الملف رقم (6) : عرض معايير التدقيق الدولية بشكل مختصر

تم مراجعة المعايير الدولية للتدقيق (ISA) و إصدار النسخة الأخيرة في أكتوبر 2015 لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في 15 ديسمبر 2016 و ما بعد، حيث تم تعديل و إعادة صياغة 9 معايير منها، و بالتالي أصبح لدى المدققين اليوم 36 معيار يحتوي كل معيار على مجموعة من الفقرات.

حاولنا من خلال هذا العنوان التطرق إلى أهم المعايير الموجودة في الجدول السابق بشكل مختصر (وليس كل المعايير) وابتداء من معايير المجموعة الثانية و التي هي معايير المسؤوليات.

3-3-1- معايير المسؤوليات * 200- 299 *:

1) * 200* **الأهداف و المبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية:** يعتبر هذا المعيار معيار المعايير أو الإطار النظري لكل المعايير الأخرى حيث يحتوي على:

- هدف التدقيق: حيث أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو لأجل تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت و فقا لإطار محدد، و أنها خالية من أية انحرافات مادية و تعبر بصورة واضحة، حقيقية و عادلة عن نتائج عمليات المؤسسة؛

- المبادئ العامة: هي مبادئ ملزمة لكل مدقق صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تسمى بالمبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤولية المدقق المهنية و هي الاستقلالية، الكرامة، الموضوعية، الكفاءة المهنية و العناية المطلوبة، السرية، السلوك المهني و المستوى العلمي.

2) * 210* **شروط التكليف بالتدقيق:** شروط اتفاقية أو قبول التدقيق و الخاص بكتاب التكليف بالتدقيق، حيث أنه قبل البدء في عملية التدقيق، يتوجب على العميل طلب خدمات المدقق بشكل رسمي عن طريق إرسال كتاب التكليف رسميا للعميل ليؤكد موافقته على تعيينه و هذا قبل المباشرة في المهمة، تجنبا لحدوث أي سوء تفاهم ويحتوي هذا الكتاب على الأمور الرئيسية نذكر منها: الهدف من المهمة، مسؤولية الإدارة عن تحضير و تقديم البيانات المالية، نطاق التدقيق، شكل التقرير، أسس احتساب الأتعاب و كيفية تسديدها، و مسؤولية المدقق في قيامه بالمهمة حسب المعايير الدولية التي تتطلب التخطيط للتدقيق لأجل الحصول على أدلة كافية و مقنعة.

3) * 220* **رقابة الجودة لأعمال التدقيق:** أو رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية هو معيار الرقابة على النوعية (الجودة: Quality) يشير هذا المعيار إلى وجوب و ضع مؤسسات التدقيق لسياسات و إجراءات رقابة نوعية مصممة للتأكيد من إنجاز جميع أعمال التدقيق و حسب معايير التدقيق الدولية أو حتى حسب المعايير المحلية و من هذه السياسات و الإجراءات نجد التمسك بالمبادئ الشخصية التي يجب أن يتمتع بها المدقق كالاستقلالية، الموضوعية، السرية، الاتصاف بالمهنية و الكفاءة و إنجاز المهام بالعناية اللازمة، قبول عميل جديد أو الاستمرار مع العملاء القدماء بالإضافة إلى توزيع المهام و الإشراف على المساعدين ، حيث يتم هذا الأخير وفقا للكفاءة مع الحرص التام على التوجيه و المتابعة للأعمال على كافة المستويات بدرجة مقنعة و معقولة من خلال إعداد برنامج التدقيق و متابعة درجة التقدم فيه، توثيق الأدلة و نتائج التدقيق، تقدير المخاطر و تحقيق أهداف التدقيق.

4) * 230* **التوثيق:** يتعلق هذا المعيار بتوثيق جميع الأمور المهنية في أوراق العمل كبرهان على رأي المدقق النهائي و أن إجراءات التدقيق التي قام بها قد تمت و وفقا لمعايير التدقيق الدولية، تشير هذه النقطة الخاصة بتوثيق الأمور المهنية إلى كل الأمور المهمة و الأساسية التي توفر للمدقق قرائن يدعم بها رأيه، و تضم هذه الأمور أوراق العمل التي تحتوي على معلومات مخزنة إما في الأوراق أو وسائل إلكترونية كالحاسوب أو أية وسيلة أخرى، حيث تساعد على تخطيط، تنفيذ و متابعة عملية التدقيق.

