

## الفصل الأول: مدخل للمعايير الدولية للتدقيق

### تمهيد

إن تنفيذ مهمة التدقيق – مهما كانت الأهداف من ورائها و الجهة التي تعدها- يحتاج إلى إطار رسمي، تنظيمي و منهجي يسعى عموماً بمعايير التدقيق، هذا الأخير الذي يلقي قبولا من طرف جميع محترفي المهنة، منتجي المعلومة و كذا مستعملها...

### 1. ايجابيات و سلبيات تطبيق معايير التدقيق

#### 1.1 الايجابيات

إن النقاط الايجابية كثيرة و كثيرة جداً، و التي لا يمكن حصرها، و إنما سنحاول ذكر أهمها فيما يلي:

- توحيد الإجراءات التي تأسر و تنظم مهنة التدقيق؛
- توحيد الآليات، التقنيات و الإجراءات التي تحكم مهمة التدقيق؛
- توحيد إجراءات إعداد التقارير الخاصة بمهمة التدقيق المالي.

#### 2.1 السلبيات

هناك ثلة من النقاط السلبية، التي يجب تناولها و العمل على التعايش معها، و التي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- هناك بعض المعايير التي تناولت مفاهيم، مصطلحات و إجراءات عامة... التي تحتاج إلى تفصيل و ضبط أكثر؛
- هناك بعض التعارض بين المعايير الدولية و المحلية المؤطرة للتدقيق المالي؛
- هناك معايير تخص اقتصاديات متقدمة و قناعات خاصة... لا تتقاطع دائماً مع أهداف الاقتصاديات النامية.

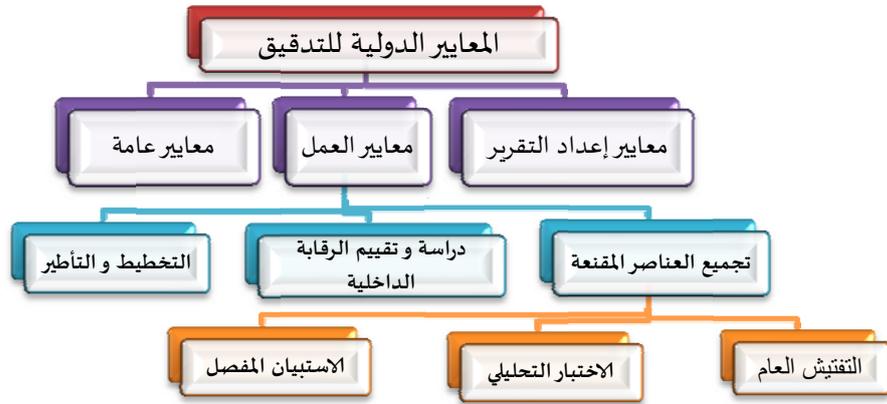
هناك جهود حثيثة لتثمين هذه المعايير الدولية للتدقيق، من خلال بلورة معايير محلية للتقليل من الصعوبات في تطبيقها و كذا احتواء خصوصيات الدول المعنية.

## 2. عرض المعايير الدولية للتدقيق (International Standards on Auditing/ISA)

يتم تقسيم المعايير الدولية للتدقيق – حسب جل المراجع الأكاديمية والتطبيقية المتخصصة- إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- معايير عامة (Normes générales)؛
- معايير العمل (Normes de travail)؛
- معايير إعداد التقرير (Normes de rapport).

شكل رقم (1): المعايير الدولية للتدقيق



### 1.2 معايير عامة (Normes générales)

تتميز هذه المعايير عموماً بأنها ذاتية بطبيعتها، والتي تتعلق عموماً بما يلي: كفاءة المدقق، استقلالته، جودة عمله واحترامه للسر المهني.

