

منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية

Audit methodology under International Standards on Auditing

سامي زيادي¹، سمير بوغافية² صالح سراي³¹ جامعة البشير الابراهيمى برج بوغريج، sami19ziadi@hotmail.fr² جامعة البشير الابراهيمى برج بوغريج، enviro_samir@yahoo.fr³ جامعة البشير الابراهيمى برج بوغريج، serrai.msila@gmail.com

تاريخ القبول: 2020/06/30

تاريخ المراجعة: 2019/12/04

تاريخ الاستلام: 2019/12/01

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية، أثناء عملية التدقيق، حيث تبين أن معايير التدقيق الدولية أولت اهتماما كبيرا لمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، حيث خصصت معيارا لكل منها، بالإضافة إلى التطرق لها في معايير أخرى، وهذا سعيا من الاتحاد الدولي لتوحيد إجراءات العمل الميداني وتقليل التفاوت في الممارسة المهنية من قبل أعضاء المهنة.

كلمات مفتاحية: معايير التدقيق الدولية، منهجية التدقيق، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير.

تصنيف JEL : M4، M42.

Abstract:

The aim of this study is to show the importance of relying on international auditing standards during the audit Operation, It was found that the International Standards on Auditing give a great attention to fieldwork and report preparation standards

It has set a standard for each of them, in addition to addressing them in other standards, in an effort by the International Federation to standardize field work procedures and reduce disparities in professional practice by members of the profession.

Keywords: International Standards on Auditing, Audit Methodology, Field Work Standards, Reporting Standards

Jel Classification Codes: M42, M4.

المؤلف المرسل: سمير بوغافية ، الإيميل enviro_samir@yahoo.fr

1. مقدمة:

إن مهنة التدقيق كغيرها من المهن كالطب والهندسة لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات سواء النامية منها أو المتطورة، وذلك للدور الهام والمميز للمهنة في تنمية وتطوير الاقتصاديات المحلية عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرار من قبل الكثير من مستخدمي هذه المعلومات.

وحتى تؤدي مهنة التدقيق الدور المنوط بها لا بد من وجود مجموعة من معايير الأداء المهني، بحيث تكون هذه المعايير عبارة عن قواعد إرشادية يمكن لأعضاء المهنة الرجوع إليها لتدعيم اجتهاداتهم واستلهاهم حكمتهم، وبالتالي فهي تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة المهنية في الظروف المتشابهة، وتمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

ومن أجل وضع معايير لمهنة التدقيق قام علماء وخبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية في محاولة للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي قامت بإصدار معايير التدقيق الدولية.

الإطار العام للإشكالية:

حتى يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهمة تدقيق الحسابات وبغية الوصول إلى الهدف الرئيسي منها، والمتمثل في إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية الختامية والمركز المالي الصافي للمؤسسة، فإنه ملزم بإتباع منهج معين.

في ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي: " هل تنص معايير التدقيق الدولية على خطوات واضحة بحيث يمكن للمدقق الاعتماد عليها أثناء العمل الميداني وأثناء إعداده لتقرير التدقيق؟"

ويمكن الإجابة على هذه الإشكالية من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تعمل معايير التدقيق الدولية على توحيد إجراءات العمل الميداني وتقليل التفاوت في الممارسات المهنية من قبل أعضاء المهنة؟

- هل غطت معايير التدقيق الدولية الجوانب المتعددة لتقرير التدقيق؟

أهمية البحث: تعود أهمية هذا البحث إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة إلى معايير تغطي الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة التدقيق.

هيكلية البحث: من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث والتساؤلات المتفرعة عنها سوف يتم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور:

- **المحور الأول:** التأصيل العلمي لمعايير التدقيق

- **المحور الثاني:** منهجية العمل الميداني في ظل معايير التدقيق الدولية

- **المحور الثالث:** منهجية إعداد التقرير في ظل معايير التدقيق الدولية

2. التأصيل العلمي لمعايير التدقيق:

إن وجود مجموعة من معايير الأداء المهني المتعارف عليها يعتبر من أهم المقومات الأساسية لأي عمل مهني ناجح، حيث تعبر عن قواعد إرشادية يمكن لأعضاء المهنة الرجوع إليها لتدعيم اجتهاداتهم واستلهاهم حكمتهم، وبالتالي فهي تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة المهنية في الظروف المتشابهة، وتمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

1.2 مفهوم معايير التدقيق:

يعتبر التعريف الذي قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق التي شكلتها جمعية المحاسبة الأمريكية من التعاريف الشاملة التي تواكب التطورات المعاصرة في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث رأت اللجنة أن التدقيق عبارة عن: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية" (محمد، 2001)، والمعايير عموماً هو كل ما يمكن استخدامه في القياس، أما في المجال المهني فيمكن تسميته "معايير أداء" وهو نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة. (الشمري، 2004) ويعتبر تعريف "kohler" للمعايير من أشمل التعاريف في هذا المجال حيث يرى أن المعيار هو "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم" (الشمري، 2004)، وعليه فإن هذه المعايير يجب أن تتفق مع العرف السائد في مجال تطبيقها، وتستند على الدراسات والخبرة والممارسة في مجال العمل المهني ولا بد من تحديد الهدف من تطبيق كل معيار وعدم وجود تناقض بين المعايير كما يجب أن تكون هذه المعايير مصحوبة بالالتزام بتطبيقها سواء من المنظمات المهنية أو السلطات الحكومية .

أما فيما يخص معايير التدقيق فقد ورد فيها العديد من التعاريف، ويمكن ذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:
عرف "Lionnel.C et Gerard.V" معايير التدقيق بأنها "الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بعمله، وأن مخالفته له تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة" (Lionnel. C & Gerard. V, 1992).
أما الفين أرينز وجيمس لوبك فقد عرفا معايير التدقيق على أنها "إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق" (جيمس و الفين، 2002).
كما عرف محمود السيد الناغي معايير التدقيق على أنها " أنماط السلوك المهني التي يجب على المدقق القيام بها عند تنفيذه لمهنته، وتعبّر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة" (الناغي، 2000).
أما "أحمد نور" فقد عرف معايير التدقيق على أنها "النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي" (نور، 1990).

وعرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير التدقيق على أنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي". (القاضي و دحدوح، 1999)

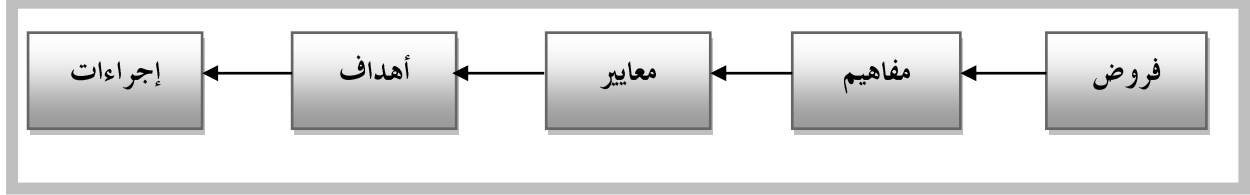
من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن:

- معايير التدقيق هي عبارة عن مقاييس للحكم على أداء المدقق؛
 - مخالفة هذه المعايير تعرض المدقق للمسؤولية والمساءلة من الهيئات المختصة؛
 - هذه المعايير تشمل على اعتبارات الجودة المهنية؛
 - أن هذه المقاييس أو المعايير متعارف عليها بين أعضاء المهنة؛
 - تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل المستوى المعقول من العناية المهنية.
- تأسيساً على ما سبق يمكن، اعتبار معايير التدقيق على أنها نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه وتتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني (الشمري، 2004)، كما تستمد شرعية المبادئ الأساسية التي تعبر عنها معايير

التدقيق من الإطار الفكري للتدقيق كأحد العلوم التطبيقية المعترف بها من قبل الهيئات العلمية في معظم أنحاء العالم ويتكون الإطار الفكري للتدقيق من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات، وبذلك فإن المعايير تمثل الأنماط الواجب أن يتبعها المدقق أثناء أدائه والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها (وليام و هنكي، 1989).

ويمكن توضيح الإطار الفكري للتدقيق من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (01): الإطار الفكري للتدقيق



المصدر: وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 51.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن معايير التدقيق هي عبارة عن نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد المدقق أثناء القيام بعمله، كما تعتبر مقاييس لجودة أداء المدقق، بحيث تكون هذه النماذج أو الإرشادات موضوعة من قبل المنظمات المهنية أو نتيجة للعرف المهني أو التشريع .

2.2 مفهوم إجراءات التدقيق:

لقد ورد العديد من التعاريف فيما يخص إجراءات التدقيق، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي :

عرف "محمد السيد سرايا" إجراءات التدقيق على أنها " الخطوات التي يحددها المدقق في صورة برنامج تدقيق محدد بدقة، وأيضا ترتبط هذه الإجراءات بتصرفات وسلوك المدقق الواجب أداءه". (سرايا، 2007)

أما "عسان فلاح المطارنة" فعرف إجراءات التدقيق على أنها " الخطوات التي يقوم المدقق بها خلال عملية التدقيق للمؤسسة". (المطارنة، 2008)

كما عرف "محمد سمير الصبان" إجراءات التدقيق على أنها " الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة، والتي تختلف من اختبار إلى آخر". (الصبان، 2001)

أما "إبراهيم شاهين" فعرف إجراءات التدقيق على أنها " مجموعة خطوات التنفيذ التي تتبع في التدقيق والتي يصممها المدقق حتى يغطي جميع ما يفترض فيه أدائه من الوجهة الفنية أثناء التدقيق". (شاهين، 1995)

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف إجراءات التدقيق على أنها مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق أثناء عملية التدقيق بهدف إعطاء رأي محايد في القوائم المالية والحسابات، كما أن هذه الإجراءات تختلف باختلاف المؤسسة محل التدقيق.

وتأسيسا على ما سبق يتضح لنا أن إجراءات التدقيق تشير إلى ما يقوم به المدقق، بينما معايير التدقيق تتعلق بقياس دقة الأداء، وبالأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات معينة، كما أن معايير التدقيق لا تتغير من عملية لأخرى، في حين أن إجراءات التدقيق تتغير لتلائم طبيعة كل حالة على حدة، ورغم اختلاف مفهوم كل من المعايير والإجراءات إلا أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا، فتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ اختبار معين، يجب أن يراعي فيها ملاءمتها لتحقيق الأهداف التي تعبر عنها المعايير الموضوعية .

3.2 المجهودات العملية لوضع معايير التدقيق:

في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقا "لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق"، وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من أجل تنظيم

تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929، فحسب القانونين الصادرين عامي 1932 و1934 فإن على جميع الشركات التي تطرح أوراقا مالية للتداول أن يتم تسجيلها لدى هذه الهيئة، وتفرض هذه الهيئة رقابة على تداول الأوراق المالية ولها سلطات واسعة في هذا الصدد تشمل جوانب تشريعية وتنفيذية رقابية من بينها سلطات إجراء تحقيق في المخالفات وكذلك تحريك الدعوى القضائية. (شاهين، معايير أداء المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية ودورها في تطور الفكر المهني، 1996)

لقد ألزم القانون هذه الشركات بأن تقدم قوائمها المالية سنويا إلى هذه الهيئة مرفقة بتقرير المدقق الخارجي عن هذه القوائم، واشترطت هذه الهيئة - تنفيذًا لقانون إنشائها- أن تعد القوائم المالية لهذه الشركات وفقا لمجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية التي تضمن لها الإفصاح الكامل، ويشمل ذلك أيضا تقرير المدقق الخارجي، بحيث كانت هذه الهيئة تتولى عملية إصدار هذه القواعد والمعايير، ثم أصبحت فيما بعد تفوض عملية إصدار هذه المعايير لبعض المنظمات العلمية والمهنية.

لذلك فقد كان اشتراط هذه الهيئة بأن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عبارة "ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها" مثارا لمناقشات طويلة وجدال علمي ومهني (شاهين، 1996)، فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة إلى التساؤل عما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة؟ وبدأت المهنة تواجه سؤالًا محيرا، هل من الممكن تحديد وتعريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضاء المهنة؟

لقد ترتب عن الأسئلة السابقة العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع، ورأى الكثيرون أن المهنة كان لديها قدر معين من معايير الأداء منذ سنوات طويلة متمثلة في مؤلفات علماءها وتطبيقات المدققين لها، إلا أنه لم تكن هناك وثيقة مكتوبة لتحديدها أو تعريفها، كما أن المحاولات التي تمت خلال هذه المرحلة لم ينتج عنها معايير متكاملة بالمفهوم العلمي والمهني، حيث يمكن اعتبارها مجرد محاولات تميزت أحيانا بالخلط بين محاولات وضع معايير للمحاسبة ومحاولات وضع معايير للتدقيق، كما أن هذه المحاولات لوضع معايير التدقيق قد أضعفها الاعتماد على التفاصيل ومحاولات وضع إجراءات تفصيلية تصلح لجميع أنواع الشركات، ومن هنا بدأت مجموعة من الأبحاث والدراسات المختلفة لاقتراح وتحديد معايير متفق عليها للأداء المهني (شاهين، 1996)، وكان أبرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء انتهت منها عام 1947 وأصدرت مقترحاتها في كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء التدقيق الخارجي"، وتم اعتماد هذه المقترحات في سنة 1948، وفي سنة 1954 تم إصدار كتيب آخر بعنوان "معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق الخارجي". (الوقاد، 2010)

