

## دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية

د. ديلمي عمر

أستاذ محاضر «ب»

كلية العلوم الاقتصادية

جامعة سطيف

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

د. لقليطي الأخضر

أستاذ محاضر «أ»

كلية العلوم الاقتصادية

جامعة المسيلة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

### الملخص

قصد تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها يرى الأكاديميون والمهنيون في مجال المراجعة المالية أن معايير المراجعة الدولية تعتبر مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في ذلك، حيث إن تطبيق المعايير الدولية يمكن مكاتب المراجعة في الجزائر من القدرة على مراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية والمنافسة مع المكاتب الدولية، وكذلك دعم استقلال المراجعين وتخفيض المخاطر المتعلقة بإبداء الرأي، بالإضافة إلى تفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين وآليات عمل الجهات المنظمة للمهنة، كما يساعد تطبيق المعايير الدولية للجزائر في الانضمام إلى الهيئات الدولية للمراجعة والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة.

يتم تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين المراجعين وفي الجامعات بالجزائر خاصة ما يتعلق بكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية، وكذلك تحسين مستوى التأهيل العملي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التبرصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب، بالإضافة إلى ربط علاقات مكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المالية، معايير المراجعة الدولية، تحسين الأداء.

### المقدمة

تبين الأحداث المالية والاقتصادية في العالم تعرض الكثير من الشركات للإفلاس والانهيار، وتقديم معلومات مالية مضللة لمستخدمي القوائم المالية لهذه الشركات، مما أدى ذلك إلى رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب المراجعة التي تولت مراجعة تلك الشركات، حيث لم يكن في تقاريرها ما يبين تصريحاً أو تلميحاً أن مستقبل هذه الشركات مهدد بخطر الانهيار، ومن بين أشهر القضايا في ذلك إفلاس وانهيار عدد من الشركات الأمريكية، مثل شركة إنرون عملاق الطاقة الأمريكية وشركة وورلدكوم ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية، وقد تبع ذلك انتشار سمعة سيئة عن شركة المراجعة والمحاسبة القانونية العالمية آرثر أندرسون وعن مستوى أدائها واستقلاليتها، وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المراجعة آرثر أندرسون بعد ذلك من السوق.

من جانب آخر، تمثل التطورات المالية والاقتصادية الراهنة على المستوى الدولي، كإضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتحرير تجارة الخدمات وغيرها، تحدياً حقيقياً يواجه مهنة المراجعة المالية

\* تم استلام البحث في يناير 2018، وقبل للنشر في أغسطس 2018، وتم نشره في ديسمبر 2020.

في جميع دول العالم، بالإضافة إلى سعي الدول لتحقيق تناسق دولي لمعايير أداء مهنة المراجعة تلقى القبول على المستوى العالمي، وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق لجنة ممارسة المراجعة الدولية إلى إصدار معايير المراجعة الدولية، وتعتبر الجزائر واحدة من الدول التي يجب عليها ضرورة مسايرة المهنة لهذه التطورات ومقاومة تلك التحديات، حيث يتطلب ذلك تقييم وتحسين أسس تنظيم المهنة المتمثلة في المعايير المهنية، أخلاقيات السلوك المهني، مستويات وبرامج التأهيل المهني، برامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها.

أدى ما سبق تقديمه بالمنظمات المهنية في مختلف دول العالم بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة، إلى العمل على ضرورة إعادة النظر في مهنة المراجعة من خلال العمل على تحسين مستوى أدائها وإعداد المعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية، وذلك لتفادي أي انهيارات يمكن أن تحدث للشركات من جهة، ومواكبة التطورات المالية والاقتصادية التي تحدث في العالم ولها تأثيرات على المهنة من جهة أخرى. ومن خلال ما سبق، يتم طرح السؤال الرئيس الذي تجيب عليه هذه الدراسة وذلك كالآتي: ما هي الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها أخذاً بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية؟

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تشخيص الواقع العملي لمهنة المراجعة المالية بهدف ترقيتها من خلال الآليات والمعايير التي تساهم في تحسين خدمة المراجعة من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية التي تساهم في تضيق فجوة التوقعات. ويسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- محاولة تشخيص الواقع العملي لتنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر، ومحاولة ترقيته من خلال معالجة الآليات والمعايير الداعمة لتحسين أداء خدمات المراجعين بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.
- تحسين أداء مكاتب المراجعة المالية في الجزائر كي تكون قادرة على المنافسة على المستوى الدولي.
- دفع مكاتب المراجعة المالية إلى محاولة تطبيق معايير المراجعة الدولية، مما يعطي للمعلومات بالقوائم المالية ثقة أكبر خاصة في ظل وجود الشركات الأجنبية.
- الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر على ضوء مرجعية معايير المراجعة الدولية، بهدف تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقديم بعض الإرشادات للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة.

## فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة يتم صياغة الفرضيات الآتية.

### الفرضية العامة

يستدعي واقع مهنة المراجعة المالية في الجزائر تحسين مستوى أدائها من خلال مجموعة من الآليات يمكن اقتراحها أخذاً بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية.

### الفرضيات الفرعية

تتفرع من الفرضية العامة فرضيات جزئية، تتمثل في الآتي:

- معايير المراجعة الدولية مرجعية ذات أهمية لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر
- تعاني مهنة المراجعة المالية في الجزائر من بعض المشاكل والنقائص
- هناك آليات يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

## منهج وأسلوب الدراسة

يتم الاعتماد في الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليل الأفكار والمعطيات التي تضمنتها الفصول، كما يتم استخدام منج دراسة الحالة بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية من خلال توزيع استبيان على عينة الدراسة واستخدام بياناته لأغراض البحث.

## الدراسات السابقة

### أولاً- الدراسات العربية

- 1- دراسة (مطر، 1998)، بعنوان: «الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية»، وهدفت الدراسة بالظروف التي نشأت فيها لدى الباحث فكرة تنفيذها. وكان ذلك في النصف الأول من عام 1996، حين كان الجدل قائماً في الأردن حول مدى توافر الشروط اللازمة لاكتساب الدول عضوية منظمة التجارة العالمية، وما سترتب على ذلك من عوالة لأسواق السلع والخدمات، بما فيها سوق الخدمات المحاسبية. وخلصت الدراسة إلى أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية من قبل المهنيين (محاسبين ومراجعين) يُعدّ واحداً من أهم شروط اكتساب الدول لعضوية هذه المنظمة. كما بينت الدراسة أن المهنيين الأردنيين يؤيدون تأييداً قوياً الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ولكن بعد تكيفها بما يتفق ومتطلبات البيئة الأردنية وظروفها.
- 2- دراسة (الراشد، 2001)، بعنوان: «النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت»، وهدفت إلى التعرف على أهم المعوقات التي تواجه مهنة المراجعة في الكويت، وطرق وأساليب التغلب على هذه المعوقات لزيادة كفاءة مكاتب المراجعة وتطوير المهنة، من خلال استطلاع آراء أعضاء المهنة لتحديد أهم المشاكل وسبل النهوض بمهنة المراجعة والارتقاء بها إلى مصاف الدول الكبرى. أظهرت الدراسة أن أهم المشاكل التي تواجه المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق أخلاقيات المهنة وعدم الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، وكذلك غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين بالكويت، وغياب أيضاً القواعد المنظمة للسلوك المهني وشيوع النظرة السطحية للمجتمع لدور المراجع. ومن أهم اقتراحات الدراسة كان ضرورة تبني ميثاق شرعي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بالإضافة إلى زيادة تأهيل المنتسبين إلى المهنة.
- 3- دراسة (الشامي، 2002)، بعنوان: «دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي»، وهدفت إلى بيان مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية للتطبيق على المستوى المحلي بالدول المختلفة، ومدى إمكانية الاسترشاد بها في وضع معايير مراجعة محلية ذات جودة مناسبة. وقد أوضحت الدراسة أنه رغم أن بيانات المعايير الدولية اشتملت بصفة عامة على متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، فإن هناك نوعاً من عدم الاتساق في إطارها العام، كما أن هناك قصوراً واضحاً في معالجتها لبعض الجوانب المتعلقة ببعض الموضوعات المهمة، ولقد بينت الدراسة بشيء من التفصيل أوجه القصور تلك، وأوصت بعدم الاعتماد على معايير المراجعة الدولية مصدراً وحيداً تؤخذ عنه معايير المراجعة المحلية.
- 4- دراسة (مسعود، 2004)، بعنوان: «نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية»، أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو افتقاد واقع مهنة المراجعة في الجزائر إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة، وأن تصور أبعاد المراجعة المالية في الجزائر يقتضي توظيف المعالم النظرية وأهم التجارب الدولية، فضلاً عن تشخيص الواقع الجزائري ومقارنة نتائج تحليل استبيان الدراسة مع ما تملبه الأطر المرجعية للمراجعة دولياً.
- 5- دراسة (مشتاق، 2008)، بعنوان: «دور مكاتب المراجعة العالمية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات بالمملكة العربية السعودية»، وهدف البحث إلى التعرف على دور مكاتب المراجعة العالمية التي لديها فروع داخل المملكة في تطوير مهنة المراجعة في المملكة وتحديد أهم العوامل المؤثرة في ذلك، وكذلك التعرف على أهم المعوقات التي تحد من قدرة مكاتب المراجعة المحلية من مواكبة التطور الحاصل في المهنة على المستوى الدولي. تم التوصل إلى العديد من النتائج كان من أهمها أن لمكاتب المراجعة العالمية الأربعة دوراً في تطوير مهنة المراجعة محلياً، من خلال اكتساب المراجع لخبرات متنوعة نتيجة لتنوع عملاء المكتب، ويوصي صاحب البحث بضرورة التنسيق بين مكاتب المراجعة المحلية وسرعة دخولها في شراكات مبدئية، تفضي مع الوقت إلى اندماجها، مما يعطيها القوة على منافسة مكاتب المراجعة العالمية، بالإضافة إلى التأكيد على زيادة الاهتمام بإجراء المزيد من البحوث والدراسات المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية وشركائها من مكاتب مراجعة محلية في المملكة العربية السعودية.

