



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع
الخارجي

دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

د. جوامع اسماعين

إعداد الطالبة:

أسماء حداد

رقم التسجيل:/Master-GE/GO -Audit /2016
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015-2016

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة البقرة
بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

بعد الصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيد الخلق أجمعين وخاتم الأنبياء.

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى:

إلى منبع العطف والحنان وفرحة قلبي إلى أحلى وأغلى من نطق لها اللسان إلى أمي الغالية.

إلى من نور قلبي بالحب والعطاء وكان لي حافظاً للعلم والمثابرة إلى مصدر فخري إلى أبي الغالي.

إلى سبب سعادتي وأعز وأغلى ما أملك إلى من بقوة أمدوني وبحميم دعموني إلى أختي الغالية كلثوم وأخي الغالي أمين.

إلى كل الأهل والأقارب فرداً فرداً حفظهم الله.

إلى كل صديقاتي وأصدقائي الأعزاء.

إلى كل من وسعه قلبي ولم تسعه ورقتي.



شكر و عرفان

أحمد الله عز وجل الذي وفقني في انجاز هذا العمل.

أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف "الدكتور جوامع اسماعين" الذي لم يبخل عليا بتوجيهاته ونصائحه القيمة بالإضافة إلى دعمه المعنوي طوال فترة إعدادي المذكرة فجزاه الله كل الخير ونسأله أن يرزقه الصحة والعافية وأن يجعلها من ميزان حسناته.

كما أتقدم بالشكر إلى جميع الأساتذة الكرام الذين لم يبخلوا عليا بمساعداتهم ونصائحهم القيمة وخاصة الدكتور "تومي ميلود".

ولا يفوتني أن أشكر من مدا يد العون بكل ما يستطيعان ولم يبخلا عليا بالنصح والارشاد إلى السيد "بن يونس رمضان" والسيد "دندوقة عيسى" فجزاهما الله كل الخير ونسأله أن يرزقهما الصحة والعافية وأن يجعلها من ميزان حسناتهما.

كما لا أنسى كل من ساهم من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة جزاهم الله خيرا

الملخص

إن الاعتماد على المراجعة الخارجية يتطلب توفر مجموعة من المعايير، التي تصدرها هيئات مهنية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات والتي تتمثل في معايير التدقيق الدولية، وفي موضوعنا هذا سنحاول أن نبحث عن أهم هذه المعايير المرتبطة بجودة تقرير المراجع الخارجي، وكيف أن المراجعين الخارجيين قد يستفيدون منها إذا كانوا على إطلاع عليها أو على علم بمتطلباتها، وهل إذا اعتمدوا عليها فإن تقريرهم يحقق الجودة أو إذا اعتمدوا على معايير أخرى هل نجد تقريرهم جيد بالرغم من أنهم لم يعتمدوا عليها، ومن هذا نعتقد بأن على المراجع الخارجي، أن يعلم بمتطلباتها ومحتوياتها والاعتماد عليها أثناء أدائه لمهمته وصولاً إلى تقريره النهائي، الذي يعتبر المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة الخارجية، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأيه بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما أنه أصبح في الوقت الحالي ذو أهمية كبيرة لما له من مزايا وفوائد كثيرة، ونظراً لهذه الأهمية يحاول المراجع الخارجي أن يجعل تقريره يتسم بالجودة.

وعليه سنقوم من خلال هذا البحث، إلى استعراض الإطار العام للمراجع الخارجي والمفاهيم الأساسية لأدلة الإثبات وأساسيات تقرير المراجع الخارجي، بالإضافة إلى عرض ماهية معايير التدقيق الدولية وبنية تركيبها، بغرض تحديد أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، ومحاولة إسقاط هذا الجانب النظري في صورة تطبيقية، وذلك بدراسة عينة من محافظي الحسابات لبعض الولايات في الجزائر.

ومن خلال الدراسة الميدانية تبين لنا أنه بالرغم من أن المراجعين الخارجيين لا يعتمدون بصورة مباشرة على معايير التدقيق الدولية، وهذا ما أثبتته الاستبيان بحيث نجدهم ليسوا على إطلاع أو دراية بمتطلبات هذه المعايير، إلا أنهم يطبقونها بطريقة أو بأخرى، بحيث يمكن أن تكون عن طريق المبادئ المحاسبية أو تشابهاً وتوافقها مع معايير أخرى كالمعايير الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، تقرير المراجع الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي، معايير التدقيق الدولية.

Résumé :

La dépendance à l'audit externe exige un ensemble de normes, publiées par des organismes professionnels et international Et l'acceptation générale reçue par les membres de ces organismes, qui se présente en normes internationales d'audit, dans notre sujet nous essayerons de chercher le plus important de ces normes associées à la qualité du rapport de l'auditeur externe et comment cela a d'importance dans la détermination de la qualité de son rapport, par cette recherche, nous avons essayé d'éclairer les aspects les plus importants.

Ainsi nous avons passé en revue le cadre général de l'auditeur externe et les concepts de base des éléments de preuve et l'essentiel du rapport de l'auditeur externe, En plus de la présentation de l'essence des normes internationales d'audit et sa structure de l'installé, Pour le but d'identifier l'importance des normes internationales d'audit dans la détermination de la qualité du rapport de l'auditeur externe et l'essai d'appliquer de mettre ce coté théorique en image pratique, et cela par l'étude d'un échantillon des avis des auditeurs des calculs et des académique de certains Etats en Algérie, dont nous avons utilisé comme outils de recherche un questionnaire qui contient des questions concernant notre sujet pour collecter les données et les informations et nous avons analysé les résultats.

D'après l'étude pratique que malgré le fait que les auditeurs externes ne dépendent pas directement des normes d'audit internationales, et ce qui était prouvé par le questionnaire ou nous trouvons qu'ils ne sont pas au courant en ce qui concerne les exigences de ces normes, mais malgré tout ça il l'appliquent d'une manière on d'une autre, donc elle puisse être par les principes domptables ou sa la similitude ou son analogique avec d'autres normes comme les normes algériennes.

Les Mots clés: l'audit externe, l'auditeur externe, rapport de l'auditeur externe, qualité du rapport de l'auditeur, les normes internationales d'audit.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
II - I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
I	فهرس الملاحق
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار العام للمراجع الخارجي
06	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية
09	المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي
11	المطلب الثالث: طبيعة عمل المراجع الخارجي
15	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول أدلة الإثبات
15	المطلب الأول: ماهية أدلة الإثبات
18	المطلب الثاني: كفاية ومناسبة أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها
21	المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات ومعايير الحكم عليها
24	المبحث الثالث: أساسيات تقرير المراجع الخارجي
24	المطلب الأول: ماهية تقرير المراجع الخارجي
29	المطلب الثاني: جودة تقرير المراجع الخارجي وأهميتها
30	المطلب الثالث: أشكال تقرير المراجع الخارجي
35	خلاصة
الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية	
36	تمهيد

37	المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية
37	المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها
39	المطلب الثاني: مفهوم معايير التدقيق الدولية والهيئات المكلفة لها
41	المطلب الثالث: أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية
42	المطلب الرابع: خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية وانتقاداتها
45	المبحث الثاني: بنية وتركيب معايير التدقيق الدولية
45	المطلب الأول: صلاحية معايير التدقيق الدولية واعتبراتها
46	المطلب الثاني: تقسيمات معايير التدقيق الدولية
48	المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية
51	المطلب الرابع: معايير تقرير التدقيق لبعض الدول في العالم
53	المبحث الثالث: دراسة بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي
53	المطلب الأول: معايير جودة التدقيق
55	المطلب الثاني: معايير أدلة الإثبات
57	المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير
61	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة حالة لعينة من محافظي الحسابات
62	تمهيد
63	المبحث الأول: عرض عينة البحث وتشخيص أداة الدراسة
63	المطلب الأول: عرض مجتمع وعينة الدراسة
66	المطلب الثاني: تشخيص الاستبيان
68	المبحث الثاني: تحليل الاستبيان
68	المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان
72	المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان
78	المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان
82	خلاصة
83	الخاتمة
86	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
13	إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية	(1-I)
19	الأساليب الفنية المستخدمة في جمع أدلة المراجعة	(2-I)
38	معايير التدقيق المتعارف عليها	(3-II)
49	إطار معايير التدقيق الدولية	(4-II)
63	توزيع الاستبيان على الولايات	(5-III)
63	البيانات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة	(6-III)
68	آراء أفراد العينة حول السؤال (1) للمحور الأول	(7-III)
68	آراء أفراد العينة حول السؤال (6) للمحور الأول	(8-III)
69	مدى الإعتماد على أدلة الإثبات في تقرير المراجع الخارجي	(9-III)
70	آراء أفراد العينة حول السؤال (4) للمحور الأول	(10-III)
71	جودة تقرير المراجع الخارجي	(11-III)
72	المميزات الرئيسية لجودة تقرير المراجع الخارجي	(12-III)
73	تقييم التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الدولية	(13-III)
73	مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 230 (التوثيق)	(14-III)
74	مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 500 (أدلة الإثبات)	(15-III)
75	إجراءات الحصول على أدلة الإثبات	(16-III)
75	مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 (تقرير المراجع حول البيانات المالية)	(17-III)
76	مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة)	(18-III)
76	آراء أفراد العينة حول السؤال (14) للمحور الثاني	(19-III)
77	آراء أفراد العينة حول السؤال (10) للمحور الثاني	(20-III)
77	مدى توفر الامكانيات لدى المراجعين الخارجيين من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية	(21-III)
78	المعايير المطبقة من طرف المراجعين الخارجيين في الجزائر	(22-III)
79	أثر معايير التدقيق الدولية على تقرير المراجع الخارجي	(23-III)
80	ارتباط معايير التدقيق الدولية بجودة تقرير المراجع الخارجي	(24-III)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
19	العوامل المؤثرة في جودة أدلة الإثبات	(1-I)
21	كيفية الحصول على تقييم الدليل وآثاره على تقرير المراجع	(2-I)
28	أنواع تقرير المراجع الخارجي	(3-I)
31	تقرير غير متحفظ لمراجعة البيانات المالية	(4-I)
32	الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار	(5-I)
32	تقرير متحفظ لمراجعة البيانات المالية (بسبب الانحراف عن المعايير الدولية للتدقيق)	(6-I)
33	التقرير السلبي في حالة الاختلاف مع الإدارة حول كفاية الإفصاحات والبيانات المالية	(7-I)
34	تقرير الامتناع عن ابداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة	(8-I)
43	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي	(9-II)

فهرس الملاحق

عنوان الملحق	الرقم
الإستبيان	01
قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين	02

هفتاد و نه

نتيجة التغيير الحادث في المؤسسات أدى إلى تطور عملية المراجعة منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا، حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة الحسابات على أصحاب الأعمال والمسؤولين حتى يطمئنوا على مدى صحتها، ثم تطورت بعد ذلك إلى تسجيل العمليات النقدية وخاصة في الجهات الحكومية ومراجعتها للتأكد من صحتها، وظلت هذه العملية في تطور مستمر على مر العصور.

ومع اتساع حجم المؤسسات وظهور مؤسسات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها، وابتعاد الملاك عن أي تدخل فيها من ناحية تشغيلها ومراقبتها، لدرجة أنهم أصبحوا لا يعترفون بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي لها ورأس مالهم المساهم به فيها، ولذلك أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد ووسيط بينهم وبين المؤسسة وهذا الطرف يعرف بالمراجع الخارجي، والذي يقوم بعملية المراجعة الخارجية بصفة خاصة، ويقوم بطمأنة هؤلاء الملاك على حالة المؤسسة من خلال التقرير الذي يقدمه لهم، والذي يعرف بتقرير المراجع الخارجي وهو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية وينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، كما أنه يدلي من خلاله برأيه الفني المحايد، بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة. وحتى يقوم المراجع الخارجي بأدائه مهامه على أكمل وجه لخدمة هؤلاء المستخدمين يجب عليه أن يتحلى بأداب وسلوك المهنة، وأن يكون لديه القدرة والكفاءة في تطبيق الأحكام المهنية حتى يكون رأيه محايدا وموثوقا به، وأن يؤدي عمله من خلال خطة تساعده في الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وتعتبر بعدالة عن القوائم المالية وعن حقيقة المركز المالي للمؤسسة، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ونظرا لأهمية تقرير المراجع الخارجي أصبح هناك طلبا متزايدا من مستخدميها، على محتواها من المعلومات والتأكيد الذي يقدمه بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة، على ما توصله لهم هذه القوائم المالية من معلومات تمت مراجعتها.

تخضع مهنة المراجعة الخارجية إلى الالتزام بتطبيق معايير مقبولة عموما ومتعارف عليها دوليا على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا وكان في مقدمة هذه الهيئات، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتمت إلى إصدار جملة من الارشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بمهمة المراجعة (متطلبات التعليم والخبرة، السلوك المهني)، أو بوضع أطر واجراءات المراجعة التي تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق، كما التزمت بتطبيقها كثير من الدول مما يحتم على المراجع الخارجي الاعتماد عليها، عند أدائه لمهامه وإعداده لتقريره والوقوف على مدى صدق القوائم المالية محل المراجعة، كما أنه يقوم من أجل الوصول إلى رأي فني وموضوعي بالكثير من الأعمال، من بينها أنه يحصل على الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والاستفسارات والملاحظات، وأيضا أن يعتمد في إعداد تقريره على مجموعة من معايير التدقيق الدولية، وذلك بما يعزز جودة عملية المراجعة الخارجية والثقة بمهنة المراجع الخارجي عموما وأن يتسم تقريره بالجودة.

ونتيجة لتزايد عدد المؤسسات فقد تزايدت الحاجة إلى خدمات مهنة المراجعة الخارجية، وهذا ما أدى إلى زيادة المسؤوليات على عاتق المراجع الخارجي وتعزيز الثقة بمهنته وخدماته، وبناء على ذلك أصبح من الضروري أن يلتزم بمعايير التدقيق الدولية للنهوض بمستوى المهنة.

الإشكالية:

إن اتساع دائرة مستخدمي تقرير المراجع الخارجي حتى إلى الأطراف الخارجية، ذلك يحتم عليه العمل على إصدار تقرير يتسم بالجودة وذلك من خلال إعماده على معايير التدقيق الدولية، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل لمعايير التدقيق الدولية أهمية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي؟

ومن أجل معالجة أكثر دقة وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ هل توجد محددات للتقرير الجيد للمراجع الخارجي؟

✓ ما هي معايير التدقيق الدولية التي لها علاقة بجودة تقرير المراجع الخارجي؟

✓ هل يعتمد المراجع الخارجي على متطلبات معايير التدقيق الدولية أثناء إعداده لتقريره النهائي؟

✓ هل يفترض إذا لم يعتمد المراجع الخارجي على معايير التدقيق الدولية يكون تقريره جيداً؟

الفرضيات:

✓ لا توجد محددات للتقرير الجيد للمراجع الخارجي.

✓ من بين أهم معايير التدقيق الدولية المرتبطة بجودة تقرير المراجع الخارجي: المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)، المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات)، المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 (تقرير المدقق حول البيانات المالية).

✓ لا يعتمد المراجع الخارجي أثناء إعداده لتقريره على متطلبات معايير التدقيق الدولية.

✓ في حال لم يعتمد المراجع الخارجي على معايير التدقيق الدولية، واعتمد على معايير أخرى تتشابه معها فإن تقريره يكون جيداً.

المنهجية:

من أجل الإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية وكذا اختبار فرضيات الدراسة، تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي، لكي يتم الإحاطة بجميع جوانب الموضوع وهذه الطريقة تعتمد على جمع البيانات، التي تساعد على وصف المشكلة المدروسة وتحليلها وذلك للوصول إلى نتائج محددة ووفق الفرضيات المطروحة.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في:

✓ الدور الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقديم تقريره وإبداء رأيه الفني المحايد، حول مصداقية وعدالة وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، من أجل تلبية احتياجات مستخدمي هاته القوائم.

- ✓ تساعد معايير التدقيق الدولية، في تحديد درجة الجودة المطلوبة من المراجع الخارجي في أداء مهامه قبل ابداء رأيه واصدار تقريره، مع تقليل التفاوت في تقارير المراجعين الخارجيين.
- ✓ قلة الدراية الكاملة لمتطلبات معايير التدقيق الدولية، لدى معظم المراجعين الخارجيين.
- ✓ أن تكون الدراسة علمية واقعية نلمس من خلالها، أنه إذا اعتمد المراجع الخارجي على متطلبات معايير التدقيق الدولية، فإنها تساهم في تحديد جودة تقريره.

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها كالاتي:

- ✓ الوقوف على معايير التدقيق الدولية وتقرير المراجع الخارجي.
- ✓ عرض بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي.
- ✓ التعرف على مدى اعتماد معايير التدقيق الدولية من قبل المراجع الخارجي.
- ✓ فحص مدى إدراك المراجع الخارجي لمتطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقريره.

مبررات اختيار الموضوع:

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى:

- ✓ يندرج الموضوع ضمن مجال تخصص الدراسة.
- ✓ محاولة إثراء الساحة البحثية عموماً والمكتبة الجامعية خصوصاً، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال أهمية معايير التدقيق الدولية على تقرير المراجع الخارجي.
- ✓ الأهمية البالغة لجودة تقرير المراجع الخارجي لمستخدميه.
- ✓ الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال معايير التدقيق الدولية وتقرير المراجع الخارجي.

حدود الدراسة:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المطلوبة فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمنية:
- ✓ الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة على مجموعة من محافظتي الحسابات شملت عدة ولايات هي: بسكرة، الواد، ورقلة، الجزائر العاصمة.
 - ✓ الحدود الزمنية: ارتبطت الدراسة بمجال زمني وذلك في الفترة ما بين (3-14 ماي 2016).

صعوبات البحث:

من خلال بحثنا هذا واجهتنا بعض الصعوبات أهمها:

- ✓ تشعب الموضوع وكبر حجمه.
- ✓ قلة المراجع التي تخص معايير التدقيق الدولية.
- ✓ عدم استقبال محافظتي الحسابات.

✓ انتشار بعض أفراد العينة في مناطق بعيدة نوعا ما عن موقع الباحثة.

الدراسات السابقة:

1. دراسة سايح فايز: 2015، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه غير

منشورة، بجامعة البليدة 2، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

✓ لا يطبق أغلبية المراجعين الخارجيين الجزائريون للمعايير الدولية للمراجعة، بينما يتم تطبيق المفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما.

✓ لا يرى المراجعون الخارجيين أنهم يملكون الامكانيات المادية والبشرية التي تسمح لهم بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة، نظرا لنقص كفاءتهم، نتيجة لنقص الدورات التدريبية مما يؤدي إلى طرح مشاكل في حالة تبني المعايير الدولية للمراجعة.

2. دراسة أحمد مازون: 2011، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها، رسالة ماجستير

غير منشورة، بجامعة الجزائر 3، ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة نجد:

✓ يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء المهني للمراجع، ما يحسن من جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قرارات أحسن.

✓ على الرغم من كون معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة، إلا أنها قد لا تتلائم مع البيئة الجزائرية، وبالتالي انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمراجعين.

3. دراسة محي الدين محمود عمر: 2008، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة حالة

الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، بجامعة المدية، ومن النتائج المتوصل إليها:

✓ إن نجاح المراجع في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة، يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة، وهذا بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية.

الفصل الأول

نظرة عامة عن تقرير

المراجع الخارجي

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

تمهيد:

لقد انتشر استخدام تقرير المراجع الخارجي في عصرنا الحاضر، لما له من مزايا وفوائد كثيرة، ولقد تزايدت أهمية هذا التقرير بعد النمو الهائل في حجم المؤسسات سواء الخاصة أو العامة، وأيضا الغير الهادفة إلى الربح، ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة، من خلال تقريره والذي يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية وأداة أو وسيلة اتصال، التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج مراجعته وتقييمه للأدلة، وإبداء رأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية في نهاية السنة، ونتائج أعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية إلى أصحاب المصلحة بالمؤسسة، سواء أكانوا أطرافا من داخلها مثل المستويات الإدارية العليا أو أية أطراف خارجية، مثل الملاك أو المستثمرين الحاليين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية، الذين يقومون باتخاذ العديد من القرارات بناء عن المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية والتقرير الذي قام المراجع بإعداده.

المبحث الأول: الإطار العام للمراجع الخارجي

إن صعوبة المراجعة الخارجية تتطلب في أدائها توفر شخص مؤهل وذو خبرة، يكتسب صفات غير متواجدة في أشخاص يمارسون مهن أخرى نظرا لطبيعة مهنة المراجعة، حيث يعرف هذا الشخص بالمراجع الخارجي وهو ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

من خلال هذا المطلب سنقوم بالتعرف على ماهية المراجعة الخارجية، بتناولنا لتعريفها وأهدافها ومحددات جودتها.

1. تعريف المراجعة:

تعددت تعريفات المراجعة نظرا لتعدد زوايا معالجتها، ولكنها تشترك في الأهداف وسنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة:

جاء في تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة ما يلي: "المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"¹، فهي: "عملية فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المؤسسة لها، وكذلك المستندات المؤيدة لها وذلك لغرض إعطاء رأي في محايد"²، يقوم بها "مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، والقواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة."³

يستخلص من هذا أن المراجعة هي:

عملية منتظمة تقييم الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية، باختبار البنود الواردة في القوائم المالية لغرض اكتشاف التلاعبات والغش، ويقوم بها مهني مؤهل ومستقل وتتم بتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

2. تعريف المراجعة الخارجية وأهدافها

1.2 تعريف المراجعة الخارجية:

تعرف بأنها: "المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات المالية والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، وذلك

¹ أحمد حامد حجاج، كمال الدين بن سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض: السعودية، دار المريخ للنشر، ط2، 2000)، ص 26.

² إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة: معايير وإجراءات، (بيروت: لبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط4، 1996)، ص ص 3-4.

³ محمد التهامي طاهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)،

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك)¹، كما أنها: "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع أحداث اقتصادية، وذلك لتحقيق درجة من التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق، وعليه فإن المراجعة الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط وإنما أيضا وضع اختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة."²

وبشيء من التفصيل والتحديد يمكن تعريفها بأنها: "عملية تهدف إلى توفير التأكيد من إمكانية الاعتماد على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، والمعدة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمعترف عليها أو قواعد أخرى."³

2.2 أهداف المراجعة الخارجية: تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف منها:

1.2.2 أهداف رئيسية: ونجمها في:⁴

✓ إبداء رأي في محاييد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال، والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولا عاما؛

✓ إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛

✓ إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين، والبنوك، والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

2.2.2 أهداف خاصة: وهي:⁵

✓ التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين؛

✓ التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول، والخصوم، والمصروفات، والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛

✓ التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا عليها في تاريخ معين؛

✓ التحقق من التقييم: أن الأصول، والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة؛

¹ Bethoux R et Kremper.F, **L'audit dans le secteur public**, (Paris, centre de librairie et d'édition techniques, 1986) p 146.

² خالد أمين عبد الله، علم مراجعة الحسابات، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2001)، ص 13.

³ براق مجّد، قمان عمر، "دور حوكمة المؤسسات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي"، (مداخلة ضمن أعمال المنتدى الوطني حول "حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري" المنعقدة في الفترة 06-07 ماي 2012 بجامعة مجّد خيضر بسكرة).

⁴ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010)، ص 53.

⁵ نفس المرجع، ص 54.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

- ✓ التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية، والمهنية ذات الصلة؛
- ✓ التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول، والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض، والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

3. محددات جودة المراجعة الخارجية

1.3 تعريف جودة المراجعة: أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى تعريف جودة المراجعة في المعيار الدولي للتدقيق رقم (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مؤسسة المراجعة، للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وعلى مستوى الدراسات الأكاديمية هي: خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات المؤثرة أو الجوهرية، أو هي تدنية الخطر الكلي للمراجعة.¹

2.3 محددات جودة المراجعة الخارجية: وهي على النحو التالي:²

- ✓ حجم مؤسسة المراجعة: وتقاس بعدد عملائها، فكلما كبر حجم مؤسسة المراجعة كلما تحسن مستوى المراجعة، إلا أن بعض الدراسات عارضت هذه النتيجة؛
- ✓ سمعة مؤسسة المراجعة: حيث توجد علاقة إيجابية بين سمعة مؤسسة المراجعة وجودة المراجعة، بما يساهم في تفسير نسبة مخفضة من إجمالي التغير في العملية المراجعة لقلة مؤسسات المراجعة التي تهتم بالسمعة؛
- ✓ مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي: وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة عملية المراجعة، بما تمثله الرقابة من دافع للمراجعين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة؛
- ✓ تخصص المراجع أو معرفة المراجع بالصناعة: حيث توفر المعرفة التخصصية للمراجع في النشاط أو الصناعة التي يعمل بها العميل محل المراجعة، من بناء أحكام قوية و متميزة بما تنعكس إيجابا على جودة عملية المراجعة؛
- ✓ مدة خدمة المراجعة: بحيث يفسر ذلك أن طول مدة المراجعة يضعف من استقلالية المراجع نظرا لتوطد علاقته بالإدارة، بما يمكن أن يسمح لها بأن تمارس أساليب إدارة الأرباح؛

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، (الاسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2013)، ص381.