أما شكل و مضمون هذه الأوراق ينبغي أن تكون هذه الأوراق بشكل مفصل لتسهيل الفهم الدقيق لعملية التدقيق، يسجل المدقق في هذه الأوراق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، برنامج تخطيط عملية التدقيق، طبيعة و توقيت و نطاق إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها وصولا إلى تسجيل النتائج و الاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

يراعى في هذا المعيار مبدأ هام من المبادئ العامة أو الشخصية الذي يجب أن يتوفر في المدقق ألا و هو مبدأ السرية و حفظ أوراق العمل حيث يتطلب هنا من المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية و سلامة أوراق العمل، و الاحتفاظ بها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية و وفقا للمتطلبات القانونية، كما نشير إلى هذه النقطة الأخيرة هنا بمراعاة المدقق أيضا لمبدأ آخر ألا و هو مبدأ بذل العناية المهنية اللازمة أو كما سماه بعض الباحثين الآخرين بمبدأ الحذر المهني المعقول.

5) * 240* **الاحتيال و الخطأ:** أو مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية

يعرف الاحتيال بأنه الانحرافات المتعمدة و هو فعل مقصود بينما الخطأ غير متعمد و فعل غير مقصود، فالأخطاء في البيانات المالية تنشأ بسببين إما الخطأ أو الاحتيال و العامل الذي يفرق بينهما، هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناتج عنه الأخطاء في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود، فعدم اكتشاف أية أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال هو خطر أعلى من تلك المخاطر الناتجة عن الخطأ كالأخطاء الحسابية و الكتابية في السجلات و المعاملات المحاسبية، السهو أو سوء فهم الحقائق، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية،

ينطوي الاحتيال على التواطؤ، التزوير أو حذف متعمد أو تجاوزات للرقابة، كالتزوير أو التلاعب بالمستندات و السجلات، اختلاس الأصول، سوء تطبيق البيانات المحاسبية.

ينص هذا المعيار على أنه عند قيام المدقق بعملية التخطيط و تنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بإعداد التقرير لنتائج التدقيق يتوجب عليه التفكير في مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال و الخطأ، و في حالة الشك أو اكتشاف وجودهما من قبل المدقق فعليه التوسع في إجراءاته التدقيقية و تقديم تقارير للإدارة لمستعملي البيانات المالية و المعتمدين على تقرير المدقق، و السلطات النظامية أو التنفيذية.

و بالنسبة هنا للسلطات النظامية و التنفيذية فإن واجب السرية يمنع المدقق عادة من إبلاغ الاحتيال أو الخطأ إلى طرف ثالث، لكن بموجب التشريع و القانون يتم تجاوز واجب السرية، فمثلا في الجزائر يجب على المدقق إبلاغ وكيل الجمهورية عن اكتشاف الأخطاء و الاحتيال.

6) * 250* **مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق البيانات المالية:** يتعلق هذا المعيار بمسؤولية تطبيق القوانين و الأنظمة و أن الإدارة مسئولة عن هذا التطبيق، و أن مسؤولية المدقق عند اكتشافه لعدم التطبيق أو المطابقة و بعد تأكده من ذلك، عليه رفع تقارير حول عدم المطابقة للإدارة العليا و السلطات المشرفة.

يتوجب على المدقق الإدراك بأن عدم مراعاة القوانين قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، و في حالة ما إذا تم شك المدقق بأن أعضاء الإدارة العليا أو أعضاء في مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام فعليه الإبلاغ إلى المستفيدين من تقرير المدقق، و ذلك في حالة استنتاجه بأن عدم الالتزام له تأثير جوهري على البيانات المالية و لم يتم عكسه بشكل ملائم في تلك البيانات، فعليه أن يعطي رأيا متحفظا أو رأيا معاكس و الإبلاغ أيضا إلى السلطات النظامية و التنفيذية، حيث يتطلب هنا من المدقق في بعض الدول الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى السلطات الرقابية.

نجد في هذه المجموعة معايير أخرى و هي: المعيار 260: الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة، 265: الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة و الإدارة.

3-3-2- معايير التخطيط * 300- 399 *:

1) * 300* **التخطيط:** أو معيار التخطيط لتدقيق البيانات المالية: يتم التخطيط لأجل توفير مستوى حول التخطيط للتدقيق، و يشمل الخطة العامة، الخطة في حالة التدقيق الجديد و تحديد المستويات المادية، يتجلى الغرض من هذا المعيار في توفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، فعلى المدقق تخطيط عملية التدقيق حتى يتم انجازها بطريقة فعالة و في الوقت المطلوب، و كل أعمال المدقق متوقفة على التخطيط فنجاح التخطيط يعني نجاح التدقيق و العكس صحيح، كما يقال: " إذا فشلت في التخطيط يعني أنك قد خططت للفشل".

يعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة و منهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة و توقيتها و مداها، يساعد المدقق التخطيط الملائم لعملية التدقيق على تشخيص المشاكل المحتملة و للتعرف على الجوانب الهامة و إعطائها القدر الكافي من العناية المناسبة، كما يساعد على توزيع الأعمال على المساعدين، تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين و الخبراء و الحصول على أدلة تدقيق كافية.

