

مدى امتثال مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير الأداء المهني أثناء عملية مراجعة الحسابات

The Compliance of the auditors in Algeria with auditing professional performance standards during the audit process¹ بوريبة الحاج أحمد، ² سحنون جمال الدين.¹ جامعة تيسمسيلت، مخبر الأنظمة المالية و المصرفية و السياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية الشلف، الجزائر

bouriba.elhadjahmed@univ-tissemsilt.dz

² جامعة تيسمسيلت، مخبر الجغرافيا الاقتصادية والتبادل الدولي تيبازة، الجزائر، djamelshannon69@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2025/03/17

تاريخ القبول: 2025/02/01

تاريخ الاستلام: 2024/11/15

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى معرفة وتبيان أثر الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية وخاصة معايير الأداء المهني أثناء عملية التدقيق من طرف مدققين في الجزائر حيث تم تقسيم البحث الى جزئين نظري وتطبيقي، الأول يتناول تعريف معايير المراجعة وفيما تتمثل معايير الأداء المهني.

أما الجانب التطبيقي تم فيه دراسة حالة الجزائر وذلك عن طريق ارسال استبيان الى عينة من المهنيين والأكاديميين وتحليل الاجابات عن طريق برنامج SPSS حيث توصلنا الى أن غالبية المستجوبين يرون أن تطبيق معايير الأداء المهني في الجزائر أثناء القيام بمهمة التدقيق له دور كبير في تسهيل وتحسين عملهم.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، معايير المراجعة الدولية، معايير الأداء المهني، مدققي الحسابات

تصنيفات JEL : A1, B1, F1

Abstract:

This study aimed to identify and demonstrate the impact of compliance with international auditing standards, particularly professional performance standards, during the audit process by auditors in Algeria. The research was divided into two parts, a theoretical section and a practical one. The theoretical part focuses on the definition of auditing standards and professional performance standards.

The practical aspect of the study examined the case of Algeria. A questionnaire was sent to a sample of professionals and academics, and the responses were analyzed using the SPSS program. The results showed that the majority of respondents believe the application of professional performance standards during the audit process plays a significant role in facilitating and improving their work in Algeria.

Keywords: accounting auditors, audit, standards, international auditing Standards, professional performance.

JEL Classification Codes: A1, B1, F1.

1. مقدمة:

تعتبر معايير المراجعة بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة، والتي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من استخدامه للإجراءات المناسبة، والتي يراها ضرورية في جميع مراحل عملية المراجعة، بدءًا من الإعداد لها وحتى كتابة التقرير. وتظهر أهمية معايير المراجعة في ضوء الهدف الأساسي لمهنة المراجعة، الذي يتمثل في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة. وتعتبر هذه المعايير عن جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع والمسؤولية المهنية التي يتحملها. ومن بين هذه المعايير نجد معايير الأداء المهني، التي هي موضوعنا اليوم. ومن هنا نطرح الإشكال التالي:

هل يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بمعايير الأداء المهني أثناء أدائهم لمهامهم؟

الأسئلة الفرعية:

- هل يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير معايير الأداء المهني في عملية المراجعة؟
- كيف تساهم معايير الأداء المهني في عملية المراجعة،

الفرضيات:

- يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.
- تساعد معايير الأداء المهني في تحسين مكانة مهنة المراجعة.

أهداف الموضوع:

تهدف الدراسة الى الإجابة على الإشكالية وكذا إثبات صحة الفرضيات وذلك من خلال:

- قيام مدى التزام المدققين بمتطلبات ما جاءت به معايير المراجعة الدولية
- بيان أهمية المعايير ودورها في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية،
- التعرف على مدى إدراك المدققين بأهمية المعايير.

منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية وصحة الفرضيات المطروحة، سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري بهدف تعريف وفهم والتعمق في عناصر الموضوع أما في الجانب التطبيقي سوف يتم الاعتماد على استبيان تم إرساله إلى مهنيين وأكاديميين في الجزائر.

