

## المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة

### *External audit in accordance with international auditing standards*

د. خيضر خنفري

جامعة بومرداس

Email : [Khenfri.kheidet@hotmail.fr](mailto:Khenfri.kheidet@hotmail.fr)

#### ملخص:

إن معايير المراجعة الدولية تمكن الدول من تحقيق التوافق وتوحيد الرؤى والأهداف وتعزيز الثقة بين المهنيين، وللمعايير مزايا عديدة كدعم الثقة من طرف مستعملي هذه المعايير في مجال الاقتصاد والمساعدة في جعل هذه المهنة مستقلة، كما تساهم في إرشاد من يزاول المهنة وتمكين من تقييم أعماله المؤداة ودرجة جودتها، كما توفر تصورا للمستخدمي القوائم المالية شرطا أن تكون مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها وحتى تتحقق لهذه المعايير المزايا المرجوة منها، فإنه يلزم إعادة النظر فيها من حينل لأخر وإخضاعها للتحسين والتطوير، لغرض مسيرتها للظروف المستجدة منجبهة ومعالجتها للقصور والثغرات من جهة أخرى.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية، المعايير الدولية للمراجعة، القوائم المالية.

#### ABSTRACT :

*The international auditing standards will enable States to harmonize and unify the visions and objectives and to promote trust between professionals, and the criteria many advantages as a support confidence by users of these standards in the field of economy and help make independent of the profession, and contribute to the guidance of practicing the profession and enable the evaluation of his work performed and the degree of quality also provides a vision for users of the consolidated financial condition to be suitable and acceptable and recognized on her and even achieved these standards benefits desired it is necessary to review them from time to last for improvement and development in order to bring them in line for the new conditions on the one hand and addressed the shortcomings and gaps on the other.*

**Keywords:** *External audit, the International Standards on Auditing Financial Statements.*

تمهيد:

أصبحت المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في الحياة الاقتصادية للمؤسسة، نظرا للحاجة المتزايدة لهذه الأخيرة لتسيير نشاطها بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهدافها واستمراريتها، ويعتبر اعتماد عملية المراجعة الخارجية أمرا ضرورياً ومهماً لأنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة وهو الضمان لشرعية وصدق القوائم المالية، وتستحوذ المراجعة الخارجية بمختلف أنواعها على اهتمام الكثير من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، سواء كانوا عملاء أو مؤسسات و شركات اقتصادية أو غيرهم من المستفيدين من خدمات المراجعة ، الأمر الذي يتطلب من المراجع الخارجي أن يقدم خدمات ذات جودة عالية.

و لكي يتمكن المراجع من أداء مهامه على أكمل وجه، عملت المنظمات المهنية الدولية المختصة بتنظيم هذه المهنة، على سن مجموعة من المعايير المتفق عليها دولياً التي حددت إطاراً للمراجعة الخارجية بحيث ساهمت على زيادة تحكيم و ترشيد هذه المهنة، بحيث يصبح لمزاوли مهنة المراجعة منهجية علمية و عملية يتبعونها أثناء تأديتهم لمهامهم، فهناك معايير متعلقة بشخص المراجع في حد ذاته، و معايير متعلقة بالعمل الميداني و أخرى تتضمن كيفية إعداد تقرير .

### إشكالية البحث

تحاول هذه الإشكالية الإجابة على السؤال الجوهرى التالي: هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية مع المعايير الدولية للمراجعة ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا إلى تقسيم الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

المحور الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية.

المحور الثانى: المعايير الدولية للمراجعة الخارجية.

المحور الثالث: مقارنة معايير المراجعة الخارجية بالمعايير الدولية للمراجعة.

### أهمية البحث:

ترجع أهمية هذا البحث إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في الميدان المهني و إلى التأثيرات

المباشرة لها على الأطراف التي تحتاج إلى معلومات محاسبية و مالية معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للشركات.

فموضوع هذا البحث يعتبر مهماً كونه يعتبر من أهم المواضيع النظرية و الملموسة كلياً، حيث أنه يعالج المفهوم الدقيق للمراجعة الخارجية و ارتباطها بالمعايير الدولية للتدقيق في ممارستها.

