



جامعة العربي بن مهدي-أم البواقي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
سنة ثالثة - إدارة مالية

مقياس التدقيق المالي

المحور الأول: مفاهيم أساسية في معايير التدقيق

إعداد: ريغة أحمد الصغير

I. نشأة معايير التدقيق وتطورها

ظهرت معايير التدقيق في مرحلة من مراحل تطور التدقيق استجابة لظروف معينة فرضتها البيئة في ذلك الوقت، ولعرض هذه الظروف لا بد من سرد التطور التاريخي للتدقيق.

يعود تاريخ التدقيق إلى العصور القديمة الأولى، حيث كشفت الوثائق التاريخية عن ظهور أولى ممارسات التدقيق في الحضارات القديمة المصرية واليونانية والرومانية، أين أُستخدم التدقيق في التأكد من صحة الحسابات العامة ومنع الغش. ويعود أصل مصطلح التدقيق إلى الكلمة اللاتينية ((Audire)) والتي تعني ((يسمع))، حيث كان المدققون في روما يستمعون إلى المكلفين بالضرائب وهم يعرضون بياناتهم العامة حول نتائج أعمالهم وما يستحق من ضرائب عليها. أما في الحضارات الحديثة، فقد كانت إنجلترا وإيطاليا من أول الدول التي راجت فيها ممارسات الفحص والرقابة لانتشر بعد ذلك في باقي العالم.

أما فيما يتعلق بالممارسات الحديثة للتدقيق، فقد ظهرت مع ظهور وانتشار شركات المساهمة بعد الثورة الصناعية وما صاحبها من فصل الإدارة عن الملكية، والذي كان السبب في نشأة العديد من الخلافات بين الملاك والمسيرين بالنظر للسلوك الانتهازي الذي قد يبديه المسيرين، لذلك اشتدت الحاجة للمدققين من أجل مراجعة عمل هؤلاء والتأكد من أنه يتوافق مع مصالح الملاك.

ولقد كان للأزمات والفضائح المالية -خاصة أزمة الكساد الكبير- الدور البارز في تطور التدقيق وظهور المعايير، فمن أجل مواجهة تبعات تلك الأزمات أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تعمل على اثبات وجودها في الدول والمجتمعات المالية، باعتبارها الكيان المسؤول عن تنظيم وتوجيه مهنتي المحاسبة والتدقيق، فسارعت إلى وضع ضوابط تحكم السلوك المهني للمحاسب والمدقق بما يُضيق المجال أمام محاولات التلاعب والاحتيال، كما عملت على توحيد الممارسات العملية لحد من الاختلافات الناتجة عن الاجتهادات الفردية؛ فأسفرت كل هذه الجهود

للمنظمات المهنية عن اصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1947 لعشرة معايير في التدقيق أعتبرت الأساس لتوجيه وترشيد الممارسة العملية للتدقيق.

على المستوى الدولي، كان ظهور الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977 الحلقة الأبرز في تطور المحاسبة والتدقيق، حيث سعى الاتحاد إلى توحيد الممارسات وتعزيز جودتها من خلال اصدار معايير دولية، فشهدت سنة 1994 نشأة معايير التدقيق الدولية ISA .

II. ماهية معايير التدقيق

1. تعريف معايير التدقيق

معايير التدقيق هي مجموعة من الإرشادات المنهجية التي يتبعها المدقق عند تدقيقه للقوائم المالية للمؤسسة، حيث توفر الحد الأدنى من التوجيهات التي تساعده في تحديد مدى إجراءات التدقيق الواجب تنفيذها لبلوغ الهدف من التدقيق، وبناءً عليها يتم في الغالب تقييم جودة التدقيق.