لقد أصبحت هذه المعايير متفقا عليها بعد اعتمادها في اجتماع عام، وبالتالي أصبحت ملزمة للمدققين في الولايات المتحدة الأمريكية بعد أن كانت قبل ذلك مجرد توصية مقترحة، وقد تم تبويب هذه المعايير في ثلاث مجموعات رئيسية وفقا لما يلي:

- المجموعة الأولى: وتتناول الصفات والمؤهلات الواجب توافرها في الشخص المكلف بعملية التدقيق؛
- المجموعة الثانية: وتتناول أسس العمل الميداني، أي أسس أداء عملية التدقيق نفسها؛
- المجموعة الثالثة: وتتناول أسس إعداد تقرير التدقيق .

لقد انتقدت هذه المعايير في أول الأمر لأنها صيغت في عبارات عامة غير محددة بدقة بحيث لا يمكن اعتبارها مرشدا واضحا أو مقاييس واضحة للقضاء، كما أنه لم يكن من الممكن اعتبارها مرشدا وافيا للراغبين في دراسة المهنة أو القائمين بتدريسها، وبالتالي لم يكن في إمكانها بهذه الكيفية إمداد الممتحن بمعايير وافية للتقييم الذاتي، وعلى هذا الأساس فإن هذه المعايير أصبحت من وجهة نظر هؤلاء النقاد قاصرة عن تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها.

ولمواجهة هذه الانتقادات، شرع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في علاج هذا الوضع كما يلي: (شاهين، 1996)

1. اهتم بالترقية بين معايير التدقيق وبين مفهوم آخر هو إجراءات التدقيق، على أساس أن معايير التدقيق هي مقاييس للأداء تحدد الأهداف وتوضح أساليب تحقيقها وتعتبر قواعد عامة متفقاً عليها ومقاييس لا يجوز مخالفتها، في حين أن إجراءات التدقيق تمثل الإجراءات التفصيلية لعملية التدقيق التي تختلف تبعاً لاختلاف الموضوع الذي يتعرض للمراجع لفحصه، ولكنها تكون جميعاً متوافقة مع معايير التدقيق وفي إطارها.

2. شرع المجمع في إصدار توصيات تفصيلية تشرح هذه المعايير وتعتبر مكملة لها مع بقاء هذه المعايير كما هي باعتبارها الأساس الذي ينبثق منه هذه التوصيات، وقد أطلق على هذه التوصيات في أول الأمر اسم "توصيات عن إجراءات التدقيق" ثم غير اسمها ابتداءً من عام 1973 إلى "توصيات عن معايير التدقيق"، وأصبحت اللجنة الإدارية لمعايير الأداء هي المسؤولة عن إصدارها منذ هذا التاريخ إلى أن حل محلها عام 1978 مجلس معايير التدقيق، ويشمل هذا المجلس رئيساً ونائباً للرئيس ومديراً للبحوث، ويتكون من خمسة عشر عضواً من أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وقد بدأ هذا المجلس يصدر توصياته من مارس 1979 وما زال مستمراً في إصداره هذه التوصيات حتى الآن.

من خلا ما سبق يمكن القول أن معايير التدقيق الأمريكية تعتبر أول معايير مهنية تصدر بهذه الكيفية كمعايير للتدقيق الخارجي، كما أن هذه المعايير قد أثرت بشكل كبير على الفكر المهني والتطور العلمي في هذا المجال، بحيث كانت فكرتها التي تتميز بالبساطة والمنطق، بالإضافة إلى الحاجة إليها لتحقيق الأهداف الموضحة فيما تقدم والتي أشعرت أعضاء المهنة بأهميتها لهم بما تمثله من ضمان وحماية وتنظيم للمهنة، سبباً في نجاحها .

بعد أن لقيت معايير التدقيق الأمريكية قبولاً واسعاً من طرف أعضاء المهنة وباحثيها، شرعت العديد من المنظمات المهنية للتدقيق الخارجي في مختلف دول العالم في محاكاة هذه المعايير وإصدار معايير محلية لتنظيم المهنة داخل دولها، كما ترتب على ذلك نشأة الإتحاد الدولي للمحاسبين وإصداره لمعايير التدقيق الدولية.

4.2 طبيعة وضع معايير التدقيق الدولية :

نتيجة لتزايد الاهتمام الدولي بمعايير التدقيق أنشئ الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 7 أكتوبر 1977 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية تمثل 49 دولة (أحمد لطفي، 2005)، وتتمثل مهمته في خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2008).

إن العضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانوناً أو لهيئات نالت الإجماع في بلدانها كهيئات ذات أهمية لها السمعة الحسنة في مهنة المحاسبة كما تشمل العضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (صديقي، 2004)، إذ يشترك في عضوية هذا الإتحاد 167 عضواً ومنشأة زميلة في 127 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب في الصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم، وقد تمكن الإتحاد الدولي من إصدار مجموعة من المعايير وصل عددها حتى جانفي 2010 إلى 36 معيار بهدف رفع درجة وتوحيد ممارسة مهنة التدقيق في كافة أنحاء العالم.

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) إحدى لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دول يختارها مجلس الإتحاد، ويعين أعضاء هذه اللجنة عادة لفترة خمس سنوات، وهناك لجان فرعية منبثقة عن اللجنة الدائمة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط .

في 1 أبريل 2002 تم إعادة هيكلة الإتحاد الدولي للمحاسبين، بحيث تم استبدال لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) وقام هذا الأخير بتعديل وإعادة صياغة المعايير الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولي وعددها 32 معيار، كما أنه قام بإصدار أربعة معايير جديدة .

وتبدأ إجراءات العمل باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافق المجلس على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاث أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في المجلس على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماعا للمجلس، يقوم هذا الأخير بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الإتحاد (القاضي و حمدان، 2008)، كما يمنح لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم يقوم المجلس بتعديل المسودة بالشكل المناسب بعد أن يكون قد تلقى التعليقات وقام بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية المقررة (4/3)

إن تاريخ سريان المعيار يحدد عند إصداره وتكون اللغة الأصلية عند الإصدار الإنجليزية، كما يمنح الوقت الكافي لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء.