### 1. المحور الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية

يعتبر المراجع نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص و مراجعة و تدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد و المعايير التي تحكم طبيعة مهنة التدقيق. و لقد تطور التدقيق وازداد دوره وأهميته نتيجة للتطورات في الظروف والأحداث الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبالتالي لا بد من التعرف على بعض المصطلحات الخاصة بالتدقيق، وكذا أهميته وأهدافه.

## الفرع الأول: مفهوم التدقيق

التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب، التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد. وتشمل عملية التدقيق :

- ✓ الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- ✓ التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- ✓ التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإنشائها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.<sup>1</sup>
- ✓ كما عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق كما يلي:
- ✓ "المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية."<sup>2</sup>

و من خلال هذا التعريف يمكننا أن نستخلص النقاط الآتية:

- ✓ التدقيق هو عملية منتظمة وممنهجة.
- ✓ عملية التدقيق هو عملية تقييم موضوعية وخالية من ذاتية القائم بعملية الفحص.
- ✓ النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التدقيق مبررة بمجموعة من الأدلة والقرائن.
- ✓ يتم توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف التي يهمها آراء المدقق.

## الفرع الثاني: أهداف مراجعة الحسابات

تطورت المراجعة الخارجية عبر العصور، و هذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر مايلي:

- التأكد من صحة البيانات و القوائم المالية و مدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني و محايد استنادا إلى أدلة و براهين عن عدالة القوائم المالية.
- التأكد من وجود رقابة داخلية للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء.

أما مؤخرا فأصبحت تهدف إلى:

- ✓ مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات.
- ✓ تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من طرف المؤسسات.
- ✓ المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: أهمية المراجعة الخارجية: تتلخص أهمية المراجعة فيما يلي:

- التدقيق الخارجي يساعد المساهمين على الاطلاع على سلامة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي للشركة.
- إعطاء صورة واضحة للمركز المالي للشركة و ذلك لغرض تمكين الإدارة الجبائية من تحديد المبلغ الحقيقي للضريبة و صحة الوعاء الضريبي، و كذا مراقبة التصريحات.<sup>4</sup>
- تحديد درجة التزام الشركات بالوفاء بتسديداتها في أجل استحقاقها للموردين.
- تحديد مواطن الضعف في التسيير و العمل على تحسينها من خلال تقديم اقتراحات و توصيات من شأنها أن ترفع من كفاءة و فعالية التسيير.<sup>5</sup>

### المحور الثاني: المعايير الدولية للمراجعة الخارجية

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها ، فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع، فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير و الثبات النسبي. و يمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعة فيما يلي:

- إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله.
- كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المراجع.
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص.<sup>6</sup>
- و سنقوم بالتطرق إلى معايير المراجعة و التي تم الموافقة عليها من طرف معهد المحاسبين الأمريكي و التي تنقسم إلى معايير عامة و التي سنتطرق إليها في الفرع الأول، و معايير العمل الميداني في الفرع الثاني و المعايير الخاصة بإعداد التقرير في الفرع الثالث.

### الفرع الأول: المعايير العامة

- تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة يجب أن يكونوا مهنيين و لهم علم بإجراءات المراجعة. و تشمل ثلاث معايير نلخصها كمايلي:
- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية و تدريب مهني ملائم و هذا بتوفر التأهيل العلمي و العملي مع عامل التطوير و التحديث في تدقيق الحسابات.
  - الاستقلالية و الحياد يمثلان حجر أساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة و موضوعية.
  - العناية المهنية الازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه و واجباته المهنية.<sup>7</sup>

### الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تتضمن هذه المعايير خطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا معايير العمل الميداني أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير وهي:

#### أولاً: الإشراف الملائم و التخطيط السليم على أعمال المساعدين

مهما يكن المدقق داخلي أو خارجي، إذ يتعين عليه إعداد خطة عمل تفصيلية ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق والإشراف الجاد على عملية مساعديه، وعليه تحديد مدى الأشغال الواجب القيام به.<sup>8</sup>

