

اطار مفاهيمى للعناية المهنية للمراجع الخارجى فى ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة

مروة فوزى عبد العزيز

الملخص:

قامت الباحثة فى هذا الفصل بدراسة وتحليل معايير المراجعة، ثم وضحت الفقرات التى تضمنت العناية المهنية للمراجع وشرحها تفصيلاً، ووضع مجموعة من المؤشرات التى تساعد أصحاب المصالح المختلفة فى الحكم الموضوعى على أداء المراجع الخارجى، موضحة دورها فى الحد من مخاطر التقاضى التى يتعرض لها المراجع الخارجى ومايتبعها من آثار سلبية.

فى النهاية وضعت الباحثة تصور لاطار مقترح لمعيار عن العناية المهنية للمراجع الخارجى فى محاولة تنظيم عمل المراجع داخل اطار محدد، مشيرةً الى أهم صعوبات تطبيق المعيار وأهم مميزاته .
الكلمات الرئيسية: العناية المهنية – معايير المراجعة

مقدمة :

تعرف العناية المهنية للمراجع بأنها الطريقة التى يؤدى بها مراجعى الحسابات مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمجمع معايير المراجعة وقواعد أخلاق المهنة، وبالرغم من عدم ورود العناية المهنية صراحةً الا فى معيار واحد فقط من معايير المراجعة والذى نص على "ضرورة بذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص والاختبارات وعند اعداد تقرير ابداء الرأى" إلا أنها وردت بصورة ضمنية فى كل معايير العمل الميدانى، فقد أكد المعيار الأول على ضرورة الإشراف على عمل

المساعدين، وأكد المعيار الثانى على على ضرورة تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية فلا يكفى أن يتم الاشراف على المساعدين وتقييم نظام الرقابة الداخلية فقط بأى طريقة بل لابد أن يتم ذلك بطريقة صحيحة ومناسبة لمهمة المراجعة.

كما تناول المعيار الثالث مفهوم العناية المهنية عند تجميع أدلة الإثبات، حيث يجب أن يتوفر فى أدلة الإثبات عنصري الكفاية والإقناع لتكون أداة مفيدة لإبداء الرأى، ومن ثم فان بذل العناية المهنية أمر ضرورى فى كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة ابتداءً من تصميم برنامج المراجعة وانتهاءً باعداد التقرير وابداء الرأى فبذل العناية المهنية فى احدى المراحل دون أخرى غير كاف، ويؤدى غالباً الى انخفاض مستوى جودة المراجعة، وقد يؤدى أيضاً الى نتائج عكسية وإعطاء آراء غير صادقة تضر بمصالح مستخدمى المعلومات المحاسبية، ومن هنا ظهرت أهمية ضرورة وضع اطار مفاهيمى للعناية المهنية في ضوء معايير المراجعة المصرية .

أهداف البحث :

تهدف الباحثة الى تحقيق هدف رئيسي من هذا البحث وهو وضع اطار مفاهيمى للعناية المهنية للمراجع الخارجى في ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة، وذلك من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية المرتبطة:

1. تحليل معايير المراجعة المصرية وتوضيح أهم بنود العناية المهنية التى جاءت ضمنية داخل المعايير المصرية ذات العلاقة .
2. وضع اطار مفاهيمى للعناية المهنية للمراجع الخارجى .
3. تقديم مشروع لفكرة معيار مقترح للعناية المهنية في حال تعدد العملاء .

خطة البحث :

ستحاول الباحثة تحقيق أهداف البحث الرئيسية والفرعية من خلال الخطة التالية :

أولاً: تحليل معايير المراجعة المصرية ذات العلاقة .
ثانياً: أطار مفاهيمى للعناية المهنية فى ضوء المعايير المرتبطة .
ثالثاً: معيار مقترح لتطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجى .

أولاً: تحليل معايير المراجعة المصرية ذات العلاقة:

أوضحت احدى الدراسات أن مدى استخدام العناية المهنية من قبل المراجع الخارجى تعتبر مسألة خلافية بين الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة، كونه لا يوجد مقياس موضوعي محدد لتحديد مستوى العناية المهنية المبذول من قبل المراجع ، فجاءت الحاجة الى ضرورة تحليل معايير المراجعة المصرية وتوضيح أهم النقاط المعبرة عن العناية المهنية للمراجع التي جاءت ضمنية داخل هذه المعايير ، ستوضحها الباحثة خلال النقاط التالية:

رقم المعيار	اسم المعيار	شرح بعض الفقرات التي تضمنت العناية المهنية
٢٠٠	الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها	الفقرة رقم ٨ والتي أوضحت أنه يجب على المراجع أن يكون على دراية كافية وأن يأخذ الإصدارات المهنية للمراجعة فى اعتباره عند القيام بأعمال المراجعة. الفقرات رقم ١٥ و ١٦ و ١٧ و ٢٤ وضحت هذه الفقرات ضرورة أن يتمتع المراجع بدرجة من الشك المهني حتى يصل الى درجة معقولة من التأكيد خاصة خلال فترة التخطيط للمراجعة ، وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي الى تحريف القوائم المالية. الفقرات رقم ٢٧ ، ٢٨ ناقشت الفقرتان خطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى القوائم المالية ككل، والمؤثرة فى فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات ومستوى الإفصاح.