3. منهجية العمل الميداني في ظل معايير التدقيق الدولية

سوف يتم التطرق من خلال هذا المحور إلى مدى وفاء معايير التدقيق الدولية بمتطلبات العمل الميداني وإجراءات تنفيذه.

1.3 التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين:

1.1.3.1. التخطيط

لقد أقرت المعايير الدولية للتدقيق معيارا خاصا للتخطيط هو المعيار الدولي رقم (300) " التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، ويمكن عرض أهم ما جاء في هذا المعيار من خلال ما يلي:

يعرف مصطلح التخطيط بشكل عام بأنه عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولا إلى الأهداف المرجوة، بينما يعرف مصطلح التخطيط لعملية التدقيق بأنه: "وضع إستراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق وذلك من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول" (جمعة، 2009).

إن التخطيط الملائم لعملية التدقيق يساعد على التأكد من أن العناية اللازمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وأن العمل يتم في الوقت المناسب، كما يساعد التخطيط أيضا في التوزيع السليم للعمل على المساعدين وبالتنسيق مع الأعمال التي تتم بواسطة مدققين آخرين أو خبراء (الناغي، 2000)، ويختلف مدى التخطيط تبعا لحجم المؤسسة وخبرة المدقق السابقة في المؤسسة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.

كما أن التخطيط ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة وكثيرا ما يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية (IFAC, 2010)، ويمكن للمدقق أن يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المؤسسة بهدف رفع كفاءة وفاعلية التدقيق وتحقيق التنسيق بين إجراءات التدقيق وأعمال موظفي المؤسسة، ومع ذلك تظل الخطة العامة من مسؤولية المدقق.

يجب على المدقق وضع خطة عامة شاملة للتدقيق تتناول نطاق وإدارة عملية التدقيق، كما عليه أن يأخذ بعين

الاعتبار عند وضع الخطة ما يلي (الشمري، 2004):

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة؛
 - التعرف على النظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالضبط الداخلي للعمليات؛
 - تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
 - تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات؛
 - وضع برنامج يوضح طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق؛
 - التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل.
- تأسيسا على ما سبق يكن القول أن معيار التخطيط لتدقيق البيانات المالية قد استوفى متطلبات الجوانب المتعددة لخطة التدقيق، وهذا ما يتفق مع طبيعة المعايير الدولية التي أتت في صورة تفصيلية لتقليل التفاوت في التطبيق العملي لممارسة مهنة التدقيق.

2.1.3. الإشراف على المساعدين

لقد تطرقت معايير التدقيق الدولية للإشراف والرقابة على عمل المساعدين من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها على النحو التالي:

1. نصت الفقرة (11) من المعيار الدولي رقم (300) على ما يلي: "يجب على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم" (IFAC, 2010).
2. لقد جاء في المعيار الدولي رقم (220) ما يلي:

- نصت الفقرة (13) من هذا المعيار على أن المدقق يتحمل مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق مع الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية (أحمد لطفي، 2005)؛

- تضمنت الفقرة رقم (15) من المعيار السابق ضرورة قيام المدقق بإعطاء التوجيهات الملائمة للمساعدين الذين تم تفويض العمل إليهم، ويتضمن التوجيه إبلاغ المساعدين بمسئولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أدائها، كذلك يتضمن التوجيه إبلاغهم بالأمور التي لها علاقة بعملهم كطبيعة عمل المؤسسة والمشاكل المحاسبية أو التدقيقية المحتملة ظهورها والتي تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق (حماد، 2007).

- لقد نصت الفقرة (25) من المعيار السابق على أنه يجب مراجعة العمل الذي يؤديه كل المساعدين بواسطة أشخاص مساوين لهم أو أعلى منهم في مستوى الكفاءة لتحديد ما إذا كان (أحمد لطفي، 2005):

- العمل قد تم أدائه طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية؛
- أمور هامة قد تم طرحها لتخضع لدراسة إضافية؛
- هناك حاجة لتعديل طبيعة وتوقيت ومدى العمل المؤدى؛
- العمل المؤدى يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وأنه قد تم توثيقها بشكل ملائم؛
- أهداف إجراءات التدقيق قد تم تحقيقها؛

بعد العرض السابق يمكن القول أن:

- معايير التدقيق الدولية حملت المدقق المسؤولية الكاملة عند إعداد التقرير وذلك في حالة تفويض بعض الأعمال لمساعديه أو عند استخدام أعمال المدقق الأخر أو بعض الخبراء؛

- معايير التدقيق الدولية تنص على ضرورة قيام المدقق بإعطاء التوجيهات الملائمة للمساعدين الذين تم تفويض العمل إليهم؛

- معايير التدقيق الدولية تتطلب ضرورة أن يتم مراجعة أعمال المساعدين عن طريق أشخاص لهم نفس المستوى من التأهيل أو مستوى أعلى.

2.3 فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

لقد تناولت معايير التدقيق الدولية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المعيار الدولي رقم (315) " تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية" وذلك على النحو التالي:

الرقابة الداخلية هي عملية تصمم وتنفذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة (IFAC, 2010).

يجب على المدقق الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، بما يكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وبما يكفي لتصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق، كما أكد المعيار على أن الحصول على فهم المؤسسة وبيئتها هو ناحية ضرورية لأداء عملية التدقيق بموجب المعايير الدولية للتدقيق، وبشكل خاص يحدد هذا الفهم إطارا مرجعيا يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق ويمارس الحكم المهني بشأن مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والاستجابة لهذه المخاطر أثناء عملية التدقيق (جمعة، 2009).

لقد أوجبت المعايير الدولية للتدقيق على المدقق ضرورة الإبلاغ على نقاط الضعف بأنظمة الرقابة الداخلية وقد نصت الفقرة رقم (31) من هذا المعيار على أن المدقق يجب عليه أن يطلع أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة بنواحي الضعف الجوهرية في تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية (IFAC, 2010)، ويجب أن يتم ذلك خطيا ومن الأهمية بمكان أن يشير في خطابه إلى أنه يناقش فقط نقاط الضعف التي تنبه لها نتيجة قيامه بالتدقيق وأن فحصه لم يكن مصمما لتحديد ملائمة نظام الرقابة الداخلية لأغراض الإدارة.