2. مدقق الحسابات

1.2 تعريف مدقق الحسابات:

مدقق الحسابات هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له ممارسة المهنة، أو الحاصل على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين. ويتحمل المسؤولية الكاملة عن إنجاز العمل المنوط به والتوقيع على التقرير. كما يملك الحق في تكليف أشخاص آخرين للقيام بمهام محددة ضمن عملية تدقيق الحسابات. وقد عرّف المشرع الجزائري مدقق الحسابات في نص المادة 22 من قانون 01-10 بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به." (عجيلة محمد مروى موسى، صفحة 218).

2.2 مهام مدقق الحسابات

جاء في مضمون نص المادة 23 من قانون 01-10 ما يلي:

- يشهد مدقق الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، بالإضافة إلى أنها مطابقة تمامًا لنتائج عمليات السنة الماضية، وكذلك بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص مدقق الحسابات صحة ومطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي مدقق الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية، المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسكرين.
- يقدم مدقق الحسابات شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسكرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يقوم مدقق الحسابات بإعلام المسكرين والجمعية العامة وهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه مسبقًا، ومن طبيعة ذلك أن يعوق استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة. (المادة 23 من قانون 01-10، 2010).

3. معايير المراجعة الدولية

1.3 تعريف معايير المراجعة الدولية:

يمكننا عرض بعض التعريفات التي تسلط الضوء على معايير المراجعة في النقاط التالية:

- معايير المراجعة الدولية هي مبادئ تحدد العرف المهني المعتمد عالميًا، ويمكن الرجوع إليها في حال عدم كفاية أو قصور المعايير المحلية.
- عرف أحمد نور المعايير بأنها النموذج أو الإطار الذي يُعتمد عليه لتقييم نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات.

- أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرّف معايير المراجعة بأنها مصطلح شامل يشمل المعايير التي تُستخدم في مراجعة البيانات المالية بالإضافة إلى تلك التي تنظم الخدمات المرتبطة والتقارير المتعلقة بمصادقية البيانات (غراب يوسف، 2015، صفحة 03).

وبناءً على هذه التعريفات، يمكن تلخيص مفهوم معايير المراجعة الدولية في التعريف التالي:

- هي القواعد الأساسية التي يلتزم بها المراجع في عملية القياس والحكم أثناء تأدية مهامه المهنية. وتوضع هذه القواعد بعد فترة طويلة من التفكير والتحليل المنطقي، استناداً إلى مجموعة من المفاهيم والافتراضات التي تدعم وجود هذه المعايير. (غراب يوسف، 2015، صفحة

03)

2.3 خصائص معايير المراجعة:

تتميز معايير المراجعة بعدد من الخصائص الأساسية، منها:

- لا يُعتبر المعيار هدفاً بحد ذاته يُرغب في تحقيقه.
- لا يهدف المعيار إلى وضع قاعدة ثابتة للعمل يسترشد بها جميع الأفراد عند أداء مهامهم المهنية.
- يجب ألا يتعارض المعيار مع الأعراف السائدة في مجال التطبيق.
- لا يُعتبر المعيار نمطاً يتم تأسيسه بناءً على العرف أو القبول العام، أو عن طريق الهيئات المهنية، العلمية، أو القوانين التشريعية.
- يُفترض أن تلتزم الهيئات المهنية، والممارسون المهنيون، وكذلك الهيئات الحكومية بتطبيق المعايير.
- تمثل المعايير الحد الأدنى المقبول للأداء المهني، فهي تعد بمثابة خط دفاع أول ضد المسؤولية والتقصير عند تنفيذ مهام المراجعة.

3.3 أهداف معايير المراجعة:

تهدف المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معالجة المخاطر المحتملة أثناء إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- ضمان موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية، وجعلها صالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- تحسين فعالية وجودة تقارير المدقق، حيث أن المعايير الدولية للتدقيق لا تخضع لأي تأثيرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.
- تسهيل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في دول متعددة، مما يزيد من قدرة المستثمرين على اتخاذ قرارات استثمارية مدروسة.
- إن وجود المعايير الدولية للتدقيق إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة يعزز استفادة المستثمرين الذين يعتمدون على المعايير الدولية أكثر من اعتمادهم على الظروف المحلية في اتخاذ قراراتهم (بن نونة حليمة، 2017، صفحة 04).

