جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة
الأستاذ : قرينو الحسين
المستوى : السنة الثالثة – تخصص محاسبة و مراجعة
محاضرة في مقياس معايير المراجعة الدولية

-المحاور الأساسية للمحاضرة-

❖ الديباجة :

❖ المحاضرة (1) : مدخل عام لدراسة معاييرالمراجعة الدولية" ISA " : (International Standards Auditing)
"إطار علمي و معرفي "

الفصل الأول: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة

تمهيد :

- **المبحث الأول : التأصيل النظري و المفاهيمي لمعايير المراجعة**
  - أولا : ماهية المراجعة
  - ثانيا : ماهية معاييرالمراجعة
- **المبحث الثاني : نطاق و تقسيمات معايير المراجعة**
  - أولا : نطاق معايير المراجعة
  - ثانيا : تقسيمات (مجال) معايير المراجعة
  - ثالثا : معايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما) " GAAS"

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة الدولية

تمهيد :

- **المبحث الأول : مدخل عام لدراسة معايير المراجعة الدولية**
  - أولا : ماهية معايير المراجعة الدولية
  - ثانيا : نشرات معايير المراجعة الدولية
  - ثالثا : هدف اللجنة الدولية لمهنة المراجعة
- **المبحث الثاني : الأصول العلمية و العملية لدراسة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**
  - أولا : ماهية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية
  - ثانيا : أهمية و واجبات المراجعة الداخلية
  - ثالثا : ماهية مراجعة العمليات (التدقيق التشغيلي)

خلاصة الفصل الثاني

❖ المحاضرة (2) : مدخل نموذجي لدراسة معايير إعداد التقارير المالية:

- أولا : مفهوم تقرير مراجع الحسابات
- ثانيا : عناصر التقرير
- ثالثا : أنواع التقارير

❖ الخاتمة :

قائمة الموضوعات الأساسية :

الموضوع	الصفحة
ماهية المراجعة	2
ماهية معايير المراجعة	5
نطاق معايير المراجعة	6
تقسيمات (مجال) معايير المراجعة	6
معايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما) " GAAS"	8
ماهية معايير المراجعة الدولية	09
نشرات معايير المراجعة الدولية	10
هدف اللجنة الدولية لمهنة المراجعة	16
ماهية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية	17
أهمية و واجبات المراجعة الداخلية	18

ماهية مراجعة العمليات (التدقيق التشغيلي)	18
مفهوم تقرير مراجع الحسابات	19
عناصر التقرير	19
أنواع التقارير	21

❖ الديباجة :

إن ما نراه اليوم هو تلك التحولات الاقتصادية المتسارعة و المتباينة المعالم و المتمثلة في إفرازات العولمة و تأثيراتها على الاقتصاد الدولي، و مع تزايد حجم المبادلات التجارية العالمية وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة و كذلك الإنتشار الواسع للمؤسسات المالية الدولية في ربط الإقتصاديات الدولية بالتمويل الدولي ، بالإضافة إلى تعزيز نفوذ الأمم المتحدة وإهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية و حتى التنمية البشرية وإزدياد رقعة أنشطة الشركات المتعددة الجنسيات ، دون أن ننسى الإنفجار المعرفي مع إنتشارو إكتساح تكنولوجية المعلومات وما صاحبها من تنامي و تعاظم إستعمال الحواسيب الذكية والبريد الإلكتروني والإنترنت وشبكات التواصل الاجتماعي، كل ذلك الزخم و التغيرات المتسارعة ساهم بشكل كبير في تنوع و كثرة توفر المعلومات الإقتصادية التي تمثل المادة الأساسية للتجارة الدولية و العلاقات الاقتصادية الدولية. الشيء الذي زاد من حاجة المنظمات إلى أداة فعالة لتقويم مسار و حياة إنتشار المؤسسات، و بذلك تزايدت الإجتماعات و التشاورات ما بين الهيئات الدولية لمهني المحاسبة و المراجعة، و عبر العديد من اللقاءات و المؤتمرات من أجل إيجاد الصيغة العامة و الموحدة للأنظمة المحاسبية العالمية ، و كذلك مناقشة الطريقة المثلى للتوصل إلى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق.
والواقع الدولي أثبت بأنه ظهرت الكثير من المحاولات لوضع معايير موحدة على المستوى الدولي، و كانت أولى البوادر مع بدايات القرن العشرين حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك الوقت وقد تكلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير المحاسبة الدولية كما تكلفت لجنة ممارسة المراجعة والتدقيق الدولي في وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية .

و من هنا نؤكد بأنه قد تعاظم الإهتمام في الوقت الحالي بمعايير المراجعة من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر و متابعة دورية متتالية من قبل الباحثين و المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة لتطوير مناهج تفسير محتويات تلك المعايير و كيفية تجسيد متطلباتها في الميدان، و مع الأخذ بالحسبان البيئة الملائمة للتطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة والمراجعة ، لذلك ثبت لدى العارفين بأمور تلك المعايير الدولية للمراجعة بأن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخري.

كما نود أن نشير و نؤكد مرة أخرى، بأن هناك آراء متباينة حول إختلاف المعايير عن بعضها البعض وهناك يمكن القول أن الفوارق في معايير المراجعة المهنية من دولة لأخرى و من منظمة لأخرى يعتبر إختلافاً في الدرجة أو المستوى حسب رأي الخبراء، ولذلك فان السعي نحو تحقيق التناغم أو التجانس أو التوافق و الملائمة ما بين المعايير الدولية وبين المعايير المحلية لا يواجه صعوبات كثيرة أو معوقات تنظيمية على خلاف المقارنة بمعايير المحاسبة الدولية، حيث أرجع بعض الخبراء في مجال المحاسبة و المراجعة بأن التباين يرجع إلى تعدد السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة داخل المنظومة الكلية للمنظمات.

❖ المحاضرة (1) : مدخل عام لدراسة معاييرالمراجعة الدولية" ISA " : (International Standards Auditing) "إطار علمي و معرفي "

الفصل الأول: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة

تمهيد :
يختص هذا الفصل بتناول المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة ، وذلك من خلال دراسة التأصيل النظري و المفاهيمي لمعايير المراجعة، مع إظهار نطاق و تقسيمات معايير المراجعة، وذلك على النحو التالي:

- **المبحث الأول : التأصيل النظري و المفاهيمي لمعايير المراجعة**

أولا : ماهية المراجعة
لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جلياً من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقاً وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته،بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذالك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث

آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.
على ضوء ذلك سوف نتعرف على الآتى :

1- المفاهيم المختلفة للمراجعة
2 - التطور التاريخي للمراجعة
3 - أهمية المراجعة وأهدافها

1- المفاهيم المختلفة حول المراجعة :

❖ **المفهوم الأول:** التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أ وخسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة

يتضح أن التدقيق علم له مبادىء ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أ صحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إ رساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه و أسا ليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

تشتمل عملية التدقيق على :

1-الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
2-التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة .
3- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية .

❖ **المفهوم الثاني :** معنى كلمة المراجعة لغوياً هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته . لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم.وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.

❖ **المفهوم الثالث :** وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A). المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

2-التطور التاريخي للمراجعة :

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق Auditing من التعبير اللاتيني Audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة.

بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لابد من وجوداهما معاً، في أي نشاط ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميين فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال . وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها.

وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة و تبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أُنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة1581م وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينضم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969م شرطاً من شروط مزاولة مهنة التدقيق .

3-أهمية المراجعة وأهدافها :

❖ **أهمية المراجعة:**

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفى مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

ان المراجعة أصبح لها كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية،هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتماداً جلياً وكلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها.

❖ **أهداف المراجعة:**

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة:

- **الأهداف التقليدية:** بدورها تتفرع إلى:
  - ✓ أهداف رئيسية :

– التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
– إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

- ✓ أهداف فرعية:

ـ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
ـ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
ـ اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أومستقبلا.
ـ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
ـ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
ـ تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

- **الأهداف الحديثة المتطورة:** وتتمثل فى الآتى:

ـ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
ـ تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة.
ـ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
ـ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
ـ التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
ـ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
ـ دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

من خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

- الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوفات المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبياً، لذلك عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

- الوجود :

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون . النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقاً أو ديوناً أو إيرادات أو نفقات وهمية.

- الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلاً أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليست ملكاً للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضاً ، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالإلتزامات خارج الميزانية والتى لا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، حيث لا يحق للمؤسسة تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية لها وذلك بوجود مستند قانوني.

- التقييـــــــــــم:

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

- التسجيل المحاسبي :

المقصود بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت فى الدفاتر المحاسبية .

- ❖ **الطوائف المختلفة التى تخدمها مهنة المراجعة:**

إن الخطوة النهائية لعملية المراجعة هى تقديم تقرير مفصل الى أصحاب المشروع والعديد من الطوائف على النحو التالى:

- **أصحاب المؤسسة:**

دائماً ما يحتاج أصحاب المشروع الى جهة محايدة تقوم من خارج المنشأة بمراجعة حساباتها وقوائمها المالية وابداء رأيها الفنى المحايد المستقل وذلك ليطمئن صاحب المشروع على سير العمل بداخله.