تأسيسا على ما سبق يمكن القول أن:

- معايير التدقيق الدولية نصت على ضرورة فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية، كما عليه أن يدرس هذا النظام قبل تحديد نطاق وإجراءات التدقيق؛
- ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق بإبلاغ الإدارة عن مواطن الضعف المادية التي تواجهه أثناء فحص نظام الرقابة الداخلية على أن يتم ذلك بموجب خطاب خاص مؤكدا على أن مواطن الضعف تقتصر فقط على تلك التي اكتشفها أثناء فحص وتقييم الرقابة الداخلية المرتبطة بالنظام المحاسبي؛
- معايير التدقيق الدولية أكدت على أن إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لم تكن مصممة أصلا لتقييم كافة نظام الرقابة الداخلية من أجل خدمة الأهداف الإدارية المختلفة ولكن الفحص يتم في سياق التأكد من صحة النظام المحاسبي.

3.3 أدلة التدقيق :

خصصت معايير التدقيق الدولية لأدلة التدقيق المعيار الدولي رقم (500) "أدلة التدقيق"، بالإضافة لبعض المعايير الأخرى مثل المعيار الدولي رقم (520) " الإجراءات التحليلية" والمعيار الدولي رقم (620) "الاستفادة من عمل الخبير"، ويمكن عرض أهم ما جاء بخصوص أدلة التدقيق من خلال ما يلي:

تعرف أدلة التدقيق على أنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى نتائج يبني عليها رأيه النهائي، وتشمل أدلة التدقيق المستندات، السجلات المحاسبية التي تتضمن المعلومات المالية وكذلك المعلومات التي يحصل عليها المدقق من مصادر أخرى (الناعني، 2000).

1. لقد جاء في نص الفقرة الثانية من المعيار الدولي رقم (500) ما يلي: "يجب على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة حتى يتمكن من الوصول إلى النتائج المناسبة التي يبني عليها رأيه" (الناعني، 2000).

- كما بينت الفقرة السابعة من نفس المعيار مدى الارتباط المتبادل بين كفاية وملائمة أدلة التدقيق، فالكفاية هي مقياس كمية أدلة التدقيق، وكمية أدلة التدقيق اللازمة تتأثر بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية (كلما كانت المخاطر المقيمة

أعلى فإنه من المحتمل أن تكون أدلة التدقيق المطلوبة أكثر). وكذلك تتأثر أدلة التدقيق بنوعية أدلة التدقيق هذه (كلما كانت النوعية أعلى كان المطلوب أقل)، على أن الحصول على أدلة تدقيق أكثر قد لا يعوض على نوعيتها الضعيفة، أما الملائمة فهي مقياس نوعية أدلة التدقيق، أي ملائمتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يبني المدقق رأيه عليها، وتتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وبطبيعتها (جمعة، 2009).

- وأوضحت الفقرة السابقة ما يلي (IFAC, 2010):

- تعتبر أدلة التدقيق أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة؛
 - أدلة التدقيق المنتجة داخليا أكثر موثوقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة؛
 - إن أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة تكون أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستنتاج؛
 - إن أدلة التدقيق التي تكون في شكل مستند أو إقرارات مكتوبة يعتمد عليها أكثر من الإقرارات الشفهية؛
2. جاء في المعيار الدولي رقم (520) في فقرته رقم (12) أن المدقق يتولى تصميم الإجراءات الجوهرية للحصول على قرائن الإثبات حول مدى دقة وواقعية وصحة البيانات التي تصدر عن النظام المحاسبي للمؤسسة (الشمري، 2004).
3. أما الفقرة رقم (12) من المعيار الدولي رقم (620) فقد نصت على ضرورة أن يسعى المدقق للحصول على تأكيد معقول بأن عمل الخبير بشكل في حد ذاته قرينة إثبات وتأييد للمعلومات المالية وذلك بأن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي (الشمري، 2004):

- مصدر المعلومات المستخدمة؛
- الفرضيات والطرق المستخدمة، ومدى انسجامها مع الفترات السابقة؛
- نتائج أعمال الخبير في ضوء المعرفة الشاملة للمدقق بظروف المؤسسة ونتائج إجراءات التدقيق التي قام بها. تأسيسا على ما سبق يستخلص ما يلي:
- خصصت معايير التدقيق الدولية معيارا خاصا لأدلة التدقيق مع تدعيمه ببعض الفقرات في معايير أخرى؛
- إن جوهر عملية التدقيق يكمن في جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة وتقييمها بشكل موضوعي؛
- إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، لذلك فإن المدقق لا يستطيع تحقيق هذا الهدف إلا من خلال جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة؛
- إن تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية يقع على عاتق الإدارة، أما المدقق فإنه مسؤول عن التحقق من كفاية وفاعلية هذين النظامين؛
- حددت معايير التدقيق الدولية الإجراءات والقواعد التي يمكن للمدقق أن يستخدمها عند تقييمه للأدلة والقرائن المتوفرة لدى الأطراف الأخرى (المدقق الآخر، المدقق الداخلي، الخبير).

4.3 أوراق العمل في التدقيق

لقد تناولت معايير التدقيق الدولية أوراق العمل من خلال المعيار الدولي رقم (230) "وثائق التدقيق"، ويمكن عرض أهم ما جاء بخصوص أوراق العمل من خلال ما يلي:

يقصد بالتوثيق احتفاظ المدقق بأوراق العمل التي تتعلق بكافة الأمور الهامة أثناء أداء عملية التدقيق، وقد تكون أوراق العمل في شكل بيانات مسجلة على أوراق أو أفلام أو وسائل إلكترونية أو عن طريق أية وسائل أخرى، وتستمد أوراق العمل أهميتها من كونها (حماد، 2007):

