الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المركز الجامعي احمد بن عبد الرزاق حمودة–سي الحواس– بريكة

مطبوعة جامعية في مقياس معايير المراجعة الدولية

الاستاذة: بودونت أسماء

لطلبة السنة الثالثة

تخصص محاسبة وتدقيق

فهرس المحتويات

قائمة الجداول و الاشكال 3

بطاقة المقياس 4

المقدمة 5

المحور الاول:مدخل حول المراجعة 8

.1التطور التاريخي للمراجعة المحاسبية 8

.2مفهوم المراجعة 13

3.أهمية وأهداف المراجعة المحاسبية 14

3-1:أهمية المراجعة المحاسبية: 14

3-2:أهداف المراجعة: 18

4.أنواع المراجعة المحاسبية 19

5.اصدار معايير المراجعة الدولية: 23

1.5-الهيئات الصادرة للمعايير : 23

- الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** 23

- لجنة ممارسة المراجعة الدولية 23

2.5-كيفية اصدار معايير المراجعة الدولية: 23

3.5-معايير المحاسبة الدولية وعلاقتها بمعايير المراجعة: 23

المحور الثاني:معايير المراجعة المتعارف عليها 27

1. المعايير العامة أو الشخصية 29

1.1- التأهيل العلمي والعملي 31

2.1- استقلال المراجع 31

3.1- معيار العناية المهنية 33

2- :معايير العمل الميداني 34

1.2- التخطيط والإشراف الملائمين. 35

2.2- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية 39

3.2- معيار كفاية أدلة الإثبات 41

3- معايير إعداد التقرير..... 46

1.3- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما..... 46

2.3- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية..... 47

3.3- معيار الإفصاح..... 48

4.3- معيار إبداء الرأي حول عملية المراجعة..... 48

المحور الثالث: معايير المراجعة الدولية..... 53

المراجع.....59

قائمة الجداول و الاشكال:

1- قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مراحل تطور المراجعة	11
02	معايير المراجعة الدولية	53

2- قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة المحاسبية	16
02	معايير المراجعة المحاسبية	28

بطاقة المقياس	
اسم المادة	معايير المراجعة الدولية
التخصص	محاسبة ومراجعة
السنة / السداسي	الثالثة/ الخامس
الوحدة	الأساسية
الرصيد / المعامل	2 / 6
الحجم الساعي (15أسبوع)	120 سا (1.30 سا محاضرة 1.30 سا أعمال موجهة 6 سا أعمال أخرى)
طريقة التقييم	تقييم مستمر وامتحان نهائي: 50 بالمائة للمحاضرة 50 بالمائة للأعمال الموجهة.
أهداف التعليم	تعليم الطلبة عمليات امراجعة والتدقيق للاعمال المحاسبية وفق المعايير الدولية وخاة عرض هذه المعايير وتطبيقها
المعارف المسبقة	الإلمام بمختلف الجوانب التي تتعلق بالمعايير الدولية و التحكم في المحاسبة وفهمها يسهلان عملية الفهم والمتابعة
محتوى المادة	
1- مفاهيم عامة حول معايير المراجعة الدولية	
2-معايير المراجعة العامة	
3- معايير العمل الميداني	
4-معايير اعداد التقرير	
5- عرض المعايير الدولية للمراجعة	

المقدمة

مقدمة:

تعتبر مهنة المراجعة عملية منظمة و هادفة تسعى إلى تأكيد عدالة القوائم المالية ومصداقيتها فهي تستمد سلطتها من ثقة الجمهور بها وباعتبار أنها ضمان للمعلومات التي تقدمها،فإن إضفاء الثقة على القوائم المالية من أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها خصوصا في ظل التحديات و التطورات الاقتصادية،السياسية والاجتماعية التي يعيشها العالم.

سنحاول من خلال هذه المطبوعة التعرف على مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة و معايير المراجعة و كذلك المعايير المعمول بها و اهم عناصرها و هذ ا من خلال المحاور التالية:

المحور الاول:مدخل حول المراجعة

المحور الثاني معايير المراجعة المتعارف عليها حسب AICPA

- معايير الشخصية
- معايير العمل الميداني
- معايير اعدا التقرير

المحور الثالث: معايير المراجعة الدولية

المحور الاول:مدخل حول المراجعة

1. التطور التاريخي للمراجعة المحاسبية:

يرجع أصل المراجعة إلى العصور الوسطى،و المراجعة في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود،وتطور المراجعة مع تطور تلك الشركات،يعود المراجعة في شكله إلى التطور في النظام المحاسبية بشكل أساسي حيث أنه من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر.

و المتتبع لتطور المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة للحاجة الماسة له،وكلمة المراجعة " **AUDIT**" مشتقة من الكلمة اللاتينية "**AUDIRE**"

و التي تعني الاستماع،قد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر كانوا يقومون بتعيين شخص لتسجيل الأموال الواردة ويقوم شخص آخر بعملية المراجعة لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل،وكذلك قدامى اليونان كانوا يعينون موظف للمراجعة وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل،أما بالنسبة للرومان قاموا بوضع نظام يفصل عن المصروفات والمقبوضات.[1]

كما نجد أن في العصر الإسلامي تمت ممارسة هذه الوظيفة من طرف عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) حيث جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات و تدقيقها و كان الغرض الرئيسي هو اكتشاف الأخطاء و محاسبة المسئولين عنها.

مع ظهور الثورة الصناعية و تطور الصناعة و التجارة أدى إلى زيادة نشاط المؤسسات و كذلك ازدياد الفجوة بين المالكين و الإدارة و بالرغم من ذلك بقي هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش،و جاء التغيير خلال هذه الفترة إلى غاية 1850م هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من صحة القوائم المحاسبية من اجل منع و اكتشاف الغش و الخطأ و كذلك التغيير الأخر الذي جاء بضرورة الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص محايد وهذا ما جاء به قانون الشركات التجاري الانجليزي لسنة 1862م حيث أدى هذا إلى تطوير مهنة المراجعة. إلا انه خلال هذه الفترة لم يتم الاعتراف بالرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد بأنها تتم بواسطة القيد المزدوج.

