

مصطفى أحمد الشامي

دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي

جامعة الكويت
بولة الكويت

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى ملائمة معايير المراجعة الدولية للتطبيق على المستوى المحلي بالدول المختلفة، ومدى إمكانية الاسترشاد بها في وضع معايير مراجعة محلية ذات جودة مناسبة. ولقد أوضحت الدراسة أنه على الرغم من أن بيانات المعايير الدولية اشتملت بصفة عامة على متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، فإن هناك نوعاً من عدم الاتساق في إطارها العام، كما أن هناك قصوراً واضحاً في معالجتها لبعض الجوانب المتعلقة ببعض الموضوعات المهمة، ولقد بينت الدراسة بشيء من التفصيل أوجه القصور تلك، وأوصت بعدم الاعتماد على معايير المراجعة الدولية مصدرراً وحيداً تؤخذ عنه معايير المراجعة المحلية.

مصطلحات علمية

معايير المراجعة الدولية،
لجنة تطبيقات معايير
المراجعة الدولية، معايير
المراجعة المتعارف عليها.

تعد

المعلومات الملائمة والموثوق فيها
إحدى الدعاائم الضرورية التي
يحتاج إليها المستثمرون والدائنون وغيرهم
لاتخاذ القرارات الرشيدة في مجالات
الاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات.
ولقد أدت التطورات الاقتصادية العالمية
والاتجاه المتزايد نحو عولمة الأنشطة
الاقتصادية وما ترتب عليها من ضرورة
العمل على تسهيل تنقل رؤوس الأموال بين
الأسواق العالمية إلى ضرورة وجود درجة

من التوافقية بين المعلومات المحاسبية
التي تعدها الشركات في الدول المختلفة،
مما اقتضى ضرورة تطوير معايير محاسبة
ومراجعة قابلة للتطبيق على المستوى
الدولي. ولقد استجابت لذلك لجنة معايير
المحاسبة الدولية International
Accounting Standards Committee
(IASC)، فقامت بإصدار مجموعة متكاملة
من المعايير المحاسبية تبنتها كثير من دول
العالم. كما قامت لجنة تطبيقات المراجعة

تم تسلّم البحث في أغسطس ٢٠٠١، وأجيز للنشر في ديسمبر ٢٠٠١.

المراجعة ودعمها، وتوفير درجة عالية من الثقة في تقارير المراجعة (Ferrier, 1991: 106)، ومن ثم تساعد على زيادة مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

ولما كان من الضروري أن يكون هناك نوع من التوافق بين المعايير المحلية والمعايير المطبقة بالدول المختلفة، وذلك لمساعدة الشركات المحلية في الحصول على مصادر أموال خارجية بتكلفة معقولة؛ لذا تظهر أهمية الدراسات التحليلية الانتقادية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية بهدف تقييم تلك المعايير وتوضيح أوجه القصور فيها وكيفية معالجتها.

أهداف البحث وحدوده

يهدف هذا البحث إلى:

- ١ - تقديم دراسة تحليلية للإطار العام لمعايير المراجعة الدولية، وذلك لبيان أهم أوجه النقص فيه، وتقديم المقترحات اللازمة لاستكماله.
- ٢ - بيان مدى ملائمة معايير المراجعة الدولية للتطبيق على المستوى المحلي بالدول المختلفة، وإمكانية الاسترشاد بها في وضع معايير مراجعة محلية ذات جودة مناسبة.
- ٣ - بيان أهم أوجه القصور في محتويات بعض معايير المراجعة الدولية - في ضوء ما تسمح به مساحة هذا البحث - وخصوصا تلك التي تغطي موضوعات تحظى

الدولية International Auditing Practice Committee (IAPC) المنبثقة عن اتحاد المحاسبين الدولي International Federation of Accountants (IFAC) بجهود متواصلة في سبيل تطوير وإصدار مجموعة من معايير المراجعة الدولية بلغ عددها في نهاية عام ٢٠٠٠ ستة وثلاثين معيارا، تقوم جهات دولية مهمة مثل المنظمة الدولية للإشراف على الأسواق المالية International Organization of Securities Commissions (IOSCO) بدراسة إمكانية اعتماد استخدامها لمراجعة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية لأغراض التسجيل المتعدد Cross-bordering filling في الأسواق المالية الدولية. كما قام عدد من الدول باعتماد استخدام معايير المراجعة الدولية بوصفها معايير محلية لها، وقامت دول أخرى بإصدار معايير خاصة بها لا تختلف اختلافا جوهريا عن المعايير الدولية.

وتتوقف جودة المعلومات المحاسبية إلى حد كبير على مدى الاكتمال والجودة في معايير المحاسبة والمراجعة المستخدمة لإعداد تلك المعلومات ومراجعتها. فمعايير المحاسبة تقدم القواعد والإرشادات التي تساعد في إعداد قوائم وتقارير مالية تحتوي على معلومات ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وغيرها، كما أن معايير المراجعة تساعد في تطوير مهنة

الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية

سيتم في هذا الجزء توضيح طبيعة الدور الذي تقوم به لجنة تطبيقات المراجعة الدولية وإجراءات العمل التي تتبعها في سبيل إصدار معايير المراجعة الدولية، يلي ذلك تقديم دراسة موجزة لنطاق تلك المعايير.

دور لجنة تطبيقات المراجعة الدولية وإجراءات إصدار المعايير

دور لجنة تطبيقات المراجعة الدولية يتم إصدار معايير المراجعة الدولية عن طريق لجنة تطبيقات المراجعة الدولية وهي لجنة تابعة لاتحاد المحاسبين الدولي الذي أسس عام ١٩٧٧. وتشكل لجنة تطبيقات المراجعة الدولية بمعرفة مجلس اتحاد المحاسبين الدولي من ١٤ عضواً؛ حيث يختار المجلس الدول الممثلة في اللجنة بناء على مدى أهمية إسهام كل دولة في أعمال اللجنة، وبحيث تكون اللجنة ممثلة للمناطق الجغرافية المختلفة على المستوى العالمي (Craig et al., 2000:22) ثم تقوم المنظمات المهنية المشاركة في الاتحاد من كل دولة باختيار ممثل دولتها في اللجنة، بالإضافة إلى اثنين من المستشارين الفنيين الذين يحق لهم حضور اجتماعات اللجنة.

ولضمان الحصول على وجهات نظر متعددة ومشاركة غالبية الدول أعضاء الاتحاد في أعمال اللجنة بطريقة مباشرة أو

باهتمام خاص من مستخدمي تقارير المراجعة، وذلك بهدف مساعدة الجهات المنوط بها إصدار معايير المراجعة المحلية على تلافي أوجه القصور تلك عند وضع المعايير المحلية.

ويقتصر هذا البحث على الدراسة التحليلية الانتقادية المقارنة لمعايير المراجعة الدولية الصادرة بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية حتى أول مارس ٢٠٠١، وذلك دون التعرض للاعتبارات الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، ولا لأي من العوامل الأخرى الضرورية لتدعيم المهنة، والتي يعد وجودها ضرورياً كي تحقق معايير المراجعة الهدف المرجو منها.

خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى أربعة أجزاء رئيسية كما يلي:

- ١ - الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية.
- ٢ - دراسة تحليلية للإطار العام لمعايير المراجعة الدولية.
- ٣ - القبول الدولي لمعايير المراجعة الدولية ومحدداته.
- ٤ - خلاصة البحث ودلالاته.

غير مباشرة فإن اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة عادة ماتشمل أعضاء من خارج الدول الممثلة في اللجنة^(١). ويدعم أعمال اللجنة مجموعة استشارية تضم في عضويتها منظمات عالمية رائدة مثل البنك الدولي World Bank، ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، ولجنة بازل للإشراف على البنوك Basle Committee on Banking Supervision وغيرها^(٢).