2) * 315* **التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية و تقديرها من خلال فهم المؤسسة و بيئتها:** تتعين مسؤولية المدقق هنا في هذا المعيار في تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المؤسسة و بيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لها، و من ثم توفير أساس لتصميم و تنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية و يكون الحصول على فهم المؤسسة و بيئتها من خلال فهم اللوائح و العوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة بما في ذلك عملياتها، الهيكل التنظيمي لها، طريقة تمويلها، معرفتها أيضا للسياسات المحاسبية و تطبيقها.

أما الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق فيكون من خلال فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالتدقيق، و تقييم تصميم لتلك الأدوات الرقابية و تحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها من خلال تنفيذ الإجراءات.

3) * 320* **الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق:** أو معيار الأهمية النسبية في تخطيط و أداء التدقيق: هدف هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية.

عرفت الأهمية النسبية حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات."

يتوجب على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل عند وضعه للإستراتيجية العامة للتدقيق و في ظروف محددة للمؤسسة يجب على المدقق أن يحدد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية بمبالغ دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل،

لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات و التي يتوقع أن تؤثر التحريفات فيها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.

توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية و مستوى مخاطر التدقيق، فكلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق و العكس.

إن ممارسة الأهمية النسبية في عملية التدقيق في مجالات يتوجب على المدقق تحديدها للأداء لأغراض و هي التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية و تقديرها بتحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق الإضافية، و تقييم أثر التحريفات غير المصححة-إن وجدت- على البيانات، و عند تكوين الرأي في تقارير المدقق المالية.

كما يوجد في هذه المجموعة معيار 330: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.

3-3-3- معايير نظام الرقابة الداخلية * 400- 499 *:

بالنسبة للمعيارين الموجودين سابقا المعيار * 400* **تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية و المعيار * 401* التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب** تم سحبهما في كانون الأول- ديسمبر- 2005.

1) * 402* **اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستخدم مؤسسات خدمية:** الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات و تحديد مسؤولية المدقق للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، عندما تستخدم هذه المؤسسة خدمات مؤسسة خدمية واحدة أو أكثر، و يتوسع المعيار في كيفية تطبيق مدقق المؤسسة معيار التدقيق الدولي (315: تحديد و تقييم الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة و بيئتها) و المعيار (330: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة).

فبالنسبة لحصول المدقق على فهم للخدمات المقدمة من المؤسسة الخدمية بما في ذلك الرقابة الداخلية طبقا للمعيار الدولي رقم (315) يكون من حيث مثلا: طبيعة الخدمات التي توفرها المؤسسة الخدمية و أهمية هذه الخدمات بالنسبة للمؤسسة المستفيدة بما في ذلك الأثر المترتب على الرقابة الداخلية للمؤسسة المستفيدة؛ الطبيعة و الأهمية بالنسبة للحسابات أو آليات التقرير المالي التي تتأثر بالمؤسسة الخدمية؛ درجة التفاعل بين أنشطة المؤسسة الخدمية و الأنشطة الخاصة بالمؤسسة المستفيدة... .

أما بالنسبة للمعيار الدولي رقم (330: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة) فيجب على مدقق المؤسسة المستفيدة مثلا أن يحدد ما إذا تم كفاية أدلة التدقيق المناسبة بإقرارات القائمة المالية ذات الصلة و أنها متاحة من السجلات التي تمسكها المؤسسة المستفيدة، و إذا لم يكن الأمر كذلك يتوجب على المدقق تنفيذ إجراءات إضافية لكي يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، أو أن يستخدم مدقق آخر لتنفيذ هذه الإجراءات في المؤسسة الخدمية نيابة عن مدقق المؤسسة المستفيدة.

و بخصوص الاحتيال و عدم الالتزام بالأنظمة و اللوائح، و التحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في المؤسسة الخدمية يتوجب على مدقق المؤسسة المستفيدة أن يستفسر من الإدارة عما إذا كانت المؤسسة الخدمية قد قدمت تقريرا للمؤسسة المستفيدة، أو ما إذا كانت هذه الأخيرة على علم - بطريقة أخرى- بأي غش أو تجاوزات للرقابة الداخلية، أو عدم الالتزام بالأنظمة و اللوائح أو بتحريفات غير مصححة أخرى تؤثر على البيانات المالية للمؤسسة.

