/ أهداف معيار ISA 550

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، استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية بقدر ما تتأثر بهذه العلاقات والمعاملات عن طريق تحقيق العرض العادل (لإطار العرض العادل)، وأنها ليست محرفة (لإطار الامتثال.)

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.

4/ متطلبات معيار ISA 550

يطلب من المدقق وفق هذا المعيار القيام ب:

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

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

ب. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: ينبغي أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ويحدد ما إذا كانت أي من تلك المخاطر تشكل مخاطر مهمة.

في حال وجد المدقق عوامل مخاطرة الاحتيال فينبغي أن يأخذ المدقق تلك المعلومات بعين الاعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وفقا لمعيار التدقيق الدولي 240.

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

د. تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة والإفصاح عنها: عند تكوين رأي حول القوائم المالية وفقا للمعيار رقم 700 ، يجب على المدقق الوقوف على:

- ✓ إذا تمت محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها بالشكل المناسب.

- ✓ ما إذا كانت تأثيرات علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة تحول دون تحقيق العرض العادل للقوائم المالية أو تجعلها مضللة.

هـ. الإقرارات الخطية: يجب أن يحصل المدقق على إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

- ✓ اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد هوية ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- ✓ محاسبة الأطراف ذات العلاقة ا ولإفصاح عنها في القوائم المالية.

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

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

المعيار الدولي ISA560 : الأحداث اللاحقة

أولاً: الإطار العام للمعيار

يعد معيار الأحداث اللاحقة أحد المعايير المهمة في منظومة المعايير الدولية للتدقيق، حيث ينظم مسؤوليات المدقق الخارجي تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية وقبل إصدار تقرير التدقيق.

الغاية الأساسية من هذا المعيار هي التأكد من أن القوائم المالية تعكس بصورة عادلة جميع الأحداث الجوهرية التي يمكن أن تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال قبل إصدار تقرير المدقق .

ويكتسب هذا المعيار أهمية كبيرة في البيئة المحاسبية المعاصرة بسبب احتمال حدوث أحداث جوهرية بعد تاريخ إعداد القوائم المالية قد تتطلب:

- تعديلاً في الأرقام المحاسبية
- أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

ثانياً: نطاق المعيار(ISA 560)

ينظم هذا المعيار مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة أثناء تدقيق القوائم المالية) .

ويغطي ثلاث فترات زمنية رئيسية:

1. الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية و تاريخ تقرير المدقق

خلال هذه الفترة يكون المدقق ملزماً بتنفيذ إجراءات تدقيق للتحقق من وجود أحداث قد تتطلب:

تعديل القوائم المالية

أو الإفصاح عنها.

.2الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية

في هذه الحالة يجب على المدقق:

- تقييم تأثير الحدث
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تحتاج إلى تعديل
- أو ما إذا كان يجب تعديل تقرير التدقيق.

.3الحقائق المكتشفة بعد إصدار القوائم المالية

هنا تنحصر مسؤولية المدقق في: مناقشة الأمر مع الإدارة ، وتحديد الإجراءات المناسبة إذا كانت القوائم تحتوي على أخطاء جوهرية.

ثالثاً: المفاهيم الأساسية في المعيار

.1تعريف الأحداث اللاحقة

الأحداث اللاحقة هي: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية و تاريخ تقرير المدقق، إضافة إلى الحقائق التي يكتشفها المدقق بعد إصدار التقرير(LeAccountant) .

.2أنواع الأحداث اللاحقة

تنقسم إلى نوعين رئيسيين:

- ✓ **أحداث معدلة** :هي الأحداث التي تقدم أدلة إضافية حول ظروف كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية.

مثال: تسوية دعوى قضائية كانت قائمة، إفلاس عميل كان مديناً قبل نهاية السنة، هذه الأحداث تتطلب تعديل القوائم المالية.

.2**أحداث غير معدلة** : هي الأحداث التي تعكس ظروفاً نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

مثال: كارثة طبيعية بعد نهاية السنة، إصدار أسهم جديدة، اندماج الشركة بعد تاريخ الميزانية

هذه الأحداث لا تعدل القوائم المالية ولكن يتم الإفصاح عنها إذا كانت جوهرية.