#### ثانياً: تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

فحسب هذا المعيار يجب دراسة و تقييم أساليب نظام الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة، و التي سوف تحدد إطار للمراجعة و من المعروف أن عمل المراجع فيما يتعلق بتقييم النظام الرقابة الداخلية فيعتمد على حد كبير على الحكم الشخص للمراجع ، لذلك وجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية أثناء تقييمه لهذا النظام:

- أن ينطلق من برنامج عمل للمراجعة بافتراض وجود نظام أمثل للرقابة الداخلية و من خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا النظام محل المراجعة يستطيع تحديد مقومات نظام الرقابة الداخلية الغير متوفرة و التي على ضوءها سيعدل برنامج عمله المبدئي.

- يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية و فق فريق عمل متكامل خاصة إن كان حجم المؤسسة كبير.

- من المستحسن أن يتبادلا أعضاء فريق العمل الآراء حول أحكامهم حتى يحققون أكبر قدر ممكن من التقارب.<sup>9</sup>

#### ثالثاً: جمع الأدلة وقرائن

يجب على المدقق جمع الأدلة وقرائن الإثبات الكافية التي تيرر الرأي الفني المحايد وعليه بالتالي تكوين ملفين أحدهما دائم وآخر جاري بالإضافة إلى هذين الملفين فان المدقق يدون كل ما يراه مناسباً من ملاحظات واستفسارات وما يجب عمله في أوراق عمل ممهداً بذلك كتابة التقرير النهائي.<sup>10</sup>

#### الفرع الثالث: معايير اعداد التقارير

و هي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي و شروطه إعداده لكونه هو المنتج المادي لعملية التدقيق، و الكفيل بتوصيل النتائج للمستخدمي القوائم المالية حول الوضعية المالية الحقيقية للشركة.<sup>11</sup> وتحقيقاً لل غاية المرجوة فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي :

- إعداد القوائم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الإفصاح و العرض المناسب.
- إبداء الرأي الفني المحايد.<sup>12</sup>

#### الفرع الرابع: منهجية التدقيق في سياق معايير التدقيق الدولية

إن المدقق يرافق الكيان أو المؤسسة أثناء حياتها:  
-إنشاء الكيان.

- قفل حسابات السنة المالية.

- زيادة أو تخفيض رأس المال.

- إصدار أسهم أو التزامات.

- تحويل الشكل القانوني للشركة.

- تسديد قسائم وحصص الأرباح.

- الاندماج.

- الدخول إلى السوق المالي.

- إعلان حالة الطوارئ.

كما نذكر بأن هدف التدقيق في النهاية هو تمكين المدقق من إعطاء رأي حول البيانات المالية حسب أن هدف عمليات المراجعة على البيانات المالية هو تمكين « المعيار الدولي رقم 2400 والذي ينص على الممارس، استنادا لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية التدقيق، من بيان فيما إذا كان هناك أي شيء قد أثار انتباه الممارس، والذي يسبب اعتقاد الممارس بأن البيانات المالية لم يتم إعدادها، من كافة الجوانب الأساسية، وفقا لإطار محدد للتقارير المالية فالمدقق مطالب اليوم أكثر من أي وقت مضى مراعاة مخاطر وجود تضليل أو خطأ في القوائم المالية في مرحلة التخطيط بل في جميع عمليات التدقيق حسب المعيار الدولي الخاص بالتضليل والخطأ.<sup>13</sup>

### 3.المحور الثالث:مقارنة المراجعة الخارجية بالمعايير الدولية للمراجعة

لا يعني الوصول إلى تطبيق المعايير الدولية عدم وجود اختلاف ضمنى بين المعايير الخاصة أو المحلية و المعايير الدولية و لكن تطبيق هذه المعايير ليس بالأمر الهين ، و هذا رجع لعدة أسباب تقف عائقا أمام التوحيد الدولي خاصة، و لكن هذا لا بد من الوقوف على هذه الأسباب و إيجاد الحلول لهذه العقبات و السابق نحو التوحيد الدولي في المعايير و من إيجاد التوحيد في حد ذاته، سواء كان من الجانب المحاسبي أو من جانب المراجعة.