2) * 450* **تقييم التحريفات المتعارف عليها خلال التدقيق:** أو معيار تقييم البيانات الخاطئة خلال عملية التدقيق: يتناول هذا المعيار الدولي تحديد مسؤولية المدقق بشأن تقييم تأثير الانحرافات المتعارف عليها (أو البيانات الخاطئة المكتشفة)، أو التحريفات الغير المصححة (البيانات الخاطئة الغير المصححة) خلال عملية التدقيق - إن وجدت- على البيانات المالية.

فبالنسبة للبيانات الخاطئة أو الانحرافات المتعارف عليها هي بيانات تنشأ عن خطأ غير متعمد أو (مقصود) و تكون في مثلا (المبالغ، التصنيف، العرض...) أما البيانات أو التحريفات الغير مصححة فهي تلك البيانات التي قام المدقق بتجميعها خلال عملية التدقيق و التي لم يتم تصحيحها، وتقسم هي بدورها إلى نوعين : [بيانات خاطئة فعلية و بيانات خاطئة تقديرية] فالبيانات الخاطئة الفعلية هي البيانات الخاطئة يقينا و ليس فيها أدنى شك.

في مرحلة تجميع المدقق للتحريفات الغير المصححة أثناء عملية التدقيق وتبين (ظهر) أنها تقترب من مستوى الأهمية النسبية المحدد، أو كانت البيانات الخاطئة المستخرجة التي حصلت فيها تشير إلى احتمال وجود بيانات خاطئة أخرى و التي إن تم تجميعها معا يمكن أن تصبح جوهرية فعلى المدقق مراجعة خطة التدقيق و إستراتيجية التدقيق العامة التي قام بها.

بعد هذه المرحلة يجب على المدقق إبلاغ المستوى الإداري المناسب لجميع التحريفات المجمعة خلال التدقيق في الوقت المناسب، و يتوجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات، و إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها فيجب عليه أن يحصل على فهم لأسباب عدم إجرائها للتصحيحات المطلوبة، و أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من تحريف جوهري، و إذا صححت التحريفات المكتشفة، فيجب عليه أن ينفذ إجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كان هناك تحريفات لا تزال موجودة.

3-3-4- معايير أدلة الإثبات * 500- 599 *:

1) * 500* **أدلة الإثبات:** الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات لكمية و نوعية أدلة الإثبات فهي بمثابة المعلومات التي يحصل عليها المدقق لأجل الوصول و استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المدقق، قد تشمل هذه الأدلة على المستندات، الدفاتر، و المعلومات الأخرى ذات الصلة، يجب أن تكون هذه الأدلة كافية، و كفاية الأدلة هي مقياس لكمية أدلة التدقيق، حيث أن هذه الكمية تتأثر بتقدير المدقق بمخاطر التحريف، حيث أنه كلما كانت المخاطر المقدرة مرتفعة، وجب رفع الطلب على أدلة تدقيق أكثر، كما تتأثر بجودة أدلة التدقيق، فكلما كانت الجودة أعلى يكون المطلوب أقل، ذلك فإن الحصول على المزيد من أدلة التدقيق لا يعوض افتقارها للجودة.

كما يجب أيضا أن تكون الأدلة مناسبة وهي مقياس لجودة أدلة التدقيق مما يعني ملاءمتها و موثوقيتها في توفير دعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق، و تتأثر موثوقيتها بمصدرها و بطبيعتها و تعتمد على الظروف الخاصة بهذه الأدلة و التي في ضوئها تم الحصول عليها.

إن إجراءات الحصول على الأدلة تشمل الاستفسار، الاحتساب، الجرد و ملاحظة الجرد، التأييدات، الاستفسارات و الإجراءات التحليلية.

إن مصادر المعلومات المتميزة بموثوقية كبيرة قد تكون من مصدر خارجي، و يعد المصدر الخارجي أكثر مصداقية، بالإضافة إلى أنه كلما زادت مؤهلات المصدر وكان خبير بالموضوع كلما زادت المصداقية، أما بالنسبة لطبيعة المعلومات فإن الملاحظة المرئية تعد كأكثر مصداقية مقارنة مع المستندات المكتوبة و التقارير الشفوية.

في هذا المعيار لابد للمدقق أن يراعي العلاقة بين التكلفة و المنفعة أي بين تكلفة الحصول على الأدلة و الفائدة التي سيحصل عليها منها.

فيما يخص تقرير المدقق هنا إن لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة لإزالة شكوكه يتوجب عليه إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأيه.

2) * 501* **أدلة الإثبات* اعتبارات إضافية لبنود محددة:** أو اعتبارات محددة لبنود مختارة " أدلة التدقيق" الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن الاعتبارات المحددة عند حصوله على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون، و الدعاوي القضائية و المطالبات التي تكون المؤسسة طرفا فيها و المعلومات القطاعية عند تدقيق البيانات المالية.

