المراجعة الخارجية وإجراءاتها في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة

(دراسة ميدانية على مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية العراقية)

بحث أعدّ في المحاسبة

إعداد: رولا محمد سوبرة

الفصل الثاني: نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

ان المراجعة الخارجية تعتبر مهنه كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصياتها المميزة لها وهذا ما سنحاول توضيحه خلال هذا الفصل.

▪ مفهوم المراجعة :

وفقا لما قدمته لجنه المفاهيم الأساسية للمراجعة المشتقة عن جمعيه المحاسبة الأمريكية فانه يتم تعريف المراجعة بأنها عمليه منظمه تنطوي علي تجميع وتقويم موضوعي لا لدله المتعلقة بمعلومات مقدمه عن احداث وتصرفات اقتصاديه وذلك للتحقق من درجه التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين[1]

▪ تعريف المراجعة الخارجية :

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عمليه منظمه للتجميع والتقييم الموضوعي والدله الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدي تمشي هذه مع المعايير المحددة و توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية اصحا المصلحة في المشروع

كما تعرف بأنها عمليه منظمه للوصول علي القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة علي الاحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقه موضوعيه لغرض التأكد من درجه مسايره هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك لا لطراف المعنية [2]

---

[1] د. محمد سمير، د. عبد الوهاب نصر علي الم ارجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعير الدولية، الإسكندرية، الدار الجامعية 2002 ،ص3.

[2] د. عبد الفتاح محمد، رجب السيد راشد وأخرون، مصر، الدرار الجامعية،2002 ،ص 2.

كذلك تعرف بانها المراجعة التي يقوم بها شخص مؤهل و مدرب ومستقل ومحايد ومسؤول الحسابات و القوائم المالية لها وهدفها ابداء الراي الفني المحايد علي هذه القوائم المالية

وهنالك ايضا تعريف للمراجعة عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت الم ارجعة فحصاً انتقادياً منظماً وقصد الخروج ب اري فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنيه معلومة ومدى تصويرها للنتائج أعمالها بربح أو الخسارة عن تلك الفترة

اجراءات المراجعة هي خطوات يقوم بها المدققون للحصول على جميع المعلومات المتعلقة بجودة البيانات المالية التي تقدمها الشركة ، والتي تمكنهم من تكوين رأي حول البيانات المالية سواء كانت تعكس الرؤية الحقيقية والعادلة للمركز المالي للمؤسسة. يتم تحديدها وتطبيقها في مرحلة التخطيط للمراجعة بعد تحديد هدف المراجعة والنطاق والنهج والمخاطر التي تنطوي عليها

- **طرق إجراءات المراجعة**

أثناء عملية التقييم الأولي ، يُطلب من المدقق تحديد مقدار المخاطر المتضمنة والتأكد منها ، وبالتالي وضع خطة مراجعة. يجب أن تحدد خطط المراجعة هذه الخطوات التي سيطبقها المدقق للحصول على أدلة المراجعة.

يمكن تقسيمها إلى نوعين:[3]

[3] محاسن عبدالعزيز محمد، التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات، بنك الخرطوم، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال، رسالة غير منشورة 2222م.

1. إجراءات المراجعة الموضوعية

الإجراءات الجوهرية هي العمليات والخطوات والاختبارات التي يقوم بها المدققون ، والتي تخلق دليلاً قاطعًا فيما يتعلق بالدقة أو الاكتمال أو الوجود أو الإفصاح أو الحقوق أو تقييم الأصول / الالتزامات أو دفاتر الحسابات أو البيانات المالية. ولإتمام أي إجراء ، يجب على المراجع جمع أدلة مراجعة كافية حتى يتمكن مراجع مختص آخر ، عند تطبيق نفس الإجراء على نفس المستندات ، من التوصل إلى نفس الاستنتاج. يمكن اعتباره فحصًا كاملاً. يستخدم المدقق عادة هذا الإجراء عندما يرى أن مجال المراجعة يتضمن نسبة عالية من المخاطر.

2. إجراءات المراجعة التحليلية

يمكن تعريف الإجراءات التحليلية على أنها اختبارات / دراسة / تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية. بلغة بسيطة ، بعض الفحوصات / الاختبارات التي أجراها المدققون بناءً على الدراسة / المعرفة / أرقام السنة السابقة للتحقق من البيانات المالية وتكوين رأي بشأنها. اعتمادًا على مجال التدقيق ، قد يختلف إجراء التدقيق التحليلي.

على سبيل المثال ، قد يقارن المراجع مجموعتين من البيانات المالية لنفس المنشأة حول سنتين ماليتين مختلفتين أو في بعض الأحيان قد يقارن البيانات المالية لمنشأة منفصلة للحصول على أدلة مراجعة[4].

- **أنواع إجراءات المراجعة**

- ✓ **التفتيش: هو الطريقة الأكثر استخدامًا. بموجب هذا ، يتحقق المدقق من كل معاملة / وثيقة مقابل الخطوات والإجراءات المكتوبة لضمان الدقة.**
- ✓ **الملاحظة : في ظل أسلوب التدقيق هذا ، يحاول المدقق عادة فحص الآخرين الذين يقومون / يؤدون عملية معينة. على سبيل المثال ، قد يلاحظ المدقق الخطوات المتبعة في معالجة GRN مقابل البضائع المشتراة.**

[4] أميمه خليل محمد احمد،واقع و تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان وأثرها علي التقارير المالية المنشورة،بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا،2222م.

- ✓ **التأكيد** : يتم تطبيق هذا النوع للتأكد من صحة البيانات المالية سواء من مصادر داخلية داخل المنظمة الخاضعة للتدقيق أو من مصادر خارجية.
- ✓ **إعادة الحساب** : بموجب طريقة التدقيق هذه ، يقوم المدقق عادةً بتخطي معلومات الشيكات التي قدمها العميل. يستخدم بشكل عام في حالة التحقق من الدقة الرياضية.
- ✓ **إعادة الأداء** : باستخدام هذا الإجراء ، يقوم المراجع بإعادة تنفيذ العملية بأكملها بواسطة العميل لاكتشاف الثغرات ونتائج المراجعة وما إلى ذلك

▪ أمثلة عملية لإجراءات المراجعة

- ✓ قد يقوم المدقق بتقييم رصيد العميل المستحق عن طريق إعداد جداول تقادم المدينين وما إلى ذلك. قد يقارن المدقق نفس الشيء لفترتين مختلفتين للمراجعة ويتوصل إلى استنتاجات بناءً عليها. كما لو لم يكن هناك تغيير في سياسة الائتمان ، فلا يوجد تغيير كبير في المبيعات ، يجب أن يكون رصيد المدينين هو نفسه تقريبًا ، إلخ[5].
- ✓ تحليل النسبة: قد يستخدم المراجع هذه الطريقة حيث أنه أثناء التحقق من مراجع رأس المال العامل قد يقارن النسبة الحالية لفترة إعداد التقارير المختلفة. يجب أن تكون هذه المقارنة للأصول المتداولة / الخصوم المتداولة هي نفسها تقريبًا ما لم تعدل المنظمة سياساتها المتعلقة بأي من بنود رأس المال العامل.
- ✓ قد يقوم المراجع بفحص ومقارنة حسابات مصروفات مزايا الموظفين للفترات المحاسبية المختلفة. يجب أن يكون هذا المبلغ هو نفسه أو يرتفع بعد سياسات الترقية / الزيادة. إذا وجد المدقق سببًا مختلفًا للارتفاع / الانخفاض بخلاف السياسات أو معدل دوران الموظفين ، فهناك فرص لمدفوعات احتيالية تتم معالجتها لتزوير الموظفين من خلال نظام الرواتب.

---

[5] سهير عوض قنديل، دور المراجعة في ترقية الأداء، دراسة خاصة ديوان المراجعة العامة، الخرطوم: جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لدرجة الماجستير "المحاسبة والتمويل" رسالة غير منشورة 2222م.

- ✓ **فحص أي مصروفات بما يتماشى مع الكمية والسعر ومطابقتها مع الأرقام الفعلية. على سبيل المثال ، لنفترض أن 5 كجم من البطاطس بقيمة 25 دولارًا / كجم ينتج عنها 1 كجم من رقائق البطاطس. يجب على المدقق التحقق من أن النفقات الفعلية يجب أن تكون حوالي 25 دولارًا لإنتاج 1 كجم من رقائق البطاطس.**
- ✓ **افحص خط الاتجاه لأي نفقات. يجب أن يختلف هذا المبلغ وفقًا للإنتاج. إذا لم تكن مطابقة ، فهناك احتمالية أن الإدارة قد لا تتعرف بشكل صحيح على النفقات على الفور**

- **مزايا**

- ✓ **يساعد المدقق في الحصول على أدلة مراجعة قاطعة وجوهرية لتكوين رأي حول البيانات المالية[6].**
- ✓ **تحدد الإجراءات المحددة جيدًا مقدار الوقت والطاقة ، والتي يجب نشرها للعثور على أدلة المراجعة**
- ✓ **تساعد الإجراءات المحددة مسبقًا المراجع على اتباع مجموعة محددة من الخطوات التي يجب اتباعها للعثور على أدلة المراجعة**
- ✓ **كما أنها تساعد ومدقق في تخطيط المجالات التي تحتاج إلى التركيز وتحديد نوع إجراءات التدقيق التي يجب تطبيقها بشكل جيد.**

صالح أحمد فضل الجرو، الخصائص المحددة لجودة المراجعة الخارجية للحسابات، رسالة ماجستير، بحث منشور، الإنترنت الجمهورية اليمنية المركز الوطني للمعلومات، 2228/7/2م[6].

- **محددات**

على الرغم من العديد من إجراءات التدقيق التي يطبقها مدقق الحسابات ، فإنه لا يمكنه استنتاج ما إذا كانت البيانات المالية المعدة تقدم رؤية حقيقية وصحيحة يبدي المدقق رأيًا يخضع دائمًا لقيود متأصلة في المراجعة ، والتي يتم وصفها على النحو التالي:

- ✓ **خطأ بشري: على الرغم من التدقيق على مستوى شامل ، هناك فرص للتعبير عن رأي غير ملائم بسبب الأخطاء البشرية والسهو. نظرًا لوجود شخص دائمًا خلف أي آلة.**
- ✓ **عدم وجود تعليمات واضحة في المحاسبة :تحدد معايير المراجعة سلسلة من الخطوات التي يجب اتباعها أثناء إجراء التدقيق ، ولكن هناك مواقف لا تزال غير محددة. يحتاج العلاج إلى افتراضات في هذه الحالات[7]**

- ✓ **وجود احتيال إداري :قد تكون هناك فرص للاحتيال المرتكب على مستوى الإدارة العليا أو عن طريق التواطؤ من مجموعة الموظفين. نظرًا لأن المدقق يشكل رأيًا بناءً على البيانات التي تشاركها الجهة الخاضعة للرقابة ، فقد لا تكون الجهة الخاضعة للرقابة في وضع يمكنها من اكتشاف هذا الاحتيال.**

- **الأحكام :عند إعداد البيان المالي ، هناك حالات تحتاج فيها الإدارة إلى إصدار حكم قد يختلف من واحد إلى آخر. مع هذا التغيير في الأحكام ، قد لا يصف المدقق الوضع الدقيق لهذا العمل.**

- **إجراءات التدقيق**

[7] خالد أمين عبد اهلل، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، عمان – الأردن، دار وائل للطباعة للنشر 94.ص، 2009

إجراءات التدقيق هي سلسلة من الخطوات / العمليات / الأساليب التي يطبقها المدقق للحصول على أدلة تدقيق كافية لتكوين رأي حول البيانات المالية ، سواء كانت تعكس الرؤية الحقيقية والعادلة للمركز المالي للمؤسسة. وهي تتكون أساسًا من نوعين - الإجراءات الموضوعية والتحليلية. اعتمادًا على تقييم المخاطر ، يطبق المدقق إجراءات المراجعة. تساعد هذه المراجع على التخطيط للتدقيق وبالتالي استثمار الوقت للحصول على أدلة المراجعة. رأي المراجعة ، مع ذلك ، يخضع لقيود متأصلة في المراجعة[8].