² سمير كامل مجدي عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المركز الجامعي الإسكندرية، العدد2، 2008)، ص5.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

- ✓ أهمية العميل موضوع المراجعة: هناك علاقة سلبية مع جودة عملية المراجعة نظرا لما تمثله أتعاب العميل بنسبة كبيرة، من إجمالي إيرادات مؤسسة المراجعة أي تشكل ضغط على مهمة المراجعة؛
- ✓ أتعاب العميل: فهي تمثل مقياس مزدوج قد يكون حالة قيام المراجع ببذل جهد أكبر بما ينتج جودة مراجعة عالية، أما في حالة السلب قد تكون هذه الأتعاب عالية وسيلة ضغط على المراجع أو حافز للتغاضي عن التلاعبات؛
- ✓ تعرض المراجع للمساءلة القانونية: وهي تحقق تأثير نفسي إيجابي يحقق رادع للمراجع عن الفشل في الكشف عن المخالفات الجوهرية؛
- ✓ تأهيل ومهارة المراجع: تلعب دورا هاما في اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بما ينعكس إيجابيا على جودة عملية المراجعة.

المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي

نظرا لطبيعة عملية المراجعة الخارجية التي تتميز بالدقة والحذر، فهي تحتاج في تنفيذها إلى شخص ذو كفاءة عالية ومعرفة واسعة، يعرف هذا الأخير بالمراجع الخارجي.

1. تعريف المراجع الخارجي وصفاته وحقوقه وواجباته

1.1 تعريف المراجع الخارجي:

يعرف المراجع الخارجي أنه: "شخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة المراجعة شريطة أن تتوفر فيهم، جميع ما تطلبه قواعد المراجعة المتعارف عليها والمتعلقة بالشخص المراجع (القواعد العامة للمراجعة، التأهيل العلمي والمهني، الإستقلالية، والعناية المهنية)"¹، فهو: "شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، يعين بواسطة المالك، ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في السلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة، وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، فإنه يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام، والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في مؤسسة ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقا لقوانين مزاوله المهنة، ونشير أنه يطلق على المراجع الخارجي أسماء منها: محاسب معتمد، محاسب قانوني، مراجع حسابات، مراقب حسابات، محافظ حسابات."²

2.1 صفات المراجع الخارجي: هناك من الصفات التي يجب أن يتحلى بها بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:³

¹ زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، (عمان: الأردن، دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009)، ص 122.

² عبد الفاتح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، (الاسكندرية: مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007)، ص ص 22-23.

³ محمد فضل مسعد، خالد ارغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، (عمان: الأردن، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009)، ص 61.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

- ✓ أن يكون محافظا على أسرار العميل الذي يراجع أعماله، وأن لا يقوم بالإفصاح عن معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
- ✓ أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛
- ✓ أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره، وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- ✓ أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- ✓ أن يكون عمله في مجال اختصاصه، وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛
- ✓ أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح؛
- ✓ أن يكون أميناً وواقعيًا، وأن يكون مستقلا في أريه؛
- ✓ أن لا يقبل عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

3.1 حقوق وواجبات المراجع الخارجي:

1.3.1 حقوق المراجع الخارجي: وتمثل في:¹

- ✓ حق الإطلاع؛
- ✓ حق طلب البيانات والإيضاحات؛
- ✓ حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسله للمساهمين؛
- ✓ حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين؛
- ✓ حق مناقشة اقتراح عزله؛
- ✓ تحديد وقت الجرد.

2.3.1 واجبات المراجع الخارجي: وهي:²

- ✓ إعداد التقرير؛
- ✓ حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين؛
- ✓ مراجعة أصول وخصوم المؤسسة؛
- ✓ مراقبة سير أعمال المؤسسة ومراجعة حساباتها؛
- ✓ فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة؛
- ✓ الالتزام بأصول المهنة.

2. خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المراجع الخارجي: يقصد بها خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، بمعنى آخر تحسين مصداقية وملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ قرارات

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011)، ص 113.

² نفس المرجع، ص 115.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

الأعمال، وعليه فإنها خدمات ذات قيمة تقدم من مراجع خارجي مستقل محايد، عند فحصه ومراجعته لتلك المعلومات، وفيما يلي استعراض لأهم تلك الخدمات:¹

1.2 خدمات التصديق وإبداء الرأي: والتي من خلالها يقوم المراجع بإصدار تقرير عن مدى صدق وعدالة معلومات معينة يقدمها طرف آخر، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي: مراجعة القوائم المالية التاريخية، الفحص المحدود للقوائم المالية، خدمات أخرى لإبداء الرأي؛

2.2 خدمات أخرى للتأكيد المهني: إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معينة، سواء كانت تمثل أو لا تمثل مزاعم طرف آخر، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المراجع تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها أو لم يعدها طرف آخر.

3. امتثال المراجع الخارجي لمعايير التدقيق الدولية:

أكدت الفقرات 18-19-20 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 200، على كيفية امتثال المراجع للمعايير الدولية للتدقيق عند تبنيها، حيث يجب عليه:²

- ✓ ينبغي أن يمثل المراجع لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالمراجعة، ويكون معيار معين مرتبطاً بعملية المراجعة عندما يكون نافذ المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة؛
- ✓ ينبغي أن يحصل المراجع على فهم حول كامل نص معيار تدقيق دولي معين، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم؛
- ✓ لا ينبغي أن يعرض المراجع امتثاله لمعايير التدقيق الدولية في تقرير المراجع، إلا في حال امتثاله لمتطلبات هذا المعيار وكافة المعايير ذات العلاقة بالمراجعة.

المطلب الثالث: طبيعة عمل المراجع الخارجي

إن طبيعة عمل المراجع الخارجي تتجلى في مجموعة من المراحل التي يتبعها من أجل أداء مهنته على أكمل صورة ممكنة، وفي سبيل تحقيق ذلك لا بد له من استخدام وسائل وتقنيات تمكنه من جمع الأدلة والبراهين اللازمة له للإدلاء برأيه، وتتجلى هذه المراحل والوسائل في الآتي:

1. مراحل تنفيذ عمل المراجع الخارجي: تتمثل في:³

¹ عبد الفاتح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص ص 10-11.

² سايب فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، (اطروحة دكتوراه غير منشورة غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015)، ص 206.

³ عبد السلام، مرجع سابق، ص ص 76-77.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

1.1 مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجع الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، وهذه المرحلة الرئيسية تتضمن خطوات نوجزها في:

1.1.1 أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة: في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي:

- ✓ الإطلاع على ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات؛
- ✓ دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛
- ✓ الإطلاع على ودراسة بعض التقارير المالية للمؤسسة المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط؛
- ✓ دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسؤوليتها؛
- ✓ دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات؛
- ✓ دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
- ✓ دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛
- ✓ الإطلاع على القوانين والأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- ✓ القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، منها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة)؛
- ✓ محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع؛

2.1.1 انطلاق الأعمال: بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم، وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمراسم ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة كما أنه يكون تمكن من التحديد المبدي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن "خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه، تتضمن كافة الاجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه."

2.1 مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

1.2.1 تعريف الرقابة الداخلية: تعرف بأنها: "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة."¹

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، جامعة المسيلة، 2003)، ص 85.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

2.2.1 طرق ووسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: إن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة، يقتصر فقط على ما وضعته الإدارة من منشورات ودليل، بل إنه يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ لمختلف الاجراءات ومن الطرق التي يستخدمها المراجعون، لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى فعاليته فيما يلي: (الاستبيان، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي، دراسة الخرائط التنظيمية، فحص النظام المحاسبي).¹

3.1 مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية: بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه المرحلة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، والموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (I-1): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	إعادة النظر في برنامج المراجعة: ✓ تخفيف البرنامج؛ ✓ تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية؛
اختبارات السريانية والتطابق	✓ اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)؛ ✓ اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛ ✓ اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية؛
إنهاء عملية المراجعة	✓ التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة؛ ✓ فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛ ✓ فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛ ✓ إعادة النظر في أوراق العمل؛ ✓ إصدار الرأي.

المصدر: مُجد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، (بن عكنون: الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005)، ص 83.

2. وسائل وتقنيات تنفيذ عمل المراجع الخارجي: والتي هي:

1.2 ملفات المراجعة: يقوم المراجع بحفظ أوراق عمله لكل عملية مراجعة، وتصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة وذلك في ملفين رئيسيين هما:²

✓ الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على البيانات والمستندات التي تميز بصفة استمرارية، ولا تتغير من فترة لأخرى تغيرا كبيرا مثال ذلك: (اسم المؤسسة وعنوانها ونوع نشاطها وأسماء عناوين الفروع في حالة وجودها، اسم المسؤول المالي

¹ فاتح سردوك، مرجع سابق، ص85.

² إدريس عبد السلام، مرجع سابق، ص ص-91-93.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

للمؤسسة وأرقام هواتفه، عقد تأسيس المؤسسة وقانونها النظامي وبيان الشكل القانوني لها، الهيكل التنظيمي لها، دليل الحسابات، توصيف الوظائف، وبيان اختصاصات ومسؤوليات كل وظيفة، قوائم الاستبيان الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية في السنوات السابقة، برامج المراجعة للسنوات السابقة، تقارير المراجع للسنوات السابقة)؛
✓ الملف الجاري: يحتوي على المعلومات المتعلقة بالفترة الحالية والتي تتغير من سنة لأخرى مثال ذلك: (رسالة الارتباط الحالية، قائمة الاستبيان لتقييم الرقابة الداخلية للسنة الحالية، المراسلات المختلفة والتي تخص عملية المراجعة، القوائم المالية للسنة الحالية، ميزان المراجعة مصحوبا بقائمة التسوية، القوائم المالية الافتتاحية، برنامج المراجعة للسنة الحالية، تقرير المراجعة الخاص بالسنة الحالية).

2.2 أدلة الإثبات: وهي: "الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق القوائم المالية"، وأهم الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لجمع أدلة الإثبات هي: (الفحص الفعلي، المصادقات، الاجراءات التحليلية، الملاحظة، إعادة الاحتساب، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، المراجعة المستندية).¹

3.2 تقرير المراجع الخارجي: هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي على القوائم المالية، إلى مستخدمي القوائم المالية، أي أصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبلين هذه الرسالة، بموجب ذلك يوجه طلب من مستقبلين التقرير على محتواه من المعلومات، ويرتكز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه بشأن مدى إمكانية اعتمادهم على ما توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تمت مراجعتها.²

¹ ريم خالد مطاحن، مدى قدرة مدققين الحسابات الخارجيين على مراجعة حسابات المؤسسات الأردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية، (رسالة ماجستير غير منشورة غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، 2009)، ص 18.

² محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2002)، ص 381.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول أدلة الاثبات

نظرا لأن السجلات المحاسبية بمفردها لا توفر أدلة كافية للمراجع الخارجي، حتى يبني عليها رأيه حول البيانات المالية، فإن عليه الحصول على أدلة إثبات من مصادر أخرى.

المطلب الأول: ماهية أدلة الاثبات

تمثل أدلة الاثبات، معلومات تمكن المراجع الخارجي من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يبدي رأيه على صحة القوائم المالية، ففي هذا المطلب سنتطرق إلى ماهيتها من خلال تعريفها وخصائصها، وأهميتها وأهدافها.

1. تعريف أدلة الاثبات وطبيعتها:

1.1 تعريف أدلة الإثبات: يمكن تعريف الدليل على أنه كل المعلومات والحقائق التي يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع معين، أما أدلة الاثبات تعرف بأنها: "كل ما يمكن أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق، بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية وجميع الحقائق التي يلمسها أو تصل إلى عمله أو تقع تحت بصره، وتمكنه من استخلاص رأي في سليم في أية مسألة من المسائل التي تعرض عليه وتقنعه إقناعا تاما."¹

كما أنها: "المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها تتفق مع المعايير الموضوعية، ونلاحظ أن المعيار الدولي للتدقيق الخاص بأدلة الثبات ينص على أنه يجب عليه أن يحصل على أدلة الاثبات الكافية والملائمة، لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني."²

2.1 طبيعة أدلة الاثبات في المراجعة: تعتمد مختلف مجالات المعرفة ومن بينها المراجعة على نماذج مختلفة من أدلة الاثبات، تتباين في طبيعتها وفقا لعدة عوامل تتوفر في المجال الذي يستخدمها، وهذه العوامل في الآتي:³

✓ **الهدف الخاص لمجال الدراسة:** قد تختص بعض العلوم بدراسة بعض الظواهر المحيطة بنا، أو بدراسة تطور السلوك الاجتماعي للفرد، ومن مثل هذه الأهداف لها تأثير قوي على نوع وطبيعة الأدلة المناسبة في الحصول على الحقيقة؛

✓ **المشكلة التي تكون فيها الأدلة ملائمة:** إن الأدلة الضرورية لإثبات الوجود المادي لعنصر معين، تختلف عن تلك اللازمة لإبداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم الختامية؛

✓ **طريقة جمع وإعداد الأدلة:** في بعض المجالات قد يكتفي متخذ القرار بملاحظة الأدلة التي تقدم عليه، في حين بعض المجالات الأخرى فإن الأمر قد يتطلب السعي نحو البحث عن الأدلة؛

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011)، ص 34.

² ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي واحمد حامد حجاج، (الرياض: السعودية، دار المريخ للنشر، 2002) ص 238.

³ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، (طرابلس: ليبيا، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2011)، ص 206.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

- ✓ قواعد استخدام الأدلة: في بعض العلوم المتطورة يلاحظ وجود مستويات محددة لجمع وتقييم الأدلة، بحيث تمثل هذه المستويات قواعد مقبولة قبولاً عاماً؛
- ✓ مدى تأثير عامل الزمن على اتخاذ القرار: عنصر الوقت قد يكون عنصراً مهماً في عملية جمع واستخدام أدلة الإثبات، وقد لا يكون كذلك؛
- ✓ درجة الالتزام للأدلة على متخذ القرار: بعض الأدلة تكون ملزمة على متخذ القرار، في حين يمد البعض الآخر العقل ببعض التأكيدات فقط.

2. خصائص أدلة الإثبات: تتمثل في الآتي:¹

- ✓ يجب أن يتناسب الدليل مع هدف المراجعة، الذي يقوم به المراجع باختباره حتى يمكن أن يتحقق الإقناع به؛
- ✓ أن يكون مصدر الدليل مستقلاً، فالدليل الذي يحصل عليه المراجع الخارجي من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل من داخل المؤسسة؛
- ✓ أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها موثوقاً بها، ويعتمد عليها ولا ينظر على أنها أدلة ضعيفة؛
- ✓ أن يحصل المراجع الخارجي على الدليل مباشرة، لأنها تكون أكثر صلاحية من التي يحصل عليها بشكل غير مباشر؛
- ✓ أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك؛
- ✓ أن يكون الدليل موضوعياً مثل دليل الجرد الفعلي للنقدية، بينما لا يعتبر الاستفسار الموجه إلى مدير الإئتمان عن إمكانية تحصيل الدين دليلاً موضوعياً؛
- ✓ أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أم الفترة الزمنية التي تغطيها عملية المراجعة، وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية بقدر الإمكان، فعلى سبيل المثال: ستكون ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون وقيمه في تاريخ الميزانية أكثر إقناعاً من ملاحظة الجرد بعد مرور شهرين على إعداد الميزانية، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، فإنه من الأفضل أن يتم سحب عينة عن كامل الفترة المحاسبية التي تمت مراجعتها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة.

3. أهمية وأهداف أدلة الإثبات:

1.3 أهمية أدلة الإثبات: تتمثل أهمية أدلة الإثبات في:

- المراجع كأى شخص خارجي عن المؤسسة ليس لديه معلومات أو دلائل على أن السجلات والحسابات المقدمة له غير صحيحة، لذا عليه القيام بطريقة منظمة ومنطقية بجمع الأدلة عن دقة أو عدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له

¹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر، 2009)، ص ص 326-327.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

ليقنع نفسه بذلك، ونتيجة لمراجعته عليه أن يقدم تقريره ويجب أن يكون مؤيدا بالأدلة الكافية حتى لا تعطى أية فرصة لأحد بمعارضة رأيه.¹

كما أن هذه الأدلة هي الأساس والسند في تكوين قراره إذا كان هناك مجالاً لمعارضته، وعلى المراجع أثناء جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات أن يزن المعلومات التي يحصل عليها، فهو باحث وراء الحقيقة، ويجب أن لا يتعجل في وصوله إلى النتائج، وأن يتذكر أن عليه واجبا تجاه هؤلاء الذين يعتمدون عليه في إبداء رأيه ويتوقعون فيه أن يكون معتدلاً ومحايداً في عمله وفي وصوله إلى النتائج، ويكون المراجع مهتماً أولاً بإقناع نفسه بأن البيانات المالية المقدمة للفحص دقيقة أو غير دقيقة، فإذا حصل على معلومات حقيقية كافية لكي يقنع نفسه فإنه يستطيع بذلك أن يقنع الآخرين، وفي أي وقت يكون لديه شك في كفاية الدليل المقدم له عليه أن يسأل نفسه إذا كان هذا الدليل يكفي لإقناع الآخرين خارج المؤسسة أولاً يقنعهم.²

2.3 أهداف أدلة الإثبات: وتتمثل فيما يلي:³

1.2.3 أهداف تتفق مع مفهوم الصدق النظري:

- ✓ الإفصاح الكامل عن عناصر الميزانية؛
- ✓ التطابق مع المبادئ المحاسبية؛
- ✓ إتباع سياسة الإثبات والإتساق؛
- ✓ تحميل كل مدة وفترة محاسبية بعناصر إقتصادياتها؛
- ✓ ضبط قيم العمليات وترصيد الحسابات؛
- ✓ الإلمام بسياسات إجراءات المؤسسات؛
- ✓ تقييم الرقابة الداخلية؛

2.2.3 أهداف تتفق مع مفهوم الصدق الواقعي:

- ✓ صدق العمليات المالية والأرصدة؛
- ✓ تحقيق ملكية الأصول؛
- ✓ تحقيق وجود الأصول؛
- ✓ إرتباط الأصول والخصوم بالمؤسسة؛
- ✓ كشف المغالاة في صافي الأصول؛
- ✓ كشف التخفيض في صافي الأصول، وتتبع الغش والمخالفات.

¹ عبد الفتاح مُجَدِّ الصحن، وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص 166.

² عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، المرجع السابق، ص 167.

³ أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 1990)، ص 76.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

المطلب الثاني: كفاية ومناسبة أدلة الاثبات ووسائل الحصول عليها

1. كفاية ومناسبة أدلة الاثبات:

يجب أن تكون الأدلة كافية ومناسبة والأدلة الكافية هي أدلة تكفي لتأييد رأي المراجع بخصوص القوائم المالية، والكفاية مسألة تقديرية وتتأسس عادة على الأهمية النسبية وكفاية نظام الرقابة الداخلية القائم، ويطلب المراجع عموماً مقادير أكبر من الأدلة من أجل أرصدة الحسابات ودفاتر المعاملات الرئيسية، فإضافات أصول المصانع الخاصة بكيان تصنيعي مثلاً: يتم إخضاعها بشكل أدق من المصروفات المتنوعة، وكلما كانت سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية قوية، كلما كانت البيانات المحاسبية المنتجة بواسطة ذلك النظام يعتمد عليها أكثر، وفي ظل هذه الظروف قد يفحص المراجع عدداً أصغر من المعاملات أو يقوم بإجراء اختباري لنسبة أصغر من المخزون، مما لو كانت الرقابة الداخلية ضعيفة.¹

أما الأدلة المناسبة فهي التي تكون سليمة وذات صلة والسلامة دالة لثلاث صفات: وتتمثل في:²

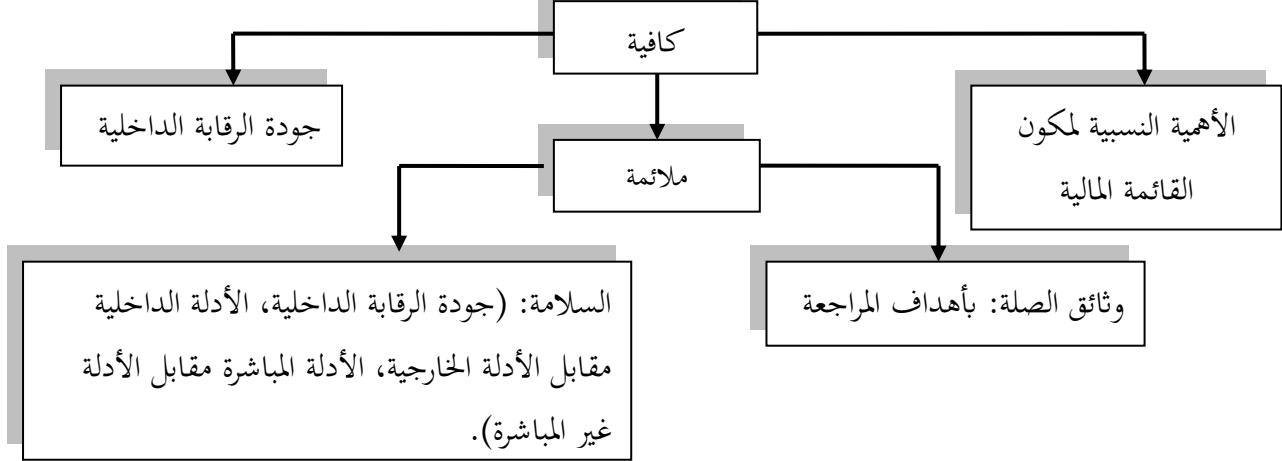
- ✓ استقلال وملائمة المصدر الذي أخذ منه الدليل فالأدلة المأخوذة من مصادر خارجية، (مثل تأكيد أرصدة حسابات العملاء)، تتمتع بسلامة أكبر من تلك المأخوذة من مصادر داخلية (مثل المستندات المعدة بواسطة العميل)؛
 - ✓ الظروف التي تم فيها الحصول على الأدلة: فاتورة المبيعات المعدة في ظروف رقابة داخلية مرضية، تتمتع بسلامة أكبر من تلك المعدة في ظروف رقابة داخلية ضعيفة؛
 - ✓ الطريقة التي تم بها الحصول على الأدلة: الأدلة التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع مباشرة (مثل توجيه أسئلة لموظفي العميل)؛
 - ✓ أما وثيقة الصلة فتعني أن الأدلة يجب أن تكون وثيقة الصلة بأهداف محددة للمراجعة، وملاحظة جرد المخزون المادي مثلاً: توفر أدلة بخصوص وجود المخزون ولكنها غير وثيقة الصلة بتقرير الملكية.
- ويلخص الشكل التالي صفات أدلة المراجعة السالفة الذكر، وهو كالآتي:

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: الرقابة الداخلية _ أدلة الإثبات، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص 250.

² نفس المرجع، ص 251.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

الشكل رقم (1-I): العوامل المؤثرة في جودة أدلة الإثبات



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: الرقابة الداخلية _ أدلة الإثبات، (الاسكندرية، الدار الجامعية، 2004)، ص252.