ومنذ عام ١٩٩٤ قامت اللجنة بتغيير أسلوب عملها من مجرد إصدار إرشادات تطبيقية إلى إصدار معايير واجبة التطبيق، حيث قامت حينئذ بتعديل الإرشادات القائمة، وأصدرتها في صورة معايير مبنية في مجموعات تحتوي كل مجموعة على عدد من المعايير المتجانسة التي تختص بجانب معين من جوانب المراجعة، على أن يبوب أي معيار يصدر فيما بعد ضمن المجموعة المناسبة بغض النظر عن تاريخ إصداره.

ومن المهام الأساسية للجنة تطبيقات المراجعة الدولية - بالإضافة إلى إصدار معايير المراجعة - إصدار إرشادات خاصة بكيفية تطبيق تلك المعايير، والعمل على تحقيق نوع من القبول العام للمعايير التي تصدرها على المستوى الدولي.

إجراءات العمل اللازمة لإصدار المعايير

حددت مقدمة معايير المراجعة الدولية (AICPA, 2000: 12,053) إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية كما يلي:

- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيلياً عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصاً لذلك. وتخول لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعايير.

- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أية مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية المهمة أو غيرها. ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لإقرارها.

- بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية وغيرها من الجهات والشخصيات المهمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات.

(١) طبقاً لنشرات الاتحاد الدولي للمحاسبين يبلغ عدد المنظمات المهنية في الاتحاد ١٥٢ منظمة تمثل ١١٢ دولة.

(٢) لمزيد من التفاصيل حول أسلوب عمل اللجنة وللحصول على قائمة بأسماء تلك المنظمات راجع:

Roussey, 1999: 16

المراجعة الدولية على معايير المراجعة المحلية.

ولقد أدت الجهود الحثيثة التي بذلتها لجنة تطبيقات المراجعة الدولية في العقد الماضي إضافة إلى العوامل الخاصة بضمان مشاركة دولية واسعة في أعمال اللجنة، وعدم هيمنة المعايير الدولية على القوانين واللوائح الخاصة بالدول المختلفة، إلى حدوث نمو متزايد في عدد الدول التي تبنت معايير المراجعة الدولية بوصفها معايير أساسية لها، وكذلك في عدد الدول التي اعتمدت على معايير المراجعة الدولية في إصدار معايير محلية لا تختلف اختلافا جوهريا عن المعايير الدولية. فلقد بلغ عدد الدول التي تبنت معايير المراجعة الدولية ٣٤ دولة تمثل حوالي ٣٠٪ من الدول الممثلة في عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما بلغ عدد الدول التي أصدرت معايير خاصة بها، ولكنها متوافقة بدرجة عالية مع المعايير الدولية ٣٥ دولة (POB, 2000: 162) من بينها عدد من الدول الكبرى ذات الخبرة الواسعة في إصدار معايير المحاسبة والمراجعة كالمملكة المتحدة^(٣).

نطاق معايير المراجعة الدولية

تتكون معايير المراجعة الدولية الصادرة حتى تاريخ كتابة هذا البحث من

- يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك. وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح سارى المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار.

- يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، بشرط ألا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

القبول العام لمعايير المراجعة الدولية

تحرص لجنة تطبيقات المراجعة الدولية على أن تأخذ بعين الاعتبار - عند إصدارها للمعايير الدولية - الاختلافات القائمة بين معايير المراجعة المحلية في الدول المختلفة، حتى تتمكن من إصدار معايير يكون لها القبول الدولي. وفى حالة إصدار معايير مراجعة دولية مخالفة للقوانين واللوائح المحلية المنظمة لعملية المراجعة بأي من الدول الأعضاء فإن معايير المراجعة الدولية لا تَجِبُ القوانين واللوائح المحلية، وذلك طبقا لدستور الاتحاد الدولي للمحاسبين، إذ يتطلب الدستور من الأعضاء محاولة تطبيق معايير المراجعة الدولية كلما كان ذلك ممكنا في ظل الظروف المحلية، بالإضافة إلى محاولة إضفاء المبادئ الأساسية لمعايير

(٣) تقوم لجنة تطبيقات المراجعة البريطانية بإصدار معايير متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية، كما تضيف اللجنة في نهاية كل معيار فقرة توضح مدى توافق المعيار مع المعيار الدولي.

المجموعة الثالثة: التخطيط

وتتضمن ثلاثة معايير تتعلق بصفة أساسية بالقواعد الخاصة بتخطيط عملية المراجعة، وبالمعلومات الواجب الحصول عليها، والخاصة بطبيعة أعمال منشأة العميل، ومفهوم الأهمية النسبية، وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند تنفيذ عملية المراجعة وعند تقييم أثر أي تحريفات.

المجموعة الرابعة : الرقابة الداخلية

وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير؛ تقدم قواعد وإرشادات تتعلق بتقييم النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية، ومخاطر المراجعة وعناصرها ممثلة في المخاطر الكامنة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف. وكذلك توفر إرشادات خاصة بالمراجعة في بيئة نظم المعلومات الآلية، والاعتبارات المتعلقة بمراجعة الوحدات التي تستخدم منظمات خدمية.

المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات في المراجعة

وتتكون هذه المجموعة من ١١ معياراً، تتعلق بالقواعد والإرشادات المتعلقة بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية، والإجراءات اللازمة للحصول عليها، والعوامل التي يجب أخذها في الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة؛ كالمخزون، والمدينين، والاستثمارات طويلة الأجل، والمعلومات الخاصة بقطاعات المنشأة والدعاوي القضائية. وتوفر هذه المجموعة

٣٦ معياراً؛ يقدم الملحق رقم (١) بياناً بأرقام تلك المعايير وعناوينها، ويلاحظ أنه تم تبويبها إلى تسع مجموعات، نقدم فيما يلي نبذة موجزة عنها.

المجموعة الأولى: أمور تمهيدية

وتشتمل هذه المجموعة على معيارين؛ يهدف الأول إلى تقديم إطار عن خدمات المحاسبين القانونيين الخاصة بتقديم رأي يعطي درجة عالية أو متوسطة من التأكيد، كما يؤسس المعيار القواعد والإرشادات التي تحكم الارتباطات؛ حيث تكون درجة التأكيد التي يوفرها التقرير المقدم من المحاسب القانوني عالية ولا تغطيها معايير مراجعة قائمة. وأخيراً يوفر المعيار إطاراً يمكن استخدامه لوضع معايير لأنواع خاصة من الارتباطات لتقديم تأكيدات. أما المعيار الثاني فيهدف إلى توضيح إطار العمل لمعايير المراجعة الدولية، وذلك فيما يتعلق بأنواع الخدمات التي يؤديها المراجع، ودرجة التأكيد التي يوفرها، وما يقدمه تقرير المراجع للعميل.

المجموعة الثانية: المسؤوليات

وتشتمل هذه المجموعة على ستة معايير تغطي الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية، وشروط الارتباط، والتوثيق في عملية المراجعة، ومسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء، ومدى التزام منشأة العميل بتنفيذ القوانين واللوائح ذات العلاقة. كما اشتملت المجموعة على المعيار الخاص بالرقابة على جودة عملية المراجعة.

المراجع عن مراجعته للقوائم المالية، ومسؤوليته فيما يتعلق بكل من الأرقام المقارنة التي ترد بالقوائم المالية، والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة

وتتكون هذه المجموعة من معيارين، يوفر أولهما القواعد والإرشادات المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، كمراجعة قوائم مالية معدة طبقاً لإطار محاسبي شامل آخر، بخلاف معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة المحلية، ومراجعة حسابات معينة أو بنود معينة من القوائم المالية، ومراجعة مدى الالتزام بالشروط التعاقدية، ومراجعة القوائم المالية المختصرة. أما المعيار الثاني فيختص بالقواعد والإرشادات المتعلقة باختبار المعلومات المستقبلية، وإبداء الرأي فيها.

المجموعة التاسعة: الخدمات ذات العلاقة

وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير، تتعلق بواجبات المراجع، والشكل والمحتوى للتقرير الذي يقدمه عند قيامه بمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية والارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها خاصة بقوائم مالية. كما تتضمن القواعد والإرشادات الخاصة بمسؤوليات المحاسبين القانونيين عن الارتباطات الخاصة بتجميع المعلومات المالية وتصنيفها وتلخيصها.