#### 1.1.2 معيار الكفاءة (Norme de compétence)

يحكم الولوج إلى مهنة محافظة الحسابات (Le commissariat aux comptes) عموماً مجموعة من القوانين. فبالإضافة إلى المستوى والخبرة المتراكمة المطلوبتين لممارسة هذه المهنة، يجب على ممتنها أن يكون على اطلاع دائم على المستجدات القانونية، التنظيمية والتعديلات التي لها صلة بالمهنة والحياة الاقتصادية المحلية والدولية. إن الكفاءة المعنية لا تتوقف

عند محافظ الحسابات أو المدقق في شخصه، بل وتتعدى إلى الفريق الذي يدخل تحت مسؤوليته.

#### 2.1.2 معيار الاستقلالية (Norme d'indépendance)

تعتبر استقلالية المدقق سببا مباشرا في نزاهته، حيث تقاس استقلالية المدقق بما يلي:

- مدى احترامه للقوانين السارية المفعول والضمير المهني؛
- إبداء رأيه دون الخضوع لضغوط الجهات التي قامت بتعيينه؛
- القيام بمهمته بغض النظر عن حجم الأتعاب المحصل عليها من طرف الزبون؛
- السهر على استقلالية الفريق العامل والمساعد له.

#### 3.1.2 معيار جودة العمل (Norme de qualité de travail)

يحكم جودة عمل المدقق القيود التالية:

- التكوين الجيد لممارس هذه المهنة وسنوات الخبرة المتراكمة؛
- احترام الضمير المهني وكذا الإجراءات والقوانين التي تنظم المهنة؛
- احترام التأكيدات التي تحكم مهمة التدقيق؛
- السهر على التقييم المستمر لأعضاء الفريق المساعدين، حتى يكون العمل متكاملا.

#### 4.1.2 معيار السر المهني (Norme de secret professionnel)

إن المحيط المتغير الذي تنشط فيه المؤسسة، المنافسة الشرسة التي تسود جل القطاعات، مع انتشار وسائل الاتصال الحديثة... تفرض على المدقق الذي يقوم بمهمة ما ويتحصل على أسرار زبونه، أن يحفظ تلك الأسرار من التفشي والتسرب إلى أطراف لا تمت بصلة للمؤسسة موضوع التدقيق. إن حساسية العمل الذي يقوم به المدقق - لا سيما في ظل المقاربة الحديثة للتدقيق - يجعل منه طرفا وشريكا في وضع وتنفيذ الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

#### 2.2 معايير العمل (Normes de travail)

يمكن تقسيم معايير العمل إلى سبع مجموعات فرعية كما يلي:

### 1.2.2 توجيه و تخطيط مهمة التدقيق (Orientation et planification de la mission)

على المدقق أو محافظ الحسابات أن تكون له معرفة شاملة عن المؤسسة موضوع التدقيق (الزبون). كما عليه الإحاطة بكل المعلومات الاقتصادية، الاجتماعية والتنظيمية للمؤسسة المعنية، والتي من شأنها مساعدة المدقق أو محافظ الحسابات على تخطيط مهمته، وتحديد نقاط الظل و الأخطار التي تكتنف المهمة، وكذا الأنظمة المسؤولة عنها. تعتبر هذه المرحلة تمهيدية لمباشرة التدقيق الإجرائي، حيث أنها تساعد المدقق في تحديد ما يلي:

- أنواع الأخطار التي تهدد مهمة التدقيق؛
- حجم مهمة التدقيق وامتدادها الزمني؛
- تنظيم مهمة التدقيق بطريقة رشيدة وفعالة في نفس الوقت.

سيتم التعرّيج من جديد على هذا المعيار عند التطرق إلى المراحل التمهيدية من مراحل إعداد وتطبيق مهمة التدقيق ضمن الفصل الموالي.

### 2.2.2 تقييم الرقابة الداخلية (Appréciation du contrôle interne)

من بين أهداف مهمة التدقيق هو تقييم الرقابة الداخلية، التي تمثلها أنظمة رقابة فرعية. إن الهدف من تقييم الرقابة الداخلية بدلالة أنظمتها الفرعية، ما هو إلا تقييم للتنظيم العام الموضوع لانتقال المعلومة أفقياً وعمودياً. كما أن تقييم الرقابة الداخلية يساعد على اكتشاف مصادر الأخطاء والأخطار، التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية الشاملة في نهاية السنة.