2. وسائل الحصول على أدلة الإثبات: إن مجموعة الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي في تجميع والحصول على الأدلة والبراهين يطلق عليها وسائل أو الأساليب الفنية، وفيما يلي أهم هذه الأساليب الفنية المستخدمة والتي سنبينها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-2): الأساليب الفنية المستخدمة في جمع أدلة المراجعة

الأسلوب	المقصود به	الاجراءات المتبعة فيه
المراجعة المستندية	مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات من حيث استيفائها للشروط.	التأكد من توافر الآتي: ✓ المستند باسم المؤسسة محل المراجعة. ✓ المستند مستوفي الشروط الموضوعية والشكلية. ✓ عدم وجود تعارض بين المستندات. ✓ اشتغال المستند على التوقعات المطلوبة. ✓ أن يكون مؤيدا للعمليات بشكل كاف. ✓ أن يكون المستند أصل وليس صورة.
المراجعة الحاسوبية	مراجعة العمليات حاسوبيا والتأكد من صحة الأرقام.	تتبع الأرقام من بداية التسجيل في المستندات حتى إظهارها في القوائم الختامية والتأكد من العمليات الحاسوبية لها.
المراجعة المحاسبية	مراجعة العمليات محاسبيا ومدى الالتزام بالمبادئ المتعارف عليها، واتباع المعالجات المحاسبية السليمة في التسجيل في الدفاتر.	تتبع العمليات والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية والتوجيه المحاسبي، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
الجرد الفعلي	التحقق من الاجراءات الموضوعية بالجرد.	✓ التحقق من تنفيذ الاجراءات. ✓ القيام بالاختبارات اللازمة والمطمئنة على سلامة الجرد. ✓ الربط بين المبيعات والمخزون.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

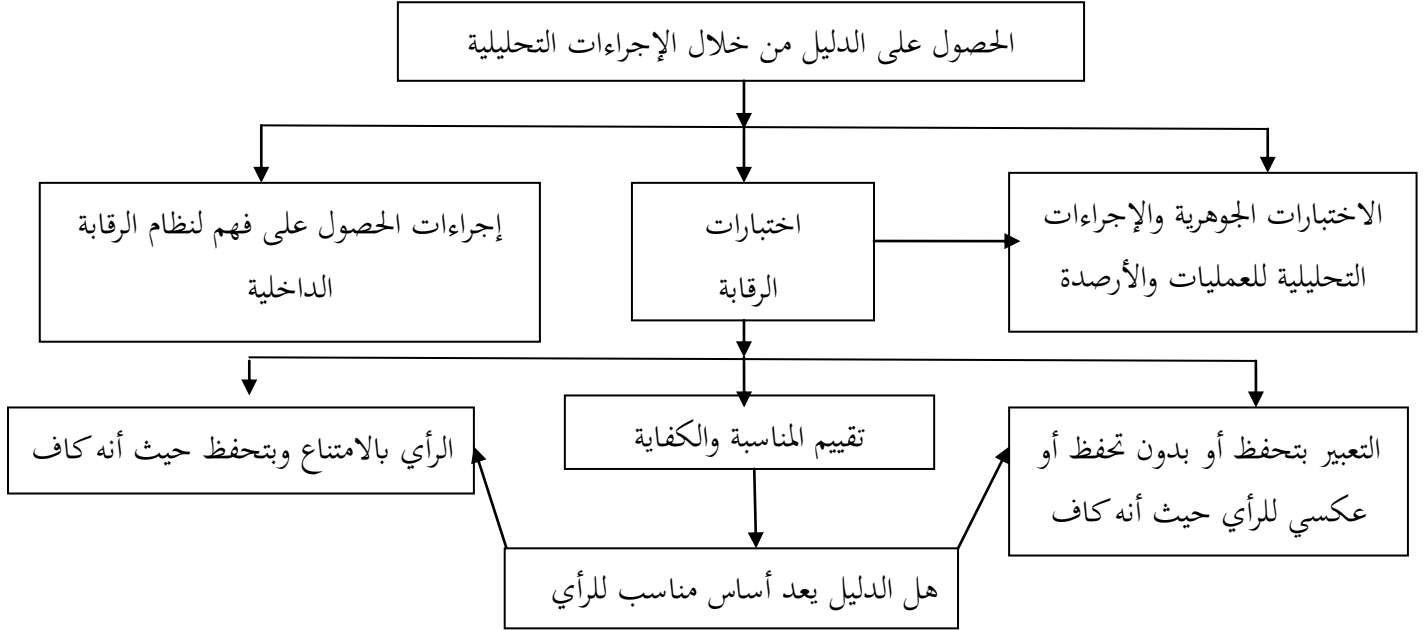
<p>✓ الربط بين المشتريات والمخزون.</p>		
<p>✓ يعدها المراجع بنفسه أو مساعدين وتكون باسم المؤسسة. ✓ ترسل للأطراف المطلوب شهادتهم. ✓ أن يرد على عنوان المراجع. ✓ تفحص بعناية فائقة.</p>	<p>إقرارات وشهادة يحصل عليها المراجع من الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة. ✓ مصادقة إيجابية ويذكر فيها رصيد العميل، ويطلب منه المصادقة عليها ✓ مصادقة سلبية ويذكر فيها رصيد العميل، ويطلب منه الرد في حالة الاعتراض. ✓ مصادقة عمياء لا يذكر فيها الرصيد ويطلب من العميل أن يذكر رصيده لدى المؤسسة وهي تعتبر أفضل أنواع المصادقات.</p>	<p>المصادقات</p>
<p>✓ يتقدم المراجع للإدارة بطلب المعلومات والإقرارات التي يراها ضرورية. ✓ ترد الإدارة على المراجع أن يتم التخاطب بينهما كتابة ووفقا لإجراءات رسمية.</p>	<p>وهي الشهادة التي يطلبها المراجع للتحقق من شيء معين، وهي تساعد المراجع للأسباب التالية: ✓ أنها تدل على إدراك الإدارة لمسئوليتها وواجباتها وعملها بكافة العمليات. ✓ تعتبر دليلا يقدم للمحاكم لنفي أي تقصير أو اهمال ينسب إليه. ✓ تعتبر دليلا يستند إليه المراجع في حال عدم وجود نظام رقابة داخلية فعال.</p>	<p>طلب الشهادة من الإدارة</p>
<p>التأكد من العمليات التي تتم في بداية العام وربطها بالعام الماضي مثل: وجود مردودات مبيعات في بداية السنة التالية تعادل قيمة المبيعات، في نهاية السنة الماضية مما يعكس وهمية هذه المبيعات.</p>	<p>ويقصد به أن يقوم المراجع بفحص الأحداث التالية، لتاريخ إقفال ليتوصل إلى صدق الأدلة التي توصل إليها من عدمها.</p>	<p>دراسة الأحداث التالية لتاريخ القوائم الختامية</p>
<p>✓ الإعداد والتمهيد للمراجعة التحليلية. ✓ الحصول على أدلة وقرائن المراجعة باستخدام: ✓ أسلوب تحليل الاتجاه. ✓ التوزيع النسبي للقوائم. ✓ استخدام المؤشرات وتقويم الإثبات.</p>	<p>هي المبالغ التي تتضمنها القوائم الختامية للمؤسسة محل المراجعة بمبالغ متوقعة من جانب المراجع، في ضوء خبرته والظروف الأخرى السائدة مما يوفر إثبات مفيد في أغراض المراجعة.</p>	<p>المراجعة التحليلية الانتقادية</p>

المصدر: نصر صالح مُجّد، نظرية المراجعة، (طرابلس: ليبيا، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2011)، ص ص 270-271.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

ويلاحظ أن هذه الوسائل قد تكون منفردة أو مجتمعة، ولكن في الواقع هناك صعوبة في الفصل بين الوسائل المختلفة للإثبات في المراجعة فيما عدا الوجود الفعلي، وتلعب هذه الأدلة دورا مهما وأثرا كبيرا على رأي المراجع كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (I-2): كيفية الحصول على تقييم الدليل وآثاره على تقرير المراجع



المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر، 2000)، ص 85.

المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات ومعايير الحكم عليها

1. أنواع أدلة الإثبات: وتتمثل في:¹

1.1 الكتابة: ويقصد بها في المراجعة "البيانات الرقمية واللفظية التي تفيد مفرداتها المنفصلة أو المجتمعة في سياق لإثبات واقعة قانونية، أو تصرفا قانونيا منشئا للالتزامات أو معادلا لها بتعليقها على شرط أو إضافتها إلى الأجل أو منهيها لها،" وينسحب هذا التعريف على البيانات الكتابية اللفظية كعقود فواتير الشراء، والبيع والكمبيالات، والمكاتبات الداخلية، (أذن الصرف، محاضر الجرد، مستندات الشحن... وغيرها)؛

2.1 الإقرارات: وتتمثل في الشهادات التي يطلبها المراجع سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، أما فيما يتعلق بالقرارات الداخلية فإنها تؤدي وظيفتها في تعزيز بيانات القوائم الختامية في الأحوال والشروط التالية:

✓ الحالات التي يكون التحقق من بعض العناصر تحققا كاملا، يكفي اطمئنان المراجع إلى سلامتها وصحتها مستحيلا أو متعدرا؛

¹ إبراهيم شوقي رياض، نظرية الإثبات في المراجعة، (القاهرة: مصر، دار النهضة العربية، 1970)، ص 260.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

✓ أن يستنفذ المراجع الاجراءات الممكنة التي تلزم كل باحث مجد للتحقق منها في هذه الظروف، فلا يتراخى في اتخاذ اجراءات تملئها الظروف اعتمادا على الشهادة؛

✓ أن تفيد صيغتها نفي العلم بأية بيانات جوهرية، أي تجاوز أو تخالف ما أفصحت عنه القوائم، وذلك حتى تدفع الإقرارات بهذه الصورة الجدية للإدارة إلى التفكير ماليا قبل إعطائها، وإلى الحرص في الإدلاء بالبيانات؛

كما قد تقتضي الظروف أن يحصل المراجع على إقرارات أو شهادات من الخارج المؤسسة محل المراجعة عن طريقه للأغراض المختلفة، فيلجأ للحصول على المصادقات من العملاء بأرصدتهم، والشهادات من الدائنين بالمستحق لهم، والشهادات من المصارف بالأرصدة لديهم، والشهادة من السجل العقاري بملكية بعض الأصول الثابتة، والشهادة من المحاكم بعدد القضايا البيئية المرفوعة ضد المؤسسة محل المراجعة، والشهادات من منظمات حماية البيئة عن موقفها من قضايا حماية البيئة وغيرها؛

3.1 شهادة الشهود: ويقصد بها إخبار الانسان عن واقعة صدرت من غيره، ويترب عليها حق لغيره، ويشترط أن يكون قد رآها أو سمعها بنفسه، ويجب أن تصدر عن شخص يوثق في أقواله، وألا تكون له مصلحة في الإدلاء بهذه الشهادة، ويفضل في مجال المراجعة أن تكون الشهادة مكتوبة، وموقعة من قبل الشخص الذي صدرت عنه المراجعة حتى يتسنى للمراجع الاحتفاظ بها والاستفادة منها، أما الشهادة الشفهية فهي ليست ذات أهمية في الإثبات في المراجعة لكونها عرضة للنسيان، وإذا أثبتتها المراجع فإنها قد تكون عرضة للتعديل في عباراتها ما قد يجعلها تعطي معنا مختلفا، فضلا عن ضعف قوتها الإقناعية.

4.1 الوجود المادي (الجرد الفعلي): الجرد الفعلي يعني اجراء العد أو القياس أو الوزن للأصل ومعاينته، ثم مقارنة ما أسفرت عنه المعاينة بما هو مسجل في السجل الخاص بهذا الأصل، ويكون المراجع مسؤولا عند إجراء المعاينة عن الآتي:¹

✓ أن يكون قادرا على التعرف على الشيء محل الجرد، كأن تكون أوراق القبض مستوفية الشروط؛

✓ أن يكون قادرا على تمييز درجة الجودة والصلاحية للاستعمال، والتمييز بين الحقيقي والمزيف؛

✓ أن يكون قادرا على التأكد من العدد الصحيح في الجرد، فيجب أن يجري الجرد للبضاعة في أماكن مختلفة دفعة واحدة في وقت واحد حتى لا تتكرر بنقلها إعادة جردها، فإن لم يتيسر ذلك فيمكن ختم ما تم عدده بالشمع حتى لا يعاد استعماله؛

✓ أن تأخذ شهادات الإيداع بالحذر والحرص الكافي، وفي حالة الشك يطلب الأشياء المودعة أو ينتقل جردها بنفسه؛

5.1 القرائن: تتعلق بشكل غير مباشر بالحقائق محل الإثبات، ومن أمثلة القرائن في المراجعة:

✓ نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامته؛

✓ العمليات اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم الختامية ودلالاتها على صحة بعض بنود القوائم؛

¹ عبد الفاتح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1993)، ص 173.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

✓ القرائن التي يمكن التوصل إليها بالربط بين المعلومات والمقارنات، وعلى رغم من أن الإثبات بواسطة القرينة قد يكون أضعف في قوة إقناعه، من الإثبات بالأدلة إلا أنه في بعض الأحيان أكثر صدقا.

2. معايير الحكم على حجية أدلة الإثبات:

- يمكن الاعتماد على مجموعة من المعايير للحكم على قدرة الدليل على الإقناع، وأهم هذه المعايير ما يلي:¹
- ✓ حين يمكن الحصول على دليل الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر، للاعتماد على دليل الإثبات في أغراض المراجعة عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المؤسسة؛
 - ✓ حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية، فإن ذلك يؤدي إلى الاعتماد على هذه البيانات والقوائم عما لو تم إعدادها في ظل نظام للرقابة غير فعال؛
 - ✓ حين يمكن للمراجع الحصول على المعلومات الشخصية بطريقة مباشرة عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة والتفتيش، فإن ذلك سيكون له أثر أكبر في الإقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة؛
 - ✓ ويجب أن يقوم المراجع بتحديد حجم وصورة أدلة الإثبات التي تمكنه من الإدلاء بحكمه المهني، وذلك بعد دراسته للظروف، وعند القيام بهذا التحديد يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار طبيعة المفردة قيد الفحص وأهميتها النسبية ودرجة الخطر التي تتعرض له والتي تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ خلال قيام المراجع بفحصه فإنه يهدف إلى الحصول على أدلة إثبات ذات حجية، ليأخذها كأساس لتكوين رأي محايد في ظل الظروف الموجودة، إلا أنه في بعض الظروف يجد المراجع أنه من الضروري الاعتماد على دليل قاطع ومقنن، سواء أكانت البيانات التي تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة أمانة وصدق المركز المالي ونتائج الأعمال، إلا أنه غالبا ما يجد نفسه أمام عناصر معينة تحتاج إلى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع لصحتها، وإذا ما ساوره الشك في بيان معين له أهمية نسبية كبيرة لا يجب عليه أن يعطى رأيا إلا إذا حصل على دليل إثبات قوي يزيل هذا الشك؛
 - ✓ يجب على المراجع أن يعمل داخل الحدود الاقتصادية المعقولة حيث يجب إعداد تقريره خلال فترة زمنية معينة وبتكلفة مناسبة، ويجب عليه أن يتأكد ما إذا كانت قرائن الإثبات التي حصل عليها في حدود الوقت والتكلفة اللازمة لإبداء الرأي؛
 - ✓ عند تحديد مدى الاختبارات اللازمة لإجراء الفحص فإن المراجع يمكن أن يأخذ في اعتباره استخدام الأدوات الفنية للعينات الإحصائية، والتي تثبت مزاياها في حالات معينة، إلا أن استخدام هذا الأسلوب لا يكون بديلا للحكم الشخصي للمراجع ولكنه وسيلة لتمدنا بمقاييس إحصائية، تتعلق بنتائج اختبارات المراجعة وقد لا تكون هذه المقاييس متوفرة.²

¹ عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، مرجع سابق، ص 163.

² نفس المرجع، ص 164.

المبحث الثالث: أساسيات تقرير المراجع الخارجي

رغم أن تقرير المراجع الخارجي لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، وبسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية قانونية ضرورية، مما قد يفقد جوهره وأهميته البالغة، ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مع واقع الأمر، إلا أنه يتطلب عناية عظيمة.

المطلب الأول: ماهية تقرير المراجع الخارجي

يعبر المراجع الخارجي عن رأيه المهني في تقريره النهائي، الذي يعتبر بمثابة الدليل على قيامه بالعمل، ومن هذا سنتعرف على ماهية تقريره من خلال تعريفه وخصائصه، وعناصره وأنواعه.

1. تعريف تقرير المراجع الخارجي وخصائصه:

1.1 تعريف تقرير المراجع الخارجي:

التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي المراجع الخارجي في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، ويعد المنتج النهائي لها الذي يستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، حيث لتقرير المراجع الخارجي عدة تعاريف سنعرضها على النحو الآتي:

تقرير المراجع الخارجي هو: "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة، أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية،"¹ "ويعتبر خلاصة ما توصل إليه من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة، وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية،"² كما أنه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مستقل، بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد، عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وبناء عليه يؤدي تقرير المراجع الخارجي وظيفة إخبارية وإعلامية هامة."³

2.1 خصائص تقرير المراجع الخارجي: وهي كما يلي:⁴

✓ الإيجاز: أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم، ولا يكون هناك كلمات غير مترابطة أو التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز؛

✓ الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح؛

¹ محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 82.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004)، ص 161.

³ محمد سعيد دحبور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009)، ص 56.

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1992)، ص 562.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

- ✓ الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية؛
- ✓ الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة، حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات؛
- ✓ الترباط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع قارئ التقرير على إكمال التقرير، دون تشتت في الأفكار الواردة فيه؛
- ✓ الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المراجع متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

2. عناصر وأنواع تقرير المراجع الخارجي

1.2 عناصر تقرير المراجع الخارجي: تتمثل في:¹

- ✓ اسم التقرير: لا بد أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على عنوان واضح يميزه عن باقي التقارير الأخرى، الصادرة من مدراء المؤسسات أو المراجعين الداخليين؛
- ✓ توجيه التقرير (الجهة الموجه إليها التقرير): هنا يقوم المراجع بتوجيه التقرير إلى مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة، من مساهمين أو مدراء أو أعضاء مجلس الإدارة (الملاك) أو مستثمرين... الخ؛
- ✓ اسم المؤسسة المراجعة قوائمها المالية: يجب عليه تحديد اسم المؤسسة بوضوح؛
- ✓ الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المراجع، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم مراجعتها، السنة التي تمت فيها المراجعة، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء رأيه فيها؛
- ✓ فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفترة الافتتاحية، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأن عملية المراجعة تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى، في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير، كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الإعتماد على العينات (الأساس الاختباري)، أو مراجعة كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ فقرة الرأي: هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المراجع في القوائم المالية ككل، وتهدف إلى توضيح النتائج المتوصل لها، والمراجع مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2009)، ص 251.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

✓ اسم المراجع: يحدد اسم المراجع الذي قام بعملية المراجعة؛

✓ تاريخ التقرير: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا يجب عدم إصداره تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم؛

✓ التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع والذي قام بأداء عملية المراجعة.¹

2.2 أنواع تقرير المراجع الخارجي:

1.2.2 من حيث درجة الالتزام: تنقسم إلى نوعين:²

1.1.2.2 تقارير المراجعة الخاصة: يقصد بها تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المراجع ملزماً قانونياً بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقاً لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي، فهي لا تتعلق بنشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة كون أن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى، ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المراجع يمكن ذكر:

✓ الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها؛

✓ إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المراجع؛

✓ يعد المراجع تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة؛

✓ يعد تقريراً خاصاً يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى؛

✓ يعد المراجع تقريراً خاصاً يبين فيه زيادة أو نقصان رأس مال المؤسسة أو في حالة اندماجها مع مؤسسات أخرى؛

2.1.2.2 تقارير المراجعة العامة: وهي التقارير التي تعد وفقاً للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل، ويكون بهدف إبداء آرائه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

2.2.2 من حيث إبداء الرأي: وحسب هذا العنصر تقسم إلى:³

1.2.2.2 التقرير النظيف: وهو المعبر عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، ولا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، ويعبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتأكد من سلامة القوائم المالية، ويصدر المراجع هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية:

¹ بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 43.

² شدرى معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، (اطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية

مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015)، ص 42

³ نفس المرجع، ص 43.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

- ✓ في حالة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى؛
- ✓ تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصداره لتقريره؛
- ✓ تأكد المراجع من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مظلمة؛
- ويمنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في بعض الحالات أهمها:
- ✓ عدم استقلال المراجع بالنسبة للمؤسسة؛
- ✓ عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالصورة التي تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية؛
- ✓ عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية؛
- ✓ عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى؛
- ✓ عدم كفاية الأدلة وقرائن الإثبات، وعدم تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع مثل تلف أو فقدان السجلات.

2.2.2.2 التقرير المتحفظ: ويتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المراجع بتقييد فقرتي المحتوى والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم إصداره وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن المراجع من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول بها، ويصدر في الحالة الثانية عندما يتأكد بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، حيث يجب عليه أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظات، وعموماً تتمثل هذه التحفظات في:

- ✓ في حالة وجود قيد على عمل المراجع الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بالحصول على مصادقات من العملاء أو عدم تمكينه من الإطلاع على وثائق المؤسسة؛
- ✓ في حالة وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ في حالة وجود الخلاف بين المراجع وإدارة المؤسسة بخصوص عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، حيث يمكن أن يكون النقص في الإفصاح يصعب استكمالها في تقرير المراجع فيجب أن يشير إليه.¹

¹ مرجع سابق، ص 44.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

3.2.2.2 التقرير السالب: يصدر المراجع هذا التقرير عندما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريف والتضليل، ولم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها، كأن يقيم جزء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، وهذا التقرير يتضمن ثلاث فقرات وهي، الأولى: تصف الإجراءات التي يقوم بها المراجع ونطاق فحصه، الثانية: يظهر بها أسباب التقرير السلبي والآثار المتعلقة به، الثالثة: تتضمن الرأي السالب حول عملية المراجعة التي قام بها، وبصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأيا سلبيا إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة وصدق وشرعية الحسابات أو تقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات؛

4.2.2.2 تقرير عدم إبداء الرأي: يكون هذا النوع من التقرير عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة، التي يرى المراجع ضرورة استعمالها ومن الحالات التي تجعله يمتنع عن إبداء الرأي يمكن ذكر:

✓ وجود قيود على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

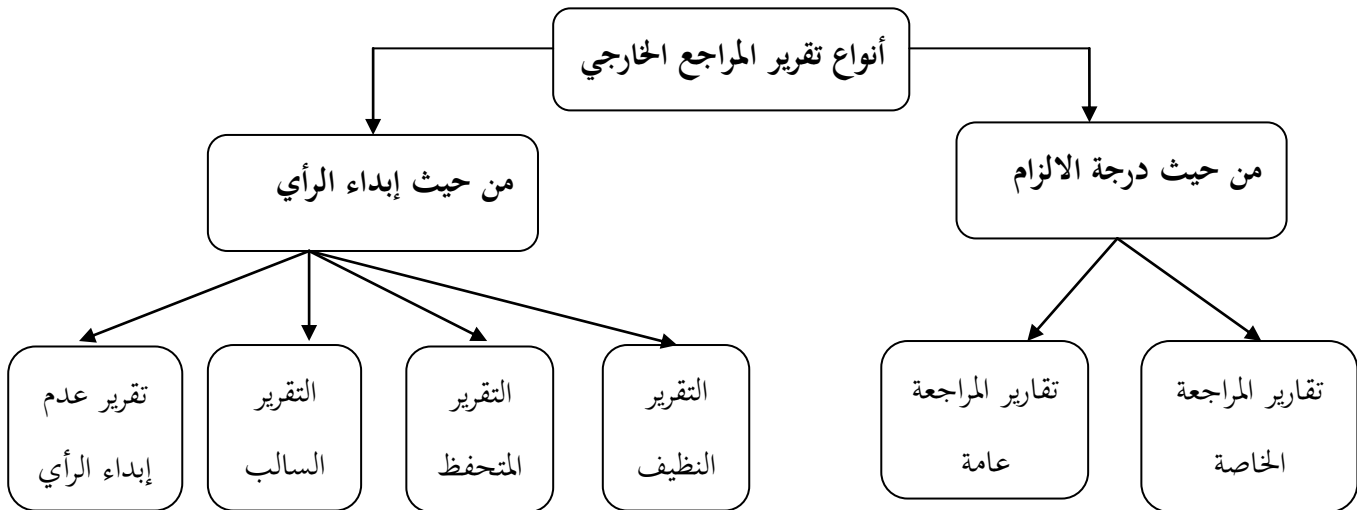
✓ تدخل الإدارة في عمل المراجع مما يفقده استقلاله؛

✓ صعوبة تقييم المراجع لفرض استمرارية المؤسسة وصعوبة حصوله على الأدلة والبراهين المدعمة لرأيه؛

وفي حالة عدم إبداءه لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بمراجعتها، يمكن أن يؤثر ذلك سلبيا على المؤسسة محل المراجعة، لذا يجب أن يكون له هنا مبرراته بشأن عدم إبدائه الرأي لأنه إذا ثبت العكس فسوف يلاحق قانونيا.¹

وبصفة عامة يمكن تلخيص أنواع تقرير المراجع الخارجي وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (3-I): أنواع تقرير المراجع الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2006)، ص 57.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

المطلب الثاني: جودة تقرير المراجع الخارجي وأهميتها

1. تعريف جودة تقرير المراجع الخارجي

يتم تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها، لذلك كان من الصعب أن يتم إيجاد تعريف بسيط يصف ويعرف جودة تقرير المراجع الخارجي تعريفاً شاملاً قاطعاً، فلا يوجد تعريف نهائي متفق عليه وشامل لهذه الجودة وأساليب تحديدها، ولكن يشير الفكر المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات عند تحديدها، وفيما يلي بعض تعريفات لجودة تقرير المراجع الخارجي المقترحة من قبل بعض الباحثين:

عرفها البعض على أنها: "تعبّر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير،" وهي أيضاً: "ما يتسم به تقرير المراجع الخارجي من شفافية وإفصاح جيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح المحققة، والمتوقعة للمؤسسة بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية."¹

إن جودة تقرير المراجع الخارجي تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات محل المراجعة، كون أن تلك البيانات يعتمد عليها العديد من المستخدمين عند اتخاذهم قراراتهم المختلفة، فهي تعبر عن قدرة المراجع في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية مدعومة لرأيه المهني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وأيضاً هي درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، وهي بذلك مقياس لقدرته على تقليل تحيز البيانات المالية وزيادة دقتها.²

2. أهمية تقرير المراجع الخارجي: يمكن تلخيص أهمية تقرير المراجع الخارجي نفسه، ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيما يلي:³

✓ له أهمية خاصة للمراجع نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على انجازه لعمله وفقاً لمعايير تدقيق المتعارف عليها، وأداة المراجع لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المؤسسة، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية المراجعة الخارجية ككل؛

¹ سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر، 2013)، ص 64.

² سامح مجد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح و انعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد 8، العدد 4، 2012)، ص 746.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 192.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

✓ يعتبر بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته القانونية، وذلك في حالة مساءلته جنائياً أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد الآداب وسلوك المهنة؛
✓ يحقق على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال للمؤسسات الاستشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين، من خلال رأي المراجع الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم؛

✓ يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا للمؤسسة محل المراجعة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية، بإعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطتها، ويعد التقرير النظيف "بدون تحفظات" دليلا على صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت اشراف إدارة المؤسسة وإنما لم ترتكب تحريفات جوهرية أو معتمدة في القوائم المالية.