4.3 معايير الأداء المهني والعمل الميداني:

التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين: يجب على المراجع إعداد خطة شاملة لتنفيذ عملية المراجعة تشمل

النقاط التالية:

- توزيع العمل بين المساعدين وفقًا لاختصاصاتهم، بحيث يتولى كل منهم المهام التي تتناسب مع تخصصه.
- متابعة أداء المساعدين من خلال البرنامج المعد مسبقًا لضمان تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم بالشكل الأمثل (غراب يوسف، 2015، صفحة 17).
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: تحدد طبيعة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة نوع الفحص المطلوب. حيث أن نتائج تقييم النظام تساهم في تحديد ثلاثية أساسية: المدى (عدد الوظائف المعنية بالفحص ودرجة الخطر)، المدة (بناءً على نطاق الفحص وعدد الأفراد المساعدين) و الكيفية (الأدوات والتقنيات اللازمة لجمع الأدلة).
- ويشمل التقييم ما يلي:
- التعرف على النظام القائم من خلال أدوات مثل قوائم الاستقصاء، وتقنيات الملاحظة الميدانية، والتقارير الوظيفية، وغيرها من الأدوات.
- التأكد من مدى تطبيق النظام عمليًا، حيث قد يكون النظام نظريًا سليمًا ولكنه لا يُطبق بشكل فعلي.
- مقارنة النظام القائم بالنموذج الأمثل لتحديد الفجوات وتحسين النظام القائم.
- كفاية وملائمة أدلة الإثبات: يُطلب من المدقق جمع أدلة إثبات كافية ومعقولة لدعم رأيه الفني. كما أن سمعة المدقق تعتمد على حجم الأدلة والقرائن التي يجمعها، حيث تكون هذه الأدلة أساسًا لآرائه النهائية. ولا يمكن الحصول على هذه الأدلة إلا من خلال استخدام الأدوات والتقنيات المناسبة لجمعها.
- ملفات العمل: لتنظيم جمع الأدلة بشكل فعال، يتم إعداد ملفين: الملف الدائم و الملف الجاري.
- الملف الدائم يحتوي على الوثائق الأساسية التي تستخدم في الدورات اللاحقة، ويتعلق بحياة المؤسسة، عملها، هيكلها، وأنظمتها (مثل: التعرف على المؤسسة، محيطها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية المستمرة، الاتفاقيات المبرمة، وغيرها).
- الملف الجاري يتعلق بالسنوات الجارية ويتضمن وثائق الدورة الحالية، بما في ذلك أدلة الإثبات التي تم جمعها أثناء المراجعة.
- بالإضافة إلى هذين الملفين، يقوم المراجع بتدوين ملاحظاته، تساؤلاته، واستفساراته في أوراق العمل الخاصة به، استعدادًا لكتابة التقرير (غراب يوسف، 2015، صفحة 17).

4. الجانب التطبيقي

1.4 عينة الدراسة: تم نشر استمارة استبيان عن طريق توزيعها على مهنيين وأكاديميين في عدة مناطق من الجزائر، حيث تم إرسال 50 استمارة، وبعد فرز الردود، بلغ عدد الاستمارات المسترجعة 22 استمارة، أي بنسبة 40% من إجمالي الاستمارات المرسلة.

2.4 معالجة الاستبيان: تم تحليل إجابات العينة باستخدام برنامج SPSS الذي يتيح لنا العديد من الأساليب الإحصائية التي تساعد في التحليل والقراءة الدقيقة لمخرجات الاستبيان، مثل التكرارات، النسب المئوية، والمتوسطات الحسابية.

3.4 هيكل الاستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان 9 عبارات.

4.4 خصائص العينة: الجدول التالي بوضوح لنا خصائص العينة المدروسة

جدول رقم (1): خصائص العينة.