- 6- دراسة (درغام ومطير، 2008)، بعنوان: «إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين»، وتهدف إلى دراسة واقع مهنة تدقيق الحسابات في غزة بهدف تشخيص جوانب الأداء الفعلي لهذه المهنة في ضوء متطلبات معايير التدقيق الدولية، ومدى إمكانية استخدام معايير التدقيق الدولية في تنظيم الممارسة المهنية وتطويرها. وخلصت الدراسة لعدة نتائج أهمها: 1- التزام المدققين الفلسطينيين بمعايير التدقيق المتعارف عليها (الأمريكية) عند فحص البيانات المالية المنشورة. 2- معايير التدقيق المطبقة في فلسطين لا تتلاءم مع المتطلبات المهنية في تدقيق وفحص البيانات المالية المنشورة. 3- يؤيد غالبية المهنيين في غزة إلزام المهنيين (محاسبين ومدققين) بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بعد تعديلها وتطويرها بما يتلاءم مع البيئة الفلسطينية. 4- لا تتوافر معرفة وخبرة لدى غالبية المهنيين في غزة والكفيلة بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة بموجب معايير التدقيق الدولية.
- 7- دراسة (بشير، 2011)، بعنوان: «مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط»، واهتم بدراسة العلاقة بين المراجع والبيئة المحيطة بعملية المراجعة وتحليل أثرها على الأداء المهني للمراجع، وتضمن البحث الإطار النظري للمراجعة وكذلك جودة الأداء في المراجعة من خلال شرح معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ومسؤوليات المراجع ودور تقرير المراجع في ترشيد القرارات، بالإضافة إلى عرض التطورات الحاصلة في مجال المراجعة بما فيها فجوة التوقعات، كما تم التشخيص لواقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر. وقد أوضحت الدراسة بعض المحددات لجودة أداء المراجعة منها استقلالية المراجع في كشف الغش، وفجوة التوقعات، كما بينت الدراسة أنه من بين الحجج المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها، وإخفاقات المراجعة تتمثل في نقصان الاستقلالية، عدم الكفاءة، وضغوط موازنات المراجعة بسبب انخفاض الأتعاب.

#### ثانياً - الدراسات الأجنبية

- 1- دراسة (Bievstaker: Burnoby and Jay, Thibodeau, 2001)، بعنوان: «أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية التدقيق: تقييم آخر ما توصلت إليه التكنولوجيا والأثار المترتبة عليها في المستقبل»، تناولت الدراسة أحد الجوانب المساهمة في تطوير مهنة المراجعة المالية، وذلك من خلال دراسة تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة في المستقبل وفي ظل استخدام هذه التكنولوجيا كذلك لدى المؤسسات التي تخضع للمراجعة، وقد أظهرت الدراسة أن لتكنولوجيا المعلومات أثر كبير على عملية المراجعة خاصة في مجال التخطيط لعملية المراجعة، الفحص وإجراء الاختبارات، وكذلك في مجال أدلة الإثبات وتوثيق عملية المراجعة.
- 2- دراسة (Johnson, 2011)، بعنوان: «تصور أصحاب المصلحة لفجوة أداء المراجعة في نيجيريا»، عالجت الدراسة فجوة الأداء بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك فجوة كبيرة فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، مما أثر سلباً على مصداقية عمل المراجع وثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، وتوصي الدراسة المشرفين على تنظيم المهنة بضرورة رفع المستوى التعليمي لمستخدمي القوائم المالية وتثقيفهم أكثر فيما يخص مسؤوليات المراجعين لتقليص فجوة أداء المراجعة ما يمكن، كما أوصت الدراسة بضرورة مراقبة جودة مكاتب المراجعة بهدف رفع وتحسين مستوى أداء المراجعين والتزامهم بالمعايير المهنية، وكذلك التدريب والتطوير المستمر للمراجعين مع إنشاء هيئة مستقلة تعمل على ضمان تطبيق القوانين والمعايير التي تحكم عمل المراجعة، بالإضافة إلى توسيع مسؤوليات المراجعين فيما يتعلق بتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وإعادة النظر في معايير المراجعة المطبقة حالياً.
- 3- دراسة (Mohamed, 2013)، بعنوان: «أثر جودة المراجعة على إدارة الأرباح خلال الأزمة المالية العالمية»، والتي عالجت دور محددات جودة أداء المراجعة في الحد من الممارسة السلبية لإدارة الأرباح خلال الأزمة العالمية بين الشركات الماليزية، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن حجم مكتب المراجعة، تخصص مكتب المراجعة في القطاع، حجم مجلس إدارة الشركة محل المراجعة، استقلالية مجلس الإدارة واستقلالية لجنة المراجعة، لهم دور فعال في الحد من التلاعب بالأرباح من قبل الشركات، حيث تعتبر الكفاءة وخبرة المراجعين ضمن بُعد الكفاءة، بينما استقلالية مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بالشركة ضمن بُعد الأخلاق والتي تم تحديدها في الإطار النظري لمحددات جودة أداء مراجعة الحسابات في هذه الدراسة.

وفي ضوء استعراض نتائج الدراسات السابقة يرى الباحثين قد تميزت الدراسة المتعلقة بهذا البحث، في أنها تأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية بشكل أساسي في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر، وذلك من خلال عرض ومناقشة الطرق والآليات التي يمكن اقتراحها للاستفادة من هذه المعايير الدولية وكيفية تطبيقها في الممارسة المهنية بالجزائر، في حين تناولت الدراسات السابق ذكرها أداء مهنة المراجعة دون التركيز بشكل كلي وأساسي على هذه المعايير الدولية، كتحسين أداء المهنة وتطويرها من خلال مقارنتها مع نظيراتها في بعض الدول في العالم، أو معالجة المشاكل والنقائص التي تواجهها المهنة على المستوى المحلي وغيرها.

## المحور الأول: الإطار النظري للدراسة

### تعريف المراجعة

تعرف المراجعة المالية بأنها: «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، 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» (طواهر، ومسعود، 2006: 1).

كما تعرف المراجعة المالية 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 للوضع المالية ونتائج المؤسسة.» (Lionel Collins et Gérard Valin, 1992: 21). وتعرف أيضا المراجعة المالية على أنها: «نشاط يطبق بكل استقلالية لإجراءات مترابطة ومعايير لفحص بهدف تقييم مدى ملاءمة التشغيل الكامل أو الجزئي للإجراءات الإدارية في المؤسسة بالرجوع إلى تلك المعايير» (Charles, Becour, 1996: 12).

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 مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية» (الصبان، وعلي، 2002: 6).

### أهداف المراجعة

الهدف الجوهرى للمراجع هو فحص الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة الصناعية أو التجارية لضمان صدق وتناسق حسابات ونتائج هذه المؤسسة، واحترام معايير المراجعة ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (BELAIBOUD, 2005: 07). كما يمكن اعتبار أن هناك أهدافاً تقليدية للمراجعة وأخرى حديثة يمكن ذكرها في الآتي: (عبد الله، 2012: 14)

#### أهداف تقليدية للمراجعة

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها، والتقرير عن مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها.

#### أهداف حديثة للمراجعة

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تقييم أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق عدم الإسراف واستغلال أمثل للموارد في جميع نواحي نشاط المؤسسة.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسة بصورة عامة، حيث لم يعد تحقيق أكبر ربح ممكن هو الهدف الأساسي، وإنما هناك أهداف أخرى من بينها، العمل على تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

## معايير المراجعة

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954، ضمن كتاب بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها تضمن هذا الكتاب معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: (عبد الله، 2012).

- معايير عامة تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.
- معايير العمل الميداني تخص إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.
- معايير إعداد التقرير تتعلق بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

تعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا.

## معايير عامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع المالي، وبالتالي. يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه، يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويحترم قواعد وأخلاقيات السلوك المهني المتعارف عليها. (الصبان و علي، 2002: 49). وتنقسم المعايير العامة إلى:

### 1- معيار التدريب والكفاءة

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المراجع يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملية.

#### أ- التأهيل العلمي

معنى التأهيل العملي أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعا في المحاسبة والمراجعة والحصول على قدر كاف من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

#### ب- التأهيل العملي

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجعا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو مستوى عال من الخبرة في مهنة المراجعة.

### 2- الاستقلال

لكي تصل مهنة المراجعة إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم مراجعتها، يجب أن تتوفر على بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة. ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم، يجب أن يتم مراجعتها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول القوائم المالية.

### 3- بذل العناية المهنية اللازمة

- يستوجب معيار بذل العناية المهنية اللازمة تحمل المسؤولية عند أداء المهمة، فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة.
- هناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المراجع منها: (المطارنة، 2006: 41).
- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبيؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
  - أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة.
  - إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
  - إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
  - أن يعمل المراجع دائما على تطوير خبرته المهنية.
  - الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

### معايير العمل الميداني

- تهتم هذه المعايير بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذها لها. كما تجدر الإشارة إلى أن معايير العمل الميداني أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، وتشمل معايير العمل الميداني ثلاثة معايير أساسية والتي يمكن ذكرها في الآتي: (Pascal, 1987: 23).
- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين.
  - تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
  - حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

### 1- التخطيط السليم والإشراف على المساعدين

يجب أن يكون البرنامج المستعمل لتنفيذ إجراءات وعمليات المراجعة على شكل خطة مكتوبة، تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، والمحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج المراجعة وتنفيذه بالكامل، فالاعتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة وكذلك تطور تشغيل البيانات، زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة وجعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها. ولتحقيق هذا المعيار، يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة الآتية: (الصحن، وناجي، 1998: 38).

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع.
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. وتتمثل البيئة الخارجية في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية المراجعة. أما البيئة الداخلية فهي تتمثل في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بمكتب المراجعة أي محيط القائمين بعملية المراجعة، فكلهما تؤثران وتفرضان بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة، فمن العوامل الخارجية الخاصة بالمؤسسة الهيكل التنظيمي الخاص بها، نوع النظام المحاسبي المطبق، ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما العوامل الداخلية فتتمثل في طاقة العمل المتاحة ونوعيتها، قيود الوقت، التكلفة والعائد ويمكن إضافة معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

فتخطيط عملية المراجعة يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية والعوامل المؤثرة لكل من المؤسسة ومكتب المراجعة. كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعية من طرفه.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة المراجعة وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج المراجعة. وبالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين، فيجب متابعتهم والاطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

مما سبق، يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط ووضع برنامج للمراجعة، هو أنها تبين مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها وكذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز ومراقبته. وبصفة عامة، يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيه وتخطيط مهمة المراجعة والتي هي كما يلي:

- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة وتجديدها إن وجدت.
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما أستوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.
- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة.
- اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل.
- تجديد الخطة الموضوعية من طرف المراجع كلما أستوجب الأمر وذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

## 2- تقييم نظام الرقابة الداخلية

هذا المعيار هو الثاني من معايير العمل الميداني والذي من خلاله يحدد إطار المراجعة ونطاق الفحص ومدى ونوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

حتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:

- افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية جيد، ويضع المراجع برنامجا مبدئيا والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين والمساعدين.
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم.