إطار مفاهيمي للعناية المهنية للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة

د/ مروة فوزي محمد العزیز

<p>الفقرات رقم ٧ و ٨</p> <p>تناولت هذه الفقرات أن المراجع يجب أن يكون مثلاً يحتذى به لجميع أعضاء فريق العمل الآخرين، وأن يأخذ في اعتباره مدى التزام أعضاء الفريق بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.</p> <p>الفقرات رقم ١٩ و ٢٠ و ٢١</p> <p>ناقشت هذه الفقرات أنه على المراجع أن يتأكد من فريق العمل بأنه يمتلك القدرات والكفاءات ولديه الوقت لأداء عملية المراجعة بما يتفق والمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية بما يمكنهم من تقديم تقرير مراجعة ملائم، على أن يتولى المراجع مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.</p>	<p>مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية</p>	<p>٢٢٠</p>
<p>الفقرة رقم ٥٣</p> <p>ناقشت الفقرة ضرورة قيام المراجع بإجراءات تحليلية للتوصل الى فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية .</p> <p>الفقرات رقم ٦١ و ٨٥</p> <p>ينبغي على المراجع تحديد ردود أفعال عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها والنتيجة عن الغش على مستوى القوائم المالية .</p> <p>الفقرة رقم ١٠١</p> <p>حددت هذه الفقرة مجموعة من النقاط التي يجب مناقشتها مع المسؤولين عن الحوكمة في المنشأة والتي تساعد المراجع على أن يأخذ في اعتباره ما اذا كانت هناك أمور أخرى متعلقة بعملية الغش والتدليس.</p>	<p>مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية</p>	<p>٢٤٠</p>
<p>الفقرات رقم ٢ و ١٥</p> <p>ضرورة ادراك المراجع عند قيامه بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة أن عدم التزام الإدارة بالمنشأة محل الفحص بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية، على أن يحصل المراجع على تفهم عام للاطار القانوني والنظامي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي اليه ومدى التزام المنشأة بهذا الاطار.</p>	<p>مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية</p>	<p>٢٥٠</p>
<p>الفقرة رقم ٢٠</p> <p>ضرورة رجوع مراقب الحسابات الى المتطلبات المهنية والقوانين التي قد تفرض عليه التزام السرية وذلك قبل ابلاغ نتائج المراجعة الى المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة.</p>	<p>الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة</p>	<p>٢٦٠</p>
<p>الفقرة رقم ٢</p> <p>أكدت هذه الفقرة على ضرورة قيام المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة.</p> <p>الفقرات رقم ٨ و ٩</p> <p>ينبغي على المراجع أن يحدد استراتيجيته في عملية المراجعة، والتي تتضمن نطاق وتوقيت وتوجيه عملية المراجعة ، والتي تساعد في وضع خطة أكثر تفصيلاً .</p>	<p>تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية</p>	<p>٣٠٠</p>

إطار مفاهيمي للعناية المهنية للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة

د/ مروة فوزي محمد العزیز

٣١٥	تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام	الفقرات رقم ٢ و ٣ و ٤ و ٥ ركزت هذه الفقرات على ضرورة استخدام المراجع للحكم المهني لتحديد درجة الفهم المطلوبة للمنشأة وليبنتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، على أن يكون هذا الفهم كافياً لتقييم مخاطر التحريف الهام.
٣٢٠	الأهمية النسبية	الفقرة رقم ٧ على المراقب أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل وكذلك بالنسبة لأرصدة الحسابات وقفات المعاملات ومتطلبات الإفصاح.
٣٣٠	إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها	الفقرة رقم ٧٢ ركزت هذه الفقرة على ضرورة قيام المراجع بالحصول على أدلة مراجعة إضافية في حال عدم تمكنه من الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تمنحه تأكيد هام ومؤثر في القوائم المالية، والا فيجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأي.
٤٠٢	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشآت خدمية	الفقرة رقم ١١ ينبغي على مراقب الحسابات عند استخدامه تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقوم بدراسة طبيعة ومحتوى هذا التقرير.
٥٠٠	أدلة المراجعة	الفقرة رقم ٢ ينبغي على مراقب الحسابات الحصول على أدلة أثبات كافية وملائمة حتى يتوصل الى استنتاجات معقولة تمكنه من ابداء رأيه الفني.
٥٠١	أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينة	الفقرات رقم ٢٠ و ٢١ تتضمنت ضرورة قيام المراجع بتنفيذ الاجراءات التي تمكنه من التعرف على وجود أي منازعات أو مطالبات تكون المنشأة طرفاً فيها والتي قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية، وموقف المراجع في حال وجود مثل هذه المنازعات.
٥٠٥	المصادقات الخارجية	الفقرات رقم ٢٩ و ٣٠ على المراجع أن يراقب عملية اختيار الذين سيتم ارسال طلبات المصادقات اليهم واعداد وارسال تلك الطلبات وكذلك الردود عليها، وقدرة المراجع على تقييم الردود على تلك الطلبات من حيث موضوعيتها من عدمه.
٥٣٠	المراجعة بالعينات ووسائل الاختبار الأخرى	الفقرة رقم ٢ أشارت هذه الفقرة الى أنه في حال استخدام أسلوب العينات فإنه يجب على المراجع تحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود من أجل الاختبار، وذلك لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف اجراء المراجعة.
٥٤٠	مراجعات التقديرات المحاسبية	الفقرة رقم ٢ يجب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية

إطار مفاهيمي للعناية المهنية للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة

د/ مروة فوزي محمد العزیز

٥٦٠	الأحداث اللاحقة	الفقرة رقم ٢ يجب على المراجع دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على القوائم المالية وتقريره.
٥٧٠	الاستمرارية	الفقرة رقم ٢ يقع على عاتق المراجع عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية.
٥٨٠	اقرارات الإدارة	الفقرة رقم ٤ حصول المراجع على اقرارات مكتوبة من الإدارة بشأن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم في حال عدم حصوله على أدلة الإثبات الكافية الفقرة رقم ٧ لا يجب أن يعتمد المراجع على هذه الاقرارات كبديل لأدلة مراجعة أخرى يتوقع من المراجع أن تكون متوفرة .
٦٠٠	استخدام عمل مراجع آخر	الفقرة رقم ٧ يقع على عاتق مراجع الحسابات أن يدرس الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة المحددة .
٦٢٠	استخدام عمل خبير	الفقرة رقم ٢ يجب على المراجع عند استخدام العمل الذي قام خبير بأدائه الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لأغراض المراجعة .

