

موقف مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر من المعايير الدولية للمراجعة

أ. حولي محمد * أ.د. بن اعمارة منصور **

ملخص:

من خلال هذا البحث تم عرض إشكالية تبني المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر كخيار لإصلاح مهنة المراجعة الخارجية، وهذا بعد سلسلة الإصلاحات التي باشرتها الدولة لتحرير الاقتصاد الوطني، ومنها تبني النظام المحاسبي المالي المنبثق من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS، وعلى اعتبار أن المحاسبة والمراجعة مهنتان متلازمتان ومتكاملتان، لا يمكن الفصل بينهما بحيث متى انتهى عمل المحاسب سيبدأ عمل المراجع، فهذا يستوجب بالضرورة إعداد إطار مرجعي للمراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء المعايير الدولية.

تأسديسا على هذا نحاول في هذا البحث تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، مركزين في ذلك على إجراء مقارنة بين ما نصت عليه هذه المعايير وما جاء في القانون 10-01، فضلا عن إمكانية تطبيقها مستقبلا.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، المعايير الدولية للمراجعة، التكيف...

Abstract:

Through this research, the adoption of international standards problematic on auditing in Algeria has been presented as an option to improve the external audit profession, and this after a series of reforms that were initiated by the government to set the national economy free, including the adoption of the financial accounting system of IAS/IFRS international financial reporting standards. The accounting and auditing professions are inextricably linked and complementary, thus indivisible; when the accountant finishes work, the auditor starts his. Consequently, it becomes necessary to set up terms of reference for the external review in Algeria

* أستاذ مساعد - أ - جامعة باجي مختار - عنابة.
** أستاذ التعليم العالي، جامعة باجي مختار - عنابة.

following international standards. Hence, we will try through this study to highlight the reality of auditing in Algeria and its compatibility with international standards, focusing on a comparison between those standards and law 10-01, as well as the possibility of their application in the future.

Keywords: external audit, international standards of audit, adaptation ...

مقدمة:

أولت العديد من دول العالم اهتمامها لمعايير المراجعة في السنوات الأخيرة، وقد أدى ذلك إلى التوجه نحو العمل على تدويل معايير الأداء لممارسة مهنة المراجعة، بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم.

وترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة لسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال من جهة، وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم - إن لم يكن جميعها - للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

وتبرز أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الأمر الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة. فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، مما دعا الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الاستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير المراجعة الدولية فيما بعد وهي مجموعة المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي أُنشأ سنة 1977 والذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم، من خلال لجنة تسمى بـ"اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة" (IAPC) بهدف رفع درجة وتوحيد ممارسات مهنة المراجعة في كافة أنحاء العالم.

استجابة لهذا، الجزائر كمشيقاتها من الدول قامت بإصلاحات محاسبية مطمئنة العشرية الأخيرة من خلال محاولة تكييف نظامها المحاسبي الذي يتوافق إلى حد كبير

مع معايير المحاسبة الدولية، توج هذا الاصلاح بتطبيق النظام المحاسبي المالي منذ جانفي 2010، وجاءت هذه الإصلاحات لخدمة متطلبات التوجه الاقتصادي للبلد والسعي للانضمام لمنظمة التجارة الدولية والشراكة الأوروبية ومحاولة جلب وتدليل الصعوبات أمام الاستثمارات الأجنبية. ولقد كان لهذه الإصلاحات أثر على مختلف القوانين والأنظمة ذات العلاقة بمهنة المحاسبة ومنها على وجه الخصوص المراجعة الخارجية، من خلال القانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، حيث لا يمكن التطرق لإصلاح النظام المحاسبي دون إصلاح مهنة المراجعة باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات لعملية المراجعة.