2. أهمية معايير التدقيق

بشكل عام فالمعايير مهمة في أي مهنة، فهي تعمل على تنظيمها وتساعد على تقييم وتحسين أداء العاملين بها، وعليه فمعايير التدقيق تضع الحد الأدنى من الجهد والعناية اللازمة التي يجب أن يبذلها المدقق عند أدائه لأي مهمة تدقيق. ومن المزايا المرتبطة بالمعايير :

- توفير مجموعة من المبادئ تسمح للمدقق إضافة إلى تقديره المهني باختيار الإجراء الأنسب.

- تقليص الاختلافات الموجودة في تقارير التدقيق، مما يساعد على فهم الرسالة التي يريد المدقق إيصالها.

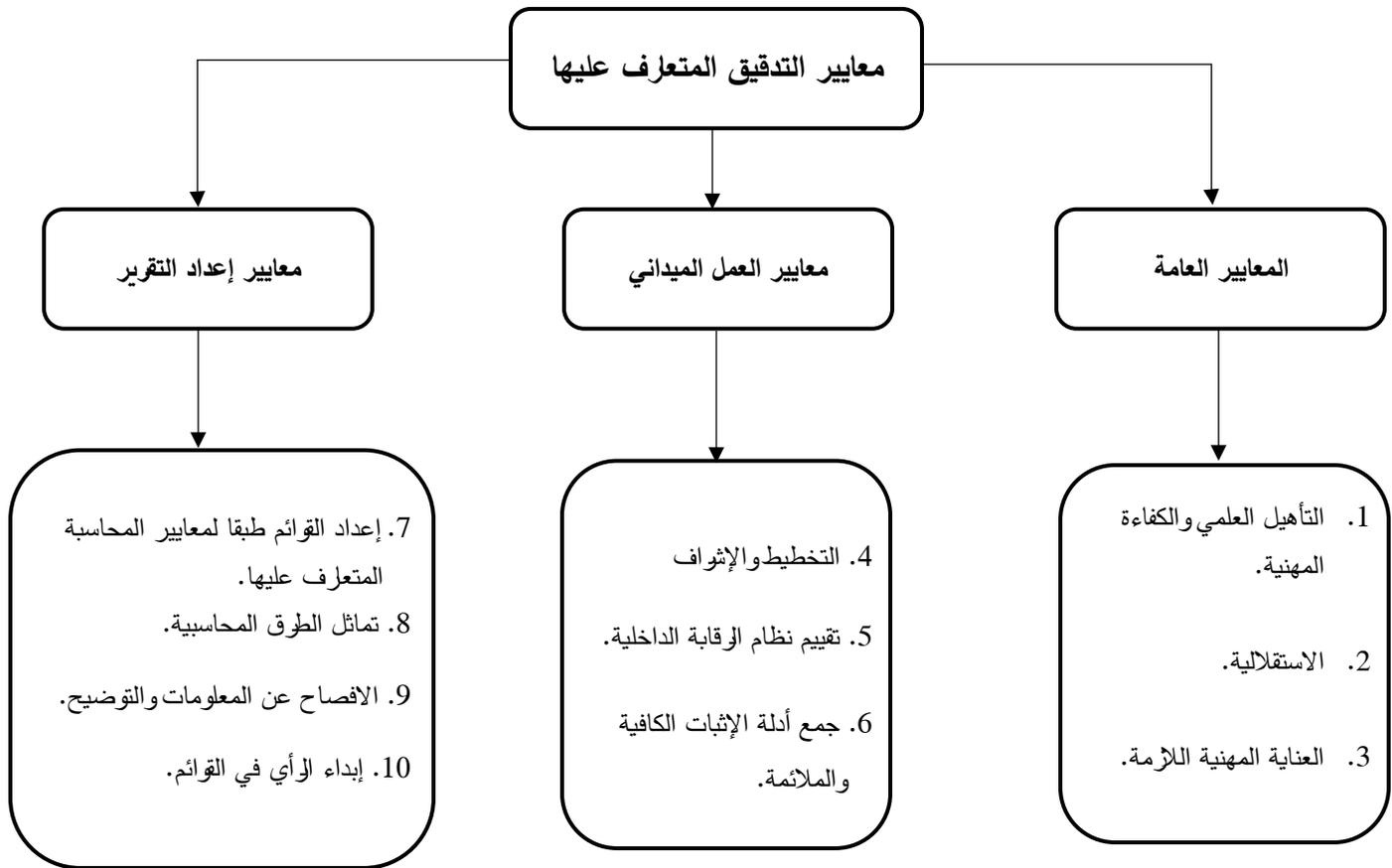
- تساهم في تحسين صورة المدققين وعملهم أمام الجمهور.