## 3- حصول المراجع على الأدلة الكافية

لتحقيق هذا المعيار، يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لجمع الأدلة، والهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم والمعلومات المالية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي له مصداقية وأقل مخاطر، ففي بعض الأحيان يتطلب من المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار (الصبان، وعبد العظيم، 1997: 166).



## معايير إعداد التقارير

بعد عرض المعايير العامة أو الشخصية التي يجب توافرها في المراجع أولاً، ومعايير العمل الميداني ثانياً، يتم ثالثاً عرض معايير إعداد التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه ويبدو فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها. وتتمثل معايير إعداد التقرير في الآتي: (عبد الله، 2000: 81).

- أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفتترات السابقة.
- أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي معبرة تعبيراً كافياً عما تحمله هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك.
- أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه، وفي حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

## الأداء في المراجعة المالية

يُعد تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، وبالنسبة للأداء هناك من يستخدم مصطلح الكفاءة، والفعالية والإنتاجية كمرادفات له، كما إن الأداء كذلك في مؤسسة إنتاجية يختلف عنه في المؤسسة التجارية وكذلك المؤسسة الخدمية مثل مؤسسات المراجعة.

## مفهوم الأداء في المراجعة

لتحديد مستويات الأداء في المراجعة تكون نقطة البداية تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ثم تقوم المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير مهنية قابلة للتنفيذ ثم الالتزام بهذه المعايير عند أداء عملية المراجعة، وذلك بالتخطيط الجيد كما تقتضي المعايير المهنية والإشراف على تنفيذها وتقيد فريق المراجعة لما جاء فيها، مما يقلل من مخاطر عدم الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية.

### 1- تعريف الأداء

الأداء في مجال الإدارة هو «تحقيق للأهداف التي وضعتها المؤسسة» (Doriath, Goujet, 2007: 3). كما يعرف الأداء أيضاً على أنه «درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة للأهداف المخططة بكفاءة وفعالية» (مصطفى، 2002: 415). ومن خلال التعريفين السابقين، يتضح أن الأداء الجيد للمؤسسة بصفة عامة مرتبط بدرجة بلوغ الأهداف المحددة من قبل، كما أن هناك مفاهيم أخرى لها علاقة بالأداء، تتمثل في مفهومي الكفاءة والفعالية يمكن توضيحهما في الآتي:

### أ- الكفاءة

مفهوم الكفاءة يعني عملية الموازنة بين الموارد المستخدمة في المؤسسة باعتبارها مدخلات، وبين النتائج المحققة في المخرجات، فكلما كانت المدخلات أقل والمخرجات أكثر كان ذلك معبراً عن الكفاءة في أداء المؤسسة، وبذلك تعتبر الكفاءة عنصراً من عناصر الأداء. وبالنسبة للكفاءة في عملية المراجعة تعني قيام المراجع بالإجراءات اللازمة من خلال التخطيط المناسب وجمع أدلة الإثبات وإجراء الاختبارات الكافية لتحقيق أهداف المراجعة، وهذا في الوقت المحدد لعملية المراجعة أو أقل من ذلك، وأقل جهد وتكلفة ممكنين أخذاً بعين الاعتبار الأتعاب المتفق عليها.

### ب- الفعالية

تستخدم الفعالية لقياس قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المخططة، حيث يتم قياس فعالية المؤسسة بنسبة ما تحققه من نتائج فعلية إلى ما كانت ترغب في تحقيقه، طبقاً للخطة المرسومة. وتعني الفعالية في عملية المراجعة مدى تحقيق أهداف المراجعة التي تتمثل في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها وتقدير المخاطر بشكل جيد.

يمكن استنتاج أن هناك علاقة بين كل من الفعالية والكفاءة والأداء في المراجعة، فلتحقيق مستوى عال من الجودة في أداء عملية المراجعة، يجب أن تتم هذه الأخيرة بمستوى مقبول من الكفاءة والفعالية.

## 2- تعريف معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات

تعرف معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات على أنها « تمثل نموذج يوضح القواعد لأداء عملية المراجعة موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني، أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، وهي تمثل ما يجب على المراجع إتباعه» (مسعد، والخطيب، 2009:120).

من خلال التعريف السابق، فإن معايير أداء مهنة المراجعة المالية تمثل تلك المقاييس والقواعد التي تضعها الهيئات والمنظمات المشرفة على المهنة، قد تعتمد في ذلك على معايير وطنية أو إقليمية أو دولية، وعلى المراجع الالتزام بهذه المقاييس والقواعد في كل مراحل عملية المراجعة قصد تحقيق مستوى أداء جيد ومقبول من طرف أصحاب المصلحة في المؤسسة وتقرير المراجع.

## أهداف معايير أداء مهنة المراجعة

تعتمد مهنة المراجعة في القيام بها على المجهود الذهني بصفة أساسية، الأمر الذي يجعل عملية المراجعة تخضع لمستوى معين من التقدير الشخصي يلجأ إليه المراجع في عمله ويصدر على أساسه حكمه المهني، ورغم إيجابيات استخدام الحكم الشخصي للمراجع من خلال إتاحة الفرصة لرفع الكفاءات وتحمل المسؤوليات إلا أن التوسع في مجال التقدير الشخصي للمراجع يؤدي إلى بعض الصعوبات منها: (مسعد، والخطيب، 2009:121).

- صعوبة مقارنة الأداء لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة تبعاً لاختلاف التقدير الشخصي.
- صعوبة الحكم على مدى كفاية الإفصاح قضائياً ومهنيًا.
- احتمال تحميل المراجع لمسؤوليات إضافية.
- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر.

تمثل الصعوبات سابقة الذكر مبرراً لضرورة تحديد وإعداد معايير أداء مهنة المراجعة يتم الاسترشاد بها خلال مراحل عملية المراجعة لضمان الأداء الجيد.

## أبعاد الأداء في المراجعة

ينظر إلى الأداء في المراجعة من عدة جوانب تتمثل في الآتي: (القيق، 2012:24).

### 1- أداء المراجعة باعتبارها منتج

يشير مصطلح الأداء في الصناعة إلى مجموعة المقاييس والمعايير والمواصفات لإنتاج السلعة واختيارها من أجل ضمان تحقق مواصفات معينة أو القدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقاً، فتعتبر جودة الأداء قياساً موضوعياً بواسطة وضع مقاييس محددة ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المقاييس وتوفيرها في المنتج، وتقدم أعمال المراجعة منتج في شكل خدمات للغير تكون في النهاية على شكل تقرير، حيث يتم ذلك وفق معايير المراجعة المعمول بها.

لذلك تعرف جودة الأداء في المراجعة حسب هذا البعد بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة والتي ينفذها تعكس دائماً مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أي شروط قانونية أو أي معايير يضعها المكتب بنفسه.

### 2- أداء المراجعة من حيث مدى اكتشاف المخالفات والأخطاء

يشير هذا المفهوم للأداء إلى قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، وكذلك الثغرات ونقاط الضعف في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة موضوع المراجعة.

وبالتالي، لكي يكون أداء المراجع جيد يجب أن يكتشف الغش والأخطاء الموجودة من جهة، ومن جهة أخرى يجب التقرير عن تلك الأخطاء والغش لمن يهمهم الأمر حماية لمصالحهم. ويعتبر مفهوم الأداء من خلال مدى اكتشاف المراجع للغش والأخطاء غير كاف، على اعتبار أن هدف المراجعة ليس فقط اكتشاف الأخطاء والغش بل أكثر من ذلك.

### 3- أداء المراجعة من حيث علاقته بمخاطر المراجعة

هناك من يربط الأداء في المراجعة بدرجة المخاطر التي يقبلها المراجع، أو مستوى الثقة في رأي المراجع الذي يقدمه للأطراف المعنية، حيث إن الأداء الجيد لعملية المراجعة يتحقق عندما يقدم المراجع رأيه الفني المحايد عند مستوى منخفض من المخاطر المقبولة، أو في مستوى مرتفع من الثقة. ويحدد المراجع مستوى المخاطر المقبول حسب درجة متانة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية وكذلك الأنظمة المحاسبية للمؤسسات موضوع المراجعة، وكلما كانت هذه الأنظمة قوية كلما قبل المراجع مستوى أقل من المخاطر.

### 4- أداء المراجعة من حيث علاقته باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة

تتمثل بيئة المراجعة في كل الأطراف التي لهم علاقة بعملية المراجعة، حيث تضم هذه الأطراف كل من إدارة المؤسسة موضوع المراجعة، المساهمين الحاليين أو أصحاب المؤسسة والمساهمين المرتقبين، المنظمات والهيئات المهنية، أعضاء مهنة المراجعة، وحتى مكاتب المراجعة نفسها، وكل طرف من هذه الأطراف يرى مستوى معين لأداء المراجعة يختلف عن الطرف الآخر وذلك حسب مصالحته. ويمثل الاختلاف في وجهة نظر الأطراف المتعددة في بيئة المراجعة حول مستوى الأداء اللازم لعملية المراجعة واحدا من بين التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة، وبالتالي على الهيئات المهنية إعداد معايير المراجعة التي تمكن المراجع من تقديم الخدمات التي تلبى احتياجات كل الأطراف المعنية.

### 5- أداء المراجعة من حيث البعد الزمني

حسب البعد الزمني توجد فترتين يمكن على أساسهما تحديد مستوى أداء عملية المراجعة، فعند التعاقد مع الزبون يمثل مستوى الأداء احتمال أن تكتشف عملية المراجعة الغش والأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن توجد في القوائم المالية. وعند إنهاء عملية المراجعة وتقديم التقرير يتحدد مستوى الأداء باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية غير التي تم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.

### 6- أداء المراجعة من حيث علاقته بالمعايير الوطنية والدولية

حسب هذا البعد لتحديد مستوى الأداء في المراجعة، فإن الالتزام بتطبيق المعايير المهنية التي تصدرها وتضعها المنظمات المهنية المحلية والدولية يحقق مستوى أداء جيد لعملية المراجعة، ومن هنا تبرز العلاقة الطردية بين الالتزام بالمعايير المهنية والأداء الجيد لعملية المراجعة.

بناء على ما سبق، يمكن القول بأنه، يجب أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وأخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية ومتطلبات الأداء لأعمال المراجعة، والإبلاغ عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة مع ضرورة توفر الوسائل والإجراءات اللازمة بما يحقق للأطراف ذات الصلة أداء جيد لعملية المراجعة والأهداف المتوقعة منها.