أيضاً القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عندما يتم مراجعة القوائم المالية للمرة الأولى، أو عندما تكون القوائم المالية الخاصة بالسنة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراجع آخر، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة باستخدام الأساليب التحليلية وأساليب العينات خلال مراجعة القوائم المالية بالإضافة إلى القواعد الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية.

كما تقدم هذه المجموعة القواعد والإرشادات المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن مراجعة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والأحداث اللاحقة والقواعد الخاصة بمسؤوليات المراجع عن مدى ملاءمة فرض الاستمرارية بوصفها أساساً لإعداد القوائم المالية. وأخيراً اشتملت المجموعة على القواعد الخاصة باستخدام إقرارات الإدارة.

المجموعة السادسة: استخدام عمل الآخرين

وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير، تتناول القواعد والإرشادات الواجب على المراجع اتباعها عند استخدامه لأعمال مراجع خارجي آخر، وكذلك عند اعتماده على أعمال المراجعين الداخليين بالمنشأة، وعند استعماله لعمل أحد الخبراء بوصفه دليل إثبات.

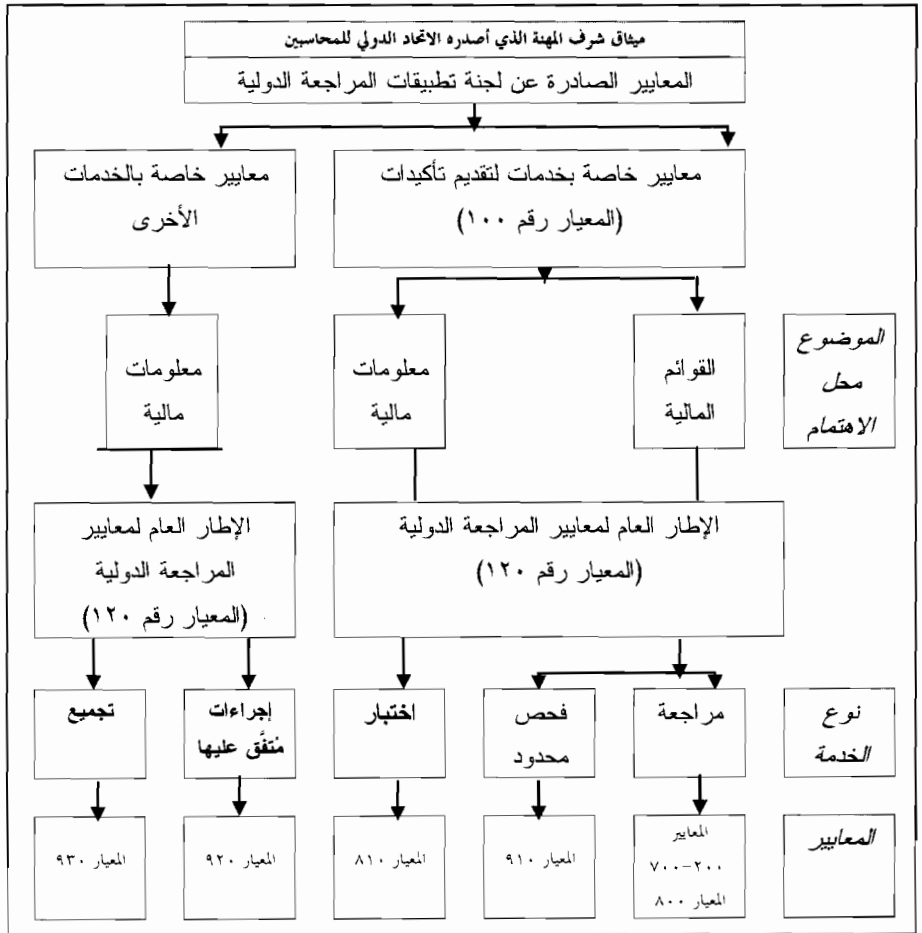
المجموعة السابعة: انتهاء عملية المراجعة وإعداد التقرير

وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير، تتعلق بالشكل والمحتوى في تقرير

دراسة تحليلية للإطار العام لمعايير المراجعة الدولية
 حسبما جاء بالإطار الخاص بالخدمات الخاصة بتقديم تأكيدات (المعيار ١٠٠)، وبإطار العمل الخاص بمعايير المراجعة الدولية (المعيار رقم ١٢٠).

شكل ١

الهيكل العام لمعايير المراجعة الدولية الصادرة حتى ٢٠٠١/٣/١ وعلاقتها بالخدمات التي يُقدمها المراجع*



(*) مأخوذ بتصريف من ملحق معيار المراجعة الدولي رقم ١٠٠.

ومن دراسة كل من نطاق المعايير وطريقة تبويبها وهيكلها العام يمكن للباحث تقديم الملاحظات الآتية:

١ - لم تتضمن بيانات المعايير الدولية أية بيانات خاصة بالمعايير العامة المتعلقة بالتأهيل العلمي والمهني للمراجع واستقلاله والعناية المهنية الواجبة. ولقد استعاضت اللجنة عن ذلك بالنص في فقرات بعض المعايير^(٤) على ضرورة الالتزام بما جاء بميثاق شرف المهنة الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهو الذي يتضمن بصفة عامة الجوانب الخاصة بالاستقلال، والنزاهة، والموضوعية، والكفاءة العلمية والمهنية، وتأدية الخدمات بعناية، والسرية، والسلوك المهني. وهذا يفسر موقع ميثاق شرف المهنة على قمة هيكل معايير المراجعة الدولية بالشكل.

٢ - يوضح الشكل اقتراحاً منطقياً لتبويب إصدارات اللجنة من المعايير، وذلك حسب طبيعة الخدمات التي يقدمها المراجع إلى قسمين رئيسين: يشتمل الأول على المعايير المتعلقة بالخدمات التي يقدم فيها المراجع تأكيدات، ويشتمل القسم الثاني على المعايير المتعلقة بالخدمات الأخرى التي

يقدمها المراجع. كما يمكن تبويب القسم الأول إلى قسمين فرعيين على الأقل: يختص أحدهما بالمعايير المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، ويختص الآخر بالمعايير الخاصة بتقديم تأكيدات أخرى. إلا أن اللجنة - وكما هو موضح بالملحق رقم ١ السابق الإشارة إليه - لم تتبع هذا التبويب، وقامت بتضمين جميع المعايير التي أصدرتها في قسم واحد تحت عنوان معايير المراجعة الدولية، على الرغم من أن كثيراً من تلك المعايير لا يتعلق بخدمات المراجعة على الإطلاق. وكان يجب تخصيص أقسام مستقلة لكل من المعايير الخاصة بمراجعة القوائم المالية، والمعايير الخاصة بتقديم تأكيدات أخرى بخلاف المراجعة، وأخيراً المعايير الخاصة بالخدمات الأخرى، وهذا هو الأسلوب المتبع تقريباً في تبويب المعايير الأمريكية والإنجليزية.

٣ - هناك نوع من عدم الاتساق في تجميع المعايير ذات العلاقة داخل المجموعات المختلفة، ومن أمثلة ذلك وضع المعيار رقم ٨٠٠ الخاص بتقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة،

(٤) راجع على سبيل المثال المعيار الدولي رقم ٢٠٠ فقرة ٤، والمعيار الدولي رقم ٩١٠ فقرة ٤.

التخطيط والرقابة الداخلية، وأدلة المراجعة، واستخدام عمل الآخرين، بالإضافة إلى بعض المعايير التي جاءت بالمجموعة الثانية الخاصة بمسؤوليات المراجع.

هـ - كما اهتمت اللجنة أيضاً بالمعايير المتعلقة بتقرير المراجع، وخصصت لها المجموعة السابعة بالكامل. ويرى الباحث أن المعيارين ٧١٠ و ٧٢٠ الخاصين بالقواعد والإرشادات المتعلقة بمسؤولية المراجع عن فحص الأرقام المقارنة والمعلومات المرافقة للقوائم المالية لا يتعلقان مباشرة بأعداد تقارير المراجعة، وإنما يتعلقان بالعمل الميداني، ومن ثم يجب إعادة تبويبهما إلى المجموعة الخاصة بمسؤولية المراجع.