من خلال ما سبق نحاول التطرق في هذا البحث الإجابة على الإشكالية التالية:
 إلى أي مدى تتوافق الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة؟
 وفي هذا الإطار يمكن وضع التساؤلات التالية التي تحيط بالإشكالية المصاغة:
 - ما مضمون المعايير الدولية للمراجعة، وماهي المزايا التي تقدمها للدول التي تتبناها؟
 - ماهي الطرق المناسبة لتبني المعايير الدولية للمراجعة؟
 - ما هو واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟
 - هل تتوافق معايير المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة؟
 فرضيات الدراسة: تم صياغة الفرضيات على الشكل التالي:
 - يعلم معظم المراجعين في الجزائر بوجود معايير دولية للمراجعة، فضلا عن قراءتها وفهمها وإدارك أهميتها،
 - لا يوجد توافق تام بين ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة،
 - تعتبر المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق على المهنة في الجزائر،
 - يوجد بعض المعوقات لتطبيق معايير المراجعة المهنية وبالتالي المعايير الدولية للمراجعة.

أهداف الدراسة:

على ضوء الإشكالية المطروحة والفرضيات نحاول من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على النقاط التالية:
 - محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر مع تسليط الضوء على أهم القوانين المؤسسة لها،
 - تحديد مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من المراجعة وإلى التأثيرات المختلفة لها على الأطراف المستخدمة لآراء المراجعين، خاصة في ظل انضمام الجزائر المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة، كما أن المزيد من الانفتاح الاقتصادي يدعو إلى دخول الشركات المتعددة الجنسيات إلى الجزائر مما يميل ثقافة استثمارية جديدة تدعو إلى ضمان مصالح كل الأطراف داخل هذه البيئة الجديدة.

كما تدبّع أهمية هذه الدراسة إلى افتقاد دستور متكامل للمراجعة يوجه عمل المراجعين داخل القطر الواحد بما يقضى على عدم الانسجام في نتائج المراجعة داخل البلد الواحد بما يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها والتي يفترض أن تعبر بصدق المركز المالي للشركات.

ضف إلى ذلك، تدبّع أهمية هذه الدراسة في كون التغيرات التي طرأت على الممارسة المحاسبية في الجزائر تستوجب بالضرورة ادخال تغييرات على القوانين المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، بمعنى توحيد مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، يميل بالضرورة توحيد مهنة المراجعة أيضا ومنه لا بد من إعداد إطار مرجعي للمراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء المعايير الدولية.

المنهج المستخدم:

يعتمد البحث الأسلوب الوصفي في التحليل وذلك من خلال دراسة أدبيات مهنة المراجعة وتحديد أهمية المعايير كإحدى المقومات الأساسية للمهنة وما لها من مزايا تدعم مستوى الأداء المهني. إضافة إلى تحديد واقع ممارسة المهنة في الجزائر. كذلك فإن الباحثان قاما باستطلاع آراء عينة من المحافظي الحسابات الممارسين للمهنة (70 مهني ممارس)، وذلك عبر استبيان أعد خصيصا لهذا الغرض. وفي الاستبيان تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي في الإجابة على الأسئلة.

محتويات الدراسة:

في ضوء طبيعة وأهمية الدراسة، والهدف التي تسعى إلى تحقيقه، رأى الباحثان تقسيمها إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية،

المحور الثاني: واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر،

المحور الثالث: الدراسة الميدانية حول مدى توافق المعايير المطبقة بالجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

أولاً: الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية

1-1: ماهية المراجعة الخارجية

إن كلمة مراجعة بمعناها اللفظي **AUDIT** مشتقة من كلمة (Audire) اللاتينية التي تعني الاستماع (écouter)⁽¹⁾ لأنّ الحسابات كانت تملأ على المراجع، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، الإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسات استماع عامة تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقاريرهم.

والمراجعة بالمعنى المهني هي "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"⁽²⁾.

وتجدر الإشارة أن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية في بداية عهد المهنة كان يقتصر على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، ثم تغير وأصبح إبداء رأي فني محايد بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية المعدة للنشر⁽³⁾ وهذا ما نلهمه جلياً في تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين⁽⁴⁾ AICPA، والاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم 200⁽⁵⁾.