3. أهمية جودة تقرير المراجع الخارجي:

على المراجع الخارجي تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام المراجع بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، وبالتالي فجودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي، فرقابة الجودة في المراجعة تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية المراجعة الخارجية، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، فهي ليست مجرد الفحص الذي يقوم به المراجع وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزامه بالوصول إلى تقرير مراجعة ذات جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الدولية، فتحدد جودة تقرير المراجع الخارجي الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للمراجعة وكل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات، فكلما كان تقرير المراجع الخارجي يتميز بالجودة كلما سهل على مستخدميه عملية صنع واتخاذ قرارات أدق وأكفأ مما لو كان ذلك التقرير لا يتسم بالجودة.¹

المطلب الثالث: أشكال تقرير المراجع الخارجي

1. التقرير النظيف (تقرير غير متحفظ): والذي سنوضحه في الشكل التالي:

¹ علاء محمد ملو العين، مجدي مليجي عبد الحكيم، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، (مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، فيفري 2013)، ص 560.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

شكل رقم (I-4): تقرير غير متحفظ لمراجعة البيانات المالية

العنوان:	تقرير مراجع مستقل
الجهة الموجهة إليه:	تقرير مراجعة إلى.....
فقرة الافتتاحية	لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة أ ب ج كما في 20../12/31 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ....
فقرة النطاق	لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) ومن الممكن تطبيقها على المراجعة، إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.
فقرة الرأي	واستنادا لعملية المراجعة، فإنه لم تصل إلى علمنا أشياء قد تسبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أو يشار إلى معايير المحاسبة الوطنية ذات علاقة).
التاريخ
اسم المراجع	
التوقيع

المصدر: أحمد حلمي جمعة، *تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية*، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009)، ص 40.

1.1 تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية وتعديل الصياغة: في حالات معينة يقوم المراجع بإعطاء رأي نظيف ولكنه يضيف فقرة إلى تقريره، لأجل جلب انتباه المستعمل أو المستفيد من البيانات المالية لحالة معينة يتم إعطاء هذا النوع من التقرير في الحالات التالية:¹

- ✓ عدم التطبيق التماثل (الثبات) في تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- ✓ التأكد على شيء معين، فإن التقرير لا زال نظيفا؛
- ✓ وجود شك كبير حول استمرارية المؤسسة؛

¹ حكمة مناعي، *تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر*، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008)، ص 84

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

✓ التركيز على أمر اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير؛

مثال وجود شك بشأن استمرارية المؤسسة محل المراجعة، ويوضح الشكل التالي هذه الحالة حول القدرة على الاستمرار.

الشكل رقم (I-5): الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

نفس فقرات الافتتاحية، النطاق، إبداء الرأي كما في التقرير النظيف مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة تستمر في العمل.

وكما هو الموضح بالإيضاح رقم (15) المرفق بالقوائم المالية، تعاني المؤسسة من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يشير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب، ولا تضمن القوائم أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك والاستمرار.

المصدر: حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008)، ص 84.

2. التقرير المتحفظ: والذي سنوضحه في الشكل التالي:

شكل رقم (I-6): تقرير متحفظ لمراجعة البيانات المالية (بسبب الانحراف عن المعايير الدولية للتدقيق)

العنوان:	تقرير مراجع مستقل
الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى.....	
فقرة الافتتاحية	
لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة أ ب ج كما في 20../12/31 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ.....	
فقرة النطاق	
لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) ومن الممكن تطبيقها على المراجعة، إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها نوفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.	
فقرة إيضاحية	
لقد أعلمنا الإدارة بأن المخزون قد تم إظهاره بالكلفة والتي تتجاوز صافي قيمته الاستبدالية، وتظهر حسابات الإدارة، والتي قمنا بالمراجعة عليها، بأن المخزون، لو تم تقييمه بالكلفة أو صافي القيمة الاستبدالية أيهما أقل، والتي تقضى بها المعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، فإنه سوف ينخفض مبلغ (س)، وأن	

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

صافي الدخل وحقوق المساهمين سوف ينخفضان بمبلغ (ص).

فقرة الرأي

واستنادا لعملية المراجعة، عدا تأثير زيادة مبلغ المخزون والتي تم الإشارة إليها في الفقرة السابقة، فإنه لم يصل إلى علمنا أي شيء قد يسبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة).
التاريخ

اسم مراجع

التوقيع.....

المصدر: أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009)، ص 41.

3. التقرير السلبي: والذي سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (I-7): التقرير السلبي في حالة الاختلاف مع الإدارة حول كفاية الإفصاحات والبيانات المالية:

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى.....

(نفس فقرات الافتتاحية، النطاق، كما في التقرير المتحفظ بدون تعديل)

فقرة إيضاحية

قامت المؤسسة في 15 جانفي، باصدار سندات بمبلغ, بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع المؤسسة، هذا وتحتوي اتفاقية اصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 31 ديسمبر وبرأينا أنه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

فقرة الرأي (تقرير متحفظ)

باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا إن البيانات المالية.....

فقرة الرأي (تقرير سلبي)

نظرا لتأثير الأمر في الفقرة السابقة برأينا إن البيانات المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة، المركز المالي للمؤسسة، كما في 31 ديسمبر أو نتائج أعمالها وتدقيقاتها النقدية للسنة المنهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

المصدر: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ط2،

2011)، ص 102.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

4. تقرير الامتناع عن إبداء الرأي: والذي سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (I-8): تقرير الامتناع عن ابداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة

فقرة الافتتاحية (يتم حذف الجملة المتعلقة بدور المراجع)، فقرة النطاق (تحذف بالكامل)

فقرة إيضاحية

لم تقم المؤسسة بجرد المخزون في السنة...، والظاهر في البيانات المالية المرفقة بمبلغ...، كما في 31 ديسمبر...، كذلك لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات والممتلكات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر... هذا وأن طبيعة سجلات المؤسسة لا تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة أخرى على المخزون أو الآلات والممتلكات.

فقرة الامتناع عن إبداء الرأي

ونظرا لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة، فإن نطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة البيانات المالية المرفقة.

المصدر: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ط2، 2011)، ص 101.

الفصل الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي

خلاصة:

من خلال هذا الفصل اتضح لنا أن من مهام المراجع الخارجي التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفحص حسابات القوائم المالية، باتباع منهجية منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموماً، والهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية، والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

ولا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من طرف خارجي محايد يشترط فيه الخبرة والمعرفة والاستقلال، وبالتالي زيادة الاعتماد على معلومات القوائم المالية والرفع أكثر من درجة الثقة فيها.

كما يعتبر تقرير المراجع الخارجي تأكيداً على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين وتشريعات تفرضها الدولة، وأنها ملزمة عند إعدادها للقوائم المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وتأكد من أن القوائم المالية هي صادقة وعادلة تمثل حالة المؤسسة المالية السليمة، كما أنه حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير هذه القوائم لنتائج أعمال المؤسسة في نهاية الفترة المالية، وفي مثل هذه الحالة يصدر تقريراً نظيفاً بدون تحفظ.

وللقيام بعملية المراجعة عليه أن يتقيد بمجموعة من المعايير لتطبيق مهنة المراجعة وإصداره تقريره النهائي من بينها معايير التدقيق الدولية، التي من المعتقد أنها تساهم في تحديد جودة تقريره الذي يصدره من خلال وضع مجموعة القواعد والمبادئ التي تحدد أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة، كما أن التزام المراجع بتلك المعايير يعد ضماناً لرأيه عن مدى صدق القوائم المالية ومساعدة مستخدميها لترشيد قراراتهم، وهذا ما سيتم التطرق إليه خلال الفصل الموالي.

الفصل الثاني

مدخل لمعايير

التدقيق الدولية

تمهيد:

نتيجة لتطور عملية المراجعة الخارجية منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا، ومع اتساع حجم المؤسسات في معظم الدول، جعلها ذلك تفكر في إيجاد قواعد وأصول لممارسة مهنة المراجعة تكون متعارف عليها دولياً وعليه ظهرت معايير التدقيق الدولية، وأصبحت تحوز على قبول معظم الجامعات والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة أو النامية على حد سواء، وحتى يؤدي المراجع الخارجي عمله ويحقق غرضه منه، فإن عليه احترام هذه المعايير والضوابط الدولية التي من شأنها أن تضمن جودة عمله والوثوق بما توصل إليه من نتائج.

تعتبر معايير التدقيق الدولية بصفة عامة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب للمراجع الخارجي المستقل، ويمكن القول أنها تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية عمله كما أن لها علاقة بتقريره النهائي الذي يعده.

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

تمثل معايير التدقيق الدولية مستويات الأداء المهني بالنسبة للمراجع الخارجي، ومن خلالها يمكن ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، وقد أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين، ولتسهيل الأمر يمكن أن نوضح أن مصطلح التدقيق هو نفسه المراجعة، وأيضا مصطلح المدقق نقصد به المراجع.

المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أول من وضع معايير أداء معينة ضمن كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:¹

1. المعايير العامة: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الشخصي أو الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق أو بمعنى آخر مهنة المراجعة، ومن هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية، وهذه المعايير هي:

✓ **التدريب والكفاية (التأهيل العلمي والعملية):** يتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة للدراسة والمداومة على الإطلاع على المجالات المهنية، والنشرات والبيانات والتطبيقات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية، والاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية كإدارة الأعمال والاقتصاد والإحصاء وغيرها؛

✓ **الاستقلال (أو الحياد):** على المراجع الخارجي أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به، كما يعتبر ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات المحاسبية التي يبدي رأيه فيها، ويجب أيضا توفر الاستقلال الواقعي وهذا يعتمد على مستواه الأخلاقي؛

✓ **العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول):** على المراجع أن يبذل العناية الواجبة في عملية المراجعة وفي صنع القرار النهائي، وهذه العناية تتطلب مواجهة انتقاده لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، وتتعلق بما يؤديه من عمل ودرجة حسن أدائه.

2. معايير العمل الميداني: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق، وهذه المعايير هي:²

✓ **التخطيط السليم لعملية التدقيق:** يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاحة للعملية على الاختبارات المطلوبة؛

✓ **معايير تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة وحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، ويجب

¹ خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، (القاهرة: مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013)، ص ص 54-55.

² محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص ص 38-39.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

دراسته وبشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق اجراءات التدقيق؛

✓ **معيار كفاية الأدلة:** يقوم هنا المراجع بالبحث على الأدلة الكافية عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، التي توفر له أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي في محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

3.2 معايير إعداد تقرير المراجع الخارجي: ويمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها التي تحكم سلوك المراجع الخارجي، عند إعداده لتقريره وإبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية فيما يلي:¹

✓ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية؛
✓ يجب الإشارة في التقرير إلى مدى الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في الفترة الحالية إذا ما أعدت بنفس طريقة الفترة السابقة؛

✓ تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم من معلومات، ما لم يذكر في التقرير ما يخالف ذلك؛

✓ يجب على المراجع إبداء الرأي في القوائم المالية ككل، وألا يبدي رأيه عن بعض القوائم أو عنصر معين منها، وفي حالة عدم إبداء الرأي عليه أن يوضح أسباب ذلك.

كما يمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها في الجدول الآتي:

جدول رقم (II-3): معايير التدقيق المتعارف عليها

المعايير التي تتعلق بإعداد تقرير	المعايير العمل الميداني	المعايير العامة
✓ لإشارة إلى مكان قد تم إعداد القوائم المالية طبقا للأصول، أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولاً عاماً.	✓ تخطيط عملية المراجعة والإشراف على مساعديه.	✓ أن يتم الفحص بواسطة أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً لذلك.
✓ الإشارة إلى مدى الثبات أو التماثل، في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية.	✓ تقييم نطاق الرقابة الداخلية.	✓ أن يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد.
✓ مراعاة الإفصاح الكافي.	✓ الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة.	✓ أن يبذل المراجع الخارجي العناية المعقولة أو الواجبة.
✓ إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة.		

المصدر : نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الكويت، آفاق للنشر والتوزيع، 2011)، ص 42.

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 193.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

المطلب الثاني: مفهوم معايير التدقيق الدولية والهيئات المكلفة بها

1. مفهوم معايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق بمثابة مقياس الأداء المهني، فالمعايير تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق المعايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.¹ كما تمثل المعايير الدولية للتدقيق إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها.² وهي أيضا بمثابة نموذج للأداء يتم وضعه نتيجة للعرف أو الاتفاق العام أو بواسطة المنظمات العلمية للمهنة أو عن طريق التشريع أو التنظيمات الإدارية، نتيجة للملاحظات الطويلة والتجربة والبحث والاختبار أو التخطيط وتعتبر قواعد أساسية للعمل بالنسبة للمجموعة التي تخضع لهذا التنظيم (المهنة).³

وتتفق معايير التدقيق الدولية التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والمطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كان ذلك لا ينفي وجود بعض الاختلافات الطفيفة، وبصفة عامة فإن معايير التدقيق الدولية لا تعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة والتي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية، حيث إن لكل دولة ظروفها الخاصة وقواعدها التي تحكم ممارسة عملية المراجعة.⁴

2. الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية

تتمثل الهيئات التي استهدفت وضع معايير التدقيق الدولية وهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في:

1.2 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): تأسس في 7 أكتوبر 1977 بهدف تطوير مهنة المحاسبة عبر العالم، عندما وقع عدد 63 تنظيم مهني من 49 دولة مختلفة على اتفاقية لتأسيس تلك المنظمة، إن غرض الاتحاد يتمثل مع غرض المجمع الأمريكي القانونيين باستثناء أنه يتسم كونه عالمي النطاق، وهو يتعلق بصفة رئيسية بالمحاسبين المهنيين وليس بالمبادئ المحاسبية، ويرتبط أعضاء الاتحاد بالكيانات المحاسبية المهنية في أكثر من 80 من بلد.⁵

وفي عام 2004 أعلن الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، ويتألف من 157 عضواً ومنشأة زميلة في 123 دولة من جميع أنحاء العالم، تمثل أكثر من 2.5 مليون محاسب في الممارسة العامة للصناعة

¹ خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار البداية، 2009)، ص 40.

² محمد سمير صبان، عبد الوهاب علي، مرجع سابق، ص 156.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 168.

⁴ نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الكويت، آفاق للنشر والتوزيع، 2011)، ص 35.

⁵ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، (الاسكندرية: مصر، دار الجامعة، 2009)، ص 612.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

والتجارة والقطاع العام والتعليم، ولا توجد هيئة محاسبية أخرى في العالم، وإن وجدت فقط منظمات مهنية أخرى قليلة، لديها الدعم الدولي ذو القاعدة العريضة الذي يتميز به الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومهمته هي:¹

✓ خدمة المصلحة العامة؛

✓ تعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي؛

✓ المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية وذلك من خلال: (تحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة، زيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، التعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك)؛

وبناء على ما تقدم فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المتحدث بإسم المهنة عالمياً، ويعبر عن سلسلة واسعة من مواضيع حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك، وكذلك المواضيع التنظيمية المتعلقة بالمراجعة وإعداد التقارير المالية ويتم تحقيق ذلك جزئياً من خلال الوصول إلى العديد من المنظمات، التي تعتمد على أنشطة مهنة المحاسبة الدولية أو لها الاهتمام بها.

2.2 اللجنة الدولية: هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار وتبويب وشرح وتعديل المعايير الدولية للتدقيق، انبثقت من الاتحاد الدولي للمحاسبين الدولي، وقد اعطيت لها صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد.²

وقد أصدرت اللجنة الدائمة تمهيداً أو مقدمة عن المعايير الدولية للتدقيق ورد به ما يلي:³

✓ هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة استناداً إلى قواعد منسقة؛

✓ تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد بدرجة مختلفة، تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات المراجعة؛

✓ تحاول اللجنة أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة، بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير؛

✓ تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة، إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية؛

✓ يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات لأية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بما كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها المراجع، ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015)، ص 186.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 95.

³ محمود السيد الناغي، معايير الدولية للمراجعة، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2008)، ص 72.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

✓ تعطى المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية، مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الانجليزي الصادر عن الاتحاد.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية

1. أهمية معايير التدقيق الدولية: أصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير تساعد المراجع الخارجي في أداء عمله، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بكفاءة والجودة اللازمة، وتمثل أهميتها في:¹

✓ تمثل معايير التدقيق الدولية إطار العمل الذي يمكن من خلاله، ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛

✓ تساعد في تحسين أداء المراجع الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمته وتنفيذها؛

✓ تمثل أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.

✓ تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛

✓ تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

✓ إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛

✓ إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

✓ إن انتشار المؤسسات متعددة الجنسيات، يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حساباتها.²

✓ إن وجود معايير التدقيق الدولية والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع، وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكنه من إضفاء مصداقية القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛

✓ معايير التدقيق الدولية تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية، عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية؛

✓ وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.³

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015)، ص 104.

² محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 167.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2005)، ص 282.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

2. أهداف معايير التدقيق الدولية: وتتمثل في ما يلي:

- ✓ أن تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه؛
- ✓ أن تمد الممتهين بمعايير التقسيم الذاتي للأداء بحيث تمكنه من أن يراجع نفسه بنفسه؛
- ✓ أن تكون مرشدا معينا للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة؛
- ✓ أن تكون مرشدا للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير إلى أحد المراجعين؛
- ✓ أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره.¹
- ✓ وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة؛
- ✓ اشتمالها على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، لبلد بمفرده يجعل تقرير المراجع الخارجي يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛
- ✓ اعتماد المراجع عند مراجعة القوائم المالية على معايير التدقيق الدولية، يجعل من السهل إجراء المقارنات المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول؛
- ✓ توفيرها للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛
- ✓ وجود معايير التدقيق الدولية جنبا على جنب مع معايير المحاسبة الدولية، سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في المؤسسات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.²

المطلب الرابع: خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية وانتقاداتها

1. خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية: عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق والمتمثلة في:³
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعلقة على الموضوع المختار؛
 - ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
 - ✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 186.

² عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية، (عمان: الأردن، بدون دار نشر، 1994)، ص 34.

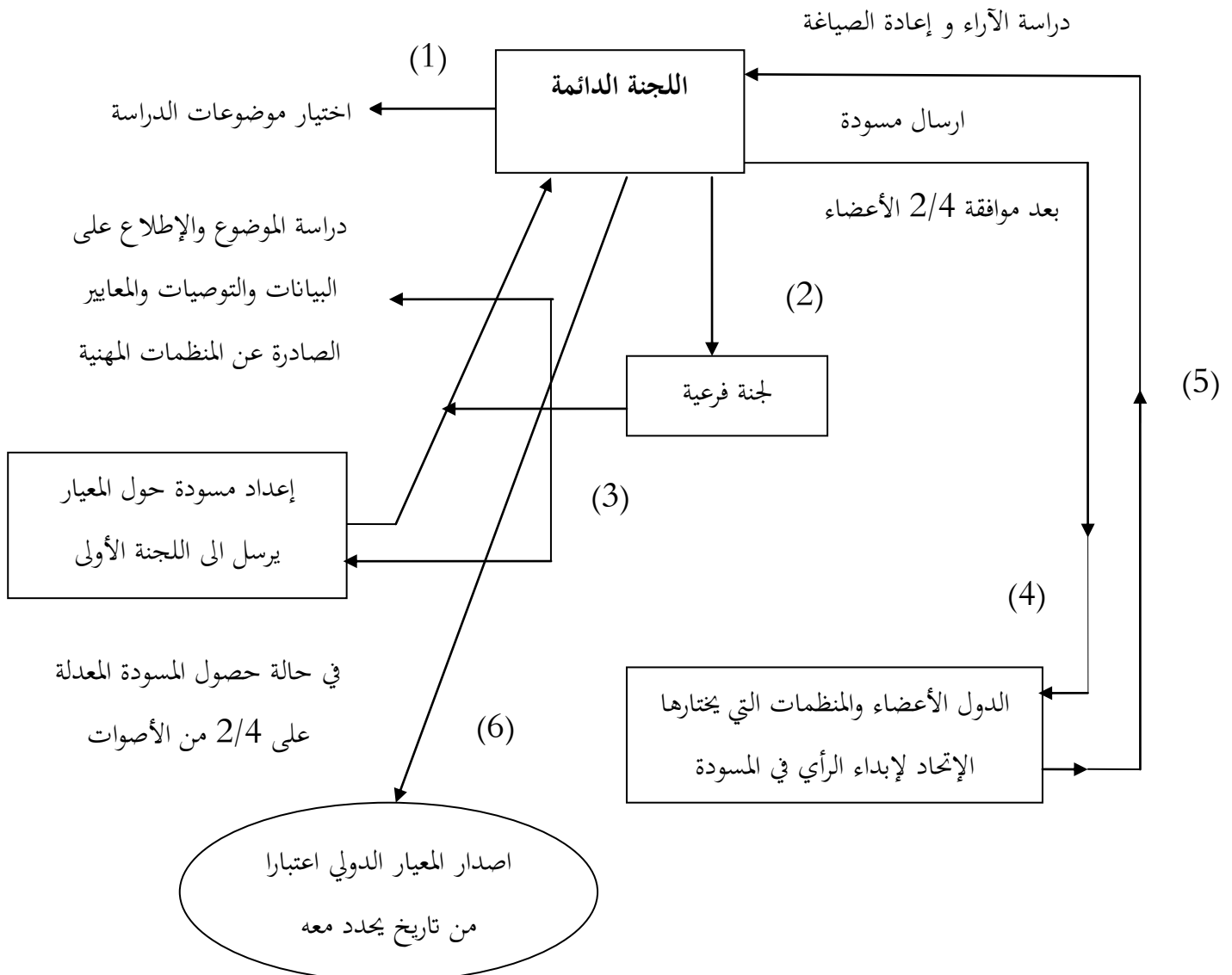
³ محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 157.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

- ✓ إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- ✓ تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف، على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- ✓ بعد ذلك يتم إصدار المعيار بصورته النهائية.

ويمكن توضيح الخطوات المتبعة لإصدار هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم (II-9): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، (القاهرة: مصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000)، ص 73.

2. الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق، فقد تم الجدل في عام 1971 (قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية)، بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية، ويرى البعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية، هي عملية تكتيكية تقوم بها مكاتب المحاسبة الدولية لتوسيع أسواقها، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في الهيئات القومية.¹

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص 218.

المبحث الثاني: بنية وتركيب معايير التدقيق الدولية

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من معايير التدقيق الدولية، تمثل إطار متجانس وقابل للتطبيق عالمياً ومتكامل لعملية المراجعة ويتعين على المراجع الخارجي الالتزام بها وتطبيقها، حتى تساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني.

المطلب الأول: صلاحية معايير التدقيق الدولية واعتباراتها

1. صلاحية معايير التدقيق الدولية: وتتمثل في:¹

- ✓ يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند مراجعة البيانات المالية، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة المعلومات الأخرى ذات العلاقة؛
- ✓ تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الهامة (محددة بحرف أسود سميك)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، إن المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها؛
- ✓ لغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمعلومات الأخرى والتي يتضمنها ذلك المعيار، وليس الاعتماد على النص المحدد بالحروف السوداء السميكة فقط؛
- ✓ في الظروف الاستثنائية، قد يرتقي المراجع الخارجي بأن من الضروري أن يجيد عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من المراجعة بشكل أكثر فعالية في مثل هذه الحالات، فعليه أن يكون مستعداً لتبرير ذلك؛
- ✓ تستوجب المعايير الدولية للتدقيق التطبيق في الأمور المادية والأساسية؛
- ✓ يشار بوضوح لقابلية تطبيق أي معيار دولي للتدقيق، وذلك في فترة المقدمة لذلك المعيار الدولي؛
- ✓ إن التعليمات من وجهة نظر القطاع العام، والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين، مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، وفي حالة عدم وجود منظور له، فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق، من كافة النواحي المادية فيه؛

✓ إن المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات المحلية التي تتحكم بمراجعة المعلومات المالية الأخرى في دولة معينة، وفي حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية في موضوع معين، فإن مراجعة المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في تلك الدولة وفقاً للتعليمات المحلية سوف يتطابق تلقائياً مع المعايير الدولية للتدقيق بما يتعلق بذلك الموضوع، أما في حالة اختلاف التعليمات المحلية، أو تعارضها مع المعايير الدولية للتدقيق في موضوع معين، فإن على

¹ تاريخ المشاهدة، 2016/04/14 <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/100.PDF>

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبنية في النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق بتلك المعايير الدولية للتدقيق.

2. اعتبارات معايير التدقيق الدولية

- استرشدت اللجنة الدولية عند وضع معايير التدقيق الدولية، إلى مجموعة من الاعتبارات تتلخص في الآتي:¹
- ✓ تختلف البيانات المالية التي تشمل عليها القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون في كثير من الدول، وفقاً لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية المتبعة في إعدادها؛
 - ✓ استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير التدقيق هيمنتها على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة القوائم المالية في الدول المعينة، على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي، العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية، وذلك بتطبيق قواعد المعايير الدولية في الوقت والمدة الذي يكون فيه ذلك ممكناً؛
 - ✓ تطبق معايير التدقيق الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي مؤسسة، لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه؛
 - ✓ أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء؛
 - ✓ اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضاءها على أي معيار قبل إصداره؛
 - ✓ إن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم ملائمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:
 - ✓ فحص القوائم المالية السنوية؛
 - ✓ اختيار القوائم المالية التقديرية؛
 - ✓ تجميع القوائم المالية.