توصلت الباحثة بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ومعايير المراجعة المصرية الى أنه يمكن تعريف العناية المهنية بأنها "الكفاءة المهنية للمراجع التي تتأتى من توافر مجموعة من الصفات الأخلاقية والسلوكية في المراجع والمأمه بالاصدارات المهنية والقوانين التي تحكم عمله، وقدرته على فرض مساحة من الاستقلال أثناء قيامه بعملية المراجعة مع ممارسة الحد المناسب من الشك المهني مما يزيد من كفاءته المهنية وقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتقديم تقرير يتضمن رأى فنى انتقادي محايد سليم في ضوء معايير المراجعة " - اعداد الباحثة .

ثانياً: اطار مفاهيمى للعناية المهنية في ضوء المعايير المرتبطة

تعرف **العناية المهنية** بأنها الطريقة التى يؤدى بها مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل كل المجامع المهنية، خاصة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA)، منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمجمع معايير المراجعة وقواعد أخلاق المهنة، فيما يلي شرح مفهوم العناية المهنية من وجهة نظر العديد من الدراسات.

أشارت دراسة (د.سمير كامل، ٢٠٠٨)ⁱⁱ أن العناية المهنية للمراجع تعنى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بما يساعد على تخفيض معدل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، ومن ثم حماية مصالح المستهلكين، وفي نفس السياق قام الاتحاد الدولى للمحاسبين بوضع معيار الغش والخطأ رقم (٢٤٠) حيث أشار الى أن المفهوم العلمى لجودة الأداء المهني يعتمد على قدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبى للعميل والتقرير عن ذلك.

كما أوضحت دراسة (د.يوسف جربوع، ٢٠١٢)ⁱⁱⁱ أن الكفاءة المهنية هى المعرفة المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، وهى أهم الصفات التى يجب أن يتسلح بها المراجع الخارجى عند تنفيذة لعملية المراجعة، ومهارته فى تطبيق ذلك في شتى مجالات المراجعة التى تقابله.

مما سبق ترى الباحثة ان **مفهوم العناية المهنية الواجبة** انما يفرض على المراجع مستوى معين من مسئولية الأداء يجب تحقيقه أمام كل مستخدمى القوائم المالية، كما يجب أن يتسع ليشمل مسئولية المراجع لاكتشاف المخالفات القانونية، وأكد على ذلك ما جاء في **المعيار الثالث لمعايير المراجعة الأمريكية**: يجب أن يبذل المراجع درجة معقولة من العناية المهنية أثناء قيامه بعملية المراجعة، وأثناء اعداده للتقرير، وعندما يكون

عمل المراجع مع من هم تحت اشرافه متمشياً مع معايير العمل الميداني للمراجعة، وعندما يكون التقرير متمشياً مع معايير المراجعة، فإنه يمكن القول بأن المراجع بذل العناية المهنية المعقولة.

كما أشارت معايير المراجعة الدولية الى العناية المهنية والعناية المهنية الواجبة، من خلال مجموعة من المعايير خاصة المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١)، حيث أشار من خلال الفقرة رقم ٢٠ الى المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهنية والمتضمنة النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني، كما أشارت قواعد السلوك المهني الى أن العناية المهنية تفرض مجموعة من الالتزامات التي تقع على عاتق المحاسبين المهنيين كما ورد عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠١٠:

- ضرورة تمتع المحاسبين المهنيين بالقدر والمستوى الكافي والمطلوب من المعرفة والمهارة لضمان حصول العملاء على خدمة مهنية كفوة.
- ضرورة أن يقوم المحاسبون المهنيون بالمهام الموكلة اليهم من قبل العملاء من خلال تطبيقهم للمعايير المهنية والفنية بكل عناية واجتهاد عند تقديم الخدمات المهنية.

كما يجب على مراجع الحسابات الحفاظ على هذا المستوى من الكفاءة وذلك من خلال:

- بقاءه محافظاً على وعي متصف بالاستمرارية وتفهم متواصل للتطورات المهنية الفنية ذات الصلة.
- تتطلب العناية المهنية من المراجع قيامه باتخاذ خطوات معقولة للتأكد ولضمان أن الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته هم أيضاً لديهم معرفة وكفاءة مهنية لازمة لتنفيذ الأعمال الموكلة اليهم بكفاءة واقتدار كما جاء في معيار المراجعة رقم ٦٠٠ والتزامهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية كما ورد في المعيار رقم ٢٢٠ من معايير المراجعة المصرية.

- ضرورة أن يتوافر عند أداء الاجراءات التي ينفذها المراجع الحضور الذهني، بحيث يكون مدركاً لحجم المسئولية الملقاة على عاتقه وبالتالي قيامه بكل ما هو ضرورى لانجاح عملية المراجعة بكل أمانة وحيادية وموضوعية.
- أوضحت احدى الدراسات^{iv} بأن هناك بعض مجالات القصور التي تعتبر من قبيل عدم بذل العناية المهنية الواجبة والتي بموجبها يسأل المراجع عليها، منها:
 - عدم تخطيط برنامج المراجعة بالشكل الذي يضمن ما يكفي من اختبارات واجراءات كفيلة بالكشف عن أى خطأ مادي أو غش مهني متعمد جوهرى في اطار العناية المهنية.
 - فشل المراجع في تنفيذ الخطة التي وضعها.
 - عدم التزام المراجع بتحديد مؤشرات الشك التي تؤثر على قدرة منشأة العميل على الاستمرارية والتنبيه لها وبذل العناية المهنية الواجبة لاكتشافها سواء كانت المؤشرات مالية، تشغيلية، أو المؤشرات الأخرى وذلك بدرجة عالية^v.
 - عدم تمكن مراجع الحسابات من اكتشاف الغش قد يعود الى العديد من الأسباب، وأحد هذه الأسباب قد يكون عدم بذل المراجع العناية المهنية الكافية التي تجنبه الوقوع في الكثير من المشاكل تجاه العميل أو الاطراف ذات العلاقة وخاصة المشاكل القانونية.
- على الرغم من عدم وجود معيار مستقل بعنوان "العناية المهنية" ضمن المعايير المصرية، إلا أنها جاءت ضمنية داخل المعايير، كما لاحظت أن العديد من الفقرات ركزت على مجموعة من النقاط التي يمكن الاعتماد عليها واعتبارها مؤشرات لتقييم مستوى العناية المهنية للمراجع، أهمها:
 - أن يكون المراجع ملماً بالاصدارات المهنية والقوانين التي تحكم عمله، كما جاء فى المعيار ٢٠٠، ٢٥٠، ٢٦٠، و أن يتوافر بالشخص القائم