- **ادارة المؤسسة:**

يعتبر المراجع الخارجى المستقل خير من يقيم الإدارة ويؤكد حسن ادارتها .

- **طائفة المستثمرون:**

وهى أكثر الطوائف التى تهتم بتقرير المراجع فى نشاط المشروع ومدى ماحققته من نتائج قراراتها الاستثمارية.

- **البنوك التجارية المتخصصة:**

ان البنوك يجب أن تدرس جميع تقارير المراجعين ليتوفر لديها مرجعاً سليماً عن موقف المنشآت ومراكزها الماليةقبل منحها القروض.

- **الهيئات الحكومية:**

من أكثر الجهات الحكومية اهتماماً بالحسابات المراجعة والمعتمدة من المراجع القانونى ديوان الضرائب.

- **الدائنون:**

هم الفئة التى تمد المشروع بالمواد الخام فكلما كانت المنشأة محققة لأرباح كلما ضمن هؤلاء تحصيل مستحقاتهم لذلك يهمهم كثيراً تقرير المراجع عن تلك المنشأة.

- **الهيئات النقابية:**

وهى من الفئآت التى تهتم بتقرير المراجع فكلما كانت المنشأة ناجحة ومحققة للأرباح كلما ضمنت هذه الفئة الإستقرار لأفرادها وعدم التشرد.

ثانيا : ماهية معايير المراجعة :

1- مفهوم و تعريف المعيار: يمكننا إعطاء تعريفات متباينة حول مصطلح "المعيار" كالآتي :

(أنظر إلى : https://accdiscussion.com/acc8911.html)

- عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** المعايير بأنها **" تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي."**
- يمكن تعريف المعيار بأنه **" مؤشر يحتذي به المراجع في عملية القياس والحكم في أثناء أدائه لمهنته ويتم وضعه بعد مرحلة طويلة من التفكير والإستنتاج المنطقي من مجموعة من الفروض المفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير. ويصدر المعيار بموجب نص إلزامي من السلطة المختصة أو بشكل طوعي عند نشره من قبل المهنة ذات العلاقة."**
- وعرفت المعايير بأنها **" الأنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات."**

ومن هذين التعريفين السابقين، يمكن أن نستنتج الصفات العامة المشتركة للمعيار كما يلي:

- إن المعيار دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس والحكم.
- إن المعيار مؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته.
- إن المعيار وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية.
- إن المعيار وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية و المهنية الواجب توفره في المراجع.
- إن المعيار يُستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير و البحث والدراسة.

2- نشأة معايير المراجعة :

لقد ظهرت معايير المراجعة المقبولة في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة, و ذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير وقد نشرت تلك اللجنة تقريرها في سنة 1954 وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير المراجعة وإجراءاتها, ذلك لان الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة.
و ترتبط معايير المراجعة - تمييزا لها عن إجراءات المراجعة - ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع ولكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه و إعداد تقريره.

وقد أعدت معايير المراجعة الدولية بواسطة **لجنة ممارسات المراجعة(IAPC) " International Auditing Practices Committee"** المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(**IFAC**) **"International Federation of Accountants** " وذلك بهدف تحقيق الاتساق في ممارسات المراجعة والخدمات المرتبطة بها في مختلف أنحاء العالم ومما هو جدير بالإشارة أن وجود معايير المراجعة لا يؤدى إلى إلغاء الحاجة إلى ممارسة مراقب الحسابات للتقدير المهني عند تنفيذ واجباته المهنية حيث أن كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر.

أما فيما يتعلق بالمعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة، تهتم المنظمات المهنية المحاسبية والجهات الحكومية بتنظيم الممارسات المهنية التي تتصل بالأعمال المالية ومنها المحاسبة والمراجعة حيث يتم تحديد أفضل السبل والسياسات التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع من أجل حماية الأموال وتقديم معلومات كافية وصادقة عن التصرف فيها.

3- مفهوم معايير المراجعة

لما كانت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع, هذه الأحكام التي تتفاوت تفاوتا كبيراً من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية و نوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها

في تقليل مدى هذا التفاوت، وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم.

وفي هذا السياق يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على معايير المراجعة والتي من أهمها ما يلي:

- فقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين " IFAC " **معايير المراجعة** بأنها **" مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات."**
- وعرّفت **معايير المراجعة** بأنها **" عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها."**
- تعرف **معايير المراجعة** بأنها **"المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها"**

- **المبحث الثاني : نطاق و تقسيمات معايير المراجعة**

أولا : نطاق معايير المراجعة

يهدف تقرير المراجع إلى الإدلاء برأي عما إذا كانت القوائم المالية لمؤسسة معينة تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وفقاً لمعايير محاسبية متعارف عليها **Generally Accepted Accounting Principles " (GAAP)** ملائمة لظروفها، ويدلي المراجع القانوني برأيه عقب قيامه بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة وفقا لمعايير المراجعة. وقد ألزم نظام الشركات شركات محددة بتقديم قوائم مالية بعد مراجعتها من قبل مراجع خارجي (مراقب حسابات) للاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين أو الشركاء كما تنص الأنظمة الأساسية لشركات أخرى على وجوب تعيين مراجع خارجي لمراجعة القوائم المالية الخاصة بها.

ويلزم تطبيق معايير المراجعة في حالة تعيين المراجع الخارجي لإبداء الرأي في القوائم المالية لأي شركة سواء كان تعيينه قد نتج عن نص ملزم في نظام الشركات أو نتج عن أسباب أخرى.

ثانيا : تقسيمات (مجال) معايير المراجعة :

وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة مجموعات أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة كالآتي:

1 – المعايير الشخصية (المعايير العامة)

2- معايير العمل الميداني

3- معاييرو قواعد إعداد التقرير

1-المعايير الشخصية (المعايير العامة) General Standards : هذا المعايير تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات و تتكون من ثلاث معايير:

1.1.المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمدقق: يتمثل هذا المعيار في الآتي:

1.1.1 التأهيل العلمي والدراسي.

1.1.2 التأهيل العلمي و الخبرة المهنية.

- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:
  - جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين
  - جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين
  - جدول المحاسبين أو المدققين
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمدقق للقيام بعمله وتحسين فعالية أداءه.

2.1.المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال:

تتوقف على استقلالية وحياد المراجع في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال ، وهنا تجدرالإشارة الى التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعاً لعملية إبداء الرأي الفنى والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي الفنى في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

3.1.المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة:

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص إنتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى إستخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

2- معايير العمل الميداني : Standards of field work

هي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانياً في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير على النحو التالى:

1.2.المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين:
يتطلب أولاً إختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحديد خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق.
تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.
2.2.المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :
إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.
- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

3.2.المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات:
من الضرورة بمكان أن يتحصل المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.
4.2.المعيار الرابع: توثيق العمل :
يوثق عمل المراجعة دوماً بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

3- معايير قواعد وضع التقرير: Standards of Reporting
تتضمن هذه المعايير الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:
1.3.المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:
يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقى تأيداً واستخداماً ملائماً وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

- تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم للتحقق من الإيرادات والعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها .
- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

2.3.المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية:
يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.
3.3. **المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية :**
يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.
ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دوراً كبيراً في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.
4.3.المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية:

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ ثلاثة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق :

- إبداء رأي دون تحفظات.
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات.
- إبداء رأي مخالف.

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه وتتمثل فى الآتى:

- اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.
- المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهري لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب .
- إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولا عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقا لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

ثالثا : معايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما) "GAAS" (Generally Accepted Auditing Standards)

تمثل معايير المراجعة Auditing Standards ارشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية . وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ، ومتطلبات التقرير ، وأدلة المراجعة .
وتوجد ارشادات عامة تمثل 10 معايير عامة متعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards GAAS- قام المعهد بإصدارها عام 1947 مع إجراء تعديلات بسيطة عليها في تواريخ لاحقة . وهذه المعايير لا تكفي لتوفير ارشادات شاملة للممارسين ، ولكنها تمثل إطارا عاما يمكن للمعهد منخلاله أن يقدم تفسيرات لممارسة المراجعة ، و من بينها ما يلي :

- **التدريب والمهارة الفنية الملائمين Adequate Technical Training & Proficiency**

تؤكد المعايير العامة على أهمية مهارة المراجع الشخصية . ويفسر المعيار الأول عادة على أنه يتطلب بأن يتوافر في المراجع قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة ، قدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقوم به ، وقدراً ملائما من التعليم المستمر . وتوضح القضايا المرفوعة ضد المراجع في الفترة الأخيرة ضرورة أن يتوافر في المراجع التأهيل المهني والخبرة بالأنشطة التي يقوم بمراجعة القوائم المالية فيها .
وفي عديد من الحالات لم يكن فيها المراجع أو المساعدين غير مؤهلين لأداء العمل ، ادى الإلتزام المهني بضرورة توافر المهارات والمعرفة اللازمة إلى إقتراح قيام شخص اخر مؤهل بأداء العمل أو رفض القيام بالمراجعة .