في الفترة مابين 1900 و 1933 تم الاعتراف بضرورة الرقابة الداخلية و فائدتها داخل المؤسسة أيضا زيادة الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجي.أما الفترة بعد سنة 1933م شهدت بان الغرض الرئيسي للمراجعة ليس فقط اكتشاف الغش والخطأ بل يتمثل في تقرير المراجع المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي،و قد تم تأكيد ذلك من قبل الجمعيات المهنية العالمية.

أما في الوطن العربي فقد كانت فلسطين والعراق لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919م مستمدة من قانون الشركات البريطاني.أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909م وفي سنة 1946م تم إنشاء جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية.

بالنسبة للدول المغرب العربي فان المهنة نشأت و تطورت على الأسس المطبقة في فرنسا و التي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا.

و تجدر الإشارة إلى أن مهنة المراجعة أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905،وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه **Waterhouse**.

أيضا ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول تطوير معايير المراجعة و اجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية المراجع القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية،وتم التوصل إلى هذا من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي ولقد مر هذا الأخير في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل،ففي عام 1917م لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال،وفي عام 1932م أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مدقق الحسابات ليكون رأي بدلا من شهادة و تحديد هذا الرأي بمدى التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها،وفي عام 1939م أصدر مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات وتضمن التقرير مسؤولية

مدقق الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال ولا يزال هذا التطوير مستمر إلى حد الآن.[2]

وفيما يلي أهم التشريعات العالمية عبر التاريخ لتدقيق الحسابات:

فترة3000 ق م:الضرائب، المراقبة الخارجية من أجل تخفيض الأخطاء وتفادي الغش.

فترة 500 ق م والجمهورية الرومانية:تدقيق محافظة الدولة وفصل الوظائف. [3]

فترة العصور الوسطى في إنجلترا ،فرنسا ، إيطاليا:تدقيق البلديات والمهن،فحص المصـارف،المراجعة الداخلي.

سنة1581:تأسيس جمعية مهنية للمحاسبين في إيطاليا،كما تم تأسيس جمعية ميلانو عام 1739.

سنة1854:ظهرت أول منظمة مهنية في اسكتلندا.

سنة1862:في بريطانيا جاء قانون الشركات الذي ينص على وجوب تعيين مدقق حسابات لحماية حقوق المساهمين.

وتوالى بعد ذلك إنشاء المنظمات المهنية في عدة دول منها:الدنمارك 1912،الهند 1913، فرنسا1942،مصر 1946،بلجيكا 1950،الجزائر 1991.

والجدول التالي بين مختلف المراحل التاريخية لتطور المراجعة.

الجدول رقم01:مراحل تطور المراجعة

المدة	الآمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
2000قبل المسيح-1700ميلادي	الملك،الإمبراطور،الكنيسة ،الحكومة	رجل الدين، كاتب	حماية الاموال،المعاقبة على اختلاس الاموال
1700م-1850م	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاقبة فاعليه، حماية الأصول
1850م-1900م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
1900م-1940م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
1940م-1970م	الحكومة،البنوك،المساهمين	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
1970م-1990م	الحكومة ،هيئات اخرى ، المساهمين	شخص مهني في المراجعةوالمحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
من 1990م	الحكومة ،هيئات أخرى ، المساهمين	شخص مهني في المراجعةوالمحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير

المصدر:د.طواهر محمد التهامي،أ.صديقي مسعود-المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية-ديوان المطبوعات الجامعية-بن عكنون-الجزائر- ص 7. [4]

2. مفهوم المراجعة:

هناك عدة مفاهيم للمراجعة سنذكر البعض منها:

علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير 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 وعن مركزه المالي. [5]

كما يعرف على أنه:علم له قواعده وأصوله،وفن له أساليبه،وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد للحسابات وسجلات الوحدة محل المراجعة بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة القوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة. [6]

وتم تعريفه:المراجعة هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما،وبشكل يمكن المراجع من تقديم تقريره الذي يضمن رأيه الفني المحايد والمستقل حول دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعمال من ربح أو خسارة عن تلك الفترة [7]

أيضا عرف بأنه:عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. [8]

من خلال هذا يمكن القول بان المراجعة هو:

عملية منظمة تقوم على أساس فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات من أجل التأكد من صحتها وذلك للخروج برأي فني محايد ومستقل عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية للمشروع خلال فترة زمنية معلومة.

وتشمل عملية المراجعة المحاسبية:

الفحص:وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

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

التقرير:وهو بلورة نتائج الفحص والمراجعة وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

3. أهمية وأهداف المراجعة المحاسبية

3-1:أهمية المراجعة المحاسبية:

تلعب المراجعة دورا هاما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وكذلك في الاقتصاد. و تكمن أيضا أهمية المراجعة في كونها تسعى إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة:

اعتماد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط و مراقبة وتقييم التنفيذ والأداء. إن الملاك والمستخدمين يلجأون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى قوة المركز المالي لأجل اتخاذ قرارات بشأن توزيع مدخراتهم واستثماراتهم. [9]

يعتبر المراجعة هامة بالنسبة للبنوك التجارية والصناعية حيث تعتمد القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي. [10]

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة،التخطيط،فرض الضرائب،منح الدعم، ... [11]

اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية المراجعة في تحليل وتقدير الدخل القومي ووضع برنامج للخطط الاقتصادية.

وبالتالي أهمية المراجعة تظهر باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية،إضافة إلى ذلك فالموردون والمتعاملون مع المؤسسة هم أيضا يولون أهمية للمراجعة من أجل معرفة سلامة مركزها المالي،و السيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في استرجاع حقوقهم وزيادة معاملاتهم مع تلك

المؤسسة. [12]و تظهر أيضا من خلال التوصل إلى إبداء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة،ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

كذلك بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية المراجعة تكون في : [13]

يساعد مدققو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى مختلف الجهات.