رابعاً: هدف المعيار ISA 560

يتمثل الهدف الأساسي للمدقق في:

الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا كانت الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً قد عولجت بشكل صحيح في القوائم المالية.

الاستجابة بطريقة مناسبة للحقائق التي تظهر بعد تاريخ تقرير المدقق والتي كان من الممكن أن تؤثر على تقرير التدقيق(accaglobal.com) .

خامساً: إجراءات التدقيق للحصول على أدلة كافية

يلزم المعيار المدقق بتنفيذ مجموعة من إجراءات التدقيق للكشف عن الأحداث اللاحقة.

1 .الاستفسار من الإدارة

يقوم المدقق بالاستفسار من الإدارة حول: وجود أحداث جوهرية بعد تاريخ الميزانية، التغيرات في رأس المال، الدعاوى القضائية، الالتزامات الطارئة.

2 **.مراجعة محاضر الاجتماعات**

يقوم المدقق بمراجعة: محاضر مجلس الإدارة، محاضر الجمعية العامة، قرارات الإدارة العليا

للتأكد من عدم وجود أحداث جوهرية لم يتم الإفصاح عنها.

3 .مراجعة القوائم المالية المرحلية

يقوم المدقق بتحليل:

القوائم المالية اللاحقة، التقارير المالية الداخلية، مؤشرات الأداء بعد تاريخ الميزانية.

4 .مراجعة المعاملات اللاحقة

فحص العمليات التي حدثت بعد تاريخ الميزانية مثل: تحصيل الديون، تسوية الالتزامات، بيع الأصول.

5 .الحصول على خطاب تمثيل الإدارة

يطلب المدقق من الإدارة خطاباً يؤكد: الإفصاح عن جميع الأحداث اللاحقة، وعدم وجود معلومات مخفية.

سادساً: متطلبات المعيار

يتضمن المعيار مجموعة من المتطلبات الأساسية:

1 .تنفيذ إجراءات تدقيق للأحداث اللاحقة

يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق للحصول على أدلة كافية بأن جميع الأحداث التي تستوجب التعديل أو الإفصاح قد تم تحديدها(Malaysian Institute of Accountants) .

2 .تغطية الفترة حتى تاريخ تقرير المدقق

ينبغي أن تغطي إجراءات التدقيق الفترة من:

تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقرير المدقق.

3 .التعامل مع الأحداث المكتشفة بعد تقرير المدقق

إذا اكتشف المدقق حدثاً جوهرياً بعد إصدار التقرير:

يقوم بـ: مناقشة الأمر مع الإدارة، تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تحتاج إلى تعديل، إصدار تقرير تدقيق معدل عند الضرورة.

4 .الأحداث بعد إصدار القوائم المالية

إذا تم اكتشاف معلومات جوهرية بعد إصدار القوائم المالية:

يقوم المدقق بما يلي: تقييم خطورة المعلومات، التواصل مع الإدارة، اتخاذ إجراءات لحماية مستخدمي القوائم المالية.

المعيار الدولي للتدقيق ISA570: الاستمرارية

أولاً: الإطار المفاهيمي لفرض الاستمرارية

تمثل **فرضية الاستمرارية** أحد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية، إذ تفترض أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل المنظور دون نية أو ضرورة للتصفية أو التوقف عن النشاط.

ويرتبط تقييم هذه الفرضية بمسؤوليتين أساسيتين:

1. **مسؤولية الإدارة** في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.
2. **مسؤولية المدقق** في تقييم مدى ملاءمة هذا التقييم والحصول على أدلة تدقيق كافية بشأنه.

وتكتسب هذه المسألة أهمية خاصة في بيئات اقتصادية تتسم بعدم اليقين المالي أو عند مواجهة المؤسسات لصعوبات مالية أو تشغيلية.

ثانياً: الغرض من المعيار ISA 570

يهدف هذا المعيار إلى تنظيم مسؤولية المدقق فيما يتعلق باستخدام الإدارة **لفرض الاستمرارية** كأساس لإعداد القوائم المالية.

وتتمثل الأهداف الرئيسية للمدقق في:

1. **الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة** بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية.
2. **تحديد ما إذا كان هناك عدم يقين جوهري** يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار.
3. **تحديد أثر ذلك على تقرير التدقيق** والإفصاح عنه بصورة مناسبة.