- **الاتجاه الذهنى للحياد Independence in Mental Attitude**

تم توضيح أهمية الحياد في تعريف المراجعة . ويؤكد كل من ميثاق السلوك المهني ونشرات معايير المراجعة على ضرورة وجود هذا الحياد ، ويجب أن تتبع شركات المحاسبة المصرح لها مجموعة من الممارسات لزيادة إحتمال الحياد لدى كل العاملين فيها . وعلى سبيل المثال ، تم وضع إجراءات في علميات المراجعة الكبرى في حالة وجود خلاف بين الإدارة والمراجعين .

- **بذل العناية المهنية المعتادة Due Professional Care**

يتضمن المعيار العام الثالث ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة ، ويعني ذلك أن المراجع له مسؤولية مهنية عن أداء عمله بجد وحذر ، وللتوضيح ، يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل : إكتمال أوراق العمل ، كفاية أدلة المراجعة ، وموضوعية تقرير المراجعة .
كما يجب أن يتجنب المراجع - كمهني- الإهمال ، ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات .

- **التخطيط والإشراف الملائمين Adequate Planning & Supervision**

تتعلق معايير العمل الميداني بجمع الأدلة والأنشطة الأخرى المتعلقة بأداء العمل الميداني ، ويتناول المعيار الأول منها أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الأشراف المناسب على أداء المساعدين ، ويعد وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في المراجعة ، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة .

- **فهم الرقابة الداخلية للعميل Understand the Client's Internal Control**

بعد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية حتى يتم توفير معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها . وإذا إقتنع المراجع أن العميل لديه نظاماً ممتازة للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها ويؤدى وجوده إلى حماية الأصول والسجلات ، فان كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية ، وفي بعض الحالات قد تكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ العمل في المراجعة على نحو فعال .

- **كفاية الأدلة وجودتها sufficient Competent Evidence**

تتطلب قرارات المراجع الخاصة بحجم ونوع الأدلة التي يجب جمعها في حالات معينة أن يتم ممارسة قدرا من الحكم المهني .

- **معايير التقرير الأربعة Four Reporting Standards**

تطلب معايير التقرير الأربعة أن يقوم المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية وأن يذكر المراجع في تقريره بمدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها و أيضاً الحالات التي لايتم فيها تطبيق هذه المبادئ بثبات في الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة عليها.

خلاصة الفصل الأول

فلذلك يؤكد الخبراء بأن المظاهر الفنية للمراجعة المهنية (مثل التعريفات والأهداف والإطار العام والمعايير والإجراءات) تعتبر أكثر تجانساً نسبياً على المستوى الدولي بالمقارنة بالمعايير المحاسبية، و رغم ذلك يؤكد المختصين بأن هناك العديد من المسائل و الظروف و المتغيرات والتباينات ما زالت بحاجة إلى إعادة النظر فيها، و مع ضرورة مضاعفة الجهود للتوصل بصفة نهائية إلى صيغة تكاملية وتجانسية لعملية المراجعة دولياً بالإضافة إلى وجود تباينات في بعض المظاهر الإجرائية بين دولة وأخرى و بين التوجهات الاقتصادية المختلفة، و كذا تباين ما بين الأنظمة المحاسبية المتبعة في كل دولة.

و تأسيسا لما سبق ذكره، نقول بأن أهمية المعايير في المراجعة والتدقيق تفوق غيرها في أي مهنة من المهن نظراً لأهمية تقرير المراجع ودوره في الحياة الإقتصادية المعاصرة. والواقع يثبت بأن حاجة المنظمات إلى خدمات المراجع مرهون بمدى إحترام المراجع لأدبيات عملية المراجعة المرتبطة بالمعايير المتعارف عليها دوليا و المقبولة قبولا عاما، و بذلك يعود الفضل لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA الذي كان له السبق في هذا المجال .

الفصل الثاني: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة الدولية

تمهيد :

يختص هذا الفصل بتناول المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية لمعايير المراجعة الدولية ، وذلك من خلال دراسة مدخل عام لدراسة معايير المراجعة الدولية ، مع إظهار الأصول العلمية و العملية لدراسة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ، وذلك على النحو التالي:

- **المبحث الأول : مدخل عام لدراسة معايير المراجعة الدولية**

أولا : ماهية معايير المراجعة الدولية : (أنظر إلى : https://mawdoo3.com)

1-مفهوم المراجعة المالية :

- **المراجعة الدولية هي "وظيفة من الوظائف المحاسبية، والتي تسعى إلى تطبيق الرقابة على بيئة العمل، لضمان مصداقية كافة البيانات، والحسابات التي تم إنجازها داخل المؤسسة"**
- **وتعرف أيضاً**، بأنها: **"إعادة إجراء كامل العمليات المحاسبية، والحسابات المالية، ومتابعة النشاطات اليومية للمنشأة، والتأكد من كافة العمليات التي قام بها المحاسبون، حتى يتم علاج الخطأ دفترياً، قبل حدوثه في الواقع"**
- .لقد سعى إتحاد المحاسبيين الدوليين على تعزيز دور التدقيق، والجودة، والمراجعة الدولية لكافة العمليات المحاسبية لجميع أنواع الشركات، مهما كانت طبيعة عملها، ودورها في السوق المحلي، أو الدولي وفي عام 1973م صارت فكرة الاعتراف بأهمية تطبيق المراجعة الدولية من أهم الأفكار المطروحة بين المحاسبين، وهكذا تمكن الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1977م من إضافة كلمة المراجعين لإسمه، ليصبح الإتحاد الدولي للمحاسبين، والمراجعين ليتم الإعتراف رسمياً بالمراجعة الدولية .

2-مفهوم و تعريف معايير المراجعة الدولية

- **معايير المراجعة الدولية (International Standards Auditing) إعادة إجراء كامل العمليات المحاسبية، والحسابات المالية، ومتابعة النشاطات اليومية للمؤسسة، والتأكد من كافة العمليات التي قام بها المحاسبون، حتى يتم علاج الخطأ دفترياً، قبل حدوثه في الواقع**. تشتمل عملية التدقيق على:

1- الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

- **معايير المراجعة الدولية هي" مجموعة المعايير المحاسبية، والتي تهتم بتطبيق المراجعة الدولية على كافة العمليات المالية"،**

ومن أهم هذه المعايير :

*معيار المبادئ الأساسية : هو المعيار الذي يهتم بوضع كافة المبادئ الأساسية للمراجعة الدولية، وهي متابعة القوائم المالية، وكيفية عمل المراجع أثناء تطبيقه لمراجعة القيود المحاسبية، كما أنه يشير إلى استقلالية المراجعة الدولية، ولا يحق لأية جهة أن تتدخل في عمل المراجعة، أو أن تبدي رأيها في طبيعتها، أو أن تتحكم بحرية المراجع من خلال فرض قيود عليه .

*معيار التخطيط : هو المعيار الذي يهتم بتطبيق خطة ثابتة لتنفيذ المراجعة الدولية، وفقاً للخطوات التالية :

- إعداد كافة السجلات، والوثائق المحاسبية .
-التطبيق العملي لخطوات المراجعة الدولية .
-استخدام الأدوات، والوسائل الخاصة بتنفيذ المراجعة .
-وضع جدول زمني لتنفيذ كافة الإجراءات المرتبطة بالمراجعة الدولية .
-الاستعانة بالإحصاءات المالية للتأكد من التطابق بين الجداول المحاسبية .

*معيار تقييم النظام المحاسبي : هو المعيار الذي يهتم بتقييم النظام المحاسبي الخاصة بالشركة، وتحديد كفاءة، وجودة عمله، بناءً على الأمور التالية :

-وضع مجموعة من الاختبارات للتأكد من صلاحية استخدام النظام المحاسبي
- التأكد من إمكانية البدء من النظام المحاسبي للشركة للقيام بالمراجعة الدولية .
-إن صحة البيانات، والجداول المحاسبية يساهم في تقليل الاختبارات التي يعتمدها المراجع أثناء عمله المحاسبي
- الوصول إلى نتيجة نهائية حول طبيعة تقييم النظام المحاسبي، والتي تقسّم إلى نتيجتين متوقعين، وهما: نظام محاسبي جيد، أو نظام محاسبي غير جيد

*معيار التوثيق : هو المعيار الذي يحرص على توثيق كافة العمليات المحاسبية، وربطها بمجموعة من المستندات الرسمية، والتي تصنف بأنها أدلة مالية، تحقق درجة التأكد من كافة العمليات المحاسبية التي قام المراجع بإعدادها أثناء المدة الزمنية المحددة لعمله، والتي تعتمد على وثائق من الإدارة المسؤولة، وكافة الأوراق المالية الأخرى التي تم اعتمادها كجزء من أجزاء عملية المراجعة .

2-أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية:

تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية في ظل الظروف المتشابهة, وأن تكون مرجعاً ومرشداً يوضح أسلوب العمل وخطواته وأهدافه، تمثل إطار عام لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين المهنيين.

3-خصائص معايير المراجعة الدولية:

يهدف إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم لعملهم المهني, يجب ألا يتعارض المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق، يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أما عن طريق إصدار الهيئات العامة أو العلمية أو القوانين التشريعية.