بأعمال المراجعة مجموعة من الصفات الأخلاقية والسلوكية وأن يكون ملماً بمتطلبات المهنة وعلى قدر عالٍ من الكفاءة المهنية، والتأكد من وجود مثل هذه المواصفات لجميع أعضاء فريق العمل في عملية المراجعة كما ورد في المعيار ٢٢٠، وأكد على ذلك المعيار رقم ٢٤١٠ في فقرته رقم (٤).

أكد المعيار رقم ٤٤١٠ في فقرته رقم (٥) على ضرورة تمتع المراجع بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية، موضحاً أهم هذه المبادئ (نزاهة، موضوعية، كفاءة مهنية، سرية، سلوك مهني ومعايير فنية)

■ كما يعتبر المراجع مسئولاً عن الكفاءة المهنية لأي مراجع آخر يستعين به أثناء قيامه بعملية المراجعة كما ورد في المعيار رقم ٦٠٠ في فقرته رقم (٧)، حتى أنه مسئولاً عن التأكد من الكفاءة المهنية للخبير في حال الاستعانة به كما ورد في المعيار رقم ٦٢٠ فقرة رقم (٨)، وأكد على ذلك المادة التاسعة من دستور المهنة لمصر.

■ ضرورة ممارسة المراجع عملية المراجعة في ظل الشك المهني كما جاء في المعايير ٢٠٠، المعيار ٥٠٥ في فقرته رقم (٢٧)، المعيار رقم ٢٤١٠ الفقرة (٦)، والمعيار رقم ٥٧٠ الفقرة رقم (١٢) والذي وضح ضرورة أن يبقى المراجع متيقظاً خلال عملية المراجعة للأحداث اللاحقة التي قد تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

■ ينبغي على المراجع أن يكون ملماً بشكل كافي بالمنشأة محل المراجعة وبيئتها وطبيعتها والبيئة المحيطة بها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، وكذلك القوانين التي تعمل بها هذه المنشأة والتي تحكم أعمالها، كما جاء في المعايير ٢٥٠، ٢٦٠، ٣٢٠، ٣٣٠ الفقرة رقم (١)، المعيار رقم ٤٠٢ الفقرة رقم (٢)، المعيار رقم ٥٠٠ الفقرة (١٩)، المعيار رقم ٥٤٥ فقرة (١٠)، المعيار ٥٥٠ فقرة (٦)، المعيار رقم ٢٤١٠ فقرات رقم (٣) و (١٢)، كما وضح المعيار رقم ٥١٠ في فقرته رقم (١٠) أن

استخدام المراجع للإجراءات التحليلية يساعده في فهم طبيعة المنشأة وبيئتها، كما أكد المعيار رقم ٥٨٠ في الفقرة رقم (أ٥) على ضرورة حصول المراجع على اقرار مكتوب من الإدارة تعترف فيه بمسئوليته عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها لمنع الخطأ والغش.

■ ضرورة قيام المراجع بالتخطيط لأعمال المراجعة وتحديد استراتيجيته في أداء مهامه من حيث الإجراءات والنطاق والتوقيت وخلافه كما جاء في المعايير ٢٥٠، ٣٠٠، كذلك يجب أن يأخذ في اعتباره الأمور التي قد تؤدي الى تحريف هام كما جاء في المعيار رقم ٣٢٠ الفقرة رقم (٩)، المعيار رقم ٤٠٢ الفقرة رقم (١٦)، ووضح المعيار رقم ٥٠٠ في فقرته رقم (٤) اهم المعلومات التي ينبغي الحصول عليها عند التخطيط لأعمال المراجعة.

■ أن يركز المراجع على اكتشاف مخاطر التحريف الهام، مع اعداده لمجموعة من ردود الأفعال التي من المتوقع القيام بها في حال وجود مثل تلك التحريفات، جاءت هذه النقطة في العديد من المعايير مثل ٢٠٠، ٢٤٠، ٣١٥، المعيار رقم ٣٢٠ في الفقرة رقم (٦)، المعيار رقم ٣٣٠ الفقرة رقم (١)، المعيار رقم ٥٠٠ الفقرة رقم (١٦)، والمعيار رقم ٢٤١٠ في فقرته رقم (١٣)، على أن يستخدم المراجع الاجراءات التحليلية التي تمكنه من تحقيق أهدافه في اكتشاف مثل تلك التحريفات وقد ورد ذلك تفصيلاً في المعيار ٥٢٠ الفقرة رقم (٢).

■ أن يلتزم المراجع بالسرية ومعرفة حدود هذه السرية قبل الإبلاغ عن أي تحريفات أو أخطاء الى الجهات المسؤولة كما ورد في المعيار ٢٦٠ في الفقرة رقم (٢٠).

■ أن يأخذ المراجع في اعتباره الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية، وقد وردت في المعايير ٣٠٠، ٣٢٠.

