جامعة مصطفى اسطمبولي –معسكر–

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

محاضرات في مقياس :

المعايير الدولية للتدقيق

مقدمة لطلبة السنة الثالثة علوم تجارية تخصص :

محاسبة و مراجعة

من اعداد الاستاذة :

بومسجد بدرة

2017/2018

أهم المواضيع المستهدفة

المواضيع	عدد اللقاءات	المحاضرات
الايطار العام	2	-صدور المعايير الدولية للتدقيق -أهمية المعايير الدولية للتدقيق و الانتقادات الموجهة -علاقة المعايير الدولية للتدقيق بمعايير المحاسبة الدولية
المفاهيم الأساسية	1	-مقاربة التدقيق بالمخاطر وتأكيدات التدقيق
معايير الشخصية و المبادئ العامة و المسؤوليات	3	- Isa série 200
مسار التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق و معايير العمل الميداني	4	-تقييم المخاطر isa serie300et 400 -الاستجابة للمخاطر isa 330 -الإثبات في التدقيق isa série 500
إعداد التقرير	4	-معايير الاعتماد على أعمال الآخرين و التقرير isa série 600 et 700

مقدمة:

لقد تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مراجع الحسابات في النصف الثاني من القرن العشرين ، ولقد ساعدت على ذلك وجود عدة عوامل من أهمها التعقيدات المتزايدة لعمليات الاختبارات والفحوص في مجال مراجعة الحسابات والتي تعود إلي مجموعة من الاعتبارات منها كبر حجم المشروعات ، واستخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات ، وظهور الشركات القابضة متعددة الجنسيات وتداخل عملياتها ، والنمو المتزايد لإدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية ومسئوليات مراجعي الحسابات ، والشعور المتزايد من جانب أسواق المال (الأوراق المالية) بضرورة حماية مصالح المستثمرين ، وتعدد الطرق والمبادئ المحاسبة البديلة ، والتي يتعين على العميل الاختيار من بينها لغرض إعداد القوائم المالية .

تهدف معايير المراجعة بصفة عامة إلي تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة، وتعتبر بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل. ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ، وتحدد معايير المراجعة المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص .

وعلى هذا فإن للمعيار وظيفتين أساسيتين أولهما أنه أداة اتصال وشرح وتوضيح عملية المراجعة وتبليغها إلي كافة الأطراف ، وثانيهما أنه وسيلة للحكم على الأداء المهني للمراجع بعد قيامه بعملية المراجعة . ولهذا فإن معايير المراجعة تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة المراجعة وتعبر عن مدى التزام المراجع بالجودة وحسن الأداء المطلوبة منه أثناء تنفيذ مهامه الموكولة إليه .

إن استخدام معايير المراجعة الدولية (IASS) عند مراجعة وفحص القوائم المالية أصبح مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف متمثلة في مراجع الحسابات نفسه والمجتمع المالي، وإدارة المشروع ، وحتى الحكومة أيضاً . ففي السابق كانت تتمثل أهداف عملية المراجعة هي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المتمثلة في الدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش والتقليل من ارتكابها ، ومن ثم الخروج برأي فني محايد يُعبر عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج المشروع ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية ، إلا أن للمراجعة أهدافاً حديثة في الوقت الحاضر كانت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده وما زال يشهده عالمنا المعاصر ، ومن

هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في المشروعات تحت المراجعة.

إن معايير المراجعة الدولية توفر إلي حد كبير المتطلبات الواردة أعلاه ، فبالإضافة إلي أنها نتاج عدد كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة هي لجنة معايير المراجعة الدولية والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المراجعة وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية ، تحوز تلك المعايير على قبول معظم المجامع والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حدٍ سواء .

لذا أصبحت معايير المراجعة الدولية مرجعاً لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة ، وفي دول العالم الثالث على وجه الخصوص حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها ، ولعل ذلك كان دافعاً لجهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة في معظم الدول العربية لأن تلزم المراجعين القانونيين باعتماد تطبيق معايير المراجعة الدولية على حسابات الشركات والبنوك والمؤسسات المالية ، وذلك بعد مراعاة تكييف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية في كل منها .

المحور الأول :الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية

1-تبني معايير التدقيق الدولية

كغيره من التنظيمات المهنية و باعتباره الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي اقر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية كان هدفه إعطاء صيغة دولية للتدقيق .

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFACهو منظمة عالمية للمحاسبة تأسس عام 1977 يضم في عضويته 157 عضوا و منظمة من 123 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب حيث يصدر الاتحاد المعايير و الإرشادات إلي تتعلق بمجال التدقيق و آداب مهنة المحاسبة.بسبب التغيرات و حدة المنافسة و الرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق و المحاسبة نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية و المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IAPC حيث يتم اختيار الأعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة و تعتبر هذه المعايير التي يصدرها الاتحاد بمعرفة اللجنة بمثابة إطار متجانس قابل للتطبيق على المستويات الدولية [1]**(محمود السيد الناغي, ص 67).**

لابد من التفريق بين التوحيد و التناسق فالتوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم أما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية وتجدر الإشارة إلا أن سلطة إصدار و تعديل معايير التدقيق الدولية حاليا من صلاحيات مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية IAASB[2]**(عبد الرحمان إبراهيم الحميد ,ص23).**

2-ظهور مفهوم التدقيق الدولي

إن تلاشي المعوقات الجغرافية بين مجتمعات العالم في إطار العولمة وبقدر ما هو مؤثر على عديد المجالات لم يستثني بدوره مجال المحاسبة و التدقيق المحاسبي فتطور التدقيق المحاسبي من محيط الدولة الواحدة إلى مستوى الإقليم ثم إلى المستوى الدولي

إن مصطلح التدقيق الدولي يبدوا تعبيرا جديدا لذلك يتعين علينا توضيح الأسباب لماذا أصبح التدقيق دوليا

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل التدقيق يتمثل في عولمة أنشطة الأعمال و التي يتم الإسراع فيها لا سيما في السنوات الأخيرة و كلما كانت المنشات متعددة الجنسيات كلما طلب من المدققين أن تكون خدماتهم و نصائحكم المالية متعددة الجنسية على نفس القدر من التكافؤ وقصد الوصول إلى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق و نظرا للصعوبات التي قد تكتنف تحصيل هذا الهدف والمتمثلة في تقبل الدول المختلفة لها تقوم العديد من بلدان العالم بمحاولة التقريب بين الاختلافات على مستوى التشريعات التي تحكم مهنة التدقيق و عليه و باعتبار التدقيق المحاسبي يبدأ من حيث تنتهي المحاسبة يمكن تحديد أسباب تدويله أهمها

- الشركات متعددة الجنسيات
- أسباب القابلية للمقارنة
- أسباب التوفيق

3- كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين**(حاتم محمد الشيشيني, ص84).**

عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق.

*تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها .

*تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.

* تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

*تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .

*إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين و كذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي و التعليق على المسودة

*تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات و أراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار

* بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق و أصبح لدينا بناءا على ذلك رقمان لكل معيار احدهما طبقا لتاريخ الإصدار و الثاني طبقا لموضوع المعيار واخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1 في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من الرقم 200 ويمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق احدث إصدار في الجدول التالي**(محمود السيد الناغي, ص139 ,140)** :

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
200	أهداف التدقيق و المبادئ العامة	520	الإجراءات التحليلية
210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	530	عينة التدقيق والوسائل الاختيارية
220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق	540	تدقيق التقديرات المحاسبية
230	التوثيق	550	الإطراف ذات العلاقة
240	الغش والخطأ	560	الأحداث اللاحقة
250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق	570	الاستمرارية
260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسئولين على الحوكمة	580	إقرارات الإدارة
300	التخطيط	600	الاعتماد على أعمال مدقق أخر
315	الفهم الكافي للمؤسسة و محيطها وإخطارها	610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي
320	الأهمية النسبية	620	الاعتماد على اعمال الخبراء المتخصصين

330	إجراءات المدقق استجابة للإخطار المقيمة	700	تقرير المدقق عن القوائم المالية
402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات	710	المقارنات
500	أدلة الإثبات في التدقيق	720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة	800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة

المصدر :من إعداد الأستاذة

4-خصائص معايير التدقيق الدولية:تمتاز معايير التدقيق الدولية بالخصائص التالية :

-التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين

-استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ولا شك ان تلك التسمية أكثر تحفظا و ذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة .

-تعتبر أكثر شمولا وعمومية من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق. **(عيد حامد معيوف الشمري ,ص35)**

5- أهمية معايير التدقيق الدولية :حدد Moontiz سبعة عوائد محددة يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام :

1- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق و التي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق وإضفاء

الثقة في في المصداقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها

2- وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها .

3- توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية .

4- معايير التدقيق الدولية عن إضافة جوانب القوة في المعاير المحاسبة الدولية سوف يساعد القراء و المستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية .

5- إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة التي تنتج التقارير المالية والإطراف الخارجية التي تستخدم تلك التقارير فالحاجة لمثل تلك الفعالية و المصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسيات حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة او النظم الاقتصادية والسياسية ... لذلك فان معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص كثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.**(محمد سمير الصبان ص169 ,170)**

6-علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية : يتبلور الترابط بين معايير التدقيق و معايير المحاسبة الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي**(عيد حامد معيوف الشمري, ص28)**

*ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية حيث بنص على أن الاستمرارية في هدا المعيار ينظر إلى المؤسسة إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ومن ثم يفترض عدم و جود نية التصفية او تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية و يرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200هدف ونطاق تدقيقا لقوائم 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 هوتا كيد لاستمرارية المؤسسة

*ارتباط المعيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة رقم10 حيث بنص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع و أحوال نشأت بعد ذلك التاريخ اذ كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى و يوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الإحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية و الإجراءات الواجب عليه القيام من العمليات و الأنشطة التي تخضع لتدقيقهم

7- معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما : ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هذه المعايير إلي ثلاث مجموعات **(يوسف محمود جربوع, ص 515)**هي كما يلي :

7-1 المعايير العامة أو الشخصية :وتسمى المعايير العامة أ, المعايير الشخصية وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله علمياً وعملياً ، وهي ثلاثة معايير حسب الآتي

1- التعليم، التدريب ، اكتساب الخبرة .

2- استقلال المراجع في ممارسة عمله .

3- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من أجل إنجاز عملية المراجعة بحيث تحوز الثقة من جميع الأطراف وكتابة تقرير المراجعة .

أولاً: التعليم، التدريب ، الخبرة :

يجب فيمن يرغب في الحصول على لقب مراجع الحسابات ، أن يحصل على درجة معينة من التعليم في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات كأن يكون حاصلاً على درجة ليسانس في العلوم المالية والتجارية (تخصص محاسبة) .

كما يجب عليه التدريب في أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة من سنة واحدة إلي سبع سنوات حسب نظام الحصول على هذا اللقب في الدول المختلفة.

ثانياً : استقلال المراجع في ممارسة مهنته :

يعتبر استقلال وحياد مراجع الحسابات من المفاهيم الأساسية في عملية المراجعة ، ويقصد بالاستقلال والحياد هي التزام المراجع بالعدالة تجاه الشركة التي يراجع حساباتها (العميل) ، ومُلاك المشروع من المساهمين ، والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة مثل المستثمرين ، الدائنين ، البنوك ومانحي الائتمان ، والدوائر الحكومية المعنية ، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة .

وقد آثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والمناقشات بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من المهتمين بالمهنة ، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع ، كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة موضوع المراجعة بالإضافة إلي ما يطلع عليه من أمور تتصف السرية قد يثير شكوكاً من الغير حول استقلال المراجع وحياده .

وكما سبق أن ذكرنا أن الاستقلال يعتبر من المفاهيم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات ، ويعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية ، والاستقلال الذهني هو من الخصائص التي لا يمكن الاستغناء عنها بالنسبة للمراجعين ، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة ، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة .

ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع ، فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع ، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة ، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين ، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين ، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعوا إلي الشك في استقلالهم ، فيجب على المراجع الاحتفاظ بمظهر الاستقلال بالإضافة إلي احتفاظه باستقلاله الذهني .

إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال يعزز من ثقة الجمهور بخدماته ، ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام ، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية ، أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكننا من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلاله وحياده وتخرجه عن الاستقلال التام ، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع .

إن إدارة الشركة تمثل دائماً مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات ، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدراً لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية ، مما ينشأ عنه اضطرار هؤلاء للاعتماد على رأي مراجع الحسابات في صدق وعدالة عرض تلك القوائم للمركز المالي ونتائج الأعمال .

إن الضغوط التي تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات الخارجي المستقل تتكون في الغالب من ثلاثة نواحي هي :-

أولاً : عند قيامه بوضع برنامج المراجعة وتحديده للاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها ، فتحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى ، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يرى ضرورة الحصول عليها ، أما خوفاً من كشف تلاعبها ، أو حرصاً على بعض الأسرار .

ثانياً : عند قيامه بعملية فحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها ، وعدم وجود رهونات عليها لصالح الغير ، والتحقق من صحة تقويمها ، والقيام بالمراجعة التحليلية ، ومراعاة عمليات الحد الفاصل ، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية ، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى .

ثالثاً : عند قيامه بكتابة التقارير ورغبته في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إحجامه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية .

كما إن إدارة المنشأة لديها وسائل وطرق كثيرة تستطيع بموجبها الضغط على مراجع الحسابات وجعله متحيزاً لمصلحتها ، وقد تكون تلك الضغوط مباشرة أو غير مباشرة ، وتتمثل الأولى الضغط عليه عن طريق التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب ، وتتمثل الثانية الضغط عليه عن طريق استخدام نفوذها لدى جهات أخرى أو الاعتماد على شركائها في مواقع النفوذ لإرغام المراجع على السير بركابها .

وحتى يستطيع مراجع الحسابات الخارجي الاحتفاظ باستقلاله وحياده عن المنشأة التي يراجع حساباتها، يجب إيضاح بعض النقاط التي تساعده في هذا الشأن:

***(1)** في مجال التعيين :*

إن قيام إدارة المنشأة بتعيين المراجع يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه ، لأنها هي التي اقترحت تعيينه ، لذلك فإن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية

(SEC) حرصاً منها على دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل بأن أوكلت هذا الحق بالتعيين وتحديد الأتعاب إلي لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارة المنشأة الضغط على المراجع .

***(2)** في مجال عزل المراجع :*

كما إن بقاء صلاحية عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل بيد إدارة المنشأة، يمثل مصدر تهديد لاستقلاله وحياده بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم ينفذ مطالبها وتوجيهاتها،

***(3)** في مجال الأتعاب :*

ممارسة إدارة المنشأة الضغط في تحديد أتعاب المراجع الخارجي يجعله معرضاً لتخفيض أتعابه إذا لم يقم بتنفيذ مطالب وتوجيهات هذه الإدارة ، لذلك فإن التشريع جعل حق تحديد أتعاب المراجع بيد الجمعية العمومية للمساهمين ، بينما نرى أن تحديد الأتعاب للمراجع بموجب توصيات بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية يقع على عاتق لجنة الشؤون الخارجية وذلك لضمان عدم تدخل الإدارة في أتعاب المراجع وحماية استقلاله وحياده .

