

دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة

Role of international professional organizations for review in the development of the audit profession

الأخضر لقليطي¹ جامعة المسيلة، lakhdar2821@yahoo.fr

لحسن دردوري جامعة بسكرة، lahcene_dardouri@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 13-05-2019 تاريخ المراجعة 20-05-2019 تاريخ القبول: 24-05-2019
ملخص: هدف البحث الى دراسة معرفة دور مختلف المنظمات المهنية المشرفة على عملية المراجعة في تطويرها ودراسة بعض التجارب المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة بالتركيز على أهم التنظيمات المهمة بمهنة المراجعة ومنها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB). فعلى الصعيد الدولي يلاحظ أن التطورات الاقتصادية لعبت دورا أساسيا في تنظيم مهنة المراجعة على مستوى الدولي من خلال إيجاد نوع من التوافق في الممارسات المهنية، فبد الحرب العالمية الثانية وبداية ظهور الشركات المتعددة الجنسيات كان من بين أهم نتائج للجهود الدولية إنشاء اللجنة الدولية لقواعد المحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

وقد خلص البحث إلى أن تطوير مهنة المراجعة يهدف إلى تحقيق النمو والاستقرار عبر اقتصاديات العالم وتحقيق التقارب بينها، مع ضرورة الحصول على مجموعة معايير دولية للمراجعة تكون مصاحبة لمعايير المحاسبة الدولية وفي نفس مستواها، بالإضافة لأهمية وجود تنظيم مهني يعمل على أن تحقق المهنة لنفسها الوجود الشرعي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير الدولية للمراجعة.

Abstract: The aim of the study is to determine the role of various professional organizations supervising the auditing process and developing some of the experiences related to the organization of the audit profession, focusing on two of the most important organizations concerned with the auditing profession which are: the International Federation of Accountants (IFAC) and the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). At the international level, it is noted that economic developments have played a key role in regulating the profession of auditing through the creation of some kind of compatibility in professional practices. The Second World War and the emergence of multinational companies was one of the most important outcomes of the international efforts, International Accountants and Audit Standards Committee of the International Federation of Accountants. The research found that the development of the auditing profession aims to achieve growth and stability across the world's economies and to bring them closer together with the need to obtain a set of international auditing standards that accompany international accounting standards at the same level. The beneficiaries' recognition of the role of the profession importance is an essential step for professionals to respond to the environmental requirements.

Keywords: Audit, International Federation of Accountants, International Standards on Auditing

مقدمة:

مع ظهور العولمة وتحرير التجارة الخارجية وكبر الشركات أصبح التفكير في إيجاد أسس وقواعد لممارسة مهنة المراجعة تتمثل في إيجاد معايير مهنة المراجعة بحيث تكون مقبولة عموماً ومتعارفاً عليها دولياً، لضعف بعض المعايير محلياً أو إقليمياً، كما أوجب وجود هيئات تشرف على تطبيق تلك المعايير وتهتم باستحداثها وفق متطلبات البيئة الاقتصادية على المستوى الدولي، بحيث تخدم كل من له صلة بالمراجعة، حيث يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة في إبداء رأي فني ومحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، ولضمان نجاح العمل المهني أصبح من الضرورة وجود تنظيم يجمع الأعضاء الممارسين للمهنة ويشرف على شؤون العمل المهني بحيث يعتبر تنظيم مهنة المراجعة أحد المقومات الأساسية لإنجاح هذا العمل وفي إرساء المعايير بحيث تكون مقبولة قبولاً عاماً .

وقد لعبت العديد من المنظمات المهنية الدولية دوراً مهماً في تطوير الجوانب العلمية والعملية لمهنة المراجعة، بالإضافة إلى تعزيز المهنة وإعطائها الموقع الخاص بها بهدف خدمة المصلحة العامة وتعزيزها على نطاق دولي، بهدف تطوير الاقتصاديات الدولية والإقليمية، وذلك من خلال الاستمرار في إصدار وتطوير معايير تقنية وعلمية تمتاز بالجودة العالية بالإضافة إلى إضفاء المزيد من المصداقية على مختلف القوائم المالية.

1- إشكالية الدراسة

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

فيم يتمثل دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة؟

2- أهمية الدراسة

يستمد موضوع هذا البحث أهميته من خلال معرفة دور مختلف المنظمات المهنية المشرفة على عملية المراجعة في تطويرها ودراسة بعض التجارب المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة بالتركيز على أهم التنظيمات المهتمة بمهنة المراجعة

3- منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة لبلوغ هدفها على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم بجمع المعلومات وتحليلها ومن ثم استخلاص النتائج.

4- تقسيمات الدراسة

لمعالجة السؤال الرئيسي المطروح تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

- مدخل عام حول المراجعة،
- نطاق معايير المراجعة الدولية،
- المنظمات المهنية الدولية للمراجعة.

1. مدخل عام حول للمراجعة

الهدف الرئيسي لنجاح مهنة المراجعة في أي بلد يعتمد على أساس وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيهها، فرغم وجود التعارض بين مصالح كل هذه الأطراف يبقى الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها. وقد برز دور مهنة المراجعة بسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وأسواق المال الأمر الذي يتطلب مزيداً من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية، وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد يثبت مدى مصداقية القوائم المالية من خلال رأيه المحايد للشركة محل المراجعة.

1.1- مفهوم المراجعة

هناك العديد من التعاريف للمراجعة والتي تصب كلها في نفس المعنى، ويقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المراجع على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة و التي سجلتها في دفاترها.

وقد عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية (American Accounting Association) كما يلي: "المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية (شريقي، 2013، ص:09).

2.1- أهمية المراجعة

تعتبر المراجعة وسيلة وليست غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الاطراف والفئات المديرين والمستثمرون الماليون والبنوك ورجال الأعمال والهيئات الحكومية...الخ.

إن إدارة المؤسسة تعتمد كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقسيمه، وتحرص على أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد أن إدارة المؤسسة تعتمد اعتماداً كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء طائفة المستثمرين تعتمد أيضاً على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

كما يعتمد رجال أعمال الاقتصاد على القوائم المالية في تقديرهم للدخل الوطني وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المالية في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، لغرض رقابة الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة في شأن الأجور والمشاركة في اتخاذ القرارات والمشاركة في الأرباح أو مختلف الأنشطة...الخ (أمين عبد الله، 2003، ص:15).

3.1- أهداف معايير المراجعة الدولية:

لقيت معايير المراجعة الدولية اهتماماً كبيراً من قبل أعضاء المهنة، مما لها من قدرة على أن تغطي جميع المجالات المختلفة للعمل المهني؛ وتفي باحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى بالقبول العام، وتتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل من يمارس المهنة.

ولهذا فقد سعت اللجنة الدولية لممارسة المراجعة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، وذلك من أجل تقليل الاختلافات في طرائق عرض القوائم المالية خاصة للشركات الأجنبية أو متعددة الجنسيات، وهذا يتحقق بمعايير المراجعة الدولية التي يجب أن تكون مسبقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. بالإضافة إلى ما ورد فإن هذه

المعايير تهدف إلى: (جردات، 2013، ص:37-38)

- توفر معايير المراجعة الدولية للقوائم المالية التي تعدّ وتدقق بموجبها ميزة على درجة كبيرة من الأهمية هي ميزة القبول على المستوى الدولي.
- مساعدة دول العالم النامية في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الاسترشاد بالمعايير الدولية.
- تشجيع انتقال الأموال والاستثمار الدولي، وذلك من خلال توافر تقارير محاسبية مدققة وفقا للمعايير الدولية، وبذلك يتم تدويل مهنة المراجعة الدولية وتحويلها للعالمية لتصبح المقياس التوافقي والحكم الدولي لحلّ جميع المشاكل والمستجدات في دول العالم.

2. نطاق معايير المراجعة الدولية

صدرت معايير المراجعة الدولية في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا. ويمكن تبويب المعايير الدولية للمراجعة وفق أحدث إصدار من خلال ما يلي: (عمورة ، 2011 ، ص:11-12)

2-1- الصنف الأول: معايير الأمور التمهيدية : 100-199 واشتملت على ما يلي

- مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة (ISA100)،
- إطار المصطلحات (ISA110)،
- إطار المعايير الدولية للتدقيق (ISA120)

2-2- الصنف الثاني: معايير المسؤوليات: 200-299 واشتملت على المعايير الآتية

- الأهداف العامة للمراجع المستقل وتتقيد المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (ISA200)
- الاتفاق حول آجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكاليف بالمراجعة (ISA210)
- رقابة جودة مراجعة القوائم المالية (ISA220)
- توثيق المراجعة (ISA230)
- مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم المالية (ISA240)
- مراعاة القوانين والأنظمة التي قد تتفق مع القوائم المالية (ISA25)

- الاتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحوكمة (ISA260)
- الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية
ISA265

2-3- الصنف الثالث: معايير التخطيط: 300-39 واشتملت على المعايير الآتية

- تخطيط مراجعة القوائم المالية (ISA3000)
- معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
(ISA315)
- الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (ISA320)
- إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر (ISA330)

2-4- الصنف الرابع: معايير نظام الرقابة الداخلية: 400-499 وتتمثل فيما يلي

- العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند مراجعة مؤسسات تستخدم مؤسسات
خدمية (ISA402)
- تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء المراجعة (450)

2-5- الصنف الخامس: معايير أدلة الإثبات: 500-599 وتتمثل فيما يلي

- أدلة الإثبات (ISA510)
- أدلة الإثبات - اعتبارات خاصة لبنود مجندة (ISA501)
- مصادقات خارجية (ISA505)
- التكلفة بالمرجعة لأول مرة - الأرصدة الإفتتاحية (ISA510)
- الإجراءات التحليلية (ISA520)
- العينات في عملية المراجعة (ISA530)
- تدقيق التقديرات المحاسبية. ISA540
- الأطراف ذات العلاقة. ISA550
- الأحداث اللاحقة ISA560...
- المنشأة المستمرة. ISA570
- الإقرارات الخطية. ISA580

2-6- الصنف السادس: معايير الاستفادة من عمل الآخرين: 600-699 وتتمثل فيما يلي:

- الاعتبارات الخاصة. ISA 600

- استخدام عمل المراجعين الداخليين. ISA610
- استخدام عمل مدقق خبير. ISA620

7-2-الصنف السابع: معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير: 700-799 وتتمثل

فيما يلي:

- تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية. ISA700
- التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل. ISA705
- فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل. ISA706
- المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة. ISA710
- مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة. ISA720

8-2-الصنف الثامن: معايير تتعلق بمجالات متخصصة: 800-899 وتتمثل في:

- الاعتبارات الخاصة -عمليات مراجعة البيانات المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة .ISA800
- الاعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي ISA805.
- عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة. ISA810

3-المنظمات المهنية الدولية للمراجعة

نتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير.

ومن أهم هذه المنظمات ما يلي : (كراجه ، 2004 ، ص: 27)

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)؛
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وتتبع له؛
- لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC.

3-1- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

لجنة معايير المحاسبة الدولية هي منظمة خاصة مستقلة تهدف إلى تحقيق التوافق في المبادئ المحاسبية التي تستخدم من قبل مؤسسات الأعمال والمؤسسات الأخرى لدى إعداد التقارير المالية وذلك في جميع أنحاء العالم. ولقد تم تشكيلها في عام 1973 إثر اتفاق المنظمات المحاسبية الرائدة في كل من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. (صلاح، 2008، ص:54)

ومنذ عام 1983، شملت عضوية اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين. وابتداءً من عام 1996 تضم اللجنة 116 منظمة عضو من 85 بلد وكثير من المنظمات الأخرى أصبحت الآن معنية بعمل اللجنة كما أن كثيرا من الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة تستخدم معايير المحاسبية الدولية. (International Accounting Standards committee, , 1996, pp:7-16)

ولقد حدد دستور اللجنة أهدافها فيما يلي: (القاضي، حمدان، 2000، ص:03)

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.
 - العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية.
 - مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي .
 - طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
 - تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
 - العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير .
- يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم من أجل:

- التأكيد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
 - إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي.
 - التأكيد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والمراجعة وكذا الإفصاح عن واقع هذه المطابقة.
 - تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.
 - تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية، ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ولقد أصبح عمل اللجنة ممكنا بفضل الدعم المالي الذي تتلقاه من المنظمات المحاسبية وما تقدمه المنظمات الأخرى لهيئتها مثل إتحاد المحاسبين الدولي والمساهمات التي ترد من الشركات والمؤسسات المالية وشركات المحاسبة والمنظمات الأخرى، كما تحصل اللجنة على إيرادات من مبيعات منشوراتها.
- هذا وتدار أعمال اللجنة من قبل الهيئة المؤلفة من ممثلي المنظمات المحاسبية في ثلاثة عشر دولة والذي يعينهم مجلس اتحاد المحاسبين الدولي، وحتى منظمات أخرى ذات اهتمام بإعداد التقارير المالية، وكل عضو في الهيئة يستطيع تعيين عضوين ممثلين ومستشارا فنيا ليحضروا اجتماعات الهيئة، وتشجع اللجنة أن يشمل كل عضو هيئة في وفده المفوض على الأقل شخصا يعمل في الصناعة و آخر معنا مباشرة بأعمال المنظمة الوطنية التي تضع المعايير، وتشمل أعضاء الهيئة لمدة السنتين والنصف المنتهية في 21 ديسمبر من عام 1997 ما يلي: (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، ماليزيا، المكسيك، اتحاد المحاسبين القانونيين الإسكندنافي، هولندا، جنوب إفريقيا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية)، وممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين واتحاد الشركات المسيطرة الصناعية السويسرية، والجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين. وتتضمن أيضا وفود الهند وجنوب إفريقيا ممثلين عن سيرلانكا وزيمبابوي على التوالي، وممثلين عن اللجنة الأوروبية وهيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) ويحضرون اجتماعات الهيئة كمراقبين.

وفي عام 1981، أسست هيئة اللجنة المجموعة الإستشارية الدولية والتي تضم ممثلين عن المنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي البيانات المالية وبورصات الأسهم ومنظمي التأمين وتضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التطوير والمنظمات التي تضع المعايير والمنظمات بين الحكومات.

تجتمع هذه المجموعة الإستشارية مرتين في السنة لمناقشة الهيئة بالقضايا الفنية لمشاريع اللجنة وبرنامج عملها واستراتيجيتها حيث تلعب هذه المجموعة دورا هاما في العمل الموجب على اللجنة المتضمن وضع معايير المحاسبة الدولية وفي الحصول على القبول للمعايير الناتجة.

كما أسست اللجنة في عام 1985 ترتيبا إداريا عاليا هو المجلس الإستشاري الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية من مهنة المحاسبة والأعمال والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية، ويتلخص دور المجلس الإستشاري في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما، وذلك وفقا لما يلي من بين عدة أشياء: (البهلول، 1997، ص:59)

- إعادة النظر والتعليق على استراتيجية وخطط الهيئة.
 - إعداد التقرير السنوي حول إمكانية الهيئة في تحقيق أهدافها وفي تنفيذ عملياتها الموجبة عليها.
 - تعزيز المشاركة وقبول عمل اللجنة بواسطة مهنة المحاسبة وجماعات العمل ومستخدمي البيانات المالية والأطراف الأخرى المهتمة.
 - السعي والحصول على تمويل لعمل اللجنة بالطريقة التي لا تضعف استقلاليتها.
 - إعادة النظر بالموازنة و البيانات المالية للجنة (IASC).
- يضمن المجلس الإستشاري عدم إضعاف استقلال موضوعية الهيئة في اتخاذ القرارات الفنية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يشارك المجلس الإستشاري في هذه القرارات ولا يسعى للتأثير عليها.
- ولقد تم دعم الهيئة العامة للجنة (IASC) بهيئة إدارية صغيرة متمركزة في لندن، يرأسها الأمين العام، وحتى عام (1985) كانت اللجنة تعتمد كليا على هيئة إدارية متجددة من الشركات المحاسبية والمنظمات المهنية والمعاهد الأكاديمية التي تضع المعايير عبر العالم، والأكثر حداثة الآن فقد عينت اللجنة أمينا عاما دائما وموظفين إداريين آخرين دائمين فضلا عن الهيئة الإدارية المتجددة، وتتضمن الآن الهيئة

الإدارية الفنية ومدراء المشاريع أشخاصا من كندا وفرنسا وألمانيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة.

2-3- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977 نتيجة اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة المنعقدة في مدينة ميونخ بألمانيا، وبدأ أعماله بصورة فعلية سنة 1978 (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ترجمة أيوب، جاد الله ، 1989 ، ص:09)، وكان الغرض من تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين هو تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتمكينها من توفير خدمات مستمرة وبمستوى رفيع لصالح المستفيدين، ذلك من خلال التعاون مع المنظمات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للمحاسبين والمراجعين والمنظمات الدولية الأخرى ، وقد بادر الاتحاد بتنسيق الجهود المبذولة لإصدار بيانات دولية تخص المسائل العلمية والمهنية والسلوكية والتعليمية ذات العلاقة بالمهنة.(الالوسي، 2005، ص:49)

الأهداف والمهام التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها هي كالتالي:
(صالح، 2004، ص:67)

- اقتراح وتطوير معايير أدلة المراجعة الدولية.
 - اقتراح وتطوير قواعد السلوك المهني.
 - تحديد متطلبات ومكونات برامج التعليم والتدريب والتطوير المهني.
 - تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
 - تجميع وتحليل البيانات واجراء البحوث والدراسات حول سبل تطوير إدارة مكاتب المراجعة.
 - القيام بالدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالمهنة مثل المسؤولية القانونية للمراجعين.
 - إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة.
 - تشجيع وتقوية العلاقة مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.
 - التعاون مع الهيئات القطرية والإقليمية والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات.
 - تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات.
 - التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد.
 - تشجيع الراغبين في الدخول إلى الاتحاد والمشاركة في نشاطاته والتعريف بها.
- يتكون الهيكل التنظيمي للاتحاد الدولي للمحاسبين مما يلي:

*العضوية

العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين متاحة للمنظمات المحاسبية في الدول المختلفة سواء كانت هذه المنظمات تنظم بواسطة القانون أو عن طريق الإجماع العام في الدول كمنظمات قومية هامة، والعضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين هي

نفس العضوية في لجنة معايير المحاسبة، وتضم المنظمات المهنية الأعضاء في الاتحاد أكثر من 2,5 مليون محاسب يعملون في مهنة المحاسبة والمراجعة أو في مجال التعليم أو كموظفين في القطاع العام أو الخاص كما يضم 155 هيئة محاسبية تمثل 113 دولة. (سوسي، 2011، ص: 42)

الجمعية

تتكون الجمعية من الأعضاء الممثلين لمنظمات المحاسبية حيث يمثل كل منظمة عضو واحد، وتقوم الجمعية بإختيار مجلس للاتحاد وإنشاء أسس المساهمات المالية للأعضاء وتبنى التغييرات في النظام الأساسي للاتحاد .

المجلس

يتكون المجلس من ممثلي الدول يتم إختيارهم عن طريق الجمعية، وتقع على المجلس مسؤولية تنفيذ برامج عمل الاتحاد، ذلك بتطوير وإصدار الإرشادات وإجراءات التشغيل لتحقيق هذا الغرض، ويقوم المجلس في سبيل ذلك بتعيين لجان تنفيذية من الأعضاء لتنفيذ السياسات والقرارات .

ويتم تنفيذ برامج عمل المجلس بشكل أساسي من قبل مجاميع عمل أو بواسطة

إحدى اللجان الفنية الدائمة الموالية:

- لجنة التعليم؛
- لجنة السلوك المهني؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
- لجنة تكنولوجيا المعلومات؛
- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة؛
- لجنة العضوية؛
- لجنة القطاع العام.

وتجدر الإشارة إلى لجنة التعليم، لجنة السلوك المهني، اللجنة الدولية لمهنة

المراجعة فيما يلي:

لجنة التعليم

وهي لجنة دائمة تابعة لمجلس الإتحاد، وقد أنشأت هذه اللجنة لمناقشة البحوث والدراسات ولتطوير معايير وارشادات في التعليم والتدريب السابق للإتحاد بالمهنة، والتعليم المهني المستمر لأعضاء مهنة المحاسبة، ويتوقع أن تعمل اللجنة كحافز للعمل المشترك بين الدول المتقدمة والدول التي تسعى إلى التقدم والمساعدة في

تطوير التعليم المحاسبي خاصة في مجال المساعدات التي تساهم في التطور الإقتصادي.

*لجنة السلوك المهني

اهتمت لجنة السلوك المهني بإصدار ومناقشة القواعد التي تتعلق بالنواحي التالية (سوسي، 2011، ص:43)

- السلوك المهني في مهنة المراجعة والمحاسبة.
- حملات الدعاية وجذب العملاء.
- الأمانة والموضوعية والاستقلالية.
- السرية والمحافظة على أسرار العميل.
- الكفاءة المهنية.
- السلوك المهني للمراجع عندما يعمل في دولة أجنبية
- الشروط التي يجب أن توافرها قبل القيام بعملية المراجعة وعندما يحل مراجع محل مراجع آخر.
- شروط قبول مهام معينة، أو القيام بعملية المراجعة عندما يقوم مراجع آخر ببعض الأعمال للعميل.

3.3 لجنة ممارسة المراجعة الدولية

تعتبر اللجنة الدولية لممارسة المراجعة إحدى اللجان الرئيسية والدائمة التابعة للاتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) ولقد أعطيت هذه اللجنة مسؤولية وسلطة محددة لإصدار مسودات المعايير وبيانات المراجعة والخدمات التابعة وذلك بالنيابة عن مجلس اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير والبيانات وتعزيزها. (صالح عزوز، 1999، ص:55)

تجدر الإشارة إلى أنه في بداية عام (2001) قد تغير اسم لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) إلى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) التي عقدت أول اجتماعاتها في مدينة نيويورك عام (1978)، كما أن هذه اللجنة أصدرت في عام (1979) أول أدلة المراجعة الدولية الموسوم بهدف ونطاق مراجعة البيانات المالية، والذي عدل عام (1980)، وفي عام (1985) طلب أعضاء هذه اللجنة بالعمل وفقا للمصلحة العامة، وفي عام (1987) أصدرت هذه اللجنة (26) دليلا من أدلة المراجعة الدولية، وفي عام (1989) أصدرت اللجنة دليل المراجعة الدولي رقم (27) الموسوم بفحص المعلومات المالية المستقبلية.

وفي عام (1991) أعادت هذه اللجنة تكويد (تصنيف) أدلة المراجعة فضلا عن تغيير اسمها إلى معايير المراجعة الدولية (ISA)، وفي عام (1994) تم تسميتها معايير المراجعة الدولية والبيانات الدولية لمهنة المراجعة.

وفي عام (2001) قامت اللجنة بمراجعة شاملة لمعايير المراجعة الدولية وفي عامي (2002) و(2003) بدأ مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي اجتماعاته والتنسيق مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، إلا أن هيكل المعايير المعدل عام (1991) استمر كما هو.

بينما في عام (2004) أصبح رئيس المجلس يعمل كل الوقت، ولذلك شهد هذا العام تعديل هيكل الإصدارات للمعايير الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية ليتخذ المحتوى الموالي:

- المعايير الدولية للرقابة المهنية (المعايير 1 - 99).
 - معايير المراجعة الدولية (المعايير 100 - 999).
 - بيانات ممارسة المراجعة الدولية (البيانات 1000 - 1999).
 - المعايير الدولية لعمليات المراجعة (المعايير 2000 - 2699).
 - بيانات ممارسة مراجعة العمليات الدولية (البيانات 2700 - 2999).
 - المعايير الدولية لعمليات التأكيد (المعايير 3000 - 3699).
 - بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية (البيانات 3700 - 3999).
 - المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (المعايير 4000 - 4699).
 - بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية (المعايير 4700 - 4999).
- بالإضافة إلى ما تقدم، فقد تم تعديل صلاحيات عمل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية، ومقدمة المعايير الدولية للرقابة المهنية والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة فضلا عن تقديم الإضافات التالية:

- الإطار الدولي لعمليات التأكيد الجديدة.
- معايير مخاطر مراجعة جديدة تشمل:
- معيار المراجعة الدولي رقم (315) "فهم الشركة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية".
- معيار المراجعة الدولي رقم (330) "إجراءات المراجع استجابة للمخاطر المقيمة".
- معيار المراجعة الدولي رقم (500) المعدل "أدلة المراجعة".

بالإضافة إلى بيان ممارسة المراجعة الدولي رقم (2014) الجديد الموسوم بتقديم المراجعين للتقارير حول الامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي تم اعتماده في مارس (2003) للنشر في 10 جوان (2003).

وفي عام (2005)، أصبح المجلس يعمل تحت إشراف مجلس المصلحة العامة، كما شهد هذا العام المحافظة على هيكل الإصدارات بشكل عام إلا أنه تم إجراء تعديلات متفقة للكثير من المعايير، وإضافة معايير جديدة أهمها ما يلي:

- المعيار الدولي لضبط الجودة رقم (01) الموسوم بضبط الجودة للشركات التي تؤدي عمليات المراجعة، ومراجعة المعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
- معيار المراجعة الدولي (701) الموسوم بالتعديلات على تقرير المراجع المستقبل.

بينما في عام (2006)، تم سحب معايير نتيجة تعديلها أهمها المعيار رقم (220) الموسوم بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، وإجراء تعديلات متفقة لمجموعة من المعايير.

وأما في عام (2007)، عقد المجلس الإجتماع رقم (100) وأصدر الإصدار الثالث لمعيار المراجعة الدولي رقم (200) الموسوم بأهداف ونطاق مراجعة البيانات المالية، كما قام المجلس بسحب معايير بعد تعديلها أهمها المعيار رقم (700) الموسوم بتقرير المراجع حول البيانات المالية والمعيار رقم (230) الموسوم بالتوثيق.

بينما في عام (2008)، تم إجراء تعديلات بسيطة على معايير المراجعة الدولية من خلال الجزء الأول كما تم تعديل وإعادة صياغة مجموعة من المعايير وتم عرضها في الجزء الثاني لتطبق اعتباراً من (2009/12/15).

وفي عام (2009)، أقرّ المجلس استمرار العمل بالمعايير الصادرة في الجزء الأول عام (2008) خلال عام (2009) لغاية 2009/12/14، وكجزء من مشروع التوضيح الذي أعلن المجلس إتمامه في 2009/3 من خلال القيام بمراجعة شاملة لجميع معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة لزيادة درجة وضوحها، لذلك فقد تم تحديث (36) معياراً دولياً موضعاً للمراجعة ومعياراً دولياً موضعاً لرقابة الجودة.

ولعل أهم المعايير الجديدة التي تطبق بعد 2009/12/15 ما يلي: (جمعة ، 2011،

ص: 188-189)

- معيار المراجعة الدولي رقم (265) الموسوم بالإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة.
- معيار المراجعة الدولي رقم (450) الموسوم بتقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة.
- معيار المراجعة الدولي رقم (600) الموسوم بالاعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي العنصر).
- معيار المراجعة الدولي رقم (705) الموسوم بالتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقبل.

- معيار المراجعة الدولي رقم (706) الموسوم بفقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقبل.
 - معيار المراجعة الدولي رقم (805) الموسوم بالاعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.
 - معيار المراجعة الدولي رقم (810) الموسوم بعمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الخاصة.
- وفي عام (2010)، فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي معايير المراجعة الدولي في جزئين تناول الجزء الأول إصدارات معيار المراجعة الدولية ورقابة الجودة والجزء الثاني تناول معايير المراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة، بالإضافة إلى إصدار معيار التأكيد الدولي الجديد (3402) الموسوم بتقارير التأكيد على الرقابة كخدمة للمنظمة.

خاتمة

لعبت التطورات الاقتصادية دوراً أساسياً في تنظيم مهنة المراجعة دولياً والبحث عن توافق في الممارسات المهنية فبعد ظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لزاماً إيجاد منظمات مهنية ومن بين تلك الهيئات الدولية الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التي تغير اسمها إلى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)، وقد اهتمت تلك الهيئات بتطوير معايير المراجعة على المستوى الدولي من خلال إصدار المعايير والإرشادات بواسطة الهيئات التابعة لتلك الهيئات بحيث تهتم بدعم التوافق والتطبيق لتلك المعايير.

حيث يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين باستمرار بتطوير الجوانب الأساسية لمهنة المراجعة من خلال اللجان التابعة له.

النتائج

- من بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:
- إن تأسيس أي عمل ناجح لمهنة المراجعة يتطلب وجود تنظيم يجمع الأعضاء الممارسين للمهنة ويشرف على شؤون العمل المهني.
 - تهتم المنظمات الدولية بتطوير مهنة المراجعة بهدف تحقيق النمو والاستقرار عبر اقتصاديات العالم
 - تعديلات مجلس المعايير المراجعة والتأكيد الدولي تهدف إلى تحقيق التقارب الدولي

- عرض معايير المراجعة الدولية من حيث النطاق والأهداف والخصائص حيث يلاحظ أنه في الوقت الذي اكتسبت فيه المعايير الدولية للمحاسبة قدرا لا بأس به من الثقة فقد أصبح من الضروري الحصول على مجموعة معايير دولية للمراجعة تكون مصاحبة لمعايير المحاسبة الدولية وفي نفس مستواها كما أن للمعايير الدولية للمراجعة غرضا هاما يتمثل في تشجيع الدول النامية على تطبيق معاييرها الوطنية للمراجعة.
- يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بتطوير الجوانب الأساسية لمهنة المراجعة من خلال اللجان التابعة له.
- يعتبر وجود تنظيم مهني يعمل على أن تحقق المهنة لنفسها الوجود الشرعي وإقرار المستفيدين بأهمية الدور الذي تقدمه المهنة هو الخطوة الجوهرية لاستجابة المهنيين لمتطلبات البيئة.

التوصيات:

- من خلال ماسبق يتم طرح التوصيات التالية
- للتقليص من فجوة التوقعات وجب أن تكون هذه المعايير قابلة للفهم من طرف المهنيين كي يتمكنوا من الالتزام بتطبيقها بالشكل اللازم للمستفيدين والمجتمع ككل، ولكي يتسنى لهم استيعاب مسؤوليات وحدود عمل المراجعين، وبذلك يؤدي التفاعل بين المراجعين والمستفيدين إلى تقليص هذه الفجوة.
- إشراك الهيئات المهنية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمهنة وذلك من خلال الاهتمام بمتطلبات التعليم والتأهيل والترخيص لمزاولة مهنة المراجعة.
- على الجهات المصدرة لمعايير المراجعة الدولية عند وضعها لهاته المعايير أن تأخذ بعين الاعتبار كافة التطورات ذات العلاقة بمهنة المراجعة في مختلف الدول، وكذا أن تستجيب لها قدر الإمكان، كما يستلزم أن تكون لها القدرة لكافية لمعالجة مختلف المشاكل التي قد تواجهها.
- إعادة النظر في البرامج لتخصصات المحاسبة والمراجعة في الجامعات الجزائرية من خلال تكييف المحتوى العلمي لهذه البرامج وتدعيمها بالبرامج التي تتوافق مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة.

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- خالد، أمين عبد الله. (2003). *علم تدقيق الحسابات*. عمان: دار وائل للنشر.
- 2- القاضي، حسين، وحمدان، مأمون. (2000). *المحاسبة الدولية*. الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر.
- 3- الاتحاد الدولي للمحاسبين. ترجمة: توفيق إبراهيم، أيوب، وجاد الله، صالح. (1989). *الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين*. الأردن: منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- 4- جمعة، أحمد حلمي. (2011). *الريادية في المحاسبة والتدقيق*. (ط.01). الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 5- نصر، صالح. (2004). *نحو إطار نظري للمراجعة وأثرها على معاييرها*. ليبيا: منشورات أكاديمية الدراسات العليا.
- 6- London. *International Accounting Standards committee*. (1996).

المجلات والدوريات والصحف:

- 7- الألويسي، حازم. (2005). *المعايير الدولية للمراجعة أهميتها وكيفية التعامل معها* عربيا. *مجلة الدراسات العليا*. (العدد 07).
- 8- عمورة، جمال. (2011). *ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع الدولية للمراجعة*.

مذكرات الماجستير والدكتوراه:

- 9- شريقي، عمر. (2013). *التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية*. أطروحة دكتوراه. جامعة سطيف، الجزائر.
- 10- حمد، جرادات. (2013). *مدى امكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل ديوان المحاسبة الاردني لتعزيز دوره الرقابي*. رسالة ماجستير. جامعة جدارا، الأردن.
- 11- كراجه، أشرف عبد الحليم محمود. (2004). *مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها*. أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.
- 12- صلاح، حواس. (2008). *التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية*. أطروحة دكتوراه. جامعة الجزائر، الجزائر.
- 13- البهلول محمد، عبد الغني. (1997). *موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية*. رسالة ماجستير. جامعة دمشق، سوريا.
- 14- سويسي، أحمد علي عمر. (2011). *معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا*. أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.
- 15- قاسم شرح البال، صالح عزوز. (1999). *مقومات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجماهيرية الليبية مع التطبيق على القطاع الاستثمارات*. أطروحة دكتوراه، جامعه قناة السويس، مصر.