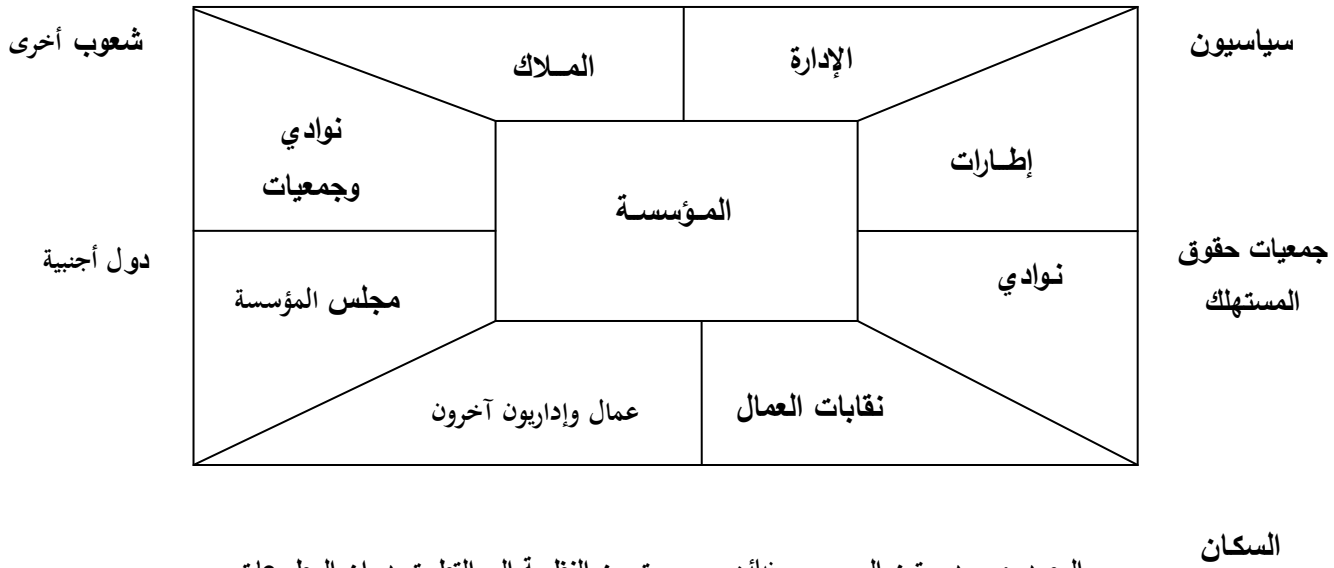
يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.

يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي

يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات المراجعة والمعلومات عن المؤسسة.

شكل رقم (01):الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة المحاسبية



المصدر :محمد بوتين،الم زبائن ت من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص 05. [14]

ومجمل القول أن المراجعة قد أصبح علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة،حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة،ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات فحصا إنتقاديا منظما و دقيقا،و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة. [15]

3-2: أهداف المراجعة:

من خلال التطور التاريخي للمراجعة و كذلك التعاريف المقدمة يتضح لنا تطور هذا الأخير من فترة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي شهدته المؤسسة وأيضا تعدد الأطراف المستعملة للمعلومات،ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين [16]:

أهداف تقليدية:

-التأكد من صحة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها.

-إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.

-التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.

-مساعدة الإدارة على وضع السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

أهداف حديثة:

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها وأسبابها.

-تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.

-تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.

-تحقيق أقصى رفاهية لجميع أفراد المجتمع.

و ما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الانجليزي،و لقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي للمراجعةرقم 200 فقرة(2)على أن هدف المراجعة للقوائم المالية أن يتمكن المراجع من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية. [17]

4. أنواع و وظائف المراجعة المحاسبية

4-1:أنواع المراجعة المحاسبية:

للتدقيق عدة أنواع يمكن استعراضها فيما يلي:

✓ من حيث نطاق عملية المراجعة:

تدقيق كامل:في هذا النوع من المراجعة يكون للمدقق عمل غير محدد اذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية. [18]

ويتعين على المراجع تقديم في نهاية الأمر رأي فني ومحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختياراته،حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع

للفحص،و يتعين على المراجع في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات [19]

تدقيق جزئي:هو المراجعة الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المراجع بحيث يقتصر عمل المراجع على تدقيق بعض العمليات دون غيرها،وتقوم الجهة التي عينت المراجع بتحديد تلك العمليات،وعليه فان مسؤولية المراجع تنحصر في مجال الذي حدد له فقط،كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود المراجعة والهدف المراد تحقيقه،ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم و معلومات. [20]

- ✓ من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة:

المراجعة المستمرة:يقوم فيه المراجع و مساعديه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المراجع في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات وعادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا. [21]

المراجعة النهائية:هو الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد و ترحيل العمليات و استخراج الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية

السنة المالية،و يلجأ المراجع الخارجي عادة لهذا النوع من المراجعة في حالة المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة. [22]

✓ من حيث القائمين بعملية المراجعة:

المراجعة الداخلية:قد يتم المراجعة من قبل شخص من داخل المؤسسة نفسها؛حيث يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر و السجلات،و في هذه الحالة يسمى هذا المراجعة بالمراجعة الداخلي،وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة بيد الإدارة؛كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظفا في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة.

المراجعة الخارجية:يتم هذا النوع من المراجعة من طرف شخص المراجع الخارجي وهو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها،و يقوم بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية قبل إبداء رأيه. و ينقسم المراجعة الخارجي إلى ثلاث أقسام: [23]

المراجعة القانوني:و هي التي يفرضها القانون،و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

المراجعة التعاقدي:هي التي يقوم بها محترف بطلب من الاطراف الداخلية او الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

الخبرة القضائية:هي التي يقوم محترف خارجي بطلب من المحكمة.

- ✓ من حيث الإلزام: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى نوعين:مراجعة إلزامية و مراجعة اختيارية.

