

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية

المطلب الأول: مفاهيم حول معايير التدقيق الدولية

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية

هي مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق، والتي تم اعتمادها اعتماداً دولياً، بمعنى أن أي عملية محاسبة سواء تم إجراؤها داخل مؤسسة صغيرة أو كبيرة وذات فروع دولية يجب أن تخضع لمجموعة من المعايير المحاسبية والمرتبطة بوظيفة التدقيق كوسيلة من وسائل الرقابة، والمتابعة لسير عمل المؤسسة.

وهي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تهتم كل الدول التي تعتبر كعضو ضمن هذا الاتحاد.

تعرف بأنها "المعايير هي مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نوعاً من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماتهم¹".

-وهي تعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني وتمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص

¹ د. هادي التميمي، مدخل على التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان/الأردن، الطبعة الثالثة 2006، ص30.

فمن ضروري أن يتم الفحص وفقاً للمعايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك. ومن بين أسباب صدورها:

- ✓ وضع إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية.
 - ✓ توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات لإنجاز مهامه.
 - ✓ تطوير الممارسة المهنية وتحقيق كفاءة وأهداف مهنة التدقيق.
 - ✓ تقليل التفاوت والإختلاف على المستوى الدولي عند إتمام مهام التدقيق.
- ومن أهم معايير التدقيق الدولية نجد:

- **معايير التأكيد:** هي مجموعة من المعايير التي يعتمد عليها المدقق للتأكد من صحة العمليات المحاسبية التي قام بها المحاسب، وإن التأكيد هنا يشمل إعادة تنفيذ قيود الحسابات مجدداً، والتأكد من صحتها، ومقارنة النتائج التي تم الوصول إليها مع النتائج السابقة لمعرفة مدى دقتها، وصحتها، وعندما يكون العمل صحيحاً بشكل كامل عندها يدل ذلك على تحقق معايير التأكيد.
- **معايير الجودة:** هي مجموعة من المعايير التي يعتمد عليها المدقق لقياس مدى كفاءة ما تم تقديمه من قبل المؤسسة مع إجمالي العوائد المالية التي حصلت عليها خلال الفترة الزمنية، أي أنه كلما كانت البضاعة أو الخدمة المقدمة من قبل المؤسسة تتوافق مع معايير الجودة الدولية ساهم ذلك في نجاحها داخل سوق العمل الذي توجد فيه.

الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية:

تبرز أهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق، فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والتدقيق المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، مما دعا الهيئات والمنظمات المهنية إلى الاستجابة

للمواجهة هذه المشاكل ومحاولة تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق من خلال إصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير التدقيق الدولية فيما بعد.

-التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات، ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد.

-تطور الاسواق المالية الدولية إن لنمو الأسواق المالية أثر كبير على زيادة الطلب على معايير التدقيق الدولية، فالمستثمرين بحاجة للتأكد من مصداقية القوائم المالية.

- مكاتب التدقيق الدولية: هناك علاقة وطيدة بين هذه المكاتب وتزايد الطلب على معايير التدقيق الدولية تكمن في حاجة مكاتب التدقيق الدولية لمنهج تدقيق دولي موحد.

-تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.

-تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية¹.

المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بوضع المعايير

الفرع الأول: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation :of Accountants

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست عام 1977, ويضم في عضويته (158) عضو ومنظمة في (118) دولة يُمثلون أكثر من (2,500,000) محاسب، يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء (وضع) معايير مهنية عالية المستوى، والتشجيع على اعتمادها ولتحقيق مهامه، فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم، ويهدف أيضاً الى تطوير المعايير الدولية للتدقيق وتطوير أخلاقيات المهنة والتعليم والتدريب المحاسبي.

¹ محمد سمير الصبيان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية-المفاهيم السياسية وأليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، النار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص170.

ينبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين اللجان التالية والتي تعمل على تنفيذ برنامج عمل الاتحاد¹:

-لجنة التعليم.

-لجنة السلوك المهني.

-لجنة لمحاسبة المالية والإدارية.

-لجنة القطاع العام.

-لجنة ممارسة التدقيق الدولي.

وقد أعطيت للجنة ممارسة التدقيق الدولي صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

الفرع الثاني: لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC

International Auditing Practices Committee

تصدر معايير التدقيق الدولية بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

أعطيت هذه اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الإتحاد، كما يتم إختيار أعضائها لمدة 5 سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها.

ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الولايات المتحدة،...

¹ مأمون حمدان وحسين القاضي، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 40، 41.

الفرع الثالث: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: (AICPA)

منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة أنشئت سنة 1887 وكان دوره الأساسي في تنظيم عمل شركات المحاسبة، ولقد صادقت ولاية نيويورك على أول قانون سنة 1896 لتجديد المؤهلات المطلوبة للمحاسب القانوني المعتمد¹.

ويتولى هذا المعهد القيام بالوظائف التالية²:

- إصدار قواعد العضوية بالمجمع.

- إصدار قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

- إصدار معايير أداء عملية فحص القوائم المالية، ومعايير رقابة جودة التدقيق والفحص بواسطة زميل المهنة.

- إصدار معايير التدقيق للمؤسسات غير متداول أسهمها في البورصة، حيث يتولى المجلس وضع معايير التدقيق المتعارف عليها.

- إصدار معايير أداء الخدمات الاستشارية الضريبية.

الفرع الرابع: مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board هو

هيئة مستقلة تنبثق عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين مهامه: إصدار، تعديل و توضيح و شرح معايير التدقيق الدولية، إذا يهدف إلى وضع معايير دولية للتدقيق خاصة برقابة الجودة ومعايير التأكيد الأخرى.

¹ صنهاجي هبية، عوادي عبد القادر، عامرة محمد العبد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر، المجلد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر 2017 ، ص427.

² الشيشيني حاتم محمد، أساسيات المراجعة، منخل معاصر، المكتبة المعاصرة، الأردن، 2007، ص72 ، 73.

المطلب الثالث: خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية

تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:

(1) تكوين لجنة فرعية لإختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها.

(2) تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

(3) تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.

(4) إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذلك المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.

(5) تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بصياغة المعيار.

(6) بعد ذلك يتم إصدار المعيار بصورته النهائية.

المطلب الرابع: مقومات التوافق والتوحيد على المستوى الدولي

ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوفر لها مقومات كي تندمج بالبيئة الدولية ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي¹:

1- أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية وغيرها.

¹ د. ناظم شعلان جبار التميمي، معايير التدقيق الدولية، محاضرة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، جامعة الفادسية كلية الإدارة والاقتصاد، 2020.

2-تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها.

-أن تكون البيئة الاقتصادية للبلاد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات) وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا وتنسيقيا وليس دورا قائدا أو موجها أو مسيطرا أو مالكا.

-التكليف المهني لممارسي المهنة في الدولة، والمقصود بالتكليف المهني هو التدريب على تطبيق واستخدام المعايير لدولية، ومراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لهذه المعايير.

المطلب الخامس: معوقات توفير التوافق ولتوحيد على المستوى الدولي

إن تحقيق التوافق والتوحيد في معايير المحاسبة والتدقيق ليس أمرا سهلا فهناك عقبات من أهمها:

1-الفروقات الثقافية والحضارية بين الأمم: حيث تتمثل هذه العقبة في الفروقات من حيث اللغة والدين والتشريعات....الخ، وهي فروقات تنعكس أثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم وكذلك على ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

2-الاختلافات في الظروف الاقتصادية بين الدول: يظهر أثر هذا الاختلاف على المعايير والأساليب المحاسبية في البلدان المتقدمة التي يتواجد فيها بورصات نشطة، تختلف قواعد الإفصاح عن المعلومات وكذلك عرض هذه المعلومات عنها في بلدان أخرى يكون الدور الإقتصادي لأسواق المال فيها أقل أهمية.

3-الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة هذه المعايير يكتنفها الكثير من الصعوبات تؤدي إلى عدم فهمها أو عدم إمكانية تطبيقها.

4-التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي.

5-مشاكل الترجمة، المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، والصعوبة هنا أن ترجمة المصطلحات قد لا يعكس المقصود من المعايير الدولية.

