

معايير المراجعة الدولية: المفهوم، المضمون وكيفية التبني

الأستاذ: حولي محمد

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة باجي مختار عنابة

ملخص:

وتبرز أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة. فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، مما دعا الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الاستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير المراجعة الدولية فيما بعد وهي مجموعة المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي أنشأ سنة 1977 والذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم، من خلال لجنة تسمى بـ "اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة" (IAPC) بهدف رفع درجة وتوحيد ممارسات مهنة المراجعة.

مقدمة:

تزايدت أهمية المراجعة في العصر الحاضر، فهي لم تعد تهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط، بل عدة جهات وفي مقدمتهم المستثمرون الجدد أو المتوقعون، إذ يهتمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح، وما تجارب الفساد المالي التي حدثت في بدايات القرن الحادي والعشرين لبعض الشركات العملاقة في كل من الاقتصاد الأمريكي والكندي والبريطاني والفرنسي وغيرها، وعلى سبيل المثال لا

الحصر، المشاكل الناجمة عن عدم الالتزام بالإفصاح المحاسبي لدى كل من شركة Enron في مجال الطاقة، وشركة World com في قطاع الاتصالات، وشركة Xerox في قطاع معدات الطباعة وشركة Merc للأدوية وغيرها، مما أدى إلى إفلاس البعض منها بسبب عدم الكشف بموضوعية عن المركز المالي ونتائج أعمال تلك الشركات. وكان السبب المباشر في تدهور الأوضاع المالية لتلك الشركات هو إخفاق أكبر مكاتب المراجعة في الكشف عنها، مما يعني أن معايير المراجعة المعتمدة من قبل مراجعي الحسابات لم تساعد في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب سواء بقصد أو بدونه.

لهذا أولت العديد من الدول الاهتمام لمعايير المراجعة في. وقد أدى ذلك إلى التوجه نحو العمل على تدويل معايير الأداء لممارسة مهنة المراجعة، بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم.

وترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم - إن لم يكن جميعها - للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

أولاً: تعريف المراجعة:

إن كلمة مراجعة **AUDIT** جاءت من كلمة (Audire) اللاتينية التي تعني الاستماع (écouter) لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، والإغريق، والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسات استماع عامة تتم

فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع الإشارة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وبسيطة، لكنها تطورت مع ظهور مبدأ القيد المزدوج على يد العالم الايطالي "لوكا باسيولو" *lucaPaciolo* في القرن الخامس عشر 1494م¹.

وعلى العموم فقد ظهرت العديد من التعاريف للمراجعة، يمكن سرد أهمها كما يلي:

- الجمعية المحاسبية الأمريكية عرّفت المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"²

- أما منظمة العمل الفرنسي عرّفتها على أنها "معى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³

المراجعة المالية هي: "الفحص الذي ينفذه مهني، مستقل و خارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأي حول صحة ومصادقية الحسابات السنوية. فهذه الأخيرة يجب أن تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المالية الماضية، بالإضافة إلى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية، فالمراجعة المالية تهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة"⁴.

- المراجعة هي "عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما، وحتى تتم المراجعة بكفاءة يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها"⁵

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المراجعة بأنها عبارة عن نظام ومنهجية لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل، مؤهل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى توافق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالواقع، وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير أطراف داخل المؤسسة أو خارجها .

ثانياً: الهيئات المكلفة بإعداد معايير المراجعة الدولية

تتمثل المنظمات التي استهدفت وضع معايير المراجعة الدولية وتهيئة المناخ اللازم

لتطبيقها في: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ولجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين:

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم. ويعمل الاتحاد مع أعضائه والمنتسبين له البالغ عددهم 157 المنتسبين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة. يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية، 2,5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.⁶

ولقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة عام 1977، حيث وقع الاتفاق على تأسيس هذه المنظمة من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة تمثل أكثر من نصف مليون محاسب قانوني، وقد سجل إتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقاً لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جنيف بسويسرا، كما تم توطين المكتب الإداري للاتحاد في نيويورك⁷. مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين هي تطوير وتحسين مهمة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية متجانسة للمصلحة العامة. ومن أجل تحقيق هذا الهدف استهدف الاتحاد أن يعمل على تعزيز المعايير

المهنية وتطويرها من خلال إصدار دليل مهني وتقني وتشجيع تبني بيانات الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وفي سعيه إلى تحقيق هذه الأهداف وضع الاتحاد في عام 1977 برنامجا من 12 نقطة⁸:

- 1- وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية.
 - 2- وضع دليل للسلوك المهني للتقي به من قبل المنظمات والأعضاء.
 - 3- تطوير برامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.
 - 4- تحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة الخارجية بهدف رفع فعاليتها.
 - 5- تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات والمشورات المهنية.
- تعد عضوية الاتحاد مفتوحة لكل المنظمات المحاسبية المعترف بها رسميا في بلادها من خلال القانون أو بإجماع الرأي العام أنها منظمات وطنية أساسية ذات سمعة جيدة.

يتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بصورة رئيسية بواسطة مجموعات عمل أصغر أو بواسطة اللجان الفنية:

- 1- لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيل الازم لمزاولة مهنة المراجعة، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- 2- لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
- 3- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.
- 4- لجنة القطاع العام: وتضع المعايير الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.
 - وضع برامج لتشجيع البحث والتعلم.
 - تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات المهتمة.
- ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الإتحاد.

2-2 لجنة ممارسة المراجعة الدولية:

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة الدولية ابتداء من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة.

وتبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتقويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء آرائهم ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية.

ثالثاً: عرض معايير المراجعة الدولية

عرفت معايير المراجعة الدولية بأنها: " إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير المراجعة المتعارف عليها، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها"⁽¹¹⁾.

فمعايير المراجعة الدولية بهذا المعنى هي عبارة عن المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولي والمنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم.

تتميز معايير المراجعة الدولية الصادرة عن لجنة ممارسة المراجعة الدولية *IAPC* ببعض السمات والخصائص لعل أهمها¹²:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين، وإن كان ذلك ميزة تمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية المراجعة.
- استخدمت اللجنة لفظ "إرشادات المراجعة الدولية"، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً من مسى "معايير المراجعة الدولية"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، ويلقى قبولا عاماً على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة.
- كما راعت لجنة ممارسة المراجعة الدولية الأمور التالية:
- ✓ اشتراك أكثر من دولة في وضع المعايير قبل إصدارها،
- ✓ صوغ المعايير الدولية بالطابع الاختياري في تطبيقها،

✓ أخذ المعايير ومشاريع المعايير في الدول غير الأعضاء بعين الاعتبار عند إعداد المسودات.

حددت مقدمة معايير المراجعة الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية¹³:

- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا لذلك، وتخول لجنة تطبيقات/ ممارسة المراجعة الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعايير،

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

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

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

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

تهدف معايير المراجعة الدولية إلى زيادة فعالية عمل المراجع، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المراجع، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكيد

والخدمات ذات العلاقة، قبل سنة 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها ولكن بعد هذا التاريخ، تم إعادة تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة. هناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير المراجعة الدولية نوجزها في¹⁴:

- **التبني الكامل للمعايير**: تقوم بعض الدول بتبني معايير المراجعة الدولية بشكل كلي ودون إضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتتجه بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير المراجعة الدولية بصفة كاملة منها على سبيل المثال: الأردن ولبنان.

- **استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة**: إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للمراجعة دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية والدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير المراجعة الدولية ولاداعي لإجراءات مراجعة أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن المراجعة قد تم وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

- **استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة**: في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية والدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، بحيث يكون الهدف من التفسير هو تنبيه المراجع إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن المراجعة الذي قام بها قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات

مراجعة إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير المراجعة الدولية.

هذا ويحقق إصدار معايير المراجعة الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات الدولية متعددة الجنسيات أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير المراجعة بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها إلى المستوى الدولي وتتلخص أهم الأهداف والمزايا في الآتي¹⁵:

- لعل دولية هذه المعايير تخفف - إلى حد كبير - من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة في الشركات الدولية متعددة الجنسيات،
- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة والتي تنص عليها معايير المراجعة الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو القوائم المالية، كما يجعل هذه القوائم قابلة للمقارنة والتحليل المالي،
- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها،
- اشتغال معايير المراجعة الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفرده سوف يجعل تقرير المراجع يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة،

- إعداد القوائم المالية استنادا على معايير المحاسبة الدولية واعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة.

- وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة، وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي - وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة المراجعة،

- وجود معايير المراجعة الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية.