ومن أجل تقليل التفاوت في الممارسة المهنية من قبل المراجعين وتوحيد مهنة المراجعة، ظهرت الحاجة إلى وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المراجعون، حيث تشكل هذه المعايير الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمساءلة من قبل الهيئات المختصة. ويمكن تحديد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعية في إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله، كيفية تنفيذ عملية المراجعة، وتحديد مسؤولية المراجعة نتيجة فحصه، تقليل التباين والتضارب في الأداء المهني لدى المراجعين أي توحيد مهنة المراجعة⁽⁶⁾.

إن أهمية معايير المراجعة جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، وأجل من أهم هذه المنظمات في هذه المجال هو مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادراً إلى وضع معايير المراجعة منذ سنة 1939، أما محاولة وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي. فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذه المرحلة من البحث ما هو مضمون هذه المعايير؟

2-1: مفهوم ومضمون معايير المراجعة الدولية:

يعرف Kohler المعيار بأنه "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس

بالعرف وعن طريق القبول العام، أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف عملهم⁽⁷⁾، فمن المقومات الأساسية لأي مهنة في المجتمع هي وجود معايير ومستويات أداء متعارف عليها بين أعضاء هذه المهنة، يسيرون على ضوئها ويمشون على هديها في مختلف مراحل العمل وحل المشاكل التي تعترضهم، ومعايير المراجعة هي عبارة عن: "الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمسئولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة"⁽⁸⁾.

كانت بداية التفكير في وضع معايير المراجعة من طرف المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في بداية الثلاثينات من القرن الماضي، وفي سنة 1947 تم نشر تسع معايير واستكملت المجموعة بمعياري عاشر سنة 1954، كما تم ادخال بعض التعديلات عليها سنة 1988.

وبالرغم من سبق الذي حضيت به هذه المعايير، وباعتبار أن مهنة المراجعة لم تكن بمنأى عن الآثار التي ترتبت عن عولمة الاقتصاد ورأس المال وانضمام الدول إلى منظمة التجارة الدولية، أولت العديد من الدول اهتمامها بتدويل معايير المراجعة أي وضع معايير دولية للمراجعة قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم، فأُنشئ بذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وقد خول صلاحيات إصدار معايير المراجعة والخدمات التابعة للجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC، والتي تم استبدالها في أفريل 2002 بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB، وعلى عكس معايير المراجعة الأمريكية التي تبدو عامة ومختصرة، فإن المعايير الدولية تظهر كثيرة ومفصلة، وقد جمعت في ثمانية مجموعات وخمسة عشر توضيحا.

3-1- أساليب تبني معايير المراجعة الدولية:

هناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير المراجعة الدولية نوجيزها في⁽⁹⁾:

التبني الكامل للمعايير: تقوم بعض الدول بتبني معايير المراجعة الدولية بشكل كلي ودون إضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير المراجعة الدولية بصفة كاملة منها على سبيل المثال: الأردن ولبنان.

استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة: إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للمراجعة دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية والدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود

اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير المراجعة الدولية ولاداعي لإجراءات مراجعة أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن المراجعة قد تم وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية والدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، بحيث يكون الهدف من التفسير هو تنبيه المراجع إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند اعداده لتقريره والذي يوضح فيه أن المراجعة الذي قام بها قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات مراجعة إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير المراجعة الدولية.

هذا وتعمل معايير المراجعة الدولية على تحقيق مجموعة من المزايا أهمها:

- تبني معايير المراجعة الدولية يمكن أن يؤدي إلى توفير الوقت، الجهد والتكاليف التي سوف تستخدم لوضع وإيجاد معايير محلية ولا سيما في ظل نقص الموارد الاقتصادية من جهة وضعف المنظمات المهنية من جهة أخرى⁽¹⁰⁾.

- تبني معايير المراجعة الدولية سوف يزيد من فعالية مستوى المحاسبة والمراجعة في نفس الوقت، كما يزيد من مصداقية القوائم المالية، وزيادة الثقة في الاعتماد عليها من قبل ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية سوف يساعد على زيادة الاستثمار حيث أنه كلما زادت ثقة المستثمرين بالمعلومات التي تفصح بها الشركات كلما زادت رغبتهم وثقتهم في استثمار أموالهم.