النسبة المئوية	العدد		
86.4%	19	ذكور	الجنس
13.6%	03	إناث	
9.1%	02	أكاديمي	الوظيفة
81.8%	18	محافظ حسابات	
9.1%	02	خبير محاسب	
18.2%	04	أقل من 5 سنوات	الخبرة
18.2%	04	من 5 إلى 10 سنوات	
63.6%	04	أكثر من 10 سنوات	
22.7%	05	ليسانس	المؤهل
59.1%	13	ماجستير	
18.2%	04	دكتوراه	
100%	22	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بورية الحاج أحمد وسحنون جمال الدين، سنة 2022.

5.4 الجنس: يتضح من خلال البيانات أن نسبة الذكور في الاستبيان تفوق نسبة الإناث، حيث يمثل الذكور 86.4% بينما تمثل الإناث 13.6%. وهذا يشير إلى أن تخصص المراجعة، سواء من الناحية الأكاديمية أو المهنية، يهيمن عليه الذكور بشكل كبير، وذلك نظرًا للجهد الكبير والوقت والانتقالات المتكررة التي تتطلبها هذه المهنة.

5.4 المهنة: من خلال البيانات، نلاحظ أن الغالبية العظمى من المستجوبين ينتمون إلى فئة محاسبي الحسابات بنسبة 81.8%، في حين أن نسبة خبراء المحاسبة لا تتجاوز 9.1%. وهذا يفسر النقص الملحوظ في عدد خبراء المحاسبة على المستوى الوطني. كما أن نسبة الأكاديميين المستجوبين تبلغ 9.1%، ومن بينهم من يمارس مهنة التدقيق إلى جانب التدريس.

5.4 الخبرة: تظهر البيانات أن معظم المستجوبين ينتمون إلى الفئة التي تمتلك خبرة تزيد عن 10 سنوات، بنسبة 63.6%. أما الفئتان الأقل خبرة، أي أقل من 5 سنوات وأكثر من 5 سنوات، فقد بلغت نفس النسبة (18.2%) لكل منهما.

6.4 المؤهل العلمي: وفقًا للبيانات، يتبين أن أغلب المستجوبين يحملون شهادة الماجستير بنسبة 59.1%، تليهم فئة حاملي شهادة الليسانس بنسبة 22.7%. أما حاملو شهادة الدكتوراه فقد مثلوا 18.2%. وهذا يعكس حرصنا على استهداف الفئات الأكاديمية من حاملي شهادة الليسانس على الأقل، مما يضيف على الدراسة نوعًا من المصداقية والجودة.

7.4 من أجل تحديد درجة الموافقة على عبارات الاستبيان، تم الاعتماد على مقياس ليكارت، كما هو موضح في الجدول التالي:

1.00 الى 1.80	معارض بشدة
1.81 الى 2.60	معارض
2.61 الى 3.40	محايد
3.41 الى 4.20	موافق
4.21 الى 5.00	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحثين بورية الحاج أحمد وسحنون جمال الدين، سنة 2022

8.4 من أجل توضيح إجابات عينة الأفراد لدينا الجدول التالي الذي يعطينا الإجابات بناء على المتوسط الحسابي التالي:

جدول رقم (3) يوضح إجابات العينة على عبارات الاستبيان.

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
تساعد معايير الأداء المهني في تحسين مكانة مهنة المراجعة	7	14	1	0	0	4.27	0.55	موافق بشدة
تساعد هذه المعايير المراجع على تأدية مهامه بشكل أفضل	7	15	0	0	0	4.31	0.47	موافق بشدة
بإمكان جميع المدققين استخدام هذه المعايير	4	13	3	2	0	3.86	0.83	موافق
يقوم المدقق بتقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الاختصاصات كل حسب اختصاصه حسب ما جاء في المعايير الدولية	6	8	7	1	0	3.86	0.88	موافق
يقوم المدقق بمتابعة عمل المساعدين من خلال البرنامج المخطط والمعد مسبقا لإجاز أعمال المكلفين بها حسب ما جاء في المعايير الدولية	6	13	3	0	0	4.13	0.63	موافق
لا يلتزم مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية في عملية التدقيق	3	4	11	2	2	3.18	1.09	محايد
المجموع						3.935	0.741	موافق