المراجعة الإلزامية: يحتم القانون القيام به،حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ،و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة [24]

المراجعة الاختيارية: هي عملية المراجعة غير الملزمة بقانون،و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها،و تكو ن واجبات المراجع هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية المراجعة. ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص،قد يتم الاستعانة بخدمات مراجع خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية،نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي،و التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية،فوجود المراجع يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

5. <u>اصدار معايير المراجعة الدولية:</u>

1.5-الهيئات الصادرة للمعايير:

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :** هو منظمة عالمية للمحاسبة ، تأسس عام 1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة ، وقد جاء أن الهدف من الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة يضم الاتحاد في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلد وولاية قضائية يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب ، ويضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحساب ا، ويضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وآدا ب المهنة المحاسبية في القطاع العام ، ويصدر الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال .

- **لجنة ممارسة المراجعة الدولية :** تعتبر إحدى اللجان المكونة للإتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم منحها صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة و خدمات التأكيد بالنيابة عن مجلس الإتحاد و تسعى هذه اللجنة إلى تحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير و تعزيزها. يتم تعيين أعضائها من قبل منظمات أعضاء في الإتحاد يمثلون دولا يختارها و قد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة و ذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة و يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

2.5- كيفية اصدار معايير المراجعة الدولية:

- يتم تشكيل لجنة فرعية تختص باختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا، وتمنح لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية لإعداد مسودة المعايير؛
- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة الدراسات التي لها علاقة بموضوع المعيار وللمعايير المماثلة المستعملة في الدول الاعضاء كما تقوم بدراسة المقترحات التي تقدمها المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة أو غيرها. ثم تقوم بعملية إعداد مسودة المعيار وتعرضها على لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لاعتمادها؛
- يتم توزيع مسودة المعيار وذلك بعد اعتمادها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية وغيرها من الشخصيات والجهات المهتمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم منحهم مهلة كافية من أجل استلام مختلف ملاحظات
- بعد استلام ملاحظات التي أرسلتها الجهات المختلفة يتم دراستها وهذا بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، وإذا اقتضى الأمر يتم تعديل مسودة المعيار، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة يتم إصدار المعيار وبذلك يصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار
- الاعتماد مسودة المعيار أو المعيار يشترط موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، وبشرط أن لا يقل عدد الأعضاء الموافقين عن عشرة؛

3.5- معايير المحاسبة الدولية وعلاقتها بمعايير المراجعة

تعتبر معايير المحاسبة الدولية أدوات القياس المحاسبية المستخدمة في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية". كما تعتبر انها بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب .

أما المحاسبة فهي عبارة عن مجموعة المبادئ والقواعد التي يمكن إتباعها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص مختلف البيانات المحاسبية للمؤسسة، ومن ثم القيام بعملية عرض نتائج أعمال المؤسسة وتحديد مركزها المالي.

إلا أن عمل المراجع يبدأ من انتهاء عمل المحاسب فهو يقوم بفحص مخلف السجلات والدفاتر والقوائم المالية للمؤسسة التي يقوم المحاسب بإعدادها، من هذا المنطلق يمكن القول أن علاقة المراجعة بالمحاسبة هي علاقة تكامل فالمراجع يضفي الثقة على القوائم المالية المعدة من طرف المحاسب واختلاف في أن واحد لأن هناك عدة نقاط لا يلتقي فيها المراجعة والمحاسبة. ومن امثلة ذلك نجد:

- يرتبط معيار المراجعة الدولي 700 والذي يقضي بان يعبر المراجع صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة،يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية ،أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط

بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ،وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

- ارتباط معيار المراجعة الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10 ، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار المراجعة مسؤوليات المراجع تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

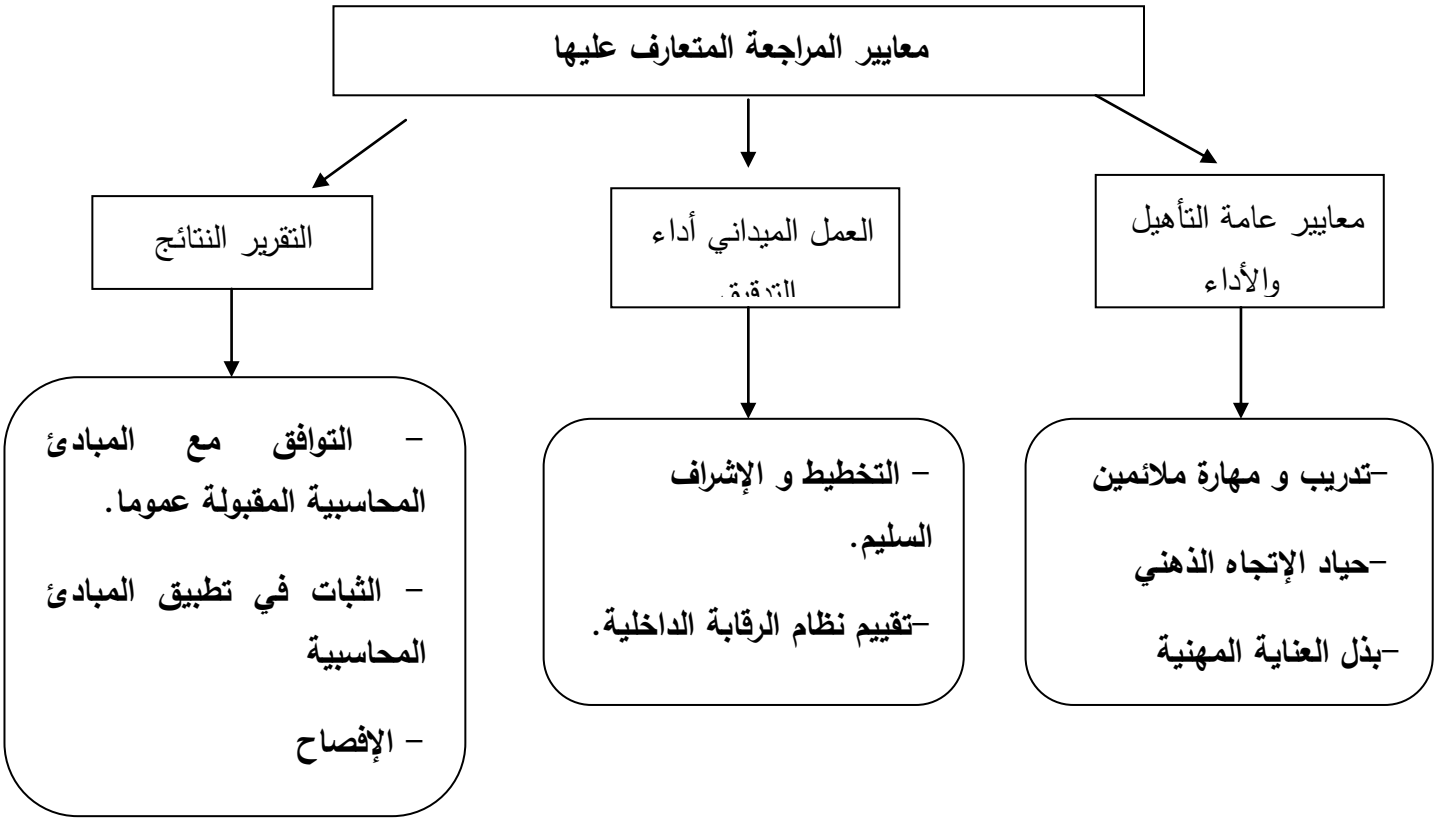
المحور الثاني:معايير المراجعة المتعارف عليها