### أهمية تحسين أداء المراجعة

تؤدي مؤسسات المراجعة دورا هاما في المجتمع، وبالتالي من الضروري أن تقوم إدارة هذه المؤسسات والعاملين فيها بأداء خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بأعلى مستوى من الجودة في الأداء، ويمكن تحديد الأهمية من تحسين مستوى أداء المراجعة وصولا إلى مستوى الجودة المطلوب في العناصر الآتية:

#### 1- تأكيد ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية

تقوم المنظمات المهنية في أي دولة بوضع معايير لأداء عملية المراجعة فيها، تتمثل تلك المعايير في القواعد والقوانين والإجراءات اللازمة التي تحكم الأداء المهني للمراجعة، حيث إن عدم التزام المراجعين بهذه القواعد والإجراءات ينعكس ذلك سلبيًا على الأداء المهني للمراجعة.

من هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة الأداء المهني للمراجعة ودرجة الالتزام بالمعايير المهنية، حيث إن الالتزام بهذه المعايير يؤدي إلى أداء جيد لعملية المراجعة وهو ما يؤكد التزام المراجعين بتلك المعايير.

## 2- زيادة درجة الثقة في القوائم المالية وتقرير المراجع

من أهداف المراجعة تقديم تقرير يتضمن رأي محايد حول مدى تعبير القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة عن وضعيتها المالية الحقيقية ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة، وذلك للأطراف الذين لهم علاقة بهذه المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة، ويعتبر الأداء الجيد للإجراءات التي سوف يقوم بها المراجعون والتقارير التي يقدمونها للأطراف المعنية دليلاً إيجابياً لزيادة الثقة في المعلومات بالقوائم المالية.

## 3- الرفع من احتمالات اكتشاف الانحرافات في القوائم المالية

من أهداف المراجعة الفرعية أيضاً هو اكتشاف الانحرافات والأخطاء التي قد تكون موجودة في القوائم المالية، حيث يترتب عن زيادة احتمالات اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية زيادة جودة أداء المراجعة، مما يعكس ذلك زيادة مستوى الجهد المبذول خلال تنفيذ إجراءات عملية المراجعة والالتزام الكامل بالمعايير المهنية. وبالتالي، فإن التحسين المستمر لمستوى أداء المراجعة سوف يزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة.

## 4- تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

إن تحسين أداء المراجعة يساهم في تقليص حدة هذه الفجوة، فلتحسين الأداء يتم إصدار المعايير المهنية اللازمة لذلك، وهو ما يقلص من فجوة التوقعات الناتجة عن فجوة الأداء بسبب القصور في معايير المراجعة، ولتحقيق الأداء الجيد في المراجعة أيضاً، يجب على المراجعين الالتزام بهذه المعايير والرقابة على ذلك من طرف الهيئات المشرفة على المهنة، مما يؤدي أيضاً إلى تقليص فجوة التوقعات التي سببها قصور في الأداء بالنسبة للمراجعين. وبالتالي، فإن تحسين أداء مهنة المراجعة في أي قطر سوف يؤدي إلى تقليص فجوة توقعات المراجعة.

## 5- زيادة القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة المحلية

يعد تقديم خدمات المراجعة بمستوى أداء جيد من العوامل الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة على حصتها في السوق المحلية للمراجعة ودخول الأسواق العالمية، من خلال تحسين قدرتها التنافسية مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية المنظمة العالمية للتجارة في مجال الخدمات، حيث إن دخول مكاتب المراجعة العالمية مجال المنافسة في السوق المحلية لتقديم خدمات المراجعة في ظل تمتعها بمستوى مرتفع لجودة الخدمات المقدمة يؤدي بالأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى فقدان الثقة في جودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية، مما يترتب عليه تحول اعتماد مؤسسات الأعمال المحلية وفروع المؤسسات الأجنبية إلى مكاتب المراجعة العالمية وفروعها (الطويل، 2012: 27).

## آليات تشجيع المراجعين على الأداء الجيد

يؤدي المراجع دوراً اجتماعياً محورياً مهماً، لذلك من الضروري أن يقوم كمؤسسة تضم العديد من العاملين الأكفاء على أداء خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات ذات الصلة بأعلى مستوى جودة في الأداء، وبالتالي يتعين أن يتم توفير آليات تعزيز وتدعيم إمكانية أداء عمل المراجعة على نحو جيد، وفي إطار سلوكي مهني. (لطفي، 2005: 09). وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بإنشاء العديد من الآليات بهدف تعزيز إمكانية أداء المراجعة على نحو جيد يضمن متطلبات الجودة في الأداء، تتمثل هذه الآليات في الآتي:

## 1- معايير المراجعة وتفسيراتها

تمثل معايير المراجعة دليل عام لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية، وتشمل هذه المعايير اعتبارات الأداء المهني الجيد مثل الكفاءة، والاستقلال، وأدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقرير.

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بإصدار معايير مراجعة متعارف عليها مصنفة إلى معايير عامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وهي لا تكفي لتوفير إرشادات شاملة لممارسي المهنة، لكنها تمثل إطاراً عاماً يمكن للمعهد من خلاله تقديم تفسيرات لممارسة المراجعة.

## 2- متطلبات التعليم المستمر

حسب متطلب التعليم المستمر لرقابة الجودة، يجب على كل مراجع داخل مؤسسات المحاسبة أن يحصل على ساعات من التعليم المهني المستمر بصفة دورية حتى يتمكن من متابعة التطورات الحاصلة والمستمرة التي تتم في مجال المحاسبة، المراجعة، الخدمات الاستشارية الإدارية، الضرائب وغيرها.

## 3- المسؤولية القانونية

تمثل المسؤولية القانونية لمكتب المراجعة واحداً من الجوانب المهمة في المهنة، فعلى المراجعين تحمل كامل مسؤولياتهم القانونية تجاه الأطراف المتعاقدة معهم، حيث يخضع المراجعين للمساءلة القانونية عند خرق التعاقدات التي تؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب، أو عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة وما ينتج عن ذلك من رفع للدعاوى القضائية ضد القائمين على عملية المراجعة، وبالتالي المحاكم حافظ هام للمراجعين للحفاظ على الحياد والاستقلالية والالتزام بالمعايير المهنية.

## 4- قسم منشآت المحاسبة العامة المصرح لها

أنشأ المعهد الأمريكي قسم منشآت المحاسبة العامة وأوجد قطاع هيئة سوق المال وقطاع الشركات الخاصة بهدف تحسين جودة أداء الممارسة المهنية داخل منشآت المحاسبة بما يتسق مع معايير رقابة الجودة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

## 5- ميثاق السلوك المهني

يتشكل ميثاق السلوك المهني من عدد من العبارات العامة عن السلوك المثالي أو قواعد محددة تحدد السلوك غير المقبول، وتؤكد هذه العبارات على الأنشطة الإيجابية التي تشجع المراجعين على الأداء الجيد، وتتمثل عناصر ميثاق السلوك المهني التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين في المبادئ الأخلاقية، قواعد السلوك، التفسيرات والقواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة (أرينز ولوبك، 2009: 112).

## 6- هيئة سوق المال

تقوم هيئة سوق المال بإمداد المستثمرين بمعلومات موثوق بها حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات الاستثمار، لذلك يتطلب قانون الأسهم من معظم الشركات التي ترغب في طرح أسهمها للاكتتاب العام أن تقدم طلباً للتسجيل إلى هيئة سوق المال للموافقة، بالإضافة إلى ضرورة إرفاق القوائم المالية للشركات بتقرير مراجع محايد كجزء من طلب التسجيل.

## 7- فحص النظير

يتم فحص النظير بواسطة مكتب مراجعة مدى التزام مكتب آخر بعناصر رقابة الجودة المحددة، والتقرير عما إذا كان ذلك المكتب محل الفحص قد صمم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة وقام بتنفيذها خلال الممارسة العملية.

## 8- رقابة الجودة

تمثل رقابة الجودة على عملية المراجعة الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة، تعكس دائماً مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. (المهمل، 2009: 17). وقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978 لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة، وتم تحديد عناصر رقابة الجودة من طرف مجلس معايير المراجعة سنة 1997 تمثلت في ما يأتي:

- توفر الحياد الأمانة والموضوعية في كافة الأفراد التي تنفذ عملية المراجعة.

- إدارة الأفراد من خلال وضع السياسات والإجراءات التي تؤكد توفر التأهيل المناسب للمراجع، الاشتراك في التعليم وكذلك التأهيل المناسب.
- وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين.
- إيجاد السياسات التي توفر تأكيدا على أن العمل الذي قام به المراجعون يتفق مع المعايير المهنية والتنظيمية ومعايير الجودة المحددة في مكتب المراجعة.
- وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن العناصر السابقة قد تم تطبيقها على نحو فعال.

#### 9- اختبار (CPA)

ينص قانون كل ولاية في الولايات المتحدة الأمريكية على قيام إدارة محددة بمنح التصريح أو الترخيص الضروري لممارسة مهنة المحاسبة وتنظيم لقب المحاسب العام المعتمد أو المصرح له (CPA)، وحتى يصبح الفرد محاسبا معتمدا، يجب عليه استيفاء ثلاثة متطلبات تتمثل في متطلب التعليم، متطلب اجتياز امتحان اختبائي ومتطلب الممارسة. (لطفى، 2007: 32).

#### معايير المراجعة الدولية

تفرض عولمة الاقتصاد وأسواق المال وانضمام الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة على أي مؤسسة اقتصادية أو مهنة في الدولة مثل مؤسسات المحاسبة والمراجعة التوقع لانعكاسات ذلك على أعمالهم المهنية، مما يستدعي الأمر منهم البحث في السبل الكفيلة لتحسين أداء الخدمات المهنية التي يقدمونها والتي تمكنهم من مقاومة المنافسة الإقليمية والدولية. ويتأتى ذلك عن طريق اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة، والالتزام بنظام عالمي مقبول على المستوى الدولي للتأهيل المهني لممارسة مهنة المراجعة. ومع التطور الاقتصادي وظهور فكرة العولمة، وتحرير تجارة السلع والخدمات من خلال منظمة التجارة العالمية، بدأ التوجه نحو إيجاد وإرساء قواعد وأصول لممارسة المهنة تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي. وقد أسفرت هذه الجهود عن تشكيل الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف تطوير وإصدار المعايير حول المراجعة والخدمات ذات العلاقة. ومن هنا، تم إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من قبل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، وبعد ذلك تم إصدار معايير المراجعة الدولية.