#### الفرع الأول: التوافق المحاسبي

نعني بالتوافق المحاسبي محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج و توحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختبار و مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة و معرفة نقاط الاتفاق و نقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها.

و كذا يعني التوافق استبعاد كل الاختلافات بين المعايير و الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة فهو يعني التقريب بين الجهات المختلفة كما يعني توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه و تفسيرهم دوليا.

و لقد اثارت بعض المنظمات المهنية صعوبات و عقبات تحول دون تطبيق المعايير مباشرة، كما دلت التجربة لدى بعض الدول الإفريقية التي طبقت المعايير تطبيقا مباشرا على وجود بعض العقبات من أبرزها:

- اختلاف درجات التطور المهني بين دول العالم: إن التطور المهني بالحثم يواكب التطور الاقتصادي و السياسي، و لهذا فإن المعايير المهنية تحاول حل المشكلات العملية التي تواجه المهنة في مجتمع من المجتمعات، و أما المعايير المهنية الدولية فإنها أقرب إلى مؤسسات التدقيق و تحتاج إلى اقتصاد متطور.
- اختلاف قوانين الشركات و قوانين الضرائب من دولة إلى أخرى: يقتضي تقرير المراجع أن يلبي المتطلبات القانونية المتبناة في دولة من الدول فإذا تباينت المتطلبات القانونية مع نصوص المعايير الدولية، يجد المحاسب نفسه مضطرا لتغليب النصوص المحلية.
- تبيان مستوى التأهيل العلمي و العملي: يختلف مسار التعليم الجامعي بين دولتهو أخرى كما يختلف نظام التدريب المهني و التعليم المستمر بين دولة و أخرى نادرا ما نجد نظاما لرقابة الجودة ،عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم يواجه المدققين صعوبات في تبني المعايير الدولية بسبب عدم فهمهم لها و ضعف ثقافتهم المهنية، و عدم قدرة المنظمات المهنية على قيادة كافة المراجعين و تعليمهم المستمر مما يسهل عليهم استيعاب المعايير المحلية و الانتقال إلى المعايير الدولية.<sup>14</sup>

#### الفرع الثاني: الجوانب التي لم تتطرق إليها المعايير العامة للمراجعة

- توجد عدة جوانب لم تتطرق إليها المعايير العامة للمراجعة بالنص لعدة أسباب أهمها ملاءمة اختصار محتويات المعيار في هذه المرحلة و من هذه الجوانب مايلي:
- واجبات المراجع القانوني إذا اكتشف أن تقريره الصادر عن الحسابات الختامية للمؤسسة كان خاطئا نتيجة لوجود أخطاء محاسبية في الحسابات الختامية تبينت للمراجع بعد إصدار تقريره.
- مسؤولية المراجع القانوني عن الحسابات الختامية و الإيضاحات.
- مسؤولية و إجراءات المراجع القانوني إذا طلب منه إعادة إصدار تقريره.
- تحديد مستوى الأهمية لأغراض اختبارات المراجعة و درجة الثقة في نتائج الاختبارات و علاقة مستوى الأهمية و درجة الثقة بحجم العينات التي تجرى عليها اختبارات المراجعة.
- مسؤولية المراجع القانوني عند اكتشاف مخالفات قانونية قد يكون لها تأثير هام على الحسابات الختامية.
- تقرير المراجع القانوني عن الحسابات الختامية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل لا يتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها أو إعداد أنواع أخرى من التقارير غير النمطي كالتقرير الطويل مثلا.
- إبداء رأي في عنصر أو أكثر من عناصر القوائم المالية.<sup>15</sup>

#### الفرع الثالث: أوجه الاختلاف بين المعايير

لا يزال تطبيق المعايير يواجه عوائق و عقبات تقف أمام تطبيقها ميدانيا و لكن قد خطت بعض الدول خطوة كبيرة في محاولة الارتباطو التوافق في هذه المعايير، و على هذا الشأن فإن أوجه الاختلاف بين المعايير المتفق عليها و المعايير الدولية لم تكن لتشمل الجزء الصغير الذي أدرك نقطة الفراغ بين الدول و كذا العمل على

التوحيد و الشفافية في الإفصاح للقوائم المالية و قد ارتبطت الاختلافات في المعايير على حسب ترتيبها و التي تمثلت فيما يلي:

#### أولاً: الاختلاف من جانب المعايير العامة

تبحث المعايير الشخصية بالقواعد العامة المتعلقة بشخصية المدقق و قد رأينا المعايير العامة قد خصصت المعايير الثلاثة في:

- التأهيل العلمي و العملي.
- الاستقلالية.
- بذل العناية المهنية الآزمة.