■ يجب أن يسعى المراجع باستمرار للحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة للوصول الى تأكيد هام ومؤثر فى القوائم المالية، فالعناية وبالرغم انها لا تتطلب رقابة عنيدة من جانب المراجع الا أنها تقتضى عدم الاقتناع بسهولة بظاهر الأمور أو الايضاحات التى تقدمها المنشأة، كما جاء فى المعيار رقم ٣٣٠، المعيار ٥٠٠ الفقرات رقم (٢) و (١٩)، المعيار ٥٠٢ الفقرة رقم (٢٠)، المعيار ٥١٠ الفقرة رقم (٢)، المعيار ٥٤٠ فى فقرته رقم (٢) كذلك المعيار ٥٥٠، المعيار ٥٦٠ الفقرة رقم (٥)، المعيار رقم ٦٢٠ فى فقرته رقم (٢)، المعيار رقم ٧١٠ فقرة (٢٠)، المعيار رقم ٨٠٠ الفقرة رقم (٢)، المعيار رقم ٣٤٠٠ فقرة رقم (٢)، كما وضح المعيار رقم ٥٣٠ اجراءات المراجعة التى ينبغى على المراجع القيام بها لجمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة فى حال استخدام أسلوب العينات.

كما وضح المعيار رقم ٥٤٠ فى فقرة رقم (١٣) أنه على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت البيانات التى يعتمد عليها فى التطوير دقيقة وكاملة ومناسبة، بينما وضح المعيار رقم ٥٤٥ فى فقرته رقم (٣) أنه على المراجع الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة للتحقق من القيم العادلة التى تتمشى مع اطار اعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة، وفى النهاية ينبغى على المراجع تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأيه عن القوائم المالية جاء ذلك تحديداً فى المعيار رقم ٧٠٠ الفقرة رقم (١١).

■ ينبغى على مراقب الحسابات عند استخدامه تقرير مراقب حسابات المنشأة (المراجع الداخلى)، وأن يقوم بدراسة طبيعة ومحتوى هذا التقرير كما ورد فى المعيار رقم ٤٠٢ الفقرة رقم (١١).

■ يجب أن يضع المراجع فى اهتماماته دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على القوائم المالية والتقرير الذى سيقوم بتقديمه بعد انتهاء أعمال المراجعة

وقد ورد ذلك فى المعيار ٥٦٠، على أن يأخذ فى اعتباره المعلومات المستقبلية وابداء رأيه بشأنها كما ورد فى المعيار ٥٧٠ الفقرة ٧، وأخيراً صدر معيار كامل بهذا الصدد وهو المعيار رقم (٣٤٠٠) بعنوان اختبار المعلومات المستقبلية.

- يقع على عاتق المراجع عند تخطيط وتنفيذ اجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملاءمة تطبيق الادارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية كما جاء في المعيار رقم ٥٧٠ الفقرة ٢.
- في النهاية فانه عند كتابة التقرير يجب أن يراعي المراجع مجموعة من الاعتبارات المعلومة لديه والواردة بكافة المعايير المصرية للمراجعة، منها أن يتضمن التقرير فقرة ايضاحية تشير الى اى تغييرات حدثت في القوائم المالية حتى صدور المعيار ورد ذلك في المعيار رقم ٥٦٠ الفقرة رقم (١٧)، وجاء معيار كامل خاص بكتابة التقرير وهو المعيار رقم ٧٠٠ والذي تم تنقيحه في ١٥ يناير ٢٠١٥، ومن المقرر العمل به في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦.

ترى الباحثة أن هذه المؤشرات سيكون لها دوراً هاماً في الفصل في الدعاوي القضائية المقدمة ضد مكاتب المراجعة في حال الاضرار بمصالح الأطراف ذات العلاقة، حيث لا يوجد مقاييس محددة يمكن من خلالها الحكم بشكل موضوعي ما اذا كان مراجع الحسابات أدخل فعلاً بمفهوم العناية المهنية الواجبة أم لا، لان التزام المراجع الخارجى بالعناية المهنية الواجبة يبعد عنه مسئولية مايقع من أضرار على عدم اكتشاف الغش والتحريف، ويعد دليلاً لصالحه أمام الأطراف الأخرى على أنه التزم بمعايير المراجعة وبذل العناية المهنية المفروضة عليه أثناء قيامه بعملية المراجعة بدءاً من مرحلة قبول العميل حتى مرحلة القيام باعداد التقرير وابداء رأيه الفنى.

ثالثاً: معيار مقترح لتطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي^{vi}

لم تهتم المنظمات المهنية المهتمة بأعمال المراجعة بعمل معيار مستقل يوضح ماهية العناية المهنية صراحةً، إلا أنها ظهرت في معيار واحد فقط من معايير المراجعة والذي نص على "ضرورة بذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص والاختبارات، وعند إعداد تقرير ابداء الرأي" كما أنها وردت بصورة ضمنية في معايير العمل الميداني، هذا وقد أكدت قواعد اخلاق المهنة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين سنة ١٩٧٨ على ضرورة بذل العناية المهنية الكافية من خلال القاعدة رقم (٢٠١)، حيث أشارت الى أن العناية المهنية تعنى:

- أن لايقبل العضو أي ارتباط مهني الا اذا توقع القيام به على أكمل وجه وبقدرة مهنية معقولة.
- بذل عناية مهنية كافية عند تنفيذ عملية المراجعة.
- التخطيط والاشراف على مهمة المراجعة بطريقة كافية .
- ضرورة الحصول على بيانات كافية ملائمة لتنفيذ مهمة المراجعة وابداء الرأي.