حتى يقدم المراجع رأيه حول القوائم المالية بشكل مستقل ومحايد لا بد من معايير تحكم عملية المراجعة وتأخذ أهداف المراجعة بعين الاعتبار،و وجود هذه المعايير جاء من أجل الحفاظ على قياس معياري موحد لعمل المراجع المستقل والمحايد لأن هذه المعايير توفر لمهنة المراجعة الثقة والكرامة من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالبيانات المالية.

والمعايير هي عبارة عن قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية. وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين **AICPA** في عام 1939 تسع معايير للمراجعة أضاف عليها معيارا عاشرا في عام 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموما(**GAAS**) وتعبر هذه المعايير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع،وكذلك الخطوات الرئيسة العملية المراجعة هذا وتعد هذه المعايير التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين مصدر رئيسي اعتمدت عليه مهنة المراجعة في جميع أنحاء العالم. [25]

ويبين الشكل التالي معايير المراجعة المحاسبية: [26]

الشكل رقم02:معايير المراجعة المحاسبية



المصدر :أرينز ألفين ،جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل ،تعريب محمد عبد القادر الديسطي ،احمد حامد حجاج،دار المريخ ،السعودية، 2005،ص42. [27]

1. المعايير العامة أو الشخصية

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات،و يمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي و العملي؛
- أن يتوافر لدى المراجع عنصري الحياد و الاستقلال؛
- أن يتحلى المراجع بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

- **التأهيل العلمي والعملي:** ينص هذا المعيار على أن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية و الخبرة العملية و الكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع.

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و المراجعة وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية.إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في التدريب و التعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات،و يظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة. [28]

وتلعب المنظمات المهنية التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية و توجيهية ،كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها و تعقدها المنظمات المهنية[29]

لقد أوردت معايير المراجعة الدولية القواعد التي تنظم التأهيل العملي للمدقق في عدة معايير نذكر منها: [30]

ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسية التي يخضع لها المراجع حسب الفقرة السابعة منه على أنه:"يجب أن يتم المراجعة و أن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية و بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني و خبرة و كفاءة في المراجعة.

تضمن المعيار السابع مراقبة جودة أعمال المراجع،فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه:يجب على المراجع والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الاعتبار مهارات وكفاءة المساعدين في أداء العمل المفوض لهم عند البحث في نطاق التوجيه والإشراف في المراجعة المناسب لكل منهم.

الاستقلال في مجال الفحص:يعتبر المراجع حرا مستقلا في اختيار حجم المفردات والبيانات المراد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها

- **<u>استقلال المراجع</u>**

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المراجع في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل المراجعة.و تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المراجع،و تمتعه بكامل حقوقه المدنية ،و عدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات،أن يكون مستقلا فعلا،أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة،و أن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.

و يقوم المراجع بتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من بيانات ومعلومات،و حتى تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية و لابد أن يكون المراجع غير متحيز،أي أنه يقدم رأيا موضوعيا وغير متحيز. [31]

وتتوقف استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال،و يجدر التفرقة بين نوعين:

من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة،و تحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال المراجعة فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المراجع بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

و لتحقيق معيار الاستقلالية ينبغي توافر النقطتين التالية لتحديد مدى استقلالية المراجع:

عدم وجود مصالح مادية للمدقق:ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي تقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع،لان وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.

وجود استقلال ذاتي:يقتضي هذا المحور عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

و يمكن تحديد المؤشرات الدالة على استقلال المراجع من خلال ما يلي:

الاستقلال في إعداد البرامج:يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برنامج المراجعة و خطوات العمل مع عدم تدخل الإدارة في استبعاد و تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه.

الاستقلال في مجال الفحص:يعتبر المراجع حرا مستقلا في اختيار حجم المفردات والبيانات المراد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها

- **معيار العناية المهنية:**

يعتبر الحياد أول مؤشر يجب أن يتوفر في المراجع كما يجب أن تكون له صفات أخلاقية تبعد عن المهنة والحفاظ على السر المهني باعتبار أن أغلب المعلومات التي يطلع عليها المراجع ذات طابع سري لهذا وجب عليه الالتزام بالمحافظة على هاته الأسرار. [32]

ويعني معيار العناية المهنية هو أن يقوم المراجع ببذل مجهود من بداية عمل المراجعة إلى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كونه لابد أن يستوفي المعياريين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلال في أداء مهامه.

ويمكن تحديد الشروط الواجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة: [33]

محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة.