- تساعد في تخطيط وأداء عملية التدقيق؛

- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال التدقيق؛
- تسجل كدليل إثبات يدعم رأي المدقق على ما تم إنجازه من أعمال التدقيق.
- جاء في هذا المعيار أنه ينبغي على المدقق تسجيل المعلومات المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق، في أوراق العمل، إضافة إلى تسجيل طبيعة ونطاق وإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها وتوقيعها، وكذلك تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها ويجب أن تحتوي أوراق التدقيق على مبررات المدقق لجميع الأمور الهامة والتي تحتاج إلى قيام المدقق بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها ويعتبر مدى حجم أوراق التدقيق أمرا من أمور التقدير المهني نظرا لأنه ليس من الضروري أن يتم توثيق جميع الأمور التي يدرسها المدقق (القاضي و حمدان، 2008).
- كما أن شكل أوراق التدقيق ومضمونها يتأثران بأمر عديدة هي (الناغي، 2000):
- طبيعة المهمة الكلف بها؛
- شكل تقرير التدقيق؛
- طبيعة أعمال المؤسسة وتعقيدها؛
- طبيعة النظام المحاسبي وحالته، ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون؛
- المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال عملية التدقيق.
- وقد حدد هذا المعيار بعض النقاط التي تتعلق بتنظيم أوراق العمل في التدقيق ومحتواها نذكر منها (القاضي و حمدان، 2008):
- يجب أن تحتوي أوراق العمل على معلومات تتعلق بالهيكل التنظيمي والشكل القانوني للمؤسسة؛
- يجب أن تحتوي على ملخصات أو نسخ من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة؛
- معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية، كذلك البيئة القانونية التي تعمل ضمنها المؤسسة؛
- القرائن التي تثبت عملية التخطيط بما فيها برنامج التدقيق وأية تعديلات أيضا؛
- القرائن التي تثبت تقويم نظام الرقابة الداخلية وفحصه؛
- القرائن التي تثبت تقويم الخطر المتأصل وتقويم خطر الرقابة وأية تعديلات لها؛
- القرائن التي تثبت اعتماد المدقق على التدقيق الداخلي والنتائج التي وصل إليها؛
- تحليلات العمليات والأرصدة؛
- تحليلات النسب والاتجاهات العامة؛
- سجل لطبيعة إجراءات التدقيق المنجز وتوقيته ونطاقه والنتائج من هذه الإجراءات؛
- قرائن تثبت أن العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليه ومراجعته؛
- إشارة إلى من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق وإلى الوقت الذي نفذت به؛
- تفاصيل الإجراءات المطبقة الخاصة بالفروع أو المؤسسات التابعة التي تدقق قوائمها المالية من قبل مدققين آخرين؛
- نسخا من الخطابات مع المدققين الآخرين والخبراء والأطراف المستقلة الأخرى؛
- نسخا من الرسائل أو المذكرات الخاصة بأمر التدقيق المرسله للعميل أو المناقشة معه بما في ذلك شروط الارتباط ونقاط الضعف الهامة نسبيا في الرقابة الداخلية؛
- رسائل الإقرارات المستلمة من العميل؛

– النتائج التي توصل إليها المدقق والمتعلقة بالجوانب الهامة لعملية التدقيق، بما في ذلك كيفية حل أو معالجة الاستثناءات أو الأمور الغير عادية، إن وجدت، وتم اكتشافها أثناء تنفيذ عملية التدقيق؛

– نسخا عن القوائم المالية وميزان المراجعة الشامل وتقرير المدقق.

يجب على المدقق اتخاذ الإجراءات المناسبة التي تضمن له حماية أوراق العمل لفترة زمنية كافية لمواجهة احتياجات العمل وما يتطلبه القانون ومتطلبات المهنة في هذا الصدد، وتعود هذه الأوراق للمدقق، ويكون له حسب رغبته أن يقوم بإمداد المؤسسة ببعض منها أو مقتطفات منها، ولا يمكن استخدامها كبديل للسجلات المحاسبية للمؤسسة.

يتضح لنا من خلال ما سبق أن معايير التدقيق الدولية أولت اهتماما كبيرا لمعايير العمل الميداني حيث خصصت معيارا لكل منها، بالإضافة إلى التطرق لها في معايير أخرى، وهذا سعيًا من الاتحاد الدولي لتوحيد إجراءات العمل الميداني وتقليل التفاوت في الممارسة المهنية من قبل أعضاء المهنة.

4. منهجية إعداد التقرير في ظل معايير التدقيق الدولية

سوف يتم التطرق في هذا المحور إلى معايير التدقيق الدولية التي تناولت الجوانب المتعددة لتقرير المدقق لبيان مدى وفائها بالمتطلبات الضرورية لإعداد هذا التقرير.

1.4 رأي المدقق حول القوائم المالية:

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المدقق وتعبيره عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها (سراي، 2007)، ويعتبر هذا المعيار من أكثر معايير التقرير تعقيدا وأصعبها منالا وتحقيقا، وذلك بسبب حساسيته بالنسبة للمدقق وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معينة يقتضي أن يأخذها بعين الاعتبار (السيد، 2008).

لقد تطرقت معايير التدقيق الدولية لرأي المدقق حول القوائم المالية من خلال مجموعة من المعايير، ويمكن ذكر أهم ما جاء في هذه المعايير على النحو التالي:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) "تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام" في فقرته رقم (10) أن المدقق يجب عليه تقييم الاستنتاجات التي أخذت من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين الرأي حول القوائم المالية، على أن يصل إلى نتيجة شاملة حول ما إذا كانت (IFAC, 2010):

– السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها متفقة مع إطار إعداد التقارير المالية، وأنها مناسبة في هذه الظروف؛

– التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في هذه الظروف؛

– المعلومات المعروضة في القوائم المالية، بما في ذلك السياسات المحاسبية مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ويمكن فهمها؛

– القوائم المالية تقدم إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم أثر المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات التي أوصلتها القوائم المالية.

كما جاء في هذا المعيار أن رأي المدقق حول القوائم المالية يجب أن يكون واضحا ومكتوبا، وأن الرأي الغير متحفظ للمدقق يدل على اقتناع المدقق بأن القوائم المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو أنها معروضة بعدالة، في كافة النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

أما معيار التدقيق الدولي رقم (705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" فقد جاء في فقرته رقم (02) أن المدقق قد لا يكون بمقدوره إبداء رأي غير متحفظ، وذلك في حالة توفر سبب من الأسباب التالية (جمعة أ، 2011):

– عندما يستنتج المدقق أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛

— عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لكي يستنتج أن القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.
كما حدد هذا المعيار أنواع الرأي التي يمكن أن تصدر عن المدقق عندما يتوفر سبب أو أكثر من الأسباب السابقة (IFAC, 2010):

1. **رأي متحفظ:** على المدقق أن يعبر عن رأي متحفظ عندما يستنتج، بعد أن يحصل على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة، أن الأخطاء التي تم اكتشافها سواء أخذت على حده أو ككل جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للقوائم المالية، وكذلك عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين الرأي، ولكن المدقق يتوصل إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الغير مكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.
2. **الرأي السلبي:** يجب على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي عندما يتوصل، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حده أو ككل جوهرية وواسعة النطاق أيضا في القوائم المالية.
3. **الامتناع عن إبداء الرأي:** يجب على المدقق أن يمتنع عن إبداء الرأي عندما يكون غير قادر على جمع أدلة التدقيق الكافية والمناسبة التي يبني عليها رأي التدقيق، ويتوصل إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على القوائم المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق.