بالنسبة للمخزون يتوجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون و حالته من خلال عدة إجراءات تتمثل أولا من خلال حضور الجرد الفعلي للمخزون، ثانيا تنفيذ إجراءات التدقيق على السجلات النهائية لمخزون المؤسسة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس -بدقة- نتائج الجرد الفعلي للمخزون، ثالثا إذا تم القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ مخالف لتاريخ البيانات المالية يتوجب على المدقق هنا بالإضافة إلى الإجراءات السابقة أن ينفذ إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق، بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد و تاريخ البيانات المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم، رابعا إذا تعذر على المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف طارئة يتوجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، و خامسا إذا كان المخزون في حيازة و تحت رقابة طرف ثالث مهما نسبيا بالنسبة للبيانات المالية يتوجب على المدقق طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات المخزون.

أما بالنسبة للدعاوى القضائية و المطالبات القانونية يتوجب على المدقق تنفيذ إجراءات لكي يكون على علم بأية دعاوى أو مطالبات قانونية تكون المؤسسة طرفا فيها والتي تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية و تتضمن القيام باستفسارات مناسبة من الإدارة.

في حالة عدم سماح الإدارة إعطاء الإذن للمدقق الاتصال بمحامي المؤسسة فيعتبر ذلك تحديدا لنطاق التدقيق و يعود عادة إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء الرأي.

و بالنسبة للمعلومات القطاعية أولا يجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية و الإفصاح عنها طبقا لإطار التقرير المعمول به من خلال الحصول على فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة عند تحديد المعلومات القطاعية تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح يتفق مع إطار التقرير المالي المعمول و اختبار تلك الطرق حيثما يكون ذلك مناسبا.

وثانيا تنفيذ إجراءات تحليلية، أو إجراءات أخرى للتدقيق مناسبة لتلك الظروف.

3) * 505* **المصادقات الخارجية:** يساعد هذا المعيار المدقق على تصميم و تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق ملائمة و موثوق بها.

إن أدلة التدقيق التي تكون في شكل مصادقات خارجية يتم الوثوق بها بشكل أكبر من الأدلة المعدة داخليا بمعرفة المؤسسة، أما إجراءات المصادقة الخارجية يجب على المدقق أن يحافظ على الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية بما في ذلك تحديد المعلومات التي سيتم عليه أو طلبها، اختيار الطرف المناسب المطلوب منه المصادقة، تصميم طلبات المصادقة بما في ذلك تحديد أن الطلبات معنونة بشكل سليم، و إرسال الطلبات بما في ذلك طلبات المتابعة بحسب الحال إلى الطرف المطلوب منه المصادقة.

يوجد نوعين من المصادقات الخارجية، المصادقات الإيجابية و المصادقات السلبية، فالمصادقات السلبية توفر أدلة تدقيق أقل إقناعا من المصادقات الإيجابية.

يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية تقدم أدلة تدقيق موثوقة و ذات صلة أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة إضافية.

4) * 510* **التكليف بالتدقيق لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية:** أو عملية التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية- يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق حول الأرصدة الافتتاحية عند القيام بارتباط التدقيق لأول مرة و هل هي مدققة أم لا و التأكد من أن المبادئ المحاسبية المستعملة ثابتة التطبيق، و مسؤولية المدقق في حالة عدم التأكد و الإجراءات الخاصة بالتأكد من بعض الفقرات مثل الالتزامات الطويلة الأجل، الموجودات الثابتة و بعض الأرصدة الأخرى و على سبيل المثال الذمم المدينة في حالة قبضها و الذمم الدائنة في حالة دفعها.

فيما يخص استنتاجات التدقيق من خلال التقرير إذا توصل المدقق عن الأرصدة الافتتاحية يحتوي على تحريف يؤثر جوهريا على البيانات المالية للفترة الحالية، و لم تتم المحاسبة عن أثر التحريف بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كاف، فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض كلما كان مناسبا.

5) * 520* **الإجراءات التحليلية:** هدف هذا المعيار هو توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق فعلى المدقق تطبيقها في مرحلة التخطيط و المراجعة الشاملة قبل إصدار التقرير، فالإجراءات التحليلية تعني تحليل النسب و المؤشرات المهمة مثل العلاقات و المقارنات و التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى، و يتم استعمال هذه الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط، مرحلة التدقيق الجوهري (التفصيل) و المرحلة النهائية وتشمل هذه الإجراءات التحليلية: مقارنة المعلومات مع السنة السابقة، و مقارنتها مع بعضها للسنة الحالية، و مقارنة النتائج المتوقعة مع النتائج الفعلية، مقارنة البيانات المالية بأخرى غير مالية كمقارنة مصاريف المستخدمين مع عدد الموظفين مثلا ... .