4-وظائف المراجعة الدولية : تسعى المراجعة الدولية للقيام بعدة وظائف مهمة، وهي :

- مراجعة عمل فروع الدولية المرتبطة بالشركات الكبرى.
- تقديم معلومات حول الضرائب الدولية.
- دراسة المشكلات المتعلقة بسعر صرف العملات .
-تدقيق، ومراجعة القوائم المالية الدولية بعد إعدادها.
- الوصول إلى مجموعة من الطرق التي تساعد في حل المشكلات المالية الدولية .

ثانيا : نشرات معايير المراجعة الدولية : (أنظر إلى : https://www.acc4arab.com/post/maayyr-almrajah-almtaarf-alyha
و للمزيد راجع : https://accdiscussion.com/acc8911.html)

وقد حلت نشرات معايير المراجعة محل نشرات إجراءات المراجعة ، وتمثل النشرة الأولى من نشرات معايير المراجعة عرضة للنشرات الأربع والخمسين التي تم إصدارها من نشرات إجراءات المراجعة خلال الفترة من 1939 إلى 1972 .

كما تناولت الإصدارات التالية من نشرات معايير المراجعة جوانب جديدة ، ويتم إصدار هذه النشرات في حالة وجود مشكلات في ممارسة المراجعة على نحو يبرر ضرورة وجود تفسير رسمي من المعهد الأمريكي .

وخلال الفترة التي يتم فيها إصدار هذا الكتاب تعد النشرة رقم 79 هي النشرة الأخيرة التي تم إصدارها . ويجب أن يتابع قارئ المعايير التأثر إمتدادات أداء المراجعة.

ويتم تصنيف كل نشرة من نشرات معايير المراجعة وفق أسلوبين : أرقام" **SAS** " ، و" **AU** " . **وعلى سبيل المثال** ، تصنف النشرة المتعلقة ب « **العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير رقابة الجودة** » كما يلي : **SAS No , 161 Au.25** .

بحيث يعبر رقم " **SAS**" عن ترتيب المعيار مع باقي المعايير الأخرى . بينما يعبر رقم " **Au**" عن ترتيب النشرة في التنظيم الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم لكل نشرات معاير المراجعة . **وعلى سبيل المثال " Au**" التي تبدأ برقم **2** تعبر عن تفسيرات المعايير العامة ، والتي تبدأ بأرقام **4** ، **5** ، أو تتعامل مع معايير التقرير . ويتم استخدام هذين النوعين من التصنيف في الممارسة العملية .

وينظر إلى كل من معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات معايير المراجعة على أنها إصدارات رسمية ، حيث أن كل عضو في المهنة مطالب باتباع التوصيات الواردة بهما عند إصدارهما وتطبيق ما ورد بهما ، وتم إضفاء هذه الصفة الرسمية عليهما من خلال ميثاق السلوك المهني في القاعدة **" 202"** .

وعلى الرغم من أن كل من معايير المراجعة ونشرات معايير المراجعة يمثلان الدليل المرشد الرسمي للمراجعة لإعطاء المهنة ، فهما يوفران قدرا بسيطا من جهة على عكس ما هو مفترض فيهما ، وأيضاً ، لايوجد بهما متطلبات محددة لقرارات المراجع مثل تحديد حجم العينة ، إختيار مفردات العينة من المجتمع وتقيم النتائج . ويعتقد العديد من الممارسين أن المعايير يجب أن تقدم إرشادات أكثر وضوحا لتحديد مدى الأدلة التي يجب جمعها.

ومن شأن مثل هذا التحديد أن يؤدي إلى تفادي بعض قرارات المراجعة الصعبة ويوفر خطأ دفاعية الشركة المحاسبة عند إتهامها بأداء المراجعة على نحو غير ملائم . لكن تحديد متطلبات المراجعة بدقة أعلى يحول الإجراءات التي يتم تنفيذها إلى عملية ألية لجمع الأدلة بما يجردها من الحكم المهني الذي تتسم به . ويرى كل من يهمه الأمر ، مهنة المراجعة المستخدمين لخدمات المراجعة والقائمين على مهنة المراجعة أن توفير الإرشادات الرسمية بشكل أكثر تحديدا لن يكون في صالح مهنة المراجعة .

ويجب أن ينظر الممارسين إلى معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات معايير المراجعة على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء ، والمراجع الذي يمارس المهنة ويعمل على تخفيض مجال المراجعة بالإعتماد على المعايير فقط بدلا من تقييم جوهر وطبيعة الموقف الذي يتعامل معه ، فإنه سيفشل في تنفيذ مقتضيات هذه المعايير . وفي نفس الوقت ، لا يعني وجود معايير للمراجعة أن يقوم المراجع بإتباعها على نحو أعمى . فإذا رأى المراجع أن متطلبات معيار ما غير عملية أو مستحيل القيام بها ، فعليه إتباع تصرفات بديلة . وبالمثل ، مع وجود أمرا قيمته النسبية قليلة فإنه لن يكون من الضروري إتباع المعيار . ومع هذا فانه يجب الإشارة إلى أنه من المهم التأكيد على أن عبء تفسير الإنحراف عن المعايير انما يقع على عائق المراجع .

وعندما يرغب المراجع في دليل مرشد أكثر تحديدا ، فانه يجب عليه أن يلجأ لمصدر اخر غير رسمي مثل الدوريات والمنشورات الفنية والكتب ، وتساعد المطبوعات التي يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين (مثل دورية "المحاسبة والأدلة المرشدة للمراجعة في الأنشطة المتخصصة ا" في الإجابة عن هذه الأسئلة المحددة .

❖ محتوى معايير المراجعة الدولية :

المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC 1) : معيار رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

2. **معيار مراجعة رقم 200** :الاهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

3. **معيار المراجعة رقم 210** :الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

4. **معيار مراجعة رقم 220** :رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية

5. **معيار مراجعة رقم 230** :توثيق اعمال المراجعة

6. **معيار مراجعة رقم 240** :مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

7. **معيار مراجعة رقم 250**: المعدل مراعاة الانظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

9. **معيار مراجعة رقم 265**: ابلاغ اوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

10. **معيار مراجعة رقم 300**: التخطيط لمراجعة القوائم المالية

11. **معيار مراجعة رقم 315** :تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

12. **معيار مراجعة رقم 320** :الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

13. **معيار مراجعة رقم 330** :استجابات المراجع للمخاطر المقَّيمة

14. معيار مراجعة رقم 402: اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

15. معيار مراجعة رقم 450: تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

16. معيار مراجعة رقم 500: أدلة المراجعة

17. معيار مراجعة رقم 501: أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

18. معيار مراجعة رقم 505: المصادقات الخارجية

19. معيار مراجعة رقم 510: ارتباطات المراجعة لاول مرة -الارصدة الافتتاحية

20. معيار مراجعة رقم 520: الاجراءات التحليلية

21. معيار مراجعة رقم 530: العينات في المراجعة

22. معيار مراجعة رقم 540: مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة

23. معيار المراجعة (540) المعدل: مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

24. معيار مراجعة رقم 550: الاطراف ذات العلاقة

25. معيار مراجعة رقم 560: الاحداث اللاحقة

26. معيار مراجعة رقم 570: الاستمرارية

27. معيار مراجعة رقم 580: الافادات المكتوبة

28. معيار مراجعة رقم 600: اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة

29. معيار مراجعة رقم 610: استخدام عمل المراجعيين الداخليين

30. معيار مراجعة رقم 620: استخدام عمل خبير استعان به المراجع

31. معيار مراجعة رقم 700: تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

32. معيار مراجعة رقم 701: الابلاغ عن الامور االرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

33. معيار مراجعة رقم 705: التعديلات علي الرأي في تقرير المراجع المستقل

34. معيار مراجعة رقم 706: فقرات لفت الإنتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

35. معيار مراجعة رقم 710: المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

36. معيار مراجعة رقم 720: مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

37. معيار مراجعة رقم 800: اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذات غرض خاص

38. معيار مراجعة رقم 805: اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أوبنود محددة في قائمة مالية

39. معيار مراجعة رقم 810: الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية المخلصة

40. معيار ارتباطات الفحص رقم 2400: الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

41. **معيار ارتباطات الفحص 2410** :فحص المعلومات المالية الاولية المنفذ بمعرفة المراجع المستقل للمنشأة

42. **معيار ارتباطات التأكيد 3000** :ارتباطات التأكيد الاخري بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

43. **معيار ارتباطات التأكيد 3400** :اختبار المعلومات المالية المستقبلية

44. **معيار ارتباطات التأكيد 3402** :تقارير التأكيد عن ادوات الرقابة في المنشأة الخدمية

45. **معيار ارتباطات التأكيد 3410** :ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري

46. **معيار ارتباطات التأكيد 3420** :ارتباطات التأكيد لاعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب

47. **معيار الخدمات ذات العلاقة 4400** :الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

48. **معيار الخدمات ذات العلاقة 4410** :ارتباطات التجميع

49. **الإطار الدولي لارتباطات التأكيد**

50. **إطار جودة المراجعة**

51. **ممارسات المراجعة الدولية 1000** :اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية

52. **مسرد مصطلحات المراجعة**

❖ **و يمكن تلخيص بإيجاز أهم معايير المراجعة الدولية International Standards Auditing 2010**

للمزيد أنظر إلى :

1- معايير المراجعة والتدقيق الدولية 2010 عربي الجزء الأول والثاني :
d=1&https://sites.google.com/site/almohasb1com/a/A.rar?attredirects=0

2- معايير المراجعة والتدقيق الدولية 2010 إنجليزي الجزء الأول والثاني :
d=1&https://sites.google.com/site/almohasb1com/e/E.rar?attredirects=0

299-200 المبادئ والمسؤوليات General Principles And Responsibilities

200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية
Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing ,ISA 200

210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
Agreeing the Terms of Audit Engagements ,ISA 210

220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية
Quality Control for an Audit of Financial Statements ,ISA 220

230 وثائق التدقيق
Audit Documentation ,ISA 230

240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements ,ISA 240

250 مراعاة القوانين والنظمة عند تدقيق البيانات المالية
ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

260 الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
Communication with Those Charged with Governance,*ISA 260*

265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management

300-499 تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء Risk Assessment And Response to Assessed Risks

300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية
ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements

315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment

320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit

330 إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة
ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks

402 إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأت التي تستعمل مؤسسات خدمية
ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization

450 تقييم البيانات الخاطئه المحددة خلال عملية التدقيق
ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit

500-599 أدلة التدقيق Audit Evidence

500 أدلة التدقيق
ISA 500, Audit Evidence

501 أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة
ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items

505 المصادقات الخارجية
ISA 505, External Confirmations

510 عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية
ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances

520 الإجراءات التحليلية
ISA 520, Analytical Procedures

530 عينات التدقيق
ISA 530, Audit Sampling

540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures

550 الأطراف ذات العلاقة
ISA 550, Related Parties

560 الأحداث اللاحقة
ISA 560, Subsequent Events

570 المنشأة المستمرة
ISA 570, Going Concern

580 الإقرارات الخطية
ISA 580, Written Representations

600-699 الإستفادة من عمل الآخرين Using The Work of Others

600 الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر
ISA 600, Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)

610 استخدام عمل المدققين الداخليين
ISA 610, Using the Work of Internal Auditors

620 استخدام عمل المدقق الخبير
ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert

700-799 نتائج وتقارير التدقيق Audit Conclusions And Reporting

700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report

710 المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
ISA 710, Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements

720مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

800-899المجالات المتخصصة Specialized Areas

800 الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة
ISA 800, Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks

805 الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي
Elements, Accounts or Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific ISA 805, Special Items of a Financial Statement

810 عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة
ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements

ثالثا : هدف اللجنة الدولية لمهنة المراجعة :

ـ نيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
ـ تحسين جودة و وحدة الممارسة في العالم من خلال:
1- إصدار معايير دولية للمراجعة.
2- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.
3- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير و الإرشادات الوطنية و استعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود.
4- تنمية دعم المعايير الدولية للمراجعة من المشرعين و أسواق الأوراق المالية.
5- تنمية الحوار بين الممارسين و المستعملين و الهيئات التنظيمية في العالم باستكشاف احتياجات المستعملين لمعايير و إرشادات جديدة.
و **المعايير الدولية للمراجعة "** مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات."

و لكل بلد عضو في اللجنة صوت واحد, و يتطلب المصادقة على البيان المقترح لمسودة أولية أو بيان توكيلي للإصدار إلى التصويت الايجابي من ثلاثة أرباع البلدان و بما لا يقل عن عشرة حاضرة الاجتماع. لا يتم إدراج الآراء المخالفة للمسودات الأولية أو في البيانات الصادرة من اللجنة.

هذا و قد ظهرت معايير المراجعة المقبولة في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة, و ذلك بهدف وضع و صياغة تلك المعايير و قد نشرت تلك اللجنة تقريرها في سنة 1954 و قد فرقت تلك اللجنة بين معايير المراجعة و إجراءاتها, ذلك لان الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال, و الكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال و الأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة. و ترتبط معايير المراجعة ـ تمييزا لها عن إجراءات المراجعة ـ ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع و لكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه و إعداد تقريره.
(أنظر إلى: د.الصبان محمد سمير، د. محمد فيومي محمد، "المراجعة بين التنظير و التطبيق"، الدار الجامعية، بيروت 1990 ، ص 24).

كما راعت اللجنة عند وضع المعايير مجموعة من الاعتبارات يمكن تلخيصها في الأتي :

1- تختلف البيانات المالية التي تشتمل عليها القوائم والتقارير المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقاً لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية في إعدادها .

2- استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير المراجعة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة وتدقيق القوائم المالية في دول معينة على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير المراجعة المحلية والمعايير الدولية وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت وإلى المدى الذي يكون فيه ذلك ممكناً .

3- تطبق معايير المراجعة الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي منشأة لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه .

4- أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء .

5- اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره .

- **المبحث الثاني : الأصول العلمية و العملية لدراسة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**

أولا : ماهية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

1- طبيعة المراجعة الداخلية :

"إن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر عملية سلوكية نظراً لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث أن طرفيها المراجع والخاضع للمراجعة فهم أفراد من البشر، كما أنها سلوكية أيضاً لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية المراجعة لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي تتم مراجعته فحسب، بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل". (**أنظر إلى :** الوردات خلف عبد الله، **"التدقيق الداخلي"**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2006 ص 28)

"وبصفة عامه تشير معايير الأداء التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين **(IIA)**.إلى حتمية قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقيَيم مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بحوكمة الشركات والعمليات ونظم المعلومات المتعلقة بكل من: إمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات، حماية الأصول، الالتزام بالقوانين واللوائح والعقود." (**أنظر إلى :** لطفي أمين السيد أحمد، **"مراجعة وتدقيق نظم المعلومات"**،الدار الجامعيه، مصر، 2005، ص.3-2)

2- تعريف المراجعة الداخلية:

فالمفهوم الشامل للمراجعة الداخلية يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم التالية: (**أنظر إلى : دهمش نعيم،"التدقيق الداخلي ومفهومه ،وأهدافه، ونطاقه"، ندوة التدقيق الداخلي الأول، سلطة الكهرباء ، الأردن 1-1986/4/2، ص15)**

- نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها.
- أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.
- وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.

"والمراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسئولين داخل المنشأة في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقويم، والتوصيات، والمشورة ". (أنظر إلى : جمعية المحاسبين القانونيين السعودية، "معايير المراجعة الداخلية" ، السعودية 2004، ص1)

3- تعريف المعايير الدولية للمراجعة الداخلية:

أصدر معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية معايير التدقيق الداخلي في عام 1978م،"وتضمنت مقدمة تلك المعايير قائمة بمسئوليات المدقق الداخلي بالإضافة إلى التعريف بمهنة التدقيق الداخلي والتعريف بأهمية هذه المعايير. وتم تقسيم هذه المعايير إلى خمسة أقسام رئيسية تغطي الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي".

المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي تم وضعها من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA). وهذه المعايير مقسمة إلى معايير عامة ومعايير الأداء والجدول التالي يبين هذه المعايير: **(أنظر إلى : جمعة احمد حلمي، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن2005، ص 96)**

جدول : مضمون المعايير الدولية للمراجعة الدولية

رقم المعيار	المعايير العامة	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الغرض والسلطة والمسئولية	2000	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة والعناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	جودة الضمان وبرامج التحسين	2300	أداء المهمة
		2400	نتائج الإتصال
		2500	برامج المراقبة
		2600	قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: جمعة احمد حلمي، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن2005، ص 96.

ثانيا : أهمية و واجبات المراجعة الداخلية

يحقق التدقيق الداخلي عدة أهداف يمكن بيان جزء منها كما يلي:
(أنظر إلى : الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، "الرقابة والمراجعة الداخلية" دار الجامعة الجديدة ،مصر 2001، ص220)

1- **أهداف سياسية:** وهي التي تحقق ضمان أقصى كفاية ممكنة وأهمها:
- التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام بها.
- تقسيم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة.
- المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال.

2- **أهداف ثانوية:** يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى للإدارة وأهمها:
- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها إدارة الأفراد للعاملين الجدد والقدامى.
- بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية وبدون تأخير .
- منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
- القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة .
- التحقق من دقة البيانات المحاسبية (لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط)
- رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات ملائمة.

ثالثا : ماهية مراجعة العمليات (التدقيق التشغيلي)

"تهدف المراجعة التشغيلية إلى التحقق من الكفاءة والفاعلية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ،ومساعدة ألإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك أساليب عمل واقعية".(**أنظر إلى :** العمرات أحمد صالح، **"المراجعة الداخلية : الإطار النظري والمحتوى السلوك"** ،دار البشير الأردن،1990، ص56)

إن أهم ما تستفيد الإدارة من" **التدقيق التشغيلي**: إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات المختلفة في الإدارة،استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، زيادة الربحية، وهذا ما يعرف بمفهوم الشمولية للتدقيق الداخلي الحديث". (**أنظر إلى :** Donald Taylor, and G.W Glezen, Auditing: an ASSERTION Approach, John Wily&Sons, Now York, 1997, pp40/41.)، فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويسهل التعرف على المشاكل الرئيسية. ويحول دون تكليف المدققين بمهمات لا تتناسب مع قدراتهم وخبراتهم.

" وعلى المراجع أن يولي اهتماماً كبيراً لدرجة تأثير الأمور ذات الحساسية للتغيرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية".(**أنظر إلى :** خليفة كمال ، البديوي منصور ، حسن شريفة علي ، **"دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها "**، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006، ص211).

خلاصة الفصل الثاني

خلاصة القول، و تأسيسا لما سبق ذكره، نشير إلى أن **معايير المراجعة الدولية "ISA "** قد تناولها الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة و المراجعة, و قد تطرقت تلك الرؤى البحثية إلى تحديد المقاصد الكبرى بتلك المعايير و وضع التفسيرات الصحيحة و الشروط الضرورية لفهم متطلبات تبني و تطبيق تلك المعايير الدولية للمراجعة، هذا من ناحية، و من ناحية أخرى فقد ظهرت دراسات و بحوث أخرى تعمل على تطوير تلك المعايير و توسيعها وفقا لتغيرات بيئة العمل المحاسبي و عمليات المراجعة, و كذا الإنسجام مع ضروريات المنهج الاقتصادي المتبع لكل دولة و لكل منظمة.

و من هنا بات من الضروري صياغة معايير المراجعة الملائمة لقطاع الأعمال في الجزائر، و حتى نصل إلى هذا الهدف المنشود يجب الإنطلاق من البدايات من خلال الإلمام بما يجري في البيئة العالمية من تطورات و أفكار جديدة للقيام بالإشتقاق ما يلائم النمط المحاسبي المتبع و كذا طبيعة القوانين المعمول بها داخليا.

و في الأخير نؤكد بأن معظم الكتابات و البحوث و النشرات العربية التي تناولت موضوع معايير المراجعة الدولية قد تطرقت كثيرا إلى المعايير التي تستخدمها المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية دون التفصيل في محتواها أو محاولة التعمق في طبيعة مشاكل تبني و تطبيق تلك المعايير على المستوى المحلي و الدولي.

و من ناحية أخرى فإن الإلمام بالمعايير الدولية للمراجعة المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما و التي هي نسخة طبق الأصل عن المعايير الأمريكية إلماما كاملا مع التبني و التطبيق المباشر، تعتبر ضرورة ملحة ستطلبها الظروف الاقتصادية للبلد خصوصا منتسبي المهنة في الجزائر، الذين هم مطالبون اليوم بإجراء الفحوصات المعمقة لتحليل مواطن التبني و التوافق مع ضروريات مواكبة التطور الحاصل في ميادين المحاسبة و المراجعة.

❖ المحاضرة (2) : مدخل نموذجي لدراسة معايير إعداد التقارير المالية:

أولا : مفهوم تقرير مراجع الحسابات : (**أنظر إلى :** جمال أنور ، **"دراسات في الرقابة و التدقيق "**، ص211).

إن التقرير " **يمثل المنتج النهائي المادى الأساسي للمراجعة (التدقيق) فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة لهذا التقرير بقدر الامكان ، كما أنه يجب أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة الى كونه متطابقا مع النموذج الواردة في مهنة التدقيق** ".

وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي :

- يجب أن يوضح المدقق في التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية (السنة الحالية) بنفس الطريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة .

- تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من المعلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو يمتنع المدقق من إبداء الرأي ولكن في الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك .

و القوائم المالية كوحدة واحدة : هي مجموعة القوائم المالية للفترة (السنة) الحالية شأنها شأن القوائم المالية لفترات السابقة والتي تقدم لغرض المقارنة ، وعلى المدقق إبداء الرأي بصورة إجمالية بالقوائم المالية بالإعتماد على الإيضاحات والتعليمات المقدمة .

يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه مراقب حسابات وذلك من خلال مراجعة والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، وكذلك يعتبر التقرير بمثابة الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق ، حيث تتمثل المسؤولية الأساسية أو الرئيسية للمدقق المحايد في الوقت الحاضر على أن يبين للأطراف أو الجهات الخارجية (الأطراف المستخدمة أو المستفيدة من المعلومات الواردة في القوائم المالية) أن القوائم المالية (الحسابات الختامية والميزانية والكشوفات والتقارير المرفقة) قد أعدت وعرضت بشكل موضوعي وصادق أم لا.

وتعرف تقرير مراقب الحسابات بأنها " **قناة الاتصال الرئيسي بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية كونه الناتج الرئيسي والوحيدة لنشاط مراقب الحسابات عند القيام بعملية التدقيق ويعتبر الوثيقة الوحيدة المتعلقة بمراقب الحسابات والتي تصدر مع القوائم المالية**" .

ثانيا : عناصر التقرير :

تضمن المعيار الدولي رقم (**700**) العناصر الأساسية لتقرير المدقق ، وعادة ما تكون بالترتيب التالي :

إن تقرير مراقب الحسابات يتكون من العناصر الرئيسية الاتية :

1- عنوان التقرير :

يجب ان يكون لتقرير مراقب الحسابات عنوان مناسب ، ويفضل إستخدام مصطلح مدقق مستقل أو مصطلح

(تقرير مراقب الحسابات) وذلك للتمييز بين تقرير مراقب حسابات و التقارير التي يتم إصدارها من قبل جهات وهيئات أخرى مثل موظفي الشركة أو المؤسسة أو مجلس الإدارة أو من قبل المدققين آخرين غير خاضعين للشروط نفسها الملزمة للمدقق المستقل (المقصود هنا المدقق الداخلي) ، وبشكل عام يتم التعبير عن عنوان التقرير كما يلي:

2- الجهة الموجه لها التقرير

يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية التدقيق والقوانين واللوائح ويوجه التقرير عادة إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين أو الى الجهة التي قامت بتعين مراقب الحسابات .

مثل : إلى السادة مساهمي شركة (س) للمقاولات العامة المحدودة المحترمين – الجزائر العاصمة

3- المقدمة (الفقرة التمهيدية - الافتتاحية)

يشير المعيار الدولي (700) المعدل إلى ضرورة أن يظهر مراقب الحسابات في تقريره القوائم المالية التي تم تدقيقها وتأريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه القوائم والبيانات المالية .

و ينبغي أن يتضمن مقدمة تقرير مراقب الحسابات الآتي :

- تحديد البيانات المالية : يجب أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تم تدقيقها بما في ذلك التاريخ التي تعبر عنها .
- بيان مسؤولية الادارة (ادارة الشركة) ومسؤوليات مراقب الحسابات : حيث أن إعداد القوائم هي من مســـؤولية إدارة الشركة بينما تنحصر مسؤولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي عليها بناء على تدقيقها لها .

وبشكل العام يتكون مقدمة تقرير مراقب الحسابات من العبارات الآتية :

لقد فحصنا الميزانية العامة لشركة ..... كما في 31/ 12/ 2020 وحســـابات

نتيجة النشاط (الحسابات الختامية) والبيانات والكشوفات المالية الأخرى للســـنة المنتهية بتاريخ الميزانية وكذلك

تقرير إدارة الشركة المعد بمقتضى قانون الشركات رقم (أ) لسنة (ن) والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه .

4- فقرة النطاق :

يجب أن يصف تقريـــر مراقب الحســـابات نطاق التدقيق وذلك لتوضيح أن عملية التدقيق قد تمت وفقـــا للمعايير الإجراءات التدقيق المعترف بهـــــا ، وكذلك يجب أن تتضمن فقرة النطـــاق على عبارة تفيد أن التدقيق قد خطط وكذلك نفذ للحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات والأخطاء الجوهرية .

وبشكل عام يتكون فقرة النطاق من العبارة التالية :

--- لقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت برأينا ضرورية لأداء مهمتنا (مهمة التدقيق) التي قمنا بهـــا طبقا للتشريعات النافذة ووفقا لإجراءات التدقيق المعترف بها والتي شملت الإختبارات اللازمة لأوجـــه نشاط الشـــركة الواقعة ضمن إختصاصاتنا .

وحسب رأينا وبقدر ما توصلنا إليه، ومن خلال فحصنا وطبقا لما هو مدون في سجلات الشـــركة ووفقا للمعـلومات والإيضاحات المعطاة لنا :

.* ان المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الشـــركة كانت متفقة مع متطلبات نظام مسك الدفاتر ، وقد تضمنت حســـب

تقديرنا تم تسجيل كافة أصول خصوم ومصاريف (الإستخدامات) وموارد (الإيرادات) الشركة .

*** إن عملية جرد الأصول الثابتة والمخزونات والنقدية قد تمت بشكل سليم وأن نتائج الجرد جاءت مطابقة للسجلات**

المساعدة وقد تم تقييم هذه الأصول وفقا للأسس والأصول والمبادئ المعتمدة .

5- فقرة الرأى (المسؤولية الاساسية للمدقق)

تتمثل المسؤولية الأساسية للمدقق الحيادى (مراقب الحسابات) في أن تبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا .

كما يتضمن تقرير مراقب على رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال وغيرها من الكشوفات المالية .

وبشكل عام إن فقرة الرأي لمراقب الحسابات تأخذ الشكل الآتي :

-- إن البيانات والحسابات الختامية قد نظمت وفقا للقواعد المحاسبية والتشريعات المراعاة، وهي متفقة تماما مع ما تظهره السجلات وأنها منظمة طبقا لقانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه ، وأن الميزانية العامة المرفقة تعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة بتاريخ 31/ 12/ 2020 وأن حسابات نتيجة النشاط يظهر أرباح (أو خسائر) النشاط للسنة المنتهية بتاريخ الميزانية بصورة صادقة وعادلة .

6- تاريخ التقرير :

يجب على مراقب الحسابات أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكتمال عملية التدقيق، وهذا من شأنه أن يبين بأن المدقق قد أخذ بنظر الإعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير، والتي حدثت لغاية ذلك التاريخ . **مثال على ذلك** ----

بالنسبة للسنة المنتهية في 2019/12/31 وفي حالة إنتهاء العمل الميداني (عملية التدقيق) بتاريخ

20/ 3/ 2020 فإن التاريخ الأخير هو تاريخ تقرير مراقب الحسابات .

7- عنون مراقب الحسابات :

يجب أن يذكر التقرير إسم المدينة أو الموقع، والذى يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذى يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق -- ويكون عادة بالصيغة الآتية :

السيد: أحمد كمال

محاسب قانوني ومراقب الحسابات

الجزائر العاصمة – الشارع (ب) – عمارة (ج)

الطابق الثاني – شقة (5)

الفاكس ---- 0660 الهاتف النقال ----0750

8 - توقيع مراقب الحسابات :

يجب أن يكون التوقيع من قبل مراقب الحسابات نفسه، أي يكون التوقيع بإسم شخص طبيعي .

ثالثا : أنواع التقارير :

تختلف التقارير بإختلاف الزاوية التي ينظر لها ، ويمكن تقسيمها بصورة إجمالية من حيث النواحي الآتية :

- التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها .
- التقارير من حيث محتوياتها من المعلومات .
- التقارير من حيث إبداء الرأي .

1. التقارير من حيث درجة الالزام في اعدادها

ان التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها تنقسم إلى نوعين من التقارير وهي :

- التقارير الخاصة : وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة ، مثل تقارير عن التدقيق الجزئي أي لبنود معينة من بنود الميزانية العامة (صندوق – مخزون --- المدينون --- الدائنون --- الخ) أو تقارير خاصة بالمشروعات الفردية المصانع ، وأن التقارير الخاصة لا يسمح بنشره والإطلاع عليها من قبل الآخرين بل يوجه هذا التقرير من قبل المدقق إلى جهة معينة فقط .

- التقارير العامة : وهي التقارير التي يعدها المدقق تمشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركات كقانون الشركات، والتي يبدى فيها برأيه حول القوائم المالية للشركة ، وأن هذا النوع من التقرير يتم نشره في الصحف أو في السوق للأوراق المالية وذلك لإطلاع الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية (الدائنين والمقرضين والمستثمرين ---- الخ) .

2. التقارير من حيث محتوياتها من معلومات

وينقسم الى نوعين :

- التقرير القصير (المختصر) : وهو التقرير العادي المختصر ويتكون من جزئين أو فقرتين: **الأولى** تسمى فقرة النطاق والذى يبين فيه المدقق ما قام به في مرحلة فحص القوائم المالية ، أما **الفقرة الثانية** فتسمى فقرة الرأي وفيها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية ككل ويفضل كتابة مثل هذا النوع من التقرير من قبل المدقق في حالة عدم وجود ملاحظات أو يوجد الملاحظات ولكن قليلة لا تستدعي الشرح أو الإيضاح، والآتي **نموذج لتقرير القصير أو المختصر :**

إلى مجلس إدارة شركة .....

فحصنا الميزانية العامة للشركة والمعدة في 12/31/ 2019 وكذلك حسابات نتيجة النشـــاط والبيانات والكشوفات المتعلقة بها عن الســـــنة المنتهية في هذا التاريخ ، وقد تمت التدقيق طبقــا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي إشتملت على إختبارات السجلات المحاسبية فضلا عن إختبارات أخرى رأيناهـا ضرورية .
وفي رأينا أن هذه القوائم تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة في 12/31 / 2019 وعن نتيجة نشاط الشركة عن السنة المنتهية في هذا التاريخ ، كما جاءت متفقة مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت .

السيد : محمود
محاسب قانوني ومراقب حسابات
25/ 2 / 2020

- التقرير المطول : يتم في هذا النوع من التقرير شرح كثير من الأمور التي لا يرد ذكرها في التقرير المختصر (القصير) ويتكون التقرير من ثلاث فقرات وهي :
  - المقدمة .
  - النطاق .
  - الرأى .

وأن معايير التدقيق المتبعة في إعداد نوعين (المختصر والمطول) هي واحدة ويجوز نشر إحداهما أو كلاهما في الصحف أو السوق للأوراق المالية وذلك لتخلية طرف المدقق من المسؤولية .

3. التقارير من حيث ابداء الرأي

على المدقق أن يبدى رأيه في القوائم المالية والتي يتخذ أحد الأنواع الآتية :

- رأى غير مقيد (غير متحفظ أو مطلق)
- رأى مقيد (متحفظ)
- رأى سلبي
- الإمتناع عن ابداء الرأي

- رأي غير مقيد

وهو الرأي المعطى من قبل (المدقق) مراقب الحسابات عندما تتوفر لديه القناعة الكافية بأن البيانات المالية (القوائم المالية) تعطي صورة واضحة وعادلة وفقا للمقومات والشروط الآتية :

- ❖ إن إعداد البيانات المالية تم وفقا لسياسات محاسبية مقبولة ومطبقة بصورة مماثلة للسنة السابقة .
- ❖ الإلتزام بالأنظمة والقوانين المراعاة في إعداد القوائم المالية .
- ❖ حصول مراقب الحسابات على أدلة إثبات كافية .
- ❖ أثبتت الأدلة عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .
- ❖ لم تحدث أي تغيرات محاسبية مهمة من شأنها أن تؤثر على إمكانية عمل المقارنات بين الأعوام المالية المختلفة .
- ❖ تعبر الإيضاحات المرفقة عن كافة المواضيع المهمة التي يتوجب عرضها في البيانات المالية .

وعادة يتم كتابة تقرير غير متحفظ من قبل المدقق كما يلي :

إلى ـ السادة مساهمي شركة (ع) المحدودة ـ الجزائر المحترمون

(فقرة التمهيد)

لقد فحصنا (دققنا) الميزانية العامة لشركة (ع) المحدودة في الجزائر وكما هي عليه في 31/ 12/ 2018 وحسابات نتيجة النشاط والبيانات والكشوفات المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ والتقرير السنوي للشركة المعد بمقتضى أحكام قانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه .

(فقرة النطاق)

لقد حصلنا على المعلومات والإضاحات التي كانت برأينا ضرورية لأداء مهمتنا التي قمنا بها طبقا للتشريعات النافذة ووفقا لإجراءات (المعايير) التدقيق المعترف بها والتي شملت على الإختبارات اللازمة لمختلف نشاط الشركة الواقعة ضمن إختصاصاتنا.

(فقرة الرأي)

وبرأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة كما في 31/ 12/ 2018 ونتيجة أعمالها للسنة المنتهية بذلك التاريخ وهي منظمة طبقا للقواعد المحاسبية والتشريعات المراعاة ومتفقة تماما مع ما تظهره السجلات .

- الرأي المقيد (المتحفظ)

وهو الرأي المعطى من مراقب الحسابات عندما يكون البيانات المالية بشكل عام معبرة عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال إلا أن هناك فقرات محددة توفرت عنها ملاحظات معينة أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية .

ويوضح المدقق ذلك الامور في فقرة النطاق مثل .....

لم نشترك في عملية جرد الموجودات الثابتة و المخزونات والنقدية للشركة إلا أن نتائج الجرد كانت متفقة مع ما تظهره أرصدة الحسابات في السجلات ..... الخ

أو في حالة عدم الإتفاق مع الإدارة حول بعض السياسات المحاسبية المختارة من قبل إدارة الشركة أو في طريقة تطبيق هذه السياسات، وعليه قد يذكر مراقب الحسابات في فقرة النطاق ما يلي:

إن هناك طريقة محاسبية متبعة من قبل شركة غير مناسبة ------- الخ

ويتخذ تقرير مراقب الحسابات في حالة رأي متحفظ الشكل الآتي :

إلى ـ السادة مساهمي شركة (ع) المحدودة - الجزائر المحترمون

(فقرة التمهيد)

لقد فحصنا (دققنا) الميزانية العامة لشركة (ع) المحدودة في الجزائر وكما هي عليه في 31/ 12/ 2019 وحسابات نتيجة النشاط والبيانات والكشوفات المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ والتقرير السنوي للشركة المعد بمقتضى أحكام قانون الشركات 1997 والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه .

(فقرة النطاق)

لقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت برأينا ضرورية لأداء مهمتنا التي قمنا بها طبقا للتشريعات النافذة ووفقا لإجراءات (المعايير) التدقيق المعترف بها والتي شملت على الإختبارات اللازمة لمختلف نشاط الشركة الواقعة ضمن اختصاصاتنا.

(فقرة ايضاحات)

وحسب رأينا وبقدر ما توصلنا إليه من خلال فحصنا وطبقا لما هو مدون في سجلات الشركة ووفقا للمعلومات والإيضاحات المعطاة لنا نوضح ما يلي :

- **لم نشترك في عملية الجرد الفعلي للمخزون للسنة المنتهية في 12/31/ 2019 نظرا لأنه تم التعاقد على مهمة التدقيق في تاريخ لاحق لتاريخ الجرد.**

(فقرة الرأي)

وبرأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية ، المركز المالي للشركة كما في 31/ 12/ 2019 ونتيجة أعمالها للسنة المنتهية بذلك التاريخ وهي منظمة طبقا للقواعد المحاسبية والتشريعات المراعاة ومتفقة تماما مع ما تظهره السجلات .

- الرأي السلبي

هو بيان مطلق (رأي مطلق) من مراقب الحسابات يؤكد بصورة واضحة وعادلة عما يراد منها التعبير عنه .

وعادة يتم إبداء الرأي السلبي في الحالات الآتية :

- ❖ عدم الإتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة .
- ❖ إن طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيرا جسيما على البيانات المالية، بحيث يتوصل مراقب الحسابات إلى قناعة بأن التحفظ في التقرير ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الإكتمال في البيانات المالية .

وقد تأخذ الرأي السلبي عادة الشكل الاتي :

إلى ـ السادة مساهمي شركة (ص) المحدودة - الجزائر المحترمون

(فقرة التمهيد)

لقد فحصنا (دققنا) الميزانية العامة لشركة (ص)المحدودة في الجزائر وكما هي عليه في 31/ 12/ 2019 وحسابات نتيجة النشاط والبيانات والكشوفات المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ والتقرير السنوي للشركة المعد بمقتضى أحكام قانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه .

(فقرة النطاق)

لقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت برأينا ضرورية لأداء مهمتنا التي قمنا بها طبقا للتشريعات النافذة ووفقا لإجراءات (المعايير) التدقيق المعترف بها والتي شملت على الاختبارات اللازمة لمختلف نشاط الشركة الواقعة ضمن اختصاصاتنا.

(فقرة ايضاحات)

وحسب رأينا وبقدر ما توصلنا إليه من خلال فحصنا وطبقا لما هو مدون في سجلات الشركة ووفقا للمعلومات والإيضاحات المعطاة لنا نوضح ما يلي :

- **لم نحصل على تأييد أرصدة الحسابات الآتية كم في 31/ 12/ 2019 (المدينون ، الدائنون)**
- **قامت الشركة في 10/ 2/ 2019 بإصدار سندات بمبلغ ..... دج بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع الشركة وتحتوى إتفاقية إصدار السندات على قيود توزيع الأرباح عن سنة 31/ 12/ 2018 والتي يتطلب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقا لمعاييرالمحاسبة المتعارف عليها .**

(فقرة الرأى)

وبرأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة المركز المالي للشركة كما في 31/ 12/ 2019 ونتيجة أعمالها للسنة المنتهية بذلك التاريخ طبقا للقواعد المحاسبية والتشريعات المرعية .

- الامتناع عن ابداء الرأى

عندما يكون نطاق التدقيق الذى قام به مراقب الحسابات غير كاف لإبداء رأيه حول عدالة البيانات المالية عليه أن يذكر في تقريره أنه لا يبدى الرأي على البيانات . وأن أهم أسباب حجب الرأي هي :

- وجود تحديد جوهري لنطاق التدقيق لا يمكّن مراقب الحسابات من تكوين رأي حول عدالة البيانات المالية .
- وجود حالة عدم التأكد غير الإعتيادي حول مبلغ بند معين أو نتيجة معينة .
- عدم استقلالية مراقب الحسابات .

ويكون الإمتناع عن الرأي بالشكل الآتي :

إلى ـ السادة مساهمي شركة (ص) المحدودة - الجزائر المحترمون

(فقرة التمهيد)

لقد فحصنا (دققنا) الميزانية العامة لشركة (ص) المحدودة في الجزائر وكما هي عليه في 31/ 12/ 2019 وحسابات نتيجة النشاط والبيانات والكشوفات المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ والتقرير السنوي للشركة المعد بمقتضى أحكام قانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه .

(فقرة النطاق)

و بإستثناء ما نوضح بالفقرات التالية ، قمنا بأداء إجراءات التدقيق طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، والتي تضمنت فحص السجلات المحاسبية وإجراءات أخرى إعتبرناها لازمة وملاءمة للظروف السائدة .

(فقرة ايضاحات)

وحسب رأينا وبقدر ما توصلنا إليه من خلال فحصنا وطبقا لما هو مدون في سجلات الشركة ووفقا للمعلومات والإيضاحات المعطاة لنا نوضح ما يلي :

- **كما ورد في القوائم المالية ، حققت الشركة صافي الخسائر قدرها .... دج في 31/ 12/2019 وبجانب ذلك تزيد الخصوم الجارية عن الأصول الجارية بمقدار .... دج وإحتمال عدم مقدرة الشركة على الإستمرار في نشاطها الإقتصادي .**

(فقرة الرأى)

نظرا لعدم إمكانية تحديد مستقبل النشاط الإقتصادي للشركة ، لن يكون بإستطاعتنا إبداء الرأي، وبناء عليه لن نبدى رأينا عن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في 31/ 12/ 2019 .

❖ الخاتمة :

توجد مجموعة من المتطلبات اللازمة للتطبيق السليم والفعال لمعايير المراجعة الدولية، وهي كما يلي:

- الفهم السليم من قبل الأطراف المعنية بالتطبيق ومن أهمها : إدارة المؤسسة و مراجع الحسابات و المراجع الخارجي والأجهزة الرقابية الحكومية وما في حكم ذلك.

2- التدريب المهني والعملي للقائمين بالتنفيذ وفقاً لبرامج تدريبية متخصصة ومستمرة في ضوء المستجدات.
3- ترجمة المعايير في صورة أدلة وبرامج ورقابة تنفيذية تعتبر المرشد والموجه عند التنفيذ.
4- وجود قدر من المرونة في التفاصيل والإجراءات عند التنفيذ الفعلي.
5- التشاور المستمر بين الهيئة الصادرة للمعايير وبين المنفذين.

❖ قائـــــمة المـــــراجع:

1- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الجزائر 2006.
2- الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت 1990.
3- الوردات خلف عبد الله، **"التدقيق الداخلي"**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2006
4-لطفي أمين السيد أحمد، **"مراجعة وتدقيق نظم المعلومات"**، الدار الجامعية، مصر، 2005
5-دهمش نعيم، "التدقيق الداخلي ومفهومه ،وأهدافه، ونطاقه"، ندوة التدقيق الداخلي الأول، سلطة الكهرباء ، الأردن 1-1986/4/2
6-جمعية المحاسبين القانونيين السعودية، "معايير المراجعة الداخلية" ، السعودية 2004
7-جمعة احمد حلمي، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن2005
8-الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، **"الرقابة والمراجعة الداخلية"** ، دار الجامعة الجديدة ،مصر 2001
9-العمرات أحمد صالح، **"المراجعة الداخلية : الإطار النظري والمحتوى السلوك"** ، دار البشير الأردن،1990
10- Donald Taylor, and G.W Glezen, Auditing: an ASSERTION Approach, John Wily&Sons, Now 1997, pp40/4110York,
11-خليفة كمال ، البديوي منصور ، حسن شريفة علي ، **"دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها "**، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006
12-جمال أنور ، **"دراسات في الرقابة و التدقيق**
13- Sawyer's Guide for Internal Auditors. 1. The Institute of Internal Auditors Research Foundation
14- https://ar.wikipedia.org/w/index.php?title=رقابة داخلية_&oldid=47473006"
15- https://almohasben.com/
16-أبو بكر أيمن, (2015), مقدمة في المراجعة, *https://ay83m.wordpress.com/مقدمة-في-المراجعة-1-د-أيمن-عبدالله-لطل./* (1),
17-حليمة بن نونة, (2017), معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني, *https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/bennouna-halima.pdf.pdf*
18-خضر مجد, (2016), معايير المراجعة الدولية, *https://mawdoo3.com/معايير_المراجعة_الدولية*
19- https://accdiscussion.com/acc8911.html
20- https://mawdoo3.com
21- https://www.acc4arab.com/post/maayyr-almrajah-almtaarf-alyha
22- https://accdiscussion.com/acc8911.html
23- معايير المراجعة والتدقيق الدولية 2010 عربي الجزء الأول والثاني :
d=1&https://sites.google.com/site/almohasb1com/a/A.rar?attredirects=0
24- معايير المراجعة والتدقيق الدولية 2010 إنجليزي الجزء الأول والثاني :
d=1&https://sites.google.com/site/almohasb1com/e/E.rar?attredirects=0