(4) *في مجال وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة* :

فمن الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي أن يحتفظ الجمهور بثقته في استقلاله ، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد عدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي ، فلكي يكون المراجع مستقلاً يجب عليه أن يكون مستقلاً ذهنياً ، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حراً من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته .

فعلى سبيل المثال المراجع الخارجي الذي يراجع حسابات إحدى الشركات التي يكون هو عضواً في مجلس إدارتها قد يكون مستقلاً من الناحية الذهنية ، ولكن الجمهور لا ينتظر منه أن يقبل بهذا الاستقلال لأن المراجع يكون في الحقيقة يراجع قرارات قد ساهم هو جزئياً في اتخاذها .

ولهذا فقد نصت معظم القوانين في دول العالم على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو عمل كموظف لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها .

وهذه النظرة الثانية إلي الاستقلال وهي النظرة الموضوعية وبموجبها فإن الاستقلال يجب حمايته بمعايير وقواعد موضوعية من شأنها اجتناب المواقف التي يكون لها تأثير على استقلال المراجع ، فالمراجع يجب أن يكون بعيداً عن مواطن الشبهات أو المواقف التي تقلل من هيبته وكرامته والتي يكون فيها تعارض بين مصالحه واستقلاله .

***(5)** قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة :*

من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام مراجع الحسابات ببعض الخدمات الإدارية الاستشارية للمنشأة الذي يقوم بمراجع حساباتها ، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية الإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله ، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية ، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية ، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع يقصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يساهم في اتخاذ القرارات فإن استقلاله لن يتأثر .

كما أن قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يراجع حساباته ، فهذا يقدم ضماناً إلي دائرة ضريبة الدخل بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة ، كما أنه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبرراً قانونياً مقبولاً يؤيد هذا الموقف .

ثالثا :بذل العناية المهنية الملائمة :

يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه بطريقة كافية وملائمة عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة موضوع المراجعة ، كما يجب عليه أن يتحقق من أن جميع بنود قائمة الدخل والمركز المالي ونتائج الأعمال معروضة بطريقة عادلة وصادقة .

ويسترشد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية ، إن المسؤولية القانونية – التي يحددها القانون – للمراجع تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة. ومن ناحية أخرى فإن المهنة وما تضعه من مسؤوليات مهنية تحاول رفع مستوى العناية المهنية عن ذلك الحد الأدنى الذي يحترمه القانون .

إن العناية المهنية الملائمة تتطلب من مراجع الحسابات الخارجي القيام بالتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين ، وهذا يوجب على المراجع ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة ، كما يتطلب التخصيص السليم للعمالة المتاحة داخل المكتب على الأعمال المختلفة وتحقيق الإشراف على المساعدين ومتابعة تقدمهم في أداء المهام الموكولة إليهم .

كما أن بذل العناية المهنية تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة ، أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في عملية المراجعة ، وإنما يحدد أيضاً درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة ، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة ، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها .

كما أن بذل العناية المهنية تتطلب من المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة والاستفسارات والمعلومات وذلك لتوفير أساس ملائم لإبداء الرأي على القوائم المالية ، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع ، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة .

كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يبذل العناية المهنية الملائمة في شكل وصياغة تقرير المراجعة، وتأكده من توافر معايير إعداد التقرير، بحيث تكون متفقة مع معايير المراجعة المتعارف عليها

7-2 معايير العمل الميداني : و تتمثل في المعايير التالية

1-تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين .

2-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

3-الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة .

7-3معايير إعداد تقرير المراجعة : وهي أربعة معايير حسب التالي:

1-يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بكل أبعادها المادية.

2-يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلي أخرى أو الإشارة إلي غير ذلك .

3-يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلي غير ذلك.

4-يجب أن يبين رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة ، وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه على تلك القوائم كوحدة واحدة ، في هذه الحالة على المراجع أن يوضح الأسباب التي أدت إلي ذلك . وفي جميع الأحوال عندما يقترن اسم مراجع الحسابات بالقوائم المالية يجب أن يوضح التقرير طبيعة عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها .

8-مقاربة التدقيق بالمخاطر : أصبح الاتجاه التقليدي للتدقيق يستنفد الوقت و الجهد و أصبح مكلفا و لم يعد فاعلا في ظل التطورات الهائلة سواء ا في زيادة الأنشطة و العمليات و تنوعها أو في الأنظمة المعلومات لذلك أصبح لزاما على دوائر التدقيق ترتيب أولويات عملهم في ظل الكم الهائل من المعلومات والنشطة . لذلك ظهر أسلوب التدقيق المبني على المخاطر و الذي من خلاله يتم انتهاج أسلوب ترتيب الأولويات سواء في خطط دوائر التدقيق أو أثناء التدقيق فهو يعد احد الأساليب الحديثة المستخدمة في عمليات التدقيق بحيث يتم من خلاله توجيه التدقيق نحو المراكز والنشطة ذات المخاطر العالية في المؤسسات و توجيه جهود التدقيق نحو المناطق الأكثر خطورة داخل المؤسسة و في مختلف مراحل عمليات التدقيق أو عند التخطيط لمهمة التدقيق آو أثناء مراحل التنفيذ و عرض نتائجها و هذا المنهج يقوم على 3 مراحل أساسية (**Antoine Mercier ,Phlilipe Merle ,p 509-515)**

1-**مرحله التاكد من توفر مقاييس العدالة و المصداقية للحسابات (تأكيدات التدقيق)** :فهذه المرحلة تساعد المدقق على اكتشاف المخاطر التي تؤدي إلى انحرافات جوهرية في الحسابات

1-2 تحديد مخاطر التدقيق : و التي هي لانحرافات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتمكن المدقق من كشفها التي تؤدي إلى إبداء رأي نظيف حل قوائم مالية بها أخطاء جوهرية و هي مخاطر ملازمة مخاطر الرقابة مخاطر الاكتشاف

1-3تسيير الخطر أي العمل على حفظ مستوى الخطر لإعطاء مستوى ضمان عالي حول ملائمة رئي المدقق الذي سوف يصدره عن طريق تعزيز الأدلة الملائمة و الكافية و زيادة الجهد المبذول و توسيع الإجراءات .

***تأكيدات التدقيق assertions d'audit** يمكن الجزم بوجود 13 تأكيدا مقسمة على 3فرق وفقا لما جاء في المعيار رقم 500 و التأكيدات التي تقدمها الإدارة للمدقق الخارجي في شكل إقرارات صريحة و غير صريحة و قوائم مالية تمثل اعترافا من الإدارة بمسؤوليتها عند تقديم القوائم بشكل عادل

1- تأكيدات خاصة بتدفقات العمليات خلال الدورة وهي :

الحدوث la réalité يعني ذلك أن المعاملات و الأحداث المالية التي تسجلها بالدفاتر قد حدثت بالفعل و ليست عمليات وهمية

الشمولية و لاكتمال exhaustivité يعني كل العماليات الواجب تسجيلها سجلت فعلا .

الدقة و القياس mesure ان المبالغ المتعلقة بالعمليات سجلت بشكل مناسب و بالقيم الصحيحة .

التصنيف و الترتيب classificationsجميع العمليات و الأحداث مبوبة تبويبا صحيحا .

الزمن le tempe يعني جميع المعاملات تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.

2-تأكيدات خاصة بأرصدة حسابات أخر الدورة و هي :

الوجود أي الأصول و التزامات و حقوق المساهمين موجودة لدى المؤسسة .

الحقوق و الالتزامات يعني أن الأصول الظاهرة في المؤسسة هي ملك للمؤسسة إما التزامات هي حقوق وديون عليها.

الشمولية يعني أن جميع الأصول و التزامات الواجب تسجيلها سجلت دون حذف ونقصان .

التقييم و التخصيص أي أن الأصول و التزامات تم تقيمها بالمبالغ المناسبة و التسويات او المخصصات اللازمة تم إثباتها بالقيم الصحيحة .

3-التأكيدات المرتبطة بالعرض و الإفصاح و تشمل ما يلي:

الحدوث و الصحة أي أن المعاملات و الأحداث المفصح عنها حدثت بالفعل .

الاكتمال أي كافة الافصاحات تمت بالفعل دون حذف ونقصان.

التصنيف و الدقة و التقييم أي المعلومات و الافصاحات مصنفة بوضوح ومقيمة بدقة.

المحور الثاني :معايير المبادئ العامة و المسؤوليات

1-أهداف التدقيق و مبادئه العامة :

أن الهدف من التدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما كانت القوائم المالية محضرة و من جميع الجوانب المادية و حسب إطار معروف و أن التدقيق يتم حسب

العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية **(هادي التميمي, ص34)**.

على المراجع الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) . أن مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسئوليات المراجع هي**(محمد سمير الصبان, ص162)** :

الاستقلالية.

الأمانـة.

الموضوعية.

الكفاءة والعناية المهنية.

السّـريـة.

السلوك المهنـي.

على المراجع تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير الأولية للمراجعة . وهذه المعايير تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية ، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة في شكل ملاحظات وإيضاحات ومعلومات أخرى **(احمد حلمي جمعة ,ص133)**.

على الراجع تخطيط وأداء عملية المراجعة بطريقة تتضمن شكوكاً مهنية ، مدركاً أن الظروف قد توجد أسباباً تدعو إلي الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات خاطئة أساسية . فمثلاً يتوقع المراجع عادة أن يجد قرائن تؤيد إقرارات الإدارة وليس الافتراض بأن هذه الإقرارات صحيحة بالضرورة .

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية فمسؤولية المدقق هي إبداء رأي محايد حولها عن طريق توفير تأكيدات معقولة بأنها خالية من أي أخطاء ذات أهمية من خلا جمع الأدلة الكافية و الملائمة بينما مسؤولية إعدادها تقع على عاتق إدارة المؤسسة .ومع ذلك فإن هنالك قصور ومحددات ملازمة للمراجعة تؤثر على قدرة المراجع لاكتشاف التحريفات الجوهرية . هذه المحددات ناتجة عن عوامل عديدة منها :

- استعمال الاختبارات .

- القصور والتحديدات الملازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقّابة الداخلية (على سبيل المثال احتمال التواطؤ) .
- حقيقة كون معظم قرائن المراجعة مقنعة وليست حاسمة .

بالرغم من أن رأي المراجع يعزز مصداقية البيانات المالية ، إلا أن مستخدمي هذه البيانات لا يستطيعون الافتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد للنمو المستقبلي للمنشأة ، أو أن هذا الرأي يبين أن الإدارة قد قامت بتسيير أمور المنشأة بكفاءة وفعالية**(داوود يوسف الصبح ص29,30,)**

2-شروط الارتباطات بمهمة التدقيق_يجب على المدقق و العميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق و المسؤوليات و الأتعاب و غيرها و هي بنود التعاقد أو التكليف و الذي يجب أن يرسل إلى العميل قبل العميل قبل البدء بالمهمة و تظهر في كتاب التعاقد او رسالة المهمة**(داوود يوسف الصبح ص,29 30)** و تشتمل ما يلي :

أن من مصلحة كل من العميل والمراجع، أن يقوم المراجع بإرسال كتاب التكليف، ويفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة، وذلك للمساعدة في تجنب أي سوء فهم متعلق بالمهمة. كتاب التكليف يوثق ويؤكد موافقة المراجع على تعينيه ، وعلى هدف ونطاق المراجعة ، ومدى مسئوليات المراجع تجاه العميل ، وعلى شكل أية تقارير . إن شكل ومحتويات كتاب التكليف بالمراجعة قد يختلف من عميل لآخر ، إلا أنه عموماً يتضمن الإشارة إلي **(احمد حلمي جمعة ,ص133)**

- الهدف من مراجعة البيانات المالية .
- مسئوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية .
- نطاق عملية المراجعة، متضمناً الإشارة إلي التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المراجع .
- شكل أي تقارير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج المراجعة .
- الحقيقة القائلة بأن بسبب طبيعة الاختبارات والمحددات الملازمة لعملية المراجعة إضافة للمحددات الملازمة للحسابات ونظام الرقابة الداخلية ، فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها في بقاء بعض المعلومات الخاطئة الأساسية غير مكتشفة .
- الإطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال المراجعة يتم طلبها .

قد يرغب المراجع في تضمين كتاب التكليف ما يلي :

- الترتيبات المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة .
- توقعات باستلام تأييد تحريرية من الإدارة تتعلق بمواضيع حدثت ذات علاقة بالمراجعة.
- الطلب من العميل تأكيد شروط التكليف وذلك بتأييده استلام كتاب التكليف .
- وصف لأية رسائل أو تقارير أخرى يتوقع المراجع إصدارها إلي العميل .
- أُسس احتساب الأتعاب المهنية وترتيبات تسديدها .
- ترتيبات تتعلق بإشراك مراجعين آخرين وخبراء في بعض نواحي المراجعة.
- ترتيبات تتعلق بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي العميل الآخرين .
- ترتيبات تتم مع مراجع الحسابات السابق ، إن وجد ، وفي حالة كون التعيين يتم لأول مرة .
- أي تحديد لمسئولية المراجع عندما يوجد مثل هذا الاحتمال.
- الإشارة إلي أية اتفاقات أخري بين المراجع والعميل .
- إعادة التكليف بالمراجعة :-

في حالة إعادة التكليف بالمراجعة، على المراجع أن يدرس فيما إذا كانت الظروف تستوجب إعادة النظر في شروط التكليف بالمراجعة ، وإذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بالشروط الحالية للتكليف بالمراجعة **(داوود يوسف الصبح, ص36.37)**

3-وجوب الرقابة على جودة أعمال التدقيق حيث يجب على مؤسسة التدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة للتأكد أن كافة التدقيقات تمت وفقا للمعايير الدولية و يتم وضعها على مستوى مكتب التدقيق و مستوى كل عملية تدقيق على حدا و تتمثل أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق في التزام بالعناصر التالية **(حسين احمد دحدوح, حسين يوسف القاضي ,ص73,71):**

المتطلبات المهنية:على كافة أفراد المؤسسة الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني .

المهارات والكفاءة: على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

توزيع المهام: يجب أن تعهد أعمال المراجعة إلي أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

الإشراف: ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة .

التشاور :يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة ، عند الضرورة ، مع ذوي الخبرة المناسبة .

قبول والمحافظة على العملاء : يجب على المؤسسة إجراء تقييم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها 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 : ويجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة .

4-إعداد أوراق عمل التدقيق أو التوثيق و تتمثل اوراق العمل في الاوراق المعدة من قبل المدقق و لها علاقة بالتدقيق على شكل معلومات مخزونة و تكمن اهميتها في كونها تساعد في التخطيط و تنفيذ عملية التدقيق و تساعد في الإشراف و تمثل أدلة التي تدعم رأي المدقق**(حسين دحدوح, حسن القاضي ,ص155)** و فيما يخص شكلها و محتواها فوضع المعيار الدولي 230 ضوابط لذلك و هي :

على المدقق تسجيل معلومات التخطيط و طبيعة و توقيت و نطاق إجراءات التدقيق و النتائج ويجب أن تكون الأوراق متكاملة و مفصلة .و على المدقق ان يتبنى إجراءات للمحافظة على سرية الأوراق .تتضمن أوراق العمل عادة ما يلي :-

- معلومات حول الهيكل القانوني والتنظيمي للمنشأة .
- خلاصات أو نسخ من المستندات القانونية والاتفاقيات ومحاضر الاجتماعات المهمة .
- معلومات تخص البيئة الصناعية والاقتصادية للمنشأة والبيئة القانونية التي تعمل المنشأة من خلالها .
- قرائن حول فهم المراجع للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية .
- قرائن حول تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وأية تنقيحات عليها .

- قرائن حول رأي المراجع بأعمال المراجعة الداخلية والاستنتاجات التي يتوصل إليها .
- تحاليل للمعاملات والأرصدة .
- تحاليل للنسب والاتجاهات المهمة .
- سجلاً لطبيعة وتوقيت نطاق إجراءات المراجعة المنجزة ونتائج هذه الإجراءات .
- قرائن بأن الأعمال المنجزة من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليها ومتابعتها .
- تحديد أسماء القائمين بتنفيذ إجراءات المراجعة ومتى تم إنجازها .
- تفاصيل الإجراءات المطبقة في الفروع أو الشركات التابعة والتي تمت مراجعة بياناتها المالية من قبل مراجع حسابات آخر .
- نسخاً من الاتصالات التي تتم مع المراجعين والخبراء وأطراف ثالثة .
- نسخاً من الرسائل أو المذكرات المتعلقة بأمور المراجعة والتي تم تبليغها أو مناقشتها مع المنشأة، ومن ضمنها شروط التكليف بالمراجعة ونقاط الضعف المهمة في نظام الرقابة الداخلية
- كتب التمثيل المستلمة من المنشأة .
- الاستنتاجات التي يتوصل إليها المراجع والمتعلقة بأوجه عملية المراجعة ، ومن ضمنها كيفية حل ومعالجة الأمور الاستثنائية وغير العادية ، والتي اكتشفت من خلال إجراءات المراجعة .
- نسخاً من البيانات المالية وتقرير المراجع .

إن شكل ومضمون أوراق العمل يتأثران بأمور عديدة منها :

- طبيعة المهمة المكلفين بها .
- شكل وتقرير المراجع .

طبيعة وتعقيدات أعمال العميل**(داوود يوسف الصبح, ص224)**

5-مسؤولية المدقق حول الغش و الخطأ في القوائم المالية

عند قيام المراجع بعلمية التخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقرير لنتائج المراجعة ، فإن عليه النظر إلي مخاطر احتواء البيانات المالية على معلومات أساسية خاطئة ناتجة عن الغش والخطأ .

تقع مسؤولية منع الغش و الخطأ على عاتق الإدارة و المدقق لا يتحمل مسؤولية منعها بل عليه وضع كل الإجراءات لكشفها ففي حالة وجد المدقق ظروفا تشير إلى احتمال وجود تظليل في القوائم المالية يتوجب عليه الكشف عنه أو عن احتمال حدوثه و الأثر المترتب عنه إما في بعض الحالات يكون الغش تضمن خططا لإخفائه و لم يكتشفها المدقق أو لم يجد دليلا كافيا يثبت الغش على المدقق بان يقبل بالإقرارات المقدمة من الإدارة **(داوود يوسف الصبح ,ص137)**.

الإجراءات المدقق المتبعة عند ظهور دلائل على وجود غش أو خطأ :

في حالة تطبيق إجراءات المراجعة ، المصممة من تقديرات المخاطر ، وتأشيرها لوجود غش أو خطأ محتمل ، فإن على المراجع أن ينظر في تأثيره المحتمل على البيانات المالية . وفي حالة اعتقاد المراجع بأن الغش أو الخطأ المشار إليه قد يكون له تأثيراً مهماً على البيانات المالية ، فإن عليه تنفيذ إجراءات معّدلة أو إضافية مناسبة **(احمد حلمي جمعة, ص37)**.

الإبلاغ عن الغش والخطأ :على المراجع إبلاغ الإدارة ، بالسرعة الممكنة ، بالنتائج الحقيقية للحالات التالية:

- الشكوك حول أمانة أو كفاءة الإدارة.
- الضغوط غير الاعتيادية من داخل أو خارج المنشأة.
- المعاملات غير الاعتيادية.
- المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة. ومرفق طياً ملحق بأمثلة حول هذه الحالات أو الإحداث.

القصور الذاتي للمراجعة :إن المراجعة عرضه لمخاطر لا يمكن تجنبها ، ذلك بأن بعض المعلومات الأساسية الخاطئة للبيانات المالية لا يمكن اكتشافها ، بالرغم من أن تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة قد تم حسب المعايير الدولية للمراجعة .

إن خطورة عدم اكتشاف المعلومات الأساسية الخاطئة الناتجة من الغش هي أكبر من خطورة عدم اكتشاف المعلومات الأساسية الخاطئة الناتجة من الخطأ ، ذلك لأن الغش يتضمن عادة أعمالاً مصممة لإخفائه مثل التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات ، أو التحريف المقصود للمعلومات المعطاة إلي المراجع . وما لم تكشف عملية المراجعة دليلاً يثبت العكس، فإن من حق المراجع قبول الإقرارات باعتبارها صادقة واعتبار السجلات والمستندات على أنها حقيقية . ومع ذلك

وتمشياً مع المعيار الدولي للمراجعة (20) الموسوم (الهدف والمبادئ التي تحكم مراجعة البيانات المالية) فإن على المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بأسلوب الشك المهني، مدركاً بأن الحالات أو الأحداث قد تشير إلي وجود الغش أو الخطأ.

طبقاً لما جاء في نص (قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن على المراجع الحالي إعلام المراجع المقترح ، بناءً على استفسار منه ، فيما إذا كانت هناك أية أسباب مهنية تحول دون قبول المراجع المقترح لمهمة تعينيه كمراجع . ويعتمد مدى مناقشة شؤون العميل بين المراجع الحالي والمراجع المقترح على موافقة العميل السماح بهذه المناقشة و/ أو المتطلبات القانونية أو السلوك المهني المطبقة في كل بلد والمتعلقة بهذا الإفصاح . وفي حالة وجود أسباب أو مسائل أخرى تحتاج إلي إفصاح، فأن المراجع الحالي سوف يعطي تفاصيل المعلومات ويناقش بحرية مع المراجع المقترح كافة الأمور ذات العلاقة بالتعيين الجديد، آخذاً بعين الاعتبار القيود القانونية وقواعد السلوك المهني ومن ضمنها موافقة العميل. وفي حالة رفض العميل السماح بمناقشة شؤونه مع المراجع المقترح، فإن هذه الحقيقة يجب أن يُفصح عنها إلي المراجع المقترح .

على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار كافة الظروف ، عند تحديد الجهة المسؤولية المناسبة في المنشأة التي سيتم إبلاغها بحدوث الغش أو الخطأ الجسيم المحتمل أو الفعلي . وبالنسبة للغش ، فإن على المراجع تقدير احتمال تورط الإدارة العليا في ذلك ، وفي معظم الحالات المتعلقة بالغش ، فأن من المناسب إبلاغ الموضوع إلي مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة يكون أعلى من المستوى الإداري للأشخاص الذين يعتقد بتورطهم بالغش ، وعندما يكون الشك متعلقاً بالأشخاص المسؤولين مسؤولية كلية ونهائية عن إدارة وتوجيه المنشأة ، فإن على المراجع السعي ، عادة للحصول على استشارة قانونية لمساعدته على تحديد الإجراءات الواجب ابتاعها .

في حالة استنتاج المراجع بأن الغش أو الخطأ له تأثير مهم على البيانات المالية وأن هذا التأثير لم ينعكس بشكل مناسب أو لم يتم تصحيحه في البيانات المالية، فإن على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً في تقريره .

إذا منع المراجع ، من قبل المنشأة ، من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لغرض تقييم فيما إذا كان الغش أو الخطأ الذي له تأثير مهم على البيانات المالية ، قد حدث أو أن حدوثه محتمل ، فأن على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية استناداً إلي القيود المفروضة على نطاق المراجعة .

في حالة عدم استطاعة المراجع من تحديد كون الغش أو الخطأ قد حدث بسبب القيود المفروضة بموجب الظروف، وليس من قبل المنشأة ، فأن على المراجع النظر في تأثير ذلك على تقريره النهائي .

إن واجب السرية يمنع المراجع عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ إلي الطرف الثالث. ومع ذلك ، فإن هناك حالات معينة يتم فيها تجاوز واجب السرية بموجب التشريع أو القانون أو المحاكم (مثلاً في بعض الأقطار يتطلب من المراجع إبلاغ الغش أو الخطأ الحاصل في المؤسسات المالية إلي السلطات الرقابية) في مثل هذه الظروف قد يحتاج المراجع إلي السعي للحصول على استشارة قانونية ، آخذاً بنظر الاعتبار مسؤولية المراجع تجاه المصلحة العامة .

الانسحاب من مهمة المراجعة :

قد يقرر المراجع بأن الانسحاب من مهمة المراجعة أمر ضروري عندما لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المطلوبة من المراجع ، والتي تعتبر ضرورية في مثل تلك الظروف ، لمعالجة الغش ، حتى لو لم يكن تأثير الغش مهماً على البيانات المالية . ومن العوامل التي تؤثر على قرار المراجع ، التورط الضمني للإدارات العليا في المنشأة والتي قد تؤثر على مصداقية الإيضاحات المقدمة من الإدارة ، وتأثير العلاقة المستمرة للمراجع مع المنشأة وللوصول إلي هذا القرار فإن المراجع يسعى عادة للحصول على استشارة قانونية **(حسين دحدوح, ص219)**.

اولا المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة :

*السجلات غير المناسبة ، مثلاً الملفات الناقصة والتعديلات الكثيرة على السجلات والحسابات والمعاملات التي لا تسجل طبقاً للإجراءات العادية وعدم التوازن في حسابات الرقابة .

*التوثيق غير المناسب للمعاملات ، مثل النقص في المصادقات الأصولية وعدم وجود المستندات الثبوتية المؤيدة للمعاملات والتغييرات الحاصلة على المستندات (يفترض أن يكون هناك تأثير أكبر ، لأي من هذه المشاكل المتعلقة بالتوثيق ، في حالة وجود علاقة لها مع معاملات كبيرة أو ذات طبيعة غير اعتيادية) .

*العدد الهائل من الاختلافات بين السجلات المحاسبية والمصادقات المرسلة من الأطراف الثالثة .

كذلك *التناقص بين أدلة الإثبات والتغييرات التي لا يوجد لها تفسير فيما يخص معدلات التشغيل .

*إجابات الإدارة المراوغة أو غير المعقولة على استفسارات المراجعة .

*بعض العوامل الخاصة ببيئة أنظمة معلومات الحاسوب

ثانيا الضغوط غير الاعتيادية من داخل أو خارج المنشأة :

*إن نشاط القطاع في انحدار وازدياد حالات الفشل .

*وجود رأس مال تشغيل غير ملائم بسبب انخفاض الأرباح أو التوسع السريع.

*تدهور في نوعية الأرباح، مثلاً ازدياد المخاطر بالنسبة للمبيعات الآجلة أو التغيرات في عادات العمل أو في اختيار البدائل للسياسة المحاسبية المؤدية لتحسين الدخل .

*حاجة المنشأة إلى تصاعد اتجاه الربح لغرض دعم سعر السوق لأسهمها، وذلك بسبب وجود عرض متوقع للاكتتاب العام بالأسهم ، أو لشرائها ، أو لأسباب أخرى.

*إن للمنشأة استثمار مهم في قطاع معين، أو خط إنتاجي يلاحظ عليه سرعة التغيير.

* إن المنشأة تعتمد بكثرة على سلعة واحدة أو عميل واحد، أو على سلع وعملاء قليلين.

*الضغوط المالية على الإدارات العليا.

الضغط الذي يمارس على موظفي الحسابات لإنجاز البيانات المالية في فترة قصيرة غير عادية

ثالثاالمعاملات غير الاعتيادية

*المعاملات غير الاعتيادية، خاصة قرب نهاية السنة، والتي لها تأثير مهم على الأرباح.

*المعاملات أو المعالجات المحاسبية المعقدة.

*معاملات مع أطراف ذات علاقة.

*أجور خدمات مدفوعة (مثلاً إلى المحامين و الاستشاريين أو الوكلاء) والتي تبدو مفرطة بالمقارنة مع الخدمات المقدمة.

6-مسؤولية المدقق في دراسة القوانين و اللوائح عند أداء عملية التدقيق :هذا المعيار الدولي للمراجعة ينطبق على عمليات مراجعة البيانات المالية ولا ينطبق على المهمات الأخرى التي يكلف بها المراجع بشكل خاص لاختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير منفصل بذلك**(محمود السيد الناغي, ص163).**

*يجب على المدقق الحصول على فهم عام و كافي للقوانين و اللوائح الحكومية.

*الحصول على أدلة إثبات حول التزام المؤسسة بهذه اللوائح.

*في حالة عدم الالتزام على المدقق إبلاغ عد الالتزام إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا .

*إذا كان لعدم الالتزام اثر مادي على القوائم المالية ينبغي التعبير عن رأي متحفظ أو سلبي .

نظرة المراجع حول الالتزام بالقوانين و الأنظمة: لا يعتبر المراجع ، ولا يمكن أن يعتبر، مسؤولاً عن منع عدم الالتزام .على أن إجراء المراجعة السنوية قد يكون مع ذلك ، رادعاً**(احمد السيد ,احمد لطفي ,ص351)** .

الإبلاغ عن عدم الالتزام :على المراجع ، وبأسرع وقت ممكن ، إما إبلاغ عدم الالتزام الذي علم به إلي لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا ، أو الحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم بالشكل المناسب . ومع ذلك فأن المراجع لا يحتاج إلي عمل ذلك في الأمور التافهة وقد يصل إلي اتفاق مسبق حول طبيعة الأمور التي عليه الإبلاغ عنها .

إذا اعتقد المراجع بأن الالتزام كان بشكل مقصود وجوهري ، فعليه إبلاغ نتائج عمله بدون تأخير**(حسين دحدوح ,ص153)**.

7- مسؤولية المدقق في توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسئولين عن الحوكمة :يجب على المدقق توصيل الأمور ذات الارتباط بالحوكمة للأطراف المسؤولة عن الحوكمة في المؤسسة في التوقيت المناسب شفويا أو كتابيا و توثيقها مع مراعاة السرية و المهنية و هي ما يلي :

*لنطاق الشامل لعملية التدقيق.

*لسياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها و أثرها على الحسابات.

*المخاطر الجوهرية و المحتملة .

*عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار .

*الاختلافات الموجودة بين الإدارة و المدقق و مدى جوهرتيها **(حمدا طارق عبد العال, ص597)**

المحور الثالث :المعايير المرتبطة بمسار التدقيق و معايير العمل الميداني

1-التخطيط :يعتبر تخطيط عملية المراجعة و الإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني ، ويتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة ، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة و الاطمئنان لأدائهم المهام الموكولة إليهم حسب الخطة الموضوعة.

إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة و يعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة و منهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق و توقيتها و مداها و لبناء خطة تدقيق لابد من توفر المتطلبات التالية:

المعرفة المسبقة بطبيعة و حجم و نشاط المؤسسة والدراية بالنظام المحاسبي و السياسات المحاسبية و وضع و توثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق و توقيتها و التنسيق والتوجيه و الإشراف و المتابعة للمساعدين**(حسين دحدوح ,ص242)** .

حيث يساعد التخطيط الملائم على:

التعرف على النقاط و النشاطات الهامة و إعطاءها العناية و توزيع الأعمال على المساعدين بشكل مناسب و الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة و التحكم في التكاليف و تجنب سوء التفاهم مع العميل**(حسين القاضي, ص215)** .

ولكي يتم تخطيط عملية المراجعة تخطيطاً سليماً وكافياً يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية:

- الاتصال بمراجع الحسابات الخارجي السابق.
- جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصناعة التي ينتمي إليها .
- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات و الإجراءات المحاسبية .
- إجراء تقويم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية الذي ينوي المراجع الاعتماد عليها .

- إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة.
- تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية .
- الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة .
- طبيعة التقارير المتوقع تقديمها .
- دراسة مسئوليته القانونية تجاه العميل الذي يراجع حساباته .
- دراسة مسئوليته المهنية من أجل رفعة شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية الرقابة الداخلية هي العملية المصممة و المنفذة لتوفير تأكيد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة حول موثوقية الحسابات لذلك توجب على المدقق الحصول على فهم كافي لها لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة و تصميم طبيعة و توقيت إجراءات التدقيق وذلك من خلال التعرف على النظام و الهيكل التي تعمل به المؤسسة و النظام المحاسبي و الطرق و السياسات المحاسبية و توزيع المهام داخل المؤسسة و القوانين الداخلية ..

تعتبر دراسة و تقويم نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد الاختبارات التي سوف يقوم بها ، والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة ووقت القيام بها ، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها ، ويجب أن يستمر مراجع الحسابات في فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنشأة وإلي المدى الذي يزيل أي شك أو غموض أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة هذا النظام .

اولا : أهداف مراجع الحسابات من دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية :

1-تحديد درجة الدقة في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها .

2- تحديد الاختبارات التي سيجريها في الدفاتر والسجلات ووقت القيام بها .

3- اكتشاف أوجه العجز أو القصور في هذا النظام وعمل وتوصيات لإدارة المنشاة لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

وعند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإبداء رأيه على عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على ما يلي:

1-مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية .

2-اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة للتأكد من صحة المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

3-وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ومطبق فإن مراجع الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات و الأرصدة ، وبالعكس عندما يكون هذا النظام ضعيفاً ولا يمكن الاعتماد عليه فإن المراجع يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات و الأرصدة ، وعلى ذلك فان دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت مدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية**(احمد حلمي جمعة ,ص115.119)** .

ثانيا :طرق ووسائل فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي ، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة ، إلا أنه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للمراجعة والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية والنتائج التي تم التوصل إليها من عملية المراجعة ، ويكون هذا التقرير مرشداً له قيمته خلال المراجعة ، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية المراجعة وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية .

ويتم بحث وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بطريقة رسمية أو غير رسمية ، فعند المدخل غير الرسمي والذي يستخدم عادة بالنسبة للمنشآت الصغيرة يكون الاعتماد كلية على القيام باستقصاء ومراجعة بدون أي إجراءات رسمية ، وفي حالة استخدام المدخل الرسمي للبحث والاستقصاء يكون من الضروري وجود بعض التعليمات المكتوبة ويتوقف مدى وكمية تلك المعلومات المكتوبة بدرجة كبيرة على الحاجات المعينة في الظروف المعينة .

وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل دراسة تقريرية أو وصفية أو في شكل خرائط التدفق أو في شكل قائمة استقصاء "استبيان" "Questionnaire"

وسوف نعرض لكل أسلوب من تلك الأساليب في التقييم بإيجاز فيما يلي :

(1) الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية :

طبقاً لهذا الأسلوب ، يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الأسئلة إلي الموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها . وقد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة . بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلي نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام ، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة .

لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث نظام الرقابة بسيط ومحدود ويسهل تتبع الإجراءات وحيث الشرح غير مطول ، كما يمكن استخدامه إذا كانت المنشأة جديدة على المراجع ولا يعرف الكثير عن طبيعة نشاطها ، ويكتفي بعض المراجعين بالحصول على وصف للخصائص الرئيسية للرقابة الداخلية للوظائف الكبيرة مثل المبيعات ، المشتريات ، التحصيل النقدي .....الخ .

(2) خرائط التدفق :

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبراً عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) ، والمستندات التي تعد في كل خطوة ، والدفاتر التي تثبت بها ، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها) . يمكن أن يضاف إلي الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها .

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته . وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضاً على قائمة الاستبيان "Questionnaire" ويعاب على هذه الطريقة أن أعدادها يتطلب وقتاً طويلاً ، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة ، فضلاً عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية . ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط :

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة اسهل في الفهم .
- إذا لم تكن الخريطة واضحة تماماً ، يمكن إضافة معلومات في أسفلها لزيادة الإيضاح .
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده والجهة التي يرسل إليها) .

(3) قائمة الاستبيان :

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة ، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلي عدة أجزاء ، يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات . "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية ، وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداماً بين مراجعي الحسابات ، لما تحققه من مزايا عديدة أهمها :

إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال .

1 إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم ، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية .

2 يمكن استخدام الوسائل الأخرى بواسطة أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة ، بعكس الحال عند استخدام الوسائل الأخرى للتقييم .

3 تمدنا بمعيار يمكن استخدامه كمقياس لمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الموجود وهذا ما تفتقر إليه الوسائل الأخرى للتقييم .

3 يمكن إعداد قائمة الاستبيان النموذجية لتتناسب مع كل نوع من أنواع المنشآت فتوفر بذلك وقت المراجعة الذي كان سيضيع في إعداد قائمة لكل منشأة على حدة .

4 يلقى استخدام قائمة الاستبيان قبولاً عاماً من العملاء بدلاً من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المراجع يسعى للإيقاع بهم .

5 وجود قائمة معدة تحوي جميع الأسئلة الضرورية يؤدي إلي تجنب السهو عن بعض العناصر أو إهمال الحصول على معلومات قد تكون هامة لتقويم النظام .

ومع ذلك يُعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المنشآت ذات النشاط المتشابه ، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمنشأة ، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام . وبالرغم من هذه العيوب ، فلا زال استخدامها يلقى قبولاً عاماً في كل مكان .

ثالثا : تقدير المخاطر والرقابة الداخلية :

على المراجع الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، لغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها . وعلى المراجع استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر المراجعة ، وتصميم إجراءات المراجعة للتأكد بأنها قد خفضت إلي المستوى الأدنى المقبول .

(مخاطر المراجعة) تعني المخاطر التي تؤدي إلي قيام المراجع بإبداء راي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري . وتحتوي مخاطر المراجعة على ثلاثة مكونات هي :

(المخاطر الملازمة) هي قابلية رصيد حساب معين أو طائفة من المعاملات إلي أن تكون خاطئة بشكل جوهري ، منفردة أو عندما تجمع من المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى ، مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة .

(مخاطر الرقابة) هي مخاطر المعلومات الخاطئة ، والتي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى ، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية .

(مخاطر الاكتشاف) وهي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الجوهرية التي يقوم بها المراجع أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية ، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو طوائف أخرى .

(النظام المحاسبي) يعني سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لمنشأة ما ، والتي تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية . مثل هذه الأنظمة تحدد وتجمع وتحلل وتحتسب وتصنف وتسجل وتلخص وتبلغ المعاملات والأحداث الأخرى .

أن تعبير (نظام الرقابة الداخلية) يعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها ، قدر الإمكان في الوصول إلي هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب ، ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي وهي :

(بيئة الرقابة) وتعني الموقف العمومي للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة . ولبيئة الرقابة تأثير على فعالية بعض إجراءات الرقابة . ففي بيئة رقابية قوية مثلاً كتلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف المراجعة الداخلية بشكل فعال ، فإن ذلك سيتمم بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة . ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية . وتتضمن العوامل التي تنعكس في بيئة الرقابة ما يلي :

- وظيفة مجلس الإدارة واللجان التابعة له .
- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل .
- الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق إناطة الصلاحيات والمسؤوليات .
- نظام الرقابة الإدارية والمتضمن وظيفة المراجعة الداخلية ، والسياسات المتعلقة بالموظفين والإجراءات وفصل الواجبات .

(إجراءات الرقابة) وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدتها ، إضافة لبيئة الرقابة ، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة للمنشأة . وتتضمن إجراءات الرقابة المحددة لما يلي :-

- تقدم التقارير واختبار وتأييد المطابقات .
- فحص الدقة الحسابية للسجلات .
- السيطرة على تطبيقات وبيئة نظم معلومات الحاسوب ،

عند مراجعة البيانات المالية ، يهتم المراجع فقط بتلك السياسات والإجراءات ضمن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، إضافة لتقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والآراء الأخرى ، ستمكن المراجع من :

تشخيص الأنواع المحتملة للمعلومات الخاطئة الأساسية والتي قد تحدث في البيانات المالية .
دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود معلومات خاطئة أساسية
تصميم إجراءات مراجعة ملائمة .
عند تطوير طريقة المراجعة ، يدرس المراجع التقدير الأولى لمخاطر الرقابة (بالتزامن مع تقدير المخاطر الملازمة) لغرض تحديد مخاطر الاكتشاف الملائمة لقبولها في توكيدات البيانات المالية ، وكذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية لمثل هذه التوكيدات .

(المخاطر الملازمة)

عند تطوير خطة المراجعة الشاملة ، على المراجع تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعند تطوير المراجعة ، على المراجع ربط هذا التقدير بأرصدة حسابات أساسية وطائفة من المعاملات بمستوى التوكيدات ، أو الافتراض بأن المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتوكيدات .
لتقدير المخاطر الملازمة ، على المراجع استخدام اجتهاده المهني لتقييم عوامل عديدة ، والتي منها ما يلي :- على مستوى البيانات المالية .
1أمانة الإدارة .
2خبرة ومعرفة الإدارة ، والتغيرات الحاصلة في الإدارة خلال الفترة ، مثلاً قد تؤثر عدم خبرة الإدارة على إعداد البيانات المالية للمنشأة .
3الضغوط غير الاعتيادية على الإدارة ، مثلاً الحالات التي قد تجعل الإدارة ميالة لتقديم بيانات مالية خاطئة ، مثل تجربة القطاع بحدوث عدد كبير من حالات فشل الأعمال ، أو المنشأة التي ينقصها راس مال كاف لاستمرارها بالتشغيل .
4طبيعة عمل المنشأة ، مثلاً احتمالات كون منتجات أو خدمات المنشأة ذات تقنية قديمة ، أو تعقيد هيكلية رأس المال ، أو أهمية الأطراف ذات العلاقة ، وعدد المواقع والانتشار الجغرافي لوسائل الإنتاج .
5العوامل التي تؤثر على الجهة القطاعية التي يعود لها نشاط المنشأة ، مثلاً الحالات الاقتصادية والثقافية المحددة بموجب الاتجاهات والنسب المالية ، والتغييرات التقنية وطلب المستهلكين والأعراف المحاسبية السائدة في القطاع .
6على مستوى رصيد الحساب وطائفة من المعاملات :

7حسابات البيانات المالية المحتمل أن تكون قابلة للتحريف ، مثلاً الحسابات التي تتطلب أجراء تسويات في الفترة السابقة أو تلك التي تتضمن درجة عالية من التخمين .

8التعقيد في المعاملات الأساسية والأحداث الأخرى ، التي قد تتطلب استخدام خبير .

9درجة الاجتهاد والتي يتضمنها تحديد أرصدة الحسابات .

10قابلية الأصول للخسارة أو الاختلاس ، مثلاً الأصول المرغوبة بشكل كبير والقابلة للانتقال كالنقدية .

11إتمام المعاملات غير اعتيادية ومعقدة ، خاصة في أو قرب نهاية الفترة المالية .

(النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية) :

تهتم الضوابط الداخلية ذات العلاقة بالنظام المحاسبي بتحقيق الأهداف التالية :-

- أن المعاملات تنفذ حسب القرارات العامة أو الخاصة للإدارة .
- أن كافة المعاملات والإحداث الأخرى تسجل فوراً بالمبلغ الصحيح وفي الحسابات الملائمة في الفترة المالية التي تعود لها ، وذلك لغرض إتاحة الفرصة لتهيئة البيانات المالية طبقاً للإطار المحدد للتقارير المالية
- -مقارنة الأصول المسجلة مع الأصول الموجودة فعلاً ، وذلك في فترات معقولة ، واتخاذ الإجراءات الملائمة حيال أية فروقات .

<u>رابعا فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية :</u>

عند الحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة ، فإن المراجع سيتعرف على تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، وعلى طريقة عملهما ، مثلاً يقوم المراجع بإجراء "اختبار المتابعة الداخلية" وذلك بتتبع سير معاملات قليلة خلال النظام المحاسبي . وعندما تكون المعاملات المنتخبة مشابهة لتلك المعاملات التي تمر من خلال النظام ، فإن هذا الإجراء قد يعتبر جزءاً من اختبارات الرقابة . أن طبيعة ومدى اختبارات المتابعة الداخلية التي يقوم بها المراجع لا تكفي بمفردها لتوفير أدلة إثبات ملائمة لدعم تقدير مخاطر الرقابة الذي هو أقل من العالي .

إن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، ستختلف بسبب أشياء عدة من بينها :-

- حجم وتعقيد المنشأة ونظام الحاسوب المطبق فيها .
- اعتبارات الأهمية النسبية .
- نوع الضوابط الداخلية ذات العلاقة .
- طبيعة التوثيق في المنشأة لضوابط داخلية معينة .
- تقدير المراجع للمخاطر الملازمة .

يحصل المراجع عادة على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، ذات الأهمية لعملية المراجعة ، من خلال خبرته السابقة مع المنشأة ويستكملها بما يلي :

الاستفسارات من الإدارات ذات العلاقة ومن المشرفين والموظفين الآخرين في مختلف مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة ، إضافة للرجوع إلي الوثائق ، ومنها أدلة الإجراءات ودليل وصف العمل وخرائط التدفق

فحص الوثائق والسجلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة ، ومن ضمنها ملاحظة الهيكل التنظيمي لعمليات الحاسوب وأفراد الإدارة وطبيعة معالجة المعاملات .

(النظام المحاسبي) :على المراجع أن يحصل على فهم للنظام المحاسبي ، يكفي لتشخيص وفهم :

المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة .

كيف بدأت هذه المعاملات .

السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .

طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية ، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية .

(بيئة الرقابة) :على المراجع أن يحصل على فهم كافٍ للبيئة الرقابية لتقدير مواقف وإدراك وأفعال الإدارة تجاه الضوابط الداخلية وأهميتها في المنشأة .

(إجراءات الرقابة): على المراجع أن يحصل على فهم كافٍ لإجراءات الرقابة لغرض تطوير خطة المراجعة . ولغرض الحصول على هذا الفهم على المراجع أن يراعي المعرفة بوجود أو غياب إجراءات

الرقابة الحاصل عليها من خلال فهمه لبيئة الرقابة وللنظام المحاسبي ليقرر فيما إذا كانت هناك ضرورة لفهم إضافي لإجراءات الرقابة . وبسبب اندماج إجراءات الرقابة مع بيئة الرقابة والنظام المحاسبي ، وبما أن المراجع سيحصل على فهم لبيئة الرقابة وللنظام المحاسبي ، فإن من المرجح الحصول على بعض المعرفة لإجراءات الرقابة أيضاً ، مثلاً عند الحصول على فهم للنظام المحاسبي يخص النقدية فإن المراجع سيدرك عادة فيما إذا تتم مطابقة حسابات المصرف واعتيادياً فإن تطوير خطة المراجعة الشاملة لا تتطلب فهماً لإجراءات الرقابة لكل توكيد في البيانات المالية ولرصيد كل حساب ولكل طائفة من المعاملات.

(مخاطر الرقابة)التقدير الأولي لمخاطر الرقابة هو عملية تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية ، أو اكتشافها وتصحيحها . حيث هناك دائماً إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات الملازمة لأي نظام للرقابة الداخلية .

بعد حصول المراجع على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، عليه القيام بتقدير أولي لمخاطر الرقابة ، على مستوى التوكيدات ، لكل رصيد حساب أساسي أو لطائفة من المعاملات .

يقوم المراجع عادة بتقدير مخاطر الرقابة على مستوى عالٍ لبعض أو كافة التوكيدات عندما :-

(1) يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية غير فعالين . أو

(2) أن تقييم فعالية النظام المحاسبي للمنشأة ونظام الرقابة الداخلية ليسا بالكفاءة المطلوبة .

يكون التقدير الأولي لمخاطر الرقابة لتوكيدات البيانات المالية عالياً ما لم يكن المراجع :-

(1) قادراً على تشخيص الضوابط الداخلية الملائمة للتوكيدات والتي من المرجح أن تمنع أو تكشف وتصحح المعلومات الخاطئة الرئيسية .

(2) يخطط للقيام باختبارات للرقابة للتأكد من صحة التقدير .

(توثيق فهم وتقدير مخاطر الرقابة) :على المراجع توثيق ما يلي في أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة :

من الممكن استعمال عدة طرق لتوثيق المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية . وان اختيار إحدى الطرق أمر يعود إلي اجتهاد المراجع . ومن الطرق الشائعة ، التي قد تستعمل بشكل منفرد أو موحد ، هي طرق مذكرات الوصف والاستبيانات والقوائم التفقدية وخرائط التدفق . أن

شكل ونطاق هذا التوثيق يتأثر بحجم وتعقيد المنشأة وطبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة . وبشكل عام فإنه كلما كان النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة معقداً وكلما كانت إجراءات المراجعة أكثر شمولية ، كلما ازدادت الحاجة إلي أن يكون التوثيق أشمل .

(اختبارات الرقابة) :تتضمن اختبارات الرقابة ما يلي :-

-فحص المستندات المؤيدة للمعاملات والإحداث لغرض الحصول على أدلة إثبات بأن الضوابط الداخلية تعمل كما ينبغي ، مثلاً التحقق من كون المعاملة قد تم إقرارها .

-الاستفسارات والملاحظات حول الضوابط الداخلية التي لا تترك أثراً يقتضي لمراجعتها ، مثلاً تحديد من قام فعلاً بالعمل لكل وظيفة وليس فقط من كان المفروض أن يقوم به .

-إعادة تأدية الضوابط الداخلية ، مثلاً مطابقة حسابات المصرف للتأكد من أن المنشأة قد قامت بإجرائها بالشكل الصحيح .

-على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات من خلال اختبارات الرقابة كسند لأي تقدير بأن مخاطر الرقابة أقل من المستوى العالي . وكلما انخفض تقدير مخاطر الرقابة ، كلما كان على المراجع أن يحصل على سند بأن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية قد صممما بشكل مناسب وأنهما يعملان بفعالية .

-عند الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بفعالية عمل الضوابط الداخلية يقوم المراجع بدراسة كيفية تطبيقها وثبات تطبيقها خلال الفترة ، ومن الذي قام بتطبيقها . أن مفهوم العمل بفعالية يقر بأن بعض الانحرافات قد تحدث . أن الانحرافات عن الضوابط الموصوفة قد تكون أسبابها عوامل عدة منها التغييرات في الموظفين الأساسين أو التقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات أو الخطأ البشري ، وعند اكتشاف الانحرافات يقوم المراجع باستفسارات خاصة تتعلق بهذه الأمور ، وعلى الخصوص توقيت تغيرات الموظفين في الوظائف الرئيسية للرقابة الداخلية . بعدها يتأكد المراجع بأن اختبارات الرقابة قد شملت بشكل مناسب فترات التغيير أو التقلبات هذه .

في بيئة نظام معلومات يستعمل الحاسوب ، لا تتغير أهداف اختبارات الرقابة عنها في البيئة اليدوية ، ومع ذلك فإن بعض إجراءات المراجعة قد تتغير وقد يجد المراجع نفسه مضطراً ، أو قد يفضل استعمال طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب . أن استعمال هذه الأساليب التقنية ، مثلاً أدوات استجواب الملف أو معلومات اختبار المراجعة ، قد تكون ملائمة عندما لا يوفر النظام المحاسبي

ونظـام الرقابـة الداخليـة أدلـة منظـورة توثـق عمـل الضـوابط الداخليـة والتـي يـتم برمجتهـا فـي النظـام المحاسبي المُمكنن .

استناداً إلـي نتـائج اختبـارات الرقابـة ، علـى المراجـع تقييم فيمـا إذا كانـت الضـوابط الداخليـة قد صـممت وتعمل كما كان متوقعاً عند التقدير الأولي لمخاطر الرقابة ، أن تقييم الانحرافات قد ينتج عنه استنتاج المراجع بأن مستوى مخاطر الرقابة المقدر يحتاج إلي إعادة نظر . في مثل هذه الحـالات يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية المخططة .

(نوعية وتوقيت أدلة الإثبات):

قد يعول على أنواع معينة من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع ، أكثر من التعويل علـى غيرها . في العادة فأن ملاحظات المراجع توفر أدلة إثبات أكثر ثقة من مجرد القيام بالاستفسارات ، مثلاً قد يحصـل المراجـع علـى أدلـة إثبـات تخـص فصـل الواجبـات بشـكل مناسـب وذلـك مـن خـلال ملاحظـة الشـخص الـذي يطبـق الإجـراء الرقـابي أو بالاستفسـار عـن الموظـف المناسـب . ومـع ذلـك فـإن أدلـة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خلال بعض اختبارات الرقابة ، كالملاحظة ، تتصل فقط بالوقت الذي طبق فيه الإجراء . عند ذلك قد يقرر المراجع أن يضيف لهذه الإجراءات اختبارات أخرى قادرة على توفير أدلة إثبات لفترات زمنية أخرى .

عند تحديد أدلـة الإثبـات الملائمـة لـدعم أي استنتاج حـول مخـاطر الرقابـة ، قـد يراعـى المراجـع أدلـة الإثبات التـي حصـل عليهـا فـي المراجعات السـابقة . وفـي حالـة التكليـف المسـتمر فـإن المراجـع سـوف يكون مطلعاً على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من خلال عمله السابق ، لكنه يحتاج إلـي تحديث معرفته التي حصل عليها ودراسة الحاجة إلـي الحصـول علـى أدلـة إثبـات أخرى لأي تغيير فـي الرقابة . وقبل الاعتماد علـى إجراءات تم العمل بهـا فـي مراجعات سابقة ، علـى المراجـع أن يحصـل على أدلة إثبات تدعم هذا الاعتماد . ويقوم المراجع بالحصـول علـى أدلـة إثبـات بطبيعـة وتوقيت مـدى أية تغييرات فـي النظـام المحاسبي ونظـام الرقابـة الداخليـة للمنشأة حدثت منذ العمل بتلك الإجراءات ، وتقـدير تأثيرهـا علـى الاعتمـاد المقـرر مـن المراجـع . وكلمـا كـان الوقـت الـذي مضـى منـذ العمـل بالإجراءات السابقة أطول كلما كانت نتيجة الثقة بها أقل .

قد يقرر المراجع إجراء بعض اختبارات الرقابة خلال زياراته المرحلية قبل نهاية الفترة . ومع ذلك فإن المراجع لا يستطيع الاعتماد على نتائج مثل هذه الاختبارات بدون دراسة الحاجة إلي الحصول على أدلة إثبات إضافية تخص الفترة المتبقية . والعوامل التي تراعى ذلك تتضمن ما يلي :-

- نتائج الزيارة المرحلية .
- طول الفترة المتبقية .
- هل هناك تغييرات قد حدثت في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية خلال الفترة المتبقية .
- طبيعة مبالغ المعاملات والإحداث الأخرى والأرصدة المشمولة .
- بيئة الرقابة وخصوصاً رقابة الإشراف .
- الإجراءات الجوهرية التي يخطط المراجع بها .

(التقدير النهائي لمخاطر الرقابة) : قبل ختام عملية المراجعة ، المستندة إلي نتائج الإجراءات الجوهرية وأدلة الإثبات الأخرى التي حصل عليها المراجع ، على المراجع دراسة فيما إذا كان تقدير مخاطر الرقابة صحيح ومؤكد

العلاقة بين تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة :

إن رد فعل الإدارة لحالات المخاطر الملازمة غالباً ما يكون بتصميم نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية يمنعان أو يكشفا ويصححا المعلومات الخاطئة ، ولذا فإن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ، وفي حالات كثيرة ، ذات علاقة متبادلة وثيقة . في مثل هذه الحالات ، وعند محاولة المراجع تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بشكل منفصل ، فإن هناك احتمال الوصول إلي تقدير غير مناسب للمخاطر . وعليه فإن مخاطر المراجعة قد تحدد بشكل أفضل ، في مثل هذه الحالات بعمل تقدير مشترك .

مخاطر الاكتشاف :

أن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المراجع الجوهرية . ويؤثر تقدير المراجع لمخاطر الرقابة مع تقديره للمخاطر الملازمة ، على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر الاكتشاف ، وبالتالي تقليل مخاطر المراجع ، إلي مستوى منخفض مقبول

. وهناك دائماً وجود لبعض مخاطر الاكتشاف حتى لو قام المراجع بفحص رصيد الحساب أو طائفة من المعاملات بنسبة 100% ، بسبب أن معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة مثلاً .

على المراجع دراسة المستويات التقديرية للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة لتخفيض مخاطر المراجعة إلي مستوى أدنى مقبول .

هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة . مثلاً عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة ، فإن مخاطر الاكتشاف المقبولة تكون منخفضة لغرض تقليل مخاطر المراجعة إلي مستوى منخفض مقبول . ومن ناحية أخرى عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة ، يستطيع المراجع قبول مخاطر اكتشاف مرتفعة مع استمرار تقليل مخاطر المراجعة إلي مستوى منخفض مقبول . ويراجع الملحق المرفق طياً لتوضيح العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر المراجعة .

حين تكون اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية ممتازة بالنسبة لأغراضها ، فإن نتائج أي نوع من هذه الإجراءات قد تساهم في عرض الإجراء الآخر . وإن اكتشاف معلومات خاطئة عند تنفيذ الإجراءات الجوهرية قد تسبب قيام المراجع بتعديل التقدير السابق لمخاطر الرقابة . ويراجع الملحق المرفق طياً لتوضيح العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر المراجعة .

إن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لا يمكن أن تكون منخفضة بشكل وافٍ لإلغاء حاجة المراجع إلي القيام بأية إجراءات جوهرية . وبغض النظر عن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة ، فإن على المراجع القيام ببعض الإجراءات الجوهرية لأرصدة حسابات أساسية أو طائفة من المعاملات .

أن تقديرات المراجع بشأن مكونات مخاطر المراجعة قد تتغير خلال عملية المراجعة ، مثلاً قد تصل إلي انتباه المراجع عند قيامه بأداء بعض الإجراءات الجوهرية معلومات تختلف بشكل هام عن المعلومات التي بنى عليها المراجع تقديراته للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة . في مثل هذه الحالات ، يقوم المراجع بتعديل الإجراءات الجوهرية المخططة الموضوعة استناداً إلي المستويات المقدرة المنقحة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة .

كلما كانت تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة كلما كانت أدلة الإثبات التي على المراجع أن يحصل عليها من إنجاز الإجراءات الجوهرية أكثر ، وعندما تكون تقديرات كلا المخاطرتين الملازمة والرقابية مرتفعتين ، فإن المراجع يحتاج إلي دراسة فيما إذا كانت الإجراءات الجوهرية

تستطيع توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف ، وبالتالي مخاطر المراجعة إلي مستوى منخفض مقبول . وعندما يقرر المراجع بأن مخاطر الاكتشاف متعلقة بتوكيدات البيانات المالية لرصيد حساب مهم أو طائفة من المعاملات لا يمكن تخفيضه إلي مستوى مقبول . فإن على المراجع إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي .

مخاطر المراجعة في المنشآت الصغيرة –

يحتاج المراجع إلي الحصول على نفس المستوى من الثقة ، لغرض إبداء رأي نظيف حول البيانات المالية لكلا المنشأتين الصغيرة والكبيرة . ومع ذلك فإن هناك عدد من الضوابط الداخلية التي تكون ملائمة في المنشآت الكبيرة ، ولكنها لا تكون عملية في المنشآت الصغيرة . مثلاً في المنشآت الصغيرة قد يتم إنجاز الإجراءات المحاسبية بواسطة أشخاص قليلين ممن لديهم مسؤوليات تشغيلية وإشرافية في نفس الوقت ، ولذا فإن الفصل بين الواجبات سيكون مفقوداً أو محدداً بشكل كبير ، وقد يتم تعويض عدم ملائمة الفصل بين الواجبات ، في بعض الحالات ، بنظام رقابة إدارية محكمة ، حيث تتواجد ضوابط إشراف المالك/ المدير بسبب المعرفة الشخصية المباشرة بالمنشأة ومشاركته بالمعاملات . أما في الظروف التي يكون فيها الفصل بين الواجبات محدوداً ، إضافة للافتقار إلي أدلة إثبات لضوابط الإشراف فإن أدلة الإثبات الضرورية لدعم رأي المراجع حول البيانات المالية قد يمكن الحصول عليها من خلال إنجاز الإجراءات الجوهرية .