ثانيا: مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة: من خلال استقراء للنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير المراجعة الدولية تم التوصل إلى مايلي:

نقاط التوافق:

تعيين المراجع: ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدقت الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الأهداف العامة للمراجع

المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والمعياري رقم 210 الاتفاق حول آجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.

رقابة الجودة: نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي: وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48 و49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع - اعتبارات خاصة.

التقرير وأنواعه: من بين ما نص عليه القانون 10-01 لا سيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لا استمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الاستمرارية والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس المادة رقم 25، وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين بالحكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

التوثيق وحفظ الملفات: حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق⁽¹¹⁾.

نقاط الاختلاف (الاتفاق):

لا تتعرض النصوص القانونية للممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة:

- تقييم المخاطر،
- أدلة الإثبات وما مدى كفايتها وملائمتها،
- عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الإنتقائية (حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها)،
- الأطراف ذات العلاقة،
- الأحداث اللاحقة لتاريخ اقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع،
- مراعاة عمل التدقيق الداخلي،
- الاستفادة من عمل خبير.

ثالثا: الدراسة الميدانية حول مدى توافق المعايير المطبقة بالجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة:

من أجل تكامل التطبيق العملي مع الإطار النظري للدراسة، يعرض هذا العنصر الدراسة الميدانية التي هدفت إلى تحديد مدى انسجام ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة وإمكانية تبنيها مستقبلا.

1-3: قائمة الاستبيان: تحتوي استمارة الدراسة على واحد وعشرون سؤال "21" يعالج موضوع الدراسة، من أجل استقراء آراء فئات عينة الدراسة التي تمثلت في فئة المهنيين "محافظي الحسابات" والبالغ عددهم سبعين "70" ممارس، حول مدى انسجام وتوافق الممارسة المهنية في الجزائر مع الواقع الدولي، قسمت الأسئلة إلى مجموعة بحيث كل مجموعة تحاول الإجابة على فرضية كالتالي:

السؤال من 1 إلى 9: يهدف إلى معرفة أهمية المعايير الدولية للمراجعة ومدى الحاجة إليها.

السؤال 10 إلى 14: تهدف إلى التعرف على مدى انسجام المعايير الدولية للمراجعة مع البيئة الجزائرية.

السؤال من 15 - 21: يهدف إلى معرفة إمكانية تطبيق المعايير الدولية في الجزائر والصعوبات التي تواجهها.

2-3: جمع البيانات ومراجعتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل: بعد الانتهاء من تصميم قائمة الاستبيان في صورتها النهائية وزعت على فئات العينة وجمعت في وقت لاحق، بعد ذلك تمت المراجعة بغرض استبعاد القوائم غير الصالحة منها كما هو موضح في الجدول:

المجدول رقم 02: بيان مجتمع الدراسة وعيذته وعدد القوائم الموزعة والمستردة والمستبعدة في التحليل:

البيان	القوائم الموزعة	القوائم المستردة	القوائم المستبعدة	القوائم القابلة للتحليل	نسبة الاستجابة
العدد	100	75	07	70	70%

المصدر: من إعداد الباحثان

بعد انتهاء مرحلة جمع البيانات، رمزت بيانات القوائم المجمعة وفرغت وأدخلت إلى الحاسب الآلي، وأجري التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS وأتمتت الدراسة على الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار ألفا كرونباخ's Alpha Cronbach وأجرى من خلال إجراء اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستبيان، كانت قيمة معامل الثبات $\alpha = 0,841$ ومن تم فإن معامل الصدق يساوي تقريبا $\alpha = 91.3\%$ ، وهذا يشير إلى أن القائمة تتمتع بقدر كبير من الثبات الداخلي والاتساق، ويمكن الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة.

