

التأهيل العلمي والعملي للمراجع في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية: دراسة تحليلية

The scientific and practical qualification of the auditor in the application of international auditing standards (An analytical study)

لقليطي الاخضر¹ ، دردوري لحسن²

¹ جامعة المسيلة، الجزائر، lakhdar2821@yahoo.fr

² جامعة بسكرة، الجزائر، lahcene_dardouri@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2019-05-31

تاريخ القبول: 2019-02-28

تاريخ الاستلام: 2018-12-15

ملخص:

يهدف البحث الى دراسة عمل مراجع الحسابات بالتركيز على معيار التأهيل المهني والعملي باعتباره معيار من المعايير العامة التي تساهم في إضفاء الثقة في ابداء الرأي حول القوائم المالية، كما هدفت الدراسة الى معرفة مدى توفر متطلبات عنصر التأهيل العلمي والعملي في المعايير الدولية للمراجعة.

وقد خلصت الدراسة الى ان معايير المراجعة الدولية لم تحدد معيار خاصا بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع، ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظمه.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، معايير المراجعة المتعارف عليها، معيار التأهيل العملي والعلمي.

تصنيف JEL: M42، M49.

Abstract:

The study aims to study the work of the auditor by focusing on the criterion of vocational and practical qualification as a general criterion that contributes to the confidence in expressing opinions about the financial statements.

The study also aimed to know the availability of the requirements of the scientific and practical qualification component in the international auditing standards. That the standards of international auditing did not specify a standard for the scientific and practical rehabilitation of the references, but listed in several paragraphs the rules governing it.

Keywords: auditing, Auditing Standards ,scientific and practical qualification of the auditor.

JEL Classification: M42، M49.

1. مقدمة:

ان ظهور المراجعة أدت بالضرورة إلى إيجاد معايير أو مقاييس تنظم عملية المراجعة، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة الاساس الذي يوجه عمل المراجع، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المراجعين،

تتوقف معايير المراجعة على نوعية المراجعة وتحدد المبادئ الأساسية التي يستدل بها المراجع أثناء القيام بعمله بهدف التأكد من مستوى أدائه المهني بما يتوافق مع مستويات الأداء المقبول عموماً بين أعضاء مهنة المراجعة بالإضافة إلى تقديم تأكيدات بالنسبة للمهتمين بالمراجعة وأصحاب الشركات أو المستثمرين الحاليين أو المرتقبين بحيث تعتبر المراجعة الدليل في مدى صدق وعدالة القوائم المالية من خلال مخرجاتها والمتمثلة في التقارير المختلفة

وقد تم تقسيم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعة معايير عامة ومعايير العمل الميداني وأخيراً معايير التقرير وترتكز دراستنا على معايير التأهيل العلمي والعملية في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية.

من خلال ما سبق، يمكن صياغة السؤال الرئيسي التي تأتي هذه الورقة للإجابة عليه كما يلي:

فيما تتمثل أهمية تطبيق معيار التأهيل العلمي والعملية في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية؟

يستمد موضوع هذا البحث أهميته من خلال الحاجة إلى تحسين أداء مراجع الحسابات من خلال دراسة أهمية التأهيل

العلمي والعملية وأهم النقاط التي أتت بيها معايير المراجعة الدولية.

ولمعالجة السؤال الرئيسي المطروح يتم التطرق إلى النقاط التالية:

-الإطار العام للمراجعة.

-معايير المراجعة

-التأهيل العلمي والعملية للمراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة.

2. الإطار العام للمراجعة ومعاييرها**1.2 مفهوم المراجعة**

تعرف المراجعة على أنها: "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية

والأدلة المدعمة للتسجيلات المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع

الفعلي لها، وهي عملية تمكن المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي

لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"¹.

كما تعرف المراجعة على أنها: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي

معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات

في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة

للوضعية المالية ونتائج المؤسسة."²

وتعرف أيضاً المراجعة المالية على أنها: "نشاط يطبق بكل استقلالية لإجراءات مترابطة ومعايير للفحص بهدف تقييم

مدى ملاءمة التشغيل الكامل أو الجزئي للإجراءات الإدارية في المؤسسة بالرجوع إلى تلك المعايير."³

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية، المراجعة المالية على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."⁴

يلاحظ من هذا التعريف للمراجعة المالية أنه يتضمن نقاط ذات أهمية، وهي:

- المراجعة عملية منتظمة، ويعني ذلك أن اختبارات المراجع تعتمد على خطة مسبقة تتمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة.
- الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، حيث يعتبر ذلك جوهر عملية المراجعة نظرا لتعدد هذه القرائن، وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.
- تبيان مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية، ومنه يتبين أن المراجعة تشتمل على إبداء رأي أو إصدار حكم، مما يتوجب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي، مثل المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي.
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، حيث تمثل المراجعة وسيلة من وسائل الاتصال، ويعتمد المراجع في عرض نتائج الفحص والدراسة وإيصالها إلى من يهمهم الأمر على شكل تقرير نهائي يتضمن رأيه الفني المحايد.