ثالثاً: ملاءمة فرض الاستمرارية

يقصد بملاءمة فرض الاستمرارية تقييم ما إذا كان استخدام هذا الفرض في إعداد القوائم المالية مبرراً في ضوء الظروف الاقتصادية والمالية للمؤسسة.

ويجب على الإدارة عند إعداد القوائم المالية:

- تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار لمدة لا تقل عادة عن **اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية.**
- أخذ جميع المعلومات المتاحة بعين الاعتبار عند إجراء هذا التقييم.

1.مؤشرات الشك في الاستمرارية[1]

يستعين المدقق بمجموعة من **المؤشرات المالية والتشغيلية والقانونية** التي قد تدل على وجود خطر يتعلق بالاستمرارية.

.1مؤشرات مالية

- خسائر تشغيلية متكررة.
- تدفقات نقدية سالبة لفترات طويلة.
- تجاوز الالتزامات للأصول.
- صعوبة في الحصول على تمويل.

.2مؤشرات تشغيلية

- فقدان أسواق رئيسية أو عملاء استراتيجيين.
- نقص المواد الأولية أو الموارد الإنتاجية.
- توقف خطوط الإنتاج.

.3مؤشرات قانونية وتنظيمية

- دعاوى قضائية كبيرة.
- فقدان تراخيص التشغيل.
- تغييرات تشريعية تؤثر على النشاط.

[1] Fatima Zohra Drissi , **les Guides d'audit De gestion D'entreprise**, Breti edition ,

وجود هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة أن المؤسسة غير قادرة على الاستمرار، لكنه **يستوجب إجراء تقييم معمق من قبل المدقق.**

رابعاً: إجراءات المدقق للحصول على أدلة الإثبات

يتطلب معيار ISA 570 من المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق محددة للتحقق من مدى ملاءمة فرض الاستمرارية.

.1تقييم تقدير الإدارة للاستمرارية

يقوم المدقق بتحليل تقييم الإدارة من خلال:

- مراجعة الافتراضات المستخدمة.
- تحليل السيناريوهات المالية المستقبلية.
- اختبار معقولية التوقعات.

.2تحليل التدفقات النقدية المستقبلية

يقوم المدقق بفحص:

- توقعات التدفقات النقدية.
- قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها.
- مصادر التمويل المستقبلية.

.3تحليل المؤشرات المالية

مثل:

- نسب السيولة

- نسب المديونية
- نسب الربحية.

4 .مراجعة الاتفاقيات التمويلية

يقوم المدقق بدراسة:

- عقود القروض
- شروط التمويل
- احتمال خرق شروط الاتفاقيات المالية.

5 .الاستفسار من الإدارة والحوكمة

يقوم المدقق بالاستفسار عن:

- الخطط المستقبلية لمعالجة الأزمات المالية
- برامج إعادة الهيكلة
- خطط التمويل أو الاستثمار.

6 .مراجعة الأحداث اللاحقة

قد توفر **الأحداث اللاحقة** معلومات إضافية حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.

خامساً: تقييم عدم اليقين الجوهري

إذا تبين للمدقق وجود ظروف قد تؤدي إلى الشك في الاستمرارية، يجب عليه تقييم ما إذا كانت هذه الظروف تشكل:

عدم يقين جوهري.(Material Uncertainty)

ويقصد بذلك أن:

الأحداث أو الظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

سادساً: أثر فرض الاستمرارية على تقرير التدقيق

تختلف صيغة تقرير المدقق حسب نتائج تقييم الاستمرارية.

الحالة الأولى: عدم وجود مشكلة استمرارية

في هذه الحالة:

- يصدر المدقق **رأياً غير معدل.**
- لا يتضمن التقرير أي فقرة خاصة بالاستمرارية.

الحالة الثانية: وجود عدم يقين جوهري مع إفصاح كاف

إذا قامت الإدارة بالإفصاح المناسب عن المخاطر المرتبطة بالاستمرارية:

- يصدر المدقق **رأياً غير معدل**
- مع إضافة **فقرة خاصة بعنوان: عدم يقين جوهري متعلق بالاستمرارية.**

الحالة الثالثة: الإفصاح غير كاف

إذا لم يتم الإفصاح بشكل مناسب عن مشكلة الاستمرارية:

- يصدر المدقق **رأياً متحفظاً** أو **رأياً سلبياً** حسب درجة الأهمية النسبية.