3-3 خصائص عينة الدراسة: يمكن تصنيف عينة الدراسة وفقا لما يأتي:

الجدول رقم 04: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة			الجدول رقم 03: توزيع أفراد العينة طبقا لتأهيلهم الجامعي		
النسبة	إجمالي العينة	سنوات الخبرة	النسبة	إجمالي العينة	المستوى العلمي
8.57%	6	أقل من 5 سنوات	68.57 %	48	ليسانس
24.28%	17	من 5 إلى 10 سنوات	17.14 %	12	ماجستير
67.14%	47	أكثر من 10 سنوات	14.29 %	10	دكتوراه
100	700	الإجمالي	100%	70	الإجمالي

يتضح من الجدول رقم 03 أن أفراد العينة التي شملتهم الدراسة تأهيلهم العلمي مرتفعا، وذلك تماشيا مع القانون الجزائري الذي يحظر على المراجع ممارسة المهنة إلا إذا كان حاصلًا على شهادة ليسانس.

كما يتضح لنا من الجدول رقم 04، أن غالبية مجتمع عينة الدراسة يحوزون على أقدمية مهنية تفوق 10 سنوات، وقد بلغت نسبتهم 67.14%، بينما بلغت نسبة أصحاب الأقدمية المهنية التي تتراوح بين 5 و 10 سنوات 24.28%، أما الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات فبلغت نسبة 8.57%، وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة، حيث يفترض أن يكون لدى أفراد العينة الإلمام الجيد بالموضوع بحكم خبرتهم وأقدميتهم.

4-4 تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

الجدول رقم (05): إجابة المبحوثين حول مدى إدراكهم لوجود المعايير الدولية للمراجعة وأهميتها

التكرارات والنسب	لا	محايد	نعم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
الأسئلة من 1 إلى 9						

نعم	0.527	2,800	85,7	8,6	5,7	100%	هل تعلم أن مهنة المراجعة حالياً تم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة؟
			60	06	04	70	
نعم	0.688	2.700	82.9	4.3	12.9	100%	هل إطلعت على هذه المعايير؟
			58	3	9	70	
نعم	0.794	2.500	68.6	12.9	18.6	100%	هل نتائج تطور المعايير الدولية للمراجعة؟
			48	9	13	70	
لا	0.556	1.257	5.7	14.3	80	100%	هل تشير إليها في تقريرك
			4	10	56	70	
نعم	0.435	2.885	92.9	2.9	4.3	100%	إن المعايير الدولية للمراجعة معدة بصورة علمية ومهنية متطورة.
			65	02	03	70	
نعم	0.479	2.871	92.9	1.4	5.7	100%	تساعد المعايير الدولية للمراجعة على تقليل التفاوت في الممارسة المهنية بين المراجعين في الدولة الواحدة وبين الدول.
			65	01	04	70	
نعم	0.624	2.757	85.7	4.3	10	100%	تساعد المعايير الدولية للمراجعة في تحسين جودة مهنة المراجعة وجودة مخرجاتها "التقرير"
			60	3	7	70	
نعم	0.407	2.914	95.7	-	4.3	100%	تساعد المعايير الدولية للمراجعة مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قرارات سليمة وصائبة
			67	-	03	70	
نعم	0.265	2.957	97.2	1.4	1.4	100%	تساعد المعايير الدولية للمراجعة المراجع على أداء مهامه بمستويات عالية كونه تمده بكل التفاصيل حول كيفية القيام بعملية المراجعة.
			68	1	1	70	
2.627							المتوسط الحسابي لإجمالي العينة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج Spss 19

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط العام للإجابات (2.627) أي أن اتجاه الإجابة يتجه نحو الاتجاه "نعم"، مما يعني بأن أغلبية مجتمع الدراسة في الجزائر مدركون لأهمية المعايير الدولية.