3. معايير التدقيق المتعارف عليها

قبل التعرض لمعايير التدقيق الدولية، يكون من الملائم التعرف أولاً على معايير التدقيق الأمريكية GAAS¹ لما لها من أهمية ومكانة على الصعيد الدولي، فهي أول المعايير ظهوراً، وقد أحدث ظهورها نقلة نوعية في ممارسات التدقيق، كما أنها شكلت ولا تزال الأساس الذي يعتمد عليه العديد من المدققين عبر العالم في مزاولتهم للمهنة.

وقد تم إصدار هذه المعايير من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1947، وهي عشرة معايير موزعة على ثلاث مجموعات يلخصها الشكل الموالي:

شكل (01): معايير التدقيق المتعارف عليها



¹ Generally Accepted Auditing Standards، يتم ترجمتها إلى العربية بمعايير التدقيق المتعارف عليها أو معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

1.3. المعايير العامة

تركز هذه المجموعة على الصفات الشخصية التي يجب أن يتصف بها المدقق، وتتضمن ثلاثة معايير:

أ. التأهيل والكفاءة المهنية

ينبغي أن يمتلك الشخص الذي يقوم بمهمة التدقيق الكفاءة والمهارات التقنية اللازمة في مجال التدقيق، ويتحقق ذلك من خلال:

- تكوين في مجال المحاسبة.
- خبرة مهنية كافية.
- معرفة بطبيعة الصناعة.

ب. الاستقلالية

يقصد بالاستقلالية الحياد والتصرف بنزاهة وموضوعية لضمان المصداقية.

وينص المعيار على ضرورة حفاظ المدقق على استقلاله الذهني والظاهري خلال جميع مراحل المهمة.

- الاستقلال الذهني: هي حالة الذهن التي تسمح بتقديم رأي دون أن يتأثر بمؤثرات تُضعف الحكم المهني، وتسمح للفرد أن يتصرف بنزاهة، وأن يمارس الموضوعية ونزعة الشك المهني.
- الاستقلال الظاهري: تجنب الحقائق والظروف، التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفاً ثالثاً عقلاً ومطلعاً، ولديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة - بما في ذلك، أية ضمانات مطبقة - يستنتج بشكل معقول أن نزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني لمكتب التدقيق، أو عضو في فريق التأكيد، قد ضعفت.

ج. العناية المهنية اللازمة

ينبغي على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة في مختلف مراحل المهمة، ويعني ذلك:

- يجب على المدقق بدل الجهد الكافي (الاجتهاد) وعدم التقاعس والاهمال في عمله.
 - أن يحصل على الادلة الملائمة والكافية لتقليص الخطر.
 - أن يتم جميع أعماله الورقية.
- أن يلتزم ينزعة الشك المهني على طول مراحل المهمة (الحس الانتقادي).
- أن يسعى لتوفير تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

2.3. معايير العمل الميداني

تختص هذه المجموعة بالأنشطة المرتبطة بتنفيذ عملية التدقيق، وتشمل ثلاثة معايير:

أ. التخطيط والاشراف

- على المدقق التخطيط بدقة لعملية التدقيق (وضع برنامج عمل، استراتيجية وخطة للتدقيق)
- على المدقق توجيه المساعدين والاشراف عليهم (مراجعة عمل فريق التدقيق من طرف مدقق أكثر خبرة).