الحالة الرابعة: عدم ملاءمة فرض الاستمرارية

إذا تبين أن استخدام فرض الاستمرارية غير مناسب:

- يجب إعداد القوائم المالية على أساس آخر (مثل أساس التصفية).
- ويصدر المدقق **رأياً سلبياً**.

المعيار الدولي للتدقيق:ISA 580 الإقرارات الخطية

أولاً: الإطار العام للمعيار

يعالج معيار ISA 580 مسؤولية المدقق في **الحصول على إقرارات خطية من الإدارة** ومن المكلفين بالحوكمة، وذلك لتأكيد بعض المسائل المتعلقة بإعداد القوائم المالية وتوفير أدلة تدقيق إضافية تدعم الأدلة الأخرى التي حصل عليها المدقق أثناء عملية التدقيق.

وتُعد الإقرارات الخطية **جزءاً من أدلة التدقيق** لكنها لا تُعد بديلاً عن الأدلة الأخرى، بل تمثل وسيلة تدعيم وتأكيد للمعلومات التي قدمتها الإدارة خلال عملية التدقيق.

ثانياً: الغرض من المعيار(Objective of ISA 580)

يهدف هذا المعيار إلى تمكين المدقق من:

1. الحصول على **إقرارات خطية من الإدارة** تؤكد مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفق إطار إعداد التقارير المالية المعتمد.
2. دعم الأدلة التي تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق من خلال تأكيدات رسمية من الإدارة.

3. الاستجابة بطريقة مناسبة عندما ترفض الإدارة تقديم الإقرارات المطلوبة أو عندما تكون الإقرارات غير موثوقة.

ثالثاً: اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن القوائم المالية

يتطلب المعيار أن يحصل المدقق على إقرار خطي من الإدارة يتضمن اعترافها بما يلي:

.1مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية

يجب أن تقر الإدارة بأنها مسؤولة عن:

- إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة.
- تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.
- إعداد القوائم المالية وفق إطار التقارير المالية المعتمد.

.2مسؤوليتها عن نظام الرقابة الداخلية

يجب أن تؤكد الإدارة أنها مسؤولة عن:

- تصميم وتنفيذ نظام رقابة داخلية فعال.
- منع واكتشاف الأخطاء والغش.

.3توفير المعلومات للمدقق

يجب أن تقر الإدارة بأنها قدمت للمدقق:

- جميع السجلات المحاسبية.

- المعلومات الضرورية لإتمام عملية التدقيق.
- جميع المعاملات التي تم تسجيلها في القوائم المالية.

رابعاً: إقرارات الإدارة كأدلة تدقيق

تُعد الإقرارات الخطية أحد عناصر **أدلة التدقيق**، إلا أنها تتميز بخصائص محددة:

.1طبيعة أدلة الإقرارات

الإقرارات الخطية:

- تعد أدلة تدقيق مكملة.
- لا يمكن الاعتماد عليها بمفردها لإثبات مسألة جوهرية.

.2دور الإقرارات في دعم الأدلة الأخرى

تستخدم الإقرارات لتأكيد مسائل مثل:

- اكتمال تسجيل المعاملات.
- الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.
- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
- عدم وجود حالات غش غير معلنة.

.3تقييم موثوقية الإقرارات

يقوم المدقق بتقييم مدى موثوقية الإقرارات من خلال:

- مقارنة الإقرارات مع أدلة التدقيق الأخرى.

- تقييم نزاهة الإدارة.
- تحليل التناقضات المحتملة بين الإقرارات والأدلة الأخرى.

المحاضرة رقم 06: مجموعة المعايير الدولية (ISA 600-699)

استعمال عمل الآخرين

❖ **IAS 600 = الاعتماد على أعمال مدقق آخر**

✓ يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، و لهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي:[1]

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية التي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها.
- درجة معرفة المدقق الأساسي لطبيعة أعمال الأجزاء(الفروع).
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر.
- القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدقق من قبل المدقق الآخر.