المطلب الثاني: تقسيمات معايير التدقيق الدولية

لقد قسمت معايير التدقيق الدولية حسب النطاق الدولي على النحو التالي:²

1. **المعايير الشخصية:** تبحث المعايير الشخصية بالقواعد العامة المتعلقة بشخصية المراجع وقد قسمت إلى:
 - ✓ رقابة الجودة: يهدف هذا المعيار إلى ضمان تنفيذ عمليات المراجعة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؛
 - ✓ استمرار المؤسسة: يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية وفاء المراجع بمسؤوليته تجاه فرض الاستمرارية؛

¹ عيد حامد الشمري، مرجع سابق، ص 35.

² حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، (عمان: الأردن، الدار العلمية للنشر ودار الثقافة للنشر، 2000)، ص ص 240-249.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

- ✓ **معيار العث والخطأ:** يهدف إلى ترسيخ المعايير وتقديم الإرشادات حول مسؤولية المراجع عن العث والخطأ، حيث أقر بأنه يجب أن يأخذ باعتباره التحريفات المادية ذات الأهمية في القوائم المالية؛
- ✓ **مراجعة التقديرات المحاسبية:** على المراجع جمع المعلومات الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والتي هي تحديد قيمة تقريبية لرصيد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة، وعليه أن يطبق الاجراءات اللازمة أثناء تدقيقها؛
- ✓ **فحص المعلومات المالية المتوقعة:** يجب أن يحتوي تقرير المراجع على طبيعة المعلومات المالية، المتوقعة والإشارة إلى معايير التدقيق المتبعة لدى فحص هذه المعلومات؛
- ✓ **الجهات التابعة (الأطراف المرتبطة):** يهدف هذا المعيار إلى تقديم الإرشادات بشأن مسؤوليات المراجع وإجراءاته المتعلقة بالمؤسسة التابعة، وبين أن المراجع لا يتمكن من الكشف عن عملياتها، إلا أنه يجب أن ينجز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛
- ✓ **الاستفادة من عمل الخبير:** عندما يستفيد المراجع من عمل المنجز من قبل الخبير، يجب أن يحصل على أدلة إثبات كافية تجعل عمل الخبير ملائم لأغراض المراجعة والتدقيق؛
- ✓ **الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية:** يهدف هذا المعيار إلى توضيح مدى أهمية تاريخ تقرير المراجعة ومسؤولية المراجع، بالنسبة للأحداث اللاحقة وفيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية والإجراءات التي يجب القيام بها للوفاء بتلك المسؤولية.

2. معايير العمل الميداني: حددت حسب الإجراءات الدولية على ما يلي:¹

- ✓ **المعرفة بأعمال المؤسسة:** يعني الحصول على كل المعلومات وكيفية الحصول عليها والجهات المستفيدة منها؛
- ✓ **تقويم الخطر والرقابة:** يتطلب على المراجع الخارجي الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، لأجل التخطيط للمراجعة وبطريقة فعالة، وأن يستعمل حكمه المهني لتحديد مخاطر المراجعة وتصميم إجراءات مناسبة بتخفيض المخاطر، وتعد دراسة الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمراً هاماً للمراجعين في ضوء ما ورد بمعايير التدقيق المتعارف عليها؛
- ✓ **التخطيط:** ينص المعيار على أنه يجب على المراجع أن يخطط لعمليات المراجعة، فقد تحتاج بعضها إلى أمور إضافية.
- ✓ **الإجراءات التحليلية:** يتطلب هذا المعيار تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمرحلة التخطيط لعملية التدقيق الشاملة؛
- ✓ **الإقرارات الصادرة عن الإدارة:** ويتعلق المعيار بإقرارات الإدارة واستعمالها كأداة مراجعة، ويحصل المراجع على الكثير من المعلومات والاستفسارات الشفوية أثناء عملية المراجعة، ولهذا فإن سوء فهمه ينخفض كثيراً عند تأكيدات الإقرارات الشفوية بإقرارات مكتوبة.

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص ص 35-39.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

- ✓ اعتبارات المراجعة الداخلية: يبين هذا المعيار أن على المراجع الخارجي، أن يأخذ باعتباره نشاطات المراجع الداخلي وأثرها على المراجعة الخارجية؛
- ✓ ارتباطات المراجعة الأولية للأرصدة الافتتاحية: يقصد بهذا المعيار وضع القواعد وتقديم الإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية لدى تدقيق القوائم المالية لأول مرة، سواء كان المؤسسة جيدا أو نتيجة تغيير المراجع وتعيين مراجع آخر؛
- ✓ العينات في المراجعة: ويهدف هذا المعيار إلى التعرف على العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع، في الاعتبار عند التصميم واختيار العينة وتقديم نتائج إجراءات المراجعة عليها.¹
- 3. معايير التقرير: لقد حددت المعايير الدولية للتقرير على أنها تشمل المعايير التالية:²
- ✓ التقرير: يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد وتقديم الإرشادات بشأن شكل ومحتوى تقرير المراجع، ويبين بأن عليه أن يراجع ويقدم استنتاجات مستخلصة من قرائن المراجعة المجمعة، كونها الأساس الذي يستند إليه في إبداء رأيه في القوائم المالية؛
- ✓ تقرير المراجع حول الارتباطات لغاية خاصة: يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات المراجعة ذات الغايات الخاصة، وسوف يتم عرض معايير بالنسبة لتقارير المراجع عن:
- ✓ القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية، أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما؛
- ✓ حسابات معينة أو عناصر بنود بيانات مالية؛
- ✓ التقيد بالاتفاقيات أو العقود؛
- ✓ القوائم المالية الملخصة.
- ✓ التوثيق: يهدف المعيار إلى وضع الإرشادات المتعلقة بتوثيق عملية المراجعة، وبين أن على المراجع أن يوثق الأمور الهامة وخاصة القرائن التي قدمت أساسا لرأيه الذي قدم وفق المعايير الدولية.³

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية

معايير التدقيق الدولية هي مجموعة من المعايير يمكن عرضها في شكل إطار بحيث يتم تقسيمها، إلى مجموعات كل مجموعة تختص بأمور معينة والتي نلخصها في الجدول التالي:

¹ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص ص 267-268.

² محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، (القاهرة: مصر، بدون دار نشر، 2003)، ص 247.

³ حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص 281.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

جدول رقم (II-4): إطار معايير التدقيق الدولية

اسم المعيار	رقم المعيار	المجموعة
مقدمة تمهيدية عن معايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.	100	المجموعة الأولى:
إطار المصطلحات.	110	قضايا تمهيدية
إطار المعايير الدولية للتدقيق.	120	(100-199)
الأهداف العامة لعمل المراجع الخارجي المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.	200	المجموعة الثانية:
الاتفاق على شروط التعيين.	210	المبادئ العامة والمسؤوليات
مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	220	(200-299)
توثيق التدقيق.	230	
مسؤولية المراجع الخارجي في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية.	240	
النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.	250	
الاتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي).	260	
الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.	265	
التخطيط لتدقيق البيانات المالية.	300	المجموعة الثالثة:
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.	315	تقييم المخاطر
الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.	320	ومواجهة المخاطر
إجراءات المراجع لمواجهة المخاطر المقيمة.	330	المقيمة
الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشآت أخرى.	402	(300-499)
تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.	450	
أدلة التدقيق.	500	المجموعة الرابعة: أدلة
أدلة التدقيق (اعتبارات محددة لبنود مختارة).	501	التدقيق
المصادقات الخارجية.	505	(500-599)
التدقيق لأول مرة (الأرصدة الافتتاحية).	510	
الإجراءات التحليلية.	520	
العينات الإحصائية في التدقيق.	530	
التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.	540	
الأطراف ذات العلاقة.	550	

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

الأحداث اللاحقة.	560	
استمرارية المؤسسة.	570	
التأكيدات الكتابية.	580	
اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما في ذلك الاتصال مع مدققي عناصر تلك البيانات).	600	المجموعة الخامسة: الاستفادة من عمل الآخرين
استخدام عمل المراجع الداخلي.	610	
استخدام عمل الخبير.	620	(600-699)
تكوين الرأي وتقديم تقرير المراجع الخارجي.	700	المجموعة السادسة: نتائج التدقيق والتقرير
تعديلات الرأي في تقرير المراجع الخارجي المستقل.	705	
الفقرة الايضاحية المركزة وبقرا الأمور الأخرى في تقرير المراجع الخارجي المستقل.	706	
المعلومات المقارنة (مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة).	710	(700-799)
مسؤولية المراجع الخارجي عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المراجعة.	720	
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقاً لأطر عمل للأغراض الخاصة.	800	المجموعة السابعة: اعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو حسابات من بنود القوائم المالية.	805	
تقرير المراجع الخارجي عن ملخص البيانات المالية.	810	(800-899)
إجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك.	1000	المجموعة الثامنة: تفسيرات معايير التدقيق الدولية
		(1000-1100)
مهمات مراجعة (الإطلاع) على البيانات المالية.	2400	المجموعة التاسعة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة الإطلاع
		(2000-2699)
مهام تأكيدية أخرى غير الإطلاع وتدقيق البيانات.	3000	المجموعة العاشرة:

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكد الأخرى (3000-3699)	3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية.
المجموعة الحادية عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة (4000-4699)	4400 4410	التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية. التكليف لتحضير البيانات المالية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015)، ص ص 106-119.

المطلب الرابع: معايير تقرير التدقيق لبعض الدول في العالم

في المؤتمر السابع للمحاسبة الذي عقد في الأرجنتين عام 1965 لمعرفة الدول التي تطبق مجموعة من المعايير، التي تتشابه من الوجهة العملية مع معايير الولايات المتحدة الأمريكية، فقد اتضح أن هناك العديد من الدول قد ترجمت المعايير الأمريكية مع بعض التعديلات لكي تناسب الظروف الإقليمية، لذلك نعرض في هذه النقطة معايير التدقيق الملزمة للمراجعين المستقلين عند قيامهم بواجباتهم المهنية في الدول التالية:¹

1. الولايات المتحدة الأمريكية: حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع أربعة معايير للتقرير هي:

- ✓ أن القوائم المالية يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ الالتزام بالمبادئ المحاسبية وثباتها في الفترة الحالية وبصورة مماثلة للفترة السابقة؛
- ✓ تعتبر دلالات الإفصاح الإخبارية الواردة في القوائم المالية ملائمة وكافية، ما لم يتم الإشارة إلى عكس ذلك؛
- ✓ شمول التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة.

2. اليابان: لقد اشتملت معايير التدقيق الدولية في اليابان عام 1974 عن المجلس الاستشاري للمحاسبة، التابع لوزارة المالية على ثلاثة معايير للتقرير وذلك على النحو التالي:²

- ✓ يجب على المراجع أن يذكر بطريقة واضحة في تقريره نطاق العمل الذي قام به، ورأيه عن القوائم المالية؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: الأرن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000)، ص 345.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015)، ص 486.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

- ✓ عند قيام المراجع بالتعبير عن رأيه في القوائم المالية، يجب أن يذكر ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بفحصها تظهر (بعدالة) الموقف المالي ونتائج عمليات الوحدة؛
- ✓ يجب على المراجع أن يفصح في تقريره عن البنود التي قد لا تؤثر على القوائم المالية محل الفحص، ولكنها قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية في السنوات السابقة.
- 3. استراليا: قام كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمجمع الاسترالي للمحاسبين بإصدار التقرير رقم 153/ CSS (2) عن معايير التدقيق، وقد شملت معايير التقرير على أربع معايير وذلك على النحو التالي:¹
 - ✓ التعبير في الرأي عن حقيقة وعدالة الحسابات ككل؛
 - ✓ الإفصاح المناسب وفقا للقوانين والأعراف السائدة؛
 - ✓ الامتثال لمعايير المحاسبة في القوائم المالية؛
 - ✓ ثبات المعايير المحاسبية المطبقة في القوائم المالية؛وتأسيسا على ما تقدم، يمكن القول:
- ✓ أن المعايير الأمريكية بصفة عامة ومعايير التقرير بصفة خاصة تعتبر من أجود المعايير المتاحة للتدقيق أو المراجعة في العالم، كما أنها تعتبر أساسا لأي محاولة لوضع أو تطوير معايير التدقيق في أي دولة مع إدخال التعديلات التي تناسب الظروف البيئية للدولة؛
- ✓ يجب أن يضاف إلى المعايير الأمريكية المعيار رقم (ب) الوارد ضمن المعايير الاسترالية لأن المعايير الأمريكية لم تعالج هذه المسألة، وتركت للمراجع حرية البت في الإفصاح المناسب؛
- ✓ يجب أن يضاف إلى المعايير الأمريكية معيار يتضمن الإفصاح عن البنود التي لا تؤثر على القوائم المالية محل الفحص، ولكنها قد تكون ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للسنوات القادمة، وهذا ما ورد في المعايير اليابانية، التي أخذت بمبدأ الإفصاح الكامل؛
- وعموما فإن نجاح العولمة وتدويل البورصات العالمية يتطلب أن تتبنى كل دول العالم، وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية معايير التدقيق والتأكيد الدولية، الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص 487.

المبحث الثالث: دراسة بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي

لكون دراستنا تتعلق بجودة تقرير المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الدولية، سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض هذه المعايير التي تحكم وتوجه عمل المراجع أثناء أدائه لمهمته والتي تتعلق بآخر مرحلة من عملية المراجعة، المتمثلة في تقريره النهائي.

المطلب الأول: معايير جودة التدقيق

هناك عدة معايير تتعلق بجودة التدقيق من أهمها المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 وستناوله بشيء من التفصيل.

1. المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق): يتمثل في الآتي:

1.1 موضوع المعيار: يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال: السياسات والإجراءات العامة التي تتبعها المؤسسة عن أداء عملية التدقيق، والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى المؤسسة وأيضاً عمليات التدقيق الفردية.¹

2.1 المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:²

✓ المراجع: هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن عملية التدقيق؛

✓ مؤسسة التدقيق: تعني الشركاء في المؤسسة الذي يقدمون خدمات التدقيق أو الشخص الذي يزاول المهنة بمفرده؛

✓ الأفراد: كافة الشركاء والمهنيين العاملين بمهنة التدقيق في المؤسسة؛

✓ المساعدون: هم الأفراد المشاركون في عملية التدقيق الفردية بخلاف المراجع؛

3.1 إلتزامات المؤسسة:

✓ على المؤسسة تنفيذ سياسات وإجراءات للرقابة على جودة عملية التدقيق، وتصمم للتأكد من أن كل أعمال التدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة؛

✓ تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المؤسسة، على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المؤسسة واتساع نشاطها الجغرافي وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة.

4.1 أهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها المؤسسة: تتضمن عادة على مايلي:³

✓ المتطلبات المهنية: يتعين على كافة أفراد المؤسسة أن يتمسكوا بمبادئ الاستقلال، والاستقامة الموضوعية وسرية المعلومات والسلوك المهني؛

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007)، ص 341.

² نفس المرجع، ص 341.

³ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2009)، ص 591.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

- ✓ **المهارات والكفاءة:** يتعين على المؤسسة تعيين الأفراد الذين يحصلون ويحافظون على المعايير الفنية، والكفاية المطلوبة لتمكينهم من الوفاء بمسؤولياتهم بالعناية اللازمة؛
 - ✓ **توزيع المهام:** يجب أن توزع أعمال التدقيق على الأفراد الذين لديهم درجة التدريب الفني، والكفاية المطلوبة والملائمة في ظل الظروف المحيطة؛
 - ✓ **الإشراف:** يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف وفحص كاف عند كافة المستويات، بغرض توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدي يستوفي المعايير الملائمة للجودة؛
 - ✓ **التشاور:** يكون ضروريا سواء داخل أو خارج المؤسسة مع الذين لديهم الخبرة الملائمة؛
 - ✓ **قبول والاحتفاظ بالعملاء:** يتعين أن يتم تقييم العملاء المحتملين وفحص العملاء القائمين على أساس مستمر، وعند اتخاذ قرار قبول أو الاحتفاظ بالعميل يتعين مراعاة استقلال المؤسسة، وقدرتها على خدمته على نحو سليم واستقامة ونزاهة إدارة العميل؛
 - ✓ **الرقابة:** يتعين أن تتم الرقابة الكافية المستمرة والفعالية التشغيلية لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة.
- ### 5.1 التدقيق الفردي¹

- على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة، بالتماشي مع سياسات وإجراءات المؤسسة، وبالشكل الملائم لكل تدقيق منفردة، وعلى المراجع ومساعديه ممن لهم مسؤولية الإشراف، الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعد، وأن اسناد أي عمل إلى المساعدين يجب أن يتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدي بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في هذه الحالات:
- ✓ **التوجيه:** يحتاج المساعدون الذين تسند إليهم الأعمال لتوجيه ملائم، ويتضمن التوجيه إبلاغ المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أدائها، ويعتبر برنامج التدقيق من الوسائل الهامة في توصيل إرشادات التدقيق، كذلك تعتبر تقديرات الوقت اللازم لكل عملية تدقيق، وكذلك الخطة العامة لها من العوامل المساعدة لإبلاغ التوجيهات؛
 - ✓ **الإشراف:** له صلة وثيقة بكل من التوجيه والمتابعة، ويمكن أن يتضمن عناصر من كليهما، ويقوم الأشخاص الذين مسؤولياتهم الإشراف بأعمال متمثلة في مراقبة تقدم عملية التدقيق، والإطلاع على الاستفسارات المحاسبية والتدقيقية الهامة، وتسوية كافة الاختلافات في الآراء المهنية بين الأفراد؛
 - ✓ **المتابعة:** من الضروري متابعة العمل المنجز، من قبل كل مساعد، بواسطة أفراد لهم نفس الكفاءة على الأقل، وقد تتضمن في حالة عمليات التدقيق الكبيرة والمعقدة، الطلب من أفراد لم يشاركوا في أعمال إنجاز إجراءات إضافية معينة قبل إصدار تقرير المراجع.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، مرجع سابق، ص ص 343-344.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

المطلب الثاني: معايير أدلة الإثبات

أدلة الإثبات لها عدة معايير دولية وسنحاول أن نتطرق إلى أهمها، منها المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 وأيضاً المعيار الدولي للتدقيق رقم 500.

1. المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 (التوثيق): ويحتوي هذا المعيار على:

1.1 موضوع المعيار: الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بمراجعة البيانات المالية، وعلى المراجع توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن عملية المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.¹

2.1 المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:

✓ **التوثيق:** يعني أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المراجع، أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق، أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.²

3.1 شكل ومضمون أوراق العمل:

على المراجع تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهماً عاماً لعملية المراجعة، وكذلك تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة في أوراق العمل، إضافة لتسجيله طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، وأيضاً تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، وعادة تتضمن أوراق العمل على ما يلي:

✓ **معلومات حول الهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة ونسخ من المستندات القانونية والاتفاقيات ومحاضر الاجتماعات المهمة، ومعلومات تخص البيئة الصناعية والاقتصادية والبيئية القانونية للمؤسسة من خلال قرائن حول عملية التخطيط تضمن برامج المراجعة وأية تغيرات عليها، وقرائن حول عملية فهم المراجع للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وقرائن حول تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وتحليل للمعاملات والأرصدة وتحليل للنسب، والاتجاهات المهمة وسجلاً لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المنجزة ونتائج هذه الإجراءات، وتحديد أسماء القائمين بتنفيذ إجراءات المراجعة ومتى تم إنجازها، وتفاصيل الإجراءات المطبقة في الفروع أو المؤسسات التابعة والتي تم تدقيق بياناتها المالية من قبل مراجع خارجي آخر، ونسخاً من الرسائل أو المذكرات المتعلقة بأمور المراجعة والتي تم تبليغها أو مناقشتها مع المؤسسة، وكتب التمثيل المستلمة من المؤسسة، والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع والمتعلقة بأوجه عملية المراجعة، ونسخاً من البيانات المالية لتقرير المراجع.³**

¹ <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF> 2016/04/16، تاريخ المشاهدة،

² نفس المرجع.

³ <http://ia801409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF> 2016/04/16، تاريخ المشاهدة،

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

4.1 السرية والحفظ الأمين والإبقاء على ملكية أوراق العمل:

على المراجع أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل، وكذلك للإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتجاجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات.¹

2. المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات): ويشمل هذا المعيار على:

1.2 موضوع المعيار: تحديد معايير وتوفير إرشادات عن كم ونوعية أدلة الإثبات التي يتعين الحصول عليها عند مراجعة البيانات المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة، وعلى المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لكي يتمكن من التوصل إلى قناعات وخلصات معقولة يبني عليها رأيه المهني.²

2.2 المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:³

✓ أدلة الإثبات: المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد في البيانات المالية، وتتكون هذه الأدلة من المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى؛

✓ اختبارات الرقابة: يقصد بها تلك الاختبارات المنجزة للوصول على دليل إثبات، عن مدى ملائمة تصميم وتشغيل النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي؛

✓ اجراءات جوهرية: هي الاختبارات المنجزة للوصول على دليل إثبات لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

3.2 أدلة الإثبات الكافية والملائمة: وهي التي:⁴

ترتبط وتنطبق على الأدلة التي تم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة الإثبات، بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة الإثبات، وبالتالي تحديد مدى الملائمة والاعتماد عليها في تأكيدات معينة، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة يجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء رأيه، كما تتأثر درجة الاعتماد عليها بمصدرها (داخلية أو خارجية)، وبطبيعتها (مرئية أو موثوقة أو شفوية)، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، ويمكن استخدام الأمور التالية لتقييم مدى إمكانية الوثوق في دليل الإثبات:

✓ الدليل من مصدر خارجي موثوق به أكثر من الدليل الداخلي؛

✓ يكون الدليل الداخلي موضع ثقة أكبر عندما تكون الرقابة الداخلية فعالة؛

✓ يكون دليل الإثبات الذي يحصل عليه المراجع بنفسه أكثر موثوقية، من الذي يحصل عليه من المؤسسة؛

1 تاريخ المشاهدة، 2016/04/16 <http://ia801409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF>

2 طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: الرقابة الداخلية_ أدلة الإثبات، مرجع سابق، ص 276.

3 نفس المرجع، ص 279.

4 نفس المرجع، ص 280.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

- ✓ يكون دليل الإثبات الذي يكون في شكل مستندات وتأكيدات مكتوبة أكثر موثوقية، من القرارات الشفهية.
- 4.2 إجراءات الحصول على أدلة الإثبات: تتمثل الإجراءات المتبعة من قبل المراجع للحصول على أدلة الإثبات حسب ما بينه هذا المعيار في:¹
- ✓ الفحص: هو أن يقوم المراجع بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية، وقصد صنف وفقاً لدرجة الموثوقية إلى: الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لدية، أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها، أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها؛
- ✓ الملاحظة: هي قيام المراجع بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة الإجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الاستفسار والمصادقة: يعني ذلك أن يقوم المراجع بالبحث عن المعلومات، من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات؛
- ✓ الاحتساب: أن يقوم المراجع بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق،
- ✓ الإجراءات التحليلية: هي أن يحصل المراجع على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

- لكي يتمكن المراجع الخارجي من إعداد تقريره على أكمل وجه، أصدرت معايير التدقيق الدولية معايير تساعده على ذلك منها معيار التدقيق الدولي رقم 700 وكذلك رقم 800 وهذا ما سنتطرق إليه.
1. المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 (تقرير المراجع حول البيانات المالية): وقد تضمن مايلي:
 - 1.1 موضوع المعيار: إن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجع الصادر نتيجة المراجعة الذي قام بها مراجع مستقل لبيانات المؤسسة، ويجب عليه مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساساً لإبداء الرأي حول البيانات المالية، وأن يحتوي تقريره على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل.²
 - 2.1 العناصر الأساسية في تقرير المراجع: يتضمن تقرير المراجع العناصر الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف:³
 - ✓ عنوان التقرير: يجب أن يحتوي تقرير المراجع على العنوان المناسب له، (من الملائم استعمال مصطلح مراجع مستقل لتمييزه عن تقارير الآخرين)؛
 - ✓ الجهة التي يوجه لها التقرير: المساهمين أو مجلس الإدارة التي يتم مراجعة بياناتها المالية؛
 - ✓ الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: يجب تحديد القوائم المالية المراجعة، وبيان مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المراجع؛

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006)، ص 195.

² نفس المرجع، ص 120.

³ نفس المرجع، ص 122.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

✓ **فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة):** يجب أن يصف تقرير المراجع أن عملية المراجعة قد تم إنجازها وفقا لمعايير التدقيق الدولية، أو الممارسات الوطنية المناسبة، وأيضا أن يتضمن بيانا بأنها قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية، وأنها قد تضمنت فحصا على أساس الإختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية، وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعدادها، وتقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة وطريقة عرض البيانات المالية ككل، وكذلك يجب أن يتضمن بيانا من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه؛

✓ **فقرة الرأي:** يجب أن ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادة وفقا لإطار التقارير المالية، وفيما إذا كانت ملتزمة بالمتطلبات القانونية، ويتضمن تقرير المراجع أحد الآراء التالية:

✓ **الرأي المتحفظ:** عندما يخلص المراجع إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق المراجعة، ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلمي؛

✓ **عدم إبداء الرأي:** في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا وبدرجة لا يتمكن المراجع فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع إبداء رأيا حول القوائم المالية؛

✓ **الرأي المعاكس:** يجب أن يتم إبداءه في حال كون الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية، لدرجة يرى فيها المراجع بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية؛ يجب على المراجع في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا عدا الرأي غير المتحفظ، أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك علميا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية؛

✓ **تاريخ التقرير:** يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، ويجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على البيانات المالية؛

✓ **عنوان المراجع:** اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة؛

✓ **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير بإسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما.