مما تقدم يتضح أن هناك نوعاً من عدم الاتساق في عناصر الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية، لذا يجب على الجهات المحلية المنوط بها وضع المعايير المحلية مراعاة ذلك عند وضع المعايير المحلية. وفيما يلي يقدم الباحث بعض المقترحات التي يعتقد أنها ضرورية لمعالجة المشاكل الخاصة بعدم الاتساق في طريقة تبويب المعايير الدولية وعرضها:

١ - ضرورة وضع إطار متكامل يحدد المعايير المهنية اللازمة، والتي تغطي جميع الجوانب الخاصة بالخدمات التي يقدمها المحاسبون

وهي كلها مهام تتعلق بمراجعة قوائم مالية أو أجزاء منها مع المعيار رقم ٨١٠ الخاص باختبار المعلومات المستقبلية في مجموعة واحدة. وكذلك وضع المعيار رقم ٩١٠ الخاص بمهام الفحص المحدود للقوائم المالية مع كل من المعيارين ٩٢٠ و ٩٣٠ اللذين يتعلقان أساساً بالخدمات الأخرى التي لا يقدم المراجع عنها أي نوع من أنواع التأكيد. ويرى الباحث أنه من الأنسب وضع المعيار رقم ٨٠٠ ضمن المجموعة السابعة الخاصة بتقرير المراجع، ووضع المعيارين ٨١٠ و ٩١٠ في مجموعة أو قسم مستقل يطلق عليه المعايير الخاصة بتقديم تأكيدات أخرى، وأخيراً وضع المعيارين ٩١٠ و ٩٢٠ في مجموعة أو قسم مستقل يطلق عليه المعايير الخاصة بالخدمات الأخرى.

٤ - يلاحظ أن لجنة تطبيقات المراجعة الدولية أولت اهتماماً كبيراً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، المتعلقة بالعمل الميداني والخاصة بتخطيط أعمال المراجعة والإشراف على المساعدين، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة وبراهين كافية. ويبدو ذلك واضحاً في المعايير التي أصدرتها اللجنة، والتي اشتملت عليها مجموعات

متعددة على النحو الذي رأيناه عند
الدراسة التحليلية لإطار معايير
المراجعة الدولية.

القبول الدولي لمعايير المراجعة الدولية ومحدداته

على الرغم من الزيادة في عدد
الدول التي تبنت معايير المراجعة الدولية
أشارت بعض الدراسات (Craig *et al.*, 2000
and POB, 2000) إلى أن هناك أوجه قصور
مهمة في تلك المعايير يجب تلافياها قبل أن
تصبح جاهزة للتطبيق على المستوى
الدولي. فلقد ذكر Craig *et al.* أن تلك
المعايير غير شاملة، وأنها في الموقف نفسه
الذي كانت فيه معايير المحاسبة الدولية منذ
سنوات عديدة، وطالب لجنة تطبيقات معايير
المراجعة الدولية بإجراء تعديلات جوهرية
عليها، لكي تكون جاهزة للتطبيق على
المستوى الدولي، كما انتقد اقتصار تشكيل
اللجنة على محاسبين قانونيين فقط، وعدم
تفرغهم الكامل لأعمال اللجنة، وأخيراً عدم
اشتراك كثير من أصحاب المصلحة فيما
تنجزه اللجنة من مخرجات.

وسيقوم الباحث في هذا القسم
بتقديم دراسة انتقادية لمعايير المراجعة
الدولية لبيان مدى إمكانية الاعتماد عليها
لإتمام مراجعة ذات جودة عالية يمكن أن
ينتج عنها تقارير مراجعة مفيدة
لمستخدميها من مستثمرين ودائنين
وغيرهم. ولتحقيق ذلك سيتم دراسة مدى
اشتمال تلك المعايير على متطلبات معايير

القانونيون، بالإضافة إلى أية معايير
لازمة لضمان جودة عمليات
المراجعة، والتأكد من الالتزام
بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٢ - ضرورة وضع المعايير الخاصة
بمراجعة القوائم المالية أو بنود
منها في قسم مستقل عن المعايير
الخاصة بتقديم تأكيدات أخرى،
كخدمات الفحص المحدود، واختبار
المعلومات المستقبلية. كما يجب
وضع المعايير الخاصة بخدمات
أخرى لا يقدم فيها المراجع أي نوع
من أنواع التأكيدات في قسم خاص
بها، وأخيراً فإنه يجب تخصيص
قسم مستقل للمعايير الخاصة
بالرقابة على جودة خدمات
المراجعة.

٣ - يرى الباحث أن يتم تبويب المعايير
الخاصة بالمراجعة إلى ثلاثة
مجموعات رئيسية؛ وذلك حسب
التبويب الشائع لمعايير المراجعة
المتعارف عليها، تختص المجموعة
الأولى ببيانات المعايير العامة،
والثانية ببيانات معايير العمل
الميداني، والثالثة ببيانات معايير
تقارير المراجع، وذلك لأن هذا
التبويب يعتبر أكثر وضوحاً من
التبويب الذي اتبعته لجنة تطبيقات
معايير المراجعة الدولية، كما أنه
يتلافى المشاكل الخاصة بعدم
الاتساق في التبويب إلى مجموعات

المهنة فإن التفاصيل الخاصة بمقابلة تلك المتطلبات تعتبر مسؤولية الجهات المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالبلاد المختلفة والتي يجب أن تحددها بوضوح، وبصفة خاصة التدريب المهني المستمر لأعضاء المهنة لمقابلة التطورات السريعة والمتلاحقة في بيئة العمل المحاسبي.

إلا أن الباحث يرى أن هناك قصوراً شديداً في معالجة ميثاق المهنة لموضوع استقلال المراجع على الرغم من أهميته البالغة لتوفير ثقة مستخدمي خدمات المراجعة في تقرير المراجع. فلم يتعرض ميثاق المهنة بتفصيل مناسب للمظاهر التي تهدد استقلال المراجع. ويُعد النمو المطرد في الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون لعملائهم - بخلاف خدمات المراجعة - أحد أهم المظاهر التي قد تهدد استقلال المراجعين على المستوى الدولي، والتي لم يتعرض لها الميثاق بتفصيل مناسب، فلقد أوضحت إحدى الدراسات^(٥) أن ٤٤٪ من إجمالي إيرادات الخمسة الكبار في عام ١٩٩٩ جاءت من الخدمات الاستشارية مقابل ٣٤٪ من خدمات المحاسبة والمراجعة، و٢٢٪ من الخدمات الضريبية.

والجدير بالذكر أن هيئة سوق المال الأمريكية (U.S SEC, 2000) قامت مؤخراً بتحديد عشرة أنواع من الخدمات التي اعتبرت قيام المراجع بأدائها للعمليات

المراجعة المتعارف عليها^(٥)، مع تقديم دراسة انتقادية لبعض بيانات المعايير التي تغطي مجالات تعتبر محل اهتمام خاص لمستخدمي خدمات المراجعة.

مدى وفاء معايير المراجعة الدولية لمتطلبات المعايير العامة للمراجعة

يمكن القول إن بيانات المعايير الدولية اشتملت بصفة عامة على متطلبات المعايير العامة للمراجعة، وذلك من حيث التأهيل العلمي والمهني للمراجع، واستقلاله، والعناية المهنية الواجبة. فلقد نصت الفقرة رقم ٤ من المعيار رقم ٢٠٠ على ضرورة التزام المراجع بما جاء بميثاق المهنة الخاص بالمحاسبين القانونيين، والذي يغطي الجوانب الخاصة بالاستقلال، والنزاهة، والموضوعية، والكفاءة العلمية والمهنية، وتأدية الخدمات بعناية، والسرية، والسلوك المهني، والالتزام بالمعايير الفنية. ولقد تضمن الجزء الثالث من الميثاق المذكور على بعض التفاصيل المتعلقة بالكفاءة العلمية والمهنية، كما نص الجزء الثامن على ضرورة أن يحافظ المحاسبون القانونيون على استقلالهم أثناء تأدية واجباتهم المهنية. واشتمل على أمثلة لبعض المواقف التي قد تثير شكوكا في استقلال المحاسب القانوني.