كما سبق وأن أشرنا، اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعايير الدولية للمراجعة يتم مراجعتها بصفة دورية في ضوء التغيرات الحاصلة والقوانين المختلفة، ولقد صدرت هذه المعايير في شكل قائمة، كل معيار يخض جانب من جوانب المراجعة، سوف نعتمد في دراستنا لهذه المعايير على التبويب الذي صدرت به معايير المراجعة الأمريكية.

1- المعايير العامة: وتسمى كذلك بالمعايير الشخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب على المراجع التخلي بها، وتتكون هذه المعايير من استقلال المراجع، كفاءته، وبدل العناية المهنية اللازمة. نشير فقط أن المعايير الدولية تركت المعايير العامة لتحديد على مستوى كل منظمة محلية، واكتفت بالإشارة إليها في بعض المعايير.

1-1: استقلال وحياد المراجع:

تتبع أهمية هذا المعيار من أن الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده في تأدية مهامه، وقد نشر الاتحاد الدولي

للمحاسبين في التعليلة رقم 03 قاعلة اللعلق بالاسلقلالة ملللا بللك أنه على المراجع أن للل بالللالة والصلل أللأ اللللة ملهله، وللل أن للكون عاللا وأن للكون للرا لل للللل نطالق ملهله، كما لللل أن للللفل على مللف للاله وعلل انللاله، وأن لا لللر الللل للل للللر للله على أساس أن له ملالل شللصلة لل الشركة⁹.
نطرق الللأ الللل لللللل للسللل المراجع لل مللولة من الفلرل الللللها مللولة من الملللر:

- المللر الللل: المبالل الرللصلة اللل للللل لها مراجل اللالل.
- المللر الللل: اسللأام عمل مراجل آلر.
- المللر الللل: مراللة لللة أعلل المراجعة.
- المللر الللل: اللسلأة من عمل المراجع الللل.
- المللر الللل: اللللر بالاسللأة من عمل اللللر.

ولملل عرض مللنل هله الملللر للما للل:

- لللل أن للكون المراجع ملسللما وأملنا ومللللا لل عملل المهلل، وأن للكون عاللا وأن لا لللل لللللر أو انطباله أن للال من لللره.
- لللل أن لللرل بالللل والموضوعل عند للللل ألة وقرائن المراجعة وعلل إبلأ رأله الفلل اللللل.

- لللل على المللر اللللل علل إبلأ رأله لل القوائل المالللة إذا الللل له بلل لللللله علل اسللأله أو علل اسللأل للللل.

- لللل أن للكون المراجع ملسللا من أية ملللة للللل بإلأرة الللرل وملاللها.

- لللل على المراجع أن للأل لل اللللر الموضوعل اللللر المهلل اللل لللللن لله.

2-1: الكفاءة: يقصد بهذا المعيار أن يتوفر المراجع على التأهيل العلمي والعملية الذي يعتبر ضروري للقيام بمهنة المراجعة، غير أن المعايير الدولية لم تحدد معيارا خاضا بالكفاءة، وإنما تناولت ذلك في مجموعة فقرات تضمنتها مجموعة من المعايير وهي:

- المعيار الثالث: المبادئ الرئيسية التي يخضع لها مراجع الحسابات.
- المعيار الخامس: استخدام عمل مراجع آخر.
- المعيار العاشر: الاستفادة من عمل المراجع الداخلي.
- المعيار الثامن عشر: الاستفادة من عمل الخبير.

وتضمنت ما يلي¹⁶:

- يجب أن تتم المراجعة وتحرير التقرير بكل عناية بواسطة أشخاص لهم الكفاءة والتكوين التقني والخبرة اللازمة في ميدان المراجعة.
- يجب على المراجع أن يتلقى الكفاءات والمعارف المتخصصة والتي يحتاجها في إطار برنامج تكوينه العام والتقني، وأن يتبع باختبار تأهيلي.
- يجب على المراجع أن يبقى على استمرار في اكتساب المعارف ومواكبة أي تطور أو تغيير يحدث.

3-1: بدل العناية المهنية اللازمة: من مميزات هذا المعيار أن يتحمل كل شخص يقدم خبرته للغير ضرورة استخدام كل ما لديه من مهارة في أداء وظيفته، ولقد تناولت المعايير الدولية هذا المعيار من خلال فقرات معايير معينة في المعايير التالية:

- المعيار الثالث: المبادئ الرئيسية التي يخضع لها مراجع الحسابات.
- المعيار العاشر: الاستفادة من عمل المراجع الداخلي.
- المعيار الثامن عشر: الاستفادة من عمل الخبير.