3.1 التقارير المعدلة: يجب على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر جوهرى يتعلق بمسألة الاستمرارية، وعليه دراسة تعديل تقريره بإضافة فقرة، وذلك عند وجود حالة مهمة من عدم التأكد (في مسألة أخرى لا تتعلق بالاستمرارية)، وإن حلها يعتمد على أحداث مستقبلية وقد تؤثر على البيانات المالية.¹

4.1 الظروف التي قد تؤدي إلى إصدار رأي آخر عدا الرأي المتحفظ: وتمثل في:²

¹ تاريخ المشاهدة، 2016/04/17 <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/700.PDF>

² نفس المرجع.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

✓ قيود على النطاق: في حالة وجود تقييد النطاق على نطاق عمل المراجع، يتطلب إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي، ويجب أن يصف تقرير المراجع التقييد، ويشير إلى التسويات الممكن إجرائها في البيانات المالية والتي قد تكون ضرورية فما لو أن التقييد لم يكن موجودا؛

✓ الاختلاف مع الإدارة: في حالة كون هذه الخلافات جوهرية للبيانات المالية، يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبى.

2. المعيار الدولي للتدقيق رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة): ويشتمل على:

1.2 موضوع المعيار: إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة لأغراض خاصة، والتي تحتوي على: (البيانات المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطني، وحسابات خاصة أو عناصر حسابات أو بنود في بيانات مالية، والالتزام بالاتفاقيات التعاقدية، وموجز البيانات المالية)، ولا يطبق على مهام التكاليف بالإطلاع أو التكاليف بإجراءات متفق عليها أو التكاليف بإعداد الحسابات.¹

2.2 اعتبارات عامة: تتمثل في:²

✓ على المراجع قبل موافقته على إجراء مهمة المراجعة لغرض خاص، أن يتأكد بأن هناك اتفاقا مع العميل يحدد بدقة طبيعة المهمة وشكل ومضمون التقرير الذي سيتم إصداره؛

✓ يجب أن يتضمن تقرير المراجع لغرض خاص، عدا التقرير حول ملخص البيانات المالية، على العناصر التالية حسب الترتيب التالي: عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير، الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان التقرير، توقيع التقرير؛

✓ عند طلب تقديم تقرير ذي شكل مفروض، يجب على المراجع مراعاة جوهره وصياغته، وعند الضرورة يقوم بإجراء التغييرات المناسبة، لغرض مطابقة متطلبات هذا المعيار الدولي للتدقيق، وذلك بإعادة صياغة التقرير أو بإرفاق تقرير منفصل؛

✓ على المراجع دراسة فيما إذا تم الإفصاح في المعلومات المالية، من أية تفسيرات مهمة للاتفاق الذي استندت عليه المعلومات المالية.

3.2 تقارير حول البيانات المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير الدولية المحاسبية أو المعايير الوطنية: يجب أن تتضمن هذه التقارير بيان يشير إلى الأسس المحاسبية المستعملة أو يشير إلى الملاحظة المدرجة بالبيانات المالية والتي تظهر هذه المعلومة، وأن يبين الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية، ووفقا

¹ <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/800.PDF> 2016/04/17 تاريخ المشاهدة،

² نفس المراجع.

الفصل الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

للأسس المحاسبية المحددة، وفي حالة كون البيانات المالية المعدة على أسس شاملة أخرى لا تحتوي على عنوان مناسب أو أن الأساس المحاسبي لم يتم الإفصاح عنه بالشكل الملائم، فإن على المراجع إصدار تقرير معدل مناسب.¹

4.2 تقارير حول أحد أجزاء البيانات المالية:

يجب أن تتضمن هذه التقارير على بيان يشير إلى الأسس المحاسبية التي تم على ضوئها عرض هذا الجزء، أو يشير إلى الاتفاق الذي يصف هذه الأسس، ويجب أن يبين الرأي فيما تم إعداد الجزء من كافة النواحي الجوهرية، ووفقاً لأسس محاسبية معينة.²

5.2 تقارير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية:

يتوجب على المراجع قبول مهمات إبداء الرأي حول التزام المؤسسة بالاتفاقيات التعاقدية، فقط في حالة كون أوجه الالتزام عموماً متعلقة بأمور محاسبية ومالية وتقع ضمن نطاق الكفاءة المهنية له، ويجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت المؤسسة حسب رأي المراجع قد التزمت بالأحكام الخاصة بالاتفاق.³

6.2 تقارير حول ملخص للبيانات المالية:

قد تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية، تلخص فيها بياناتها المالية السنوية المراجعة، وإذا لم يكن المراجع قد أبدى رأيه حول البيانات المالية التي تم أخذ ملخص منها، فعليه عدم تقديم تقرير حول ملخص البيانات المالية، ويشمل محتوى هذه التقارير على:⁴

- ✓ عنوان التقرير؛
- ✓ الجهة التي يوجه إليها التقرير؛
- ✓ تحديد البيانات المالية التي تمت مراجعتها والتي استخرج منها ملخص البيانات؛
- ✓ الإشارة إلى تاريخ تقرير المراجع حول البيانات المالية الكاملة ونوع الرأي الذي أعطى في التقرير؛
- ✓ إعطاء الرأي حول فيما إذا كانت المعلومات المدرجة في ملخص البيانات المالية المراجعة، منسجمة مع التي استخرجت منها؛
- ✓ بيان أو الإشارة على الملاحظة المدرجة في ملخص البيانات المالية، تشير على أنه لغرض الحصول على فهم أفضل لأداء المؤسسة ومركزها، ولنطاق عملية التدقيق المنجزة، فإن الملخص يجب ان يقرأ بالتزامن مع البيانات المالية الكاملة وتقرير المراجع حولها؛
- ✓ تاريخ التقرير و عنوان المراجع وتوقيعه.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 200.

² نفس المرجع، ص 201.

³ <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/800.PDF> 2016/04/17 تاريخ المشاهدة،

⁴ نفس المرجع.

خلاصة:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يمكن القول إن استخدام معايير التدقيق الدولية عند عملية المراجعة، أصبحت مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف كالمراجع الخارجي المستقل والمؤسسات، وبمناخ لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم، كما أنها تهدف بصفة عامة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة، وتعتبر على أنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المراجع الخارجي والنموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به، ويمكن القول بأنها تمثل إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، وأكثر عمومية وشمولاً كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم.

ونعتقد أن هذه المعايير تمتاز بشيء من الشمولية، فهي تحدد المبادئ العامة التي يركز عليها المراجع الخارجي في مهامه بالإضافة إلى ضبط مسؤوليته في عملية المراجعة، وهذا من خلال عرضها ودراسة لبعض منها التي تتعلق بتقرير المراجع الخارجي.

الفصل الثالث

دراسة حالة لعينة

من محافظتي

الحسابات

تمهيد:

بعد تطرقنا لمختلف جوانب بحثنا في الجانب النظري والمتمثل في نظرة عامة عن تقرير المراجع الخارجي، بتناولنا للمفاهيم الأساسية المتعلقة به، وهذا في الفصل الأول بينما في الفصل الثاني تعرضنا إلى مدخل لمعايير التدقيق الدولية، وحاولنا فيه أن نبرز العلاقة بين معايير التدقيق الدولية وجودة تقرير المراجع الخارجي، وسعينا منا لاستكمال هذا البحث قمنا بمحاولة إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية، وذلك بدراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين لبعض الولايات في الجزائر، بحيث قمنا باستخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات وهذا بوضع مجموعة من الأسئلة ذات أبعاد تخص بحثنا، لتساعدنا للإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذا البحث.

المبحث الأول: عرض عينة البحث وتشخيص أداة الدراسة

قبل القيام بتحليل الاستبيان سنقوم في هذا المبحث بالتعرف على العينة المدروسة التي تمثلت في مجموعة من محافظي الحسابات، وأيضا سنشخص أداة الدراسة والتي هي استمارة استبيان.

المطلب الأول: عرض مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة من مجموع مراجعي الحسابات وأكاديميين الذين هم محافظي حسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين، على مستوى عدة الولايات هي: بسكرة، الواد، ورقلة، الجزائر العاصمة، وللأسف الشديد لم نستطع تحديد العدد الحقيقي لهذا المجتمع وبذلك نعتبره غير محدد.

2. عينة الدراسة

عينة الدراسة لم يتم تحديد حجمها بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 46 استبانة، من أجل الحصول على المعلومات وتم ذلك بالطريقة المباشرة (من اليد إلى اليد)، أو عن طريق البريد الإلكتروني وقد تم استخدام العينة العشوائية، أي تم توزيع الاستبيانات بطريقة عشوائية، بحيث بلغ حجم العينة 40 محافظ حسابات وبعد التوزيع تحصلنا على الاستبيان اعتمدنا عليه في تحليل النتائج المتعلقة به.

كما يمكن أن نلخص الولايات التي وزعت فيها الاستبيانات والعدد الذي استرجعناه منها، في الجدول الآتي:

جدول رقم (III-5): توزيع الاستبيان على الولايات

الجزائر العاصمة	ورقلة	الواد	بسكرة	
9	5	10	22	عدد الاستبيانات الموزعة
7	5	8	20	عدد الاستبيانات المستردة
40				المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيانات

3. تحليل البيانات الشخصية للاستبيان

سنقوم بتحليل البيانات الشخصية للاستبيان من خلال المعلومات التي تحصلنا عليها من أفراد العينة من بياناتهم الشخصية، وسنعرضها في الجدول التالي:

جدول رقم (III-6): البيانات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية %	التكرار	البيانات الشخصية	
12.5	05	من 25 إلى 35 سنة	العمر
55	22	من 35 إلى 50 سنة	

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

32.5	13	أكثر من 50 سنة	
87.5	35	ذكر	الجنس
12.5	05	أنثى	
22.5	09	شهادات مهنية	المؤهلات العلمية
45	18	ليسانس	
10	04	ماستر	
15	06	ماجستير	
7.5	03	دكتوراه	
65	26	محاسبة	التخصص العلمي
15	06	مالية	
05	02	اقتصاد	
10	04	تسيير	
05	02	أخرى	
17.5	07	خبير محاسبي	المنصب الذي يشغله
70	28	محافظ حسابات	
12.5	05	أستاذ جامعي	
00	00	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
22.5	09	من 5 إلى 10 سنوات	
27.5	11	من 10 إلى 15 سنة	
30	12	من 15 إلى 20 سنة	
20	08	أكثر من 20 سنة	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن:

✓ بالنسبة للعمر: الفئة العمرية الأكثر تواجدا هي من 35 إلى 50 سنة بنسبة 55%، وهي تمثل السن العادية للحصول على الاعتماد بالنسبة للمهنيين والتوظيف بالنسبة للأساتذة الجامعيين، وبعدها أكثر من 50 سنة نجد أغليبتهم من محافظي حسابات وخبراء محاسبين، وأخيرا من 25 إلى 35 سنة تتكون أساسا من محافظي الحسابات، وبذلك فإن أفراد العينة يميلون إلى أعمار متقدمة نسبيا في السن.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

✓ **بالنسبة للجنس:** سيطرة كبيرة للعنصر الذكوري لمهنة محافظ الحسابات بعكس الإناث التي نسبتهم 12.5%، وهي لا تشكل نسبة كبيرة بالمقارنة مع الذكور، وتؤكد هذه النسبة على غالبية ممتهني هذه المهنة هم ذكور، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهنة وما تتطلبه من تنقلات بين المؤسسات خصوصا، إذا كانت لها وحدات عبر ولايات متباعدة، أو لعدم اهتمام فئة الإناث بتخصص المحاسبة.

✓ **بالنسبة للمؤهلات العلمية:** نلاحظ أن هناك تفاوت كبير لمستوى المؤهلات العلمية لمحافظي الحسابات في الجزائر، بحيث نجد أن نسبة حملة شهادة ليسانس عالية جدا تمثل 45% أي ما يقارب نصف العينة، ويرجع ذلك إلى أغلبية الأفراد من فئة المحاسبين، بينما الشهادات المهنية 22.5% وهي نسبة مقبولة، أما الماستر فتمثل 10% ولكن يعاز هذا الأمر لأنها شهادة جديدة وبالتالي حاملها ليس لهم فترة طويلة من الدخول في ميدان العمل، وبالنسبة للماجستير فتحصلت على 15% وهي نسبة جيدة ومعقولة، بينما نسبة 7.5% أي ما يعادل 3 من حاملي شهادة الدكتوراه فنعتبر أنه عدد نادر وهؤلاء 3 أفراد ليسوا بالطبع من ولاية بسكرة فقد يكون من الولايات الأخرى، ومن هذا فإن معظم أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية النتائج المتوصل إليها.

✓ **بالنسبة للتخصص العلمي:** نلاحظ أنه يستحوذ حاملي شهادة المحاسبة على نسبة جد مهمة وعالية هي 65%، وهذا نظرا لطبيعة تكوينهم الذي يسمح لهم بتولي هاته المهام، بحيث تعطي النتائج دقة ومصداقية، ولكن من الغريب أننا وجدنا هناك شخصين من محافظي الحسابات لا يحملون شهادة في التخصصات المعروفة (محاسبة، مالية، اقتصاد، تسيير)، يمكن أنهم متخصصان في جانب علمي، أو لعملهم كمساعدين واكتسبهم خبرة تمكنوا من العمل كمحافظ حسابات، بالرغم من عدم التخصص في التخصصات المعروفة، ولاحظنا أيضا أن هناك بعض الأفراد من العينة يختصون في أكثر من تخصص واحد.

✓ **بالنسبة للمنصب الذي يشغله:** نلاحظ أن فئة الدراسة تتركز بشدة لدى محافظي الحسابات بنسبة 70% أي أكثر من نصف العينة، وهذا راجع بطبيعة الحال إلى كونها الفئة المعنية باصدار تقرير المراجعة الخارجية، تليها بعد ذلك فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 17.5%، بما يعادل 7 أفراد من مجموع أفراد هذه العينة، مع الإشارة إلى أن هؤلاء الخبراء يشغلون في نفس الوقت مهنة محافظ حسابات، وأخيرا الأساتذة الجامعيين 12.5%، وأيضا هؤلاء الأساتذة يشغلون مهنة محافظ حسابات في نفس الوقت، وتعتبر هذه النتائج جيدة ومفيدة لموضوع الدراسة، مع الإشارة أن معظم أفراد العينة يملكون مكاتب بصفة فردية.

✓ **بالنسبة لعدد سنوات الخبرة:** نلاحظ أن عدد سنوات الخبرة جاءت بنسب متقاربة، بحيث أن غالبية المهنيين قيد الدراسة يحوزون على خبرة تتراوح ما بين 15 إلى 20 سنة بنسبة 30% وهذا ما يؤكد أقدميتهم في المهنة، وتليها من 10 إلى 15 سنة بنسبة 27.5% وهنا يكون المهنيين لديهم خبرة جيدة ومقبولة، ولاحظنا أنه لا يوجد أحد من أفراد العينة له خبرة أقل من 5 سنوات، وبالتالي أن خبرتهم تبدأ من 5 سنوات وأكثر مما يؤكد بأن أغلبهم يمتلكون

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

الخبرة في مجال عملهم، وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة، حيث يفترض أن يكون لدى أفراد العينة إلمام جيد بالموضوع وأنهم قدموا لنا آراءهم بطريقة صحيحة بحكم خبرتهم وأقدميتهم.

المطلب الثاني: تشخيص الاستبيان

1. أسئلة الاستبيان

لقد قمنا بطرح أسئلة الاستبيان على المراجعين الخارجيين لعدة ولايات وكانت الأسئلة مباشرة ومغلقة، يقوم الأفراد باختيار بديل واحد من ثلاث بدائل، وهي: بنعم، أو لا، أو لا أدري، بحيث أن فئات الاختيار هاته تعني:

- ✓ نعم: وهي تعني الموافقة على ما تم طرحه، وهي بديل لكلمة موافق.
- ✓ لا: وهي بديل لكلمة غير موافق، أي أنه لا يوافق ما طرح أمامه وليس أنه خاطئ أو ينفيه.
- ✓ لا أدري: أي ليس له جواب، وهي بديل ثالث يفترض أنه يمثل أو ما يقارب كلمة محايد في الإجابة، أي لا يريد أن يجيب أكثر من أنه لا ينفي المسألة التي طرحت من حوله.

وكذلك هناك أسئلة مفتوحة لهم الحرية في الإجابة عليها، ولقد تعمدنا عدم ترتيب أسئلة الاستبيان، وهذا للتأكد من صدق إجابة المراجعين الخارجيين.

2. هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين على النحو التالي:

1.2 القسم الأول: شمل هذا الجزء على البيانات الشخصية للعينة محل الدراسة، (العمر، الجنس، المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، المنصب الذي يشغله، عدد سنوات الخبرة)، وهي عبارة عن أسئلة مغلقة.

2.2 القسم الثاني: شمل على محاور الاستبيان، بحيث تم تجزئته إلى ثلاث محاور وذلك تماشياً مع طبيعة الموضوع، ضمنمت المحاور في مجملها 31 سؤالاً، بحيث:

✓ **المحور الأول:** وكان بعنوان تقرير المراجع الخارجي، ضم 10 أسئلة تهدف إلى التعرف على صفات المراجع التي يجب أن يتحلى بها أثناء إبداءه لرأيه في تقريره النهائي، وكذلك التقارير التي يستعملها بكثرة وأيضاً إلى الجودة في تقريره.

✓ **المحور الثاني:** وكان عنوانه معايير التدقيق الدولية، حيث شمل على 14 سؤال خصصت لمعايير التدقيق الدولية، تهدف من خلالها إلى معرفة هل المراجعين الخارجيين يعلمون بمتطلبات هذه المعايير، وهل يطبقونها رغم عدم علمهم بما تتضمنه أم لا.

✓ **المحور الثالث:** وكان بعنوان معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة تقرير المراجع الخارجي، ضم 7 أسئلة، تهدف إلى معرفة هل المراجعين الخارجيين يطبقون معايير التدقيق الدولية، وهل لها فائدة من جراء تطبيقها على جودة تقرير المراجع الخارجي.

3. جمع بيانات الاستبيان

قمنا بتصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك بجمع البيانات من أفراد العينة، بحيث تعد خطوة جمع الاستبيان من بين أهم وأصعب الخطوات كونها ترتبط مباشرة بطبيعة النتائج المتوصل إليها من خلاله، وفضلا عن توزيع أفراد العينة على مناطق متفرقة من مكان الدراسة، وزيادة على ذلك فإن معظم من وفقنا في التوصل إليهم رفضوا التعامل معنا لضيق الوقت لديهم وكثرة مشاغلهم على حد قولهم، وقد عمدنا إلى جمع الاستبيان عن طريق الاستلام المباشر من أفراد العينة أو عن طريق غير مباشرة عبر البريد الإلكتروني، ثم بعد الحصول عليها بدأنا عملية التحليل من خلال فرز هذا الاستبيان كل على حدى.

4. اختبار صدق الاستبيان

قبل الصياغة النهائية للاستبيان، قمنا بإجراء اختبار صدق الاستبيان، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، بعيدا عن كل إلتباس أو غموض، والتعرف على شمولية الاستبيان وسلامة تصميمه، بحيث عرض على أربعة أساتذة للحكم عليه مختصون في المحاسبة والجباية (أنظر الملحق 2، قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين)، وقد استجابت الباحثة لفحص المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من تعديل وحذف في ضوء مقترحاتهم، بعد تسجيلها في النموذج ثم إعداده وبذلك تكون قد أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية.

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان

بعدما قمنا بتوزيع الاستبيانات وجمع البيانات اللازمة التي تم إعدادها لغرض تحقيق أهداف الدراسة، سنقوم في هذا المبحث بتحليل محاور الاستبيان من خلال الأجوبة المتحصل عليها.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بتحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول، باستخدام التكرار والنسب المئوية.

المحور الأول: شمل هذا المحور على الأسئلة الخاصة بتقرير المراجع الخارجي، والتي سنقوم بتحليلها، بحيث سوف نحاول جمع الأسئلة ليس وفق ترتيبها في الاستبيان، لكن وفق تناسبية الأسئلة مع بعض، حيث نجد أن:

1. صفات ومميزات المراجع الخارجي: وقد شملت السؤال (1 و 6)، كما يلي:

✓ **السؤال 1:** لكي يبدي المراجع الخارجي رأيه الفني المحايد يجب أن يتمتع بالاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية؟
الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

جدول رقم (III-7): آراء أفراد العينة حول السؤال (1) للمحور الأول

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
100	40	نعم
00	00	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول لاحظنا أن تكرارها 40 أي أجاب كل أفراد العينة بنسبة 100% بنعم، وهذا يؤكد اتفاقهم على أن المراجع الخارجي يجب أن يتمتع بالاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية أثناء أداءه لمهمته، ولكن استغربنا هذا القبول التام للعينة بحيث أنهم يعتبرون بأنهم يتمتعون بالاستقلالية في العمل والنزاهة، أو أنهم يتمتعون بالنزاهة والموضوعية لكن هل يتمتعون بالاستقلالية، ومن هذا كان من المفترض أن نجد على الأقل بعض من الأفراد يقدمون رأيهم بكل صدق حول هذا السؤال.

✓ **السؤال 6:** المميزات التي ينبغي على المراجع الخارجي التحلي بها عند إعداد تقريره، ونوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (III-8): آراء أفراد العينة حول السؤال (6) للمحور الأول

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
100	40	عدم التحيز (الصدق والأمانة)
37.5	15	تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

00	00	استخدام المصطلحات الغامضة
00	00	الوقت غير المناسب (تأخر نتائج المراجعة)

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

نلاحظ أن جميع أفراد العينة قد أقرروا بأن عدم التحيز (الصدق والأمانة) بنسبة 100%، هي الميزة التي يجب على المراجع الخارجي التحلي بها عند إعداده لتقريره مما نستنتج أنها ميزة رئيسية، وبالتالي لا يكون منحاز للمؤسسة محل المراجعة أي يقدم تقريره بكل صدق وأمانة، بينما تحصلت ميزة تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه على نسبة 37.5%، أي صياغة التقرير يستطيع المستخدم أن يفهمها ويدركها ويتقبلها، وأنها تعكس ما هو موجود حقا في المؤسسة محل المراجعة، كما أننا لاحظنا أن لا أحد من عينة الدراسة قد اختار استخدام المصطلحات الغامضة لأنه من المنطق أن لا يقوم المراجع الخارجي، باستخدام مصطلحات غامضة في تقريره لأنه بذلك لا يستطيع إيصال المعلومات بشكل صحيح للمستفيدين منه، وأيضا إذا قدم تقريره في الوقت غير مناسب فذلك يؤدي إلى انطباع سيء بالنسبة للمؤسسة لأنه يمكن أن تكون هي بحاجة ولا تجده في ذلك الوقت، أي يجب على المراجع أن يعمل داخل الحدود الاقتصادية المعقولة حيث يجب إعداد تقريره خلال فترة زمنية معينة.

2. مدى اعتماد المراجع الخارجي على أدلة الإثبات في إبداء رأيه في تقريره: وهذا شمل السؤال (2 و 3 و 5 و 7)، وكانت الأسئلة كالآتي:

✓ السؤال 2: لكي يتوصل المراجع الخارجي إلى إبداء رأي في محاميد يجب أن يعتمد على أدلة إثبات صحيحة؟

✓ السؤال 3: هل يتمكن المراجع الخارجي من الحصول على أدلة الإثبات؟

✓ السؤال 5: في حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة الإثبات كافية وملائمة هل يجب على المراجع الخارجي أن يبدي رأيا متحفظا؟

✓ السؤال 7: دليل الإثبات الذي يحصل عليه المراجع الخارجي أكثر موثوقية من الذي يحصل عليه من المؤسسة؟

وسنقوم بتحليل هذه الأسئلة من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (III - 9): مدى الإعتماد على أدلة الإثبات في تقرير المراجع الخارجي

البيان	نعم	لا	لا أدري	الاتجاه العام للعينة	النسبة المئوية %
السؤال 2	38	02	00	نعم	95
السؤال 3	30	05	05	نعم	75
السؤال 5	22	07	11	نعم	55
السؤال 7	23	11	06	نعم	57.5

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

من الملاحظ من الجدول أن المراجعين الخارجيين يعتمدون على أدلة الإثبات أثناء إعدادهم لتقريرهم، وهذا لأن أجوبتهم تمحورت بتكرار نعم، بحيث أجاب كل أفراد العينة باستثناء إثنين منهم على السؤال 2 بنسبة 95 % بنعم، وهذا يدل أن المراجعين الخارجيين يعتمدون في إبداء رأيهم المحايد على أدلة الإثبات بنسبة كبيرة، أي أنه تكون كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، وأيضاً سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، والفحص والملاحظة والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة محل المراجعة، وأيضاً يتمكنون من الحصول عليها وهذا ما أكدته نسبة 75% بنعم للسؤال 3، كما أنهم في حالة عدم تمكنهم من الحصول عليها فإنهم يبدون رأي متحفظ وجاء هذا بنسبة 55% بنعم للسؤال 5، وذلك لأنه يتم إصداره عندما لا يتمكن المراجع من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير التدقيق المعمول بها، أما الرأي الذي يبديه في حالة الإجابة بلا منها الرأي حسب قناعته أو الرأي القانوني وهذا ما أجاب به فردين من العينة، حيث يجب عليه أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظات، كما أقر بنسبة 57.5% بنعم على أنها عندما يحصل عليها المراجع الخارجي تكون أكثر موثوقية من الذي يحصل عليها من المؤسسة مثل المصادقات التي يحصل عليها من الزبائن.