➢ المبحث الاول: اسباب المراجعة

- أهمية المراجعة الخارجية:

[8] خالد أمين عبد اهلل، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، عمان – الأردن، دار وائل للطباعة للنشر 94.ص، 2009

أن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة اعتمادا كثيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها وهذه الفئات تتمثل في ما يلي:

1. **الادارة وأعضاء مجلس الادارة:**

حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول علي المعلومات التي تمكنه من مراجعة الاداء وتقييم عملية أعداد التقارير علي العمليات المالية المعقدة الي جانب أتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

2. **المستثمرين – بنوك – رجال المال- الحكومة – المساهمين- ومن يعمل في الشركة**

3. **حملة الاسهم**

يسعون للحصول علي معلومات تمكنهم من مسألة الإدارة والعاملين و أتخاذ القرارات المتعلقة بزياده أو خفض أو المحافظة علي نسبة الاستثمار الحالي.

4. **حملة السندات الحاليون و المحتملون**

أن هؤلاء الفئة يحتاجون الي معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطر في المؤسسة ومدى قدرتها علي الوفاء بمديونيتها

5. اقتصاديون ورجال البحث العلمي

تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم علي تقيم الآثار علي السياسات الاقتصادية وعلي قرارات السياسة العامة والمساعدة في المجال المبحوث والدارسات كما أن رجال الإقتصاد يعتمدون علي القوائم المالية المحققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي

6. العملاء والموردون والمنافسون:

ان هذه الفئه تحتاج الي المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجية لتمكنهم من تقييم مدي استمراريه مهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات او كمستهلك للسلع والخدمات

7. دعاه ومؤسسات حمايه البيئية

وهؤلاء يحتاجون الي معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاوله المؤسسة لنشاطاتها.[9]

8. الأجهزة الحكومية

[9] الطالب عبد السالم عبد اهلل أبو سرعه، رسالة ماجستير في التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ب .ن، ص 55.

تعتمد اجهزه الدولة علي بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقله في العديد في العديد من الأغراض منها(مراقبه النشاط الاقتصادي /رسم السياسات الاقتصادية للدولة او فرض ضرائب.

9. نظام المحاكم

هذا النظام يحتاج الي معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الافلاس وتقييم الأصول الضرورية وفي اغراض الدعاوي القضائية

10. الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار

فهؤلاء الفئه يحتاجون الي معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف ابداء النصح للمستثمرين وتوجيههم

11. الدائنون والبنك:

تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئه في تحديد مدي امكانيه منح القروض للمؤسسة وكذلك تحديد مبلغ الغرض وشروطه

12. المثمرون المحتملون

هم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتحاذ قرارات حول امكانيه الاعتماد في المؤسسة وتحديد السعر المناسب للاستثمار مما يحقق لهم اكبر عائد[10]

- اهداف المراجعة الخارجية

[10] الطالب عبد السالم عبد اهلل أبو سرعة، المرجع السابق، ص 53.

تهدف المراجعة الخارجيه الحديثة في المقام الاول ان يبدي م ارجع الحسابات باختبار محايدا بشأن ما اذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق في كل الامور الجوهرية عن المركز المالي للمشروع ونتائج اعماله وتدفقاته النقدية والتغير في حقوق الملاك ويتحقق هذا الهدف بتحديد م راقب الحسابات ما أذا كانت القوائم المالية قد أعده وعرضت في كل جوانبها العامة وفقاً أطار محدد لإعداد التقارير المالية وهو ما عرفناها بمعاير قياس الصدق

ويساعد الرائي الفني مراقب الحسابات علي تحقيق أهدف فرعية للمراجعة الخارجية أهما ما يلي:

1. **زياده أو تدعيم مدى صدق القوائم المالية عن طريق تقديم مستوى مرتفع وأن كان غير مطلق من التأكيد المهني الاجابي posieibe Assurance بشأن أمكانية الاعتماد علي هذه القوائم المالية وأيضاً حالتها المتممه لها أذ من المعروف أن م ارقب الحسابات لن يحقق التأكيد المطلق لكثير من الاسباب. ومن هذه الاسباب أنه في حاجه دائم[11]ه للإصدار الاحكام المهنية ، الشخصية أنه يقوم بالمراجعة أختباريه م ارجعة عينات في المقام الاول أن نظم المحاسبة والرقابة دائماً يستوعبها بعض أوجه القصور، واخي اًر لان معظم الادل المتاحة هي أدلة مقنعه أو احتمالية Persuasive أكثر من كونها أدلة قاطعه.**
2. **مساعدة الطرف الثلاث خاصه المساهمين كأصيل في مراقبة الاداء المالي والاقتصادي لإدارة كوكيل عنه في أداء المشروع و تحقيق الاهداف الموكلة لهم**

▪ أنواع المراجعة الخارجية

1. **المراجعة الخاصة والمراجعة القانونية:**

[11] د. عبد الوهاب نصر علي، موسعة المراجعة الخارجية الحديثة ، مصر ، الدار الجامعية ،2009 م ص 29

تتم المراجعة الخاصة تلبية للطلب شخص يهتم بنتائجها وحتى مع عدم وجود ألتزم قانوني لها مثال لذلك صاحب منشأة فردية يختار م ارجعاً لم ارجعة المنشاة من ناحية أخري نجد أن الم ارجعة تتم وفق للمتطلبات قانونية مثل حالة الشركات المساهمة التي يفترض تعين م ارجع حسابات لها. ويتحدد نطاق الم ارجعه الخاصة وفقاً للرقبة العميل و طبقاً لاحتياجاته ولكن الم ارجعه القانونية لها سرها. الذي يتحدد بدرجه كبيره علي أساس التشريع ولا يمكن لمجلس او المساهمين أو الم ارقبين سلطه في تعبيره

وقد نص قانون الشركات الاموال 951 لسنة 9139 القواعد الخاصة التي يلتزم مراقب الحسابات بإتباعها في م ارجعة هذا النوع من الشركات ولم يكشف القانون بذلك وإنما قدم نماذج تصور علي أساسها القوائم المالية

2. المراجعة الشاملة والمراجعة الاختيارية

المراجعة الشاملة هي التي تتناول جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع اليها لإبداء راي فني في القوائم المالية فاذا كان الم ارجع أصدر فحص حسابات العملاء فأن المراجعة الشاملة تنصب جميع الأرصدة والعمليات التي أدت أليها بالنسبة لكل رصيد منها علي حده.

12

عندما تتم المراجعة الشاملة بالنسبة للمخزون فأنه يجب جرد جميع عناصر المخزون وكميات كل عنصر جرداً فعالياً.

---

[12] د. عبد الفاتح محمد، د. كمال خليفة أبو زيد، للم ارجعه علماً وعمل، الإسكندرية، الدار الجامعية 1999 م، ص 54 – 53.

أما المراجعة الاختيارية هي تنطوي علي تطبيق بعض الاساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير لهم علي جميع المفردات سواء كان اختيار هذه العينات عن طريق التقدير والحكم الشخصي أوعن طريق الاساليب الاحصائية.

واذا كان المراجع يطبق الم ارجعه الاختيارية علي حسابات العملاء فأنه يقوم باختبار عينه منها لدراستها علي أنها ممثله بجمع الحسابات. وتعتبر المراجعة الاختيارية كفاءة في مجال مراجعة الإنشاءات الكبيرة التي تعزر إخضاعها للمراجعة الشاملة. ومن الجدير بالذكر ان هنالك بعض العناصر التي يجب إخضاعها للمراجعة الشاملة مثل ارصدة حسابات البنوك

3. المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:

تتمثل الم ارجعه الكاملة في م ارجعه القوائم المالية وما يقتضينه ذلك من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واعداد برنامج كامل الم ارجعه واجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء اري في القوائم المالية عن طريق اعداد تقرير المراجع.

اما المراجعة الجزئية فأنها تتناول معنيا من عمليه المراجعة الكاملة فقد يقوم المراجع بفحص مجموعه حسابات معينه مثل حسابات العملاء او بقوم بمراجعة المخزون او غير ذلك وفي هذه الحالة المراجعة الجزئية لا يعد تقرير المراجعة النمطي وانما تعد صوره مختلفة بحسب الغرض الذي وجهت له المراجعة ونتائجه[13]

[13] د احمد حامد حجاج، د، كمال الدين سعيد، مرجع سابق ص54- ـــــ ص5

➢ المبحث الثاني معايير ومبادئ المراجعة الخارجية

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة بحسب إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطرا ف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه, وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر, وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة،[14]

[14] الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ,عمان / دار النشر- خالد راغب الخطيب، ص 9

ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة

- ## مبادئ المراجعة وأنواعها

نتطرق في هذا المبحث أولا إلى مبادئ المراجعة وذلك بتحديد أركانها المتمثلة في

1. **ركن الفحص**
2. **ركن التقرير**

وبعد ذلك سنتعرض إلى مختلف أنواع عمليات المراجعة وذلك بالنظر إليها من عدة زوايا، لكي يسهل لنا تبسيط مفهومها وتحديد مختلف الحدود والغايات التي تصب إليها وعليه فقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة حدود.

ـالمراجعة من حيث طبيعة المؤسسة.

- ✓ **المراجعة من زاوية نطاق التدقيق.**
- ✓ **المراجعة من حيث حتمية القيام بها**
- ✓ **المراجعة من حيث وقت عملية التدقيق.**
- ✓ **المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها.**
- ✓ **المراجعة من حيث مجال الاهتمام.**
- ✓ **المراجعة من حيث الهدف.**[15]

[15] مبادئ مراقبة الحسابات المالية أحمد خيرت القطار ص 9

▪ مبادئ المراجعة

ونقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقرير)

▪ أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

✓ **مبدأ التكامل (الإدراك الرقابي)**

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.

✓ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري**

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

✓ **مبدأ الموضوعية في الفحص**

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

✓ **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية**

نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ

السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.[16]

- **ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:**

✓ **مبدأ كفاية الاتصال**

يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير

✓ **مبدأ الإفصاح**

يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها, وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية, وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

✓ **مبدأ الإنصاف**

يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية:

✓ **مبدأ السببية**

[16] مبادئ مراقبة الحسابات المالية أحمد خيرت القطار ص 9

يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[17]

أنواع المراجعة

وقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة فروع:

الفرع الأول: المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة

1) مراجعة المؤسسات العمومية:

تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية ،إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة والهيئات

[17] المراجعة بين التنظيم والتطبيق و. توماس و أ.هنكي تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد ص 26

العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز. [18]

2) مراجعة الشركات الخاصة:

هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمـــــــة مثلا ملزمة بتعين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه

الفرع الثاني: من زاوية نطاق عملية التدقيق

1) المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:

كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد

---

[18] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص22

المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها ،[19]

حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

2) التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

الفرع الثالث: من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

1) المراجعة الإلزامية:

[19] عمراني عمر، مزغيش مصطفي/ مرجع سبق ذكره ص19

تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية [20]

كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

2) المراجعة الاختيارية:

في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

الفرع الرابع: من حيث وقت عملية التدقيق:

[20] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص19

1) التدقيق النهائي:

يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقيها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر. [21]

2) التدقيق المستمر:

يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

الفرع الخامس: التدقيق حسب الهدف .