✓ يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر أم يراعي الكفاءة المهنية له، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن عمل المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة الموكلة إليه.

✓ كذلك على المدقق أن يتأكد من أن مدقق الأجزاء يراعي متطلبات الاستقلالية ومتطلبات المحاسبة والتدقيق

والتقرير والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها.

---

[1] عمورة جمال، تدقيق داخلي وخارجي ونظام الرقابة الداخلية، **مطبوعة جامعية**، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2011.

- ✓ يجب أن يتعاون المدقق الآخر والمدقق الأساسي معا، على أن يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.
- ✓ في حالة عدم استطاعة المدقق الرئيس 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.

❖ **ISA 610 = الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي**

- ✓ يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كافي لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق، فوجود تدقيق داخلي **فعال** يسمح عادة **باختصار إجراءات** التدقيق الخارجي وليس إلغائها.
- ✓ يجب إحاطة المدقق الخارجي بتقارير المدقق الداخلي، وإخباره باستمرار بأي أمر مهم يلفت الانتباه والذي قد يؤثر على عمل المدقق الخارجي.
- ✓ على المدقق الخارجي إعداد تقييم لمدى كفاية أعمال التدقيق لأغراضه، ويتضمن دراسة فيما إذا كان:

  - ➢ قد تم إنجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والتأهيل المهني كمدققين داخليين.
  - ➢ أن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.

- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج المتوصل إليها.
- أن الاستثناءات أو الأمور غير الاعتيادية التي إكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

المحاضرة رقم 07: مجموعة المعايير الدولية (ISA 700-799) تقرير مدقق الحسابات المستقل

❖ ISA 700 = تقرير المدقق عن القوائم المالية

التقرير النهائي للمدقق يجب أن يتوفر على الخصائص والبنود التالية:[1]

- **العنوان:** يجب أن يحتوي تقرير المدقق على عنوان مناسب يمكن قارئه من تحديده وتمييزه عن أية تقارير أخرى.

- **الجهة الموجه لها:** يوجه تقرير المدقق حسب المتطلبات لظروف التكليف والأنظمة المحلية إلى المساهمين ومجلس الإدارة، لأنه بناءا على طلبهم تم المراجعة، وفي بعض الدول كهولندا وألمانيا لا يتم توجيه تقرير المدقق إلى أية جهة نهائيا، لأن القصد منه أن يتم استخدامه من قبل المجتمع ككل (كل حسب منفعته).

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2005.

- **الفقرة الافتتاحية:** والتي تضم اسم المؤسسة والفترة المغطاة، والفصل بين مسؤوليات الإدارة التي تتولى إعداد القوائم وتبني السياسات المحاسبية، ومسؤولية المدقق في إبداء الرأي بعد مراجعتها.

- **فقرة النطاق:** يقوم المدقق بوصف أعمال المراجعة وكيفية تنفيذها بما يتفق مع التطبيقات والممارسات العملية الوطنية والدولية المتعارف عليها، فهذا الوصف يعطي الثقة في أعمال المراجعة لكنه لا يضمن صحة كل ما ورد في القوائم المالية.

- **فقرة الرأي:** يجب أن ينص التقرير وبشكل واضح على رأيه النهائي.

- **التاريخ:** يجب أن يكون التقرير مؤرخا، وهو عادة آخر يوم من أيام العمل الميداني.

- **عنوان مكتب المراجعة:** يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع مكتب المراجعة، وفي العديد من الدول لا يطلب من المدقق أن يحدد في تقريره العنوان التفصيلي لمكتبه.

- **التوقيع:** يجب أن يوقع التقرير باسم شركة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمدقق الرئيسي أو كلاهما، حسب ما هو مناسب وفي العديد من الدول كالولايات المتحدة الأمريكية أو بريطانيا أو هولندا لا يطلب التوقيع الشخصي للمدقق، ولذلك يستخدم عادة اسم شركة المراجعة لعكس مسؤولياتها حول التقرير.

- **الأسلوب:** يجب على محافظ الحسابات أن يستعمل أسلوبا واضحا لا يحتمل اختلاف التأويل.