2.2 تعريف معايير المراجعة

هناك عدة مفاهيم لمعايير المراجعة يمكن تلخيصها فيما يلي :

- عرف ألفين أرينز (Arens Alvin) المعايير بأنها: "عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها إعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والإستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات"⁵.
- كما أورد أرنولد جونسون (Johnson Arnoldw) التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين المصريح لهم (AICPA)، على أنه: "المبادئ الأساسية لعملية المراجعة، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات المراجعة."⁶
- تعريف الذي قدمه هاورد ستيتلر (HowardStettler) ومفاده: "تعد معايير المراجعة بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال المراجعة، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات."⁷
- ومن خلال إستعراض التعاريف السابقة يلاحظ وجود سمات عامة لمعايير المراجعة أهمها:
- تعتبر معايير المراجعة نموذجاً للعمل المهني في المراجعة.
- توضع معايير المراجعة من قبل المنظمات المهنية (الإجماع أو الأغلبية العامة) أو السلطة أو العرف.
- تحدد معايير المراجعة المسؤوليات المهنية.
- تتصف معايير المراجعة بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمراجعين تشمل المبادئ الأساسية لعملية المراجعة.
- تعتبر معايير المراجعة مقاييس الأداء المهني، لأنها تستخدم في الحكم على نوعية الإنجاز ومدى جودته.⁸

3.2 أهداف معايير المراجعة الدولية:

حدد اتحاد المحاسبين الدولي أهدافه العامة من خلال الفقرة الثانية من دستوره، والتي تنص على "تطوير وتدعيم مهنة المحاسبة كمهنة دولية وتكون محكمة بمعايير متسقة"، وقد ارتبطت أهداف تطبيق معايير المراجعة الدولية بأهداف عملية المراجعة ذاتها، والتي حددها اللجنة في: "مراجعة القوائم المالية وفقا لسياسات محاسبية متعارف عليها حتى يمكن المراجع من إبداء رأيه حول تلك القوائم لإضفاء الثقة فيها.. مع عدم الإيحاء بسلامة الأوضاع المستقبلية للمنشأة، ولا في كفاءة وفاعلية إدارتها".⁹ ولاشك أن الجهود المبذولة من قبل الهيئات المهنية العالمية، ومن بينها اتحاد المحاسبين الدولي، تهدف من وضع وصياغة معايير المراجعة إلى تحقيق ما يلي:

- قياس التفاوت في الأداء المهني لدى المراجعين للاقتراب قدر الإمكان نحو الموضوعية.
- قياس مستوى الجودة المقبولة للأداء المهني، باعتبارها أنماطاً أو مستويات للحكم على نوعية العمل الذي يؤديه المراجع.
- تحديد كيفية أداء العمل المهني (الإجراءات).
- تحديد مسؤولية المراجع عند إخلاله بمستوى أداء وعناية الرجل العادي.

4.2 مزايا اعتماد معايير المراجعة الدولية

- يرى المؤيدون لتطبيق معايير المراجعة الدولية أن التطبيق للمعايير الدولية للمراجعة في البيئات المحلية يحقق المكاسب المئوية:
- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة: تؤدي تلك القوائم المقارنة إلى تعزيز قرارات الإستثمار والإقتراض وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في بلدان أخرى.
 - تسهيل توحيد الفروع الأجنبية: إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة واحدة فقط تتمثل بتحويل العملة فقط.
 - انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية: يساعد وجود هذه المعايير على قبول الهيئات المنظمة لأسواق المال للقوائم المالية للشركات التي ترغب بإدراج أسهمها فيها.
 - تحسين القرارات الإدارية: وذلك في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.
 - إزالة غموض القوائم المالية: وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة تزيل الغموض والإلتباس والتناقضات عن مستخدمي القوائم المالية.
 - تحقيق جودة المعايير في البلدان النامية: تحقق المعايير الموحدة الجودة في معايير المراجعة الوطنية للبلدان النامية بشكل أكبر من معاييرها الوطنية التي لا تصل إلى مستوى الجودة.¹⁰
 - توفير الوقت والجهد والتكاليف: يؤدي تطبيق معايير المراجعة الدولية إلى اختصار الزمن والكلف والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي أنجزت المعايير الدولية.