ويمكن القول إنه على الرغم من أن معالجة المتطلبات الخاصة بالكفاءة العلمية والمهنية جاءت بصفة عامة في ميثاق

(٥) من الدراسات الأولية في هذا الصدد دراسة محمود، ١٩٨٩: ١٧٧ - ١٩٩، ولطفي، ١٩٩٨: ٢١٤ - ٢٣٠.

(٦) راجع: Public Oversight Board, 2000, Op. cit: 112.

الأخطاء والغش، والمراجعة في ظل بيئة الحاسب الآلي، ونظراً لأن العديد من الدراسات السابقة أثبتت أن الموضوعات التي تغطيها تلك المعايير تحظى باهتمام خاص من مستخدمي تقارير المراجعة (Holt and Moizer, 1990; Benau *et al.*, 1993 and Humphrey *et al.*, 1993) سيحاول الباحث توضيح بعض جوانب القصور في تلك المعايير، وذلك في ضوء ما جاء بالدراسات السابقة، وبالمقارنة مع معايير المراجعة الأمريكية والإنجليزية ذات العلاقة وبإيجاز يتناسب مع طبيعة الدراسة الحالية.

دور المراجع في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط

أوضح المعيار الدولي رقم ٥٧٠ أن على المراجع عند تخطيطه وتأديته لأعمال المراجعة، وعند تقييمه للنتائج التي يحصل عليها أن يأخذ بعين الاعتبار مدى ملاءمة فرض الاستمرار الذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية. وعلى ذلك يتضح أن المعيار لم يلزم المراجع بصورة واضحة بضرورة تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط.

ويمكن القول أن متطلبات المعيار الدولي رقم ٥٧٠ تشبه إلى حد كبير متطلبات معيار المراجعة الأمريكي رقم ٢٤ الذي كان قد صدر في عام ١٩٨١، والذي تعرض لانتقادات حادة بوصفه أحد أهم الأسباب لما سمي بفجوة التوقعات (Campbell and Mutchler, 1998)؛ لأن

متعارضا مع استقلاله. ولقد اشتملت تلك الخدمات بصفة أساسية علي خدمات إمساك الدفاتر، وإعداد القوائم المالية، وتصميم نظم المعلومات وتشغيلها، والتقييم والاستشارات الاكتوارية، والمراجعة الداخلية، والخدمات الإدارية، والخدمات الخاصة باستقطاب عاملين، وخدمات الوساطة المالية والاستشارات القانونية.

وعلى الرغم من أن هناك جهوداً حالية يقوم بها اتحاد المحاسبين الدولي لمواجهة الانتقادات الخاصة باستقلال المراجع تمثلت في إصدار مسودة لتعديل أحكام ميثاق شرف المهنة (IFAC, 2001) فإن الباحث يري أن المسودة لا تقدم حلاً محدد وواضح لمعالجة الوضع القائم، وإنما اقتصر على تقديم إطار عام لمعالجة المظاهر التي تهدد استقلال المراجع بالتحديد والتقييم، وتحديد ما يجب اتخاذه من إجراءات لتخفيض تلك التهديدات إلى مستوى مقبول.

مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بمتطلبات معايير العمل الميداني

أوضح القسم السابق أن معايير المراجعة المتعلقة بالعمل الميداني تغطي بصفة عامة جميع الجوانب المتعلقة بالعمل الميداني. إلا أن بعض الدراسات أشارت إلى أن هناك قصوراً في بعض تلك المعايير، وخصوصاً المعايير المتعلقة بكل من مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، ودور المراجع في اكتشاف

كما قام Holder-Webb and Wilkins (2000) باختبار ما إذا كانت المتطلبات الإضافية التي جاء بها المعيار رقم ٥٩ قد ساعدت المستثمرين على التنبؤ بفشل المنشآت، وذلك عن طريق مقارنة مدى استجابة أسعار الأسهم لإشهار الإفلاس، وذلك بالنسبة لمجموعتين من الشركات: إحداهما حصلت على تقارير مراجعة معدلة بسبب مشكلة الاستمرارية، والأخرى حصلت على تقارير مراجعة غير معدلة. ولقد وجد الباحثان أن استجابة أسعار الأسهم بالنسبة للمجموعة الأولى كانت أقل، مما يعني أن المستثمرين كانوا يتوقعون حدوث الإفلاس لتلك المجموعة بناءً على المعلومات التي حصلوا عليها من تقارير المراجعة. كما وجد الباحثان أيضاً أن استجابة أسعار الأسهم بالنسبة للشركات التي استلمت تقارير معدلة في ظل المعيار رقم ٥٩ كانت أقل سلبية من الشركات التي استلمت تقارير معدلة في ظل المعيار رقم ٣٤؛ مما جعل الباحثان يستنتجان أن تقارير المراجعة المعدلة بسبب مشكلة الاستمرارية والصادرة في ظل المعيار رقم ٥٩ قد ساعدت المستثمرين في التنبؤ بحدوث الإفلاس، وهذا يدل على أن لرأي المراجع المعدل بسبب مشكلة الاستمرارية في ظل متطلبات المعيار رقم ٥٩ محتوى معلوماتياً إضافياً بالنسبة للمستثمرين.

وعلى ذلك فإن الباحث يرى أنه يجب إعادة النظر في المتطلبات الخاصة بدور المراجع في تقييم قدرة المنشأة على

تقرير المراجع لا يقدم في ظل تلك المتطلبات تحذيرات مبكرة للمستثمرين والدائنين عن احتمال فشل المنشآت. ولقد ترتب على تلك الانتقادات قيام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٨٨ بإلغاء المعيار رقم ٣٤، وإصدار المعيار رقم ٥٩، والذي جعل من عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط إحدى مسؤوليات المراجع؛ إذ نصت الفقرتان الثانية والثالثة منه على أنه يجب على المراجع أن يقيم ما إذا كانت هناك شكوك قوية في قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد على عام من تاريخ القوائم المالية. هذا، ولقد أوضحت دراسات تالية أن المعيار رقم ٥٩ قد أدى بشكل كبير إلى سد فجوة التوقعات فيما يتعلق بموضوع الاستمرارية.

فلقد قام Raghunadan and Rama (1995) بدراسة آثار المعيار رقم ٥٩ على تقارير المراجعين الخاصة بعينة مكونة من شركات تعاني من صعوبات مالية لم يتم إشهار إفلاسها وشركات أشهر إفلاسها فعلاً، ولقد وجد الباحثان أن احتمال إصدار رأي بتقرير معدل بسبب مشكلة الاستمرارية زادت بعد إصدار المعيار رقم ٥٩ بالنسبة لعينة الدراسة، مما حدا بهما إلى استنتاج أن للمعيار أثراً جوهرياً على تقارير المراجعة الخاصة بالمنشآت التي تعاني من صعوبات مالية، ومن ثم نجاح جهود لجنة معايير المراجعة في سد فجوة التوقعات.

الأخطاء والغش، وذلك لتلبية احتياجات مستخدمي خدمات المراجعة.

ويمكن القول إن بداية المرحلة الثالثة جاءت مع إصدار لجنة تطبيقات المراجعة الدولية للدليل رقم ١١ في أكتوبر ١٩٨٢، والذي عدلته اللجنة وأصدرته في صورة معيار برقم ٢٤٠ في عام ١٩٩٤، وكذلك قيام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٨٣ بإصدار المعيار الأمريكي رقم ٥٣، والذي تعرض فيما بعد لانتقادات عديدة (Guy and Carmichael, 2001: 316.2) أدت إلى قيام المعهد بإلغائه وإصدار المعيار رقم ٨٢ بدلا منه في عام ١٩٩٧. وفيما يلي يعرض الباحث لأهم مقتضيات المعيار رقم ٢٤٠، وأهم أوجه القصور به، مقارنة بالمعيار الأمريكي رقم ٨٢.