#### موقف دول العالم من معايير المراجعة الدولية

لاقت معايير المراجعة الدولية قبول واسع من دول العالم المتقدم سواء من جهات حكومية أو هيئات مهنية مختصة، في حين تباين موقف الدول النامية من هذه المعايير حيث انقسم لاتجاهين. (درغام، ومطير، 2008: 59-60):

#### 1- الاتجاه الأول

- يدعو أصحاب هذا الاتجاه إلى تبني وتطبيق المعايير الدولية وذلك دون تحفظ وتطبيقها في جميع مجالات المهنة، وقد بنى أنصار هذا الاتجاه رأيهم على الأسباب الآتية:
- تعد المعايير الدولية محصلة ونتيجة لمجموعة من الدراسات المتعمقة التي قامت بها لجان فنية على درجة عالية من التخصص.
- عند تشكيل اللجان التي قامت بإعداد هذه المعايير تم مراعاة التمثيل النسبي للدول النامية لتكون المعايير على درجة من المرونة يراعى خصوصيات الدولة النامية البيئية والحضارية وجميع جوانب الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- توفر ميزة القبول على المستوى الدولي لهذه المعايير مما يساعد في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية.
- يوفر اتباع هذه المعايير للقوائم المالية للشركات الدولية الموثوقية اللازمة لمستخدميها كما يجعلها قابلة للمقارنة والتحليل المالي.
- تبني تلك المعايير سيوفر على الدول النامية تكلفة وجهد إعداد معايير محلية.
- قابلية المعايير الدولية للتطوير المستمر من خلال عمل اللجان الفرعية المتخصصة في هذا المجال.

## 2- الاتجاه الثاني

يرى أصحاب هذا الاتجاه عدم الحاجة لوجود معايير موحدة على مستوى العالم ويدعو إلى إصدار وتطبيق معايير خاصة بكل قطر تكون أكثر ملاءمة للظروف المحيطة وبالبيئة المحاسبية الخاصة بهذا القطر، وقد بنى أنصار هذا الاتجاه رأيهم على الأسباب الآتية:

- المنظمات التي شاركت في اللجان التي أعدت المعايير معظمها من الدول المتقدمة وبذلك ستكون المعايير متحيزة للتطبيقات المحاسبية في هذه الدول.
- تختلف طبيعة واحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الدول النامية عما هي عليه في الدول المتقدمة وهذا الاختلاف سينعكس حتماً على طبيعة النظم المستخدمة في كل قطر من الأقطار، وبالتالي سينعكس على قواعد الإفصاح وشكل البيانات والقوائم المالية.
- للدول النامية خصوصياتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية، وفي هذا المجال لا تعتبر معايير المراجعة الدولية ملائمة لهذه الخصوصيات.

على الرغم من الاختلاف السابق والتباين في وجهات النظر، فقد قامت العديد من دول العالم بتبني وتطبيق معايير المراجعة الدولية في حين تقوم دول أخرى بدراستها في محاولة لتطبيقها، وبالتالي ما يمكن استخلاصه من الرأيين السابقين، هو أنه يجب العمل على المزج بين الرأيين من خلال تكييف معايير المراجعة الدولية بما يناسب البيئة المالية والاقتصادية لكل دولة، وإعداد معايير خاصة بكل دولة بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

### مفهوم معايير المراجعة الدولية

عرفت معايير المراجعة الدولية على أنها «المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية و المنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم» (Soltani, Auditing, 2007: 131). وتعتبر معايير المراجعة الدولية إطاراً متجانساً وقابلاً للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، ولا تحرم أي دولة في العالم من إصدار معايير مراجعة محلية خاصة بها تتناسب مع البيئة المالية والاقتصادية لذلك البلد. وتصدر معايير المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعرفة لجنة ممارسة المراجعة الدولية.

### مزايا وسلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية

تبني الدول لمعايير المراجعة الدولية يمكن أن يكون له تأثير إيجابي أو سلبي أيضاً، ويمكن حصر ذلك فيما يلي:

#### 1- مزايا تطبيق معايير المراجعة الدولية

- تتمثل أهم المزايا عند تطبيق معايير المراجعة الدولية في الآتي:
- إمكانية توفير الجهد والوقت والتكاليف التي تخصص لإعداد معايير مراجعة محلية، خاصة بالنسبة للدول التي تعاني نقص الموارد الاقتصادية.
- زيادة الثقة في رأي المراجع حول القوائم المالية المراجعة، على اعتبار أن المعايير الدولية تتسم بالموضوعية والقبول العام، حيث تبين لمستخدمي القوائم المالية الكيفية التي تمت من خلالها عملية المراجعة التي قام بها المراجع والمسؤولية التي يتحملها فيما يخص رأيه في تلك القوائم.
- تشجيع الاستثمار، حيث إنه كلما زادت ثقة المستثمرين في المعلومات في القوائم المالية للشركات من خلال اعتماد معايير موضوعية، كلما زادت رغبتهم في استثمار أموالهم.
- تطوير المهنة في الدول التي تتميز بضعف الأداء المهني لمهنة المراجعة فيها، من خلال تطبيق المعايير الدولية.
- تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر أدلة مراجعة قوية مكتوبة يمكن الرجوع إليها، مما يساعد في الحد من اجتهادات وتدخلات إدارة المؤسسة ويدعم معيار الاستقلالية لدى المراجعين.

## 2- سلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية

- يمكن أن تكون هناك سلبيات عند تطبيق معايير المراجعة الدولية من بينها. (الدوري، 2003: 142):
  - عدم انسجام بعض فقرات معايير المراجعة الدولية مع التشريعات المحلية الخاصة بالبلد.
  - حسم الأمر من خلال تطبيق المعايير في عملية المراجعة، يمكن أن يؤثر سلباً على الكفاءة المهنية للمراجعين التي قد تنشأ نتيجة احتكاك المراجعين فيما بينهم والنقاش الذي قد يحدث بينهم فيما يخص بعض المسائل في المراجعة.
- على الرغم من وجود بعض السلبيات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق معايير المراجعة الدولية، إلا أنه يلاحظ أن العديد من ممارسي مهنة المراجعة في دول العالم اقتنعوا بضرورة التوحيد الدولي وإصدار معايير مراجعة دولية موحدة لتطبيقها وحل المشاكل المتعلقة بالمراجعة نظرياً وميدانياً، والقضاء على التفاوت في ممارسة مهنة المراجعة على المستوى الدولي.

## خصائص وأهداف معايير المراجعة الدولية

تتمتع معايير المراجعة الدولية بعدد من الخصائص والأهداف منها ما يلي: (درغام، ومطير، 2008: 64).

### 1- خصائص معايير التدقيق الدولية

- تميزت هذه المعايير بالعمومية، أي تركيزها على الأساسيات دون الخوض في التفاصيل مما يتيح المرونة عند تطبيق هذه المعايير.
- استخدمت اللجنة لفظ إرشادات المراجعة بدلاً من معايير المراجعة وذلك حتى تستطيع دول العالم تكييف هذه المعايير مع الظروف المحلية لكل دولة.
- تعد هذه المعايير الأكثر عمومية وشمولاً على مستوى العالم، لأنها صادرة عن تجمع يضم معظم دول العالم وقد وضعت فيها خلاصة تجارب هذه الدول في مجال المراجعة.
- تتسم معايير المراجعة الدولية بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال المراجعة من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار.

### 2- أهداف معايير المراجعة الدولية

- سعت لجنة ممارسة المراجعة الدولية إلى تحقيق مجموعة أهداف عند إصدار معايير المراجعة الدولية، منها:
  - تقليل الاختلافات في طرائق عرض القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات وهذا يتحقق بتطبيق معايير المراجعة الدولية التي يجب أن تكون مسبقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
  - توافر المعايير الدولية للقوائم المالية التي تعد وتراجع بموجبها ميزة على درجة كبيرة من الأهمية هي ميزة القبول على المستوى الدولي.
  - مساعدة دول العالم النامي في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الاسترشاد بالمعايير الدولية للمراجعة.
  - تشجيع انتقال الأموال والاستثمار الدولي وذلك من خلال توافر قوائم مالية مراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة.
  - تدويل مهنة المراجعة وتحويلها للعالمية.

## اعتبارات وكيفية إصدار معايير المراجعة الدولية

يعتبر الغرض الرئيسي من إصدار معايير المراجعة الدولية هو وجود مستويات وإرشادات مهنية للمراجعة وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق على المستوى الدولي، حيث تمثل هذه المعايير إطاراً متجانساً قابلاً للتطبيق عالمياً وتستطيع بالمقابل أي دولة إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للمراجعة.

### 1- اعتبارات إصدار معايير المراجعة الدولية

تصدر معايير المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعرفة اللجنة الدولية لممارسة المراجعة، ويؤخذ في الاعتبار عند إصدار هذه المعايير ما يأتي: (الصبان، وعلي، 2002: 156).



- على اعتبار أن معايير المراجعة الوطنية تختلف من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم مراعاة هذا الاختلاف عند إصدار المعايير الدولية، للوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام دولياً.
- عندما تضع اللجنة الدولية لممارسة المراجعة المعايير الدولية، فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى مثل فحص القوائم المالية ربع سنوية، اختبار القوائم المالية التقديرية وتجميع القوائم المالية.
- معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية، وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.
- يمكن للمراجع في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج عن معايير المراجعة الدولية، إذا كان لغرض الحرص على كفاءة وأهداف المراجعة وتحقيقها، وعليه أن يقدم التبريرات الكافية لذلك.
- القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات المراجعة، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.
- تصدر لجنة ممارسة مهنة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية للمراجع في تطبيق معايير المراجعة الدولية من جهة وتطوير الممارسة المهنية من جهة ثانية، هذه الإصدارات لا تحل محل معايير المراجعة الدولية وليس لها نفس سلطة المعايير الدولية.

## 2- كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية

- غالباً تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية عند إصدار معيار دولي للمراجعة الخطوات الآتية: (الشامي، 2002: 157).
- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيلياً عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصاً لذلك، وتخول لجنة ممارسة مهنة المراجعة المسؤولية الأولية لإعداد مسودة المعايير.
- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وأي مقترحات تقدمها المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة، ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة ممارسة المراجعة الدولية لإقرارها.
- بعد اعتماد مسودة المعيار، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية والهيئات المهتمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات.
- بعد دراسة الملاحظات المرسله من الجهات المختلفة بمعرفة لجنة ممارسة المراجعة الدولية، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار.
- يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، على أن لا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

## المحور الثاني: الدراسة الميدانية

### منهجية الدراسة

تتمثل منهجية الدراسة في العناصر الآتية:

### مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين في مجال المراجعة ومحافظي الحسابات في عدد من ولايات الوطن بالجزائر.