ترى الباحثة أن وجود معيار محدد يستخدمه المراجع كمرشد له عند العمل ، سيسهل عليه القيام بأعمال المراجعة ومن ثم زيادة جودة عملية المراجعة، لأن العناية المهنية التي يبذلها المراجع هي أساس نجاح المراجع في الوصول الى الرأي الفني السليم عند فحص قوائم وتقارير المنشأة محل المراجعة، لذلك حاولت الباحثة من خلال الاضطلاع على معايير المراجعة المرتبطة والدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة بأداء المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة الخارجية الى معيار مقترح للعناية المهنية للمراجع الخارجي ، وأوضحته في النقاط التالية:

أ- اطار عام لمعيار العناية المهنية فى حال تعدد العملاء

- تمهيد
- هدف المعيار
- نطاق المعيار
- متطلبات المعيار
- حدود تطبيق المعيار
- تعريفات هامة

تمهيد:

يجب على مراقبى الحسابات دائماً أداء عملهم وفق مستوى مناسب من العناية المهنية عند تقديم الخدمات للآخرين (الطرف الذى قام بتوقيع العقد مع مراقبى الحسابات)، على أن يتحمل مراقبى الحسابات المسؤولية المنصوص عليها فى القانون فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء، و فى حال اخلالهم بهذه المسؤولية يكون مراقب الحسابات معرضاً للمساءلة القانونية بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التى تؤدى الى عدم تقديم الخدمة أو عدم بذل العناية المعتادة للعملاء، ويرجع السبب الرئيسى لوجود هذا المعيار الى:

أ- التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والاختبار فى مجال مراقبة الحسابات والتى تعود الى عدد من الاعتبارات اهمها (كبر حجم المشروعات، التشغيل الاليكترونى للبيانات، ظهور الشركات المتعددة الجنسية، وتداخل عملياتها والاتجاه نحو العولمة ، وتعقد العمليات التشغيلية فى قطاع الأعمال).

ب- النمو المتزايد لإدراك مستخدمى القوائم المالية بأهمية ومسئولية مراقبى الحسابات (المراجعين).

ت- زيادة عمليات التقاضي سواء من العميل او المستفيدين من تقرير مراقب الحسابات، وتعرض مراقبى الحسابات لدفع تعويضات كبيرة عن

- الأضرار المتسببة للغير مما أدى الى خروج الكثيرين منهم من المهنة وتدهور سمعة البعض الآخر، وأثر ذلك على مستقبل المهنة.
- ث- تعدد المبادئ المحاسبية البديلة والتي على العميل الاختيار من بينها لغرض اعداد القوائم المالية، في ضوء عدم وجود معايير واضحة وقاطعة يستطيع مراقب الحسابات من خلالها تقييم البديل أو البدائل التي تم اختيارها وتحديد ما اذا كانت تمثل أفضلها في ظل الظروف القائمة.
- ج- رغبة بعض مزاولي المهنة فى الاستسلام لرغبات وضغوط الادارة لضمان استمرارهم كمراقبي حسابات.
- ح- كشفت الأزمات المالية العالمية والانحرافات التي تمت فى الوحدات الاقتصادية الكبرى الى الحاجة الماسة لسرعة اصدار قانون تنظيم المهنة، وكذلك المعايير المهنية الخاصة بمراقبي الحسابات وتدعيم مفاهيم الافصاح والشفافية والمساءلة والنزاهة والالتزام بالعناية المهنية الواجبة.

هدف المعيار :

إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان التزام مراقبي الحسابات بالعناية المهنية اللازمة تجاه عملائهم بشكل متساوى، بما يحقق الكفاءة عند اصداره للتقارير وابدائه لرأيه الفنى بشأن القوائم المالية لهذه الوحدات الاقتصادية، كذلك وجود مرجعية علمية يمكن من خلالها الحكم بشكل موضوعي على جودة أداء المراجع الخارجى.

نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار عندما يكون مراقب الحسابات مسئولاً عن اعداد التقرير (ابداء رأيه الفنى) بشأن القوائم المالية لأكثر من عميل (أكثر من وحدة اقتصادية)، ويفرض هذا المعيار على مراقبي الحسابات:

- أ- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة (وهذا يتطلب الحصول على الكفاءة المهنية والمحافظة عليها).
- ب- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

متطلبات المعيار :

- أ- أن يكون مراقب الحسابات مستكماً لجميع نواحي التأهيل العلمى المفترضة فيه حتى اذا عرضت له حالة معينة فانه يجب أن يكون على معرفة تامة بما يجب عليه عمله نحوها بالوسائل التي يسلكها في ذلك.
- ب- أن يكون مراقب الحسابات متمتعاً باستقلال شخصيته تماماً عن جميع المؤثرات فيما عدا واجباته المهنية.
- ت- يتطلب هذا المعيار وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، ويمكن التطور المهني المستمر لمراقب الحسابات من خلال تطوير قدراته في أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.
- ث- يشمل الاجتهاد وحسن التصرف وفقاً لمتطلبات عملية ما بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب.
- ج- ينبغي أن يتخذ مراقب الحسابات خطوات معقولة لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته بصفة شخصية مهنية التدريب والإشراف المناسب، ومشاركتهم في التفكير ووضع خطة المراجعة والاجراءات التحليلية المستخدمة فيما بعد، والعمل كفريق متجانس.
- ح- تقتضى العناية المهنية المعقولة أيضاً ألا يعتمد مراقب الحسابات على معرفته الشخصية بالعميل أو موظفيه أو الى سمعتهم الطيبة في المجتمع.

خ- يجب على المراجع الإلمام بكافة المعلومات الخاصة بمنشأة العميل (محل المراجعة) كذلك ظروف البيئة المحيطة به ومراعتها أثناء القيام بأعمال المراجعة (فيما يعرف بالمراجعة البيئية).

د- تقتضى العناية المهنية لمراقب الحسابات فى ظل تعدد العملاء ترتيب العملاء تبعاً لحجم الوحدة الاقتصادية للعميل وأهمية التقرير الذي سيصدره الى المستفيدين، على أن يقوم بمنح الوقت الكافى لكل عميل بما يناسب حجم أعمال كل عميل.