ويمكن القول بأن أدلة الإثبات في المنطق المحاسبي يمكن أن تأخذ زاوية أخرى، أن المراجعين الخارجيين يعتمدون على آراءهم الشخصية، وبالتالي يمكن القول بأن هناك البعض مازالوا لحد الآن يعتمدون صفة التحكم الذاتي في التقرير، وهي الغالبة على هذه العينة.

3. أنواع التقارير الأكثر استعمالاً: وسنوضحها في الآتي:

✓ السؤال 4: في رأيك أي الأنواع من هذه التقارير الأكثر استعمالاً؟

وقد كانت الإجابة على النحو التالي كما هو موضح في الجدول شكل التاليين:

جدول رقم (III-10): آراء أفراد العينة حول السؤال (4) للمحور الأول

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
22.5	09	تقارير عامة
15	06	تقارير خاصة
27.5	11	التقرير النظيف
10	04	التقرير المتحفظ
00	00	التقرير السالب
10	04	عدم إبداء رأي
15	06	كل ذلك
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على نتائج الاستبيان.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

من خلال الجدول والشكل نلاحظ تنوع في التقارير، بحيث نجد أن أغلبية العينة من حيث عدد مرات التكرار وضعت التقرير النظيف بنسبة 27.5%، الذي يشير إلى أن هذا التقرير يستعمله أغلبية المراجعين الخارجيين، وهذا لأنه يعبر عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، ولا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، وكأن العينة تقول بأن المؤسسة محل المراجعة جزء منها مهم جدا ووضعتها مناسبة من خلال هذا التقرير، بينما التقارير العامة كانت بنسبة 22.5%، لأنها تقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل، ويكون بهدف إبداء آريه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، أما بقية التقارير فقد جاءت بنسب متقاربة وهذا لعدم استعمالهم بكثرة من قبل المراجعين الخارجيين، ولكن العمق يكون في أنه لم يضعون تقرير سالب، يمكن لأن هذا التقرير يعده المراجع الخارجي إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة وصدق وشرعية الحسابات أو تقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات، وذلك يمكن أن يعود إلى عدم الاستقلالية والنزاهة هي التي تترك هذه العينة المكونة من 40 فرد يقولون هكذا، مع العلم أن كل ذلك تشمل كل التقارير ولكنهم لم يحددوا أنه بالضرورة يضعون تقرير سالب وبالتالي النتيجة مربكة نوعا ما.

4. جودة تقرير المراجع الخارجي: وكانت أسئلتها كالتالي:

✓ السؤال 8: جودة التقرير هي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلوا من التحريف والتضليل؟

✓ السؤال 9: تقديم معلومات دقيقة وخالية من العيوب والأخطاء تؤدي إلى الجودة في تقريرك؟

✓ السؤال 10: هل توجد مميزات رئيسية لجودة تقرير المراجع الخارجي؟

ونحلل إجابتها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (III-11): جودة تقرير المراجع الخارجي

البيان	نعم	لا	لا أدري	الاتجاه العام للعينة	النسبة المئوية %
السؤال 8	40	00	00	نعم	100
السؤال 9	34	00	06	نعم	85
السؤال 10	33	07	00	نعم	82.5

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

يبين الجدول اتفاق العينة على أن جودة التقرير هي، ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلوا من التحريف والتضليل وذلك بنسبة 100% بنعم، وهذا من المنطق أن يجيبوا بنعم، وأيضا تقديم معلومات دقيقة وخالية من العيوب والأخطاء تؤدي إلى الجودة في تقريرك وذلك بنسبة 85% بنعم، ولكن نلاحظ ان هناك 6 من أفراد العينة أجابوا بلا أدري، ومن المعتقد بأنهم لم يفهموا السؤال، لأنه ليس من المنطق بأن يجيبوا بنعم عن

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

السؤال 8 وفي السؤال 9 ينحاز 6 منهم إلى لا أدري، كما أنه توجد مميزات رئيسية لجودة تقرير المراجع الخارجي ونؤكددها بنسبة 82.5% بنعم، وبالنسبة لهذه المميزات فقد كانت الإجابة عليها كما يلي:

جدول رقم (III-12): المميزات الرئيسية لجودة تقرير المراجع الخارجي

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
05	02	الملائمة
42.5	17	المصدقية
2.5	01	التجانس
00	00	الابتكارية
50	20	كل ذلك
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أجمعت نصف العينة على أن المميزات الرئيسية لجودة تقرير المراجع الخارجي هي الملائمة والمصدقية والتجانس والابتكارية، أما بعض الأفراد فقد أجمعوا بنسبة 42.5% على المصدقية، وهذا راجع لأن المصدقية هي صدق وعدالة التمثيل (التعبير) والشمولية والقابلية للتحقق، أما باقي المميزات فقد حصلت على نسب قليلة جدا، ومن هذا نستنتج أن على المراجع الخارجي أن يهتم ويطبق هذه المميزات أثناء إعدادة لتقريره لكي يتسم بالجودة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بتحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني باستخدام التكرار والنسب المئوية.

المحور الثاني: شمل هذا المحور على الأسئلة المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية، بحيث قمنا بطرح الأسئلة بدون تحديد اسم المعيار الخاص بالسؤال، وهذا لمعرفة هل أفراد العينة يطبقون معايير التدقيق الدولية أثناء إعدادهم لتقريرهم، حتى ولو لم يكونوا على دراية بمتطلباتها، وفي هذا المطلب سنحدد كل معيار بالسؤال الخاص به، وسنقوم بتحليلها بحيث سوف نحاول جمع الأسئلة ليس وفق ترتيبها في الاستبيان، لكن وفق تناسبية الأسئلة مع بعض، حيث نجد أن:

1. تقييم التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الدولية: وقد تضمن الأسئلة (1 و 2 و 5)، وكانت كما يلي:

✓ **السؤال 1:** هل ترى من الضروري اتباعك لمعايير التدقيق الدولية أثناء تأديتك لمهمتك؟

✓ **السؤال 2:** ينبغي أن تحصل على الفهم الكامل حول نص معيار دولي للتدقيق معين، بما في ذلك تطبيق المعيار وكل التوضيحات التي يقدمها؟

✓ **السؤال 5:** هل يجب الإشارة إلى معايير التدقيق الدولية التي تتبعها خلال تنفيذك لمهمتك؟

وسنقوم بتحليل هذه الأسئلة من خلال الجدول الآتي:

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

جدول رقم (III-13): تقييم التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الدولية

النسبة المئوية %	الاتجاه العام للعينة	لا أدري	لا	نعم	البيان
55	نعم	03	15	22	السؤال 1
45	لا	06	18	16	السؤال 2
50	لا	04	20	16	السؤال 5

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

نلاحظ أن أغلب أفراد العينة، يميلون إلى أنه من الضروري اتباع معايير التدقيق الدولية وهذا بنسبة 55% بنعم، ولكنهم لا يعتمدون عليها، وهذا يمكن لسبب عدم معرفتهم بمتطلباتها وحدثة الاهتمام بهذه المعايير في الجزائر وبذلك فهم غير ملتزمين بها نوعا ما، أي هنا أعطونا رأيهم الشخصي حول هذا السؤال فقط رغم عدم اتباعهم لها، وهذا ما يؤكد السؤالين 2 و5، بحيث أجاب 18 فرد من 40 بلا بنسبة 45% أي ما يقارب نصف العينة، إلى أنهم ليس لهم فهم كامل حول المعيار الدولي للتدقيق، أي لا يدركون محتوى هذه المعايير، أما بالنسبة إلى الإشارة إلى المعيار الدولي للتدقيق الذي يتبعه أثناء تنفيذه لمهمته، فقد أجابت نصف العينة بلا، وهذا من الممكن راجع إلى أنه عندما يشير المراجع إلى معايير التدقيق الدولية، يجب أن يحدد الاختصاص أو البلد المنشأ لمعايير التدقيق، وعندما يعده باستخدام التصميم أو الصياغة التي يحددها القانون أو الأنظمة أو معايير التدقيق للاختصاص أو البلد المعين، فإن تقريره يجب أن يشير إليها، ولهذا يمتنع بعض المراجعين عن الإشارة إلى هذه المعايير في تقريرهم.

2. معيار التدقيق الدولي رقم 230 (التوثيق): وشمل السؤال (3 و4) كما يلي:

✓ السؤال 3: هل توثيق الأمور المهمة يوفر لك قرائن لدعم رأيك؟

✓ السؤال 4: هل عليك أن تقوم بإجراءات للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل؟

وسنقوم بتحليل هذه الأسئلة من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (III-14): مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 230 (التوثيق)

النسبة المئوية %	الاتجاه العام للعينة	لا أدري	لا	نعم	البيان
85	نعم	03	03	34	السؤال 3
87.5	لا	00	05	35	السؤال 4

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

على الرغم من أننا وضعنا أسئلة لا توضح مباشرة المعايير ولكنها تتكلم عن مضمونها، وجدنا أنه أجاب ما يعادل بنسبة 85% بنعم حول توثيق الأمور المهمة، وأيضا بنسبة 87.5% بنعم حول القيام بإجراءات للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل، وهذه نسبة كبيرة تؤكد بأن أغلب المراجعين الخارجيين يعتمدون في إعدادهم لتقريرهم

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

النهائي على المعيار الدولي للتدقيق رقم 230، رغم عدم علمهم بأنها من متطلباته، يمكن لأن هذا المعيار يتوافق مع نص القانون رقم 10-01 الصادر في 2010/01/11 والمتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3. معيار التدقيق الدولي رقم 500 (أدلة الإثبات): تضمن السؤال (6 و 7 و 8 و 11)، وذلك كالآتي:

✓ **السؤال 6:** إن أدلة الإثبات تكون أكثر إقناعاً عندما يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة؟

✓ **السؤال 7:** في حالة وجود شك كبير في التأكيدات الأساسية للبيانات المالية، هل يجب عليك الحصول على أدلة كافية وملائمة لإزالة هذا الشك؟

✓ **السؤال 8:** هل قيامك بجمع أدلة الإثبات يعتبر جزءاً من متطلبات المراجعة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية؟

✓ **السؤال 11:** أي من الإجراءات التي تتبعها في الحصول على أدلة الإثبات؟

وسنقوم بتحليل هذه الأسئلة من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم (III-15): مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 500 (أدلة الإثبات)

البيان	نعم	لا	لا أدري	الاتجاه العام للعينة	النسبة المئوية %
السؤال 6	34	03	03	نعم	85
السؤال 7	38	02	00	نعم	95
السؤال 8	26	14	00	نعم	65

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على نتائج الاستبيان.

أفاد أغلب أفراد العينة بنسبة 85% بنعم حول السؤال 6، لأنه حين يتمكن المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات من مصادر مختلفة كمصادر داخلية، مثل المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى، كما يمكن الحصول عليها من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر، للاعتماد عليها في أغراض المراجعة مثل المصادقات يحصل عليها من الزبائن، وأيضاً بنسبة 95% بنعم وهي نسبة كبيرة جداً حول السؤال 7، وهذا من المعقول أنه عندما لا تتوفر تأكيدات أساسية حول البيانات المالية فإن المراجع يبحث عن أدلة أخرى تساعده في أن يخرج باستنتاجات معقولة، لأنه في بعض الظروف يجد المراجع أنه من الضروري الاعتماد على دليل قاطع ومقنن، سواء أكانت البيانات التي تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة أمانة وصدق المركز المالي ونتائج الأعمال، إلا أنه غالباً ما يجد نفسه أمام عناصر معينة تحتاج إلى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع لصحتها، وإذا ما ساوره الشك في بيان معين له أهمية نسبية كبيرة لا يجب عليه أن يعطى رأياً إلا إذا حصل على دليل إثبات قوي يزيل هذا الشك، وهذا لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، أما السؤال 8 فتحصل على نسبة 65% بنعم للسؤال 8، وهذا يدل على شيء من الغرابة لأن العينة في الأسئلة السابقة استنتجنا أن معظم أفراد هذه العينة لا يعلمون بمتطلباتها، ولكن هنا يميلون إلى أن هذه الأدلة هي جزء من متطلبات هذه المعايير.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

كانت الأسئلة من متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 500، وتحصلنا على إجابات بنعم وهذا يؤكد على اتباع المراجعين الخارجيين بنسب عالية على أدلة الإثبات في إعدادهم لتقريرهم، وأنهم يطبقون هذا المعيار رغم عدم اطلاعهم عليه. أما السؤال 11 فسنحلله في الجدول التالي:

جدول رقم (III-16): إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
27.5	11	الفحص
10	04	الملاحظة
15	06	الاستفسار والمصاغة
2.5	01	الاحتساب
7.5	03	الاجراءات التحليلية
37.5	15	كل ذلك
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من الجدول نلاحظ أن أعلى نسبة هي 37.5% لكل ذلك، مما يؤكد على أن كل هذه الاجراءات يستعملونها للحصول على أدلة الاثبات، بينما في المرتبة الثانية بنسبة 27.5% للفحص أي أن بعض المراجعين يعتمدون إلا على الفحص في الحصول على هذه الأدلة، أما البقية فكانت النسب متفاوتة، باستثناء الاحتساب والاجراءات التحليلية حظيت على أقل النسب، ومن كل هذا نستنتج بأن المراجعين الخارجيين ليقوموا بجمع هذه الأدلة ويتبعون كل هذه الإجراءات التي نص عليها المعيار الدولي للتدقيق رقم 500.

✓ معيار التدقيق الدولي رقم 700 (تقرير المراجع حول البيانات المالية): وشمل الأسئلة التالية:

✓ السؤال 12: يجب عليك تعديل تقريرك بمعلومات إضافية في حالة وجود حالة مهمة من عدم التأكد؟

✓ السؤال 13: يوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي تم مراجعة بياناتها المالية؟

وسنقوم بتحليل هذه الأسئلة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (III-17): مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 (تقرير المراجع حول البيانات المالية)

النسبة المئوية %	الاتجاه العام للعينة	لا أدري	لا	نعم	البيان
80	نعم	01	07	32	السؤال 12
92.5	نعم	00	03	37	السؤال 13

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

قام أغلبية أفراد العينة بالمرافقة بنسبة 80% بنعم على السؤال 12، وهذا لأن حالة عدم التأكد نتيجته تعتمد على أفعال أو أحداث مستقبلية ليست تحت السيطرة المباشرة للمؤسسة محل المراجعة ولكنها قد تؤثر على بياناتها المالية، وبذلك في هذه الحالة يجب على المراجع أن يعدل في تقريره بإضافة معلومات فيه، والسؤال 13 حصل على نسبة 92.5% بنعم، وهي نسبة معقولة ومن الواقع أن يؤكدوا أفراد العينة، ورغم أننا لم نحدد اسم المعيار إلا أننا تحصلنا على الإجابة بنعم بالنسبة لهذا المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، وهذا وهم ليسوا على دراية بأنه من متطلباته، إلا أنهم يقومون بتطبيقه.

4. معيار التدقيق الدولي رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة): وتضمن:

✓ السؤال 9: في حالة تقرير حول أحد البيانات المالية أجب أن يتضمن هذا التقرير على؟ وسنوضحه في الجدول التالي: جدول رقم (III-18): مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة)

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
17.5	07	بيان يشير إلى الأسس المحاسبية التي تم على ضوءها عرض هذا الجزء
7.5	03	الاتفاق الذي يصف هذه الأسس
15	06	رأي المراجع الخارجي حول إذا تم إعداد أحد البيانات المالية، وفقاً للأسس محاسبية معينة
60	24	كل ذلك
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 60% بنعم، على كل ما يجب أن يتضمنه التقرير في حالة تقرير حول أحد البيانات المالية، وهذه النسبة لا بأس بها لتؤكد تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 800 من طرف المراجعين الخارجيين، حتى لو أنهم لا يعلمون بأنه من متطلباته.

5. المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق): وشمل السؤال 14 على:

✓ السؤال 14 يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف وفحص كاف عند كافة المستويات بغرض توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يستوفي المعايير الملائمة للجودة؟ وسنوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم (III-19): آراء أفراد العينة حول السؤال (14) للمحور الثاني

البيان	نعم	لا	لا أدري	الاتجاه العام للعينة	النسبة المئوية %
السؤال 14	35	02	03	نعم	87.5

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على نتائج الاستبيان.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

من خلال الجدول يتضح أن غالبية أفراد العينة يؤكدون بأنه يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف وفحص كاف عند كافة المستويات، وذلك بغرض توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى من طرف المراجع الخارجي يستوفي المعايير الملائمة للجودة، وهذا ما نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 220، وهو ما يتوافق مع "المادة 05 من القانون رقم 01-10 بحيث نصت على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية"¹، ومن هذا نلاحظ أن غالبية المراجعين يعتمدون على هذا المعيار بالرغم من عدم معرفتهم الكاملة لمتطلباته، ويمكن لأنه يتشابه مع ما تضمنته المادة 05 من القانون رقم 01-10.

6. مدى توفر الامكانيات لدى المراجعين الخارجيين من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية: وجاء السؤال كما يلي:
 ✓ السؤال 10: هل تتوفر للمراجعين الخارجيين الامكانيات المادية والبشرية التي تسمح بتطبيق معايير التدقيق الدولية؟
 وسنوضحه في الجدول الآتي:

جدول رقم (III-20): آراء أفراد العينة حول السؤال (10) للمحور الثاني

البيان	نعم	لا	لا أدري	الاتجاه العام للعينة	النسبة المئوية %
السؤال 10	11	20	09	لا	50

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من الجدول نلاحظ أن نصف العينة يقرون بنسبة 50% بلا، أما 11 فردا من العينة يقرون بنعم وهؤلاء في رأيهم أنه لديهم هاته الإمكانيات، أما لا أدري بنسبة 09%، يمكن لعدم درايتهم إذا تتوفر هذه الإمكانيات لدى المراجعين الخارجيين أم لا، ومن هذا يؤكد عدم توفر الامكانيات المادية والبشرية لدى المراجعين الخارجيين التي تسمح لهم بتطبيق معايير التدقيق الدولية.

أما بالنسبة للأسباب التي أدت إلى ذلك نوردتها في الجدول التالي:

جدول رقم (III-21): مدى توفر الامكانيات لدى المراجعين الخارجيين من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية

البيان	التكرار	النسبة المئوية %
نقص الدورات التدريبية التي ترفع كفاءة المراجعين	19	47.5
عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات الدولية في مجال معايير التدقيق الدولية	18	45.5
ضعف دور المجالس الوطنية للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تطوير كفاءة أعضائها	09	22.5
عدم كفاية المعايير الوطنية	08	20

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10 الصادر في 2010/01/11 والمتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

يعتبر أفراد العينة أن عدم امتلاكهم الامكانيات البشرية والمادية التي تسمح لهم بتطبيق معايير التدقيق الدولية، يعود بالدرجة الأولى إلى نقص الدورات التدريبية بنسبة 47.5%، كما يعود بالدرجة الثانية إلى عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات الدولية في مجال معايير التدقيق الدولية بنسبة 45.5%، أما في المرتبة الثالثة ضعف دور المجالس الوطنية للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تطوير كفاءة أعضائها بنسبة 22.5%، وأخيرا عدم كفاية المعايير الوطنية بنسبة 20%، ونعتقد بأن هذه الأسباب ظرفية فقط وذلك لأن التطور في مجال معايير التدقيق الدولية يمكن تداركه، وحتى لعدم توفر هذه الامكانيات إلا أنهم يسعون لتطبيقها بطريقة أو بأخرى.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بتحليل نتائج الاستبيان الخاصة بالمحور الثالث باستخدام التكرار والنسب المئوية.

المحور الثالث: شمل هذا المحور على الأسئلة الخاصة بمعايير التدقيق الدولية وعلاقتها بالمراجع الخارجي، والتي سنقوم بتحليلها، بحيث نحاول جمع الأسئلة ليس وفق ترتيبها في الاستبيان، لكن وفق تناسبية الأسئلة مع بعض، حيث نجد أن:

1. تحديد المعايير التي يطبقها المراجعين الخارجيين في الجزائر: وهي كالتالي:

✓ السؤال 1: أي المعايير التي تطبقها أثناء إعدادك لتقريرك؟

وكانت الإجابة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (III - 22): المعايير المطبقة من طرف المراجعين الخارجيين في الجزائر

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
55	22	المعايير الجزائرية
30	12	المعايير المتعارف عليها
40	16	معايير التدقيق الدولية
00	00	معايير دولة أخرى أذكرها

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

نجد أن المعايير الجزائرية هي السائدة، وهي تمثل أعلى نسبة 55% والتي تمثل أغلبية المراجعين الخارجيين بحيث جاءت في المرتبة الأولى، ولدينا إدراك أن المعايير الجزائرية ليست مختلفة كثيرا عن معايير التدقيق الدولية بحيث هناك بعض المعايير في كلاهما يتوافقان مع بعضهما، وبالتالي سيكون من المنطق أن إجابة أغلب العينة تصب فيها لأن القانون الجزائري مستمد من القوانين الفرنسية، أي من مجموعة من القوانين والمراسيم، وكذلك فإن المجلس الوطني للمحاسبة عبر لجنة متابعة المعايير الجزائرية للمراجعة، يسعى إلى طرح معايير جزائرية مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق، وبذلك يمكن أن يكون المراجع الخارجي يطبق المعايير الجزائرية ولكن في آخر الأمر يجد نفسه يتبع في المعايير الدولية بدون أن يعلم بذلك، أما نسبة تطبيق معايير التدقيق الدولية فكانت 40%، أي أنهم يعرفون ويطبقون متطلبات هاته المعايير، وبذلك تعتبر

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

نسبة جد مهمة وجد معبرة، تعطينا انطباع عام في المستقبل سوف يكون إدراك أفضل لهاته المعايير، أما المعايير المتعارف عليها فنعتمد أنهم يطبقون مبادئها فقط، ولاحظنا أيضا من خلال الاستبان أن هناك مراجعين يطبقون عدة معايير في آن واحد كتطبيقهم للمعايير الجزائرية والمعايير المتعارف عليها معا، أو يطبقون معايير التدقيق الدولية مع المعايير الجزائرية.

1. أثر معايير التدقيق الدولية على تقرير المراجع الخارجي: وشمل الأسئلة (2 و 3 و 4) كما يلي:

✓ السؤال 2: يجب عليك تقديم تقريرك النهائي وفق ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية؟

✓ السؤال 3: هل إلتزامك بمعايير التدقيق الدولية تتعلق بالتقرير يعد ضمانا لرأيك عن مدى صدق القوائم المالية؟

✓ السؤال 4: إن التقارير التي يتم فيها الاعتماد على معايير التدقيق الدولية تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين على عكس التي لا يعتمد عليها؟

وسنقوم بتحليل هذه الأسئلة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (III-23): أثر معايير التدقيق الدولية على تقرير المراجع الخارجي

البيان	نعم	لا	لا أدري	الاتجاه العام للعينة	النسبة المئوية %
السؤال 2	16	19	05	لا	47.5
السؤال 3	16	15	09	نعم	40
السؤال 4	22	12	06	نعم	55

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أول ملاحظة سوف نقدمها أن الإجابة عن السؤال 2 جاءت متوافقة مع إجابة العينة بخصوص السؤال السابق الذي هو السؤال 1، أي تطبيق المعايير الجزائرية وبالتالي من المنطق أن نجد العينة ترى أنها لا يجب عليها تقديم تقريرها النهائي، وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية، أما بالنسبة للسؤال 3 نلاحظ أن الإجابة فيه قريبة إلى نعم بتفوق نقطة واحدة، بحيث 16 فرد من هذه العينة بقي في الإجابة بنعم، أما 4 من الذين كانوا محبين بلا ترددوا بالإجابة، ولهذا مالت الكفة إلى نعم، كذلك نلاحظ ميل العينة إلى نعم بالرغم من أنهم لا يعتمدون على معايير التدقيق الدولية، ولكن يمكن أنهم أجابوا من باب رأيهم الشخصي وما يعرفونه وليس ما يطبقونه، بحيث أنهم يؤكدون على الفائدة المرجوة من هذه المعايير بالنسبة لمستخدميها ويتوقعون بأن لها تأثير على تقريرهم.