### حجم العينة

تم تحديد حجم العينة وذلك باختيار خطأ معاينة ملائم وذلك حسب

ما يبينه الجدول رقم (1):

### الجدول رقم (1)

سيناريوهات تحديد حجم العينة

خطأ المعاينة $d_0$ (%)	4	5	6	7
حجم العينة n	420	267	187	137

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على قوانين الإحصاء

الجدول رقم (2)  
معدل الاستجابة

معدل الاستجابة	عدد المستجيبين	الاستمارات الموزعة
%73	100	137

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على نتائج إجابات أفراد العينة

في حدود الإمكانيات والبيانات المراد جمعها، تم تحديد حجم العينة في هذه الدراسة بـ 137 فردا، وذلك حسب العلاقة الآتية:

$$n = \frac{(1.64)^2}{4(0.07)^2} = 137.2 \quad n = \frac{t_{\alpha}^2}{4d_0^2}$$

حيث إن: n: هي حجم العينة.  $t_{\alpha}$ : هي مستوى المعنوية والمحدد بـ 0,1. d<sub>0</sub>: خطأ المعاينة المحدد.

بلغت الاستجابة على هذه الاستمارة نسبة 73% وهي تعتبر نسبة معقولة، حيث إن 27% الباقية جزء منها لم يتم استرجاعه، والجزء الآخر تمت الإجابة على بعض الفقرات فقط من الاستمارة بسبب أن الأفراد المستجيبين غير ملمين بمعايير المراجعة الدولية، وبالتالي تم رفضها وعدم إدراجها ضمن عينة الدراسة.

وبالتالي، يصبح خطأ المعاينة حسب حجم العينة الفعلي والمعمول به يقدر بنسبة:

$$n = \frac{t_{\alpha}^2}{4d_0^2} \Rightarrow d_0 = \frac{t_{\alpha}}{2\sqrt{n}} = \frac{1,64}{2\sqrt{100}} = 0,082 = 8.2\%$$

### تصميم الاستبيان

تم إعداد استمارة تتكون من ثلاثة محاور وكل محور يتضمن عددا من الفقرات، تكون الإجابة عليها بالتدرج من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل رأي في الإجابة، وقد تم تحديد المحاور والفقرات التي تحتوي عليها استمارة الدراسة كالآتي:

- المحور الأول يهدف إلى قياس مدى أهمية معايير المراجعة الدولية كمرجعية يمكن الاعتماد عليها من طرف الجهات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لإعداد معايير وإرشادات محلية بهدف تطوير المراجعة المالية في الجزائر وتحسين أدائها، حيث يضم هذا المحور الفقرات من 1 إلى غاية 12.
- المحور الثاني يهدف إلى تحديد أهم المشاكل والصعوبات التي تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، حيث تضمن هذا المحور الفقرات من 13 إلى غاية 27.
- المحور الثالث يهدف إلى تحديد الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية، حيث تضمن هذا المحور الفقرات من 28 إلى غاية 40.

تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان تم تحديدها بالاعتماد على مقياس ليكارت ذو النقاط الخمس، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (3):

الجدول رقم (3)

الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة

الرأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
Opinion	Completely disagree	Disagree	Nutral	Agree	Completely agree
الوزن النسبي	1	2	3	4	5

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت

وقد تم حساب طول الفئة من خلال حساب المدى والذي يقدر بالقيمة (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد حالات الإجابة والمتمثلة في 05 حالات، وتم الحصول على فئات طول كل واحدة منهم يساوي (0.8=5/4)، وبالتالي تكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي محصورة في المجال [1-1.8]، وهكذا بالنسبة لبقية الفئات وذلك كما هو مبين في الجدول الموالي.

### خصائص عينة الدراسة

تم تحديد خصائص العينة مسبقا ضمن الاستبيان، تمثلت أساسا في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة في مجال المراجعة، طبيعة العمل، وقد تم الحصول على النتائج الآتية:

## الجنس

الجدول رقم (4)  
اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي

اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن النسبي	[1.8-1]	[2.6-1.8]	[3.4-2.6]	[4.2-3.4]	[5-4.2]

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت

من خلال بيانات الاستبيان حول خاصية الجنس لأفراد العينة، تم الحصول على النتائج الآتية:  
يتم عرض مكونات عينة الدراسة من حيث الجنس من خلال الجدول رقم (5):

جدول رقم (5)

توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	ذكر	أنثى	المجموع
التكرار	86	14	100
المعدل (%)	86	14	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات

spss

جدول رقم (6)

توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر (سنة)	أقل من 30	من 30 إلى 40	من 40 إلى 50	أكبر من 50	المجموع
التكرار	12	43	25	20	100
المعدل (%)	12	43	25	20	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال العرض الجدولي لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس، فإن معدل عدد الذكور إلى العينة المدروسة أكبر من معدل عدد الإناث، حيث يتوزع أفراد العينة بين 86% ذكور و14% بالنسبة للإناث، وهذا ما يفسر أن فئة الذكور هم الأكثر اهتماما لدراسة وممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

## العمر

يتم تبيان خصائص عينة الدراسة من حيث العمر من خلال العرض الجدولي كما بالجدول رقم (6).

من خلال العرض الجدولي لتوزيع أفراد العينة حسب العمر، فإن عدد الأفراد الذين يتراوح سنهم من 30 إلى أقل من 40 سنة هم الفئة الأكثر في العينة المدروسة حيث يبلغ عددهم 43 فردا أي بنسبة تبلغ 43%، ثم تأتي بعد ذلك الفئة من 40 إلى 50 سنة التي يبلغ عدد أفرادها 25 وبنسبة تبلغ 25%، بينما الفئة التي عمر أفرادها أكبر من 50 سنة يبلغ عدد أفرادها 20 فردا بنسبة تبلغ 20%، وتأتي في المرتبة الأخيرة الفئة التي يقل عمر أفرادها عن 30 سنة حيث يبلغ عددهم 12 فرد بمعدل 12%.

## المؤهل العلمي

من خلال بيانات إجابات أفراد العينة حول متغير المؤهل العلمي، تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول الآتي:  
من خلال العرض الجدولي لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يتبين أن غالبية أفراد العينة هم من فئة المحصلين على شهادات في الليسانس والدراسات العليا، حيث يبلغ عددهم 52 و 44 فرد بمعدل 52% و 44% على الترتيب.  
تفسر النتائج السابقة أن كل الأكاديميين تقريبا لهم اطلاع وبحث في معايير المراجعة الدولية والتي في الغالب تكون على مستوى الدراسات العليا، بينما المهنيين كلهم محصلين على شهادة الليسانس والتي تعتبر سابقا من شروط الترشح للتربص المهني لمزاولة مهنة محافظي الحسابات، ثم تأتي في المرتبة الثالثة الأفراد المحصلين على شهادتي الدبلوم المهني والشهادات الأخرى بنفس النسبة والتي بلغت 02% أي عدد أفراد يبلغ 02 فرد، وهي تعتبر بذلك نسبة ضئيلة جدا.

## الخبرة في مجال المراجعة

يتم تبيان توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال المراجعة من خلال العرض الجدولي والبياني الآتيين:

الجدول رقم (7)  
توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دبلوم مهني	ليسانس	دراسات عليا	شهادات أخرى	المجموع
التكرار	02	52	44	02	100
المعدل (%)	02	52	44	02	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال بيانات إجابات أفراد العينة حول متغير الخبرة في مجال المراجعة، تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول رقم (8):

### جدول رقم (8)

توزيع أفراد العينة حسب الخبرة في مجال المراجعة

المجموع	أكبر من 10 سنوات	من 05 إلى 10 سنوات	أقل من 05 سنوات	سنوات الخبرة
100	37	37	26	التكرار
100	37	37	26	المعدل (%)

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال العرض الجدولي لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال المراجعة، فإن عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 05 إلى 10 سنوات بلغوا 37 فرداً أي ما نسبته 37%، وهي النسبة نفسها فيما يتعلق بالأفراد الذين تفوق خبرتهم 10 سنوات، وتعتبر هاتين الفئتين هم الأكثر في العينة المدروسة، وهذا ما يفسر أن غالبية أفراد العينة لهم خبرة في مجال المراجعة تعتبر ملائمة، ثم يأتي في المرتبة الثانية الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات، حيث بلغ عددهم 26 فرداً بمعدل 26%. خبرة الفرد في العينة المدروسة له علاقة بالعمر، فحسب نتائج توزيع العينة حسب العمر أظهرت أن الغالبية يتراوح عمرهم من 30 إلى أقل من 40 سنة.

### اختبار الثبات والصدق لمحاور فقرات الاستمارة

يتم اختبار ثبات فقرات الاستبيان من خلال حساب معامل الثبات كطريقة التجزئة النصفية أو معامل ألفا كرونباخ، حيث إن معامل الثبات يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقترب هذا المعامل إلى الواحد يعني زيادة مصداقية البيانات، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستمارة على نفس العينة من مجتمع الدراسة فإنه يتم الحصول على نفس النتائج، ويمكن حساب أيضاً معامل الصدق - الذي يقيس مدى صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات لقياس ما وضع لقياسه - عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

وقد تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، والمتمثلين في أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص في مجالات المحاسبة والمراجعة والإحصاء.

تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (AlphaCronbach's) لقياس الثبات لبيانات الاستمارة، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ هي 60% فأكثر، وقد تم الحصول على النتائج الآتية:

من خلال الجدول رقم (9) يلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ تبلغ 0.764، 0.711 و 0.787 مقابل معامل الصدق الذي يساوي إلى 0.87، 0.84 و 0.89 للمحور الأول والثاني والثالث على الترتيب، بينما يبلغ معامل ألفا كرونباخ للاستمارة ككل 0.833 مقابل معامل الصدق الذي يساوي 0.91، وهي تمثل قيم مرتفعة تعتبر معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستبيان على نفس عينة الدراسة فإن نسبة 83% منهم سوف يعيدون نفس الإجابة الأولى.

### تحليل نتائج الاستبيان

يحتوي هذا المطلب على عرض لما تم جمعه من بيانات حول إجابات أفراد العينة على أسئلة وفقرات الاستمارة التي تم توزيعها عليهم وإعادة استلامها.

يتم عرض نتائج الإجابات في شكل جداول توضح عدد ونسبة الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة التي تتمثل في خمسة حقول، اثنان منها إيجابية واثنان سلبية وواحد حيادي، بالإضافة إلى الأشكال البيانية التي توضح الأرقام والنسب الواردة في الجداول.

### تحليل نتائج الاستبيان للمحور الأول

من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الأول، تم الحصول على نتائج تتمثل في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار ستيودنت وكذلك مستوى الدلالة للمحور والفقرات التي يحتوي عليها، والمبينة في الجدول رقم 10.