ذ- يجب أن يوضح مراقب الحسابات للعملاء أو المستفيدين من التقرير الذى يقدمه القيود المتأصلة فى الخدمات التى يقدمها.

حدود تطبيق المعيار :

أ- يحكم مسئولية مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة فى حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفى نطاق ظروف المنشأة بالاضافة الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومدوبيه الذين يعتمد عليهم فى تنفيذ تلك المهمة.

ب- عدم المام او ادراك مراقب الحسابات لواجباته المهنية لايعفيه من المسئولية، فالجمهور له الحق فى ان يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عال وبعناية معقولة فى كل ما يؤديه.

ت- الأخطاء التى يقع فيها مراقب الحسابات ولاترقى الى درجة مساءلته عنها يجب أن تكون قد وقعت بحسن نية وألا تكون مصبوغة بدافع الرغبة فى مسايرة العملاء أو أى دافع آخر مما يجعله يرتكب أى شبهة اهمال أو غش.

تعريفات هامة:

أ- العناية المهنية:

تمثل درجة قيام مراقب الحسابات بكل واجباته تجاه العملاء، والتزامه بكافة الشروط الموجودة فى العقد المبرم بينه وبينهم، على أن تنطبق عليه المعايير المختلفة لمراقب الحسابات الكفاء، مستكماً لجميع نواحي التأهيل العلمى المفترضة فيهمتمتاً بالاستقلال الشخصى التام.

ب- الإهمال البسيط:

غياب مستوى معقول من العناية من أى فرد يكون متوقعاً فى ضوء ظروف معينة، ويجب عند تقييم مدى إهمال مراقب الحسابات أن يتم التعرف على الطريقة التى كان سيتبعها مراقب الحسابات الكفاء اذا واجه نفس الموقف.

ت- الإهمال الجسيم:

يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية المهنية، وينتج عن قيام مراقب الحسابات بهذا السلوك خطأ جسيم يؤثر على جودة تقريره .

ث- الغش:

يحدث نتيجة تحريفات جوهرية رغم توافر المعرفة لدى مراقب الحسابات عن الأثر السلبى ووجود النية لديه لخداع الآخرين، بمعنى وجود أخطاء عمدية التى ارتكبت عمداً وقصداً وهى أخطر من الأنواع الأخرى، لأنها ترتكب بغرض إخفاء تلاعب بالدفاتر أو الحسابات أو بأصول المنشأة وهو يمثل تزوير.

■ تقييم المعيار بين المزايا والصعوبات:

مما سبق ترى الباحثة أن وجود مثل هذا المعيار سيحقق العديد من المزايا لمختلف الأطراف كما سيتعرض للعديد من الصعوبات التى قد تحول دون تطبيقه، والتي سيتم شرحها تفصيلاً كالتالى:

أ- الصعوبات التى تواجه تطبيق المعيار:

دعت الحاجة والأوضاع الاقتصادية الى ضرور البحث عن آليات ومقترحات لتطوير أداء المراجع الخارجى، لذا قامت الباحثة بوضع اطار لمعيار مقترح الا أن هناك بعض الصعوبات التى قد تواجه تطبيق هذا المعيار من مختلف مستخدمى التقارير المالية حيث تمثل العناية المهنية التطبيق العملى للمعرفة التى يحصل عليها مراقب الحسابات، ولما كانت درجة التطبيق العملى المشار اليها مسألة موضوعية تختلف باختلاف الظروف التى يواجهها مراقب الحسابات فى الوحدات الاقتصادية المتنوعة، فان رجال القانون والمهنيون لم يتمكنوا من وضع القواعد لتحديد مستوى أو درجة العناية المهنية المطلوبة من مراقب الحسابات واكتفوا بالاشارة اليها بعبارة العناية الواجبة (Care Due)، أو العناية المعقولة (Care Responsible)، أو العناية المناسبة (Appropriate Care) أو العناية الكافية Adequate Car وتركوا الحكم على توافر أو عدم توافر هذه العناية للدراسة فى ضوء ظروف مراقب الحسابات وظروف العملية التى يؤديها، وينبنى الحكم على أساس جمهور مراقبى الحسابات لو واجهتهم نفس الظروف، كذلك هناك بعض الصعوبات الأخرى:

- قد يخاف بعض المراجعين من العمل فى ظل وجود معيار متضمناً مجموعة من مقاييس تقييم الأداء يحكم أداءهم.
- الخوف من ممارسة التغيير من قبل بعض المراجعين.
- عدم فهم بعض المراجعين لأهداف ومتطلبات وحدود ونطاق تطبيق المعيار.
- قد يؤدي وجود مثل هذا المعيار الى ارتباك بعض مستخدمى تقارير المراجعة.

- الحاجة الى دورات تدريبية وتعريفية للمراجعين بالمعيار الجديد، وخوف مكاتب المراجعة خاصة الصغيرة من تكاليف الحصول على تلك الدورات واعداد تأهيل المراجعين.

ب- مزايا تطبيق المعيار:

■ المراجع نفسه:

- في حال وجود معيار للعناية المهنية أصبح لدى المراجع دليل يرشده الى المطلوب منه تحديداً أثناء عملية المراجعة، والذي من شأنه تقليل فجوة التوقعات بين اعتقادات وادراكات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراقبي الحسابات، وبين اعتقاد مراقب الحسابات لتلك المسئوليات.

- ان وجود معيار يؤدي الى تحسين أداء المراجع الخارجي.
- دعم ثقة المراجع ومن ثم زيادة درجة استقلاله، ورفع كفاءة الحكم المهني عنده لاعتماده على مجموعة من الأسس المحددة.
- تخفيض عدد الدعاوى القضائية الموجهة لمكاتب المراجعة المختلفة.