1) التدقيق المالي:

[21] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص21

يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

2) التدقيق الإداري:

من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.[22]

3) تدقيق الأهداف:

يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقيد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

4) التدقيق الاجتماعي:

التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

---

[22] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص22

الفرع السادس: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

1) المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.[23]

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

2) المراجعة الخارجية:

تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

---

[23] عمراني عمر مزغيش مصطفي/ مصدر سبق ذكره ص 22

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها.[24]

اذا فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

الفرع السابع : المراجعة حسب الاهتمام

1) المراجعة المالية والمحاسبية

- ✓ **المراجعة القانونية:**

وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمته التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية, جدول حسابات النتائج والجرد)، هذا النوع من الحسابات يتم عن

[24] عمراني عمر مزغيش مصطفي/ مصدر سبق ذكره ص 22

طريق عمليات صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.

- ✓ **المراجعة التعاقدية:**

وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدي و الفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها [25]

ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

2) المراجعة العملية:

نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات.

المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاع التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

[25] عمراني عمر مزغيش مصطفي/ مصدر سبق ذكره ص 22

➢ المبحث الثالث: معايير المراجعة

سوف نتطرق في دراستنا لهذا المبحث لمختلف الضوابط والإجراءات التي تحكم مهنة المراجعة ، ولكي يتمكن من ذلك يجب أن يتصف بمؤهلات وصفات ويعرف حقوقه وواجباته ولهذا سوف نتطرق إليها بالتفصيل في المطالب الأربع التالية:

1-معايير المراجعة

2-مؤهلات وصفات المراجع

3-تعيين المراجع وأتعابه

4-حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه[26]

المطلب الأول: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

1) **المعايير الشخصية**
2) **معايير العمل الميداني**
3) **معايير قواعد وضع التقرير**

[26] التدقيق الحديث للحسابات/ أحمد حلمي جمعة ص26

الفرع الأول: المعايير الشخصية

هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات و يتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمدقق

- ✓ **التأهيل العلمي والدراسي.**
- ✓ **التأهيل العلمي و الخبرة المهنية .**
- ✓ **الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:**

- **جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين**
- **جدل المحاسبين أو المدققين**
- **جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين**[27]

- **الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعالية أداءه**

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال

[27] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص 67

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

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة[28]

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير.

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

[28] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص69

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة, والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته [29]

ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- ✓ **الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام**

[29] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص70

- ✓ **تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.**
- ✓ **تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.**

المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الرابع: توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.[30]

الفرع الثالث: قواعد وضع التقرير

[30] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص73

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقى تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

- ✓ **تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها**
- ✓ **أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.**[31]

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

[31] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص72

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:

- ✓ **الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.**
- ✓ **وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.[32]**

- ✓ **القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.**

[32] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص73

- ✓ **إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.**

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

المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

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

- ✓ **إبداء رأي دون تحفظات.**
- ✓ **إبداء رأي ينطوي على تحفظات**
- ✓ **إبداء رأي مخالف**[33]

[33] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص74

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

1) **اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأمينا أو تأكيدا أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر, وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.**
2) **المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهري لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.**
3) **إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولا عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقا لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.**[34]

[34] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص74

المطلب الثاني: مؤهلات و صفات المراجع.

ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:

1) **يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير)وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبية) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير** [35]

2) **يجب أن يكون اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول**

- ✓ **جدول المحاسبين**
- ✓ **جدول محافظي الحسابات**
- ✓ **جدول مساعدي المحاسبين**

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

1) **تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.** [36]

---

[35] أحادة ليلى/ مذكرة مراجعة الحسابات لنيل شهادة الليسانس جامعة الجزائر 2002 ص 21

[36] الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 27 /91/03 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات المادة 64 ص657

2) تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

الفرع الثاني: صفات المراجع.

1) أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.
2) أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة أن إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا, وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.
3) أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة.
4) أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن الإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية.
5) أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.
6) أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقا في إلقاء الأسئلة ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، لا داعي أن يسيء الظن بموظفي المنشأة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدين الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته.[37]

[37] أحادة ليلى/ نفس المصدر ص20

7) أن يكن حليما ودبلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله. وتغلب ميزاته للأمور وتجعله مجاملا لهم. بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.
8) أن يكون قوي الشخصية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة, فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم, كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.
9) أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق في تقريره دون مواربة أو محاباة.
10) يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

المطلب الثالث: تعيين المراجع وأتعابه

إن عملية اختيار مدقق الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم لذلك نتبع عدة خطوات منها كيفية تعيينه أو عزله. تغييره وأتعابه وآداب وسلوك المهنة المتبعة.

الفرع الأول: تعيين مدقق الحسابات وكيفية عزله وتغييره

ومن أجل تغييره يجب إتباع الخطوات التالية:

1) يجب أن يتم اختبار مدقق الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة.
2) يجب أن يتم اختيار مدقق الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.
3) يجب الحصول على قائمة بجميع مدققي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم.[38]

[38] أحمد حلمي جمعة/ مرجع سبق كره ص59

4) **يتم اختيار ثمانية مدققين فقط من تلك القائمة.**

5) **يطلب منهم تقديم عرض مبدئي.**

6) **يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق.**

7) **يتم مقابلة المدققين الثمانية، وطلب أية معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاث فقط.**

8) **يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل.**

9) **تتم المفاضلة بين المدققين الثلاث بواسطة لجنة الاختبار وفقا للمعايير التالية:**

- ✓ **مجموعة معايير إجراءات التدقيق.**
- ✓ **مجموعة معايير تقارير التدقيق.**
- ✓ **مجموعة معايير التأهيل العلمي والمهني .**
- ✓ **مجموعة معايير تنظيم المكتب سمعته وعلاقاته.**
- ✓ **مجموعة معايير جنسية فريق التدقيق.**
- ✓ **مجموعة معايير الخدمات الأخرى.**

أما بالنسبة لتغييره وعزله فاللجنة التي عينته هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات فعند تعيين المراجع توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسات، وعند اتخاذ قرار العزل يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله، ويكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراقب بغيره على خلاف ما سبق.[39]

[39] أحادة ليلى/ نفس المصدر ص23

الفرع الثاني: أتعاب المراجع وآداب وسلوك المهنة.

1) تحديد أتعاب المراجع باتفاق بينه وبين عميله حيث من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة بحيث يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية وعلى هذا فإن أتعابه تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها.
2) أما بالنسبة للآداب وسلوك المهنة فإنها تقضي على المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المعروض عليه وأن يطلب منه تركه هذه المراجعة فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة نظرا لوقوفه موقفا حازما فيما يخص قرارات مجلس الإدارة التي لا يراها متماشية مع الصالح العام للمؤسسة.....الخ، بحيث إذا تعرف المراجع الجديد على هذه الأسباب فإنها تقيده في موقفه إزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه.

وهذا المبدأ في السلوك المهني يساعد على رفع قيمة المهنة أمام أفراد الجمهور ويدل على تماسك أعضاءها مما يصعب على الأفراد والشركات استخدام المراجع في سبيل أغراضهم الخاصة.

- كما أن هناك أعمال تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهي:

✓ إذا زاول عمل المراجعة للاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها.[40]

[40] أحادة ليلى/ نفس المصدر ص23

- ✓ **إذا منح المراجع عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر.**
- ✓ **إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع أخلاقياتها كإعلان وإرسال المنشورات.**
- ✓ **إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.**
- ✓ **إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته.**
- ✓ **إذا لم يراع في اتفاقيته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال .**
- ✓ **إذا سمح أن يقرن اسمه لتقديرات وتنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدي إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات.**
- ✓ **إذا وقع على بيانات تتعلق بالمنشأة وله مصلحة جدية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.**
- ✓ **إذا لجأ إلى منافسة زميل له في الحصول على عمل بطريقة عرض أتعاب وقبول أتعاب نقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول.**
- ✓ **إذا أفشى أسرار أو معلومات أو بيانات خاصة بعملاء علم بها عن طريق أداء عمله.**[41]

[41] أحادة ليلى/ نفس المصدر ص24

المطلب الرابع: حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه

المراجع شخص له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية ويكون محافظ بالخصوص على الأمانة المهنية.

الفرع الأول: حقوق المراجع أو مدقق الحسابات

يتمتع المراجع بعدة حقوق منها:

1) **الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة.**
2) **الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم.**
3) **جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.**
4) **حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع.**
5) **له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال.**
6) **له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس إدارة المساهمين لحضور الجمعية العامة.**[42]

[42] أحادة ليلى/ نفس المصدر ص24

الفرع الثاني: واجبات المراجع

تتمثل واجبات المراجع في:

1) **فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.**
2) **التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة.**
3) **أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.**
4) **اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المؤسسة بحيث ليس من واجبه مراجعة كافة العمليات بالدفاتر.**
5) **فرض أن الميزانية ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وواجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية.**
6) **على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقة قواعد المحاسبة العامة.**
7) **على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.**
8) **على المراقب أن يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع.**
9) **أن يتلو المراقب تقريره على الجمعية العمومية.**[43]

[43] عبد الفتاح صحن: مرجع سبق ذكره ص87

الفرع الثالث: مسؤولية المراجع أو محافظ الحسابات.

إن مسؤولية المحافظين تكون إما مدنية أو جنائية فالأولى في حالة إهمالهم أو خطئهم في المراقبة أو عدم قيامهم أصلا بها أما الثانية فيسأل المراجع من الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة الشركة.

وأيضا:

- ✓ **يتحمل محافظو الحسابات المعتمدون المسؤولون طبقا لقانون الإجراءات الجزائية كل تقصير عن القيام بالالتزام القانوني**
- ✓ **يترتب على محافظ الحسابات مسؤولية انضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة، ويتم الطعن في العقوبات الانضباطية أمام الشخص المختص طبقا للإجراءات المعمول بها،**

ويعتبر المراقب مخل بالأمانة المهنية أي غير مسؤولا:

1) **إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها.**
2) **إذا لم يذكر في تقريره ما عمله من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق.**
3) **إذا أهمل إهمالا مهنيا خطوة من خطوات فحصه أو تقريره.**

4) إذا أبدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأكيد الرأي ولم يشر إليه في تقريره.[44]

5) إذا تغافل عن الحصول عن إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة.

6) إذا لم يتضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه المراجعة المتفق عليها.[45]

نستخلص أنه يجب أن تكون هناك مؤهلات وصفات معينة تتوفر في الشخص لكي يصبح مراجع بأتم المعنى ويصبح له دور في المؤسسة حيث بفصله يتم إيضاح عدة أشياء من بينها صفة الرقابة الداخلية قوي أم ضعيف تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراقب الحسابات، والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج المراجعة، وتحديده لمدى الاختبارات التي سيقوم بها ومعرفة بأي نظام رقابة سيعمل.[46]

---

[44] عبد الفتاح صحن: مرجع سبق ذكره ص87

[45] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره ص 656.