تنقسم أراء المراجعين إلى:[1]

1-الرأي بدون تحفظ (النظيف)

يصدر المراجع رأيا بدون تحفظ على القوائم المالية عندما تتوفر لديه الأربع الشروط التالية:

أن تكون القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واحترام القوانين والتشريعات؛

-التحقق من بنود الميزانية والجداول الملحقة هي صحيحة وحقيقية وتمثل واقع الشركة الحقيقي؛

-الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتبرير رأيه في القوائم المالية.

-ألا تحتوي القوائم المالية على أخطاء جوهرية تؤثر تأثيرا مباشرا وماديا على القوائم المالية.

2-الرأي المتحفظ:

يتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يقرر مراجع الحسابات بأنه من غير المناسب إصدار الرأي النظيف، وأن الأمر لا يستدعي إصدار الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي، وهناك حالات عديدة يتم فيها إصدار الرأي المتحفظ أهمها:

-تحفظ بسبب قيود على نطاق الفحص كالنقص في سجلات العميل أو عدم تحصيل أدلة إثبات كافية لإصدار التقرير النظيف.

---

[1] بوعزيز ابراهيم، تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور المعايير الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2018.

-تحفظات بسبب عدم كفاية الإفصاح، ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يبين المعلومات الناقصة في فقرة إيضاحية.

- تحفظات بسبب عدم الثبات والتجانس في اختيار وتطبيق الطرق المحاسبية من فترة لأخرى أو حالة تبني سياسة محاسبية غير منصوص عليها في الأصول المحاسبية.

-تحفظات بسبب عدم التأكد من استمرارية المؤسسة كالنزاعات القضائية وانخفاض الأنشطة الاقتصادية.

وتصبح حالات عدم التأكد هذه أساسية متى كان تأثيرها على البيانات المالية كبيرا جدا، لدرجة تجعل القوائم المالية جميعها ككل مضللة، ويجب على المراجع تقدير الآثار المشتركة لجميع حالات عدم التأكد وعدم الاتفاق.

3-الرأي السلبي:

يصدر المراجع هذا الرأي عندما يستنتج بأن القوائم المالية لا تظهر بصدق و عدالة نتائج الأعمال و المركز المالي للمشروع تحت المراجعة ، فيصدر المراجع رأي سلبي معاكس بسبب عدم إتباع المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها، و وجود أخطاء جوهرية تؤثر تأثيرا ماديا و شاملا على القوائم المالية، ولدرجة أن إصدار المراجع للرأي المتحفظ يعتبر إجراءات غير كافيا للكشف عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للبيانات المالية، و في مثل هذه الحالات ليس من المناسب الامتناع عن إبداء الرأي لأن المراجع قد حصل على معلومات كافية لتكوين رأيه بأن القوائم المالية لا تظهر بصورة عادلة المركز المالي ونتائج الأعمال.

4-الامتناع عن إبداء الرأي:

يمتنع المراجع عن إبداء رأيه بالقوائم المالية في الحالات الثلاث التالية:

-وجود قيود كبيرة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، مثل عدم حضوره عملية الجرد السنوي النهائي للمخزون السلعي وعدم قدرته على تحديد قيمة المخزون بطرق بديلة؛

-وجود أحداث مستقبلية تؤثر تأثيرا مباشرا على الحسابات مثل رفع الدعاوى القضائية حول براءات الاختراع ضد المؤسسة، وعدم معرفة الحقوق التعويضية حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

-في حالة قيام زميل آخر بمراجعة بعض أجزاء القوائم المالية فإن المراجع الرئيسي يمتنع عن إبداء الرأي حولها.

5- نموذج عن تقرير مدقق حسابات مستقل:

تقرير مدقق الحسابات المستقل

إلى المساهمين أو مجلس الإدارة

قمنا بتدقيق الميزانية وجدول النتائج وقائمة التدفقات النقدية لشركة .....عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر .....

تعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد تلك القوائم المالية، أما مسؤوليتنا تتمثل في ابداء رأينا في تلك القوائم تأسيسا على عملية التدقيق التي قمنا بها

تمت عملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية أو الوطنية، تتطلب تلك المعايير تخطيط وتأدية عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وتتضمن كذلك عملية التدقيق الفحص على أساس اختباري لدليل الإثبات المؤيد للقيم والا فصاحات في القوائم المالية، تتضمن أيضا عملية التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الادارة بعملها بالإضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، ونعتقد أن عملية التدقيق التي قمنا بها توفر أساس معقول لإبداء الرأي.