الجدول رقم (10)  
نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	الاتجاه
1	تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة بالنسبة للأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة	4.5400	0.50091	11.03	30.744	0,000	موافق بشدة
2	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة على القيام بمراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية في الجزائر	4.4000	0.49237	11.19	28.434	0,000	موافق بشدة
3	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة بالجزائر على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية	4.2000	0.79137	18.84	15.164	0,000	موافق بشدة
4	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بإمكانية تخفيض مخاطر المراجعة المتعلقة بإبداء الرأي لمكاتب المراجعة بالجزائر	4.0100	0.85865	21.41	11.763	0,000	موافق
5	تطبيق معايير المراجعة الدولية يدعم استقلالية المراجعين في الجزائر	3.8000	1.01504	26.71	7.881	0,000	موافق
6	إشراك الفئات الأكاديمية والمهنية الملمة بمعايير المراجعة الدولية في وضع القوانين والمعايير يحقق تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في الجزائر	4.3700	0.67652	15.48	20.251	0,000	موافق بشدة
7	تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر على المنظمات المهنية المحلية الجهد والوقت والأموال اللازمة لوضع معايير للمراجعة بالجزائر	3.8100	0.88415	23.21	9.161	0,000	موافق
8	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل آليات عمل الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر	3.8600	0.91032	23.58	9.447	0,000	موافق
9	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح للهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي والمشاركة فيها	4.1000	0.73168	17.85	15.034	0,000	موافق
10	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجع في الجزائر	4.0300	0.75819	18.81	13.585	0,000	موافق
11	تطبيق معايير المراجعة الدولية يعطي للمعلومات المالية المصادق عليها للمؤسسات في الجزائر ثقة واسعة يسهل عملية تداول أسهمها في الأسواق المالية الدولية	4.1700	0.81718	19.60	14.318	0,000	موافق
12	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد الجزائر في الانضمام إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العلمية للتجارة	4.1600	0.80050	19.24	14.491	0,000	موافق
	المحور الأول	4.1208	0.41343	10.03	27.110	0,000	موافق

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (10) حول فقرات المحور الأول، الذي يهدف إلى قياس مدى أهمية معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها، يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون بالإيجاب حول كل فقرات هذا المحور، حيث تتراوح آرائهم بين الموافق والموافق بشدة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي للمحور 4.1208 الذي يقع في مجال الموافق، بينما معامل الاختلاف يقدر بنسبة 10.03% والذي يبين تجانس وتوافق آراء أفراد العينة حول فقرات هذا المحور، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائياً لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

### تحليل نتائج الاستبيان للمحور الثاني

من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني، تم الحصول على النتائج الآتية:

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (11) حول فقرات المحور الثاني، الذي يهدف إلى تحديد المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة المالية في الجزائر وكذا النقائص التي تحتوي عليها، يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون بالإيجاب حول وجود فعلا بعض المشاكل والنقائص والتي تم الإشارة إليها ضمن فقرات هذا المحور، حيث تتراوح آرائهم بين الموافق والموافق بشدة وقدر المتوسط الحسابي لهذا المحور بالقيمة 3.8960 ومعامل اختلاف 10.82%

الذي يشير إلى أنه لا يوجد اختلاف جوهري لأراء أفراد العينة حول وجود هذه المشاكل والنقص، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لهذا المحور تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

الجدول رقم (11)  
نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	الاتجاه
13	لا يوجد تنظيم جيد لمهنة المراجعة في الجزائر	4.0700	0.81965	20.14	13.054	0,000	موافق
14	ضعف دور الهيئات والمنظمات المهنية المحلية في عملية تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر	4.1400	0.49278	11.90	23.134	0,000	موافق
15	لا يتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر إطارا متكاملًا لمعايير المراجعة	3.9600	0.80302	20.28	11.955	0,000	موافق
16	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمستوى التأهيل العلمي والعملية لمزاولة المهنة	3.6400	1.01025	27.75	6.335	0,000	موافق
17	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمنح التراخيص وتنظيم المكاتب	3.5600	1.03787	29.15	5.396	0,000	موافق
18	لا تتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني للمهنة	3.7500	1.02863	27.43	7.291	0,000	موافق
19	لا توجد هيئة مستقلة في الجزائر تقوم بتطوير مهنة المراجعة باستمرار	3.8700	0.94980	24.54	9.160	0,000	موافق
20	برامج التعليم في مجال المحاسبة و المراجعة بالجامعات الجزائرية لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع	4.2900	0.92436	21.56	13.956	0,000	موافق بشدة
21	عدم الإشراف الفعال للجهات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة	4.1000	0.96922	23.64	11.349	0,000	موافق
22	عجز النظام المحاسبي في المعالجة والإفصاح عن بعض المعلومات المالية	3.4800	1.00985	29.02	4.753	0,000	موافق
23	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات بشكل عام موضوع المراجعة	4.1100	0.98365	23.93	11.284	0,000	موافق
24	لا يتمتع المراجعون بشكل عام في الجزائر بالاستقلال التام وخاصة عند إعداد التقرير وإبداء الرأي	3.8700	1.03138	26.65	8.435	0,000	موافق
25	لا تتناسب أتعاب المراجعين في الجزائر مع حجم المهام التي يؤديونها والمسؤوليات التي يتحملونها والمحددة بموجب القانون	3.8400	1.07984	28.12	7.779	0,000	موافق
26	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد الأساليب الكمية في المراجعة كالمعاينة وبحوث العمليات والإجراءات التحليلية	4.1200	0.89081	21.62	12.573	0,000	موافق
27	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد وسائل الاتصال الحديثة في مكاتبتهم و المراجعة في ظل التجارة الإلكترونية	3.6400	1.02020	28.03	6.273	0,000	موافق
	المحور الثاني	3.8960	0.42156	10.82	21.254	0,000	موافق

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

وقد ركز أفراد العينة في آرائهم حول فقرات المحور الثاني على ما يلي:

- ضعف دور الهيئات والمنظمات المهنية المحلية في عملية تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث يبلغ المتوسط الحسابي 4.1400 وهو متوسط قريب جدا من اتجاه الموافق بشدة، في حين يبلغ معامل الاختلاف 11.90% وهو ما يعكس تجانس وتوافق آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.
- تعمل الهيئات المهنية في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة واللجان التابعة له وكذلك المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على تنظيم مهنة المراجعة وفق مجموعة من القواعد القانونية، ويحتاج ذلك إلى تفعيل دور هذه الهيئات وخاصة اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المتمثلة في لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية من خلال وضع الآليات والطرق التي تضمن تنفيذ المهام الموكلة لتلك اللجان من أجل تحسين المهنة وتطويرها في الجزائر.

## عرض وتحليل نتائج الاستبيان للمحور الثالث

من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني، تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول رقم (12).

## الجدول رقم (12)

## نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	الاتجاه
28	يمكن تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر	4.2100	0.71485	16.98	16.927	0,000	موافق بشدة
29	تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية في المعاهد والجامعات الجزائرية	4.3400	0.74155	17.09	18.070	0,000	موافق بشدة
30	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج	4.4200	0.69892	15.81	20.317	0,000	موافق بشدة
31	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال إعادة النظر في كيفية منح التراخيص لمزاولة المهنة وتنظيم المكاتب	4.2300	0.70861	16.75	17.358	0,000	موافق بشدة
32	دعم استقلال المراجعين ودراسة العوامل المؤثرة للتقليل من تأثيرها على الاستقلالية	4.2800	0.73964	17.28	17.306	0,000	موافق بشدة
33	إلزام المراجعين استخدام الأساليب الكمية بشكل جيد في عملية المراجعة وتطوير المهارات المتعلقة بهذا الاستخدام	4.2100	0.62434	14.83	19.381	0,000	موافق بشدة
34	تقييم مخاطر المراجعة بشكل جيد من طرف المراجعين بالاعتماد على إرشادات معايير المراجعة الدولية	4.1000	0.59459	14.50	18.500	0,000	موافق بشدة
35	ربط الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمراجعة في الجامعة بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة	4.5300	0.50161	11.07	30.502	0,000	موافق بشدة
36	التركيز على تدريس معايير المراجعة الدولية في البرامج الدراسية لمقياس المراجعة بالجامعات الجزائرية	4.4400	0.60836	13.70	23.670	0,000	موافق بشدة
37	إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في تسيير علاقات الأطراف المتعاقدة المتمثلة في المساهمين، الإدارة والمراجعين	4.1200	0.84423	20.49	13.266	0,000	موافق بشدة
38	إعداد مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني وتشجيع المراجعين على الالتزام بها	4.2800	0.79239	18.51	16.154	0,000	موافق بشدة
39	ربط علاقات مكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب مراجعة دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية من أجل الاستفادة من معارفهم وخبراتهم المهنية	4.2100	0.70058	16.64	17.271	0,000	موافق بشدة
40	محاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية	4.4400	0.68638	15.46	20.980	0,000	موافق بشدة
	المحور الثالث	4.2931	0.36796	08.57	35.141	0,000	موافق بشدة

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (12) حول فقرات المحور الثالث، الذي يهدف إلى تحديد مجالات وآليات تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر أخذاً بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية، يتبين أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على غالبية الآليات المقترحة لتحسين وتطوير مهنة المراجعة المالية في الجزائر والتي تضمنتها فقرات هذا المحور، وقد تراوحت آرائهم بين الموافق والموافق بشدة حيث يقدر المتوسط الحسابي لهذا المحور 4.2931 ومعامل اختلاف 08.57% الذي يعكس درجة التوافق والانسجام في آراء أفراد العينة حول الآليات المقترحة لتحسين المهنة، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائياً لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وقد تم التركيز في إجابات الأفراد حول المحور الثالث على ما يلي:

- يمكن تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 4.2100 والذي يقع في اتجاه الموافق بشدة، بينما يبلغ معامل الاختلاف 16.98% الذي يعكس مدى التوافق والانسجام في آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه الفقرة تعتبر معنوية إحصائياً لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

- حيث تتضمن عملية التكييف الأخذ في الاعتبار القوانين والمعايير المنظمة للمهنة في الجزائر الصادرة عن الهيئات المهنية وكذلك التركيز على المعايير الدولية الأكثر أهمية كأدلة الإثبات واستخدام أعمال الآخرين والمعايير المتعلقة بالتخطيط وتقييم المخاطر وغيرها.