### 3.2.2 الحصول على العناصر المقنعة (Obtention des éléments probants)

يحاول المدقق أو محافظ الحسابات الحصول على العناصر المقنعة، هذه الأخيرة التي تستقى من الأدلة والتأكدات، و من خلال اختيار تقنيات التدقيق الملائمة لأداء مهمته (التحقق، التحقيق، المقابلة...). ويتم عموماً توثيق هذه العناصر المقنعة كتبرير لاختيار التقنية الملائمة ومدى تطبيقها.

هذه العناصر المقنعة عبارة عن إشارات ضعيفة (Des faibles signaux)، يتم التقاطها من طرف المحترفين من خلال كفاءتهم، خبرتهم وحنكهم... والتي تخول لهم استعمالها كتبرير

حالة الاعتماد على تقنية ما، معلومة ما، وظيفة أو مصلحة ما... خلال أداء المهمة المسندة إليهم.

#### 4.2.2 توزيع المهام وترأسها (Délégation et supervision)

إذا كان تقرير نهاية مهمة التدقيق هو من مسؤولية المدقق أو محافظ الحسابات المعين من طرف الزبون، إلا أن مهمة التدقيق عمل جماعي يقوم به المدقق مع مساعديه ( Des assistants) أو متعاونين مستقلين (Des collaborateurs indépendants)، يتم تعيينهم من طرف المدقق الرئيسي لاسيما حالة كبر حجم المؤسسة، كثافة النشاط، تعقد المهمة... تبقى المسؤولية على عاتق المدقق الذي تم تعيينه في تقسيم وإسناد العمل من جهة، ومن جهة أخرى السهر على التنسيق بين كل المساعدين والمتعاونين، وذلك بغرض الحصول على عمل متكامل، متجانس و مصوب.

#### 5.2.2 مستندات و أوراق العمل (Documentation des travaux)

على المدقق مسك مستندات و أوراق عمل، حيث تمثل هذه الأخيرة من جهة دليل على العناصر التي قام المدقق بالتعرج عليها وتقييمها، ومن جهة أخرى هي عبارة عن وسيلة لتنظيم العمل، لاسيما إذا كانت هذه الأوراق مرقمة، مرتبة و تنطبق على المهمة التي أسندت للمدقق.

تمثل المستندات و أوراق العمل التي يقوم المدقق بالاستناد عليها في إعداد تقرير نهاية المهمة، ملاحقا للرأي المسجل في التقرير النهائي، كما تعتبر دليلا يعتد به من طرف مدققين آخرين في عمليات مماثلة خلال السنوات الموالية.

#### 6.2.2 الاستفادة من أعمال المراقبة المنجزة من طرف الآخرين (Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes)

عند قبول المهمة من طرف المدقق الذي تم تعيينه من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، يسعى هذا المحترف لتقييم: نظام الرقابة الداخلي الموضوع، تقارير المهام السابقة التي قام بها زملاءه في المهنة... وذلك لتحديد حاجته للاستفادة من عمل الآخرين، وكذا نطاق الاستفادة منها. إذن يمكن للمدقق الاستفادة من أعمال و تقارير الأطراف التالية خلال الدورة الحالية و/أو الدورات السابقة:

- محافظ حسابات؛

- خبير محاسبي؛
- مدقق داخلي؛

### 7.2.2 تطبيق معايير العمل على المؤسسات الصغيرة ( Application des normes de travail ) (aux petites entreprises)

إن المعايير التي يستعين بها المدقق هي معايير عامة من جهة لكل المدققين، ومن جهة أخرى لكل المؤسسات مهما كان حجمها. إلا أن كفاءة، خبرة وحنكة المدقق تملي عليه اختيار تقنيات ومنهجية خاصة لكل نوع من المؤسسات، لاسيما منها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. حيث يحكم اختيار المدقق نوع المهمة، الهدف من ورائها، حجم المؤسسة المعنية، كثافة عملها واستقرار المحيط الذي تنشط فيه...