ينص المعيار رقم ٢٤٠ على ضرورة قيام المراجع عند تخطيطه لعملية المراجعة بتقييم مخاطر احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية، بسبب الغش أو الأخطاء وأن عليه أن يحصل من الإدارة على استفسارات بخصوص حالات الغش أو الأخطاء التي تم اكتشافها خلال الفترة^(٧). وبناء على تقييمه لتلك المخاطر عليه أن يصمم إجراءات مراجعة كافية للحصول على تأكيدات معقولة عن اكتشاف أي تحريفات جوهرية في القوائم المالية ناتجة عن الغش أو الأخطاء. كما أن المعيار يتطلب من المراجع أن يعدل من إجراءات

الاستمرار في النشاط كما وردت بالمعيار الدولي رقم ٥٧٠، لإلزام المراجع صراحة بضرورة تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في النشاط لمدة سنة من تاريخ القوائم المالية.

مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش

يُعد موضوع مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش من أكثر الموضوعات إثارة للجدل؛ فطبقاً للتحليل الذي قدمه Gwilliam (1987) عن الدراسات والإصدارات المهنية في هذا المجال يمكن القول بحدوث تحولات جوهرية في حدود هذه المسؤولية خلال مراحل التاريخ الحديث للمراجعة، ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل مختلفة. ففي خلال القرن التاسع عشر وحتى أوائل القرن العشرين كان الهدف الأساسي من المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش ومنعهما. وخلال الفترة التالية وحتى السبعينيات تحول هدف المراجعة إلى إبداء الرأي عن مدى صدق القوائم المالية وعدالتها، وتحدد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش في الأحوال التي يمكن فيها إثبات عدم اتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها. أما المرحلة الثالثة والأخيرة فقد تميزت بتدخل الهيئات المهنية المختلفة بإصدار معايير وإرشادات تتطلب دوراً أكثر إيجابية للمراجع في اكتشاف

(٧) لمراجعة كيفية تطبيق ما جاء بالمعيار راجع: Guy and Carmichael, 2000:240.1 - 240.7.

بها لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش.

ويمكن في هذا الصدد الاستفادة بما جاء بمعيار المراجعة الأمريكي رقم ٨٢، والخاص بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء. فلقد حدد المعيار مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش بطريقة أكثر إيجابية، إذ نص على أن المراجع مسؤول عن تخطيط المراجعة وتنفيذها للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات جوهرية، كما تطلب المعيار تحديدا ضرورة قيام المراجع بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، وحدد عناصر المخاطر المرتبطة بتلك التحريفات، وقدم أمثلة وإرشادات عن كيفية تقييم تلك العوامل والاستفسارات التي يجب أن يحصل عليها المراجع من الإدارة في هذا الشأن. كما تطلب المعيار من المراجع ضرورة توثيق جميع الإجراءات التي تم القيام بها لتقييم عناصر المخاطر المختلفة، وما يجب على المراجع عمله في حالة اكتشاف تحريفات جوهرية^(٨).

المراجعة في ظل نظم المعلومات الآلية

يرى (Simnett and Tatum 2001) أن القواعد والإرشادات التي وردت بالمعيار الدولي رقم ٤٠١ الصادر عام ١٩٩٤،

المراجعة أو أن يقوم بإجراءات إضافية إذا تبين له خلال تنفيذ إجراءات المراجعة أن هناك احتمالات لوجود غش أو خطأ يتوقع أن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. وينص المعيار صراحة على أن مسؤولية اكتشاف الأخطاء ومنعها تقع على عاتق الإدارة من خلال التطبيق السليم لنظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وأن المراجع ليس مسؤولاً عن منع الغش والأخطاء، وإن كان تنفيذ عملية المراجعة قد يكون عاملاً مساعداً على تقليلهما.

وعلى الرغم من أن هناك اتفاقاً عاماً على أن مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء لا تقع بالدرجة الأولى على كاهل المراجع يرى الباحث أن المعيار أخفق في تحديد دور أكثر إيجابية للمراجع في اكتشاف الغش والأخطاء، وذلك عن طريق عدم تحديد إطار محدد وواضح لمسؤولية المراجع عند تقييمه لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، ولا تحديد ماهية عناصر الخطر الخاصة بالغش، سواء كانت متعلقة بالتلاعب في أرقام القوائم المالية، أو باختلاس بعض الأصول. كما لم يزود المعيار المراجع بقواعد أساسية عن نوعية عمل المراجعة الواجب القيام به للوفاء بمسؤولياته عن اكتشاف التحريفات الجوهرية، كما لم يلزم المعيار المراجعين بضرورة توثيق جميع الأعمال التي يقومون

(٨) لمزيد من التفاصيل حول كيفية وفاء المراجع بالتزاماته في ظل المعيار الأمريكي رقم ٨٢ وعن ممارسات شركات المراجعة الأمريكية بهذا الشأن راجع على سبيل المثال:

Munter & Ratcliffe 1998: 37-43, Barnett et al., 1998: 69-73 and Sheltan et al., 2001: 19-23.

وان كان هناك قصور وعدم وضوح في بعض فقرات المعيار، وذلك فيما يختص بالتقرير عن مدى الثبات في استخدام المباديء المحاسبية، ونوع الرأي الذي يصدره المراجع.

كما يرى الباحث أن هناك قصوراً في محتويات هذه المجموعة يجب معالجته، إذ لم تتضمن معياراً خاصاً بتقرير المراجع إلى الإدارة بخصوص نقاط الضعف في نظام المراقبة الداخلية التي قد يكتشفها خلال تنفيذه لعملية المراجعة. كما لم تتضمن معياراً خاصاً بتقرير المراجع للجهات الرقابية في حالة اكتشافه مخالفات للوائح والقوانين عند مراجعة المنشآت الخاضعة لإشراف تلك الجهات كالبنوك وغيرها. ويمكن بهذا الصدد الاسترشاد بمعايير المراجعة البريطانية وبالتحديد المعيارين ٦١٠ و ٦٢٠ لسد النقص القائم في معايير المراجعة الدولية.

خلاصة البحث ودلالاته

خلاصة البحث

قدم هذا البحث دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية؛ وذلك لبيان مدى قبولها دولياً، وإمكانية الاعتماد عليها في إعداد معايير المراجعة المحلية. فأوضحت الدراسة أن الاعتبارات الخاصة بطريقة تشكيل لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، وضمان مشاركة دولية واسعة في أعمالها، وإجراءات العمل اللازمة لإصدار المعايير، وعدم هيمنة المعايير الدولية على القوانين واللوائح الخاصة بالدول المختلفة، بالإضافة إلى الجهود الكبيرة التي

والخاص بوضع قواعد للإجراءات التي يجب اتباعها عندما تتم المراجعة في ظل نظم المعلومات الآلية لم تعد تتناسب مع التطورات المتلاحقة والسريعة التي حدثت في تكنولوجيا المعلومات وبصفة خاصة التجارة الإلكترونية Electronic Commerce، الشبكات الخاصة Customized Network، والتقارير المالية عبر الإنترنت Electronic Reporting on the Internet وغيرها. لذا فإن الأمر يتطلب من لجنة معايير المراجعة الدولية ضرورة وضع قواعد وإرشادات خاصة بكيفية تقييم مخاطر الرقابة وإجراءات المراجعة التي تتناسب مع تلك التطورات.

مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بمتطلبات إعداد تقارير المراجعة

اهتمت لجنة تطبيقات المراجعة الدولية بمعايير المراجعة المتعارف عليها المتعلقة بتقرير المراجع، وخصصت لها المجموعة السابعة التي تشتمل على ثلاثة معايير هي معيار تقرير المراجع عن القوائم المالية، ومعيار الأرقام المقارنة، ومعيار المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية. وكما أشار الباحث في القسم السابق فإن معياري الأرقام المقارنة، والمعلومات المرافقة يتعلقان أساساً بالعمل الميداني، ويجب إعادة تبويبهما ضمن المجموعة الخاصة بمسؤولية المراجع. ويمكن القول إن معيار تقرير المراجع يغطي بصفة عامة جميع الجوانب المتعلقة بإعداد تقرير المراجعة عن القوائم المالية،

الرغم من أن معايير المراجعة الدولية قد وصلت إلى درجة معقولة من الاكتمال فإن هناك كثيراً من الانتقادات التي توجه إليها، ومن ثم فإنه - عند الاسترشاد بها في وضع المعايير المحلية - يجب مراعاة أوجه النقص القائمة في تلك المعايير في ضوء ما قدمته هذه الدراسة، وعلى أن يتم اتباع الإجراءات المناسبة في إعداد المعايير المحلية وإصدارها.

وبالنسبة للباحثين والجهات البحثية يمكن القول إن وضع معايير المراجعة المحلية يقتضي القيام في المرحلة الحالية بدراسات بحثية عديدة لتحديد احتياجات مستخدمي خدمات المراجعين وتوقعاتهم، وكذلك اتجاهات مهنة المراجعة وقدراتها على مقابلة تلك الاحتياجات. كما أن إصدار معايير المراجعة المحلية سوف يفتح آفاقاً رحبة لدراسات بحثية مستقبلية لدراسة المحتوى المعلوماتي لتلك المعايير من وجهة نظر المستثمرين والدائنين وغيرهم من الطوائف المستخدمة لتقرير المراجع.

وبالنسبة للتعليم والتدريب المحاسبي يرى الباحث أنه أصبح من الضروري أن تحتوي المقررات الخاصة بالمراجعة بالجامعات المختلفة على أجزاء مهمة، تتعلق بمعايير المراجعة الدولية، كما أنه من الضروري إمداد ممارسي المهنة بالمهارات اللازمة لتطبيق معايير المراجعة الدولية، وتبصيرهم بأهم أوجه القصور القائمة بها، وبضخامة العبء الملقي على عاتقهم في المرحلة المقبلة.

بنلتها لجنة تطبيقات المراجعة الدولية في العقد الماضي أدت إلى حدوث نمو متزايد في عدد الدول التي تبنت معايير المراجعة الدولية بوصفها معايير أساسية لها، وكذلك في عدد الدول التي اعتمدت على معايير المراجعة الدولية في إصدار معايير محلية لا تختلف اختلافاً جوهرياً عن المعايير الدولية.

كما أوضحت الدراسة أنه على الرغم من أن بيانات المعايير الدولية اشتملت بصفة عامة على متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، إلا هناك نوعاً من عدم الاتساق في إطارها العام، كما أن هناك قصوراً واضحاً في معالجتها لبعض الجوانب المتعلقة ببعض الموضوعات المهمة؛ كموضوع استقلال المراجع، ومسؤولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، ودور المراجع في اكتشاف الأخطاء والغش، والمراجعة في ظل بيئة الحاسب الآلي، وتقارير المراجعة. ولقد بينت الدراسة بشيء من التفصيل أوجه القصور تلك، وأوصت بعدم النظر إلى معايير المراجعة الدولية على أنها المصدر الوحيد الذي تؤخذ عنه معايير المراجعة المحلية.

دلالات البحث

لهذا البحث دلالات مهمة بالنسبة للجهات المعنية بإصدار معايير المراجعة المحلية، وبالنسبة للباحثين، والدراسات البحثية المستقبلية، وكذلك بالنسبة للمهتمين بالتعليم المحاسبي والتدريب.

فبالنسبة للجهات المعنية بإصدار معايير المراجعة أوضحت الدراسة أنه على

المراجع

- أمين السيد أحمد لطفي، ١٩٩٨، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
- سمير عبدالغني محمود، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص، الأهداف، الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد ٦٣، السنة التاسعة والعشرون: ١٧٧-١٩٩.
- American Institute of Certified Public Accountants. 1981. The Auditor's Considerations When a Question Arises about an Entity's Continued Existence. *Statement on Auditing Standards No. 34*, New York: AICPA.
- American Institute. of Certified Public Accountants. 1988. The Auditor's Considerations of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern. *Statement on Auditing Standards No. 59*, New York: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants. 1997. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, *Statement on Auditing Standards No. 82*, New York: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants. 2000. *AICPA Professional Standards*, Volume 2, New York: AICPA.
- Arens, A. and J. Loebbecke. 2000. *Auditing: An Integrated Approach*, 8th Edition, Prentice Hall Inc: N.J.
- Auditing Practices Board. 1994. The Auditors' Right and Duty to Report to Regulators in the Financial Sector. *Statement of Auditing Standards No. 620*, London.
- Auditing Practices Board. 1995. Reports to Directors or Management. *Statement of Auditing Standards No. 610*, London.
- Barnett, A. J. Brown, R. Fleming and W. Read. 1998. The CPA As Fraud-Buster. *Journal of Accountancy*, (May): 69-73.
- Benau, M., C. Humphrey, P. Moizer and S. Turley. 1993. Auditing Expectation and Performance in Spain and Britain: A Comparative Analysis, *The International Journal of Accounting*, 28 (4): 281-307.
- Campbell, J. and J. Mutchler. 1988. The Expectation-Gap and Going Concern Uncertainties. *Accounting Horizons* (March): 42-49.
- Craig, J., D. Carmichael and D. Guy. 2000. Are International Auditing Standards Ready to Replace U.S. GAAS?. *The CPA Journal* (June): 21-24 & 74-75.
- Ferrier, R. 1991. Auditing Standards and Guidelines, in Cherer, M. and Turley, S. (eds), *Current Issues in Auditing*, Paul Champain Publishing Ltd, London: 99-111.

- Guy, D. and D. Carmichael. 2000. *Guide to International Standards on Auditing & Related Services*, 2nd Edition, Practitioners Publishing Company, Texas.
- Guy, D. and D. Carmichael. *Practitioner's Guide to GAAS 2001*, John Wiley & Sons, Inc., N.J.
- Gwilliam, D. 1987. *A Survey of Auditing Research*, Prentice-Hall International, NJ (in Association with the Institute of Chartered Accountants in England and Wales).
- Holder-Webb, L. and M. Wilkins. 2000. The Incremental Information Content of SAS No. 59 Going - Concern Opinion. *Journal of Accounting Research*, 38, No. (1): 209-219.
- Holt, G. and P. Moizer. 1990. The Meaning of Audit Reports. *Accounting and Business Research*, 20 (78): 111-121.
- Humphrey, C., P. Moizer and S. Turley. 1993. The Audit Expectation Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Journal of Business Research*, 23 (91A): 395-411.
- IFAC Ethics Committee. 2001. *Independence: Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants*, New York: IFAC (April).
- IFAC International Auditing Practices Committee. 2000. *Assurance Engagements: International Standard on Auditing*, New York: IFAC (June).
- Munter, P. and T. Ratcliffe. 1998. Auditor's Responsibilities for Detection of Fraud, *National Public Accountant*, (August): 37-43.
- Public Oversight Board. 2000. *The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations*, Stamford, CT, POB (August).
- Raghunandan, K. and D. Rama. 1995. Audit Reports for Companies in Financial Distress: Before and After SAS No. 59, *Auditing: A journal of Practice & Theory*, 14 (Spring): 50-63.
- Roussey, R. 1999. The Development of International Standards on Auditing. *The CPA Journal*, (October): 14 - 20.
- Shelton, S., O. Whittington and D. Landsittel. 2001. Auditing Firms' Fraud Risk Assessment Practices. *Accounting Horizons*, 15 (1): 19-33.
- Simnett, R. and Tatum, K. 2001. Recent Developments in International Auditing Standards. *The Auditor's Report*, 24 (2). <http://www.accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/Pubs/Audrep/01winter/item04.htm>.
- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales. *Auditing & Reporting 2000/2001: A Full Text of the Essential Auditing Standards and other Guidance on Auditing Extant at 30 April 2000*, ABG Professional Information, London.
- U.S. Securities and Exchange Commission. 2000. Final Rule: *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*, Release No. 33-7919; 34-43602; 35-27279; IC-24744; IA-1911; FR-56; File No. S7-13-00, (November).