5.8 تفسير نتائج تحليل إجابات الاستبيان:

- بناءً على المتوسط الحسابي 4.27 للعبارة الأولى، يتبين أن غالبية المستجوبين يوافقون بشدة على أن معايير الأداء المهني تسهم في تحسين مكانة مهنة المراجعة، مما يجعل العبارة محققة. أما الانحراف المعياري الذي بلغ 0.55 فيدل على تجانس الإجابات.
- بالنسبة للمتوسط الحسابي 4.31 للعبارة الثانية، يظهر أن غالبية المستجوبين يوافقون بشدة على أن هذه المعايير تساعد المراجع في أداء مهامه بشكل أفضل، وبالتالي تم تحقيق العبارة. كما أن الانحراف المعياري 0.47 يشير إلى عدم تشتت الإجابات.
- يظهر المتوسط الحسابي 3.86 في العبارة الثالثة أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن جميع المدققين يمكنهم استخدام هذه المعايير، مما يعني أن العبارة محققة. في حين أن الانحراف المعياري 0.83 يدل على تجانس الإجابات.
- في المتوسط الحسابي 3.86 للعبارة الرابعة، نلاحظ أن غالبية المستجوبين يوافقون على أن المدقق يقوم بتقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الاختصاصات طبقاً للمعايير الدولية، وبالتالي العبارة محققة. أما الانحراف المعياري 0.88 فيدل على عدم تشتت الإجابات.
- من خلال المتوسط الحسابي 4.13 للعبارة الخامسة، يتضح أن غالبية المستجوبين يوافقون على أن المدقق يتابع عمل المساعدين وفقاً للبرنامج المعد مسبقاً لإنجاز المهام المكلفين بها وفقاً للمعايير الدولية. لذا، العبارة محققة. في حين أن الانحراف المعياري 0.63 يشير إلى تجانس الإجابات.
- بالنسبة للعبارة السادسة، التي حصلت على متوسط حسابي قدره 3.18، يتبين أن غالبية المستجوبين كانوا محايدين بشأن التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية في عملية التدقيق.
- أخيراً، من خلال مجموع الإجابات على عبارات الاستبيان، يمكن القول إن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات بمتوسط حسابي 3.935 وانحراف معياري 0.741، مما يشير إلى تجانس الإجابات وعدم تشتتها.

الخلاصة:

لقد أظهرت الدراسات أن للمراجعة دورًا مهمًا في المؤسسات الاقتصادية، حيث تساهم بشكل كبير في تعزيز النظام الاقتصادي العلمي ككل، من خلال عملية التحقق والتصديق على المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، مما يساعد في عرض صورة دقيقة وواقعية للمؤسسة. وقد سعيًا في هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى الالتزام بمعايير الأداء المهني والممارسات الميدانية أثناء عملية المراجعة. ومن خلال التعرف على المراحل الأساسية لهذه العملية، تم الوصول إلى النتائج التالية:

- تساهم معايير الأداء المهني في تعزيز مكانة مهنة المراجعة.
- يقوم المدقق بتوزيع العمل بين المساعدين من مختلف التخصصات، وفقًا لما تحدده المعايير الدولية. يتابع المدقق عمل المساعدين من خلال خطة عمل محددة مسبقًا، لضمان تنفيذ المهام المكلفين بها وفقًا للمعايير الدولية.
- يقوم المدقق بتوزيع العمل بين المساعدين من مختلف التخصصات، وفقًا لما تحدده المعايير الدولية.
- يتابع المدقق عمل المساعدين من خلال خطة عمل محددة مسبقًا، لضمان تنفيذ المهام المكلفين بها وفقًا للمعايير الدولية.

5. قائمة المراجع

- غراب يوسف، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والتجارية معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات، جامعة بسكرة الجزائر، 2015.
- مروي موسى، عجيلة محمد، ركائز ومراحل المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الثالث، العدد الاول، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2018.
- المادة 23 من قانون 10 - 01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، الجزائر، 2010.
- بن نونة حليلة، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الواقع المهني، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والتجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017.