إن حجم المؤسسة لا يرتبط بمعايير بعينها، بالمقابل تدقيق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تفرض على المدقق إجراء اختيارات، التي تملها عليه خصائص المؤسسة وخصائص المهمة التي عين من أجلها.

### 3.2 معايير إعداد التقرير (Les normes de rapport)

بمقارنة المجموعات الثلاث من معايير التدقيق المتطرق إليها في بداية هذا الفصل، تتجلى معايير إعداد التقرير كأكثر المعايير الظاهرة للعيان، ضمن التقرير المعد من طرف محافظ الحسابات أو المدقق المالي ومستعملي المعلومات التي تضمنها هذا التقرير.

### 1.3.2 رأي المدقق في التقرير (L'opinion de l'auditeur)

يقوم معد التقرير من توثيق رأيه حول نظامية ومصداقية المعلومات المالية في القوائم المالية السنوية، وذلك حتى تمدنا هذه الأخيرة بصورة صحيحة وصادقة عن النتيجة المحققة (قائمة الدخل)، موجودات ومطالب المؤسسة (قائمة المركز المالي)... وفق ما تقتضيه المعايير الدولية والمحلية سارية المفعول.

يمكن أن يتضمن تقرير المدقق أحد الآراء التالية:

- "أقر من دون تحفظ" بنظامية ومصداقية المعلومات المالية في القوائم المالية السنوية؛

- "أقرب تحفظ" عن نظامية ومصداقية المعلومات المالية في القوائم المالية السنوية، وذلك حالة: عدم احترام - في بعض الحالات - للمبادئ المحاسبية، وجود نقص في بعض الأعمال، أو وجود شك ما؛
  - "لا أقر" بنظامية ومصداقية المعلومات المالية في القوائم المالية السنوية، حالة وجود عدم مطابقة التسجيلات المحاسبية للمبادئ المحاسبية ومعايير التقييم، أو وجود شك لا يترك مجالاً للمدقق من إبداء رأيه.
- على المدقق أن يرفق رأيه بأدلة ملموسة في الحالة الثانية والثالثة، تتضمن الأسباب التي جعلته يقر بتحفظ أو يرفض الإقرار.

### 2.3.2 شكل ومضمون التقرير (Modèle et contenu du rapport d'audit)

يتضمن التقرير عموماً ثلاث مجموعات من المعلومات:

- **المعلومات العامة:** عبارة عن فقرة تقديم تتضمن (الجهة التي قامت بتعيين المدقق لأداء هذه المهمة، الأهداف المرجوة من المهمة، اسم المؤسسة، الدورة المالية)؛
- **رأي المدقق:** حول الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعايير المعمول بها، ثم فقرة يقر فيها بدون تحفظات، يقر بتحفظ أو يرفض الإقرار حول المهمة التي أسندت إليه؛
- **التفتيش والمعلومات الخاصة:** تتمثل في فقرة يبين من خلالها أن قام بأعمال التفتيش وفقاً للمعايير التي تحكم المهنة. وفقرة أخرى يبين فيها النقائص والتحفظات كسند لرأيه في الفقرة السابقة.

### نموذج عن شكل ومضمون التقرير المالي

عن تنفيذ المهمة المسندة إلينا من طرف الجمعية العامة بتاريخ ..../..، نقوم بعرض تقريرنا حول:

- مراقبة الحسابات السنوية للمؤسسة... مثلما تم إلحاقها في التقرير الحالي؛
- التفتيشات والمعلومات الخاصة مثلما نص عليها القانون.

المرتبطة بالسنة المالية المقفلة بتاريخ ..../..،.....