ABSTRACT

ARE INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING READY FOR ADOPTION AT THE NATIONAL LEVEL?

MOSTAFA AHMED EL-SHAMY

Kuwait University

The main objective of this study is to investigate whether International Standards on Auditing (ISA) are ready for implementation worldwide. The study indicates that the great efforts by the International Auditing Practice Committee (IAPC) have lead to a growing acceptance and adoptin of ISA by a number of large international accounting firms as well as numbers of countries. The study indicates also that although ISA covers most of the requirements of the Generally Accepted Auditing Standards (GAAS), there are some inconsistencies and limitations on its scope. There are some limitations on its coverage of some important topics such as auditor's independence, the auditor's responsibilities when there is a question about the entity's ability to continue as a going concern, the auditor's responsibilities for detection of fraud, auditing in a computerized enviornment, and auditor's reports. The study concludes that national accountancy bodies and regulators should not depend solely on ISA while developing their own national auditing standards.

مصطفى أحمد الشامي (دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، فبراير ١٩٨٩) أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة المنوفية، معار حالياً لكلية العلوم الإدارية، جامعة الكويت. له اهتمامات بحثية تشمل المعلومات المحاسبية وأسواق المال، المحتوى المعلوماتي للمقاييس المحاسبية الخاصة بالأرباح والتدفقات النقدية والقيمة المضافة، التنبؤ بتعثر الشركات، جودة المعايير المحاسبية، معايير المراجعة.

ملحق ١

بيان بمعايير المراجعة الدولية الصادرة حتى ٢٠٠١/٣/١

مسلسل المعيار	رقم المعيار	تاريخ الإصدار	المجموعة والمعيار
أمور تمهيدية (١٩٩-١٠٠)			
١	١٠٠	٢٠٠٠/٦	الارتباطات الخاصة بتقديم تأكيدات
٢	١٢٠	١٩٩٤/٧	إطار العمل لمعايير المراجعة الدولية
المسؤوليات (٢٩٩-٢٠٠)			
٣	٢٠٠	١٩٩٤/٧	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية
٤	٢١٠	١٩٩٤/٧	شروط الارتباط في عملية المراجعة
٥	٢٢٠	١٩٩٤/٧	الرقابة على جودة عملية المراجعة
٦	٢٣٠	١٩٩٤/٧	التوثيق
٧	٢٤٠	١٩٩٤/٧	الغش والأخطاء
٨	٢٥٠	١٩٩٥/٧	مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية
التخطيط (٣٩٩-٣٠٠)			
٩	٣٠٠	١٩٩٤/٧	التخطيط
١٠	٣١٠	١٩٩٤/٧	المعرفة بأعمال المنشأة
١١	٣٢٠	١٩٩٤/٧	الأهمية النسبية في المراجعة
الرقابة الداخلية (٤٩٩-٤٠٠)			
١٢	٤٠٠	١٩٩٤/٧	تقييم المخاطر ونظام الرقابة الداخلية
١٣	٤٠١	١٩٩٤/٧	المراجعة في بيئة نظم المعلومات الآلية
١٤	٤٠٢	١٩٩٤/٧	الاعتبارات المتعلقة بمراجعة الوحدات التي تستخدم منظمات خدمية
أدلة الإثبات في المراجعة (٥٩٩-٥٠٠)			
١٥	٥٠٠	١٩٩٤/٧	أدلة الإثبات في المراجعة
١٦	٥٠١	١٩٩٤/٧	أدلة الإثبات في المراجعة - اعتبارات اضافية لبند معينة
١٧	٥٠٥	٢٠٠٠/٦	المصادقات الخارجية
١٨	٥١٠	١٩٩٦/٧	الارتباطات للمرة الأولى - الأرصدة الافتتاحية
١٩	٥٢٠	١٩٩٤/٧	الإجراءات التحليلية
٢٠	٥٣٠	١٩٩٨/١	استخدام أسلوب العينات والإجراءات الاختبارية الأخرى
٢١	٥٤٠	١٩٩٤/٧	مراجعة التقديرات المحاسبية
٢٢	٥٥٠	١٩٩٤/٧	الأطراف ذات العلاقة
٢٣	٥٦٠	١٩٩٤/٧	الأحداث اللاحقة
٢٤	٥٧٠	١٩٩٥/٧	قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط
٢٥	٥٨٠	١٩٩٤/٧	إقرارات الإدارة

مصطفى الشامي

مستند المعيار رقم المعيار تاريخ الإصدار	المجموعة والمعايير		
	استخدام عمل الآخرين (٦٩٩-٦٠٠)		
٢٦	٦٠٠	١٩٩٥/٧	استخدام عمل مراجع آخر
٢٧	٦١٠	١٩٩٥/٧	استخدام عمل المراجعة الداخلية
٢٨	٦٢٠	١٩٩٤/٧	استخدام عمل خبير
	انتهاء عملية المراجعة وإعداد التقرير (٧٩٩ - ٧٠٠)		
٢٩	٧٠٠	١٩٩٤/٧	تقرير المراجع عن القوائم المالية
٣٠	٧١٠	١٩٩٦/٤	الأرقام المقارنة
٣١	٧٢٠	١٩٩٤/٧	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي يمكن مراجعتها
	المجالات المتخصصة (٩٠٠ - ٩٩٩)		
٣٢	٨٠٠	١٩٩٤/٧	تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة
٣٣	٨١٠	١٩٩٤/٧	اختبار المعلومات المالية المستقبلية
	الخدمات ذات العلاقة (٩٠٠ - ٩٩٩)		
٣٤	٩١٠	١٩٩٤/٧	مهام الفحص المحدود للقوائم المالية
٣٥	٩٢٠	١٩٩٤/٧	الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها خاصة بالقوائم المالية
٣٦	٩٣٠	١٩٩٤/٧	الارتباطات لتجميع معلومات مالية



حوليات الآداب والعلوم الاجتماعية



تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت

دورية علمية محكمة تتضمن مجموعة من الرسائل وتعني بنشر الموضوعات التي تدخل في مجالات اهتمام الأقسام العلمية لكليتي الآداب والعلوم الاجتماعية

- ◆ تنشر الأبحاث والدراسات الأجنبية باللغتين العربية والإنجليزية شريطة أن لا يقل حجم البحث عن ٦٠ صفحة وأن لا يزيد على ٢٠٠ صفحة مطبوعة من ثلاث نسخ.
- ◆ لا يقتصر النشر في الحوليات على أعضاء هيئة التدريس لكليتي الآداب والعلوم الاجتماعية فحسب بل يشمل ما يعادل هذه التخصصات في الجامعات والمعاهد الأخرى داخل الكويت، وخارجها.
- ◆ يرفق بكل بحث ملخص له باللغة العربية وآخر بالإنجليزية لا يتجاوز ٢٠٠ كلمة.
- ◆ يمنح المؤلف ٣٠ نسخة مجاناً.

رئيسة هيئة التحرير

د. نسيمه راشد الغيث

اتراكات	لألفراد	للمؤسسات
داخل الكويت	٧ د.ك	٣٧ د.ك
الدول الأجنبية	٣٧ دولاراً أمريكياً	١٥٠ دولاراً أمريكياً
الدول العربية	١٠ د.ك	٣٧ د.ك

ثمن الرسالة : للأفراد ٥٠٠ فلس
ثمن المجلد السنوي: للأفراد ١٠ دك

توجه المراسلات إلى:

رئيسة هيئة تحرير حوليات الآداب والعلوم الاجتماعية
ص.ب: ١٧٣٧٠ - الخالدية - رمز بريدي 72454 : هاتف/فاكس: ٤٨١٠٣١٩
ISSN 1560-5248 Key title: Hawliyyat Kulliyyat al-adab
<http://Pubcouncil.kuniv.edu.kw/AFA/>
E-mail: aotfoa@kuc01.kuniv.edu.kw