■ عملاء المراجعة و متخذى القرارات

- يساعد وجود المعيار في وضع مجموعة من المؤشرات التي تعبر عن مستوى العناية المهنية التي بذلها المراجع ، بما يمكن أصحاب المصالح و متخذى القرارات الاستثمارية من زيادة قدرتهم على الاختيار الجيد للمراجع المناسب، وتسهيل عملية الاختيار عليهم وفقاً للمعيار المقترح .
- يمكن المعيار أصحاب المصالح من تقييم أداء المراجع أثناء المراحل المختلفة لعملية المراجعة، والحكم بشكل موضوعي فى ضوء المؤشرات المحددة.
- يساعد المعيار على تحسين أداء المراجع من ثم جودة التقارير والتي تساعد متخذى القرارات في اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية.

■ سوق المراجعة

- ان وجود المعيار يساعد على تحديد واجبات ومسئوليات المراجع بشكل محدد وأكثر تفصيلاً.
 - دعم ثقة المراجع الخارجي من خلال الحفاظ على استقلاله مما يؤدي الى تضيق فجوة التوقعات، من ثم تحقيق الاستقرار النسبي في سوق المراجعة.
 - تخفيض حدة المخاطر في سوق المراجعة المصري.
 - تخفيض عدد الدعاوي القضائية يساعد على تحسين صورة وضع سوق المراجعة المصري.
- في النهاية ترى الباحثة أن التزام المراجع بالمعيار المقترح ، واستخدام المؤشرات كارشادات لضبط عمل المراجع كأحد ضوابط عمل المراجع في المراجعة الغير منظمة وغيرها من الآليات يمكنه من تحسين أدائه ومن ثم زيادة جودة عملية المراجعة .
- النتائج والتوصيات :**

توصلت الباحثة الى مجموعه من النتائج أهمها :

١. من خلال تحليل معايير المراجعة مع تحليل الفقرات ذات العلاقة بالعناية المهنية للمراجع الخارجي، وجدت الباحثة مجموعة من المعايير الدولية التي لم يتم ادراجها ضمن معايير المراجعة المصرية ، رغم أهميتها في تطوير مستوى العناية المهنية للمراجع الخارجي
٢. وجود مؤشرات للحكم الموضوعي على أداء المراجع الخارجي، قد يقلل من مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجع
٣. يضمن وجود معيار لتحسين مستوى العناية المهنية للمراجع الخارجي التزام المراجعين بالعناية المهنية اللازمة اتجاه عملائهم

بشكل متساوي ، بما يحقق الكفاءة عند اصداره للتقارير وابدائه لرأي فني محايد بشأن القوائم المالية بهذه الوحدات الاقتصادية .

التوصيات :

توصلت الباحثة الى مجموعة من التوصيات أهمها :

- ١ . ضرورة عقد الدورات التدريبية للمراجعين بشكل مستمر؛ لتحديث معلوماتهم بصفة دورية عن أحدث الآليات والمعايير المستخدمة في مختلف دول العالم والاستفادة منها بما يخدم أغراض المراجعة في سوق المراجعة المصري
- ٢ . التأكيد من المام المراجع بأهم الاصدارات المهنية والقوانين التي تحكم عمله .
- ٣ . ضرورة استخدام مؤشرات تقييم أداء المراجع الخارجي للحكم بموضوعية على أداء المراجع الخارجي ، في ظل المنافسة الشديدة بين منظمات الأعمال ، وما واجهته مهنة المحاسبة والمراجعة من مشكلات وتحديات .
- ٤ . ضرورة اهتمام الجهات المهنية المعنية بوضع المعايير الاطلاع على المعايير الدولية ، لوجود مجموعة من المعايير الهامة التي لم تتضمنها معايير المراجعة المصرية رغم أهميتها ، على سبيل المثال وليس الحصر المعيار الدولي رقم ٢٦٥ ، ٤٥٠ ، ٧٠٦ ، ٨١٠ ، والمعيار رقم ٣٤١٠ بعنوان ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري والذي ترى الباحثة ضرورة الاهتمام به نظراً لتزايد أزمة الاحتباس الحراري في الآونة الأخيرة في مصر .

قائمة المراجع:

i د. ياسين أحمد العيسى، (٢٠١٥)، "أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية"، رسالة دكتوراة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، ص ص. ١-١٢١.

ii د. سمير كامل محمد عيسى، (٢٠٠٨)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد ٤٥، ص ص. ١-٤٧.

iii د. يوسف محمود جربوع، (٢٠١٢)، "استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة - مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق - الأطار العملي"، الناشر: مكتبة الطالب الجامعي، جامعة فلسطين، ص ص. ١٠٦-١٢٠.

iv د. عيسى أحمد عيسى العزام، (٢٠١٥)، "أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية في الأردن"، رسالة دكتوراة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، ص ص. ١-١٢١.

v د. غنية بن حركو & زهير زواش، (٢٠١٨)، "دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات"، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة مينتوري قسنطينة، الجزائر، العدد ٤٩، ص ص. ١٧٩-١٩٢.

vi قد يرجع الى : (بتصرف من الباحثة)

- د. أحمد زكي حسين متولي، (٢٠١٣) "تحليل تفضيلات المراجعين لاستراتيجيات إعداد المعايير المحاسبية وانعكاساتها على تطوير مراحل المراجعة الخارجية مع دراسة

- ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ٤٩١-٥٧٠.
- د. حسن شلقامى محمود، (٢٠١٣)، "دراسة تحليلية لأدوات دعم كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن تقييم استمرارية المنشأة"، مجلة البحوث الإدارية، مصر، مجلة ٣١، العدد ٢، ص ٣-١٢٦.
- د. مصطفى حسن بسيونى، (٢٠١٠)، "المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية فى ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية"، مجلة المال والتجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ٤-٢٣.
- د-المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، وزارة الاستثمار المصري، الهيئة العامة للرقابة المالية