و يمكن عرض مكونات هذا المعيار في النقاط التالية:

يجب أن تتم المراجعة وإعداد التقرير بعناية مهنية بواسطة أشخاص لديهم خبرة وكفاءة.

- ينبغي على المراجع أن يوجه ويشرف ويراجع العمل المفوض للمساعدين بعناية.
- يجب على المراجع أن يتحقق من أن عمل المراجعة الداخلية قد تم تخطيطه والإشراف عليه وتوثيقه.

- يجب على المراجع أن يتأكد من خبرة وكفاءة أي خبير مهني يستعين بخدماته.
2: معايير العمل الميداني: في الواقع المعايير الدولية كانت أكثر تفصيلا وإحاطة بالموضوع، سوف نتطرق في هذا العنصر إلى معايير العمل الميداني والمتمثلة في:

- التخطيط السليم والإشراف المناسب على المساعدين
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

1-2: التخطيط السليم والإشراف المناسب على المساعدين: قبل أن نقوم بعملية التخطيط لا بد من الإحاطة بمعرفة عن أعمال العميل حيث يقتضى المعيار 30 من معايير التدقيق أنه: تشمل المعرفة معلومات عامة عن الاقتصاد وعن النشاط الصناعي الذي يعمل فيه العميل، وكيفية عمل المنشأة¹⁷، في حين يعتبر التخطيط أهم خطوة من خطوات عملية المراجعة، ونظرا لأهمية هذا المعيار فقد خص الاتحاد الدولي للمحاسبين موضوع التخطيط بمعيار خاص و هو المعيار الرابع، ويمكن عرض مكونات هذا المعيار في:

- يجب أن يخطط المراجع عمله بطريقة تسمح له بكل فعالية و في الأجل المحددة بالقيام بمراجعة فعالة.

- يجب أن يركز وضع خطته على معرفته بأعمال ونشاطات الزبون.
- يجب أن تتضمن عملية التخطيط المراحل التالية:

* دراسة النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية.

* تقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

* تنسيق جميع الأعمال التي سيتم تنفيذها.

* تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.

كما تناولت المعايير الدولية للمراجعة موضوع الإشراف على المساعدين كما يلي:

- يجب على المراجع أن يقوم بالمتابعة والمراقبة الدقيقة للأعمال المفوضة للمساعدين.
 - يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة في توجيه مساعديه والإشراف عليهم.
 - يجب على المراجع إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم وأهداف وإجراءات المراجعة التي يجب القيام بأدائها، كما يجب إبلاغهم بالأمر الذي قد تؤثر على نطاق تلك الإجراءات.
- 2-2: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في المؤسسة، حيث يساعد على السير الحسن للنشاط والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعتبر الأساس لي مراجع يقوم بمراجعة أعمال مؤسسة ما.

ولقد تناولت المعايير الدولية للمراجعة هذا الموضوع من خلال المعيار السادس، كما يلي:

- يجب على المراجع أن يفهم النظام المحاسبي وما يرتب به من ضوابط داخلية.
- يجب أن يتم تحديد الإجراءات التي يجب إتباعها فيما يتعلق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- يجب على المراجع إبلاغ الإدارة بنقاط الضعف الموجودة بالنظام، ويجب أن يكون ذلك خطياً، مع الإشارة إلى أنه يناقش فقط نقاط الضعف التي تنبه لها أثناء فحصه لنظام الرقابة الداخلية.

وقد تناولت المعايير الدولية كذلك دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في محيط الإعلام الآلي من خلال:

- المعيار 15، والمتعلق بالمراجعة في محيط الإعلام الآلي
- المعيار 20، والمتعلق بآثار محيط الإعلام الآلي على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يمكن أن نشير أن المراجع يمكنه الإستعانة بمجموعة من الوسائل لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة من أمثلتها: خرائط التدفق، الاستبيانات، وطريقة الوصف الكتابي.

2-3 جمع أدلة الإثبات الكافية: يتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة الحصول على أدلة وقرائن كافية وملائمة لتكون أساسا سليما يركز عليه عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية. وقد تقسم الأدلة إلى نوعين:

- أدلة داخلية وتتمثل في الدفاتر والسجلات المحاسبية والقانونية، إضافة إلى الوثائق التي لزم الرقابة الداخلية.
- أدلة خارجية وتتمثل في المصادقة على حسابات المؤسسة من قبل الجهات المعنية كالعملاء والزبائن والبنوك وإدارة الضرائب.