2. ارتباط معايير التدقيق الدولية بجودة تقرير المراجع الخارجي: وشملت السؤال (5 و 6 و 7) كالاتي:

✓ السؤال 5: تساعد التقارير التي تعتمد على معايير الجودة مستخدمي تلك التقارير في عملية اتخاذ قرارات أصدق وأكثر؟

✓ السؤال 6: هل يجب عليك أن تتبع معايير التدقيق الدولية في تقريرك لكي يتسم بالجودة؟

✓ السؤال 7: أيوجد علاقة طردية بين استخدامك لمعايير التدقيق الدولية وبين جودة تقريرك النهائي؟

ونحلل إجابتها من خلال الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

جدول رقم (III-24): ارتباط معايير التدقيق الدولية بجودة تقرير المراجع الخارجي

النسبة المئوية %	الاتجاه العام للعينة	لا أدري	لا	نعم	البيان
70	نعم	06	06	28	السؤال 5
47.5	لا	05	19	16	السؤال 6
40	نعم	11	13	16	السؤال 7

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

قام 70% من الأفراد العينة بالموافقة على أن التقارير التي تعتمد على معايير الجودة تساعد مستخدميها في عملية اتخاذ قرارات أصدق وأكثر كفاءة، وبذلك فهم يؤيدون أن لمعايير الجودة فائدة في تقرير المراجع الخارجي تعود على مستخدمي تقريره، لأن معايير الجودة تحدد الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للمراجعة وكل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات، بينما أقر بنسبة 47.5% منهم على عدم اتباع معايير التدقيق الدولية في تقريرهم لكي يتسم بالجودة، بحيث نلاحظ انتشار للقيم بطريقة معينة، وأنهم متكافئين بنسب شبه متقاربة بالنسبة للإجابة بنعم ولا، بحيث أن هذه النسب تتوافق مع السؤال 2، وهذا من المنطقي أن يجيبون هكذا لأنهم لا يتبعون معايير التدقيق الدولية أثناء إعدادهم لتقريرهم، بينما اكتفى ما نسبته 40% على أنه توجد علاقة طردية بين استخدام معايير التدقيق الدولية وبين جودة التقرير النهائي للمراجع الخارجي، وكانت النسب شبه متقاربة، بحيث من بين الذين كانوا يقولون أنهم لا يتبعون هذه المعايير هنا قاموا بالإجابة بلا أدري، ولهذا مالت الكفة للإجابة بنعم، وهذا يمكن لعدم معرفتهم الكاملة حول هذه المعايير وهل لها علاقة بجودة تقرير المراجع، ومع ذلك فإن نسبة 40% جيدة للقول بأن معظم المراجعين الخارجيين حتى ولو أنهم لا يطبقون معايير التدقيق الدولية إلا أنهم يؤيدون الفائدة المرجوة من تطبيقها وأن لها علاقة بجودة تقريرهم.

الاستنتاجات المتوصل إليها:

من خلال الدراسة التطبيقية المتمثلة في استمارة استبيان، والتي شملت عينة من مراجعي الحسابات وأكاديميين، وذوي تخصص محاسبة، على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم، وخبراتهم، ومن النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات متمثلة فيما يلي:

- ✓ يمكن للمراجع الخارجي أن يصدر أنواع مختلفة من التقارير حول القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، إلا أن ما تم ملاحظته من خلال النتائج في المحور الأول، عدم إشارة أفراد العينة إلى إمكانية إصدار المراجع لتقرير سلبي، وبالتالي يجب إضافة نوع آخر من التقرير، وهو التقرير السلبي أو المعارض كما تناولته معايير التدقيق الدولية في متطلباتها.
- ✓ تبين أن جودة تقرير المراجع الخارجي هي أن يقدم معلومات دقيقة وخالية من العيوب والأخطاء، ويتميز تقريره بالملائمة والمصدقية والتجانس والابتكارية وأن يحقق منفعة للمستخدمين.

الفصل الثالث: دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين

- ✓ لا يلتزم أغلب المراجعين الخارجيين بمعايير التدقيق الدولية، وهذا راجع إلى عدم معرفتهم الكاملة حول متطلباتها، ولكن هم يقومون بتطبيقها رغم علمهم بها.
- ✓ يفتقر المراجعين الخارجيين إلى الإمكانيات التي تسمح لهم بتطبيق معايير التدقيق الدولية، وهذا راجع لنقص كفاءاتهم نتيجة نقص الدورات التدريبية وعدة أسباب أخرى، وهذا يؤدي إلى وجود بعض الصعوبات في حالة تبني هذه المعايير.
- ✓ لا يطبق أغلب المراجعين الخارجيين معايير التدقيق الدولية بصورة مباشرة، وإنما يطبقون المعايير الجزائرية لأنها تتشابه نوعا ما مع معايير الدولية، وبذلك في حال أرادت الجزائر تبني هذه المعايير من الأحسن أن تقوم بتكييفها بما يتلائم مع الواقع الجزائري.
- ✓ إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية يساعد مستخدمي التقرير النهائي للمراجع الخارجي على اتخاذ قرارات أحسن كما يكسب تقريره جودة، وأيضا على عدم تضليل مستخدمي القوائم المالية، وإعطاء المساهمين والشركاء صورة صادقة على وضعية المؤسسة محل المراجعة.
- ✓ لوجود علاقة طردية بين معايير التدقيق الدولية وجودة تقرير المراجع الخارجي، هذا يؤكد على أهمية هذه المعايير في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي.

خلاصة:

من خلال ما سبق تقديمه في الجانب النظري من هذا البحث وما تم اسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع الاستبيان على مجموعة من مراجعي الحسابات وأكاديميين لعدة ولايات هي بسكرة والواد وورقلة والجزائر وتحصلنا على الإجابات المقدمة من طرفهم، وقمنا بحساب تكرارات والنسب المئوية لهذه الاجابات وحللناها، وبذلك خلصنا بأن المراجعين الخارجيين يبذلون ما في وسعهم للاعتماد على معايير التدقيق الدولية في إعدادهم لتقريرهم، رغما من عدم معرفتهم الكاملة لمتطلباتها، وهذا لأهمية هذه المعايير في جودة تقريرهم، فكل مراجع خارجي يسعى إلى اكتساب سمعة رفيعة من خلال العمل الذي يؤديه وتقديم تقرير موثوق فيه وخال من العيوب والأخطاء، ويمتاز بالملائمة والمصدقية بما يحقق منفعة للمستفيدين منه.

خاتمة

تعتبر معايير التدقيق الدولية ذات أهمية كبيرة حيث يمكن أن تستخدم عن طريق الدول كأساس لتطوير معاييرها المحلية الخاصة، وكذلك يمكن أن تعتمد عليها في عمل معايير خاصة بها إذا لم يكن لديها معايير من قبل، ولا شك أنها قد تساعد في توفيق مهنة المراجعة الخارجية خلال الدول في العالم، وقد تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير ارشادات عن المراجعة الخارجية وممارسات إعداد التقرير ولأغراض زيادة القبول الدولي لتلك الارشادات، كما تساعد المراجع الخارجي في إعداده لتقريره مما أصبح من الضروري الحديث عن جودة تقريره، ولتحقيق هذه الأخيرة أهمية بالغة، والمتتمثلة في انجاز العملية على أكمل وجه، وعدم تضليل مستخدمي القوائم المالية، وإعطاء المساهمين والشركاء صورة صادقة على وضعية المؤسسة، وقد أعارتها الجمعيات المهنية الكثير من الدراسة وقد تم وضع معايير عدة تتعلق بجودة تقرير المراجع الخارجي.

وبعد معالجتنا لمختلف الجوانب المتعلقة بموضوعنا ودراسته من الجانبين النظري والتطبيقي، خلصنا لمجموعة من النتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، وكذلك سنقدم بعض التوصيات وأخيرا آفاق جديدة للدراسة.

1. اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

✓ **الفرضية الأولى:** لا يوجد محددات للتقرير الجيد للمراجع الخارجي، نجد بأن هذه الفرضية خاطئة فقد تبين لنا أن هناك محددات يمكن استخراجها من معايير التدقيق الدولية، وهذا من خلال ما تم التطرق إليه في الفصل النظري والتطبيقي، ومن بين هذه المحددات نجد أدلة الإثبات التي يعتمد المراجع الخارجي عليها أثناء إعداده لتقريره، وأيضا توثيق الأمور المهمة التي توفر قرائن له تدعمه في إبداء رأيه، وأيضا اجراءات رقابة الجودة.

✓ **الفرضية الثانية:** من بين أهم معايير التدقيق الدولية المرتبطة بجودة تقرير المراجع الخارجي: المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)، المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات)، المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 (تقرير المدقق حول البيانات المالية)، من خلال الدراسة وجدنا بأنه هذه الفرضية صحيحة، بالإضافة إلى معايير أخرى منها: المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 (التوثيق)، والمعيار الدولي للتدقيق رقم 800 (تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة)، وأيضا هناك عدة معايير أخرى ولكننا اكتفينا بهذا القدر منها.

✓ **الفرضية الثالثة:** لا يعتمد المراجع الخارجي أثناء إعداده لتقريره على متطلبات معايير التدقيق الدولية، وقد أظهرت النتائج الخاصة بهذه الفرضية أنها خاطئة، وأثبتت نتائج المحور الثاني من الدراسة توافق كبير من طرف مجتمع الدراسة، على أنها خاطئة، لأننا وجدنا أغلب المراجعين الخارجيين يعتمدون على ما جاء في متطلبات معايير التدقيق الدولية ويطبقونها أثناء تقريرهم، بالرغم من عدم معرفتهم بأنها من متطلباتها، وذلك لعدم اطلاعهم عليها.

✓ **الفرضية الرابعة:** في حال لم يعتمد المراجع الخارجي على معايير التدقيق الدولية، واعتمد على معايير أخرى تتشابه معها فإن تقريره يكون جيدا، وقد أثبتت نتائج دراسة المحور الثالث من الدراسة التطبيقية، على صحة هذه الفرضية، بحيث وجدنا أن أغلب المراجعين الخارجيين يطبقون المعايير الجزئية، وبالتالي ليس من الممكن أن تكون كل تقاريرهم

غير جيدة، لأنهم لا يعتمدون على متطلبات معايير التدقيق الدولية، لكنهم يطبقونها رغم عدم معرفتهم بها لأن هناك بعض التشابه بينها وبين المعايير الجزائرية.

2. النتائج العامة:

النتائج العامة المتوصل إليها فقد جاءت كما يلي:

- ✓ من مهام المراجع الخارجي التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة وفحص الحسابات والقوائم المالية، ويكون تقريره يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية ويوضع تحت تصرف مستخدميها.
- ✓ يعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية، وصياغته يجب أن تكون في صورة واضحة وبسيطة وتعبير صادقا وأمنيا، عن ما أسفرت عليه عملية المراجعة الخارجية من ملاحظات وتوجيهات ونتائج، وهذا ما يحتاج إلى ضرورة معايير ترشد المراجعين الخارجيين في إعدادهم لتقاريرهم وصياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة.
- ✓ إن كفاية وملائمة أدلة الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا ومحددا لمدى عمل المراجع الخارجي من فحص وتقرير وإبداء رأيه الذي يقوم بإصداره حول تمثيل القوائم المالية للوضع الحقيقي للمؤسسة.
- ✓ معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات للمراجعين الخارجيين.
- ✓ إن العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية يمكن الرفع من مستويات الأداء المهني لدى المراجع الخارجي، وبذلك يحسن من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي تكون الجودة في تقريره مما يساعد مستخدميه على اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ جودة تقرير المراجع الخارجي هي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلوا من التحريف والتضليل والأخطاء والعيوب، وأن التقرير يجب أن يتضمن الملائمة والمصداقية والتجانس والابتكارية، وبذلك تساعد مستخدميها في اتخاذ قرارات أصدق وأكفأ.
- ✓ جودة تقرير المراجع الخارجي تعتمد على الاستعمال الأمثل لكل معيار تدقيق دولي في الحالة الخاصة به.
- ✓ بالرغم من عدم معرفة بعض المراجعين الخارجيين لمتطلبات معايير التدقيق الدولية، إلا أنهم يقومون باتباعها والاعتماد عليها أثناء إعدادهم لتقاريرهم.

3. التوصيات:

بناء على النتائج المتحصل عليها من الدراسة فإننا سنقدم مجموعة من التوصيات ندرجها في النقاط التالية:

- ✓ تشكيل لجان من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، لمراجعة جودة تقارير المراجع الخارجي.
- ✓ الاستفادة من التجارب الدولية في تبني معايير التدقيق الدولية، اختصارا للوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكيف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها.

- ✓ ضرورة اعتماد معايير التدقيق الدولية حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وموجهة لعمل المراجعين الخارجيين، ابتداء من مباشرة العملية إلى غاية الانتهاء منها، وتوعيتهم بأهمية الاعتماد عليها.
- ✓ الاهتمام بتقرير المراجع الخارجي خاصة المعد وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
- ✓ محاولة الرفع من القدرات المهنية للمراجعين الخارجيين، وذلك بوضع أسس للمتطلبات المهنية العلمية والخبرة الواجب توفرها في الشخص المراجع لتحقيق الجودة في تقريره.
- ✓ العمل على ارساء لجان تكلف بتطبيق معايير التدقيق الدولية، كما هو حاصل في عديد من الدول للوقوف على استقلالية المراجع الخارجي، وتقييم العمل المقدم منه.
- ✓ يجب أن يعتمد المراجع الخارجي في تقريره على معايير التدقيق الدولية، حتى يحقق الجودة فيه لكي تتماشى مع الانفتاح الاقتصادي الذي تسير فيه البلاد وحتى يتمكن من جلب مستثمرين أجانب.
- ✓ ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بالتطوير المستمر والدائم، من خلال المشاركة في محاضرات وندوات علمية مختصة، والمشاركة في الدورات التكوينية بين الفترة والأخرى لمواكبة المستجدات، والتقرب من الجامعات بهدف الحصول على المعرفة حول معايير التدقيق الدولية ليتسم تقريرهم بالجودة.

4. آفاق الدراسة:

- بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع بعد بل فتحت بابا جديدا لمناقشة هذه العلاقة بين هذين المتغيرين، نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكتملة، لذا يمكن أن نقترح بعض المواضيع للبحث فيها أكثر:
- ✓ إنعكاسات تطبيق معايير التدقيق الدولية على تقرير المراجع الخارجي في الجزائر.
 - ✓ مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين تقرير المراجع الخارجي.
 - ✓ أثر عدم تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الاثبات) على تقرير المراجع الخارجي.

المراجع

الكتب باللغة العربية:

1. أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: مُجَّد عبد القادر الديسبي وأحمد حامد حجاج، (الرياض: السعودية، دار المريخ للنشر، 2002).
2. اشتوي إدريس عبد السلام، المراجعة: معايير وإجراءات، (بيروت: لبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط4، 1996).
3. البيومي محمود مُجَّد عبد السلام، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، (القاهرة: مصر، بدون دار نشر، 2003).
4. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004).
5. التهامي مُجَّد طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003).
6. التهامي مُجَّد طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2006).
7. الجيران نادر حمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الكويت، آفاق للنشر والتوزيع، 2011).
8. الخطيب خالد راغب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار البداية، 2009).
9. السيد أحمد لطفي أمين، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 1990).
10. السيد أحمد لطفي أمين، دراسات تطبيقية في المراجعة، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2009).
11. السيد أحمد لطفي أمين، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2005).
12. السيد الناغي محمود، معايير الدولية للمراجعة، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2008).
13. السيد الناغي محمود، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، (القاهرة: مصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000).
14. الشحنة أبو زيد رزق، تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية)، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015).
15. الشمري معيوف عيد حامد، معايير المراجعة الدولية، (عمان: الأردن، بدون دار نشر، 1994).

قائمة المراجع

16. الصحن مُجَّد عبد الفتاح، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، (الاسكندرية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007).
17. الصحن مُجَّد عبد الفتاح، وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004).
18. الصحن مُجَّد عبد الفتاح، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1993).
19. القاضي حسين، حمدان مأمون توفيق، المحاسبة الدولية، (عمان: الأردن، الدار العلمية للنشر ودار الثقافة للنشر، 2000).
20. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006).
21. جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2009).
22. جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000).
23. جمعة حلمي أحمد، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015).
24. جمعة حلمي أحمد، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية، (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009).
25. جمعة حلمي أحمد، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015).
26. حجاج أحمد حامد، كمال الدين بن سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض: السعودية، دار المريخ للنشر، ط2، 2000).
27. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: الرقابة الداخلية وأدلة الإثبات، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004).
28. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007).
29. خالد أمين عبد الله، علم مراجعة الحسابات، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2001).
30. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ط2، 2011).
31. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، (القاهرة: مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013).
32. دحدوح أحمد حسين، القاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر، 2009).

قائمة المراجع

33. سلامة رأفت محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011).
34. سواد زاهر توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، (عمان: الأردن، دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009).
35. شوقي رياض إبراهيم، نظرية الإثبات في المراجعة، (القاهرة: مصر، دار النهضة العربية، 1970).
36. صبان مُجد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2002).
37. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، (الاسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2013).
38. مسعد مُجد فضل، الخطيب خالد ارغب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، (الأردن، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009).
39. نصر صالح مُجد، نظرية المراجعة، (طرابلس: ليبيا، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2011).
40. نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1992).
- الكتب باللغة الأجنبية:

1. Bethoux R et Kremper.F, **L'audit dans le secteur public**, (Paris, centre de librairie et d'édition techniques, 1986).

المذكرات:

1. أبو سرعة عبد السلام عبد الله، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010).
2. دحبور حمد سعيد، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009).
3. سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، (اطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015).
4. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، جامعة المسيلة، 2003).
5. سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر، 2013).
6. شدري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، (اطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015).

قائمة المراجع

7. عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2001).
8. مطاحن ريم خالد، مدى قدرة مدققين الحسابات الخارجيين على مراجعة حسابات المؤسسات الأردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، 2009).
9. مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008).

المقالات:

1. سامح مُجد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح و انعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد 8، العدد 4، 2012).
2. سمير كامل مُجد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المركز الجامعي الإسكندرية، العدد 2، 2008).
3. ملو العين علاء مُجد، مجدي مليجي عبد الحكيم، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، (مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، فيفري 2013).

الملتقيات:

1. براق مُجد، قمان عمر، "دور حوكمة المؤسسات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول "حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري" المنعقدة في الفترة 06-07 ماي 2012 بجامعة مُجد خيضر بسكرة).

القوانين (الجريدة الرسمية):

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 الصادر في 2010/01/11 والمتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المواقع الالكترونية:

1. <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF>
2. <http://ia801409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF>
3. <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/700.PDF>
4. <http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/800.PDF>
5. <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/100.PDF>

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير



استبيان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي يسعدني أن أضع بين أيديكم استبانة البحث والخاصة بموضوع: أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة، حيث أن صحة نتائجها تعتمد بقدر كبير على مدى دقة إجاباتكم وموضوعية رأيكم. ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط. هذا وتتقدم الباحثة بشكركم سلفا على حسن تعاونكم معها، وتكرمكم بجزء من وقتكم للإجابة على قائمة الاستبانة بدقة وموضوعية.

شكرا على حسن التعاون

وتفضلوا بقبول فائق عظيم الشكر والاحترام

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

1. العمر: من 25 إلى 35 سنة من 35 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة
2. الجنس: ذكر أنثى
3. المؤهلات العلمية: شهادات مهنية ليسانس ماجستير دكتوراه ماستر
4. التخصص العلمي: محاسبة مالية اقتصاد تسيير أخرى
5. المنصب الذي يشغله: خبير محاسبي محافظ حسابات أستاذ جامعي
6. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة من 15 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

ثانيا: محاور الاستبيان

المحور الأول: تقرير المراجع الخارجي

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

1. لكي يبدي المراجع الخارجي رأيه الفني المحايد يجب أن يتمتع بالاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية؟

نعم لا

2. لكي يتوصل المراجع الخارجي إلى إبداء رأي فني محايد يجب أن يعتمد على أدلة إثبات صحيحة؟

نعم لا لا أدري

3. هل يتمكن المراجع الخارجي من الحصول على أدلة الإثبات؟

نعم لا لا أدري

4. في رأيك أي الأنواع من هذه التقارير الأكثر استعمالا؟

تقارير عامة تقارير خاصة التقرير النظيف
التقرير المتحفظ التقرير السالب عدم إبداء رأي كل ذلك

5. في حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة الإثبات كافية وملائمة هل يجب على المراجع الخارجي أن يبدي رأيا متحفظا؟

نعم لا لا أدري

إذا كانت الإجابة بلا فما هو الرأي الذي يبديه؟

6. المميزات التي ينبغي على المراجع الخارجي التحلي بها عند إعداده لتقريره هل هي:

عدم التحيز (الصدق والأمانة) تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه
استخدام المصطلحات الغامضة الوقت غير المناسب (تأخر نتائج المراجعة) كل ذلك

7. دليل الإثبات الذي يحصل عليه المراجع الخارجي أكثر موثوقية من الذي يحصل عليه من المؤسسة؟

نعم لا لا أدري

8. جودة التقرير هي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلوا من التحريف

والتضليل؟

نعم لا

9. تقديم معلومات دقيقة وخالية من العيوب والأخطاء تؤدي إلى الجودة في تقريرك؟

نعم لا لا أدري

10. هل توجد مميزات رئيسية لجودة تقرير المراجع الخارجي؟

نعم لا

إذا كانت الإجابة بنعم، هل هي:

الملائمة المصدقية التجانس الابتكارية كل ذلك

المحور الثاني: معايير التدقيق الدولية

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

1. هل ترى من الضروري اتباعك لمعايير التدقيق الدولية أثناء تأديتك لمهمتك؟

نعم لا لا أدري

2. ينبغي أن تحصل على الفهم الكامل حول نص معيار دولي للتدقيق معين، بما في ذلك تطبيق المعيار وكل التوضيحات التي يقدمها؟

نعم لا لا أدري

3. هل توثيق الأمور المهمة يوفر لك قرائن لدعم رأيك؟

نعم لا لا أدري

4. هل عليك أن تقوم بإجراءات للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل؟

نعم لا لا أدري

5. هل يجب الإشارة إلى معايير التدقيق الدولية التي تتبعها خلال تنفيذك لمهمتك؟

نعم لا لا أدري

6. إن أدلة الإثبات تكون أكثر إقناعاً عندما يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة؟

نعم لا لا أدري

7. في حالة وجود شك كبير في التأكيدات الأساسية للبيانات المالية، هل يجب عليك الحصول على أدلة كافية وملائمة لإزالة هذا الشك؟

نعم لا لا أدري

8. هل قيامك بجمع أدلة الإثبات يعتبر جزءاً من متطلبات المراجعة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية؟

نعم لا لا أدري

9. في حالة تقرير حول أحد البيانات المالية أجب أن يتضمن هذا التقرير على:

✓ بيان يشير إلى الأسس المحاسبية التي تم على ضوئها عرض هذا الجزء

✓ الاتفاق الذي يصف هذه الأسس

✓ رأي المراجع الخارجي حول إذا تم إعداد أحد البيانات المالية، وفقاً للأسس محاسبية معينة

✓ كل ذلك

10. هل يتوفر للمراجعين الخارجيين الامكانيات المادية والبشرية التي تسمح بتطبيق معايير التدقيق الدولية؟

نعم لا لا أدري

إذا كنت الإجابة بلا، هل هذا راجع إلى:

- ✓ نقص الدورات التدريبية التي ترفع كفاءة المراجعين
- ✓ عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات الدولية في مجال معايير التدقيق الدولية
- ✓ ضعف دور المجالس الوطنية للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تطوير كفاءة أعضائها
- ✓ عدم كفاية المعايير الوطنية

11. أي من الإجراءات التي تتبعها في الحصول على أدلة الإثبات:

الفحص الملاحظة الاستفسار والمصاغة الاحتساب الاجراءات التحليلية كل ذلك

12. يجب عليك تعديل تقريرك بمعلومات إضافية في حالة وجود حالة مهمة من عدم التأكد؟

نعم لا لا أدري

13. يوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي تم مراجعة بياناتها المالية؟

نعم لا

14. يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف وفحص كاف عند كافة المستويات بغرض توفير تأكيد معقول بأن العمل

المؤدى يستوفي المعايير الملائمة للجودة؟

نعم لا لا أدري

المحور الثالث: معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بجودة تقرير المراجع الخارجي

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

1. أي المعايير التي تطبقها أثناء إعدادك لتقريرك؟

المعايير الجزائرية المعايير المتعارف عليها
معايير التدقيق الدولية معايير دولة أخرى أذكرها

2. يجب عليك تقديم تقريرك النهائي وفق ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية؟

نعم لا لا أدري

3. هل إلتزامك بمعايير التدقيق الدولية تتعلق بالتقرير يعد ضمانا لرأيك عن مدى صدق القوائم المالية؟

نعم لا لا أدري

4. إن التقارير التي يتم فيها الإعتماد على معايير التدقيق الدولية تلقى قبولاً أكبر من قبل المستخدمين على عكس التي لا

يعتمد عليها؟

لا أدري لا نعم

5. تساعد التقارير التي تعتمد على معايير الجودة مستخدمي تلك التقارير في عملية اتخاذ قرارات أصدق وأكثر كفاءة؟

لا أدري لا نعم

6. هل يجب عليك أن تتبع معايير التدقيق الدولية في تقريرك لكي يتسم بالجودة؟

لا أدري لا نعم

7. أوجد علاقة طردية بين استخدامك لمعايير التدقيق الدولية وبين جودة تقريرك النهائي؟

لا أدري لا نعم

ماهي الاقتراحات والتوصيات التي يمكن تقديمها؟

.....

.....

.....

الملحق رقم (2): قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ المحكم	اسم الجامعة التي يدرس فيها
الحاج عامر	مُحَمَّد خيضر بسكرة (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
شناي عبد الكريم	مُحَمَّد خيضر بسكرة (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
قطاف نبيل	مُحَمَّد خيضر بسكرة (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)
زعرور نعيمة	مُحَمَّد خيضر بسكرة (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)