العمل على إزالة الشكوك والاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي الفني المحايد.

العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

2- **:معايير العمل الميداني**

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى الشخص المراجع بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المراجع بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المراجع خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به،و رغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

التخطيط والإشراف الملائمين؛ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ كفاية و ملائمة أدلة الإثبات.

- **التخطيط والإشراف الملائمين.**

يعني هذا المعيار أن المراجع مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها

بيئة المؤسسة محل المراجعة،كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها،مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل. من ناحية أخرى فإن المراجع مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية المراجعة.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها فيما يلي:[34]

يستعمل البرنامج كأداة للرقابة،من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ،وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها،يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص و توقيته؛يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة،من خلال احتوائه على ما يجب القيام به ،و الفترة الزمنية اللازمة لذلك ،وتوقيت البدء في عملية المراجعة و الانتهاء منها،و

تحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات ؛تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني ،انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق ،و توقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

- **التخطيط:** هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات المراجعة والمتمثلة فيما يلي: [35]

التحقق من صحة تعيينه ،الاتصال بالمراجع السابق ،التأكد من نطاق عملية المراجعة ،الاتصال مع المؤسسة محل المراجعة ،الاطلاع على القوائم المالية السابقة، فحص التنظيم الاداري.

عند الانتهاء من هذه الخطوات يقوم المراجع بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة. وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم،ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

- الأهداف الواجب تحقيقها،
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف،
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء،
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء ،

- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ،
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

ويعتبر البرنامج ،ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها . فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط يساعد المراجع على تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية كما أنه من غير الممكن أن يقوم المراجع بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ،لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها،فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها. [36]

يمكن تصنيف نوعين من برامج المراجعة هما:

برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما،

برامج تدقيق متدرجة.

برامج تدقيق ثابتة او مرسومة مقدما:هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات المراجعة،يتقيد بها المراجع ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية،و التي يضيفها

المراجع بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المراجعة دون غيرها من المؤسسات السابقة. [37]

برامج تدقيق متدرجة: تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص و المراجعة،و ترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية المراجعة،أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة. ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم. وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال المراجعة من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية المراجعة،دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

كذلك يجب على المراجع الإشراف على مهمة المراجعة،و يقصد بالإشراف في المراجعة هو متابعة المراجع لعملية المراجعة وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته و كفاءته و تخصصه،دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها،باعتباره المسؤول و المعني الأول بعملية المراجعة [38]

أيضا يجب على المراجع الاحتفاظ بأوراق المراجعة أو الملفات للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة ،من الإجراءات المتبعة،المعلومات التي تم الحصول عليها،الالتزام بالسياسات،ونتيجة عملية المراجعة

.و الهدف الأساسي من أوراق المراجعة هو مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة الفحص،وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه. وتسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته،و كذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

- **معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية**

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه:يجب دراسة تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار المراجعة. [39]

ويوضح هذا المعيار الفرضين الذي من أجلهما يجب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:[40]

تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه،فالمراجع لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال المدة محل الفحص.

دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقويمه،هو تحديد مدى اختبارات المراجعة التي سيقوم بها المراجع لكي يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية.

و يمكن للمدقق دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية: [41]

الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية،

استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية،

إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن:

نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية

نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية

التوصيات المقترحة للمؤسسة محل المراجعة

تنطلق إجراءات المراجعة من دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة،ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات.

خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال الخطوات التالية: [42]

فهم نظام الرقابة الداخلية:في هذه الخطوة يجب على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية،و ذلك عن طريق الاستفسار من مختلف

الأشخاص داخل المؤسسة،إضافة إلى الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية.

تحديد مخاطر الرقابة:يتم في هذه الخطوة تحديد مخاطر الرقابة ويمكن للمدقق ان يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة.

اختبارات الالتزام:الهدف من هذه الخطوة هو التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وصفت بها،و أن الموظفين ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة،ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث موظفيها على ذلك من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.

- **معيار كفاية أدلة الإثبات**

يقصد بأنه يجب على المراجع أن يقوم بتجميع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة التي يستطيع على ضوءها أن يبدي رأيه في القوائم المالية ويكون هذا من خلال الملاحظات والاستفسارات. [43]

كما أن أدلة الإثبات في المراجعة يجب أن تكون ملائمة مع موضوعها للقيام بعمل المصادقات اللازمة و إجراء الفحص التحليلي. [44]

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ،

فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار،و كلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر. فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد،و من ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية،و في إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي،فإن المراجع مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد [45]

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ،كالملاحظة المادية ،العمليات الحسابية،المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث،المستندات،إقرارات رجال الإدارة،و إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة . وعلى المراجع أن يقيم جودة ونوعية هذه الأدلة شأنها شأ ن كميتها،فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.

قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها،و التي يمكن حصرها فيما يلي:

المستندات؛الفحص المادي،المصادقات،الفحص التحليلي؛وجود نظام سليم للرقابة الداخلية،

صحة الأرصدة من الناحية الحسابية،الاستفسارات من العميل.

المستندات: تعتبر من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله،وهي على ثلاثة أنواع:

مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها،كفواتير الشراء مثلا،

مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ،كفواتير البيع وإيصالات القبض،

مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة،كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها،

ويتركز عمل المراجع في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية و الموضوعية،وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع. [46]

الفحص المادي:يقصد به قيام المراجع بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصور مادية،و غالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون و النقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة. يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل.[47]

المصادقات:تتمثل في استعانة المراجع بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحيه أو كتابيه،وتعد المصادقات من أقوى الأدلة. تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة،و عموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع: [48]

مصادقات إيجابية ؛مصادقات سلبية ؛مصادقات عمياء.