فقد بينت نتائج الدراسة أن معظم مجتمع عينة الدراسة يعلمون بوجود هذه المعايير فضلا عن قراءتها وفهمها، فقد اتضح أن الأغلبية (85.7%) من الإجابات بمتوسط حسابي 2.800 يعلمون بوجود المعايير الدولية للمراجعة في حين النسبة الباقية تراوحت بين المحايد والذي لا يعلم بوجودها. كما تبين أن نسبة 89.9% بمتوسط حسابي 2.700 قد إطلعوا عليها، إلا أنهم من جهة أخرى لا يشيرون إليها في تقاريرهم ولا يستخدمونها بشكل كامل حتى الآن لدى تنفيذهم خدماتهم، فقد حددت العينة أن غالبية (80%) من الإجابات بمتوسط حسابي 1.257 لا يشيرون إلى المعايير في تقاريرهم المهنية، ولا نعتقد بصحة إجابات الأقلية (5.7%) من أنهم يشيرون لها في تقاريرهم نظرا لاتجاه المهنة للإشارة في التقرير بتنفيذ المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. كما بينت باقي بنود المحور بأن مجتمع الدراسة يدركون أهمية المعايير الدولية للمراجعة والمزايا التي تقدمها باعتبار أن جل الإجابة عن الأسئلة جاءت بـ "نعم".

الجدول رقم (6): إجابة أفراد عينة الدراسة حول مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للمراجعة

التجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نعم	محايد	لا	التكرارات والنسب	الأسئلة من 10 إلى 14
نعم	0.119	2.985	98.6	1.4	0	100%	- لا يوجد توافق تام بين واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع الممارسات الدولية.
			69	1	0	70	
نعم	0.469	2.800	82.9	14.3	2.9	100%	- تتوافق نصوص القانون 01-10 مع المعايير الدولية للمراجعة فيما يخص تعيين المراجع وتحديد حقوق وواجبات طرفي عملية المراجعة وكذا خطاب التكليف
			58	10	2	70	
نعم	0.379	2.828	82.9	17.1	0	100%	- تتوافق نصوص القانون 01-10 مع المعايير الدولية للمراجعة فيما يخص مخرجات العملية "التقرير وأنواعه" خاصة فيما يتعلق بالتقرير الخاص باستمرارية نشاط العميل.
			58	12	0	70	

							لا تتعرض نصوص القانون 01-10 للعناصر التالية التي نصت عليها المعايير الدولية للمراجعة:
نعم	0.459	2.857	90	5.7	4.3	100%	- كيفية أداء عملية المراجعة " معايير العمل الميداني"،
			63	4	3	70	
نعم	0.446	2.785	80	18.6	1.4	100%	- أدلة الإثبات ومدى كفايتها،
			56	13	1	70	
نعم	0.607	2.671	74.3	18.6	7.1	100%	- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
			52	13	5	70	
2.821							المتوسط الحسابي لإجمالي العينة:

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج Spss 19

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن معظم إجابات مجتمع عينة الدراسة تفتق على أنه لا يوجد توافق تام بين ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وفقاً للقانون 01-10 والممارسات الدولية، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.985، في حين يتفق المستقصد منهم أن القانون 01-10 يتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة في بعض الجوانب، خاصة ما يتعلق منها بكيفية تعيين المراجع وحقوق وواجبات طرفي عملية المراجعة (المتوسط الحسابي للإجابة 2.800). كذلك هناك إجماع من قبل المستقصد منهم من أن هذا القانون يتوافق بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية فيما يخص مخارج عملية المراجعة وجوهرها والمتمثلة في التقرير وأنواع الآراء التي يمكن أن يتضمنها (متوسط حسابي 2.828). وبالرغم من هذه النقاط المهمة التي تحسب على القانون 01-10 فإن أغلبية المستقصد منهم يؤكدون بأن هذا القانون لا يتعرض إلى نقاط هامة في عملية المراجعة والمتمثلة في معايير العمل الميداني التي تحكم كيفية القيام بعملية المراجعة على أرض الواقع (المتوسط الحسابي 2.857).

الجدول رقم (07): إجابة أفراد عينة الدراسة على إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة و صعوبات تطبيقها

الأسئلة من 15 إلى 21	التكرارات والنسب	لا	محايد	نعم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
- إن المعايير الدولية تنسجم مع	100%	97.1	1.4	1.4	1.042	0.265	لا