(الإبلاغ عن نقاط الضعف):نتيجة لحصول المراجع على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية وقيامه باختبارات الرقابة ، فإن المراجع قد يطلع على وجود نقاط ضعف في هذه الأنظمة . وعلى المراجع إعلام الإدارة ، بالسرعة الممكنة وإلي المستوى المناسب للمسؤولية بنقاط الضعف الرئيسية في تصميم أو تشغيل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والتي اطلع عليهما . ويتم إبلاغ الإدارة بنقاط الضعف الرئيسية ، عادة بشكل تحريري . ومع ذلك إذا اجتهد المراجع بأن الإبلاغ الشفهي ملائم ، فإنه يجب توثيق هذه الإبلاغ في أوراق العمل . ومن المهم الإشارة في الإبلاغ بأن نقاط الضعف التي وصلت إلي علم المراجع نتيجة لعملية المراجعة ، هي فقط التي تم إبلاغها ، وان الاختبار لم يكن مصمماً لتحديد ملائمة الرقابة الداخلية لأغراض الإدارة .

3–الأهمية النسبية تكون المعلومات ذات أهمية نسبية اذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية حيث يأخذ المدقق الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما يقرر

طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق و كذلك عند تقييم تأثير الأخطاء الجوهرية **(حماد طارق عبد العال ص, 677)**.

فعلى المدقق عند التخطيط أن يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية و ذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية هذا ما يولد العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية و بين مستوى مخاطر التدقيق .و مع ذلك فان دراسة كل من كم و نوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بغين الاعتبار

يحتاج المراجع لدراسة إمكانية وجود تأثير أساسي، على البيانات المالية ، للمعلومات الخاطئة المتعلقة بمبالغ صغيرة نسبياً ، في حالة تراكمها . مثلاً الخطأ في إجراء بنهاية الشهر قد يكون مؤشراً على احتمال وجود معلومات أساسية خاطئة في حالة تكرار الخطأ شهرياً**(داوود يوسف صبح ,ص79)**.

العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة :عند التخطيط لعملية المراجعة ، على المراجع الأخذ بعين الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري . أن تقدير المراجع للأهمية النسبية ، المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات ، تساعده على اتخاذ قرار بمسائل منها البنود التي سيقوم بفحصها وهل سيقوم باستعمال العينات وإجراءات التحليل . أن ذلك سيساعد المراجع على اختيار إجراءات المراجعة ، والتي بمجموعها ، يتوقع ان تؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول .

هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر المراجعة ، أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة والعكس بالعكس. ويأخذ المراجع بالحسبان العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية مخاطر المراجعة عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. مثلاً ،إذا قرر المراجع بعد التخطيط لإجراء مراجعة معينة، بأن مستوى الأهمية النسبية المقبول هو أقل، فان مخاطر المراجعة ستزداد . وعلى المراجع التعويض عن ذلك بإحدى الطريقتين :-

1-تخفيض المستوى المقرر لمخاطر الرقابة ، عندما يكون ذلك ممكناً ،ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوصات موسعة أو إضافية للرقابة .

2- تخفيض مخاطر الاكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة**(داوود يوسف صبح ,ص80)** .

4-اجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة___يجب أن يراعي المدقق المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة عند تحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق لتخفيض مخاطر عدم الاكتشاف حيث يجب على المدقق ما يلي :

1-تحديد طبيعة و مدى أدلة التدقيق استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية .

2-كلما كان تقييم المدقق للمخاطر اعلي يجب أن تكون الأدلة موثوقة و ملائمة بشكل اكبر .

3-كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية و مخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين الرأي**(احمد حلمي جمعة, ص65)**.

قد تختلف تقديرات المراجع للأهمية النسبية ولمخاطر المراجعة في بداية التخطيط لعملية المراجعة، عنها عند تقييمه لنتائج إجراءات المراجعة . ويحدث ذلك بسبب تغيير الظروف أو بسبب التغير في المعرفة التي يمتلكها المراجع بسبب عملية المراجعة.مثلاً في حالة كون التخطيط لعملية المراجعة قد تمت قبل انتهاء الفترة، فأن المراجع سوف يتوقع نتيجة النشاط والمركز المالي. وفي حالة كون النتائج الفعلية للنشاط وللمركز المالي مغايرة تماماً، فأن تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة قد تتغير أيضاً . إضافة لذلك فان المراجع قد يقوم ، خلال التخطيط لأعمال المراجعة ،وبشكل مقصود بتحديد مستوى الأهمية النسبية المقبول ،بمستوى أدنى من المستوى المراد استعماله لتقييم نتائج المراجعة .ان هذا الإجراء قد يتخذ لغرض التقليل من الاحتمال المرجح بعدم اكتشاف معلومات خاطئة وتوفير هامش أمان للمراجع عند قيامه بتقييم تأثير المعلومات الخاطئة المكتشفة خلال عملية المراجعة**(داوود يوسف الصبح ,ص80)**

تقييم تأثير المعلومات الخاطئة :عند تقييم عدالة عرض البيانات المالية، على المراجع تقدير فيما إذا كان إجمالي المعلومات الخاطئة المشخصة خلال عملية المراجعة ، والتي لم يتم تصحيحها ذا أهمية نسبية .

يحتاج المراجع للتفكير ملياً إذا كان إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة ذا أهمية نسبية ، فإن عليه التفكير في تخفيض مخاطر المراجعة وذلك بتوسع إجراءات المراجعة أو الطلب من الإدارة بتعديل البيانات المالية . وفي كل الأحوال فإن الإدارة قد تكون راغبة في تعديل البيانات المالية المتعلقة بالمعلومات الخاطئة المشخصة .

في حالة رفض الإدارة تعديل البيانات المالية ، وان نتائج توسيع إجراءات المراجعة لم تمكن المراجع من الوصول إلي استنتاج بأن إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية نسبية ، فعلى المراجع في مثل هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريره حسب المعيار الدولي للمراجعة (700) الموسوم (تقرير المراجع حول البيانات المالية) .

في حالة اقتراب إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة والمشخصة من قبل المراجع لمستوى الأهمية النسبية ، فإن على المراجع دراسة فيما إذا كان من المرجح للمعلومات الخاطئة غير المكشفة ، وبعد آخذها مع إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة أن تتجاوز مستوى الأهمية النسبية . لذا فعند اقتراب إجمالي المعلومات الخاطئة غير المصححة مستوى الأهمية النسبية ، يستوجب أن يقوم المراجع بدراسة تخفيض المخاطر بواسطة القيام بإجراءات مراجعة إضافية ، أو الطلب من الإدارة بتعديل البيانات المالية المتعلقة بالمعلومات الخاطئة المُشخصة**(حماد طارق عبد العال ,ص207,205)** .

5-أدلة الإثبات في التدقيق_ يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات يني عليها راية المهني و تشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية **(احمد حلمي جمعة ,ص185)**و لحصول على أدلة الإثبات على المدقق القيام بالإجراءات التالية :

-**الفحص** هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر و السجلات للحصول على الأدلة الكافية و هي أدلة صادرة من طرف المؤسسة و مستعملة داخلها و أدلة صادرة من خارج المؤسسة ومستعملة داخلها و أدلة صادرة من داخلها و مستعملة خارجها

-**الاستفسار و المصادقة** يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أطراف خارجية

-**الإجراءات التحليلية** أي الحصول على نسب و مؤشرات حول عناصر معينة

-**الملاحظة** قيام المدقق بملاحظة عمليات الجرد و إجراءات نظام الرقابة

-**الاحتساب** قيام المدقق بعمليات الجمع و الضرب و غيرها بغرض التحقق

إن موثوقية أدلة الإثبات تتأثر بمصدرها : داخلية أو خارجية ، وبطبيعتها مرئية أو موثقة أو شفهية. وبينما تعتمد موثوقية أدلة الإثبات على الظروف الخاصة ، إلا أن العموميات المدرجة أدناه ستساعد على تقدير موثوقية أدلة الإثبات :

*أدلة الإثبات من المصادر الخارجية (مثلاُ التأييدات المستلمة من طرف ثالث) هي أكثر موثوقية من تلك الصادرة داخلياً .

*أدلة الإثبات الصادرة داخلياً أكثر موثوقية عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، ذوي الصلة ، فعالين.

*أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها من المنشأة.

*أدلة الإثبات على شكل وثائق أو المكتوبة أكثر موثوقية من تلك الشفوية .

أن أدلة الإثبات تكون أكثر قناعة عندما تكون مفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من عدة مصادر، أو ذات الطبيعة المختلفة، متناغمة. في مثل هذه الظروف قد يحصل المراجع على درجة متراكمة من الثقة أعلى من تلك التي يحصل عليها من بنود أدلة الإثبات عندما تراعي مفرداً . وبالعكس عندما تكون أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متناغمة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى ، عندها على المراجع أن يقرر ماهية الإجراءات الضرورية لحل مشكلة عدم التناغم**(غسان فلاح المطارنة, ص 195)** .

يحتاج المراجع إلى أن يراعي العلاقة بين كلفة الحصول على أدلة الإثبات وبين فائدة المعلومات التي سيحصل عليها.ومع ذلك فإن مسألة صعوبة أو كلفة الحصول على الأدلة، لا تعتبر لنفسها أساساً صحيحاً لحذف الإجراء الضروري.

6-إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة في أيطار مهمة التدقيق الأولي يجب على المدقق الحصول أدلة كافية تفيد أن**(احمد حلمي جمعة, ص100):**

1-الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء جوهرية

2-الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة

3-أن السياسات المحاسبية نطبق بثبات و مدى مناسبتها في حالة وجود تغييرات و الإفصاح الكافي عنها.

7-الإجراءات التحليلية :يطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة . ويعتمد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض ، فمثلا إذا كانت العلاقة بين صافي الربح والمبيعات 25% كربح لكل عملية بيع فإن كل زيادة في حجم المبيعات يجب أن يرافقها زيادة أيضاً في الأرباح بنفس النسبة تقريباً ، وفي حالة ظهور أية انحرافات في القيم الفعلية عن القيم المتوقعة فإن هذا يستدعي من مراجع الحسابات أن يقوم بالتحري عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها**(منصور احمد البديوي ,ص189).**

على المراجع أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط ، والنظرة الشاملة لعملية المراجعة . وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضاً في المراحل الأخرى .

"الإجراءات التحليلية" تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة ، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها .

تتضمن الاجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلا

*المعلومات المقارنة للفترات السابقة و*النتائج المرتقبة مثلا التنبؤات و الموازنات التقديرية ...و*المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي اليه .

أو هي استخدام المقارنات و العلاقات كنسب مثلا لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة مثلا مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة لمعرفة مدى منطقية الرصيد

و تستعمل الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف التالية : * فهم طبيعة أعمال العميل *تقدير قدرة الشركة على الاستمرار *التعرف على الأخطاء المحتملة*تخفيض تكلفة اداء عملية التدقيق

فعندما تكتشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة انحرافات عن المبالغ المتنبأ بها فان على المدقق البحث و الحصول تفسيرات مهمة وأدلة معززة لهذه الحالات**(سردوك فاتح ,ص 2009)** .

8-عينة التدقيق و الوسائل الاختيارية :حيث يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100بالمئة من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات

وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة و يجب على المدقق أن ياخد باعتباره أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها و إجراءات التدقيق التي يحتمل ان تحقق تلك الأهداف**(حسين القاضي, مأمون حمدان, ص 270)** .

إذا وجد مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه ، فإنه يحد من الاختبارات التي سيجريها في الدفاتر والسجلات أي لا يتم مراجعتها 100% إذ أن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط مكلف ويحتاج إلي وقت طويل وإنما كذلك لا داعي له طالما أن نظام الرقابة قوي ويمكن الاعتماد عليه **(احمد حلمي جمعة ,ص270 ,271).**

وفي هذا المجال يقوم مراجع الحسابات بفحص بعض العمليات المالية للمنشأة مستخدماً أسلوب العينية الإحصائية خاصة بعد أن ثبت نجاحها في الولايات المتحدة الأمريكية في عقد الخمسينات من القرن السابق في المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم.

*حجم و انتقاء العينة عند تحديد حجم العينة يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار المدقق خطر المعاينة و الخطأ المقبول و الخطأ المتوقع

كما يجب اختيار العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي و هناك 3 طرق أساسية في اختيار العينة أما الاختيار العشوائي أو الاختيار المنظم أو الاختيار ألاتفاقي.

* تقييم النتائج ينبغي على المدقق أن يقيم نتائج العينة للنظر فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد توقعاته أو انه يحتاج إلى تنقيح و في حال أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الولي للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق ان:

-يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة و مكامن الأخطاء المحتملة و يقوم بتعديلات ضرورية

-يعدل تخطيط إجراءات التدقيق

9-تدقيق التقديرات المحاسبية يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصيد احد البنود ومن أمثلة التقديرات :المخصصات و الإيرادات المستحقة و الضرائب المؤجلة و الاحتياط .فيجب على المدقق مايلي **(حسين القاضي ,ص 242):**

1-أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا .

2-فحص الأسلوب المستخدم للقيام بالتقديرات

3-استخدام تقدير مستقل و مقارنته مع تقدير الإدارة

4-مقارنة التقديرات المحاسبية لفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.

10-الأطراف ذات العلاقة_ فعلى المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء و الإدارة و التي يحددون أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة و مراجعة سجلات أسماء المساهمين و مراجعة إقرارات المؤسسات الضريبية .

عند فحص معاملات محدد مع أطراف ذات العلاقة على المدقق أن يحصل أدلة إثبات كافية و ملائمة تبين بان المعاملات قد أفصح عنها و سجلت**(محمود محمد عبد السلام البيومي, ص 207)** .

11-الأحداث اللاحقة :مصطلح الأحداث اللاحقة يستعمل للإشارة إلى كل الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية و تاريخ تقرير المدقق و الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره**(احمد حلمي جمعة, ص 114,108)** و تنقسم الأحداث اللاحقة إلى :

1-الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة كافية وملائمة بان جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل في القوائم المالية او الإفصاح عنها قد تم تحديدها و تتمثل هذه الإجراءات في

*قراءة محاضر الاجتماعات التي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية و الاستفسار حول الجديد المتعلق بالدعاوى و المطالبات و قراءة أخر قوائم مالية مرحلية للمؤسسة أهمها توقعات التدفق النقدي في تلك الفترة .

2-الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق و لكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل استفسارات فيما يتعلق بهذه القوائم بعد تاريخ تقريره بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة .

3-الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير و كان من المحتمل ان تؤثر على التقرير في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة و يشير في تقريره الجديد على التعديلات إن وجدت .

12-الاستمرارية على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا و عليه الأخذ بعين الاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المؤسسة كمشروع مستمر و من هذه المؤشرات **(رشا حمادة, ص 02)**ما يلي :

***مؤشرات مالية:** الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم .الخسائر التشغيلية الضخمة .ظهور النسب المايلية سلبية .عدم القدرة على التسديد .تؤخر توزيع الأرباح.صعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.

***مؤشرات تشغيلية** :فدان إداريين بدون تعويضهم. فقدان أسواق رئيسية آو امتياز أو ترخيص . مصاعب عمالية.

***مؤشرات أخرى** :عدم تطبيق متطلبات قانونية .إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة .تغييرات في القوانين أو السياسة .