## النتائج والتوصيات

### أولاً- النتائج

- من خلال عرض الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمراجعة المالية وكذلك معايير المراجعة الدولية وأهميتها في تحسين أداء المهنة في الجزائر، وكذا الاستبيان الموزع على عدد من الأكاديميين المهتمين بالمهنة والمهنيين في مجال المراجعة، أظهرت نتائج الدراسة النظرية والميدانية النتائج الآتية:
- يتطلب القيام بعملية المراجعة توفر الكفاءة العلمية في الشخص المهني، من خلال الحصول على الشهادة العلمية حسب القوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى المعرفة الكافية بالعلوم والمجالات ذات العلاقة بالمهنة، كالمحاسبة، الضرائب، الإعلام الآلي، الإحصاء، وكذلك الإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية الصادرة عن الهيئات الدولية.
- هناك مجموعة من التطورات الحاصلة في مجال المراجعة أخذت أبعاداً مختلفة في التأثير على مهنة المراجعة على المستوى الدولي، كفجوة التوقعات بين توقعات الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية المقدمة لمستوى الأداء وبين الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجعون فعلاً، الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتأثيرهما على رأي المراجع، جودة المراجعة، استقلالية المراجع وتحديد أتعابه.
- لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في أي دولة يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة، وبالتالي التعرف على المشاكل والنقائص التي تواجه القائمين على أداؤها والتي تنعكس آثارها على أداء المراجع بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة، وبالنظر إلى واقع المهنة في الجزائر فإنها تعاني من بعض المشاكل والنقائص، تتمثل فيما يأتي:
- تحتاج مهنة المراجعة المالية إلى معايير متكاملة تغطي جميع جوانب ومراحل عملية المراجعة، كالمعايير المتعلقة بكيفية استخدام أعمال الآخرين كاستخدام عمل المراجع الداخلي، أو استخدام عمل خبير والاستفادة من خبرته في مجالات معينة غير المحاسبة والمراجعة أثناء القيام بعملية المراجعة، وكذلك المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات والأدوات الكمية المستخدمة في ذلك كالإجراءات التحليلية وغيرها.
- حاجة مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني التي يجب على المراجعين الالتزام والتقيّد بها أثناء أداء الخدمات المهنية.
- لا تتناسب أتعاب المراجعين في الجزائر مع حجم المهام التي يؤديها والمسؤوليات التي يتحملونها والتي حددها القانون مما يؤثر سلباً على مهنة المراجعة المالية وتطويرها، وفي ظل الإصلاحات المتعلقة بالمهنة من خلال إدراج طريقة تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط يمكن أن يؤدي ذلك إلى تحسين عنصر الأتعاب باعتباره أحد العوامل المؤثرة على أداء عملية المراجعة، من خلال تعاقد المؤسسة مع المراجع الذي يقدم أحسن عرض تقني ومالي يتفق عليه الطرفين.
- برامج التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع.
- تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى تفعيل أكثر لدور وإشراك للهيئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم المهنة.
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات والشركات التي تتم مراجعتها، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المراجع إلى حد كبير في تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف وملائم، وتحديد حجم الاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء والتقرير عنها، وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة.
- تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر، حيث يؤيد غالبية الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة تطبيق معايير المراجعة الدولية



وذلك من خلال تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر، بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة إلى المستوى الذي يمكنها من المنافسة عالميا

### ثانياً - التوصيات

هناك عدد من التوصيات يمكن أن تساهم في تحسين وتطوير مهنة المراجعة المالية في الجزائر، يمكن ذكر أهمها

في الآتي:

- ضرورة العمل على تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر والعمل على إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية على هذه المعايير لتطبيقها أو تعديلها وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر.
- لضمان تحسين الأداء المهني بشكل ملائم يجب على الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة مثل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التزام أعضاء المهنة فيها بقضاء ساعات تعليم وتدريب مهني محدد خاصة في مجال معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهنية، وكذلك في مجالات الضرائب والقانون والإعلام الآلي والإحصاء وغيرها من المجالات ذات العلاقة بمهنة المراجعة، حيث يكون حضور المراجع إجباري كأن لا يتم تجديد الاعتماد أو إدراجها ضمن معايير التأهيل والتصنيف المهنيين.
- دعم عملية استخدام الأساليب الكمية العلمية في المراجعة كالأدوات الإحصائية وبحوث العمليات ومراقبة التسيير والتحليل المالي وتطوير المهارات المتعلقة باستخدامها، بالإضافة إلى تنمية قدرات الأفراد العاملين في المراجعة لإبداء الرأي بكل صراحة وموضوعية وحياد.
- إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في عملية تسيير العلاقة بين أصحاب المؤسسة محل المراجعة والإدارة والمراجعين، وعلى المنظمات المهنية ضرورة تنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين بإبراز دور لجان المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لكل الأطراف.
- تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات من خلال تصميم أنظمة كافية وملائمة لنشاط المؤسسة وبإمكانها السيطرة على كل العمليات والأحداث من خلال منع واكتشاف الأخطاء والغش مع ضرورة التزام العاملين في المؤسسات بهذه الأنظمة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تطوير مهارات المراجعين فيما يتعلق باستخدام الأدوات والأساليب في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فيها مما يساهم في تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة.
- تحديد عناصر لجودة الأداء المهني للمراجعة المالية في الجزائر، وتفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في مراقبة الالتزام بهذه العناصر لتحسين الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- إعداد مدونة متكاملة تحدد بشكل جيد قواعد وأخلاقيات السلوك المهني للمراجعة المالية في الجزائر والعمل على تفعيلها وتشجيع المراجعين على ضرورة الالتزام بها في جميع نواحي عملية المراجعة، فبالإضافة إلى أخلاقيات السلوك المهني التي تضعها الهيئات المهنية حثت أيضا الشريعة الإسلامية في القرآن والسنة النبوية الشريفة على مجموعة من القيم والأخلاق في مجال العمل والحياة البشرية كالأمانة، القدرة على تحمل المسؤولية، الإخلاص وإتقان العمل والتي يجب على المهني في مجال المراجعة الالتزام بها عند القيام بالأعمال المهنية.

## قائمة المراجع

### أولاً- مراجع باللغة العربية:

- أريز، ألفين؛ ولوبك جيمس. (9002). *المراجعة مدخل متكامل*. دار المريخ: الرياض.
- الدوري، عمر علي كامل. (2003). *معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية*، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
- الراشد؛ ووائل إبراهيم. (2001). «*النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت*»، *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، مج (8)، ع (3)، 2001.
- الشامي، أحمد مصطفى. (2002). «*دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى تطبيقها على المستوى المحلي*»، *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، مج (9)، ع (1)، الكويت.
- الصبان، محمد سمير؛ وعبد الوهاب نصر علي. (2002). *المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية*، الدار الجامعية: القاهرة.
- الصبان، محمد سمير؛ وهلال عبد الله عبد العظيم. (1997). *الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات*، الدار الجامعية: الإسكندرية، 1997.
- الصحن، عبد الفتاح؛ وودرويش محمود ناجي. (1998). *المراجعة بين النظرية والتطبيق*، الدار الجامعية: الإسكندرية.
- الطويل، سهام أكرم عمر. (2012). *تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة*، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
- القيق، أمير جمال. (2012). «*مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة*»، *رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل*، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- المطارنة، غسان فلاح. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية*. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة آل البيت: الأردن.
- المهمل، حمد عبد الله مطلق. (2009). *مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 220 من وجهة نظر معدي القوائم المالية*، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
- درغام، ماهر موسى؛ ورأفت حسين مطير. (2008). «*إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين*»، *المجلة العربية للإدارة*، مج (28)، ع (1).
- صديقي، مسعود. (2004). *نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، الجزائر.
- طواهر، محمد التهامي؛ وصديقي مسعود. (2006). *المراجعة وتدقيق الحسابات*، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر.
- عبد الله، خالد أمين. (2000). *علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية*، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان.
- عبد الله، خالد أمين. (2012). *علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية*، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان.
- غوالي، محمد بشير. (2011). *مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط*، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2005). *مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة*، الدار الجامعية: الإسكندرية.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2007). *دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد*، الدار الجامعية: الإسكندرية.

- مسعد، محمد فضل؛ وخالد راغب الخطيب. (2009). *دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات*، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع: عمان.
- مشتاق، غيداء بنت عبد الرحمن بن إسماعيل. (2008). *دور مكاتب المراجعة العالمية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات بالمملكة العربية السعودية*، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
- مصطفى، أحمد سيد. (2002). *إدارة البشر: الأصول والمهارات*، القاهرة: المؤلف..
- مطر، محمد. (1998). «الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية»، *مجلة دراسات استراتيجية*، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، ع (18).

#### ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية:

- BELAIBOUD, M. (2005). *Pratique de L'audit*. BERTI Editions: Alger.
- Bievstaker, J. Burnoby and J. Thibodeau. (2001). "The impact of Information Technology on the Audit Process: An Assessment of the State of the Art and Implications for the Future", *Managerial Auditing Journal*: USA.
- Charles, J. Becour and H. Bouquin. (1996). *Audit Opérationnel*. Economica ,Paris. 2<sup>ème</sup> édition.
- Collins, L. and G. Valin. (1992). *Audit et Contrôle Interne*, Dalloz ,Paris.
- Doriath, B. and Ch. Goujet. (2007). *Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance*. DoD nod: Paris. 3<sup>ème</sup> Edition.
- Johnson, S. (2011). Stakeholders Perception of Audit Performance Gap in Nigeria. *International Journal of Accounting Reporting*. Vol. 1, No. 1.
- Mohammed, A. (2013). *Audit Quality Determinants and Their Effect on Earnings Management During The Global Financial Crisis*. International Islamic University Malaysia: Malaysia. December.
- Pascal, S. (1987). *Audit Financier*. Organisation, Paris.
- Soltani, B. (2007). *Auditing: An International Approach*. Pearson Education Limited: London.

**The Role of International Standards on Auditing in  
Improving the Performance of the Financial Audit Profession in Algeria:  
A Survey of a Sample of Academics and Professionals in The Field of Financial Auditing**

**Loglaithi lakhdar**

University Professor

**Dilmi Amar**

University Professor

**Abstract**

In order to improve and develop the performance of financial audit profession in Algeria, academics and professionals in the field of financial audit see that international auditing standards are considered as an important reference that may be relied upon, as the application of international standards enables audit firms in Algeria to review national and foreign institutions accounts and to compete with international firms. As well as to support the independence of auditors, and to reduce the risks relating to the expression of opinion. In addition, to activate the professional performance quality control program of the auditors, and the mechanisms of bodies that regulate the profession. The application of international standards helps Algeria join the International organizations of audit, and international financial and economic organizations; such as the World Trade Organization.

The performance of the auditing profession in Algeria can be improved through enhancing the auditors' academic qualifications by teaching international curricula at the Algerian universities and institutions of auditors, especially concerning the application of the international auditing standards. In addition to developing scholarships polices for financial auditors' studying abroad, and reconsideration the licensing and organizing audit firms. Furthermore, building relationships with international audit firms, which are based on the international auditing standards, with the aim of sharing the countries' successful experiments in the enhancement and the development of auditing profession.

**Key Terms:** *Financial Audit, International Standards on Auditing, Improve the Performance.*