			1	1	68	70	البيئة الجزائرية.
نعم	0.119	2.985	98.6	1.4	-	100%	- إن المعايير الدولية تنسجم مع البيئة الجزائرية بعد إعادة تكييفها.
			69	1	-	70	
	0.435	2.885	92.9	2.9	4.3	100%	- من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر من أجل تكييف مهنة المراجعة مع الواقع الدولي.
			65	2	3	70	
نعم	0.289	2.942	95.7	2.9	1.4	100%	- تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية يقتضي بالضرورة تبني معايير الدولية للمراجعة.
			67	2	1	70	
نعم	0.710	2.600	72.9	14.3	12.9	100%	- هل تعتقد أن المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر؟
			51	10	9	70	
نعم	0.537	2.828	90	2.9	7.1	100%	- هل تعتقد أن الممارسة المهنية في الجزائر ذات مستوى أقل من أن تطبق المعايير الدولية للمراجعة؟
			63	02	05	70	
نعم	0.970	2.914	94.3	2.9	2.9	100%	- هل تعتقد أن تطبق معايير وطنية في الجزائر أنسب من اعتماد المعايير الدولية للمراجعة؟
			66	2	2	70	
							- ماهي الأسباب التي تعتقد أنها تعيق تطبيق المعايير
نعم	0.529	2.742	78.6	17.1	4.3	100%	- النصوص القانونية والتشريعية،
			55	12	3	70	
نعم	0.310	2.928	94.6	4.3	1.4	100%	- غياب التكوين اللازم،
			66	3	1	70	
نعم	0.756	2.471	62.9	21.4	15.7	100%	- ضعف الوعي المهني.
			44	1 5	11	70	
2.634							المتوسط الحسابي لإجمالي العينة:

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج Spss 19

من خلال نتائج الجدول أعلاه يظهر موافقة مجتمع عينة الدراسة على ضرورة تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة على غرار تبينها معايير المحاسبة الدولية بمتوسط حسابي 2.888. كما يذنت النتائج أعلاه أنه يعتقد الغالبية بإمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، إذ يذنت الدراسة أن نسبة (72.9%) من الإجابات بمتوسط حسابي 2.600 توافق على تطبيق المعايير الدولية، ومع ذلك فقد وافقت الغالبية أيضا على تطبيق معايير مراجعة وطنية دون فرض تطبيق المعايير الدولية، ذلك أن الغالبية بنسبة (94.3%) من الإجابات بمتوسط حسابي 2.914 ترى أن المعايير الوطنية أنسب من اعتماد المعايير الدولية للمراجعة، والواقع أن هذا لا يشكل تناقضا نظرا لأن من أيد تطبيق المعايير الدولية للمراجعة أبدى موافقته أيضا على القيام بإعداد معايير وطنية للمراجعة.

وذاستنتج من ذلك أن أصحاب المهنة في الجزائر يفضلون القيام بتطبيق معايير المراجعة الدولية بعد تعديلها بما يلاءم الحاجات المهنية لدينا والمصطلحات والمفاهيم التي تساعد المراجعين لدينا على حسن تطبيقها، أي أن تكون المعايير وطنية في هدي المعايير الدولية للمراجعة.

ومن جهة ثانية ترى الغالبية بنسبة (90%) وبمتوسط حسابي 2.914 بأن مستوى المهنة لا يرقى إلى مستوى الأداء المهني اللازم لتطبيق معايير المراجعة الدولية ويرى الباحث أن هذه النتيجة منطقية نظرا لأوجه القصور الحالية في تنظيم المهنة في الجزائر، بالإضافة إلى هذا، تظهر النتائج أن هناك بعض الصعوبات والعراقيل لتطبيق معايير المراجعة إلزاميا وبالتالي التطبيق الحالي لمعايير المراجعة الدولية. فترى الأغلبية بنسبة (62.9%) من الإجابات أن ضعف الوعي المهني يعيق تطبيق هذه المعايير، وهذا ما يؤكد الحاجة إلى العمل الجاد نحو رفع المسؤولية المهنية للمهنيين في الجزائر. كما أكدت الغالبية بنسبة (94.6%) وبمتوسط حسابي 2.928 أن غياب التكوين اللازم يعيق تطبيق هذه المعايير، في حين ذهبت طائفة أخرى إلى ذكر أسباب أخرى: كوجود بعض المعوقات الثقافية كتباين اللغة والدين التي يؤدي إلى اختلاف في فهم المصطلحات واختلاف في بعض الممارسات ومعوقات اقتصادية كصغر السوق المالي.