ب. تقييم نظام الرقابة الداخلية

- على المدقق الحصول على فهم جيد للمنشأة وبيئتها بما فيها نظام رقابتها الداخلية من أجل:
- تقييم خطر وجود تحريفات جوهرية.
 - تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق التي يجب القيام بها.

الرقابة الداخلية هي آلية يصممها، وينفذها، ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة، والإدارة، وموظفون آخرون، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المعمول بها.

ج. جمع أدلة الاتبات الملائمة والكافية

على المدقق جمع الأدلة الملائمة والكافية من أجل دعم رأيه فيما يتعلق بصحة وعدالة القوائم المالية.

ملاءمة الأدلة: مقياس لجودة أدلة المراجعة، أي مدى ملاءمتها، وامكانية الاعتماد عليها، في توفير الدعم للاستنتاجات، التي يستند إليها رأي المدقق.

كفاية الأدلة: مقياس لكمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقدير المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية. وأيضاً، بجودة مثل هذه الأدلة.

3.3. معايير إعداد التقرير

تركز على الجوانب التي يجب أن يشملها تقرير المدقق، وتتضمن هذه المجموعة المعايير الأربعة التالية:

أ. إعداد القوائم طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها

يقصد منه التأكد من أن القوائم المالية تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

ب. تماثل الطرق المحاسبية

ينبغي على المدقق التأكد من تماثل الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى، وأن يوضح في

تقريره -إن وجدت- الظروف التي أدت إلى عدم الاستمرار في تطبيق نفس الطرق.

ج. الإفصاح عن المعلومات والتوضيح

على المدقق إذا ما خلاص إلى أن الإدارة لم تفصح بدرجة معقولة عن البيانات المالية،

ولم تقدم التوضيحات اللازمة تبين ذلك في تقريره.

د. إبداء الرأي في القوائم

على المدقق بناء على ما سبق أن يبدي رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة

كوحدة واحدة وليس بشكل تفصيلي.

III. معايير التدقيق الدولية

تعد معايير التدقيق الدولية نتاجا لتضافر جهودات المنظمات المهنية المختلفة وممثليها في دول العالم في ظل العولمة وانفتاح أسواق رأس المال، الأمر الذي ترتب عنه ظهور اتجاه عام نحو وضع معايير محاسبة ومراجعة موحدة تطبق في الدول كافة. ولقد نتج عن هذا أن تم إصدار معايير التدقيق الدولية من طرف المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

ويظم الاتحاد الدولي باعتباره منظمة مهنية عالمية 175 منظمة مهنية تمثل 130 دولة وتضم لعضويتها 03 مليون محاسب من دول العالم المختلفة، كما تتفق معايير التدقيق الدولية مع نظيرتها الأمريكية في العديد من النقاط وتختلف معها في أخرى. وتعتبر المعايير الدولية أكثر المعايير انتشارا في الوقت الحاضر، حيث قامة غالبية الدول بتبنيها ومن بينها الجزائر التي أصدرت في 2016 معايير التدقيق الجزائرية والتي كانت في مجملها مستلهمة من المعايير الدولية.

1. تعريف

معايير التدقيق الدولية هي معايير مهنية صادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد، تستخدم في أداء عمليات التدقيق المحاسبي للقوائم المالية، وتهدف إلى خدمة المصلحة العامة من خلال توحيد ممارسات الدقيق عبر العالم وتحسين جودتها.

2. أهداف معايير التدقيق الدولية

تسعى معايير التدقيق الدولية إلى تحقيق جملة من الأهداف، أهمها:

- تعزيز الانسجام والتجانس في ممارسات التدقيق

- الربط بين المدققين عبر العالم من خلال توحيد الممارسات.
- توفير ارشادات فيما يتعلق بمسؤولية المدقق وأدائه المهني.
- التأكد من أن معايير التدقيق تضمن مستوى مقبول من الجودة
- توفير وسيلة لتقييم أداء المدقق.
- تطوير مهنة التدقيق بما يتماشى مع التطورات في المجال المالي والاقتصادي.