ومن الإجراءات التي يعتمدها المدقق للحصول على أدلة إثبات لإزالة شكوكه المتوقعة حول فرض الاستمرارية ما يلي :

*تحليل التدفقات النقدية و الربحية

*تحليل القوائم المالية المرحلية

*تدقيق شروط اتفاقية السندات و القروض

*استفسار من محامي العميل حول الدعوى

أدلة الإثبات : عندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية .على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور، وبالشكل المقنع للمراجع.

خلال قيامه بعملية المراجعة ، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة المصممة للحصول على أدلة إثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية . وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية ، فإن بعضا من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقاً . ومن ضمن الإجراءات المناسبة **(حسين القاضي ,مامون حمدان, ص 238)**بهذا الصدد ما يلي

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى ، مع الإدارة.
- فحص الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتوصل كمؤسسة مستمرة .
- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متوفرة .
- فحص شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي إخلال في تطبيقها .
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي والمطالبات .
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه ، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة ، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية.
- مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الزبائن القائمة .

عند تحليل التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى ، على المراجع النظر في موثوقية نظام المنشأة في إعداد هذه المعلومات . وعلى المراجع أيضاً النظر إلى كون الفرضيات التي ارتكزت عليها التوقعات تبدو مناسبة في مثل هذه الظروف . إضافة لذلك فإن على المراجع مقارنة المعلومات

المتوقعة للفترات السابقة القريبة مع النتائج الفعلية ، وان يقارن المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها لتاريخه.

كذلك على المراجع مراعاة ومناقشة الإدارة حول خططها المستقبلية مثل خطط تصفية الأصول واقتراض المبالغ وإعادة جدولة الديون ، أو ترشيد أو تأخير الاتفاق ، أو زيادة رأس المال . وبصورة عامة فإن صلة المراجع بهذه الخطط تتضاءل كلما طالت الفترة الزمنية للأعمال المخططة وللأحداث المتوقعة . وفي العادة يتم إعطاء تركيز خاص على الخطط التي لها تأثير مهم على قابلية المنشأة لتسديد كافة التزاماتها في المستقبل المنظور وعلى المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن هذه الخطط عملية ومن المرجح تطبيقها وأن نتائج هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع . ويقوم المراجع عادة بالسعي للحصول على إقرارات تحريرية من الإدارة بخصوص هذه الخطط**(محمود عبد السلام البيومي ,ص 244)**.

المحور الرابع :معايير الاعتماد على أعمال الآخرين و إعداد التقرير

1-الاعتماد على أعمال مدقق أخر يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق أخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الأخر في سياق المهمة و يعلمه بالأمور التالية(**احمد حلمي جمعة, ص 89, 90)**

-متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة و الجزء

-الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الأخر و تقريره و تنسيق الجهود بينهما و البرنامج الزمني

-يجب ان يتعاون المدقق الرئيس مع الأخر على أن يقوم الأول بدراسة النتائج الهامة للأخير

2-الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي_أن وجود تدقيق داخلي فعال يسمح باختصار إجراءات التدقيق الداخلي ففي حال توفر دلائل ان التدقيق الداخلي مناسب على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي و انجاز تقييم أولي لها بناءا دراسة مكانة المدقق الداخلي في التنظيم ووجهة نظر الإدارة حول التوصيات التدقيق الداخلي و الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي .

على المدقق الخارجي إعداد تقييم لمدى كفاية أعمال المدقق الداخلي لأغراضه عن طريق دراسة فيما اذا كان :

-قد تم الحصول على أدلة كافية و ملائمة تدعم النتائج المتوصل لها و النتائج التي تم الوصول لها مناسبة في الظروف المحيطة

-قد تم انجاز العمل من قبل أشخاص ذوى تدريب و تأهيل كمدققين داخليين **(احمد حلمي جمعة ,ص 78 79).**

3-الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين_قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة على شكل تقارير أو أراء وتقييمات من أمثلة ذلك تقييمات لأنواع معينة من الأصول و تحديد الحالة المادية لها ...

حيث يتعين على المدقق قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من كفاءته و موضوعيته و استقلاليته عن المؤسسة .بالإضافة للحصول على أدلة إثبات تفيد أن نطاق عمل الخبير كاف **(حماد طارق عبد العال ص 86, 87)**

4-تقرير المدقق عن القوائم المالية يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .

1) يجب أن يوضح التقرير تلك الظروف التي أدت إلي عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلي أخرى مقارنة بين هذه السنة والسنوات السابقة .
2) يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلي غير ذلك .
3) يجب أن يبين التقرير رأي المراجع على القوائم المالية كوحدة واحدة ، وعندما لا يستطيع المراجع إعطاء رأيه على القوائم المالية ، يجب أن يذكر في التقرير أسباب ذلك .

باعتباره أخر مرحلة من عملية التدقيق يصدر المدقق تقريره النهائي للإطراف الطالبة له و يجب أن يتضمن العناصر التالية مدرجة بالترتيب**(غسان فلاح المطارنة ص73,70)**

عنوان التقرير.الجهة لمستقبلة .الفقرة الافتتاحية تشمل (تحديد القوائم المالية المدققة.بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة .و مسؤوليات المدقق.)

<u>فقرة النطاق</u>(الشارة إلى المعايير الدولية أو الوطنية .وصف العمل الذي قام به المدقق .تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية و تقييم طريقة عرض القوائم المالية).يجب ان تتضمن بيانا من المدقق بان عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي أصدره.

<u>فقرة الرأي</u> (أي بنص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية و عادلة عن المركز المالي للمؤسسة .).

التاريخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق .

قد يجد مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند قيامه بمراجعة حسابات بعض الشركات ، أن الإدارة ملتزمة عند إعدادها للقوائم المالية ، بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، وكذلك عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات ، وتأكد المراجع بأن المبالغ المثبتة بقائمة الدخل

والمركز المالي هي مبالغ حقيقية وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي ، كما أنه قد حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير تلك القوائم للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية السنة المالية وفي مثل هذه الحالة يصدر رأياً نظيفاً ((بدون تحفظ)) .

ولكن في بعض الحالات ونتيجة لظروف معينة قد يجد المراجع بأنه لا يستطيع إصدار تقرير نظيف ، والرأي الذي يتوصل إليه المراجع لا يتم عادة بمعزل عن إدارة الشركة ، حيث أنه يتناقش ويتحاور مع إدارة الشركة في كافة الأمور التي تستدعي امتناعه عن إصدار تقريراً نظيفاً . وإذا اقتنع المراجع بأن القوائم المالية محل المراجعة أو طبيعة عملية المراجعة ذاتها لا تمكنه من إصدار تقريراً نظيفاً فعليه أن يتخذ الإجراء المناسب في هذه الأحوال

وهناك كثير من الظروف والأحوال التي تواجه المراجع تمنعه من إصدار تقريراً نظيفاً (أو بدون تحفظ) ، ومن أهم هذه الظروف ما يلي :-

1) عدم إتباع الشركة للمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وإصرار إدارة الشركة على موقفها فيما يتعلق بهذا الأمر . ويجد المراجع أن هناك تأثيراً جوهرياً على البيانات الواردة بالقوائم المالية نتيجة عدم إتباع الشركة للمبادئ المحاسبية المقبولة .
2) عدم تطبيق إدارة الشركة الطرق المحاسبية (السياسات المحاسبية) بطريقة متجانسة من فترة لأخرى ، وإصرارها على هذا التغيير دون موافقة المراجع ودون وجود مبرر منطقي يسمح بهذا التغيير .
3) وجود قيود مفروضة على عمل المراجع بواسطة إدارة الشركة مثل عدم تمكينه من حضور عملية الجرد ، أو عدم تمكينه من الحصول على المصادقات من العملاء المدينين بصحة أرصدتهم لدى الشركة .
4) وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات ، مثل رفع دعاوى قضائية ضد الشركة لتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ، أو رفع دعوى من عمال الشركة أمام القضاء يطالبون بدفع تعويضاتهم المستحقة على الشركة .
5) أحد الأحداث التي يجب على المراجع أخذها بعين الاعتبار هو استمرار الشركة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة والتي لا تزيد عن اثنتي عشر شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية ففرض الاستمرار في الأعمال هي أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد

وتجهيز القوائم المالية ، فإذا شك المراجع في عدم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية للفترة القادمة فإن عليه ان يشير إلي ذلك في تقريره .

6) في حالة مراجعة بعض القوائم المالية بواسطة زميل آخر فإن المراجع عادة يمتنع عن إبداء الرأي عليها .

وإذا ما واجه مراجع الحسابات المستقل أحد الحالات السابقة فإنه يجد نفسه مضطراً لاتخاذ موقف معين ، وسوف نستعرض أربعة أنواع من الرأي في تقارير المراجعة هي:-

1) الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف)

2) الرأي بتحفظ (رأي مُقيد)

3) الرأي السلبي (المعاكس)

4) الامتناع على إبداء الرأي

1- الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف) :

يصدر مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي راجعها إذا توافرت لديه أربعة شروط هي :-

(أ) أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .

(ب) عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل

(ج) أن يبدد المراجع أي شك أو غموض بأن بنود قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي .

(د) حصول المراجع الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

2- الرأي بتحفظ :

يُصدر التقرير متحفظاً أو مقيداً عندما يذكر المراجع في تقريره بعض الملاحظات أو التحفظات التي يكون القصد منها لفت النظر إلي أنه لم يكن قادراً على القيام بالفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، ومن الظروف أو الأسباب التي تجعل مراجع الحسابات يتحفظ في تقريره نذكر منها ما يلي :-

(أ) تحفظات تتعلق بوجود قيود على نطاق الفحص (محدودية مجال الفحص الذي قام به)

(ب) تحفظات تتعلق بالثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية وتكون فقرة الرأي كما يلي :

3- الرأي السلبي (المعاكس) :

التقرير السلبي المعاكس هو عكس التقرير النظيف (بدون تحفظ) ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلاً عادلاً وصادقاً يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .ولإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة في القوائم المالية ، ويجب على المراجع أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعاكس ويبين ذلك في فقرة توضيحية مستقلة في تقريره .

4-الامتناع عن ابداء الراي

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأياً فنياً عن القوائم المالية موضوع المراجعة ، ويمتنع المراجع عن إبداء رأيه إذا ما واجه إحدى الحالات التالية :-

(أ) وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه إدارة الشركة وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد ، أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين وحصوله على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة موضوع المراجعة .

(ب) وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات فإذا تأثرت القوائم المالية تأثيراً جوهرياً بأحد الأحداث غير المؤكدة التي لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة مثل تعدي الشركة على حقوق الاختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ، أو الشك في استمرارية الشركة للقيام بأعمالها الاعتيادية القادمة .

(ج) في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بمراجعة بعض القوائم المالية ، ففي هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها . ويجب على المراجع الرئيسي في حالة أداء خدمات المراجعة للشركة محل المراجعة أن يوضح بدقة في تقريره ما أداه من أعمال ويحدد مدى مسئوليته حتى لا يظن الغير أن هذا يعني أداء المراجعة بكاملها ، وتحديد المسئولية يعتبر من الأمور الهامة بالنسبة لمراجع الحسابات حتى لا يحمل نفسه مسئوليات هو أصلاً غير مسئول عنها .

عندما يتعذر على مراجع الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة ووضوح القوائم المالية ، فإنه لا يبدي رأياً على هذه القوائم ، وغالباً ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلي تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها .

5-المقارنات :على المدقق التأكد من أن كافة المقارنات مطابقة مع اطار التقارير المالية **(احمد حلمي جمعة ,ص 115 ,119)**

*مسؤولية المدقق عن الأرقام المتناظرة و التقرير عنها: يقوم المدقق بالتأكد من ان الارقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح و تم تصنيفها بشكل ملائم .

ويقوم المدقق بتقدير ما اذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع السياسات الفترة الحالية .

و يقوم المدقق بالتأكد أن الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ و الافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة .

يجب على المدقق الإشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في حالة جاء تقرير المدقق عن الفترة الماضية رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا .

*مسؤولية المدقق بشان القوائم المالية المقارنة و التقرير عنها : يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات اطر التقارير المالية المناسبة و هذا يتطلب قيام المدقق بتقرير :

1-ما إذا كانت السياسات المحاسبية للفترات منسجمة مع سياسات الفترة الحالية.

2-ماذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ و الافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة **(حسين القاضي ,مامون حمدان, ص 246)**.

6-تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الاغرا ض الخاصة يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد بخصوص ارتباطات التدقيق بما في ذلك :

1-القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية.

2-حسابات معينة.

3-مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها.

4-القوائم المالية الملخصة.

حيث لابد أن يكون هناك اتفاق بين العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة و شكل و محتوى التقرير و ذلك قبل القيام بالمهمة وكذلك عند تخطيط المدقق لعمله لابد أن يكون واضحا له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي سيستخدمها و يجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من اجله و أن يشير كذلك أي قيود يراها على توزيعه **(محمود عبد السلام البيومي ,247 ,248)**.

المحور الخامس المراجعة في بيئة استعمال الحاسوب :

على المراجع الأخذ بعين الاعتبار كيفية تأثير بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب (الكمبيوتر) على عملية المراجعة .

أن الهدف العمومي ونطاق عملية المراجعة لا تتغير في بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب . ومع ذلك فأن استعمال الحاسوب سيؤدي إلي تغيير معالجات وحفظ وإبلاغ المعلومات المالية ، وقد يؤثر على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة ، وعليه فأن بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب قد تؤثر على :-

- الإجراءات التي يتبعها المراجع في الحصول على فهم كافٍ للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية .
- اعتبارات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والتي من خلالها يتوصل المراجع إلي تقدير المخاطر .
- التصاميم التي يضعها المراجع وإنجازه لاختبارات الرقابة وللإجراءات الجوهرية المناسبة لتحقيق أهداف عملية المراجعة

على المراجع أن تكون لديه المعرفة الكافية لبيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب لغرض تخطيط وإدارة والإشراف على ومعاينة العمل المؤدى . وعلى المراجع النظر فيما إذا كانت هناك حاجة خلال عملية المراجعة ، إلي مهارات متخصصة في أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب . وهؤلاء قد يحتاج إليهم لغرض :

- الحصول على فهم كافٍ للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب .
- تحديد تأثير هذه البيئة على التقديرات العمومية للمخاطر ، وعلى المخاطر لمستوى رصيد الحساب ولطائفة المعاملات .
- تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة المناسبة والإجراءات الجوهرية .

وفي حالة الحاجة إلي مهارات متخصصة ، فأن المراجع سوف يطلب مساعدة أحد المهنيين الحائزين لمثل هذه المهارات والذي قد يكون أحد موظفي المراجع أو مهني خارجي . وفي حالة التخطيط لاستخدام هذا المهني ، على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل

مناسب لغرض عملية المراجعة ويتماشى مع الدليل الدولي للمراجعة (620) الموسوم (الاستفادة من عمل خبير) .