[46] عبد الفتاح صحن: مرجع سبق ذكره ص89

الفصل الثالث: محاسبة القيمة العادلة

القيمة العادلة (Fair Value) هي سعر البيع المتفق عليه من قبل المشتري والبائع على افتراض أن الطرفين يدخلان الصفقة بحرية كاملة. وعرفت المعايير الدولية القيمة العادلة (IFRS 2.A) هي" المبلغ الدفتري الذي يمكن مبادلته مقابل أصل ، أو تسوية التزام ، أو أداة حقوق ملكية ، بين أطراف وتعريف معلومات المعلومات الكافية والرغبة في التعامل على أساس تنافس الحر".

ويتم تحديد القيمة العادلة من خلال سعرها في سوق منتظم، مثل أسواق تداول الأسهم و السندات.

وهي تعتبر الطريقة الأكثر موثوقية لتحديد القيمة العادلة للاستثمار. ويعتمد السعر في هذه الأسواق على قانون الطلب والعرض للسهم أو للسند، فكلما كان العرض أكثر من الطلب يؤدي ذلك إلى انخفاض السعر و وبالعكس في حال كان الطالب أعلى من العرض يؤدي ذلك إلى ارتفاع السعر.

وباختصار القيمة العادلة هي السعر الذي يمكن عنده تبادل أصل بين البائع والمشتري (سواء كانت سلعة أو خدمة)

في حال عدم وجود سوق نشط

في بعض الحالات، قد يكون من الصعب تحديد القيمة العادلة لأصل معين وخاصة إذا لم يكن هناك سوق نشط لتلك الأصول. على سبيل المثال عندما يكون هناك أصل معين أو آلة معينة لا يوجد لها سوق، في خذه الحالي يحق استخدام طريقة التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن هذا الأصل، وهي احتساب التدفق النقدي المتولدة من هذا الأصلي على مدى عمرها الإنتاجي ويتم خصم تكلفة الأصل، وبهذه القيمة يتكون قيمة العادلة لهذا الأصل[47].

---

[47] البند 121-17) .2008 .(القرار المؤرخ 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008 ،المحدد لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، ومحتوى تقديم القوائم المالية وقواعد سير الحسابات. (19 ،الجريدة الرسمية، 08 .الجزائر

المبحث الاول: مفهوم القيمة العادلة وتطورها وعلاقتها بالمحاسبة

يعتبر التأثير المتبادل بين المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية من الأمور المسلم بها ، فأي تطور في مجال المحاسبة عادةً ما يتطلب تطويراً في المراجعة سواءً جاء هذا التطوير في نطاق عمل المراجع وما يرتبط به من خطوات عمل وإجراءات، أو في حدود مسئوليات المراجع أو في متطلبات تأهيل وتدريب المراجع، وذلك لمواجهة ما يتطلب التطور المحاسبي من مهارات وقدرات علمية وفنية أو في ضرورة زيادة مجالات التعاون بين المراجع والخبراء والمتخصصين لمقابلة متطلبات هذا التطور المحاسبي.

وفي ظل تزايد الاتجاه العالمي في السنوات الاخيرة نحو استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، أدى ذلك الى إثارة العديد من المشاكل والتساؤل من قبل ا تمع المالي، خاصة بعد ظهور الأزمة المالية في عام 2008 وتوجيه أصابع الاتهام للقيمة العادلة بانها المسبب الرئيسي لهذه الاخيرة وللعديد من الازمات المالية في العالم، وبالتالي أصبح الاعتماد على تقديرات القيمة العادلة مصدر قلق كبير للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية.

ولقد واجهت مهنة المراجعة العديد من التغيرات الاقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة نتيجة هذه الأزمات المتكررة والمؤثرة، وحاولت الاستجابة لهذه التغيرات ليتلاءم دور المدقق وهذه التغيرات. [48]

---

[48] البند 121-21) .2008 .(القرار المؤرخ 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008 ،المحدد لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، ومحتوى تقديم القوائم المالية وقواعد سير الحسابات، (19 ، (الجريدة الرسمية.

حيث كانت هناك ردود فعل سريعة من قبل الهيئات والمنظمات الدولية للمحاسبة بغية تحسين موثوقية تقديرات القيمة العادلة، نتج عن ذلك إصدار معيار المراجعة الدولي (540 "ISA تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة الافصاحات ذات العلاقة"، والذي تناول مسؤوليات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك تدقيق تقديرات القيمة العادلة مما أظهر أمام مراجعي الحسابات الكثير من التحديات؛ التي قد تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بمعلومات القوائم المالية، ومن ثم زيادة درجة الخطر التي يتحملها المراجع.

تطور محاسبة القيمة العادلة في الفكر المحاسبي

إن من أهم الانتقادات الموجهة الى مبدأ التكلفة التاريخية أنه يستخدم بشكل أساسي في قياس الاصول طويلة الاجل في تاريخ الحصول عليها بغض النظر عما تساوي هذه الاصول في الوقت الحاضر، وكلما يتقدم الزمن كلما يصبح القياس بعيداً عن الواقع مما يفقد عملية القياس مدلولها الاقتصادي، غير أن التذبذب في القوة الشرائية للنقود بسبب الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار وآثار التضخم استوجب ضرورة البحث عن بدائل جديدة واستخدامها كأساليب للقياس المحاسبي. وبالتالي بات من الضروري اعادة التفكير في مفاهيم المحاسبة التقليدية والقياس المحاسبي على اساس التكلفة التاريخية .

ولقد استجابة لجنة معايير المحاسبة الدولية للجدل القائم تجاه مشكلة تغيرات الأسعار، ففي عام 1977

أصدرت اللجنة المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 بعنوان "التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار" ثم ألغي ذلك المعيار واستبدل في عام 1981 بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 15[49]

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB القيمة العادلة في العديد من المعايير على انها "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الاصل به 6أو سداد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت"

أما لجنة معايير التقييم الدولية(IVSC) فعرفتها في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترٍ وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق 7محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة "

- ✓ **المعيار(IFRS13) و تطوير متطلبات قياس القيمة العادلة :**

جاء المعيار IFRS (13) كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها، حيث يهدف هذا المعيار الى تحديد اطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة وتحديد متطلبات الافصاح عنها، كما وضع مفهوم موحد للقيمة العادلة كما يلي: " أن القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل او دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين اطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية .ويتم تحديد القيمة العادلة وفق هذا المعيار من خلال اختيار إحدى المقاربات الثلاث التالية

[49] النجار جميل حسن. (2013 .(أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثو قية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين. الة الأردنية في إدارة ، ا 9) العدد 3 ،(صفحة 469

1. **طريقة السوق:** تستعمل هذه الطريقة كل من الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن سوق المعاملات الذي يشمل أصول والتزامات مشابهة او مماثلة للأصول والالتزامات محل القياس [50]

2. **طريقة التكلفة:** تعكس هذه الطريقة المبلغ المطلوب حاليا لاستبدال نفس القدرة الخدمية للأصل أو الالتزام محل القياس، أو ما تسمى بتكلفة الاستبدال الحالية

3. **طريقة الدخل (العائد):** ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الاصل موضوع التقييم إلى مبلغ حالي واحد، يعكس التوقعات السوقية الحالية للمبالغ المستقبلية، وهذا باستخدام الاساليب التالية:

- ✓ **أسلوب القيمة الحالية**
- ✓ **نماذج تسعير الخيارات وتقوم هذه النماذج على دمج القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار**
- ✓ **طريقة فائض الارباح السنوية وهي طريقة مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة**

في بعض الحالات قد يكون اختيار مدخل تقييم واحد كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من مدخل عند جود ضرورة لذلك .

[50] .جمعية امع العربي للمحاسبين القانونيين. (2003)معايير إعداد التقارير المالية.، صفحة 39 الأردن52

وبالتالي فإن الهدف من قياس القيمة العادلة هو لتحديد الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو الثمن المدفوع لنقل المسؤولية في تاريخ القياس، حيث يتطلب قياس القيمة العادلة من المؤسسة تحديد الامور التالية

- ✓ **تحديد الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس.**[51]

- ✓ **النسبة للأصول غير المالية، فان افتراض التقييم يجب ان يكون ملائماً لعملية القياس استمرارية الاستخدام من أعلى درجة وأفض استخدام**
- ✓ **استخدام السوق الرئيس (السوق الاولي) أو السوق الأفضل (في ظل غياب السوق الرئيس) للأصل المعني؛**
- ✓ **استخدام أسلوب تقييم مناسب لقياس القيمة العادلة، من خلال النظر في مدى توفر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب الذي يراعي الاعتماد على ما يستخدمه المتعاملين في السوق في تسعير الأصول والالتزامات، فضلا عن مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة**

.ولغرض زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في تدابير القيمة العادلة و الافصاحات ذات الصلة، قدم المعيار IFRS13 تسلسل هرمي لقياس القيمة العادلة يصنف فيه المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم الى ثلاث مستويات

- **المستوى الأول للمدخلات:**

[51] .بوكساني رشيد، و وآخرون. (2010 .(مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة. الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية: تجارب وتطبيقات، يومي 18-17جانفي، (الصفحات 06-07 .(بالمركز الجامعي بالوادي، الجزا

وهو المبني على الأسعار المحددة (المعلنة) للأصول والالتزامات المماثلة والتي يتم تداولها في السوق النشطة، حيث يستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله[52]

المستوى الثاني للمدخلات:

وهو المبني على المدخلات الاخرى خلاف مدخلات المستوى الاول والتي يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتتضمن هذه المدخلات ما يلي

- أسعار الاصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة
- أسعار الاصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني في أسواق غير نشطة
- الاسعار الاخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة، ومعدل العائد

المستوى الثالث للمدخلات:

[52] دهمش نعيم. (2004 .(اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة . المؤتمر العلمي السادس تحت شعار : المحاسبة في خدمة الاقتصاد،، (صفحة 10 .(عمان-الأردن، الفترة 22-23 أيلول 200

تعتمد مدخلات هذا المستوى لقياس القيمة العادلة على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق، بل تقوم المؤسسة بتقديرها من خلال المعلومات المتوفرة لديها، وبالاعتماد على طبيعة الاصل أو الالتزام والمتعاملين فيها. ولا يستخدم هذا المستوى إلا في حالة عدم توافر تقديرات المستويين الأول والثاني.

ويرى الباحث أن تقديرات المستويين الثاني و الثالث غير موضوعية بشكل كافي وقد تكون خاضعة للتلاعب وبالتالي يكون من الصعب تدقيقها.[53]

[53] . 7محمد محسن عوض مقلد. (2008 .(نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري مع دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية. رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، . جمهورية مصر العربية، كلية التجارة، جامعة ط

أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على تقديرات المراجع الخارجي

يعتبر التأثير المتبادل بين المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية من الأمور المسلم بها ، فأي تطور في مجال المحاسبة المالية عادةً ما يتطلب تطويراً في المراجعة سواءً جاء هذا التطوير في نطاق عمل المراجع وما يرتبط به من خطوات عمل وإجراءات، أو في حدود مسئوليات المراجع أو في متطلبات تأهيل وتدريب المراجع ومساعديه من فريق المراجعة لمواجهة ما يتطلبه التطور المحاسبي من مهارات وقدرات علمية وفنية أو في ضرورة زيادة مجالات التعاون بين المراجع والخبراء والمتخصصين لمقابلة متطلبات هذا التطور المحاسبي

ولقد واجهت مهنة التدقيق العديد من التغيرات الاقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة نتيجة الأزمات المالية المتكررة والمؤثرة، وبحكم الطبيعة الاجتماعية للمحاسبة فان مهنة التدقيق قد استجابت لهذه التغيرات ليتلاءم دور المدقق وهذه التغيرات فمنذ ظهور الأزمة المالية في عام 2008 ،أصبح الاعتماد على تقديرات القيمة العادلة مصدر قلق كبير للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية، وقد كان هناك ردود فعل سريعة من قبل مهنة المحاسبة وخاصة الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC ؛ لتحسين موثوقية تقديرات القيمة العادلة، حيث أصدر معيار التدقيق الدولي رقم 540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة الافصاحات ذات العلاقة"، والذي يتناول مما أظهر أمام 12 مسؤوليات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في عملية تدقيق البيانات المالية .مراجعي الحسابات الكثير من التحديات؛ التي قد تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بمعلومات القوائم المالية، ومن ثم زيادة درجة الخطر [54]

[54] . 8مصطفى راشد العبادي. (2010 .(مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة. تحت عنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي والعشرين، (صفحة 03 .(المملكة العربية السعودية

وبالتالي فإن التحديات المرتبطة بعملية تدقيق البيانات المالية الخاصة بتقديرات القيمة العادلة كثيرة ومتعددة منها ما يتعلق يتحملها المراجع بمهارات المراجع، ومنها ما يتعلق بمدى الاطلاع على التعديلات الأخيرة على المعايير الدولية، ومنها ما هو مرتبط بتعدد طرق اعداد تقديرات القيمة العادلة.

طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

إن عملية تدقيق البيانات المالية المعبرة عن تقديرات محاسبية كالقيمة العادلة إنما هي عملية أصعب من تدقيق البيانات التي لا تعتمد على تقديرات محاسبية في إعدادها، وذلك لأن وجودها في القوائم المالية يزيد من مخاطر وجود تحريف جوهري، ومن قابلية وجود تحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الادارة،

✓ تقدير مخاطر المراجعة في ظل محاسبة القيمة العادلة

مفهوم خطر المراجعة: يمكن تعريف مخاطر المراجعة على انها« المخاطر المترتبة على احتمال قيام المراجع بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية، فقد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبيرا صحيحا و واضحا عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية وبالتالي تعتبر مخاطر المراجعة من الأمور المهمة التي للمؤسسة، ويفشل المراجع في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريرا غير متحفظ نظيف « يجب على المراجع أخذها في الاعتبار في مراحل المراجعة المختلفة والتخطيط لها، بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن [55]

[55] . 9هوام جمعة، و آدم وحديدي. (2013 .(أثر وإمكانية تطبيق القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، ، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول: "النمو والعدل و الاستقرار: من منظور إسلامي"، (صفحة ص 09 .(اسطنبول، تركيا

✓ مكونات نموذج خطر المراجعة:

تشتمل هذه المكونات على العناصر الآتية: الخطر الحتمي (المخاطر الضمنية) ؛ خطر الرقابة (المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية)؛ خطر الاكتشاف (المخاطر المرتبطة بإجراءات المراجعة

❖ **الخطر الحتمي (الملازم):**

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الخطر الحتمي بأنه "قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري، أو أن يصبح جوهرياً إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات، أو وفي ظل هذا العنصر يرى (د. صديقي) بأن هذا النوع من المخاطر عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية " مرتبطة بعناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلبا على صدق هذه القوائم، ويرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي كالآتي

- **طبيعة العنصر**: فبعض الحسابات تشكل مواطن لبس، لأنها عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل المؤسسة، لذلك يكون الخطر فيها ملازما لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات

- **الطرق المحاسبية:** إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شانها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، وبالتالي من شأن ذلك أن يضمن عناصر القوائم المالية أخطاء تفسر ببعد البند عن الواقع الفعلي له[56]

- **المعالجة المحاسبية:** تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات، وهذا الأسلوب من شأنه إن يضمن عناصر القوائم المالية أخطاء تتمثل في: أخطاء في الإدخال؛ أخطاء في التعامل مع البنود الخاصة؛ أخطاء في البرنامج
- **العوامل الخارجية:** تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبة من خلال ضرورة تكييف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل أصول المؤسسة كالمخزونات أو الاستثمارات والتي ينبغي إعادة تقييمها بشكل يجعلها أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي الفعلي، مما يطرح فرصا للمغالاة في إعادة تقييم هذه الاصول، وقد ازدادت هذه المخاطر خاصة في ظل التوجه نحو القياس وفق القيمة العادلة .

وفي هذا الاطار يمكن القول بأن الحسابات الناتجة عن التقديرات المحاسبية يكتنفها عدم تأكد جوهري في القياس، وتكون عرضة لمخاطر أكبر من تلك التي تتكون من بيانات واقعية روتينية نسبياً، كما أشار بعض الباحثين الى أن الخطر الملازم يكون أعلى بالنسبة للمستوى الثالث لقياسات القيمة العادلة وبالنسبة للقياسات التي يوجد بها عدم تأكيد واضح. وفيما يلي العوامل التي تؤثر على زيادة الخطر الملازم في ظل محاسبة القيمة العادلة

---

[56].هيثم السعافين. (2004 .(القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية. المؤتمر العلمي المهني السادس تحت شعار: المحاسبة في خدمة الاقتصاد، (صفحة 13 .(عمان-الأردن، الفترة: 22-23 أيلول 200

1. **عوامل خطر مرتبطة بأساس قياس القيمة العادلة**: يعتمد قياس القيمة العادلة في بعض الاحيان على الاسعار المعلنة في الاسواق النشطة، وفي كثير من الاحيان على نماذج وطرق قياس معقدة وافتراضات وبيانات تعتمد على الحكم الشخصي، ويزداد الخطر الملازم في حالة الاعتماد على نماذج وطرق التسعير في حالة الاسواق غير النشطة[57]

2. **عوامل خطر مرتبطة بالقائمين على قياس القيمة العادلة:** ترتبط المراجعة السليمة بالإجابة على السؤال التالي: هل الاشخاص القائمون على قياس القيمة العادلة قادرون على وضع تقديرات مستقبلية مناسبة؟ وبالتالي فإن دقة القياسات ترتبط بمدى خبرة الاشخاص الذين يحددون قياس القيمة العادلة، وبالتالي كلما انخفضت مهارات وكفاءة القائمين على قياس القيمة العادلة كلما زادت المخاطر الملازمة

3. **عوامل خطر مرتبطة بالافتراضات الاساسية المستخدمة:** يجب على المراجع تقييم مدى معقولية الافتراضات التي استخدمتها الادارة، وبالتالي كلما كانت هذه الافتراضات بعيدة عن أسس التعامل بين المتعاملين في الاسواق كلما زادت المخاطر الملازمة

4. **عوامل خطر مرتبطة بالبيانات والمعلومات المستخدمة في القياس:** يقوم المراجع بتقييم ما إذا كانت البيانات التي تستند عليها قياسات القيمة العادلة دقيقة وكاملة وذات صلة بالموضوع، كما يجب عليه التأكد من صحة مصدر البيانات. فكلما ابتعدت هذه البيانات عن السوق وارتبطت

[57] وزارة الاستثمار، قرار وزير الاستثمار رقم 45 لسنة 2015 بشأن معايير المحاسبة المصرية المعدلة، معيار المحاسبة المصري رقم قياس القيمة العادلة.

بالظروف الداخلية للمؤسسة والآراء الشخصية للقائمين على القياس كلما ازادت المخاطر الملازمة

5. **عوامل خطر مرتبطة باستخدام عمل الخبير في القياس:** من الممكن من الممكن أن يستعين المراجع بعمل أحد الخبراء عندما يريد الحصول على تفهم المؤسسة بشكل أكبر وأداء اجراءات اضافية لمواجهة المخاطر، لكن ينبغي عليه في هذه الحالة أن يقوم بتقييم كل من الكفاءة المهنية وموضوعية الخبير. وبالتالي كلما كان الخبير ذو كفاءة وموضوعية ولا توجد بينه وبين المؤسسة علاقة كلما انخفضت المخاطر الملازمة والعكس صحيح[58].

❖ **خطر الرقابــة:**

عرف معيار المراجعة الامريكي رقم 107 وكذا معيار المراجعة الدولي رقم 200 خطر الرقابة بأنه «إمكانية حدوث تحريف في تأكيد ما قد يكون جوهري بمفرده أو بعد إضافته لتحريفات أخرى مع عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع هذا التحريف أو اكتشافه في الوقت المناسب .»ومن بين العوامل التي تؤثر على خطر الرقابة ما يلي

1. **ضعف الاجراءات الرقابية المرتبطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات:** فعلى الرغم من المزايا التي توفرها تكنولوجيا المعلومات من دقة وسرعة المعالجة وقلة التكلفة، إلا انها محفوفة بالكثير من المخاطر، وبالتالي يجب على المراجع ان يعمل على تقييم مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية القياس

[58] ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.ص63

2. **ضعف الاجراءات الرقابية المرتبطة بفصل الاختصاصات ومدى خبرة الاشخاص**: مع ازدياد تعقيد وتكرار تطبيقات قياس القيمة العادلة ينبغي على المراجع تقييم مدى خبرة الاشخاص القائمين على تحديد القيمة العادلة وأثر البيئة الرقابية على فعالية هذه الخبرة في الوصول الى قياسات بعيدة عن التحيز. كما ينبغي عليه التأكد من أن قياسات القيمة العادلة مناسبة فيما يتعلق بفصل الاختصاصات وتحديد مهام ومسؤوليات العاملين بالمؤسسة
3. **عدم فعالية عناصر نظام الرقابة في المؤسسة:** ترتبط المخاطر الجوهرية في الغالب بمعاملات هامة غير روتينية (قليلة الحدوث) وكذا أمور تعتمد على الحكم الشخصي كالتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.

وفي المقابل، عناصر الرقابة الروتينية غالباً ما تكون غير فعالة في مواجهة تلك المخاطر، وبالتالي ينبغي على المراجع فهم مدى قيام المؤسسة بتصميم نظام رقابة من أجل مواجهة مثل هذه المخاطر

4. **عدم النزاهة في إعداد أنظمة الرقابة:** هناك علاقة بين تفهم المراجع لنزاهة الادارة وتقديره لمخاطر التحريفات الجوهرية؛ فكلما كانت هناك معلومات تفيد بأن الادارة على درجة عالية من الموضوعية والنزاهة كلما انخفضت المخاطر، والعكس صحيح

❖ **خطر الاكتشاف:**

عرف لمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الاكتشاف بأنه" مخاطر تتمثل في أن إجراءات المراجعة قد تعطي المراجع تأكيد بعدم وجود خطأ في أحد الأرصدة، أو في نوع معين من المعاملات، في حين يكون هذا الخطأ موجوداً بشكل جوهري إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات" ويعني ذلك أيضاً أنه يمثل خطر عدم اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء المادية والأمور الشاذة بالقوائم المالية، والتي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية، أي أنه يمثل درجة المخاطر المترتبة على عجز اختبارات المراجعة الأساسية عن اكتشاف أخطاء مادية

وقعت فعلا. ويمكن للمراجع الخارجي الحد من هذه المخاطر عن طريق القيام باختبارات أكثر موضوعية .ويرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي

- ✓ **الاستعمال غير الملائم لإجراءات المراجعة عند تطبيقها**
- ✓ **الاختيار السيئ للعينة؛ أو عدم كفاية حجم العينة [59]**

- ✓ **قصور إجراءات المراجعة خاصة في ظل المستجدات من العمليات والمؤثرات الجديدة على المؤسسة، مما يدعو إلى ضرورة التعديل المستمر في هذه الإجراءات؛**
- ✓ **التخلي عن إجراء مناسب للمراجعة بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة .**

بناءً على ما سبق، يمكننا استخلاص أن نموذج تقدير خطر المراجعة يجب أن يشمل العناصر الثلاثة الاساسية لخطر المراجعة، وهي الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، أي أن خطر المراجعة = الخطر الملازم x خطر الرقابة x خطر الاكتشاف

التحديات والصعوبات التي تواجه عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

إن التزايد في استخدام مقاييس القيمة العادلة في التقرير المالي، وضعت المراجعين أمام العديد من التحديات، باعتبار أن مقاييس القيمة العادلة غالباً ما تتضمن مدخلات تعتمد على الحكم الشخصي وغيرها من الافتراضات الأخرى التي يحضرها معدو القوائم المالية، وهذا ما خلق التعقيدات في تدقيق تلك المقاييس، وجعل مهمة المراجع أكثر صعوبة بشكل عام مقارنة بتدقيق المعلومات المحاسبية التي لا يعتمد إعدادها على مفهوم القيمة العادلة.