6) * 530* **أخذ عينات التدقيق:** يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات حول طريقة استعمال عينات التدقيق و إجراء الاختبارات الانتقائية الأخرى، و تمثل عينات التدقيق تطبيق إجراءات الالتزام و الإجراءات التفصيلية (الجوهرية) على أقل من 100 % من النشاط لأي فقرة من فقرات البيانات المالية لأجل الحصول على الأدلة التدقيقية و تقييمها، يتم اختيار العينة إما بواسطة الطريقة العشوائية أو الطريقة المنظمة، أو الاختيار الطبقي أو العنقودي.

فيما يخص هذا المعيار فإن المدقق لا يستطيع أن يعرف أن العينة التي تم اختبارها ممثلة للمجتمع أم لا، إلا بعد الانتهاء من المعاينة و التي هي ضرورية، تستخدم خاصة في حالة كبر حجم المشروع و تعدد عملياته و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف و زيادة الوقت.

7) * 540* **تدقيق التقديرات المحاسبية:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية معقولة سواء المثبتة منها أو المفصح عنها، فالتقدير المحاسبي لقيمة يمثل تقديرا تقريبيا لمبلغ ما في غياب وسائل دقيقة للقياس في الاحتساب و على سبيل المثال احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصصات تدني قيمة التثبيتات و الذمم المدينة، و مخصص الخسائر المتوقعة من الدعاوى القضائية على المؤسسة.

تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية.

بالنسبة لإجراءات التدقيق في هذا المعيار يتوجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية معتدلة في ظل الظروف المحيطة و أن الإفصاح قد تم بشكل مناسب.

إذا كان الاختلاف غير معقول بالنسبة للتقديرات المحاسبية بين المدقق و الإدارة فإن المدقق يطلب منها تعديل التقدير و إلا فإنه يعتبر خطأ جوهريا.

8) * 550* **الأطراف ذات العلاقة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق و إجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة و المعاملات مع تلك الأطراف، و التي عرفت بأنها أطراف إذا كان لأحدهما القابلية للسيطرة على الطرف الآخر أو لديه تأثير مادي على الطرف الآخر بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

بخصوص المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يتوجب الانتباه إليها سواء التي توفرها الإدارة أو المعاملات الأخرى غير المحددة، و كذا كفاية إجراءات الضبط على هذه المعاملات.

بالنسبة لنتائج و تقارير التدقيق في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة و بالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه بأن الإفصاح عنها في البيانات المالية كان غير مناسب، فيتوجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره و الأخذ بعين الاعتبار ما يمكن أن يترتب على ذلك من نتائج.

9) * 560* **الأحداث اللاحقة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق المرتبطة و ذات العلاقة بالأحداث اللاحقة عند تدقيق البيانات المالية، و الأحداث اللاحقة تقسم إلى أحداث تقع حتى تاريخ تقرير المدقق و هي نوعين: الأول يتطلب تعديل البيانات المحاسبية و الثاني لا يتطلب تعديل هذه البيانات بل يتوجب الإفصاح عنها لأنه تؤثر على رأي متخذ القرار، كما تقسم إلى أحداث مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق و قبل إصدار القوائم المالية، و أحداث مكتشفة بعد صدور القوائم المالية، و أخيرا طرح القوائم المالية للجمهور.

10) * 570* **الاستمرارية:** أو المنشأة المستمرة : الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق حول احترام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، و بموجب الاستمرارية في المحاسبة تعد البيانات المالية بافتراض أن المؤسسة باقية، و سوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور.

فتقرير المدقق يساعد في إضفاء الثقة على البيانات المالية، و لكن لا يعتبر ضمانا لاستمرارية المؤسسة مستقبلا.

بالنسبة للمخاطر هناك عدة مؤشرات تؤدي إلى الشك حول استمرارية المؤسسة، و منها المؤشرات المالية التي تكون عن طريق تسجيل خسائر ضخمة، ظهور النسب المالية و الأساسية بنتائج سلبية، تأخر في توزيعات الأرباح و تسديد الديون، كما توجد مؤشرات المخاطر و التي تكون مؤشرات تشغيلية في تسجيل مثلا استقالة الإطارات العليا من الإداريين، نقص التجهيزات، بالإضافة إلى مؤشرات أخرى كالدعاوى القضائية المعلقة ضد المؤسسة، و في حالة نجاحها قد تنتج عنها أحكام تعويضية كبرى، تغيرات في السياسات الحكومية في المجال الذي تشتغل به المؤسسة.

بالنسبة لتقرير المدقق إذا كان الإفصاح غير ملائما في القوائم المالية فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو عكسيا أيهما مناسب.