وقد تناول الإتحاد الدولي للمحاسبين أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة من خلال المعيار الثامن حسب الترتيب التي جاءت به معايير المراجعة الدولية، ويمكن عرض مكونات هذا المعيار كما يلي:

- يجب على المراجع ان يحصل على القرائن الكافية والمناسبة للوصول إلى نتائج معقولة يستند عليها رأيه بشأن القوائم المالية.
- يجب على المراجع أن يعتمد على الأدلة المقنعة أكثر من الأدلة المطلقة وقد يحصل المراجع على القرائن من مصادر مختلفة لتأييد نفس التأكيد.
- يجب على المراجع أن يكون موضوعيا في تقييمه لأدلة الإثبات.
- يجب على المراجع أثناء تقييمه لمدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات أن يأخذ في اعتباره:
 - * طبيعة المعلومات المتوفرة.
 - * نتائج إجراءات المراجعة.
 - * دراسة المخاطرة المتعلقة بوجود بيانات غير صحيحة.

* الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص.

- يجب على المراجع أن يتأكد من وجود وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفعاليتها، وكذلك استمرار العمل بها أثناء فترة المراجعة.

2-4 أوراق العمل: تمثل أوراق العمل دليل ملموس على العمل الذي قام به المراجع وتشمل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والنتائج التي توصل إليها.

وحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن المراجع يمكن أن يصنف أوراق العمل في ملفين: ملف دائم، وملف جاري، بحيث يستعمل الملف الدائم طيلة مدة التوكيل، أما الثاني فيحتوي على كل العناصر والبيانات المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراجعة للدورة الحالية، حيث تساعد هذه الملفات على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما تمثل دليل ملموس على الأعمال المنجزة¹⁸.

وقد خصص الاتحاد الدولي للمحاسبين لهذا العنصر معيارا خاصا به و هو المعيار التاسع والتي يمكن أن نعرض مكوناته كما يلي:

- يجب أن تنظم هذه الأوراق بحيث تبين أن المهمة قد خططت بشكل مناسب وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه طبقا للمعيار الأول من معايير العمل الميداني.

- يجب أن توضح أوراق المراجعة أن نظام الرقابة الداخلية قد تم فحصه و تقييمه طبقا للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني.

- يجب أن توضح أوراق العمل الإجراءات المتبعة للحصول على أدلة كافية وملائمة طبقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني.

- يجب أن يكون هناك إثباتا ملموسا على أن الأمور غير العادية عولجت بشكل مناسب.

- يجب أن توضح أوراق العمل الاستنتاجات التي انتهى إليها المراجع مدعمة بنتائج عملي المراجعة.

- هذا ويمكن أن نشير في الأخير إلى أن ملفات العمل ملكا للمراجع و هو مطالب بالحفاظ عليها للمدة القانونية ويجب عليه تجنب التسريب لمحتواها.
- 3-3 معايير إعداد التقرير: يعتبر التقرير الخلفة الأخيرة من أعمال المراجع، ويعتبر همزة وصل بينه وبين الأطراف المستخدمة له، وسعيا لتوحيد تقارير المراجعة وإعطائها نماذج نمطية فقد أصدرت مجموعة من المعايير في هذا الشأن نوجزها في:
- يجب أن يوضح التقرير إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - يجب أن يوضح التقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من دورة لأخرى، وفي حالة تغيرها يجب الإشارة إلى ذلك مع ضرورة تقديم للقوائم المالية بالطرق القديمة والجديدة وتبيان نقاط الشبه والاختلاف.
 - يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة.
 - يجب أن يشتمل التقرير على رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة. وقد تناولت المعايير الدولية ما يتعلق برأي المراجع من خلال مجموعة من المعايير وهي:
 - المعيار الثالث عشر: المتعلق بتقرير المراجع.
 - المعيار الرابع عشر: والمتعلق بالمعلومات الأخرى التي تمت مراجعتها.
 - المعيار الثالث والعشرون: والمتعلق بالاستمرارية في النشاط.
 - يجب أن يكون رأي المراجع واضحا ومكتوب
 - يجب على المراجع أن يوضح نوع الرأي الذي يبديه وذلك من خلال إحدى الصيغ التالية: رأي مطلق (تقرير نظيف)، أو رأي تحفظي أو سلبى (عكسي)، أو الامتناع عن إبداء رأي في حالة استحالة تقديم رأي.
 - يجب على المراجع أن يكون متيقظا إمكانية أن يكون مبدأ استثمارية الشركة في نشاطها محل شك، وإذا كان الأمر كذلك فيجمع الأدلة والقرائن الكافية لتأكيد ذلك الشك أو إبعاده.

قبل أن نختم هذا العنصر يمكن أن نشير أن المعايير الدولية قضت بأن يأخذ المراجع في الاعتبار الأحداث التأثير المحتمل للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية حتى تاريخ التقرير¹⁹. أي تلك الأحداث التي تقع بعد إقفال القوائم المالية من طرف الجمعية العامة أو الشركاء، وقد تؤثر هذه الأحداث على القوائم المالية.

وقد خصص الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذا الشأن المعيار الحادي والعشرون، كمايلي:

- يجب على مسؤولي إدارة الشركة إبلاغ المراجع عن أي أحداث قد يكون لها تأثير على البيانات المالية خلال الفترة ما بين إقفال القوائم المالية وتاريخ التقرير، وإذا أصبح المراجع على علم بذلك، فعليه أن يقرر ما إذا كان من الواجب تعديل القوائم أو لا.
- يجب على المراجع عند اكتشافه لبعض الحقائق أن يناقش الأمر مع الإدارة، وأن يراجع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لإشعار من استملوا القوائم المصدرة وأن يقرر بطلانها.
- وفي حالة عدة قيام الإدارة بإجراءات إشعار الأشخاص الذين استلموا القوائم المالية، فإنه يقوم بالإجراء المناسب لمنع الاعتماد على تقريره.

الخاتمة:

المراجعة، عملية تحليلية انتقادية شبيهة إلى حد بعيد بعملية التشريح، تقوم على فحص جميع مستندات المؤسسة والتحقيق من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي، وحتى تصل هذه العملية للهدف التي تصبوا إليه بكفاءة كان لزاما عليها أن تعتمد على أسس ومعايير منطقية محددة تضبط طريقة إنجازها والأسس التي يجب توفرها، كما أن الشخص المزاوّل لها يجب أن يكون مستقلا، مؤهلا تأهيلا علميا وعمليا، كما تضمنت المعايير كذلك المراحل الإجرائية التي تحكم كيفية تنفيذ المراجعة، ومختلف الأمور الذي يجب أن يشير إليها المراجع في تقريره النهائي، بحيث كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في إصدار هذه المعايير التي عرفت باسم المعايير الأمريكية/ معايير المراجعة المتعارف عليها. وفي تاريخ لاحق، ونتيجة للعولمة وما انبثق منها، ظهرت

الحاجة إلى تدويل هذه المعايير، فظهرت معايير المراجعة الدولية من خلال لجنة ممارسة المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين. بحيث تلعب هذه المعايير دوراً كبيراً في تطوير مهنة المراجعة وتوحيدها بين مختلف ممارسي المهنة، وتقليل التفاوت في الأداء المهني بينهم، كما تهدف إلى عولمة مهنة المراجعة، وهذا ما يزيد من ثقة الجمهور المستفيد خصوصاً مع زيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها.

قائمة المراجع والإحالات:

- ¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 24.
- ² - محمد السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، الطبعة الثانية، 1996، ص: 12.
- ³ - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 09.
- ⁴ - Guy Bénédicet et René Keravel, Evaluation du contrôle interne ; Foucher ; Paris ; 1990 , P07
- ⁵ - وليام توماس وأمرسونهكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجاج⁵ وكمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989، ص: 27.
- ⁶ - <http://www.almohasb1.com/2009/05/ifac.html>
- ⁷ - حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000، ص 40.
- ⁸ - المرجع السابق، ص 40.

- (11)- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي (2002): المراجعة الخارجية/ المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، القاهرة، ص: 156.
- ¹²- عيد حامد معيوف الشامري (1994): معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، ص 35.
- ¹³- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المصدر سبق ذكره، ص: 157.
- ¹⁴- (عبد الله أحمد عمر بامشوش (مارس 2010): تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني (العدد التاسع)، اليمن، ص 8.
- ¹⁵- عيد حامد معيوف الشامري، المصدر سبق ذكره، ص: 35-37.
- ⁹CAUMEIL R B , RICOL RENE , audit financier, éditionclet, Paris, 1987, p 44.
- ¹⁶Ibid, p 46-47.
- ¹⁷- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 257.
- ¹⁸CAUMEIL R B , RICOL RENE , op-cit, p73 .
- ¹⁹Maxime Delhomme : Événements postérieurs, revue française de comptabilité, n° 312, 1999, p 06