[59] ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.ص65

1. التحديات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة : من بين التحديات التي قد تواجه المراجع عند محاولته الحصول على دليل تدقيق كافي ليتمكن من إبداء رأيه حول مدى انسجام مقاييس القيمة العادلة مع الاطار المحاسبي الذي اعدت حوله ما يلي

- ✓ عدم استقرار الاصدارات المحاسبية الصادرة عن IASB المتعلقة بالقيمة العادلة ومنذ الاخذ بها عام 1999 ،حتى الآن[60]
- ✓ تعدد طرق أو أساليب أو نماذج تقدير القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المالية الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة خاصة في ظل عدم وجود سوق نشط
- ✓ يعتمد استخدام القيم العادلة في المحاسبة على نموذج مختلط يتمثل في قياس بعض الموجودات المالية بالقيم العادلة بينما يقاس البعض الآخر الى جانب معظم الالتزامات المالية بالتكلفة وهذا يتعارض مع مفهوم الثبات في المحاسبة او عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية
- ✓ توجد العديد من المشاكل المتعلقة بقياس القيمة العادلة في الدول النامية - ومنها الجزائر- تشمل أسواق غير نشطة، والتكلفة، قصور المهارات، الاطراف ذات العلاقة، ضعف بيئة التشريعات، نقص أدلة ومعايير التقييم..؛
- ✓ يوجد اعتراف دولي ومحلي بتطبيق قياس القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية إلا أن هناك قيود على عملية التطبيق وتتمثل في مشكلة وجود سوق نشط أو غير نشط لتحديد طريقة التقييم، وأيضاً مشكلة التصنيف

[60] ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.ص69

- ✓ هناك تحديات مرتبطة بجمع أدلة إثبات تتعلق بعدالة عرض نتائج قياس القيمة العادلة والتي قد تسفر عن أرباح او خسائر غير محققة بالبيع (طبقاً لأساس تحقق الايراد)، ومع ذلك يعترف بها إما بقائمة الدخل أو بحقوق الملكية بقائمة المركز المالي، وهو ما يزيد من احتمالات التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، [61]

- ✓ وهو ما يتطلب جمع قدر كافي ومناسب من أدلة الاثبات بشأن تطابق المعالجة المحاسبية المتبعة من جانب المؤسسة مع معايير محاسبة القيمة العادلة، وسلامة عرض نتائج هذا ا لقياس
- ✓ يوجد ثلاثة مستويات لقياس القيمة العادلة الأسعار المعلنة- المدخلات الملحوظة- المدخلات غير الملحوظة لذلك يتعين على مراقب الحسابات ملاحظة أنه في حالة التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تعكس الافتراضات، أو تتوافق مع، ما سيستخدم الأطراف المطلعين والراغبين في معاملة على أساس تجاري في تحديد القيمة العادلة عند تبادل أصل أو تسوية التزام، كما ستتباين افتراضات محددة حسب خصائص الأصل أو الالتزام الذي يتم تقييمه، وطريقة التقييم المستخدمة مثل أسلوب السوق او اسلوب الدخل ومتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به

2. الصعوبات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

عموماً هناك أربعة أمور ذات صعوبة عالية بالنسبة للمراجع عند تدقيقه للقيمة العادلة وهي

[61] ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.ص69

- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة على عملية تقدير القيمة العادلة: إن تقييم الرقابة الداخلية المطبقة على مقاييس القيمة العادلة، وتقييم مدى امكانية الاعتماد عليها يعتبر عنصراً أساسياً في عملية التدقيق، ويعتبر اختبار فعالية الرقابة على مقاييس القيمة العادلة وغيرها من التقديرات المحاسبية الواردة في القوائم المالية مهمة اصعب من اختبار فعاليتها على العمليات التقليدية، وذلك لعاملين[62]- :

العامل الاول هو سرعة التعديل التي تطرأ على القيمة العادلة وطرق قياسها وتطبيقها، الامر الذي يخلق التحديات لأنظمة الرقابة بأن تبقى متسقة مع اجراءات التقدير الجديدة، بالمقابل أغلب تطبيقات الرقابة الداخلية التقليدية مستقرة نسبياً من عامٍ لآخر، أي أن الرقابة على عملية تقدير القيمة العادلة في تغير مستمر، هذا ما يجعلها تحتاج لعمل تدقيق ضخم ومختلف كل عام لفهمها وتقييمها؛

والعامل الثاني: يرتبط بصعوبة اختبار الرقابة على عملية تقدير القيمة العادلة، حيث أن المؤسسة غالباً ما تعتمد على تقنيات مختلفة بشكل أكثر من نظم الرقابة التقليدية، إذ أن الرقابة على عملية إعداد المعلومات المحاسبية المعتمدة على التكلفة التاريخية هي رقابة على عمليات تجارية وتوثيقها، بالمقابل فإن الرقابة على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة هي رقابة على افتراضات وتوقعات مستقبلية، بالتالي فهي أكثر صعوبة

[62] ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.ص70

- تحديد وتقييم مقاييس القيمة العادلة التي قد تحتوي على خطر عالي: على الادارة تقديم وعرض الافتراضات الهامة لمقاييس القيمة العادلة، وهي الافتراضات التي تؤثر في مقاييس القيمة العادلة بشكل جوهري، ويمكن وصفها بانها
  - ✓ قابلة للتغيير
  - ✓ غير دقيقة بكميتها أو بطبيعتها
  - ✓ قابلة لإساءة التطبيق و التحيز [63].

وعلى المدقق إعطاء حكم حولها، ويحدد أي منها يحتوي على خطر عالي، وهذا يعتبر عملية غير سهلة، وقد يكون من المناسب أن يقوم المدقق بتقديرات مستقلة خاصة به، وألا يكتفي فقط باختبار مدى منطقية هذه الافتراضات، عندها ان تشابهت النتائج التي توصل إليها مع نتائج الادارة، يحصل على تأكيد إضافي على ملائمة مدخلات الادارة، لكن في حالة الاختلاف ترتفع درجت الشك المهني لديه

- تحيز مدقق الحسابات نتيجة لثقة مفرطة: بحسب أبحاث علم النفس فإن الاشخاص يميلون للزيادة بالثقة بأحكامهم بزيادة حجم المعلومات المتوفرة لديهم بغض النظر عن نوعيتها ودقتها، وقد ينجم فرط الثقة أيضاً عند اعتمادهم على أنفسهم فقط دون الاعتماد على خبرات اخرى (كالمقيمين، أو خبراء الحاسب)، وهذا ما يؤدي الى تخفيض فعالية التدقيق.
- تحيز مدقق الحسابات نتيجة لتفكير محفز: تحدث عندما يؤثر معتقد أو أمر مفضل مسبق على تفكير الشخص خلال عملية اتخاذه للقرار، أو جمعه للمعلومات أو تقييمه وتقديره لها، من هذه الدوافع التي قد تدفع المدقق باتجاه معين هو معايير التدقيق ذاتها حيث أوضح معيار *التدقيق

63 إسماعيل بلوناس، 2020م، مفاهيم جودة المراجعة, والعوامل المؤثرة عليها, ونوعية أثر تلك العوامل، اللاذقية، سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية, مجلد30, العدد1.ص53

الامريكي SAS رقم 92 :أن قيام المراجع باتباع التعليمات والارشادات بحرفية يجعله يقع وبسهولة فريسة للتحيز في التأكيد، فبناءً عليها فإن المراجع مسؤول عن البحث على دليل يبرهن صحة تأكيدات الادارة، لا دليلاً منافياً لتلك التأكيدات، بينما ينبغي على المراجع البحث عن دليل ينافي تأكيدات الادارة ولا يؤكدها على عكس ما تتطلب معايير المراجعة[64]

متطلبات عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

في عام 2009 تم دمج معيار التدقيق الدولي 540 و545 في معيار واحد وهو 540 بعنوان "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة الافصاحات ذات العلاقة"، ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

ووفقاً لهذا المعيار فإن هدف المدقق هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواء تم الاعتراف ا أو الإفصاح عنها أم لا ؟، و ما إذا كانت الافصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به

وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق الى النقاط التالية

---

[64] إسماعيل بلوناس، 2020م، مفاهيم جودة المراجعة, والعوامل المؤثرة عليها, ونوعية أثر تلك العوامل، اللاذقية، سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية, مجلد30, العدد1.ص54

1. متطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة وفق المعيار ISA 540

أولاً: إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة :تهدف هذه الاجراءات الى الحصول على فهم لعملية تحديد تقديرات القيمة العادلة، ولنظام الرقابة الداخلية المطبق على هذه العملية، وذلك لمساعدة المراجع في تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية. ويتعين على المراجع خلال هذه المرحلة الحصول على فهم لما يلي [65]

- ✓ متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.[66]
- ✓ كيفية تحديد المؤسسة للمعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة الى الاعتراف والإفصاح عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية
- ✓ كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات، بما في ذلك: طريقة القياس المستخدمة بما في ذلك استخدام النماذج؛ أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛ ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا ؟؛ الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية؛ ما إذا طرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية؛ وكيف قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير
- ✓ على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة، وتحديد ما إذا كانت هذه التقديرات مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لتقديرات السنة الحالية

---

[65] أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى – مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية 2013/04/05. ص36

[66] أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى – مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية 05/04/2013. ص37

ثانياً: تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: تعد هذه الخطوة عبارة عن تقدير لمستوى مخاطر التحريفات الجوهرية، ويقوم بها المراجع بعد الانتهاء من الاجراء السابق. ولتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على المراجع القيام بما يلي

- ✓ تقييم درجة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين
- ✓ يحدد المدقق (حسب تقديره) ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على انها تنطوي على شكوك تؤدي إلى مخاطر هامة .

بناءً على ما سبق، يمكننا القول أن الإجراءات أعلاه (أولاً) و (ثانياً) تساعد المراجع على فهم طبيعة التقديرات المحاسبية التي اعدتها الإدارة من جهة، و كذا فهم المؤسسة وبيئتها بشكل عام من جهة أخرى

ثالثاً: إجراءات التدقيق الجوهرية للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة

1. بالاستناد إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة يحدد المدقق ما يلي:

- ✓ ما إذا قامت الإدارة بتطبيق متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلق بالتقدير المحاسبي بالشكل المناسب
- ✓ ما إذا كانت الطرق المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية ملائمة وتم تطبيقها بانتظام، وما إذا كانت التغييرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية مناسبة في الظروف القائمة.