11) * 580* **إقرارات الإدارة:** أو الإفادات المكتوبة: يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤولية المدقق بشأن الحصول على إقرارات من الإدارة و حيثما يكون ذلك مناسبا المكلفين بالحوكمة عند تدقيق البيانات المالية.

تستعمل إقرارات الإدارة كأدلة تدقيق و من أمثلة هذه الإقرارات اعتراف الإدارة عن مسؤوليتها عن تحضير و تقديم البيانات المالية و مصادقة مجلس الإدارة على هذه البيانات المالية.

أثناء عملية التدقيق يحصل المدقق على الكثير من المعلومات و الاستفسارات لهذا فإن سوء الفهم مع المدقق ينخفض كثيرا عند تأكيد الإقرارات الشفوية بإقرارات مكتوبة.

3-3-5- معايير الاستفادة من عمل آخرين * 600- 699 *:

1) * 600* **الاستفادة من عمل مدقق آخر:** يعالج هذا المعيار حالة إعطاء تقرير حول البيانات المالية من قبل مدقق يعتمد على مدقق آخر و الذي لا تربطه معه أية علاقة مهنية فيقوم هذا الأخير بتدقيق فرع أو فروع، و لهذا على المدقق الرئيسي و الذي يكون مدقق المؤسسة الأم أن يتصل بالمدقق الآخر ويخبره عن بعض الأمور المهمة المطبقة مثل الاستقلالية، كما يستفسر أيضا عن كفاءته المهنية.

يراعى في هذا المعيار أن يتعاون كلا المدققين مع بعضهما أي المدقق الأساسي أو الرئيسي مع المدقق الآخر، و ذلك لمعرفته بالسياق الذي سيستفيد المدقق الأساسي منه، فمثلا على المدقق الآخر لفت نظر انتباه المدقق الأساسي لأي جانب من عمل المدقق الآخر و الذي لم يستطيع القيام به بالصورة المطلوبة.

و بالنسبة لاعتبارات إعداد التقرير عندما يستنتج المدقق الرئيسي بأنه لا يمكن الاستفادة من عمل المدقق الآخر يتوجب عليه في هذه الحالة إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق التدقيق.

2) * 610* **مراعاة عمل التدقيق الداخلي:** أو استخدام عمل المدققين الداخليين: عرفت الرقابة الداخلية بأنها :" السياسات و الإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة لأجل توفير تأكيد معقول من أن أغراض الإدارة المعنية سوف يتم الوصول إليها"، فالمدقق يقوم بفهم و دراسة الرقابة الداخلية لأجل تحديد مستوى مخاطر الرقابة و بما أن المدقق الداخلي و الخارجي هدفهما متطابقان فإن المدقق الخارجي يقوم بالاستفسار حول كفاءة قسم التدقيق الداخلي، و استقلالية المدقق الداخلي فيه للاستفادة منه و عادة ما يتم الاتصال و التنسيق بينهما في وقت مبكر و من ثم الاستمرار في هاذين العنصرين.

فتزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي، إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة، و يحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة و وضعها تحت تصرفه.

3) * 620* **الاستفادة من عمل خبير:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بعمل فرد أو مؤسسة في مجال خبرة معينة بخلاف مجالات المحاسبة و التدقيق، و ذلك لحصول المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة و قد يكون الخبير مكلفا من قبل المؤسسة أو موظفا فيها أو مكلفا من قبل المدقق أو موظفا لديه.

تتحدد الحاجة للاستفادة من عمل خبير للحصول على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، و من أمثلة ذلك نجد التقييمات لأنواع معينة من الأصول: كالأراضي و المباني، الأعمال الفنية، الأحجار الكريمة، و تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول مثلا المعادن المخزنة على شكل أكوام، الاحتياطات النفطية، و كذلك نجد الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات و القوانين و الأنظمة ... .

يتم الاستفادة من الخبير باعتماد المدقق على تقييم الكفاءة المهنية للخبير و هذا ما يتضمن الأخذ بعين الاعتبار، الشهادات المهنية، الخبرة و السمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على أدلة إثبات فيه، كما يتوجب على المدقق أيضا تقدير موضوعية هذا الخبير.

3-3-6- معايير استنتاجات التدقيق و إصدار التقارير * 700 - 799 *:

1) * 700* **تقرير المدقق حول البيانات المالية:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق و توفير إرشادات حول شكل و مضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة عملية التدقيق بشأن البيانات لمؤسسة ما، يحتوي هذا التقرير على عناصر أساسية تتمثل في عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير، الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية، و تضم تحديد البيانات المالية المدققة و مسؤوليات كل من إدارة المؤسسة و المدقق، و فقرة النطاق يكون فيها شرح لطبيعة عملية التدقيق بالإشارة إلى معايير التدقيق الدولية أو الوطنية و وصف العمل الذي قام بإنجازه أو فقرة الرأي و تحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية بالإضافة إلى تاريخ التقرير، عنوان المدقق و توقيعه.