المصادقات الإيجابية: في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة،و في حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

المصادقات السلبية: فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

المصادقات العمياء: في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

الفحص التحليلي: يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية،مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة [49].يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها،كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها،هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه. [50]

وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب. ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح و تعليمات،بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي[51] أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية،فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات والسجلات على أخطاء و تلاعبات،ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المراجع والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء

حسابية،لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الانجاز، وبالتالي فإن وقوف المراجع على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.

الاستفسارات من العميل: يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المراجع مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل. [52]

3- معايير إعداد التقرير

و هو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق ونجد فيه المعايير التالية:

- **معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما**

وفق هذا المعيار يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرفت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما،وبالتالي فإن المراجع بمثابة المرشد الأساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه،و هي بذلك معايير موحدة يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العلمية. [53]

ولا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا اثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة للواقع،و من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: [54]

مبدأ استمرارية النشاط،مبدأ الحيطة و الحذر ،مبدأ القيد المزدوج،مبدأ استقلالية الدورات و النتائج المزدوجة.

- **معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:**

يجب على المراجع أن يشير في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى،ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية.

كما يجب أن يحدد المراجع الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من فترة إلى أخرى و هذا يعني أن المراجع قد وجد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتم تطبيقها باستمرار من خلال الثبات إلا في الحالات التي يحدث فيها تغيير فيجب عليه أن يوضح ذلك إلى مستخدميها. [55]

- **معيار الإفصاح**

إن القوائم المالية تقدم إلى مستخدميها المعلومات الكافية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات و بذلك ينظر إلى الإفصاح على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك،و على المراجع أن يولي اهتماما لجميع الأحداث مع عملية المراجعة و إضافة بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المؤسسة و عليه ان يشير إلى ذلك في تقريره. [56]

- **معيار إبداء الرأي حول عملية المراجعة**

يجب على المراجع التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة ،و في حالة امتناعه عن إبداء رأيه في أمور معينة فيجب عليه أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك و ينبغي أن يوضح تقريره طبيعة الفحص الذي قام به و درجة مسؤوليته على القوائم المالية .

و تمثل هذه المعايير السابقة الذكر المقاييس التي يجب على المراجع الالتزام بها عند أدائه لمهامه،و قد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة و غيرهم،لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم

سياستها الحالية منها والمستقبلية. يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع أو تكليفه للقيام بعملية المراجعة،أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية،أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص،أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال،و هكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة،لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل. ويعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة أو وسيلة الاتصال و التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

[57]بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير،فإنه يتعين على المراجع التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية،الالتزام والثبات في تطبيقها،بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه. يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية،و عموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

تقرير نظيف، تقرير تحفظي، تقرير سالب، الامتناع عن إبداء الرأي.

- التقرير النظيف: يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي: [58]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما،

- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي،

- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي،

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

- التقرير التحفظي: يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ،إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه،فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها. [59]

- التقرير السلبي:صدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها،وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها. [60]

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

- الامتناع عن إبداء الرأي:يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة،و قد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة،و ذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة؛[61]

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية،مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى،أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ...وغيرها؛

- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛

- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه،فإنه يمتنع عن ذلك؛

- وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع،أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

المحور الثالث: معايير المراجعة الدولية

الجدول رقم 02 يوضح معايير المراجعة

المجموعة الأولى: معايير المراجعة	
رقم المعيار	اسم المعيار
قضايا تمهيدية (100- 199)	
100	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدوليةللمراجعةوالخدمات ذات العلاقة
110	إطار المصطلحات.
120	إطار المعايير الدولية للتدقيق.
المبادئ العامة والمسؤوليات (200- 299)	
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالمراجعة طبقا لمعايير المراجعة
210	الاتفاق على شروط إرتباطات المراجعة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
230	توثيق أعمال المراجعة

240	مسئوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية
250	مراعاة اللوائح والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة (300- 499)	
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة
330	استجابات المراجع للمخاطر المقدرة
402	اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمؤسسة تستخدم منظمة خدمية
450	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة خلال المراجعة
أدلة المراجعة (500- 599)	
500	أدلة المراجعة

501	أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	إرتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الإفتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	العينات في المراجعة
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية المؤسسة
580	الإقرارات المكتوبة
الاستفادة من عمل الآخرين (600- 699)	
600	اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعات (بما فيها الاتصال مع مدققي مكونات المجموعة)

610	استخدام عمل المراجعين الداخليين
620	استخدام عمل الخبير
نتائج المراجعة والتقرير (700- 799)	
700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسيةللمراجعةفي تقرير المراجع المستقل
705	التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل
706	فقرة لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل
710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
720	مسئوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى
الاعتبارات الخاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة (800- 899)	
800	اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص
805	اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، أو عناصر و حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

810	مهام إعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة
المجموعة الثانية: معايير مهام الفحص (الإطلاع)(2000- 2699)	
2400	مهام فحص القوائم المالية
2410	فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ بمعرفة المراجع المستقل للمؤسسة
المجموعة الثالثة: معايير مهام التأكيد (3000- 3699)	
3000	مهام تأكيدية أخرى بخلاف عمليات مراجعة او فحص المعلومات المالية التاريخية
3400	فحص المعلومات المالية المستقبلة
3402	تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنظمة الخدمية
3410	مهام التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري
3420	مهام التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المتضمنة في نشرات الإكتتاب
المجموعة الرابعة: معايير الخدمات ذات العلاقة (4000- 4600)	

4400	إرتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بالمعلومات المالية
4410	إرتباطات التجميع
المجموعة الخامسة: معايير رقابة الجودة (1- 99)	
1	رقابة الجودة على المكاتب التي تؤدي خدمات تدقيق أو فحص القوائم المالية وخدامات التأكيد والخدمات اللأخرى ذات العلاقة

الهوامش والمراجع:

1. Richard Brawn and E.C.Jack, Hostory of Accounting and Accountants Edinbourg, 1905, p: 74

2. د.احمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،ط1،دار صفاء للنشر،عمان،2000، ص6.