المطلب السادس: مضمون معايير التدقيق الدولية

❖ المعايير الدولية للتدقيق المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات العامة:

- المعيار : ISA 200 يعم هذا المعيار على تحديد الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية.
- المعيار :ISA 210 يهتم هذا المعيار بالاتفاق على شروط عمليات المراجعة.
- المعيار الدولي 220 :يتعلق بمراقبة جودة ارتباط المراجعة.
- المعيار :ISA 230 هذا المعيار يتعلق بعملية التوثيق.
- المعيار : ISA 240 يحكم مسؤولية المدقق عن الاحتيال والخطأ في التدقيق.
- المعيار :ISA 250 ستعلق بالقوانين والأنظمة المتعلقة بمراجعة البيانات المالية.
- المعيار : ISA 260 ينص على إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بأمور التدقيق.
- المعيار :ISA 265 ينص على إبلاغ المكلفين بالحوكمة وإدارة الكيانات بأوجه قصور الرقابة الداخلية.

❖ المعايير الدولية للتدقيق المرتبطة بعملية التخطيط:

- المعيار : ISA 300 يتعلق بالتخطيط لمراجعة البيانات المالية.

- المعيار الدولي 315: ينص على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرى والاتساق والتغيرات اللاحقة.
- المعيار: ISA 320 يتعلق بتحديد الأهمية أو الأهمية النسبية في التخطيط لأداء التدقيق.
- المعيار: ISA 330 يتعلق برود المدقق على المخاطر المقدرة.
- المعايير الدولية للتدقيق المرتبطة بتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة والرقابة الداخلية:
- المعيار: ISA 402 يوضح اعتبارات تدقيق كيان باستخدام منظمة خدمية.
- المعيار: ISA 450 يوضح طريقة تقييم التحريفات التي تم تحديدها أثناء التدقيق.
- ❖ المعايير الدولية للتدقيق التي تهتم بوضع عناصر الدليل (أدلة الإثبات):
- ISA 500: يتعلق بطريقة وضع الدليل.
- ISA 501: يوضح اعتبارات أدلة تدقيق محددة لأمر مختارة.
- ISA 505: يوضح طريقة وضع التأكيدات الخارجية.
- ISA 510: يتعلق بعمليات المراجعة الأولية: الأرصدة الافتتاحية.
- ISA 520: ينص على عملية الإجراءات التحليلية.
- ISA 530: يهتم بأخذ عينات التدقيق.
- ISA 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات محاسبة القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة.
- ISA 550: يتعلق بطريقة التعامل مع الأطراف ذات العلاقة.
- ISA 560: يوضح طريقة التعامل مع الأحداث اللاحقة.
- ISA 570: القلق الحالى.
- ISA 580: يوضح الإقرارات المكتوبة.

❖ المعايير الدولية للتدقيق التي توضح طريقة استخدام عمل المدققين الآخرين:

- ISA 600 طريقة استعمال و استخدام عمل مدقق حسابات آخر.
- ISA 610 يوضح اعتبارات ارتباط التدقيق الداخلي.
- ISA 620 يوضح طريقة استخدام عمل خبير.

❖ المعايير الدولية للتدقيق التي توضح طريقة وضع الاستنتاجات ورأي المراجع أو المدقق:

- ISA 700 تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية.
- ISA 701 تعديلات تقرير المدقق المستقل.
- ISA 705 رأي معدل في تقرير صادر عن مدقق حسابات مستقل.
- معيار التدقيق الدولي 706: التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
- ISA 710 نوضح المقارنات.
- ISA 720 يحدد مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.

❖ المعايير الدولية للتدقيق التي تهتم بالمجالات المتخصصة الأخرى:

- ISA 800 تقرير المدقق حول مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.
- ISA 805 يحدد اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية الفردية وعناصر أو حسابات أو عناصر محددة في بيان مالي.
- ISA 810 يوضح التزامات المحاسبة عن البيانات المالية الموجزة.

المطلب السابع: الفرق بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق

المعايير الدولية للتدقيق لا تختلف مع المعايير الجزائرية للتدقيق لا شكلا ولا مضمونا، فقد قامت الجزائر بتبني المعايير الدولية للتدقيق كما هي وترجمتها للغة الرسمية للبلاد دون إضافة أي تعديلات عليها، أما نقاط الاختلاف فالمعايير الجزائرية تكتسي الطابع المحلي يتم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وبالضبط من طرف لجنة التقييس والممارسات المهنية، وضعت في شكل غير متسلسل لأنها جاءت حسب الحاجة إلى تطبيقها في الواقع المهني، وكذا حسب درجة استيعاب المعيار من طرف المدققين، فالجزائر لم تتبنى كل المعايير نظرا لوجود البعض منها لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحلية، أما المعايير الدولية فهي تكتسي الطابع الدولي جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين الدول وتقليل التفاوت بينهما.