بالنسبة لتقارير المدقق هي أنواع فنجد التقارير المعدلة و تضم (الرأي المتحفظ، عدم إبداء الرأي و الرأي المعاكس)، و التقارير الغير معدلة يتوجب فيها إبداء الرأي الغير معدل في حالة استنتاج المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية و عادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية).

2) * 710* **المقارنات:** أو البيانات المالية المقارنة: الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات أو ذات العلاقة بالمعلومات المقارنة عند تدقيق البيانات المالية، يتوجب على المدقق في هذا المعيار أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسبة للبيانات المالية التي تم تدقيقها.

تتحدد مسؤوليات المدقق في أرقام المقارنة في البيانات المالية للفترة السابقة، و يشير هذا المعيار على أنه عند وضع أرقام المقارنة على المدقق و عند إصدار تقريره أن لا يتم الإشارة إلى أرقام المقارنة بشكل محدد، لأن رأي المدقق هو حول البيانات المالية للسنة الحالية، أما في حالة أن السنة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر فيجب عدم الإشارة إلى ذلك.

3) * 720* **المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق حول مراعاته للمعلومات الأخرى سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف البيانات المالية و تقرير المدقق عليها) و المدرجة في التقرير السنوي للمؤسسة، و قد يكون هذا التقرير وثيقة واحدة أو مجموعة من الوثائق تخدم نفس الغرض مثل الوثائق المستعملة عند عرض الأوراق المالية.

يتوجب في هذا المعيار أن يحصل المدقق على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب، و لكي يستطيع ذلك يتوجب عليه أخذ الترتيبات المناسبة مع المؤسسة لأجل الحصول على هذه المعلومات قبل تاريخ تقريره، و في بعض الظروف قد لا تتوفر كافة المعلومات الأخرى قبل هذا التاريخ.

تكون إجراءات المدقق بهذا الشأن في قراءة المعلومات الأخرى لأجل التأكد من أنه ليست متناقضة بصورة مادية مع البيانات المالية، و من هذه المستندات المعلومات المالية الملخصة، و في حالة اكتشاف عدم المطابقة من قبل المدقق فعليه طلب من الإدارة مطابقة هذه المعلومات أي تعديلها، و في حالة رفض المؤسسة القيام بهذا التعديل فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو معاكس.

تضم هذه المجموعة معايير أخرى و هي : * 701* الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل، * 705* التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل، * 706* فقرات التأكيد و الفقرات الأخرى من تقرير المدقق المستقل.

3-3-7- معايير تتعلق بمجالات متخصصة * 800- 899 *:

1) * 800* **تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق عند تطبيق تلك المعايير على تدقيق البيانات المالية المعدة طبقا لإطار ذي أغراض خاصة و يدخل في ذلك القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما؛ حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية؛ القوائم المالية الملخصة.

بالإضافة إلى التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة بقبول الارتباط، تخطيط و تنفيذ ذلك الارتباط، تكوين الرأي و التقرير عن البيانات المالية، بمعنى أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح فيه طبيعة المهمة بدقة و شكل و محتوى التقرير، و ذلك قبل القيام بالمهمة و عند تخطيطه لعمله، فلابد أن يوضح الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن يستخدمها، كما تدعو الحاجة أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله.

2) * 810* **تدقيق المعلومات المالية المستقبلية:** الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق حول مهام تدقيق المعلومات المالية المستقبلية و تقديم تقرير حولها و المتضمنة إجراءات اختبار التدقيق لافتراضات التقدير الأفضل، يتوجب على المدقق في هذا المعيار عند قبوله هذه المهمة أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعداده بشكل مناسب و على أساس الافتراضات و قد تم عرضها بشكل ملائم و أن جميع الافتراضات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

كما يجب أن يكون إعداد هذه المعلومات على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية، إذ تتميز المعلومات المستقبلية بطبيعة غير موضوعية، و إعدادها يتطلب بذل اجتهادات كثيرة فهي في الواقع معلومات تستند على افتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل و أفعال محتملة من قبل المؤسسة، تأخذ هذه المعلومات أشكال إما التنبؤ أو التقدير أو الاثنين معا، و نأخذ مثال على ذلك كتنبؤ لسنة واحدة يقابله تقدير لخمسة (05) سنوات.

يوجد في هذه المجموعة معيار * 805* الاعتبارات الخاصة لعمليات تدقيق بيانات مالية مفردة و مكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.