3. Jérome Desponds, Gestion des risque et Audit, Management et négoce internationaux, p9l1,2007

4. د.طواهر محمد التهامي،أ.صديقي مسعود–المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية–ديوان المطبوعات الجامعية–بن عكنون–الجزائر– ص 7.

5. السيد احمد،المراجعة والرقابة المالية،دار الكتاب الحديث،القاهرة، 2008،ص29.

6. محمد نصر الهوا ري وآخرون،المراجعة تأصيل علمي ممارسة عملية،مكتبة دعم الكتاب الجامعي،جامعة عين شمس،2000،ص1.

7. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر و التوزيع عمان،الأردن،2004،ص7.

8. محمد سمير الصبان،عبد الله هلال،الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات،الدار الجامعية للطباعة والنشر الإسكندرية،جمهورية مصر،ص 17.

9. خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، المستقل للنشر والتوزيع،الأردن،1998،ص 12 ،13.

10. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات النظرية و العلمية، دار وائل للنشر،عمان، 2000،ص15.

11. غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن، 2009،ص 20.

12. حمدي السقا،أصول المراجعة،الجزء الأول،ابن حيان،دمشق،1978،ص21.

13. الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين،"إصدارات المعايير الدولية لمحاسبة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"،ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003،ص16.

14. محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص05.

15. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،دار وائل للنشر،عمان،الأردن، 2003،ص15.

16. د.حسين القاضي،د.حسين دحدوح،أساسيات المراجعة في ظل المعايير الدولية،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،الطبع الأولى1999،ص15.
17. د.احمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،مرجع سابق ،عمان،2000،ص11.
18. كمال الدين دهراوي،محمد السيد سرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة،المكتب الجامعي الحديث،الاسكندرية2006،ص188.
19. احمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،مرجع سبق ذكره،ص11.
20. محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،المراجعة الخارجية،دار جامعية،القاهرة 2002،ص35.
21. عبد الفتاح الصحن،مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا،مؤسسة شباب الجامعة،الاسكندرية1993،ص49.
22. عبد الفتاح الصحن،نفس المرجع،ص52.
23. محمد بوتين،المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق،مرجع سبق ذكره،ص47
24. محمد سمير الصبان ،محمد الفيومي ،المراجعة بين التنظير والتطبيق ،الدار الجامعية ،بيروت ، 1990 ،ص46 .
25. د.هادي التميمي ،مرجع سبق ذكره،ص37.
26. أرينز ألفين ،جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل ،تعريب محمد عبد القادر الديسطي ،احمد حامد حجاج،دار المريخ ،السعودية، 2005،ص42.
27. د محمد السيد سريا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق،الإطار النظري،دار المعرفة للنشر،الإسكندرية، 2002.ص40.
28. محمد الفيومي ،عوض لبيب،أصول المراجعة ،المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ، 1998،ص 35.
29. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية،مرجع سابق،ص 55.
30. عبد حامد معيوف الشمري،معايير المراجعة الدولية و امكانية استخدامها ي تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية،معهد الإدارة العامة،السعودية،1994،ص77-78.
31. منصور حامد محمود،محمد أبو العلا الطحان،محمد هشام الحموي،أساسيات المراجعة،جامعة القاهرة،مصر،1994،ص33.

32. اشتيوي ادريس عبد السلام، لمراجعة معايير و إجراءات،الطبعة الرابعة،دار النهضة العربية،بيروت، 1996،ص88.
33. توهامي طواهر،محمود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر ص43 .
34. صلاح ربيعة،المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، 2004 ، ص48 .
35. خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،علم تدقيق الحسابات،مرجع سابق،ص139.
36. خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،علم تدقيق الحسابات،مرجع سابق،ص143.
خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر،الأردن ، 2004 ،ص 212.

37. زاهرة عاطف سواد،مراجعة الحسابات والتدقيق الطبعة الأولى ،دار الراية للنشر ،الأردن ، 2009،ص79

38. رجب السيد راشد و اخرون،اصول المراجعة ،الدار الجامعية ،الاسكندرية،1999،ص40.

39. مصطفى عيسى خضير،المراجعة مفاهيم و اجراءات ،الطبعة2،جامعة الملك سعود،الرياض 2006، ص51.
40. أحمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،ط1،دار صفاء للنشر،عمان،2000

41. غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية،دار المسيرة للنشر و التوزيع،الأردن 2006،ص214.

42. محمد سمير الصبان،عوض لبيب فتح الله،الأصول العلمية و المهنية للمراجعة،الدار الجامعية،الاسكندرية1997،ص46.
43. ابو الفتوح علي فضالة،المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ،القاهرة،الطبعة الثانية، 1996،ص306.

44. محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 1998 ص166

45. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ،مرجع سبق ذكره ،ص180 .
46. عبد الفتاح الصحن ،احمد عبيد ،وآخرون ،أسس المراجعة الخارجية ،المكتب الجامعي الحديث ،مصر ، 2007 ،ص81 .

47. يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،الوراق للنشر ،الأردن ، 2007ص.180 .
48. عبد الفتاح الصحن ،احمد عبيد ،وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص85 .
49. محمد بوتين،المحاسبة العامة، مرجع سبق ذكره ،ص93 .
50. خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره،ص181 .
51. عبد الفتاح الصحن،احمد عبيد، وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص87 .
52. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون،الرقابة و مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة،الاسكندرية،1989،ص165.
53. محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1999،ص93.
54. طارق عبد العال حماد،موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول،دار الجامعة للنشر،الإسكندرية،2004،ص41.
55. مصطفى عيسى خضير،المراجعة مفاهيم و اجراءات ،مرجع سابق،ص58-59.
56. خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره ،ص129 .
57. عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ،ص316 .
58. يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،مرجع سبق ذكره ،ص 260
59. خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ،مرجع سبق ذكره ، ص106
60. خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية) ،مرجع سبق ذكره ، ص138
61. يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ،ص261.