**I. الرأي حول الحسابات السنوية (Opinion sur les comptes annuels)**

قمنا بمراقبة الحسابات السنوية، من خلال قيامنا بالأعمال اللازمة بما تمليه المعايير التي تحكم المهنة.

أقرباً أن الحسابات السنوية نظامية وصادقة، بحيث تمدنا بصورة صادقة حول النتيجة المحققة، العمليات التي سجلت خلال السنة المعنية، بالإضافة إلى الحالة المالية والمركز المالي للمؤسسة بنهاية السنة المذكورة أعلاه.

**II. التفتيشات والمعلومات الخاصة (Vérification et informations spécifiques)**

كما قمنا أيضاً، وفق ما تقتضيه المعايير المنظمة للمهنة، بالتفتيشات الخاصة التي ينص عليها القانون كما يلي:

لم نسجل ملاحظات حول مصداقية وتوافق الحسابات السنوية والمعلومات المتضمنة في تقرير التسيير، والمسند إلينا من طرف مجلس الإدارة من جهة، ومن جهة أخرى التقرير الحالي المرسل إلى المساهمين حول الحالة المالية والحسابات السنوية.

أعد في .....

يوم ..../..../...

الإمضاء

يمكن عرض و تفصيل المعايير الدولية للتدقيق من خلال الجدول الموالي:

**جدول رقم (1): عرض المعايير الدولية للتدقيق (ISA)**

رقم	اسم المعيار	تصنيفه
199-100	أمور تمهيدية	معايير عامة (Les normes générales)
100	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة	
110	إطار المصطلحات	

	إطار المعايير الدولية للتدقيق	120
	<b>المسؤوليات</b>	299-200
	الأهداف و المبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية	200
	شروط التكلفة بالتدقيق	210
	رقابة الجودة لأعمال التدقيق	220
	التوثيق	230
	الاحتيال و الخطأ	240
	مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	250
معايير العمل (Les normes de travail)	<b>التخطيط</b>	399-300
	التخطيط	300
	معرفة طبيعة عمل المنشأة	310
	الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق	320
	<b>الرقابة الداخلية</b>	499-400
	تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية	400
	التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب	401
	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت خدمية	402
	<b>أدلة الإثبات</b>	599-500
	أدلة الإثبات	500
	أدلة الإثبات - اعتبارات إضافية لبنود محددة	501

	التكليف بالتدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية	510
	الإجراءات التحليلية	520
	عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى	530
	تدقيق التقديرات المحاسبية	540
	الأطراف ذات العلاقة	550
	الأحداث اللاحقة	560
	الاستمرارية	570
	إقرارات الإدارة	580
	<b>الاستفادة من عمل الآخرين</b>	<b>699-600</b>
	الاستفادة من عمل مدقق آخر	600
	مراعاة عمل التدقيق الداخلي	610
	الاستفادة من عمل خبير	620
معايير إعداد التقرير (Les normes de rapport)	<b>استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير</b>	<b>799-700</b>
	تقرير المدقق حول البيانات المالية	700
	المقارنات	710
	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة	720
	<b>مجالات متخصصة</b>	<b>899-800</b>
	تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة	800
	تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	810

	الخدمات ذات العلاقة	999-900
	التكليف بمراجعة بيانات مالية	910
	التكليف بانجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية	920
	التكليف بإعداد بيانات مالية	930
	<b>البيانات الدولية لمهنة التدقيق</b>	<b>1100-1000</b>
	إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف	1000
	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة	1001
	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة الحواسيب المباشرة	1002
	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة – أنظمة قاعدة البيانات	1003
	العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين	1004
	الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة	1005
	تدقيق المصارف التجارية العالمية	1006
	الاتصالات مع الإدارة	1007
	تقدير المخاطر والضبط الداخلي – خواص و اعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب	1008
	طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب	1009
	اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية	1010
	مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمدققين	1011
معايير العمل (Les normes de travail)		