الخلاصة:

يعد موضوع تبني تطبيق المعايير الدولية للمراجعة على المستوى الدولي أو الوطني من الموضوعات التي تحظى باهتمام واسع من قبل مجتمع المراجعين سواء كانوا أكاديميين أو مهنيين ولقد سعى الباحثان في هذا الاتجاه نحو تحقيق هدف الدراسة والمتمثل في دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر وقد خلص الباحثان للنتائج التالية:

- أن المعايير الدولية للمراجعة استطاعت أن تغطي كافة جوانب المعايير المتعارف عليها من معايير عامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، مما يزيد من قدرتها على تحقيق توحيد للممارسة المهنية التي تقلل من اختلافات الأداء المهني على المستوى الدولي.

- أن الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي، ويجعل منها أداة لترشيد قرارات الاستثمار سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

- أن التزام محافظي الحسابات بالجزائر بما تضمنته المعايير الدولية للمراجعة من شروط وتوجيهات سوف يزيد من كفاءة المراجع وفعالية عملية المراجعة وجودة مخرجاتها مما سيجعلها تحظى بثقة الجمهور المستفيدين من خدماتها.

- تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال إصلاح النظام المحاسبي يقضي بالضرورة أن تبني المعايير الدولية للمراجعة، على أساس أن ما أعيد على أساس دولي يجب أن يراجع على أساس دولي بحكم أن المحاسبة والمراجعة مهتان متكاملتان.

- لا تتلاءم معايير المراجعة المطبقة في الجزائر مع المتطلبات المهنية الدولية في فحص ومراجعة البيانات المالية، وذلك نتيجة لعدم توفر نصوص القانون 01-10 على أهم المعايير التي تتضمن المهنة وعلى رأسها معايير العمل الميداني.

- مهما اختلفت آراء محافظي الحسابات في الجزائر على بعض الجوانب المرتبطة بضموم معايير المراجعة الدولية، إلا أن الأغلبية تتفق على الدور الإيجابي الذي ستحظى به المراجعة في عملية تفعيل القرارات وتقييم أداء الشركات.

- إن التزام الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة يعد مرحلة انتقالية لحين صياغة معايير خاصة بها، مع ضرورة أن تتماشى مع ظروفها البيئية.

- يمكن اعتبار المعايير الدولية للمراجعة كأساس لإصدار معايير محلية بالجزائر وذلك بعد تعديلها بالشكل الذي يناسب المناخ التشريعي والاقتصادي والاجتماعي.

- تطبيق المعايير الدولية للمراجعة سوف يواجه عدد من المشاكل بسبب اختلاف البيئة الجزائرية عن البيئات التي جاءت على خلفيتها تلك المعايير.

قائمة الهوامش:

(1) - Jaques Renard : Théorie et pratique de l'audit interne, 3^{eme} édition, édition d'organisation, Paris, 2000, p 27.

(2) - محمد السيد الناخي: المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة،

المنصورة، 1996، ص12.

(3) - لمزيد من التفاصيل، أنظر:

Lionel Collin, GerardValin : Audit et contrôle interne : Principes, objectifs et pratiques, 3^{eme} édition Dalloz, Paris, 1986, P 19.

(4) - RavinderKumar, Virender Sharma : Auditing ,principles and practice, 2^{eme} édition, easterneconomy, 2011 , p 0 3

(5) - Handbook of International quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, 2rd volume, IFAC, 2014, p75.

(6) - CHARON Claude : pourquoi des normes d'audit, revue française de comptabilité, N° 236, Octobre 2000, Paris , p 05.

(7) - Frediric Carol GARY : international accounting ,prentice hall , NEW JERSEY, 1999, p250.

(8) - Lionel Collin, GerardValin, op_cit, p 173

(9) - عبد الله أحمد عمر بامشوش: تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد التاسع، اليمن، مارس 2010، ص 8.

(10) - المرجع نفسه، ص 8.

(11) - عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، جامعة البليدة، 11 و12 ديسمبر 2011 ، ص12.