

المحاضرة 02: المبادئ العامة و المسؤولية

I. المعيار الدولي للتدقيق ISA 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

1. الهدف المعيار

يهدف المعيار الدولي للتدقيق ISA200 الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية إلى :

- تحديد المسؤولية و المبادئ و الأهداف العامة لعملية التدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

- تحديد مسؤولية الإدارة تجاه إعداد و إصدار القوائم المالية، و مسؤولية المدقق في إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة و مصداقية القوائم المالية كما أن عملية التدقيق لا تخلي مسؤولية الإدارة تجاه القوائم المالية المعدة.

و تتمثل الأهداف العامة للمدقق عند القيام بمراجعة القوائم المالية في الوصول إلى التأكيد المعقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى ، سواء بسبب غش أو خطأ، و من ثم تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق¹.

2. المتطلبات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية²:

- المتطلبات الأخلاقية: يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بارتباطات مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.

- نزع الشك المهني: يجب على المراجع التخطيط للمراجعة و تنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني و إدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم مالية بشكل جوهرى

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة و الفحص و التأكيدات الأخرى و الخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية إصدار عام 2020، ص 61

² نفس المرجع، ص 64

- الحكم النهائي: يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية و تنفيذها
- كفاية أدلة المراجعة المناسبة و خطر المراجعة : للوصول إلى التأكيد معقول، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة الى مستوى منخفض بشكل مقبول، و من ثم تمكين المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

II. المعيار الدولي للمراجعة 210 الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق

1. مسؤوليات المدقق في الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق:
- يحدد المعيار 210 مسؤوليات المدقق في الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق مع الإدارة³ من خلال التحقق من توفر شروط مسبقة للمراجعة تقع على مسؤولية الإدارة.
- يبيّن المدقق الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق على عنصرين أساسيين:
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق، من جانب و الإدارة ، من جانب آخر بخصوص شروط إرتباط المراجعة.
 - التحقق من توفر الشروط المسبقة للمراجعة من خلال استخدام الإدارة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبول في إعداد القوائم المالية ، توفر الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.
- كما ينبغي على المدقق أن يتفق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط عملية التدقيق، و في حال عدم وجود قانون أو نظام يفصل في تلك الشروط فعلى المدقق أن يقوم بتدوينها في شكل اتفاقية خطية، و الفقرة 10 من نفس المعيار حددت ما ينبغي أن تشتمل عليه الاتفاقية كما يلي⁴:

³ يتم الإشارات إلى مصطلح الإدارة فيما يلي على أنها الإدارة و المكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال.

⁴ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Hand book of International Quality control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume 1, Edition 2014, p:107. Publication for web site or WWW.IAASB.Org

- هدف و نطاق عملية تدقيق القوائم المالية
- مسؤولية الإدارة
- تحديد إطار إعداد القوائم المالية المعمول به
- الإشارة إلى شكل و مضمون التقارير المتوقع صدورها من قبل المدقق مع وجود احتمالية لتغيير تلك التقارير في وجود ظروف مختلفة

2. الاتفاق على شروط ارتباط التدقيق⁵:

نص المعيار الدولي للتدقيق 210 على توثيق الشروط المتفق عليها في شكل كتابي و ذلك عن طريق خطاب الإرتباط و المتضمن:

- هدف و نطاق عملية التدقيق القوائم المالية
- مسؤوليات المدقق
- مسؤوليات الإدارة
- تحديد المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية
- الإشارة إلى شكل و مضمون التقارير المتوقع من قبل المدقق مع احتمال إدخال تغييرا على هذه التقارير في ظل ظروف مختلفة
- التصريح بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير من حيث الشكل و المحتوى المتوقعين.

3. الشروط المسبقة للمراجعة : تمكن المدقق من:

- الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات و الوثائق و الأمور الأخرى
- المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض التدقيق
- الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة التدقيق.

⁵ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة و الفحص و التأكيدات الأخرى و الخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية إصدار عام 2020، ص 83

III. المعيار الدولي للمراجعة 250 مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

1. نطاق هذا المعيار:

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية ولا ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم تكليف المراجع فيها باختبار الالتزام بأنظمة أو لوائح معينة والتقرير عن ذلك بشكل منفصل.

2. المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح⁶:

تتحمل الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً لأحكام الأنظمة واللوائح بما في ذلك الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية للمنشأة.

• مسؤولية المراجع:

تهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلا أن المراجع ليس مسؤولاً عن منع عدم الالتزام ولا يتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة واللوائح.

3. الأهداف:

تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

← الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف عليها بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية.