أما المعايير الدولية فقد تركت مسألة التأهيل العلمي و العملي لتحديد على مستوى كل منطقة.

وقد خصصت المعايير الشخصية في:

- رقابة الجودة.
- استمرارية المشروع.
- الأهمية النسبية.
- الاستفادة من عمل الآخرين.
- فحص المعلومات المالية المتوقعة.
- تدقيق التقديرات المحاسبية.
- الأحداث المالية الناشئة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

#### ثانياً: الاختلاف في معايير العمل الميداني

تعمل المعايير المتفق عليها في عرض معايير العمل الميداني كمايلي:

- توجيه و تخطيط المهمة.
  - تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية.
  - جمع أدلة الإثبات لتشكّل أساساً لإبداء الرأي.
- و لقداهتمت المعايير الدولية بالتفصيل و محاولة التوسيع لزيادة تفسير هذه العملية و تسهيلها من خلال إدراج كل الخطوات و المعايير التي لا بد من إتباعها. و التي تمثلت في:

- تقييم الخطر.
- تقييم الرقابة الداخلية.
- تدقيق الأرصدة الافتتاحية.
- أدلة الإثبات.
- الإجراءات التحليلية.<sup>16</sup>

#### ثالثاً: الاختلاف في معايير التقرير



في غالب الأحيان لا تتعارض معايير التقرير المعدة من طرف المراجعين الخارجيين عن معايير التقرير الدولية، ذلك كون أن التقرير يتضمن رأي المراجع الصريح و الواضح في فقرة مستقلة في تقرير سلبي أو إيجابي أو تقرير بتحفظ، عن عدالة أو عدم سلامة القوائم المالية الختامية في نهاية السنة المالية محل المراجعة.<sup>17</sup>

#### الفرع الرابع: علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

لقد صاحب نمو المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية في العلاقات الدولية مشاكل مماثلة تقريبا في عملية التدقيق، إذ أن مهنة التدقيق تنتقد بطريقة تحليلية دوما بهدف إضفاء الثقة في القوائم المالية وأمام هذه الأخطار المزدوجة للمهنتين المحاسبة والتدقيق، دعت المنظمات المهنية العالمية أهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين إلى فلسفة جديدة خلاصتها معلومات عالية الجودة، شفافة وقابلة للمقارنة، إذ يرى المختصين بشأن هذه الفلسفة أن هناك ترابط متين في معظم المحاور بين معايير المحاسبة والتدقيق فأخطار المحاسبة تفرز أخطارا للتدقيق تستوجب على المدقق اليوم مواكبتها، على سبيل المثال لا الحصر نجد هناك ارتباط بين معيار المحاسبة الدولي رقم (1) والخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، والذي ينص على الاستمرارية كإحدى الفروض الأساسية التي تقوم عليها المعلومات المالية وبين معيار التدقيق الدولي رقم (570) استمرارية الكيان، ونفس الشيء يصدق بالنسبة لأهم المعايير الأخرى.

وفي نفس السياق، وبالنسبة لحالة الجزائر فإن مجموعة النظم والنصوص التطبيقية الحالية والتي تنظم مسار التدقيق المالي ليست كافية لتمكين المدقق، من إبداء الرأي الفني المحايد، بل يتوقف صواب هذا الرأي على مدى سلامة النظام المحاسبي المالي من خلال صلاية تصميمه وحسن تشغيل أنظمتها الفرعية، وكذا على مدى إمكانية قياس بعض الظواهر الاقتصادية المؤثرة على مختلف عناصر القوائم المالية للكيان، فضلا عن إرساء مسار للتوصيل الفعال في ظل ضبط محدداته انطلاقا من الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة، إذ يتوقف نجاح المراجعة على تفاعل إجراءاتها مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، فالخلل أو القصور في أي من هذه العناصر يؤدي إلى فشلها، لهذا ينبغي تقدير موطن الأخطار المحتملة ثم ضبطها بشكل يمكن المراجع، من أن يبدي رأي سليم حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي له.<sup>18</sup>