حسب هذا المعيار فإن تقرير المدقق يجب أن يتضمن وصفا واضحا لجميع الأسباب الجوهرية لتحفظاته إلا إذا كان ذلك متعذرا من الناحية العملية، على أن تكون هذه المعلومات مبينة في فقرة مستقلة تسبق الرأي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

أما المعيار الدولي رقم (720) "المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة" فقد بين للمدقق ما ينبغي عمله إذا تبين له بعد قراءته للمعلومات الأخرى التي تصدر مرفقة بتقريره أن هناك اختلافا جوهريا بين هذه المعلومات والقوائم المالية التي تم تدقيقها.

فحسب هذا المعيار وفي حالة تبين للمدقق أن هناك اختلافا جوهريا بين هذه المعلومات والقوائم المالية التي تم تدقيقها، وأن هذا الاختلاف يستوجب إجراء تعديلات على القوائم المالية المدققة، ولكن المؤسسة رفضت القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي، أما في حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى، ولكن المؤسسة رفضت القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق دراسة تضمين تقريره بفقرة توكيدية لهذا الأمر، يشرح فيها هذا الاختلاف الجوهرية.

أما معيار التدقيق الدولي رقم (570) "المؤسسة المستمرة" فقد جاء فيه أن المدقق يجب عليه أن يكون متيقظا لإمكانية أن يكون مبدأ استمرارية المؤسسة في نشاطها محل شك، وإذا كان الأمر كذلك فعليه أن يجمع الأدلة والقرائن الكافية لتأكيد ذلك الشك أو إبعاده (بن أعمار و حولي ، 2010).

فإذا قامت المؤسسة بإجراء إفصاح مناسب في القوائم المالية فإنه يمكن للمدقق إصدار تقرير بدون تحفظات ولكن يجب عليه تعديل تقرير التدقيق بإضافة فقرة إيضاحية تبين وجود عدم تأكد مادي فيما يتعلق بالحدث أو الظروف، الذي قد يثير شكًا كبيرًا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار (القاضي و حمدان، 2008)؛

وإذا لم يتوفر الإفصاح المناسب في القوائم المالية فإنه يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو معارض حسبما هو مناسب، ويجب أن يشمل التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود عدم تأكد مادي قد يثير شكًا كبيرًا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار (القاضي و حمدان، 2008)؛

أما إذا كانت المؤسسة حسب رأي المدقق لن تستطيع الاستمرار فإنه يجب على المدقق إبداء رأي معارض إذا كانت القوائم المالية قد أعدت على أساس الاستمرارية.

2.4 شكل ومحتوى تقرير المدقق:

يمثل تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق التي قام بها المدقق من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة التدقيق في مؤسسة معينة حتى لحظة تكوين الرأي الفني عن القوائم المالية، كما يعتبر تقرير المدقق إضافة ذات قيمة للقوائم المالية المنشورة إذ يعطي انطبعا لدى قارئ القوائم المالية بأن القوائم قد خضعت للفحص والتحقيق من جانب مدقق خارجي مستقل (السقا و أبو الخير، 2002)، وينظر لتقرير المدقق الخارجي على أنه أداة الاتصال الأولى وربما الوحيدة بين المدقق والأطراف الخارجية.

لقد بين معيار التدقيق الدولي رقم (700) في فقراته (من 18 إلى 60) العناصر الأساسية الواجب توفرها في تقرير المدقق على النحو التالي:

1. **العنوان:** ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب، ويفضل استخدام اصطلاح "تقرير مدقق مستقل" في العنوان، وذلك من أجل تمييز تقرير المدقق المستقل عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك التي تصدر عن موظفي الشركة، أو عن مجلس الإدارة أو عن المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقبل (IFAC, 2010).

2. **المرسل إليه:** ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة محل التدقيق.

3. **الفقرة التمهيدية:** ينبغي أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية، بالإضافة إلى القوائم التي تم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه القوائم، كما يجب على المدقق أن يبين في هذه الفقرة أن القوائم المالية وإعدادها من مسؤولية إدارة المؤسسة وأن دوره ينحصر في إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم، وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى (القاضي و حمدان، 2008).

4. **مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية:** يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية حسب إطار إعداد القوائم المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي (جمعة أ، 2009):

- التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5. **مسؤولية المدقق:** يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق تتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية بناء على التدقيق، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب امتثال المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وأن عملية التدقيق قد تم تخطيطها وأدائها من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، كما يجب أن يصف التقرير ما يلي (القاضي و حمدان، 2008):

- التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية؛
- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية وذلك من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق؛
- التدقيق يشمل كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولة التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية، كما ينبغي على المدقق أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

6. رأي المدقق: يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية، ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر للعدالة مثل "تمثل بصورة صادقة وعادلة" أو "تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة"، ويتم تحديد إطار إعداد القوائم المالية بواسطة معايير المحاسبة الدولية، أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (القاضي وحمدان، 2008).

7. تاريخ التدقيق: يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني، ويبين هذا التاريخ أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق.

8. عنوان المدقق: يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع، والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.

9. توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة باسم مكتب التدقيق بافتراض أن مكتب التدقيق مسؤول عن عملية التدقيق.

3.4 الأحداث اللاحقة وتقرير التدقيق:

لقد خصصت معايير التدقيق الدولية معيار خاصاً "بالأحداث اللاحقة" وهو المعيار الدولي رقم (560)، حيث جاء في هذا المعيار أن مصطلح الأحداث اللاحقة يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير التدقيق، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير التدقيق. لذلك يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث اللاحقة في القوائم المالية وفي تقرير التدقيق.

وتقسم الأحداث اللاحقة كما جاءت في المعيار الدولي إلى:

1.3.4 أحداث تقع بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق:

نصت الفقرة رقم (06) من هذا المعيار أن المدقق ينبغي عليه تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤكد بأن كافة الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير التدقيق والتي تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها قد تم تحديدها. ومع ذلك فإن المدقق لا يقوم بإجراءات تدقيق إضافية فيما يتعلق بالمسائل التي وفرت إجراءات التدقيق المطبقة مسبقاً استنتاجات مرضية حولها (IFAC, 2010).