في رأينا القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة للمركز المالي للشركة في 31 ديسمبر..... ونتائج

الإضافية تشكل جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية تقديمها. وعندما تكون كذلك، يجب يغطي رأي المدقق هذه المعلومات الإضافية.

[1]

إذا كانت المعلومات الإضافية غير المطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، لا تشكل جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت هذه المعلومات الإضافية تم عرضها بطريقة تميزها بشكل كاف 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.

المحاضرة 10: علاقة بعض من معايير التدقيق الدولية ISA بمعايير المحاسبة الدولية

سيتم التطرق في هذه المحاضرة إلى علاقة بعض من معايير التدقيق الدولية ببعض من معايير المحاسبة الدولية، كالآتي:

1. .العلاقة بين بين معيار المحاسبة الدولي IASومعايير التدقيق الدولية :210 ،100 200،

2.العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IASومعيار التدقيق700 ISA

2-1.العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IASومعيار التدقيق200 ISA

3-1.العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IASومعيار التدقيق560 ISA

4-1.العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 1 IASومعيار التدقيق710 ISA

2.علاقة المعيار المحاسبي الدولي10 IAS "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " ومعيار التدقيق الدولي رقم 260للأحداث اللاحقة.

.4- علاقة المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء مع معيار التدقيق الدولي 240 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.

1-العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي IAS 1 ومعايير التدقيق الدولية (ISA:571 ،711،711 ،211).

قبل المقارنة بين المعايير لا بذ الإشارة إلى مضمون المعيار المحاسبة الدولي IAS" 1 عرض القوائم المالية[1].

يقدم المعيار المحاسبي الدولي IAS1إرشادات توجيهية حول عرض القوائم المالية، ينص على أن يتم الافصاح 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

[1] بن قارة إيمان، معايير التدقيق الدولية، مطبوعة أكادمية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة عنابة، الجزائر، ص: 40.

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:

1-1.العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 11ومعيار التدقيق الدولي رقم711:

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 الدولي1 IAS " 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 ببنود القوائم المالية. أما معيار التدقيق الدولي ISA 700 والمتعلق 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 عموما وامتثالها للممارسات المحاسبية الصحيحة. وبالتالي فكلا معيارين يزدان من جودة القوائم المالية ومصداقيتها 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 وبمساعدتهم باتخاذهم أنسب القرار من خلال توفير قوائم مالية ذات جودة ومصداقية.

1-2.العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 11ومعيار التدقيق الدولي رقم 571 :

نستخلص من خلال عرض معيار المحاسبة الدولي الأول ومعيار التدقيق (210) أن هناك علاقة التكامل وارتباط بينهما، فكلا المعياران يؤكدان على ضرورة استمرارية المؤسسة في نشاطها لنشر القوائم المالية وتدقيقها.

1-3.العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 11ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA 211 :

نستخلص من خلال عرض معيار المحاسبة الدولي الأول ومعيار التدقيق أن هناك علاقة تكامل وارتباط بين المعياران، 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 تبنى 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 200هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة.

1-4.العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 11ومعيار التدقيق الدولي رقم 711 :

يهدف معيار المحاسبي الدولي 01إلى تحديد الأسس التي على ضوئها 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 حّمل معيار التدقيق الدولي 110المدقق مسؤولية التأكد من المعلومات المقارنة عند إجراء تدقيق القوائم المالية، فالمدقق وفقا لهذا المعيار يجب عليه الحصول على ادلة 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 الدولي10 IAS " الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " ومعيار الدولي للتدقيق (ISA 561):

➢ **المعيار المحاسبي الدولي10 *IAS* " 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 أساسين 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 المي ازنية العمومية مقَوما 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 المي ازنية العمومية، وإن الحكم

في هذه القضية وفر دليلا لتغيير قيمة المطلوبات كما في تاريخ الميزانية العمومية؛

-إعلان إفلاس زبون مهم بعد تاريخ المي ازنية 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.

118

✓**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 المي ازنية 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 المي ازنية العمومية؛

-التغييرات في النسب الضريبية وقوانين الضريبة المعلنة والمسنة بعد تاريخ الميزانية العمومية ؛ -الدخول في التزامات أو مطلوبات محتملة هامة ؛ -البدء بمقاضاة 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، فان

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، فان

تاريخ الترخيص يكون التاريخ ترخيص الإدارة بإصدار القوائم المالية.[1]

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:

انطلاقا من خاصية المقارنة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 01جاء المعيار المحاسبي الدولي08ففي سبيل السعي وراء جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة فعلى المحاسب الثبات في استعمال نفس السياسات والإجراءات المحاسبية بين الفترات المحاسبية

[1] بن قارة إيمان، معايير التدقيق الدولية، مرجع سبق ذكره، ص:52.

والإفصاح عن أي تغيرات حتمية وأثرها على القوائم المالية وكذا الإفصاح عن أسباب التغيير في تلك السياسات والإجراءات، لذا فالمحاسب وفقا 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:

يمر البناء الفكري للمراجعة المحاسبية عبر تبيين الأسباب والبواعث الأساسية لظهوره والتي تمكننا من تحديد الإطار المفاهيمي مع تبيين أهدافه و أهميته وهذا بوضع تعريف شامل للمراجعة المحاسبية والمالية ثم تبين خصائصه، وظائفه فروضه ومبادئه، والتي تضبط الممارسة الميدانية له.

فالتغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال عملت على تطوير المراجعة المحاسبية وإصدار معايير تدقيق دولية ، وقيامه كنشاط أساسي لا يمكن الإستغناء عنه، فالهدف منه يتمثل في إبداء رأي فني محايد حول شرعية وصدق الحسابات من خلال القيام بعمليات الفحص

والتحقق من البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية ، مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب.

قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، الأردن،سلسلة كتب، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2009.

- ✓ التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن،2006.

3- أرينز ألفين وجيمس لوبيك، " المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد الديسطي، الرياض، دار المريخ، .2008

5- علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة،الجزائر، 2018.

- ✓ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري و الإجراءات العملية"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009.
- ✓ جمعة أحمد حلمي، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير التدقيق الدولية"،، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- ✓ كمال الدين مصطفى الدهراوي ،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2001.

10- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

11- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2005.

12- محمد سمير الصبان، " الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.

13- فتحي رزق السوافري وآخرون، الرقابة والتدقيق الداخلي، الإسكندرية، دار الجامعية الجديدة، 2002.

15- أمين السيد، أحمد لطفي، " **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش** "، الدار الجامعية، مصر، 2005.

16- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، " **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، دار المستقبل للنشر، الأردن، عمان، 1999.

17- يوسف محمد جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000.

18- عبد الله خلف الواردات، "**التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية الداخلية**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

19- عمورة جمال، تدقيق داخلي وخارجي ونظام الرقابة الداخلية، مطبوعة جامعية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2011.

ثانيا: رسائل ماجيستر وأطروحات دكتوراه

1- سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي-دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2014-2015.

2- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف1، السنة 2012/2011.

3-بوعزيز ابراهيم، تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية من منظور المعايير الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2018.

4- بن قارة إيمان، معايير التدقيق الدولية، مطبوعة أكادمية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة عنابة، الجزائر، ص: 40.

ثالثا : الكتب باللغة الأجنبية

1. Robert Obert, **audit et commissariat aux comptes, aspecte internationaux**, dunod, paris, 2000.

2. Zied Boudriga, **l'audit interne- organisation et pratiques,** collection azurite, Tunisie, 2012.

3. khelassi Réda, **l'audit interne, audit opérationnel**, édition Houma, Alger 2005.

4. Fatima Zohra Drissi , les Guides d'audit De gestion D'entreprise, Breti edition , ALGER, 2016

5. Hamini allel, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable ,opu,1993/

6. Lionel Collin et gerard Vallin, audit et contrôle interne, édition Dalloz, 1986.

7. Jaques renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, Groupe Eyrolles, 6 édition, Paris, France, 2010.

رابعا: القوانين والجرائد الرسمية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، لسنة 2010، القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، **يتعلق بهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.**