تمشياً مع الدليل الدولي للمراجعة (400) الموسوم (تقدير المخاطر والرقابة الداخلية) ، على المراجع أن يحصل على فهم كافٍ للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ليستطيع التخطيط لعملية المراجعة وتطوير تصور فعال لكيفية إنجازها .

عند تخطيط أجزاء من عملية المراجعة التي قد تكون متأثرة ببيئة أنظمة معلومات المنشأة التي تستخدم الحاسوب ، على المراجع أن يحصل على فهم لأهمية وتعقيد فعاليات أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب ، وأن المعلومات المتيسرة لاستعمالها في عملية المراجعة . هذا الفهم يتضمن بعض الأمور مثل :-

- أهمية وتعقيد معالجات الحاسوب في تطبيق كل حساب مهم . والأهمية تتصل بالأهمية النسبية لتوكيدات البيانات المالية المتأثرة بمعالجات الحاسوب ومن الأمثلة قد يعتبر فيها التطبيق معقداً ما يلي :-
  - يكون حجم المعاملات من الضخامة بحيث يجد مستعملوا الحاسوب صعوبة كبيرة في تشخيص الأخطاء وتصحيحها خلال التشغيل .
  - يقوم الحاسوب آلياً بتكوين معاملات أو قيود هامة ، وتحويلها مباشرة إلي استعمالات أخرى .
  - يقوم الحاسوب بإنجاز احتسابات معقدة لمعلومات مالية وينتج ذاتياً معاملات هامة أو قيود ، والتي لا يمكن التحقق من صحتها بشكل مستقل.
  - يتم تبادل المعلومات إلكترونياً مع مؤسسات أخرى (كأنظمة تبادل المعلومات إلكترونياً) وبدون متابعة يدوية للتأكد من ملائمتها ومعقوليتها .
- الهيكل التنظيمي لفعاليات أنظمة معلومات المنشأة التي تستخدم الحاسوب ومدى تركيز أو توزيع معالجات الحاسوب ضمن المنشأة ، وخاصة تلك التي قد تؤثر على فصل الواجبات .
- وجود المعلومات . أن المستندات الأصلية ، وبعض ملفات الحاسوب قد يعد تقارير داخلية والتي يمكن أن تكون مفيدة في إنجاز اختبارات جوهرية وخصوصاً الإجراءات التحليلية . أن احتمال استعمال طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب قد يتيح

الفرصة لزيادة الفعالية في إنجاز إجراءات المراجعة ، أو قد يمكن المراجع من الاقتصاد في تطبيق إجراءات معينة على كامل مجتمع الحسابات أو المعاملات .

عندما تكون أنظمة معلومات المنشأة التي تستخدم الحاسوب ذات مغزى ، على المراجع أن يحصل أيضاً على فهم لبيئة هذه المعلومات ، وفيما إذا كانت تؤثر على تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة . إن طبيعة المخاطر والصفات المميزة للرقابة الداخلية في بيئة أنظمة التي تستخدم الحاسوب وتتضمن ما يلي :

- فقدان آثار المعاملة : حيث أن بعض المعلومات التي تستخدم الحاسوب مصممة بحث أن الأثر الكامل للمعاملة ، والمفيد لأغراض المراجعة ، قد يتواجد لفترة قصيرة أو على شكل مقروء على الحاسوب فقط وعندما يقوم نظام تطبيقي معقد بإنجاز عدد كبير من مراحل المعالجات ، فقد لا يكون هناك أي أثر كامل ووفقاً لذلك ، فإن الأخطاء المغمورة في تطبيقات منطق برنامج ، قد يكون من الصعوبة اكتشافها في الوقت المناسب بواسطة إجراءات "المستعمل" اليدوية .
- المعالجات المتماثلة للمعاملات : معالجات الحاسوب المتمثلة ، تعالج المعاملات المشابهة بنفس الأمر لذا فإن الأخطاء الكتابية في المعالجات اليدوية ستكون محذوفة عملياً . وبالعكس فإن أخطاء البرامج "أو الأخطاء النظامية الأخرى في الأجهزة أو البرامجيات" ستؤدي عادة إلي معالجة كافة المعاملات بشكل خاطئ .
- فقدان الفصل بين الوظائف : قد تتمركز في أنظمة المعلومات التي تستخدم عدة إجراءات للرقابة ، والتي تنجز عادة في الأنظمة اليدوية بواسطة أشخاص متفرقين . لذا فأن شخصاً واحداً ، ممن يمتلكون مدخلاً إلي برنامج الحاسوب والمعالجات والمعلومات ، قد يكون في وضع لإنجاز عدة وظائف متعارضة .
- احتمال الأخطاء والمخالفات : أن احتمال الخطأ البشري في تطوير وصيانة وتنفيذ أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب ، قد تكون أكبر من احتمالها في الأنظمة اليدوية ، ويعود سبب ذلك جزئياً إلي مستوى التفصيل الملازم في مثل هذه الفعاليات . كذلك فإن احتمال تمكن الأشخاص من الإطلاع غير المرخص على المعلومات أو لتعديل المعلومات بدون أدلة منظورة قد يكون اكبر من أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب ، ومن احتمالها في الأنظمة اليدوية .

إضافة لذلك فأن قلة التدخل البشري في إدارة المعاملات المعالجة بواسطة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب يمكن أن يخفض من احتمال ملاحظة الأخطاء والمخالفات . أن الأخطاء والمخالفات التي تحدث خلال عملية تصميم أو تعديل البرامج التطبيقية أو البرامج وملحقاتها قد تبقى غير مكتشفة لفترات طويلة من الوقت .

- خلق أو تنفيذ المعلومات : أن أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب قد تحتوي على إمكانية خلق أو تنفيذ أنواع معينة من المعاملات ذاتياً . إن إقرار هذه المعاملات أو الإجراءات قد لا توثق بنفس الطريقة التي توثق بها في الأنظمة اليدوية ، وأن مصادقة الإدارة على هذه المعاملات قد تكون ضمن موافقتها على تصميم أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب والتعديلات التالية لها .
- الاعتماد على الضوابط الأخرى بواسطة معالجات الحاسوب : قد ينتج معالجات الحاسوب تقارير ومخرجات أخرى تستعمل في إنجاز إجراءات الرقابة اليدوية . أن فعالية إجراءات الرقابة اليدوية هذه يمكن أن تعتمد على فعالية الضوابط بواسطة اكتمال ودقة معالجات الحاسوب . وبدورها ، فإن فعالية وثبات ضوابط معالجة المعاملة في تطبيقات الحاسوب غالباً ما تعتمد على فعالية الضوابط العامة لأنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب .
- احتمال زيادة إشراف الإدارة : أن أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب تستطيع أن تقدم للإدارة أدوات تحليلية مختلفة ، والتي قد تستخدم لغرض المتابعة والإشراف على تشغيل المنشأة . وإن وجود هذه الضوابط الإضافية ، أن استعملت ، قد يستفاد منها في تعزيز هيكلية الرقابة الداخلية برمتها .
- احتمال استعمال طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب : أن مسألة معالجة وتحليل كميات كبيرة من المعلومات باستخدام الحاسوب قد توفر للمراجع فرصة استعمال طرق وأدوات ، عامة أو متخصصة بمساعدة الحاسوب في تنفيذ اختبارات المراجعة .

إن كـلا مـن المخـاطر والضـوابط الموضـوعة كنتيجـة للصـفات المميـزة لأنظمـة المعلومات التي تستعمل الحاسوب لها تأثير محتمل على تقدير المراجع للمخاطر ، وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

تمشياً مع الدليل الدولي للمراجعة (400) الموسوم "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" على المراجع أن يقوم بعمل تقدير المخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لتوكيدات البيانات المالية الرئيسية .

قد يكون لكل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة في بيئة المعلومات التي تستعمل الحاسوب ، تأثير شامل وتأثير على حساب خاص عند وجود احتمال قوي لمعلومات خاطئة رئيسية ، وكما يلي :-

- قد تنتج المخاطر من عجز في نشاطات شاملة لأنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب كتطوير البرنامج وصيانة وأنظمة مساندة البرامجيات والتشغيل وتدابير الأمن الحقيقي لأنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب والتحكم في حرية استعمال برامج نفعية ذات امتياز خاص ، هذا العجز يتضمن الميل إلي وجود تأثير شامل على كافة الأنظمة التطبيقية التي تتم معالجتها بواسطة الحاسوب .
- أن المخاطر قد تزيد من احتمال الأخطاء أو عمليات الغش في تطبيقات معينة أو في قواعد محددة للمعلومات أو في الملفات الرئيسية أو في عمليات معالجة محددة . مثلاً أن وجود الأخطاء يكون اعتيادياً في أنظمة تستخدم منطق أو حسابات معقدة ، أو التي يجب أن تتعامل مع عدة حالات مختلفة ذات طبيعة استثنائية . كما أن أنظمة الرقابة على التسويات النقدية أو الأصول السائلة الأخرى ، تكون عرضة لأعمال الغش من قبل المستعملين أو موظفي أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب .

بالنظر لظهور تقنيات جديدة لأنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب ، فإنها غالباً ما تستخدم من قبل العملاء بشكل متزايد ، لبناء أنظمة معقدة لتطبيقات الحاسوب ، فأنها تتضمن خطوات اتصال مصغرة لوحدة المعالجة المركزية ، ومعلومات أساسية موزعة ، ومعالجات المستعمل النهائي ، وأنظمة إدارة الأعمال التي تغذي المعلومات مباشرة إلي الأنظمة المحاسبية . مثل هذه الأنظمة تزيد من التطوير الرفيع والشامل لأنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب ، وتؤثر في تعقيد التطبيقات الخاصة بها ، ونتيجة لذلك فإنها قد تؤدي إلي زيادة المخاطر وتتطلب دراسات إضافية .

تمشياً مع الدليل الدولي للمراجعة (400) الموسوم "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" على المراجع مراعاة بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب عند تصميم إجراءات المراجعة وذلك لتقليل مخاطر المراجعة إلي المستوى الأدنى المقبول .

أن أهداف المراجع الخاصة لا تتغير في حالة معالجة المعلومات المحاسبية يدوياً أو بواسطة الحاسوب . ومع ذلك فإن طرق تطبيق إجراءات المراجعة لجمع الأدلة قد تتأثر بطرق معالجات الحاسوب . ويستطيع المراجع استعمال الإجراءات اليدوية للمراجعة ، أو طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب ، أو استعمال الطريقتين معاً ، لغرض الحصول على أدلة كافية . ومع ذلك ، فأنه قد يكون من الصعب أو المستحيل على المراجع ، في الأنظمة المحاسبية التي تستعمل الحاسوب لمعالجة تطبيقات مهمة أن يحصل على معلومات لفحصها أو للاستفسار عنها أو التأكد منها بدون مساعدة الحاسوب .

قائمة المراجع :

الكتب بالعربية

1. احمد حلمي جمعة ,المدخل إلى التدقيق الحديث ,الطبعة الثانية ,دار صفاء للنشر, عمان, 2005.
2. احمد حلمي جمعة ,تطور معايير التدقيق الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ,الكتاب الأول, الطبعة الأولى, دار صفاء للنشر, عمان, 2008.
3. احمد السيد احمد لطفي ,التطورات الحديثة في المراجعة ,الدار الجامعية ,الإسكندرية, 2007.
4. حاتم محمد الشيشيني, أساسيات المراجعة ,مدخل معاصر, المكتبة العصرية, مصر, .2007
5. حسين احمد دحدوح ,حسين يوسف القاضي, مراجعة الحسابات المتقدمة, الإطار النظري, و الإجراءات الجزء الأول, الطبعة الأولى, دار الثقافة ,2009.
6. حماد طارق عبد العال, موسوعة معايير المراجعة ,جامعة عين شمس, الإسكندرية ,2004
7. حسين القاضي, مامون حمدان, المحاسبة الدولية, الطبعة الأولى, الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع عمان 2000.
8. داوود يوسف الصبح ,تدقيق البيانات المالية, دار المنشورات الحقوقية, لبنان, 2002.
9. غسان فلاح المطارنة ,تدقيق الحسابات المعاصر, الناحية النظرية, الطبعة الأولى, دار المسيرة للنشر عمان 2006.
10. محمود محمد عبد السلام البيومي , المحاسبة و المراجعة, في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية, منشاة المعارف للنشر و التوزيع, الإسكندرية 2003.
11. منصور احمد البديوي ,شحاتة السيد شحاتة دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية و الدولية ,الدار الجامعية, الإسكندرية ,2002-2003.
12. محمود السيد الناغي ,المراجعة إطار النظري, و الممارسة , الطبعة الثانية, مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ,مصر, 1992.

الكتب بالفرنسية

Antoine Mercier, Philipe merle , audit et commissariat aux compte ,édition Francis Lefebvre,2010.

مقالات

1. عبد الرحمان إبراهيم الحميد, مجلة أخبار المحاسبة العدد الرابع, الجمعية العلمية للمحاسبة, الدوحة, قطر سبتمبر ,2007.

مداخلات

2. فاتح سردوك ,دراسة اثر استخدام الحاسوب و الإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات, الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية و دورها في اتخاذ القرارات الإدارية ,جامعة سكيكدة, 2009.

الفهرس

مقدمة: **3**

المحور الأول :الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية **5**

1-تبني معايير التدقيق الدولية 5

2-ظهور مفهوم التدقيق الدولي 5

3- كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق 6

4-خصائص معايير التدقيق الدولية 8

5- أهمية معايير التدقيق الدولية 8

6-علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية 9

7-معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما : 10

8-مقاربة التدقيق بالمخاطر 16

المحور الثاني :معايير المبادئ العامة و المسؤوليات **18**

1-أهداف التدقيق و مبادئه العامة : 18

2-شروط الارتباطات بمهمة التدقيق 20

3-وجوب الرقابة على جودة أعمال التدقيق 21

4-إعداد أوراق عمل التدقيق أو التوثيق 22

5-مسؤولية المدقق حول الغش و الخطأ في القوائم المالية 23

6-مسؤولية المدقق في دراسة القوانين و اللوائح عند أداء عملية التدقيق 27

7- مسؤولية المدقق في توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسئولين عن الحوكمة 28

المحور الثالث :المعايير المرتبطة بمسار التدقيق و معايير العمل الميداني **30**

1-التخطيط 30

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية 31

3-الأهمية النسبية 45
4-اجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة 47
5-أدلة الإثبات في التدقيق 48
6-إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة 49
7-الإجراءات التحليلية 50
8-عينة التدقيق و الوسائل الاختيارية 50
9-تدقيق التقديرات المحاسبية 52
10-الأطراف ذات العلاقة 52
11-الأحداث اللاحقة 52
12-الاستمرارية 53
المحور الرابع :معايير الاعتماد على أعمال الآخرين و إعداد التقرير 56
1-الاعتماد على أعمال مدقق أخر 56
2-الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي 56
3-الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين 56
4-تقرير المدقق عن القوائم المالية 57
5-المقارنات : 61
6-تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الاغرا ض الخاصة 62
المحور الخامس المراجعة في بيئة استعمال الحاسوب 63
قائمة المراجع : 68