← تنفيذ إجراءات مراجعة محددة لمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

⁶ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة و الفحص و التأكيدات الأخرى و الخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية إصدار عام 2020، ص 162

← الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

IV. المعيار الدولي للمراجعة 260 الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

1. مفهوم حوكمة المؤسسات

يعرف طارق عبد العال حماد الحوكمة على أنها: " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرحة" فقد وصف تقرير كادبوري (Cadbury) عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها: " نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب " ⁷

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية" مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين و الأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء " ⁸

بينما عرفها البنك الدولي: " 1992 الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل، الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسسي بدل تعبئة قدرات وطاقات المجتمع، التي ييخر بها " ⁹

و عرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي الحوكمة بأنها " عمليات تتم من خلال استخدام إجراءات بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها، ومراقبة المخاطر، والتأكيد من كفاية الضوابط الرقابية لتجنب المخاطر، بالشكل الذي يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في المؤسسة لتحقيق فعالية الوكالة " ¹⁰

⁷ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم- المبادئ-التحارب-المطلبات، الدار الجامعية، القاهرة، 2009، ص6

⁸ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين الإمارات، 2014، ص490

⁹ بلعادي عمار، جاو حدو رضا، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، آفات و رهانات، جامعة أم البواقي، 7 و 8 ديسمبر 2010، ص3

¹⁰ عمر إقبال توفيق المشهداني، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، تدقيق التحكم المؤسسي "حوكمة الشركات" في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، العدد2، جامعة

قاصدي مرناب، ورقة، 2012، ص222

2. نطاق هذا المعيار:

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية . وقد تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة القوائم المالية لكنه قد يكون قابلا للتطبيق أيضا بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى عندما يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد هذه المعلومات.

3. الأهداف:

تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- ← أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.
- ← أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة.
- ← أن يزود المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة التي تعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي.
- ← أن يعزز الاتصال المتبادل الفعال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

V. المعيار الدولي للمراجعة 230 وثائق التدقيق

1. أهم المصطلحات المتعلقة بمعيار توثيق البيانات المالية:

تتمثل عملية التوثيق في حفظ الأوراق التي تثبت عملية التدقيق التي قام بها المدقق أو فريق عمله و لهذا سنوضح أهم المصطلحات التي ترتبط بعملية التوثيق من وثائق و ملفات و غيرها فيما يلي:¹¹

- **وثائق التدقيق:** تعني المستندات التي تحتوي على معلومات حول إجراءات التدقيق المنجزة، والأدلة ذات الصلة التي تم الحصول عليها، والنتائج التي توصل إليها المدقق ويعبر عنها كذلك بمصطلحات أخرى " كملف العمل " أو "أوراق العمل" .

¹¹IAASB(traduite par CA) :Norme internationale d'audit (ISA) Norme ISA 230 "Documentation de l'audit", 2009, P :5.

- **ملف التدقيق:** يقصد بملف التدقيق ذلك الملف أو مجموع الملفات أو أي وسيلة معلومات أخرى ، سواء كانت مادية أو إلكترونية ، تحتوي على المستندات التي تشكل الوثائق المتعلقة بإجراء مهمة التدقيق.

- **المدقق الخبير:** يعني المدقق الذي لديه خبرة في ممارسة التدقيق وفهم معقول و متمرس لما يلي:

- ✓ عمليات التدقيق .
 - ✓ المعايير الدولية للتدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
 - ✓ البيئة التي يعمل فيها الكيان.
 - ✓ مشكلات التدقيق وإعداد التقارير المالية ذات الصلة بقطاع أعمال الكيان.
- 2. طبيعة وأهداف وثائق:**

توفر وثائق التدقيق ما يلي:

- ❖ أدلة يستخدمها المدقق إلى استنتاج حول الأهداف العامة للمدقق
 - ❖ أدلة تخطيط وأداء التدقيق
- تستخدم وثائق التدقيق عددا من الأهداف منها مساعدة فريق العمل في تخطيط وأداء عملية التدقيق والاحتفاظ بملف للمسائل ذات الأهمية الكبيرة والمستمرة.

3. الهدف:

توفر الوثائق للمدقق ما يلي:

- ❖ ملف كاف ومناسب لأساس التقرير
- ❖ أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية

VI. المعيار الدولي للمراجعة 240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق

البيانات المالية

1. نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية ويستفيض على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة 315 ومعيار المراجعة 330 فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

2. الغش حسب مفهوم المعيار الدولي للمرجعة 240:

الغش: تصرف معتمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

3. الغش والخطأ في القوائم المالية: يشتمل الغش أساساً على استخدام الخداع للحصول على

مكاسب شخصية بطريقة غير أمنية أو خلق خسارة للآخرين، ويشتمل مصطلح الغش أنشطة مثل السرقة، الفساد، الاختلاس، غسيل الأموال، الرشوة، كما عرف الغش بأنه تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف آخر أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض خاصة¹².

¹² مداح عبد الباسط، سعدي يحيى، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية- دراسة ميدانية بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 3، جامعة الشهيد لخضر- الوادي، الجزائر، 2017، ص 179.