- انتشار الشركات متعددة الجنسيات: لقد انتشرت فروع هذه الشركات في مختلف أنحاء العالم، ونتيجة لهذا الانتشار فهي تعمل في بيئات محلية مختلفة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها لذا، فإن مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها.
- مراقبة الشركات متعددة الجنسيات: يمكن من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية أن تكون الدول النامية على دراية بالمعايير والطرق والإجراءات التي تعمل في ظلها الشركات متعددة الجنسيات وفروعها العاملة في تلك الدول.
- الموثوقية بالقوائم المالية: تطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى إمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم مما يزيد من الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها، بالإضافة إلى زيادة تدفق الإستثمارات.
- الزيادة في الحاجة إلى رأس المال: لتنفيذ النشاطات الإقتصادية المختلفة وحاجة المستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الإستثمار فيها وإقراضها، ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير مراجعة موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقرضين.
- الزيادة في المنافسة الدولية: أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب أسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية.¹¹

3. تقسيمات معايير المراجعة

المعايير هي قوانين وأنظمة وإجراءات تضعها الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة أخرى مخول لها ذلك لقياس جودة العمل المنجز من قبل المراجع، وكذلك الحفاظ على قياس موحد لعمل المراجع المستقل المحايد، هذه المعايير توفر لمهنة المراجعة الثقة من قبل الجمهور.¹²

وحسب المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإن معايير المراجعة تنقسم إلى ثلاثة مجموعات كما يأتي:¹³

1.3 المعايير العامة

تخص هذه المعايير شخص المراجع والمتعلقة بتأهيله ونوعية عمله وتمثل فيما يلي:

- يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.
- على المراجع أن يحافظ على استقلاليتة الذهنية الظاهرية والفعلية، حيث إن رأي المراجع حول مصداقية القوائم المالية ليس له قيمة إذا لم يكن مستقلا ظاهريا وفعليا، فالاستقلالية تعتبر بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة.
- هذا المعيار من المعايير العامة في المراجعة يعتبر موضوع اهتمام هذه الورقة من خلال دراسة العوامل المؤثرة في استقلال الشخص القائم بمهمة المراجعة.
- على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة خلال كل مراحل وإجراءات المراجعة وعند تحضير التقرير النهائي.

2.3 معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المجموعة من المعايير بتنفيذ عملية المراجعة من خلال الخطوات والإجراءات الواجب إنجازها وهي:

- يجب التخطيط الكافي لعملية المراجعة والإشراف على المساعدين.
- يجب فهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليكون أساسا لتخطيط عملية المراجعة وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الواجب القيام به.

- الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المراجع حول القوائم المالية.

3.3 معايير إعداد التقرير

تمثل هذه المعايير التوجيهات لتحضير تقرير المراجع وتشمل على:

- يجب أن يشير التقرير إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها مع احترام كل المبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي.
- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة في إتباع القواعد والمبادئ المحاسبية، وما إذا كانت هذه المبادئ التي طبقت في الفترة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا يجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.
- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول القوائم المالية ككل، أو إعطاء رأي متحفظ، رأي سالب أو عدم إبداء الرأي، وفي حالة عدم إبداء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وشرح ذلك بفقرة قبل فقرة الرأي.

4. التأهيل العلمي والعملي للمراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة

حرصت التشريعات والتنظيمات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية في من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للمتمتهين لضمان أداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التشريعية والتنظيمية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل.¹⁴

التأهيل العلمي لجميع المهن يتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة، فمهنة المحاسبة والمراجعة تستوجب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، لذلك فإن المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتكون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص أو العمل لدى مكاتب مراجعة أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى.¹⁵

لذلك، فإن خبرة المراجع جانب مهم في عملية المراجعة، يمنحه قدر أكبر على إبداء رأيه بشكل حيادي، ودلالة ذلك إمكانية صناع القرار الذين يتميزون بمستويات معرفة وخبرة عالية من إتخاذ قراراتهم بشكل مناسب وملائم باستخدام معلومات كافية.¹⁶

بالرغم من أهمية التأهيل الكافي لمراجع الحسابات وتزايد الحاجة إليه، حتى يساير التطورات المعاصرة إلا أن التأهيل الكافي لمراجع الحسابات لم يحظ بالاهتمام من جانب معايير المراجعة الدولية حيث لم تحدد معياراً خاصاً بالتأهيل، ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظمه ومن هذه القواعد ما يلي:

1.4 المعيار الدولي رقم (200) بعنوان: "الهدف من عملية المراجعة والمبادئ التي تحكمها"

- إحتوت الفقرة الرابعة عشر من هذا المعيار على أنه " يجب أن تتم المراجعة بعناية مهنية وبواسطة أشخاص لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة"

- إحتوت الفقرة الخامسة عشر على أنه " يجب أن يتوفر لدى المراجع مهارات متخصصة، وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم، والمعرفة الفنية، ويجب أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات والقدرات الدولية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة".¹⁷

2.4 المعيار الدولي رقم (220) (المعدل) بعنوان رقابة الجودة لعمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية

إحتوت فقرته (20،19) على الآتي:¹⁸

- يجب أن يكون شريك العملية مقتنعا بأن فريق العملية الذي سيعمل معه يتمتع بالقدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء عملية المراجعة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، ليتمكن من إصدار تقرير مراجعة مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية.
- تشمل القدرات والكفاءة المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل ما يلي:
- فهم خبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المماثلة من خلال التدريب والمشاركة والملائمة.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات التشريعية والتنظيمية.
- معرفة فنية مناسبة بما في ذلك معرفة مناسبة بتكنولوجيا المعلومات.
- معرفة بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.
- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم السياسات وإجراءات رقابة الجودة بالشركة.

3.4 المعيار الدولي للمراجعة رقم (510) بعنوان " فحص الأرصدة الافتتاحية "

نصت الفقرة السادسة من المعيار رقم (510) على أنه عندما يتم التكليف لأول مرة على الآتي: " في حالة قيام مراجع آخر بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإن المراجع الحالي قد يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المراجع السابق، وفي مثل هذه الحالات على المراجع أن يراعي أيضا كفاءة واستقلالية المراجع السابق".

4.4 المعيار الدولي للمراجعة رقم (550) بعنوان " أطراف ذوي العلاقة "

ورد في المعيار رقم (550) في فقرته السادسة على ما يلي: " يحتاج المراجع لمستوى من المعرفة المتعلقة بطبيعة أعمال الشركة والقطاع الاقتصادي وذلك لتمكينه من تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات والتي قد يكون لها تأثيرا ماديا على القوائم المالية "

5.4 المعيار الدولي رقم (600) بعنوان استخدام عمل مراجع آخر "

ورد في الفقرة الأولى للمعيار الدولي رقم (600) ما يلي: " عند قيام المراجع الرئيسي بتخطيط عملية المراجعة للإستفادة من عمل مراجع آخر، فإنه ينبغي عليه مراعاة الأمور الآتية:

- مراعاة والإستعلام عن الكفاءة المهنية للمراجع في إطار الأجزاء التي يقوم بمراجعتها، ويمكن أن يتم الإستعلام عن هذه الكفاءة من خلال:

- العضوية المشتركة في المنظمات المهنية أو العضوية المشتركة أو الزمالة مع مكتب آخر أو الاستفسار من المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراجع الآخر.

- استفسارات من المراجعين الآخرين والمصارف.

- إجراء مناقشة مع المراجع الآخر مباشرة.

كما ورد في الفقرة التاسعة من المعيار رقم (600) ما يلي: "ينبغي على المراجع عند استخدامه عمل مراجع آخر الحصول على المعلومات المتعلقة بالكفاءة المهنية للمراجع الآخر".¹⁹

6.4 المعيار الدولي للمراجعة رقم (620) بعنوان "إستخدام عمل خبير"

نصت الفقرة الثامنة من المعيار رقم (620) على ما يلي: "عند التخطيط لاستخدام عمل خبير، فإن على المراجع أن يتأكد من الكفاءة المهنية للخبير، وتتم عملية التقييم لكفاءة الخبير من خلال دراسة ما يلي:

- الشهادة والتأهيل المهني للخبير ومدى حصوله على ترخيص لمزاولة المهنة من الجهة المختصة أو عضويته في هيئة مهنية ذات علاقة.

- الخبرة والسمعة المهنية التي يتمتع بها الخبير في المجال الذي يسعى المراجع إلى تجميع أدلة إثبات بالنسبة له. ويقصد بالخبير الشخص أو المكتب الذي يمتلك مهارة خاصة وعلم وخبرة في مجال معين غير المحاسبة والمراجعة، فعلى الرغم من تأهيل وخبرة المراجع التي تمكنه من أن يكون على دراية بأوجه نشاط العميل بصفة عامة، إلا أن هناك أموراً متخصصة لا يتوقع معها أن يكون المراجع في نفس خبرة وتأهيل الشخص الخبير بهذه الأمور.²⁰

5. خلاصة :

ترجع أهمية هذه الوقة البحثية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من جانب أعضاء المهنة لوجود معايير للمراجعة بهدف تغطية المجالات المختلفة لعمل المراجع وتفي حاجات المجتمع المالي وتضيق فجوة التوقعات بين أطراف المراجعة، بحيث تعتبر معايير المراجع النمط الذي يجب تطبيقه للتقليل من تفاوت عمل المراجعين في اغلب الدول بهدف إمكانية المقارنة.

من خلال ماسبق، يتم استعراض النتائج على النحو الموالي:

- تعتبر معايير المراجعة الدولية الصادرة خلاصة دراسات قامت بيها الهيئة المسؤولة عن لجنة المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

- اهتمت المعايير المراجعة الدولية على معايير العمل الميداني بينما لم تهتم بنفس القدر بالمعايير العامة التي تحكم عمل المراجع، ومعايير إعداد تقرير إبداء الرأي.

- تعتبر معايير المراجعة الدولية بما تتضمن من إجراءات وإرشادات ترتبط بالمرحلة المختلفة لعملية المراجعة أكثر المداخل ملائمة للتطبيق العملي.
- ترجع أهمية معايير المراجعة إلى حاجة أعضاء المهنة إلى معايير أداء تشتمل على مختلف الجوانب المتعلقة بالمهنة وتحظى بالقبول العام بشكل يجعلها ملزمة ومحترمة من طرف كل ممارسي مهنة المراجعة وبالتالي زيادة ثقة المجتمع في هذه المهنة وفي الخدمات التي تقدمها
- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح ما يلي:
- ضرورة اهتمام الجهات المهنية بالجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية بما يتوافق البيئة الجزائرية، وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة المراجعة بالجزائر.
- دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بهدف تطوير مهنة المراجعة.
- وضع رؤية وتخطيط واضح لمعايير مراجعة محلية ملائمة لبيئة مهنة المراجعة بالجزائر.

6. الهوامش والإحالات :

- ¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 01.
- ² Lionel Collins et Gérard Valin: **Audit et contrôle interne**, Dalloz, Paris 1992, p: 21.
- ³ Jean Charles Becouret Henri Bouquin, **Audit Opérationnel**, Economica, paris, 2^{ème} édition 1996, p: 12.
- ⁴ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص: 06.
- ⁵ A Arens Alvin, James K Loebbecke, **Auditing an Integrated Approach**, Prentice-Hall, Newjersy, Second edition, 1980, p:14
- ⁶ Johnson Arnoldw, **Principles of Auditing**, Newyork, Second edition, 1956, p:10
- ⁷ Howard ,Stettler, **Auditing Principle**, Newjersy, 1997.p:13.
- ⁸ محمد عبد الغني البهلول، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 1997، ص: 10.
- ⁹ سمير عبد الغني محمود، "دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص، الأهداف"، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، العدد 63، 1989، ص: 22
- ¹⁰ جلال فالح العلاطي، إمكانية ومعوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الكويتية-بالتطبيق على فرض الاستمرارية، رسالة ماجستير المحاسبة في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال بالجامعة الخليجية، الكويت، 2009، ص: 31.
- ¹¹ Turner L. E., Godwin J. H., "**Auditing, Earnings Management and International Accounting Issues at the Securities and Exchange Commission**", Accounting Horizons, Vol. 13, No. 3, September 1999, p :58.
- ¹² براق محمد، ديلمي عمر، العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الحسابات، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، جانفي، 2017، ص : 19
- ¹³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل، عمان، 2006، ص: 30.
- ¹⁴ إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبون، الكويت، العدد 04، 1995، ص: 20.

¹⁵Robert Jnicschwietz and other , "Empirical research external auditors detection of financial statements fraud", journal of accounting literature , vol 19, 2000, p: 190.

¹⁶KennyZ,lin, LanA, Mfraser and other , "An Experimental Study Of Auditor Analytical Review Judgment" , Journal Of business finance And Accounting, Vol27, No:7-8 Oct , 2000, p: 836

¹⁷Hand Back of International Standards on Auditing and Quality Control "ISA No. 200 "Over All Objectives of Independent Auditor and Conduct of an Audit In Accordance With International on Auditing", IFAC, EthicsPronouncement, 2009, P:90.

¹⁸أحمد علي (عمر) سويسبي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011. ص: 135-136

¹⁹"ISA No. 600, The Work of Component Auditors", Op.Cit P: 598

²⁰عبد الوهاب عبده غانم، "مدخل مصداقية المصدر كأساس على مدى كفاية وملاءمة ادلة الاثبات في المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، العدد الثاني، 1996، ص: 300