#### خلاصة

إن معايير المراجعة الدولية تمكن الدول من تحقيق التوافق وتوحيد الرؤى والأهداف وتعزيز الثقة بين المهنيين، وللمعايير مزايا عديدة كدعم الثقة من طرف مستعملي هذه المعايير في مجال الاقتصاد والمساعدة في جعل هذه المهنة مستقلة، كما تساهم في إرشاد من يزاول المهنة وتمكين من تقييم أعماله المؤداة ودرجة جودتها، كما توفر تصورا لمستخدمي القوائم المالية شرطا أن تكون مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها وحتى تتحقق لهذه المعايير المزايا المرجوة منها، فإنه يلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر و إخضاعها لتحسين و التطوير لغرض مسابرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها للقصور والثغرات من جهة أخرى.

لقد ساهمت المنظمات المهنية في إثراء الممارسة، فعلى المستوى الدولي قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بعد خبرة طويلة في مجال المحاسبة و المراجعة بإنشاء اللجنة الدولية لمعايير المراجعة مهمتها متابعة تحسين نوعية المعايير الدولية للمراجعة، المصدرة أو التي يمكن صيغتها لاحقا و قد تم إشراك المنظمات الوطنية في هذه

المهمة، عن طريق تشجيعها على الانخراط في هيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف المساهمة الفعالة في صياغة هذه المعايير.

لقد انتشرت المعايير الدولية للمراجعة في كافة أنحاء العالم و تم اعتمادها في أكثر من خمسين دولة و تسعى الدول العربية إلى تنظيم مهنة المراجعة آخذة بعين الاعتبار هذه المعايير ، فنجد أن مصر و الأردن مثلا قد كلفتها وفقا لبيئة المراجعة فيها، حيث قامت بإصدار معايير خاصة بها مقتبسة من المعايير الدولية.

### المراجع الاحالات :

- 1- ( خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي)، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحساباتعمان، دار النشر، 2001.
- 2- (محمد متولي الحمل ومحمد محمد الجزائر)، أصول المراجعة، عمان، مكتبة عين الشمس دار وائل للنشر، 1999.
- 3- (بلقاضي بلقاسم)، المراجعة، مطبوعة مقدمة لطلبة الماستر، شعبة العلوم التجارية والاقتصادية و التسيير، تخصص ميدان المالية و المحاسبة، جامعة بومرداس 2013/2014.
- (خلاصي رضا)، المراجعة الجبائية تقييما و منهجياتها، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000.
- 5- (حمادي نبيل)، التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، جامعة الشلف. 2008.
- 6- (بلقاضي بلقاسم) ، المراجعة.
- 7- (عبد الفتاح محمد الصحن و أخرون)، أسس المراجعة: الأسس العلمية و العملية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004.
- 8- (وليم توماس و أمرسون هنائي)، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الرياض، المملكة العربية السعودية دار المريخ للنشر، 2006.
- 9- (محمد بوتين)، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003.
- 10- (عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن)، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007.
- 11- (وليم توماس و أمرسون هنائي)، المراجعة بين النظرية و التطبيق.
- 12- (محمد بوتين)، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق.
- 13- (الاتحاد الدولي للمحاسبين)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، عمان الأردن، 2008.
- 14- (محي الدين محمود عمر)، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولي، رسالة ماجستير، جامعة المدينة، 2008.
- 15- (القاضي حسين و مأمون توفيق حمدان)، المحاسبة الدولية، الدر العلمية الدولية للنشر و دار الثقافة للنشر للتوزيع عمان، 2000.
- 16- (القاضي حسين و مأمون توفيق حمدان)، المحاسبة الدولية.
- 17- (غسان فلاح المطارنة) ، تدقيق الحسابات المعاصر من حيث الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمانالأردن 2006.
- 18- (صديقي المسعود)، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2003/2004.