كما جاء في الفقرة رقم (07) أن إجراءات تشخيص الأحداث التي قد تتطلب تعديل أو الإفصاح عنها في القوائم المالية تشمل ما يلي (جمعة أ.، 2009):

- فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد حددت؛
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقدة بنهاية الفترة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك التاريخ؛
- قراءة أحدث القوائم المالية الفصلية المتوفرة للمؤسسة، وكذلك الموازنات وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة؛

– الاستفسار من الإدارة حول ما إذا وقعت أية أحداث لاحقة قد تؤثر على القوائم المالية.

2.3.4. حقائق مكتشفة بعد تاريخ إصدار التقرير وقبل إصدار القوائم المالية:

هنا لا يتحمل المدقق أية مسؤولية عن القيام بإجراءات أو عن طرح أي استفسار يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقرير المدقق. أما خلال الفترة من تاريخ التقرير حتى تاريخ إصدار القوائم المالية فإن مسؤولية إعلام المدقق بالوقائع التي قد تؤثر في القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وعند إطلاع المدقق بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية، على حدث قد يؤثر بشكل جوهري في القوائم المالية، ينبغي عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الوضع مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب (القاضي و دحدوح، 1999).

وفي حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف، وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، ولا يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على القوائم المالية المعدلة. لذا ينبغي على المدقق أن يقوم بالإجراءات التي سبق وتم ذكرها في النقطة السابقة وفي حال عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، على الرغم من قناعة المدقق بضرورة التعديل، وفي حال إرساله تقريره إلى المؤسسة، يجب عليه إصدار تقرير متحفظ أو سلبي (القاضي ودحوح، 1999). أما إذا كان تقرير التدقيق قد تم إرساله للمؤسسة، فهنا يجب على المدقق إعلام الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المؤسسة بعدم إصدار القوائم المالية والتقرير المتعلق بها إلى الأطراف المستفيدة منها.

وفي حال عدم استجابة الإدارة لطلب المدقق، ينبغي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، وهذا يتوقف على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

3.3.4. حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية:

لا يترتب على المدقق، بعد إصدار القوائم المالية، أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك القوائم المالية، ولكن في حال معرفة المدقق بأية واقعة كانت موجودة بتاريخ تقرير التدقيق، والتي كانت قد تسبب قيام المدقق بتقييد تقريره لو كان علم بها في ذلك التاريخ، فإن على المدقق دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل القوائم المالية، ثم يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف (IFAC, 2010).

فإذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعليه القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف، وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا، مع تقرير المدقق المرفق بها، بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة.

وينبغي أن يتضمن التقرير الجديد فقرة خاصة بالتعديل، مشددا على توضيح أسباب تعديل القوائم المالية الصادرة سابقا وإشارته إلى تقريره الصادر سابقا، ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على القوائم المالية المعدلة. وإذا لم تقم إدارة الشركة باتخاذ الخطوات الضرورية والمتمثلة بإعلام أية جهة استلمت القوائم المالية السابقة، وبتعديل القوائم المالية والتي يعتقد المدقق بضرورة تعديلها، فإن عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة الشركة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلا على تقريره. تأسيسا على ما سبق يستخلص ما يلي:

– تنص معايير التدقيق الدولية على مجموعة من الاعتبارات التي يستند عليها المدقق عند إبداء رأيه مثل أن تكون السياسات المحاسبية التي تم اختيارها متفقة مع إطار إعداد القوائم المالية.

– جاء في معايير التدقيق الدولية أن المدقق بإمكانه عند إبداء رأيه أن يستخدم إحدى العبارتين:

• تظهر بعدالة؛

• تعطي صورة صادقة وعادلة.

– جاء في معايير التدقيق الدولية أن المدقق يجب عليه عند إبداء رأيه أن يبين أن الإدارة هي المسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية.

– جاء في معايير التدقيق الدولية أن تقرير المدقق يجب أن يوجه إلى المساهمين أو إلى مجلس الإدارة.

وعليه يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية قد غطت الجوانب المتعددة لتقرير التدقيق، حيث خصصت لذلك العديد من المعايير التي تناولت متطلبات تقرير التدقيق.

5. خاتمة:

لقد تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، حيث تبين أن معايير التدقيق الدولية أولت اهتماما كبيرا لمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، حيث خصصت معيارا لكل منها، بالإضافة إلى

التطرق لها في معايير أخرى، وهذا سعيًا من الاتحاد الدولي لتوحيد إجراءات العمل الميداني وتقليل التفاوت في الممارسة المهنية من قبل أعضاء المهنة.

إن عملية إصدار معايير دولية لممارسة مهنة التدقيق تمثل خطوة هامة نحو تدويل مهنة التدقيق، مما يتطلب من المنظمات المهنية والباحثين في حقل مهنة التدقيق العمل على توفير نوع من التوافق والموائمة بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحلية للدول التي توجد فيها معايير، والالتزام بمعايير التدقيق الدولية في الدول التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها إلى حين صياغة معايير تتماشى والظروف البيئية لتلك الدول في حدود الإطار العام للمعايير الدولية، وهذا ما يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة لترشيد القرارات الاستثمارية على المستويين المحلي والدولي.

6. قائمة المراجع:

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2001.

² عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية؛

³ Lionnel. C et Gerard. V, Audit et control interne, Dallos, paris 1992, p 173.

⁴ الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسيطي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية 2002.

⁵ محمود السيد الناغبي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، المكتبة العصرية، مصر 2000.

⁶ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1990.

⁷ حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن 1999.

⁸ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية 1989.

⁹ محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2001.

¹⁰ إبراهيم شاهين، معايير أداء المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية ودورها في تطور الفكر المهني، مجلة المحاسبون، العدد السابع، الكويت، سبتمبر 1996.

¹¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008.

¹² صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004/2003.

¹³ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن 2008.

¹⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق-، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009.

¹⁵ عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007.

¹⁶ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية.

¹⁷ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية - المعايير والقواعد -، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر 2008.

¹⁸ IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncement.

¹⁹ أحمد حلبي جمعة، التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل، مجلة المدقق، العدد 87-88، الأردن 2011.

²⁰IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements.

²¹بن أعمارة منصور، حولي محمد، معايير المراجعة الدولية.

²²حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية.

²³السيد أحمد السقا، مدثرطه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غباشي، طنطا 2002.

²⁴IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements.

²⁵حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية.

²⁶أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق.