

دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية

"دراسة المعيار الدولي للتدقيق رقم 700"

The role of International Standards Auditing in the fair presentation of the Financial Statements

"Study the International Standard on Auditing No. 700"

صبرينة عمروش<sup>1</sup> ، بلقاسم دواح<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم- (الجزائر)، [sabrina.amrouche.etu@univ-mosta.dz](mailto:sabrina.amrouche.etu@univ-mosta.dz)

<sup>2</sup> جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم- (الجزائر)، [belkacem.douah@univ-mosta.dz](mailto:belkacem.douah@univ-mosta.dz)

تاريخ الاستلام: 2019-12-31 تاريخ القبول: 2020-05-29 تاريخ النشر: 2020/06/30

Abstract :	ملخص:
<p>This study aims to highlight the contribution of international auditing standards to the fair presentation of the financial statements, by presenting the International Standard for Auditing No. 700, which pays great attention to the form and content of the auditor's report and its results, and using the descriptive approach and the analytical approach in presenting information shows us that the international standard for auditing No. 700 contributes greatly to increasing the effectiveness of communication and improving the level of reporting on the responsibilities of the auditor and everything related to the essential elements in his report, in addition to identifying different types of professional opinion about financial information, and aims to increase the degree of confidence for users of financial statements N by expressing a neutral technical opinion on the credibility and the reflection of the financial institution of the situation. Therefore, care must be taken to educate and provide practical and scientific training for auditors on everything issued by international auditing standards.</p> <p><b>Keywords</b> International Standards Audit (ISA), Presentation of Financial Statements, International Standard on Auditing (ISA) 700 .</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية، وذلك من خلال عرض المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 الذي يولي اهتمام بالغ بشكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات ونتائجه، وباستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في عرض المعلومات تبين لنا، أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 يساهم بشكل كبير في زيادة فاعلية الاتصال وتحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات المدقق وكل ما يتعلق بالعناصر الأساسية في تقريره، بالإضافة إلى تحديد مختلف أنواع الرأي المهني حول المعلومات المالية، ويهدف إلى زيادة درجة الثقة لمستخدمي القوائم المالية من خلال إبداء رأي فني محايد حول مصداقيتها ومدى انعكاسها للوضعية المالية للمؤسسة. لذلك لابد من الحرص على التعليم والتكوين العملي والعلمي للمدققين حول كل ما يصدر عن المعايير الدولية للتدقيق</p> <p><b>الكلمات المفتاحية</b> المعايير الدولية للتدقيق، العرض العادل للقوائم المالية، المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.</p>
<b>JEL Classifications</b> M41, M42.	

\* صبرينة عمروش: [sabrina.amrouche.etu@univ-mosta.dz](mailto:sabrina.amrouche.etu@univ-mosta.dz) ،

## 1. مقدمة:

تمثل معايير التدقيق الدولية إطارا متكاملًا لعملية التدقيق التي تم إصدارها من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين ، ويتعين على المدقق الإلتزام بها وتطبيقها حتى تساعده على تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني، ومع اتساع وكبر حجم المشروعات وتعدد أوجه نشاطها، أصبحت الوحدة الاقتصادية محل أنظار العديد من المتعاملين لذا ينبغي تزويدهم بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج ويكون ذلك عن طريق القوائم المالية.

وباعتبار القوائم المالية همزة وصل بين الوحدات الاقتصادية ومختلف الأطراف المتعاملة معها، والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة، ولأن معظم الحقائق والبيانات التي يحتاجها المستثمرون تكون ضمن القوائم المالية وتقارير مدقق الحسابات بصفة خاصة، لا بد من وجود رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية للإعتماد عليها وما إذا كانت البيانات تتوافق وتتطابق مع الوضع المالي الفعلي للوحدة الاقتصادية.

لذلك فإن معايير التدقيق الدولية تولي اهتمام بالغ لنتائج وتقرير المدقق، وتهتم برأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية محل التدقيق، فنجد المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 (ISA 700) " تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" الذي يعمل على توفير شروط معينة في تقرير مدقق الحسابات باعتباره بمثابة حصيلة نهائية لإجراءات التدقيق ، كما يوفر تفسيرات واضحة لمسؤوليات المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة ، إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات التدقيق وكل هذا من أجل إضفاء الثقة على القوائم المالية. وفي هذا الإطار يتم طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 في العرض العادل للقوائم المالية؟

ومما سبق يمكن القول أن هذه الدراسة تسعى للإجابة على الأسئلة التالية:

- ❖ فيما تتمثل معايير التدقيق الدولية حسب آخر إصدار؟ وماهي أهم خصائصها؟
- ❖ من هم الأطراف المستفيدين من البيانات الواردة في القوائم المالية سواء ذوي المصلحة المباشرة أو غير المباشرة؟
- ❖ ما هي القوائم المالية التي تلزم بها الوحدات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ❖ ما المقصود برأي المدقق بعدالة القوائم المالية؟
- ❖ ماهي العناصر الأساسية التي يحتوي عليها تقرير مدقق الحسابات وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 700؟
- ❖ فيما تتمثل أنواع الرأي المهني للمدقق في تقريره حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700؟

أهداف الدراسة:

- ❖ التعرف على معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار لها سنة 2014 وأهم الخصائص التي تتميز بها.
- ❖ معرفة الأطراف المستفيدة من البيانات الواردة في القوائم المالية بنوعها : المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة ، المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة.
- ❖ عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- ❖ التعرف على مفهوم رأي المدقق بعدالة القوائم المالية.
- ❖ عرض أهم العناصر الأساسية في تقرير مدقق الحسابات وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.
- ❖ معرفة مختلف أنواع الرأي المهني للمدقق حول المعلومات المالية وذلك طبقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 700.

أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من خلال أهمية المعايير الدولية باعتبارها ممارسات مهنية مقبولة بشكل عام، والتي تسعى إلى التقليل من درجة الاختلاف وتوحيد طرق التدقيق، وبالتالي خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم، وهذا ما يبينه المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 " تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" من خلال مساهمته في العرض العادل للقوائم المالية.

منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على أسئلة البحث وتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في إنجاز هذا البحث. وللإجابة على الإشكالية المطروحة، تم التطرق إلى المحاور التالية:

- ❖ معايير التدقيق الدولية.
- ❖ الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.
- ❖ مساهمة معيار التدقيق الدولي رقم 700 في العرض العادل للقوائم المالية.

2. معايير التدقيق الدولية

1.2 مفهوم معايير التدقيق الدولية:

تمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني بالنسبة لمدققي الحسابات، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بها. وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير بحيث يتم تقسيمها إلى مجموعات كل مجموعة تختص بأمور معينة، كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير حظيت بقبول عام من جميع الممارسين لهذه المهنة (الشحنة، 2015، صفحة 103).

- تعتبر المعايير الدولية للتدقيق إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والتدقيق، وتعرف أيضا على أنها إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أي دولة إصدار معايير وطنية خاصة بها (المجتبي ابراهيم وعبد المنعم، 2018، صفحة 120).

- وتعرف معايير التدقيق الدولية بأنها "قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية" (مازون، 2011، صفحة 70).

2.2 خصائص المعايير الدولية للتدقيق:

تتمثل أهم خصائص المعايير الدولية للتدقيق فيما يلي: (بهلولي، 2017، صفحة 39)

- ❖ التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني: الأمر الذي يشكل بعض القيود على عمل مدقق الحسابات و يقلل التفاوت والاختلاف بين عمل المدققين، والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.
- ❖ استخدام لفظ إرشادات تدقيق دولية: ولا شك أن هذه التسمية توفر قدر كاف من المرونة، وبالتالي تترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير، وإتاحة الفرصة أمامها لتكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.
- ❖ العمومية والشمول: تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي قوي يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقي قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

3.2 أهمية المعايير لمهنة التدقيق:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمدد بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق كما يلي: (بكيحل، 2018، الصفحات 122-123)

- ❖ تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- ❖ تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

**دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية- دراسة المعيار الدولي للتدقيق 700**

مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد 04، العدد 03، السنة 2019، ص: 50-61.

❖ تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العمل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.

❖ تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

**4.2 قائمة معايير التدقيق الدولية:**

**الجدول 1: قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصدار 2014.**

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
	الإجراءات التحليلية.	ISA 520	200 – 299 المبادئ والمسؤوليات
ISA 200	عينات التدقيق.	ISA 530	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية.
ISA 210	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.	ISA 540	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق..
ISA 220	الأطراف ذات العلاقة.	ISA 550	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية.
ISA 230	الأحداث اللاحقة.	ISA 560	وثائق التدقيق.
ISA 240	استمرارية المؤسسة.	ISA 570	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية.
ISA 250	الإقرارات الخطية.	ISA 580	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.
ISA 260	600 – 699 الاستفادة من عمل الآخرين		الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
ISA 265	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر.	ISA 600	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
	استخدام عمل المدققين الداخليين.	ISA 610	300 – 499 تقييم الخطر
	استخدام عمل المدقق الخبير.	ISA 620	التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
	700 – 799 نتائج وتقارير التدقيق		ISA 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
ISA 320	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية.	ISA 700	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
ISA 330	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	ISA 705	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.
ISA 402	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.	ISA 706	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية.
ISA 450	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.	ISA 710	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.
	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة.	ISA 720	500 – 599 أدلة التدقيق
	800 – 899 المجالات المتخصصة		ISA 500 أدلة التدقيق.
	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة.	ISA 800	أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة.
	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق قائمة مالية	ISA 805	المصادقات الخارجية.

## دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية- دراسة المعيار الدولي للتدقيق 700

مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد 04، العدد 03، السنة 2019، ص: 18-33.

منفردة أو عنصر منفرد من القوائم المالية.			
عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة.	ISA 810	عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية.	ISA 510

المصدر: بهلولي نور الهدى، 2016/2017، ص: 45.

### 3. الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

#### 1.3 مفهوم القوائم المالية:

القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم والجداول الملحقه والتي تعتبر جزء مكمّل للقوائم المالية (الدهراوي، 2006، صفحة 13).

تعد القوائم المالية الوسيلة الرئيسية للإبلاغ عن المعلومات المالية للمستخدمين الداخليين والخارجيين (Ahmed, 2018,p.20)، بحيث يمكن أن يكونوا مديرين، مستثمرين، دائنين، وهيئات تنظيمية، والهدف من هذه البيانات المالية هو توفير معلومات للمستخدمين حول الوضع المالي والأداء المالي للشركة والتعرف على مختلف التغيرات لمساعدتهم على إتخاذ القرارات الملائمة (Hasanaj & Kuqi, 2019, pp: 19-20).

القوائم المالية هي عبارة عن أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها المنشأة خلال السنة المالية ومرتبة حسب الهدف من إعدادها فهناك قوائم تقيس الوضع الحالي للمنشأة من حيث المديونية والدائنية وهناك قوائم تقيس الدخل الصافي من حيث الإيرادات والمصروفات وأخرى تقيس التدفقات النقدية من حيث تدفقات داخلية وأخرى خارجة (نادر النور عثمان، صفحة 54).

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية (الحبيطي و يحي، 2011، صفحة 25)، وتنقسم إلى قسمين: الأول قوائم مالية أساسية، والثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية (خنفر و المطارنة، 2009، صفحة 28). ويتم إعداد القوائم المالية الأساسية بصورة منتظمة ودوريا وتمثل في (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي)، أما القوائم الثانية الملحقه "المكملة" هي قوائم إضافية يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة وتمثل في (قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات، قوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد،...إلخ) (شاهين، 2011، صفحة 120).

#### 2.3 مستخدمي القوائم المالية:

تختلف الأطراف التي تستخدم البيانات والمعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية، فهناك بعض الفئات تكون فائدتهم مباشرة من المعلومات وهناك مجموعات أخرى تكون فائدتهم غير مباشرة (عبد الله محمد قريب، 2015، صفحة 147). والجدول الموالي يوضح تصنيف مستخدمي القوائم المالية كالآتي:

#### الجدول 2: تصنيف مستخدمي القوائم المالية

المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة	المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة
1- محلي القوائم المالية وسماسرة البورصة.	1- المساهمين (الحاليين والمحتملين).
2- اتحادات العمال.	2- الدائنين (قصيرة وطويلة الأجل).
3- الوكالات والهيئات الحكومية.	3- المديرين.
4- الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية.	4- العاملين.
	5- المستهلكين.
	6- الموردين.
	7- المنافسين.

المصدر: الدهراوي كمال الدين، 2006، ص: 16.

### 3.3 أهداف القوائم المالية:

تنحصر أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:

- ❖ توفير المعلومات عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لفئات واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية (الزين، 2011، صفحة 10).
- ❖ تقييم قدرة المؤسسة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها (بن فرج، 2014، صفحة 58).
- ❖ توفير معلومات عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة حتى تستفيد منها الفئات التي لا تملك السلطة أو القدرة على الوصول للمعلومات عن الوحدة الاقتصادية بشكل مباشر (مداحي، 2012، صفحة 53).
- ❖ توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى التي تساعد في التنبؤ، المقارنة، والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل، والإفصاح عن الفروض الأساسية المتعلقة بالتقييم والتنبؤ والتقدير (شاهين، 2011، صفحة 98).
- ❖ تقديم معلومات للأجهزة الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح تساعد هم في تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية ومدى الفعالية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (مداحي، 2012، صفحة 54).

### 4.3 عرض القوائم المالية (وفق النظام المحاسبي المالي):

المادة 210-1 من النظام المحاسبي المالي تلزم المؤسسات (باستثناء المؤسسات الصغيرة) بإعداد الكشوف المالية التالية وذلك في نهاية السنة: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق (عطية، 2011، صفحة 85).

#### 1.4.3 الميزانية:

هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية. وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين (لزعمر، 2012، صفحة 37).

#### 2.4.3 حساب النتائج:

عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه "بيان ملخص للأعباء والمنتجات (النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح (الكسب) أو الخسارة." حيث أن نتيجة السنة المالية تتمثل في الفرق بين نواتجها وأعبائها، وبين النظام المحاسبي المالي أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة (عطية، 2011، الصفحات 85-86).

#### 3.4.3 جدول سيولة الخزينة:

ويعرف أيضا بقائمة التدفقات النقدية والتي هي عبارة عن الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويتم إعداد هذه القائمة وفق الأساس النقدي عن طريق تقسيم التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية داخلية وتدفقات نقدية خارجة ضمن ثلاثة أنشطة رئيسية هي الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية، ويتم عرض هذه القائمة وفق طريقتين مباشرة وغير مباشرة (سعيد، 2015، صفحة 225).

#### 4.4.3 جدول تغير الأموال الخاصة:

هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها، فهو بيان ملخص يعرض نتيجة الفترة، وكذلك الأعباء والنتائج التي تحمل مباشرة في الأموال الخاصة، إذا هذا البيان يقدم آثار تغيرات الطرق المنتهجة على الدورة المالية، كما يعرض أيضا رصيد الاحتياطات (الأرباح المحتجزة)، وقسائم وحصص وتغيرات رأس المال، هذا يسمح بمقارنة

## دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية- دراسة المعيار الدولي للتدقيق 700

مجلة الدراسات الاقتصادية المعمة، المجلد 04 ، العدد 03، السنة 2019، ص: 18-33.

بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية السنة المالية لكل فئات رأس المال وكل الاحتياطات ليشير إلى مختلف العناصر المتغيرة (سعيد، 2015، صفحة 232).

### 5.4.3 الملاحق:

يتضمن ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم قراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة (لزعمر، 2012، صفحة 62).

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية وتمثل فيما يلي: (لزعمر، 2012، صفحة 63)

❖ جدول تطور التثبيتات والأصول غير جارية؛

❖ جدول الاهتلاكات؛

❖ جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛

❖ جدول المؤونات؛

❖ جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة)؛

❖ بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

### 4. مساهمة معيار التدقيق الدولي رقم 700 في العرض العادل للقوائم المالية.

#### 1.4 نطاق المعيار "700" والغرض منه:

##### 1.1.4 نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية، بالإضافة إلى شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق البيانات المالية (حسن، صفحة 1).

##### 2.1.4 الغرض من المعيار:

إن الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم 700 هو وضع معايير وتوفير الإرشادات بشأن تقرير مدقق الحسابات المستقل الصادر نتيجة لتدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، التي أعدت حسب إطار إعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق العرض العادل ولتلبية الاحتياجات المشتركة لسلسلة واسعة من المستخدمين وأصحاب المصالح كما أنه يوفر الإرشادات بشأن الأمور التي يأخذها مدقق الحسابات بعين الاعتبار عند تكوين رأي حول هذه البيانات المالية (بلقاضي وبن موسى، 2018، صفحة 129).

##### 2.4 مفهوم رأي المدقق بعدالة القوائم المالية:

إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية يعني أن المدقق لا يضمن أو يشهد بدقة القوائم المالية وصدقها، بل إن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية يتفق مع طبيعة تلك القوائم والعملية المحاسبية، حيث أن كثيرا من بياناتها تستند في تحديد قيمتها إلى أحكام شخصية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وكذلك إن المدقق لا يقوم عادة باختبار جميع عمليات المشروع ومستنداته بل يعتمد على اختبار عينات منها (حسن، صفحة 2).

##### 3.4 العناصر الأساسية في تقرير المدقق:

تناول المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 العناصر الأساسية لتقرير المدقق ، وسنوضحها في الجدول الموالي .

#### الجدول 3: العناصر الأساسية في تقرير المدقق حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700

1- عنوان التقرير	ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام اصطلاح "تقرير مدقق مستقل" وذلك لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثلا عن موظفي الشركة أو مجلس الإدارة، الذين لا يلتزمون بنفس قواعد المهنة .
2- الجهة التي يوجه إليها التقرير	يوجه التقرير إلى المستثمرين في المؤسسة محل التدقيق مثل المساهمين، إضافة إلى مجلس الإدارة أو

هيئة معادلة له مثل لجنة الحوكمة، كما يمكن أن يوجه التقرير إلى أطراف أخرى اعتمادا على البيئة القانونية وطريقة إدارة المؤسسة محل التدقيق مثل الدائنين.	
ينبغي أن تحدد الفقرة التمهيدية المؤسسة التي خضعت قوائمها المالية للتدقيق، وأن قوائمها تم تدقيقها مع ذكر عنوان كل منها (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق)، تحديد التاريخ والفترة والإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.	3- الفقرة التمهيدية (الافتتاحية)
يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وهذه المسؤولية تشمل تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة، وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.	4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية
يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول القوائم المالية بناء على التدقيق، كما يجب أن يبين أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق المعمول بها، التي تتطلب أن يمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وعليه تخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، وأن يصف عملية التدقيق ويبين أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.	5- مسؤولية المدقق
يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية، ويعبر عن رأيه سواء كان غير متحفظ، رأي خلاف الرأي غير المتحفظ أو رأي متحفظ أو رأي سلمي أو الإمتناع عن إبداء الرأي.	6- فقرة الرأي
على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء العمل الميداني، ويبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق.	7- تاريخ التقرير
يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.	8- عنوان المدقق
يجب أن يوقع التقرير بإسم منشأة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة بإسم المنشأة بالنظر لافتراض أن المنشأة مسؤولة عن عملية التدقيق.	9- توقيع المدقق

المصدر: حسن حسام الدين، ص: 2-4.

قادري عبد القادر، 2016، الصفحات 59-61

#### 4.4 أنواع الرأي المهني للمدقق في تقريره حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700:

يختلف رأي المدقق في القوائم المالية التي قام بتدقيقها، تبعاً لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقيق وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الذي تقدمه هذه القوائم. واختلاف رأي المدقق يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه القوائم نشاط المشروع ومركزه المالي. وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير مدقق الحسابات وتمثل في: (حسن، الصفحات 4-

(5)

❖ التقرير النظيف.

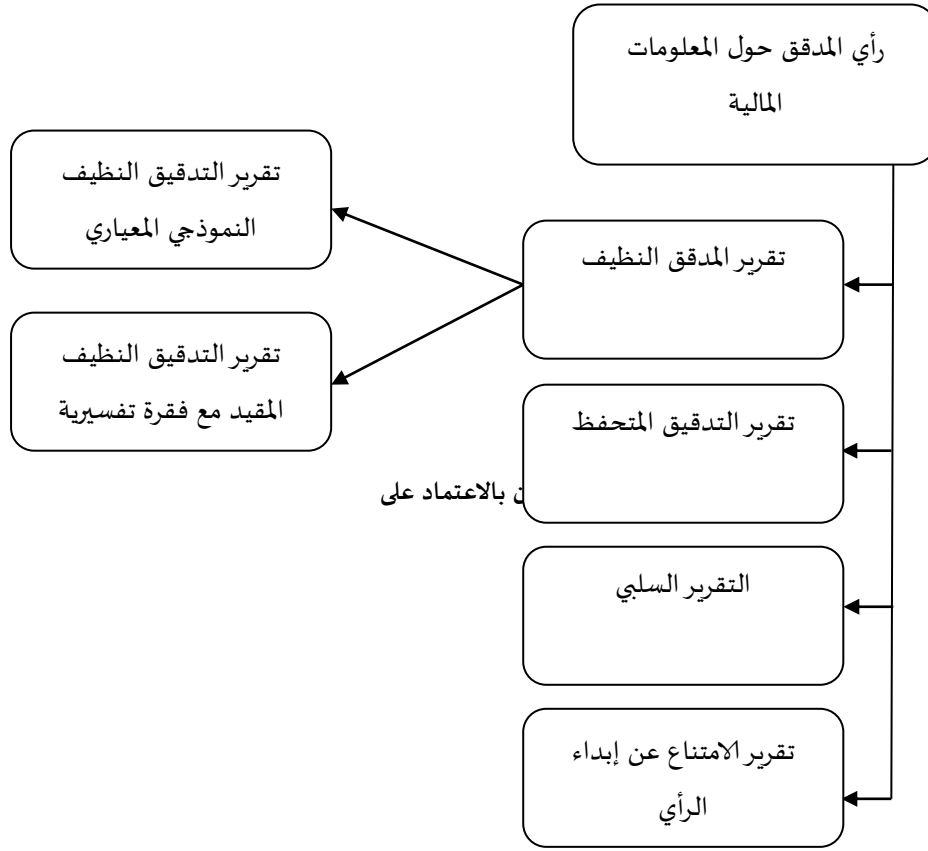
❖ التقرير التحفظي.

❖ التقرير السالب.

❖ تقرير عدم إبداء الرأي.



الشكل 1: أنواع الرأي المهني للمدقق حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700



بلقاضي طاهرلمين، بن موسى كمال، 2018، ص.ص: 129-131.

من خلال الشكل السابق وحسب (بلقاضي و بن موسى، 2018)، فإن تقرير المدقق النظيف "التقرير المطلق أو التقرير بدون تحفظات" يبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة، ونتائج عملياتها بالانسجام مع المبادئ المحاسبية أو المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحلية، ويتميز بوجود نوعين من التقارير النظيف، الأول يتمثل في تقرير التدقيق النظيف النموذجي المعياري الذي يعتبر أفضل تقارير إبداء الرأي حيث يشير إلى أن مدقق الحسابات قد توصل بكل وضوح إلى الحكم بعدالة القوائم المالية، أما الثاني تقرير التدقيق النظيف المقيد مع فقرة تفسيرية تأتي بعد فقرة الرأي من أجل إلقاء الضوء على أمر يؤثر على القوائم المالية.

أما تقرير التدقيق المتحفظ فيكون نتيجة وجود قيود على نطاق المدقق، أو وجود خلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المطبقة أو طرق تطبيقها، أما فيما يخص التقرير السلبي فهو عكس التقرير النظيف إذ يصرح بأن القوائم المالية تتصف بالتضليل أو التحريف ولا تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج المؤسسة، وآخر تقرير يمكن للمدقق إصداره تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء رأيه نظرا لعدم اقتناعه بصدق القوائم المالية، بسبب عدم حصوله على أدلة الإثبات لوجود قيود تفرضها المؤسسة أو في حالة عدم التأكد.

## 5. خاتمة:

من خلال عرضنا لموضوع " دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية"، وتطرقنا إلى كل من المعايير الدولية للتدقيق وأهميتها وخصائصها، وكذلك مفهوم القوائم المالية وأهم مستخدميها وعرضها وفق النظام المحاسبي المالي، وتطرقنا إلى نطاق وغرض المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 " تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" ومدى مساهمته في العرض العادل للقوائم المالية، إذ توصلنا إلى أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 يساهم بشكل كبير في زيادة فاعلية الاتصال وتحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات المدقق وكل ما يتعلق بشكل التقرير ومحتواه، حتى يتمكن مدقق الحسابات من إبداء رأي محايد حول المعلومات المالية محل التدقيق بهدف إعلام مستخدمي القوائم المالية بمدى صدقها وتعبيرها عن الصورة الحقيقية للوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.

ومن خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ❖ إصدار معايير التدقيق الدولية يمثل خطوة نحو تدويل مهنة التدقيق، فلا بد لكل دولة من الالتزام بها لحين صياغة معايير خاصة تتماشى مع ظروفها وبيئتها ولكن في حدود الإطار العام للمعايير الدولية.
- ❖ تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.
- ❖ تتكون المعايير الدولية للتدقيق من 36 معيار، من المعيار 200 إلى غاية المعيار 810، وهي مقسمة إلى مجموعات: (200-299) المبادئ والمسؤوليات، (300-499) تقييم الخطر، (500-599) أدلة التدقيق، (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين، (700-799) نتائج وتقارير التدقيق، (800-899) المجالات المتخصصة.
- ❖ يتم إعداد خمس قوائم مالية حسب النظام المحاسبي المالي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق.
- ❖ وجود صنفين لمستخدمي القوائم المالية، مستخدمين ذوي المصلحة المباشرة (المساهمين، الدائنين، المديرين...) ومستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة (محلي القوائم المالية، سماسرة البورصة، اتحادات العمال...).
- ❖ يساهم المعيار الدولي رقم 700 بشكل كبير في زيادة فاعلية الاتصال وتحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات المدقق وكل ما يتعلق بشكل ومحتوى التقرير.
- ❖ يحتوي تقرير مدقق الحسابات على تسعة عناصر أساسية وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 وتتمثل في: (1) عنوان التقرير، (2) الجهة التي يوجه إليها التقرير، (3) الفقرة التمهيدية (الافتتاحية)، (4) مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، (5) مسؤولية المدقق، (6) فقرة الرأي، (7) تاريخ التقرير، (8) عنوان المدقق، (9) توقيع المدقق.
- ❖ وجود أربعة أنواع للرأي المهني للمدقق حول القوائم المالية: (1) التقرير النظيف، (2) التقرير التحفظي، (3) التقرير السالب، (4) تقرير عدم إبداء الرأي.
- ❖ التقرير النظيف ينقسم إلى نوعين: (1) تقرير التدقيق النظيف النموذجي المعياري، (2) تقرير التدقيق النظيف المقيد مع فقرة تفسيرية.
- ❖ يساهم المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 في العرض العادل للقوائم المالية وإضفاء الثقة عليها حتى يتمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة.
- ❖ يهدف تقرير مدقق الحسابات وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 إلى إبداء رأي محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية محل التدقيق.

## اقتراحات الدراسة:

- ❖ إنشاء منظمات وهيئات مهنية تقوم بتكوين مهنيين للرفع من جودة التدقيق المحلي ومواكبة الدول المتقدمة في مختلف أنحاء العالم.
- ❖ صياغة معايير تدقيق محلية في الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية، مع مراعاة الظروف والبيئة المحلية.

## دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية- دراسة المعيار الدولي للتدقيق 700

مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد 04، العدد 03، السنة 2019، ص: 18-33.

- ❖ أهمية إبقاء مدققي الحسابات على اطلاع مستمر على كل ما يصدر من المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية التي تصدرها المعاهد المهنية الدولية.
- ❖ الحرص على التعليم والتكوين العلمي والعملية للمدققين حول كل ما يصدر عن المعايير الدولية للتدقيق.

### 6. قائمة المراجع:

- الشحنة رزق أبو زيد ، (2015)، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر الأردن، صفحة 103.
- المجتبي إبراهيم محمد المعتز وأسامة عبد القادر عبد المنعم، (2018)، أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية على تقويم الأداء المالي والإداري (دراسة ميدانية على عينة من المصارف العاملة بالسودان)، مجلة الدراسات العليا- جامعة النيلين (مج 10)، التقييم الدولي: 6228-1858، صفحة 120.
- مازون محمد أمين، (2011)، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، صفحة 70.
- بهلولي نور الهدى، (2017)، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر-دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، صفحة 39.
- بكحلل عبد القادر، (2018)، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، الصفحات 122-123.
- الدهراوي كمال الدين، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، صفحة 13.
- Ahmed Amanj Mohamed, (2018), **The impact of financial statement analysis on the profitability assessment (applied study of Kirkuk company for producing constructional materials)**, Studies and Scientific Researches, Economics Edition, (28), p 20.
- Hasanaj Petrit, Kuqi Beke, (2019), **Analysis of financial statements : the importance of financial indicators in enterprise**, Humanities and Social Science Research, 2(2), pp : 19-20.
- نادر النور عثمان عطرة، (2014)، دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان (دراسة تطبيقية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، صفحة 54.
- الحيبتي قاسم محسن ويحي زياد هاشم، (2011)، تحليل ومناقشة القوائم المالية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، صفحة 25.
- خنفر مؤيد راضي والمطارنة غسان فلاح، (2009)، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، صفحة 28.
- شاهين علي عبد الله، (2011)، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، صفحة 120.
- عبد الله محمد قريب عبير، (2015)، أثر التوافق بين معايير المحاسبة للمؤسسات المالية الإسلامية ومعايير التقارير المالية الدولية في جودة الإفصاح المحاسبي (دراسة تطبيقية على الشركات والمؤسسات المالية العاملة بالسودان)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، صفحة 147.
- الزين منصور، (2011)، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة

## دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية- دراسة المعيار الدولي للتدقيق 700

مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد 04 ، العدد 03، السنة 2019، ص.ص: 50-61.

(IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي"، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، صفحة 10.

بن فرج زوينة، (2014)، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس - سطيف، صفحة 58.

مداحي عثمان، (2012)، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 3، العدد 2، صفحة 53.

شاهين علي عبد الله، (2011)، مرجع سبق ذكره، صفحة 98.

مداحي عثمان، (2012)، مرجع سبق ذكره، صفحة 54.

عطية عبد الرحمن، (2011)، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، برج بوعريش الجزائر، صفحة 85.

لزعر محمد سامي، (2012)، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير

في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، جامعة منتوري-قسنطينة-الجزائر، صفحة 37.

عطية عبد الرحمن، (2011)، مرجع سبق ذكره، الصفحات 85-86.

سعيد عبد الحلیم، (2015)، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات،

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، صفحة 225.

نفس المرجع السابق، صفحة 232.

لزعر محمد سامي، (2012)، مرجع سبق ذكره، صفحة 62.

نفس المرجع السابق، صفحة 63.

حسن حسام الدين، <file:///C:/Users/Amrouche/Downloads/Documents/Lecture2011-2-3.pdf>، تاريخ الإطلاع: 2019/12/20، صفحة

.1

بلقاضي طاهر بلين وبن موسى كمال، (2018)، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700-دراسة

حالة الجزائر، المدير، المجلد 5، العدد 2، صفحة 129.

حسن حسام الدين، مرجع سبق ذكره، صفحة 2.

قادري عبد القادر، (2016)، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق، مجلة

الدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد 1، العدد 2، الصفحات 59-61.

حسن حسام الدين، مرجع سبق ذكره، الصفحات 4-5.