3. تصنيف معايير التدقيق الدولية

تشتمل معايير التدقيق الدولية الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد على 37 معياراً موزعة على 06 مجموعات¹، نعرضها في الجول الموالي:

المجموعة الأولى: المبادئ والمسؤوليات العامة 200-299	
الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة طبقاً لمعايير التدقيق	ISA 200
الإتفاق على شروط إرتباطات التدقيق	ISA 210
رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	ISA 220
توثيق أعمال المراجعة	ISA 230
مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية	ISA 240
مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	ISA 250
الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة	ISA 260
الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة	ISA 265
المجموعة الثانية: تقييم المخاطر والاستجابة لها 300 - 499	
التخطيط لتدقيق البيانات المالية	ISA 300
التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المشأة وبيئتها	ISA 315
الأهمية النسبية في تخطيط وأداء التدقيق	ISA 320

¹ حسب إصدار المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد سنة 2018.

استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	ISA 330
اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية	ISA 402
تقييم التحريفات المتعرف عليها خلال عملية التدقيق	ISA 450
المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق 599 – 500	
أدلة التدقيق	ISA 500
أدلة التدقيق " اعتبارات محددة لبود مختارة "	ISA 501
المصادقات الخارجية	ISA 505
إرتباطات التدقيق لأول مرة " الأرصدة الافتتاحية "	ISA 510
الإجراءات التحليلية	ISA 520
عينات التدقيق	ISA 530
تدقيق التقديرات المحاسبية	ISA 540
الأطراف ذات العلاقة	ISA 550
الأحداث اللاحقة	ISA 560
المنشأة المستمرة	ISA 570
الإقرارات الخطية	ISA 580
المجموعة الرابعة: الاستفادة من أعمال المهنيين الآخرين 699 – 600	
إعتبرات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة	ISA 600
استخدام عمل المدققين الداخليين	ISA 610
الاستفادة من عمل خبير	ISA 620
المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق 799 – 700	
تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية	ISA 700
الإبلاغ عن المسائل الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	ISA 701
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	ISA 705
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	ISA 706

المعلومات المالية المقارنة	ISA 710
مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	ISA 720
المجموعة السادسة: مجالات متخصصة 899 – 800	
إعتبرات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقاً لأطر ذات غرض خاص	ISA 800
إعتبرات خاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية	ISA 805
ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة	ISA 810

4. بنية معايير التدقيق الدولية

تتشارك معايير التدقيق الدولية في نفس البنية، ولها هيكل واحد تعرض من خلاله، ويشتمل هذا الهيكل أقسام تضم: المقدمة، الهدف، التعريفات، المتطلبات، التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى.

المحتوى	أقسام المعيار
مقدمة كل معيار عبارة عن توضيح لغرض ونطاق المعيار، بما في ذلك كيفية ارتباط المعيار بمعايير التدقيق الأخرى، وكذا السياق الذي يستخدم فيه المعيار.	المقدمة
وهو القسم الذي يوضح الأهداف التي يجب أن يسعى المدقق لتحقيقها في جوانب عملية التدقيق التي يغطيها المعيار المعني.	الهدف
من أجل فهم جيد للمعايير، يشتمل كل معيار على شرح وتعرف بالمصطلحات ذات الصلة	التعريفات
المتطلبات هي حجر الزاوية في المعيار، فهو القسم الذي نجد فيه إرشادات مفصلة حول كيفية بلوغ هدف المعيار، وتأتي المتطلبات دوماً بصيغة الأمر تحت عبارة "ينبغي على المدقق"	المتطلبات
يوفر التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى مزيداً من التوضيحات حول متطلبات المعيار وكيفية تنفيذها.	التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى

IV. معايير التدقيق الجزائرية