2. عند الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة، ينفذ المدقق أمر واحد او أكثر من الأمور الآتية آخذاً بعين الاعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

- ✓ تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي؛
- ✓ اختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها، وبالتالي على المراجع تقييم
  - مدى ملائمة طريقة القياس المستخدمة في ظل الظروف القائمة
  - مدى معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة ضمن الإطار المحاسبي الذي يتم إعداد التقديرات بناءً عليه[67]

- ✓ اختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي
- ✓ وضع تقدير محدد للمبالغ أو مدى معين من أجل تقييم تقديرات الإدارة. ولهذا الغرض
  - إذا استخدم المراجع طرق تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة فعليه أن يحصل على فهم لافتراضات أو طرق الادارة في وضع هذه التقديرات
  - وإذا استنتج المراجع أنه من المناسب تحديد مدى (وليس تقدير معين)، فعليه تحديد نطاق هذا المدى بالاستناد الى أدلة التدقيق المتوفرة، لكي يتم اعتبار كافة النتائج التي تقع ضمن هذا المدى معقولة

3. ثالثا: عند تحديد المسائل المحدد في الفقرة 1 و 2 أعلاه، ينظر المدقق فيما إذا كانت هناك حاجة الى مهارات او معرفة متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من جوانب التقديرات المحاسبية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة
4. رابعاً: إجراءات التدقيق الأخرى كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة

---

[67] أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى – مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية 2013/04/05. ص38

- شكوك التقدير: على المدقق تقييم الامور الآتية:
  - كيفية اعتبار الإدارة لافتراضات او نتائج بديلة والسبب وراء رفضها، أو كيفية معالجة الإدارة لشكوك التقدير عند إعداد التقدير المحاسبي
  - ما إذا كانت الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الادارة معقولة أم لا
  - نية الادارة في تنفيذ إجراءات عمل محددة وقدر□ا على القيام بذلك، حيث يكون ذلك مرتبطاً بمعقولية الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الادارة او التطبيق الملائم لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به[68]

  - وفي حال لم تعالج الادارة (حسب تقدير المدقق) تأثيرات شكوك التقدير على التقديرات المحاسبية التي تؤدي الى مخاطر هامة بالشكل المناسب يتعين على المدقق إذا استلزم الأمر تحديد مدى يتم من خلاله تقييم معقولية التقدير المحاسبي

- معايير الاعتراف والقياس : فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي الى مخاطر هامة يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كان
  - قرار الإدارة بالاعتراف أو عدم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية؛
  - أساس القياس المحاسبي الذي تم اختياره للتقديرات المحاسبية . بناءً على ما سبق، يمكننا ملاحظة أن إجراءات الاستجابة للمخاطر الجوهرية التي حددها المعيار تزيد من

[68] أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى – مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية.2013/04/05 ص39

وعي المراجع حول المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، مما يسهل عليه دراسة وتحليل هذه التقديرات، وبالتالي ينعكس ذلك على نوعية تقرير المراجع

5. خامساً : تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء: يتعين على المدقق تقييم ما إذا (وبالاستناد إلى أدلة التدقيق) كانت التقديرات المحاسبية في البيانات المالية إما معقولة أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ
6. سادساً : الافصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية: يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الإفصاحان في البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وفقاً لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. [69]

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي الى مخاطر هامة يتعين على المدقق تقييم مدى ملائمة الإفصاح لشكوك التقدير في البيانات المالية في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به .

7. سابعاً : مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة: يتعين على المدقق مراجعة الأحكام والقرارات الصادرة من قبل الادارة لدى اعداد التقديرات المحاسبية من أجل تحديد ما إذا كانت هناك مؤشرات على وجود تحيز من قبل الإدارة.
8. ثامناً : الإقرارات الخطية: يتعين على المراجع الحصول على إقرارات خطية من الادارة، وحيثما كان مناسباً حيث تعتقد الإدارة ومجلس الإدارة والمدققين بأن الافتراضات الهامة المستخدمة من قبلها في إعداد التقديرات المحاسبية معقولة أم لا.
9. تاسعاً : التوثيق : يجب على المراجع أن يتأكد من وجود الآتي ضمن وثائق التدقيق:

[69] أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى – مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية 2013/04/05. ص40

- ✓ أساس استنتاجات المدقق حول معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها الذي يؤدي إلى مخاطر هامة
- ✓ المؤشرات إلى وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة إن وجدت.[70]

[70] أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى – مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية 2013/04/05. ص41

المبحث الثاني : اهداف استعمال القيمة العادلة

إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملاءمة و موثوقة وقابلة للمقارنة للتقييم المركز المالي للمنشأة ونتيجة إعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية . ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام ولها المزايا الأتية

1. إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية المركز المالي ، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أوً على أساس أن بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبنيا المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود .
2. إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فأنها تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه اخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.
3. يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال .
4. تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة.
5. إن القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية اكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية
6. إن واضعي المعايير المحاسبية يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية[71].

[71] محمد علي جبران، 2019م، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجزائر، رسالة جامعية، جامعة الجزائر, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير ص106

7. تمكين المنشأة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل :

- صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة .
- إدارة وقياس المخاطر .
- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة .

❖ كما أن هنالك أهداف أخرى لتطبيق القيمة العادلة من قبل الشركات، مثل :

- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات.
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية[72].

[72] محمد علي جبران، 2019م، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجزائر، رسالة جامعية، جامعة الجزائر, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير ص106

المبحث الثالث: اسس ومحددات القيمة العادلة

من محددات القياس بالقيمة العادلة

تكون القيمة العادلة لأداة مالية قابلة للقياس بشكل موثوق به

- **إذا كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس كبيرا**
- **التقييم له احتمالات مختلفة التقديرات لكن ضمن النطاق بشكل معقول .والحالات التي تكون فيها القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به ما يلي**
- **الأداة المالية التي يوجد لها عرض سعر معلن في سوق أوراق مالية نشط لتلك الأداة**
- **أداة الدين تم تقييمها من قبل وكالة تقييم مستقلة ويمكن تقدير تدفقاتها النقدية بشكل معقول**
- **أداة مالية لها نموذج تقييم قياس والتي يمكن بشكل موثوق به قياس من خلال البيانات لذلك النموذج، لأن البيانات تأتي من أسواق نشطة**

وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على أن السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها وصفات السوق النشط هي

- **عادة يكون بائع ومشترى في أي لحظة**
- **الأسعار معلنة ومتوفرة للعامة**
- **البنود التي يتم تداولها في هذا السوق تكون متجانسة**[73]

[73] إحسان صالح العميري، 2017م، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، الرياض، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة, المجلد21,العدد 2ص91

الطرق المستخدمة في عرض وتمثيل القيمة العادلة

يمثل أسلوب القيمة العادلة بعدة طرق يمكن استخدامها تحت مفاهيم مختلفة – رغم انها تختلف الا انها تتقارب بالنتائج وان اهم المفاهيم ما يلي

1. **تكلفة الاستبدال**: تتمثل بذلك القدر من النقدية (أو ما يعادلها) الذي يمكن أن تتحمله المنشأة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، أو فيما يمكن أن يتوفر للمنشأة من نقدية (أو ما يعادلها) عند تحملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي كما عرفتها جمعية امع العربي للمحاسبين القانونيين بانها تلك التي يتم احتساب عادة من تكلفة الامتلاك الحالية لأصل مشابه أو له طاقة إنتاجية أو إمكانية كان جديدا خدمة معادلةً أو مستعملا
2. **القيمة السوقية الجارية:** تتمثل في ذلك العدد من النقدية (أو ما يعادلها من النقد العادل :استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة وقابلة للتحول بسهولة لمبالغ معلومة من النقد وليست عرضة لمخاطر التغير في القيمة العادلة) التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة ، فيما لوانها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي.[74]

[74] إحسان صالح العميري، 2017م، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، الرياض، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة, المجلد21,العدد 2ص92

3. **صافي القيمة الحالية القابلة للتحقق**: تمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو أحد المطلوبات إلى نقدية، وتمثل صافي القيمة القابلة للتحقيق بشكل عام، صافي سعر البيع الجاري الأصلي
4. **القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة:** وتقوم على تقدير التدفقات المستقبلية حسب الفترات الزمنية باستخدام معدل الخصم المناسب وتعتبر هذه الطريقة هي الأساس في إثبات عناصر البنود المدينة والدائنة طويلة الأجل ، باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة

الأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والافصاح

تهدف عمليات القياس والاعتراف والإفصاح ليس فقط إلى حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية وإلى عدالة السوق وشفافيته، وإنما تمتد أيضا إلى السوق الأولية عند تأسيس المؤسسات المساهمة أو زيادة رأسمالها،

- ✓ **ويتطلب تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح الالتزام بالأسس التالية**

1. **أن يتم القياس والاعتراف والإفصاح الكامل والدقيق وفي التوقيتات المناسبة عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستثماري[75]**
2. **أن يحظى حملة الأوراق المالية في شركة ما على معاملة عادلة ومتساوية وخاصة فيما يتعلق بالحق في الحصول على البيانات والمعلومات وحتى لا تستغل المعلومات ا لداخلية لصالح فئة على حساب أخرى؛**

[75] نذير الطرايرة، 2020م، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، عمان، الأردن، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع ص123

3. **يجب أن تعد المعلومات المالية ًطبقا لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية؛**
4. **يجب أن تدقق المعلومات المالية طبقا لمعايير التدقيق الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛**
5. **إعداد المعلومات بحيث ت عبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها صدق تمثيل الظواهر والأحداث؛**
6. **أن تكون المعلومات قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها**

- **مزايا استخدام القيمة العادلة:**

يمكن إظهار مزايا استخدام محاسبة القيمة العادلة من خلال استخدام المعيار في النقاط التالية

1. **تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية**
2. **إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.**
3. **يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال**
4. **يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة .لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة**[76]

[76] نذير الطرايرة، 2020م، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، عمان، الأردن، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع ص126

5. تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد
6. يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية
7. تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المشاة التي تستخدم القيمة العادلة
8. تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة .

عيوب استخدام أسلوب القيمة العادلة:

✓ **من ابرز مشاكل وعيوب هذا الأسلوب نجد**

1. إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف ا ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة
2. هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية
3. إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة وذات طرق وقياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة
4. قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة
5. قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها[77]

الفصل الرابع: ربط المراجعة الخارجية مع محاسبة القيمة العادلة

[77] نذير الطرايرة، 2020م، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، عمان، الأردن، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع ص 127

العلاقة بين المراجعة الخارجية والقيمة العادلة

- ✓ **ان الجمع بين المراجعة الخارجية ومحاسبة القيمة العادلة يساعد على توفير إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات و إفصاحات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية. و يناقش هذا المعيار بصفة خاصة اعتبارات المراجعة المرتبطة بقياسات وعرض الأصول و الالتزامات و مكونات حقوق الملكية الهامة و الإفصاح عنها و التي يتم عرضها و الإفصاح عنها بالقيمة العادلة في القوائم المالية. و يمكن أن ينشأ قياس القيمة العادلة للأصول، و الالتزامات، ومكونات حقوق الملكية من التسجيل الأولى للمعاملات أو من التغييرات اللاحقة في القيمة. أما بالنسبة للتغيرات في قياس القيمة العادلة التي تحدث بمرور الوقت فيمكن التعامل معها بطرق مختلفة في ظل أطر مختلفة لإعداد للتقارير المالية. فمثلاً، نجد أن بعض أطر إعداد التقارير المالية يمكن أن تتطلب أن تنعكس هذه التغيرات مباشرة في حقوق الملكية، بينما تتطلب أخرى أن تنعكس هذه التغييرات في الإيراد**[78]

[78] مصطفى راشد العبادي، مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة، بحث مقدم للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية حول" مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين" جامعة الملك سعود، يومي 18 -19 ماي 2010 ص120-160

- ✓ **بينما توفر هذه العلاقة إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات و إفصاحات القيمة العادلة ، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات المراجعة الأخرى يمكن أن توفر أدلة مراجعة تكون ذات صلة بقياسات و إفصاحات القيمة العادلة. ومثال ذلك، إجراءات الفحص للتحقق من وجود أحد الأصول تم قياسه بالقيمة العادلة يمكن أن يوفر أيضا أدلة مراجعة تتعلق بتقييمه (مثل الحالة التي عليها أحد الاستثمارات العقارية)**
- ✓ **يتطلب معيار المراجعة رقم (500) " أدلة المراجعة" الفقرة رقم "16" من المراقب أن يستخدم التأكيدات بتفاصيل كافية ليشكل أساسا لتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. إن قياسات و إفصاحات القيمة العادلة لا تعتبر في حد ذاتها تأكيدات ، ولكنها يمكن أن تكون ذات صلة بتأكيدات محددة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**
- ✓ **ينبغي على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة . و تتطلب الفقرة رقم "22"من معيار المراجعة المصري رقم (315) "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" من المراقب أن يتوصل إلى تفهم لإطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشاة.[79]**

[79] مصطفى راشد العبادي، مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة، بحث مقدم للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية حول" مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين" جامعة الملك سعود، يومي 18 -19 ماي 2010 ص120-160

الخاتمة

يعد مفهوم القيمة العادلة إحدى أهم الأفكار الثورية التي تمخض عنها عصارات الفكر المحاسبي الحديث، فهي نتاج للملاحظات والنتائج التي قام بها العديد من المفكرين خلال القرن العشرين، ولقد ظهر أسلوب القيمة العادلة كنتيجة حتمية وعجز أسلوب التكلفة التاريخية في مواجهة التطور المتسارع في المجالين الاقتصادي والتكنولوجي، وبالتالي أضحى أسلوبا ينادي به كافة الهيئات المحاسبية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية . وتعتبر العراق من الدول التي اتجهت حديثا نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ،نتاجا لسعي العراق نحو الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، على وجه الخصوص، واستجابتا لمطالب المؤسسات المالية الدولية، وعلى رأسها البنك الدولي. ولقد قابل هذا التطبيق الكثير من العقبات والعوائق، التي أثرت كثيرا على مسيرته، ولازالت الكثير منها لم يذلل حتى الآن، فالإصلاح المحاسبي في العراق يمكن له أن يتعثر إذا لم تسارع الجهات المعنية نحو تجسيد الحلول الممكنة. ولعل أهم ما يعيق المحاسبين العراقيين والمراجعين العسر في فهم أسلوب القيمة العادلة، فما بالك بالتطبيق، وهذا يعود للغموض الذي اكتنف هذا الأسلوب حتى في المعايير المحاسبية الدولية، ولقد أكد العديد من المفكرين والهيئات المحاسبية على أن أسلوب القيمة العادلة، خاصة من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم تسعة وثلاثون المتعلق بمحاسبة الأدوات المالية كان صعب الفهم والتطبيق .لكن مع مبادرات مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصة بعد الأزمة المالية الأخيرة اتجه نحو إصدار معيار محاسبي جديد يتعلق بتحسين عمليات القياس والإفصاح من خلال استخدام أسلوب القيمة العادلة، وذلك بإصدار المعيار الدولي للإعداد التقارير المالية رقم 13 (IFRS 13).

النتائج

1. التأكيد على حاجة المدقق لفهم كيفية قياس القيمة العادلة وكيف تعدها المنشأة.
2. توضيح الخطوات والإجراءات الضرورية التي يجب أن يقوم بها المدقق ليختبر مقاييس القيمة العادلة.
3. توضيح مكامن التحيز المحتملة في تدقيق مقاييس القيمة العادلة بالاعتماد على علوم الحكم واتخاذ القرار.
4. ان معرفة المدقق بمكامن الخطأ والتحيز المحتملة (من قبل الإدارة) تمكنه من اتخاذ الخطوات المناسبة، وتصميم مدخل التدقيق بالشكل المناسب، وأنه على المدى القصير
5. المراجع شخص له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة
6. إن عملية تدقيق البيانات المالية المعبرة عن تقديرات محاسبية كالقيمة العادلة إنما هي عملية أصعب من تدقيق البيانات التي لا تعتمد على تقديرات محاسبية في إعدادها.
7. يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول علي المعلومات التي تمكنه من مراجعة الاداء وتقييم عملية أعداد التقارير علي العمليات المالية المعقدة الي جانب أتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
8. المراجعة الخارجية تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام
9. القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين اطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل، وعلي بينة من الحقائق يتعاملان بإرادة حرة

التوصيات

وفي هذا الاتجاه يجب على السلطات العراقية المشرفة على إصلاح المجال المحاسبي، إعادة تعديل النظام المحاسبي المالي من خلال مستجدات معايير المحاسبة الدولية، وذلك بالاعتماد على بعض التوجيهات التي يمكننا إيرادها في هذا الخصوص

1. **إعادة تكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية، خاصة فيما تعلق بمعيار القيمة العادلة الجديد**
2. **تكثيف الدورات التكوينية لصالح المحاسبين والمراجعين العراقيين، مع الحرص على الاحتكاك بغيرهم من المحاسبين والمراجعين في البلدان العربية، والبلدان التي تشهد تقدما في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، خاصة فيما تعلق باستخدام أسلوب القيمة العادلة، والاستفادة من تراكم تجاربهم في هذال المجال**
3. **اخراج النظام المحاسبي من حيز ه القانوني، الذي أضحى عائق أمام تطوره، وبالتالي تأثيره على البيئة المحاسبية العراقية، وجعله أكثر استجابة للواقع الاقتصادي**
4. **تكثيف إصدار الكتب والدوريات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، والحرص على إحداث دائما مقاربة بين المرجعيتين**
5. **تحسين الوعي بتطبيق أسلوب القيمة العادلة، ويكون ذلك انطلاقا من الجامعات والمعاهد، والأساتذة الجامعيين لهم الدور البارز في تأهيل وتكوين محاسبي ومراجعي الغد**
6. **هناك القلة القليلة من الباحثين من أستطاع أن يقدم بحثا أو مقالة حول موضوع القيمة العادلة ر غم أهميتها الفكرية، ولهذا فعلى الباحثين تقديم بحوث تليق ذا الموضوع الحساس،**

والذي أصبح جديد الفكر المحاسبي .ومن خلال ما سبق يمكن القول أن أسلوب القيمة العادلة من أهم تحديات الفكر المحاسبي الحديث، وهي الشغل الشاغل للمرجعيات المحاسبية الدولية. والعراق عند توجهها إلى تبني مخرجات تلك المرجعيات لها كل الصلة بموضوع القياس والإفصاح من خلال أسلوب القيمة العادلة، وعلى الباحثين العراقيين أن يكونوا القدوة الأولى في تذليل تلك العقبات التي تعتلي تطبيق هذا الأسلوب في العراق.

المراجع العربية

1. محمد علي جبران، 2019م، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجزائر، رسالة جامعية، جامعة الجزائر, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير.
2. إحسان صالح العميري، 2017م، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، الرياض، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة, المجلد21,العدد 2.
3. عبد المنعم زيدان، 2021م، دور محاسبة القيمة العادلة في تخطيط عملية التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية على البنوك الموجودة بالأردن، عمان، الأردن، مكتبة الجامعة الأردنية.
4. نذير الطرايرة، 2020م، المدقق الْخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، عمان، الأردن، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع.
5. عصمت المصلحي، 2019م، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، ، المملكة العربية السعودية، الرياض، قسم المحاسبة -كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.
6. إسماعيل بلوناس، 2020م، مفاهيم جودة المراجعة, والعوامل المؤثرة عليها, ونوعية أثر تلك العوامل، اللاذقية، سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية, مجلد30, العدد1.
7. جمعة الحماد، 2019م، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر.
8. يامن دهمش، 2019م، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، جدة، جامعة الملك عبد العزيز.

9. نعيم خنفر، 2017م، تحليل أثر طول علاقة العميل في شركات المراجعة وحجم الشركة على جودة المراجعة في الأردن, عمان، الأردن، دار وائل للنشر والطباعة.
10. Robert HENK، 2017م، مراحل عملية تدقيق القيمة العادلة معتمدةً على معيار التدقيق الأمريكي (101)، الولايات المتحدة الأمريكية، واشنطن، managerial auditing journal.
11. JAMES ALFRED، 2016م، تحديد واجبات الإدارة تجاه عملية تقدير القيمة العادلة، وتحديد الإجراءات العامة الي قد يقوم بها المدقق، الولايات المتحدة الأمريكية، journal of American Academy of Business : Cambridge.
12. Steven Bragg، 2014م، تحديد المراحل الأساسية في تدقيق مقاييس القيمة العادلة، المملكة المتحدة، لندن، Journal of Accounting and Economics.
13. وزارة الاستثمار، قرار وزير الاستثمار لسنة 2015 بشأن معايير المحاسبة المصرية المعدلة، معيار المحاسبة المصري رقم45 قياس القيمة العادلة.
14. النجار جميل حسن. (2013 .(أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين. الة الأردنية في إدارة ، ا 9) العدد
15. .مصطفى راشد العبادي. (2010)مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة. تحت عنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي والعشرين، المملكة العربية السعودية89.
16. مصطفى راشد العبادي، مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة، بحث مقدم للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية حول" مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين" جامعة الملك سعود، يومي 18 - 19 ماي 2010
17. زينب أسعد، دراسة أثر المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةي على القيام بمراجعة وتقدير مخاطر القيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014

18. محمود عاطف محمود عبد العال، انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على أدلة الاثبات ووسائل الحصول عليها، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة القاهرة، القاهرة 2015 .

19. أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى – مكة المكرمة، المملكة العربية السعود.2013/04/05

20. بركة محمد، شلغام هشام، محاسبة القيمة العادلة ومسببات الازمة المالية العالمية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IFRS-IAS IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

21. ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية-IPSAS-IFRS) IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

المراجع الاجنبية

1. *Appah, E. O. (2018). Fair Value Accounting & Challenges of Audit Practice in Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, 09(14).*
2. *FASB. (2006). Statement Of Financial Accounting Standards No 157 Fair Value measurements. Financial Accounting Standards Board U.S.A, 8.*
3. *IFAC. (2019). ISA 540: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures. USA: International Auditing and Assurance Standards Board.*
4. *IFRS13. (2012). Applying IFRS: IFRS 13 Fair Value Measurement. Retrieved from Ernst & Young: www.ey.com/ifrs*
5. *focusifrs. (2012). http://www.focusifrs.com. Récupéré sur ifrs13 evaluation_de_la_juste_valeur*
6. *Grant thornton. (2012). IFRS 13,Évaluation de la juste valeur. Grant thornton. Février 2012, p 01. 5. iasplus. (2014). http://www.iasplus.com/en/standards/standard53*
7. *IFRS.org. (2013). http : www.IFRS.org. Récupéré sur Exposé sondage N° 05, Evaluation de la Juste Valeur.*
8. *Malone, L., A. Tarca, and M. Wee, IFRS non-GAAP earnings disclosures and fair value measurement, Accounting and Finance 56, 2016, pp.59:97.*
9. *Measurement, Accounting and Finance 56 ,2016, pp. 59:97.*
10. *Oyebisi et al., Fair value measurement (IFRS13) and investing decision: The stand point of accounting*