

معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية -دراسة تحليلية-
The standard of professional care required for an audit in light of the application of international auditing standards- An analytical study-

الأخضر لقلبي^{1*}، وديع قاسم²

¹مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة (الجزائر)

(lakhdar.louglaihi@univ-msila.dz)

²مخبر الهندسة الصناعية، والمناجنت الصناعية والإمداد، المدرسة الوطنية متعددة التقنيات بهران (الجزائر)

(ouaddy@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2021/01/31؛ تاريخ المراجعة: 2021/02/05؛ تاريخ القبول: 2021/03/21

ملخص: هدف البحث الى التعرف على الاختلافات بين معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة باعتباره معيار من المعايير العامة ومقارنتها بمحتويات معايير المراجعة الدولية وقد خلصت الدراسة الى انه لم تدرج معايير الدولية للمراجعة معيار خاص بالعناية المهنية وإنما أدرجتها في فقرات، ان التزام المراجع بتطبيق معايير المراجعة الدولية عند القيام بعملية المراجعة يعتبر المستوى المطلوب لمعيار العناية المهنية اللازمة. الكلمات المفتاح: معايير مراجعة؛ عناية مهنية لازمة؛ معايير مراجعة دولية.

تصنيف JEL: M42؛ M49

Abstract: The research aimed to identify the differences between the standard of professional care needed for auditing as a general standard and compare it with the contents of the international auditing standards. The study concluded that the international standards for auditing did not include a standard for professional care, but rather included them in paragraphs. The auditor's commitment to applying the international auditing standards when conducting the auditing process is the required level of the necessary professional care standard.

Keywords: Auditing standards; Necessary professional care; International auditing standards.

Jel Classification Codes : M42 ;M49

*الأخضر لقلبي lakhdar.louglaihi@univ-msila.dz

I- تمهيد :

تهدف معايير المراجعة بصفة عامة إلى وضع مستويات لأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي والمستقل وبترتب على التزام المراجع بماته المعايير الارتقاء بمستوى الاداء المهني للمراجع حيث تعتبر المعايير بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل. حيث تعتبر تلك المعايير النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وتحديد مختلف المسؤوليات تجاه عمله المنوط به. وعلى هذا الأساس فإن للمعيار وظيفتين أساسيتين أولهما أنه أداة اتصال وايضاح لعملية المراجعة وايصالها إلى كافة الأطراف المستخدمة لها، وثانيهما أنه وسيلة للحكم على الأداء المهني للمراجع بعد قيامه بعملية المراجعة. ولهذا فإن معايير المراجعة تتصل بطبيعة وأهداف ووظيفة المراجعة وتعبر عن مدى التزام المراجع بالجودة وحسن الأداء المطلوبة منه أثناء تنفيذ مهامه الموكلة إليه. ومن بين المعايير المتعارف عليها معيار العناية المهنية الذي يندرج ضمن المعايير العامة للمراجعة بحيث يلزم على المراجع أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه بطريقة كافية وملائمة عند قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومختلف الوثائق والسجلات والقوائم المالية عليه من طرف إدارة الشركة محل المراجعة، بهدف الخروج بتقرير عادل وصادق يعبر عن الوضعية الحقيقية للشركة موضوع المراجعة

I-1 إشكالية البحث

من خلال ما سبق، يمكن صياغة السؤال الرئيسي التي تأتي هذه الورقة للإجابة عليه كما يلي
 فيما تتمثل أهمية تطبيق معيار العناية المهنية اللازمة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية؟
 يندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي تساؤلان فرعيان يتمثلان فيما يلي
 -هل توضح معايير المراجعة الدولية، بشكل كاف، أهمية الالتزام بالعناية المهنية للمراجعة؟
 - ما موقف المشرع الجزائري من بذل العناية المهنية للمراجع في التشريع الجزائري؟

I-2 فرضيات البحث

قصد معالجة الإشكالية المطروحة، تتم صياغة فرضيات سيتم إثباتها أو نفيها من خلال إنجاز هذا البحث. تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:
 - لم تدرج معايير الدولية للمراجعة معيار خاص بالعناية المهنية وإنما ادرجتها في فقرات.
 - ان التزام المراجع بتطبيق معايير المراجعة الدولية عند القيام بعملية المراجعة يعتبر الحد والمستوى المطلوب والامثل لمعيار العناية المهنية اللازمة.

I-3 أهمية البحث :

يستمد موضوع هذا البحث أهميته من خلال الحاجة إلى تحسين أداء مراجع الحسابات من خلال دراسة أهمية معيار العناية المهنية اللازمة واهم النقاط التي أتت بيها معايير المراجعة الدولية.

I-4 اهداف البحث :

يصبو هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن بلوغها من خلال الإجابة عن الإشكالية المطروحة من بينها:
 - دراسة أهمية معيار بذل العناية المهنية اللازمة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية
 - الوقوف على موقف المشرع الجزائري من معيار بذل العناية المهنية للمراجع

I-5 منهج البحث :

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

II-مدخل عام للمراجعة:

هناك عدة مفاهيم للمراجعة ومن عدة أوجه لذلك سيتم التطرق إلى أهمها، فقد عرفتها إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) بأنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث اقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل لنتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹
 كما تم تعريفها على أنها "مراجعة الحسابات المالية هي فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركة"²
 كما عرفتها منظمة العمل الفرنسي "أنها طريقة منهجية تتم من طرف مهني باستعمال مجموعة من تقنيات تقييم المعلومات بهدف إصدار حكم ومستقل يتبع معايير التنظيم وكذا تقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³

كما تعرف المراجعة المالية على أنها: "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المراجع من إبداء رأي في محاييد حول مدى دلالة القوائم الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"⁴

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 وعلى 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 المالي ونتائج المؤسسة"⁵

وتعرف أيضا المراجعة المالية على أنها: "نشاط يطبق بكل استقلالية لإجراءات مترابطة ومعايير للفحص بهدف تقييم مدى ملاءمة التشغيل الكامل أو الجزئي للإجراءات الإدارية في المؤسسة بالرجوع إلى تلك المعايير."⁶

III- أهمية وأهداف المراجعة :

III-1 أهمية المراجعة

تعتبر المراجعة وسيلة هدفها خدمة طوائف عدة والتي تستخدم القوائم المالية المراجعة، من بين هذه الطوائف المستثمرين الحاليين والمترقبين، المديرين، المؤسسات المالية، الهيئات الحكومية ونقابات العمال.

فالمستثمرون يعتمدون على القوائم المالية التي تم مراجعتها لغرض اتخاذ القرارات فيما يخص توجيه المدخرات والاستثمارات التي تمكن لهم تحقيق أكبر عائد ممكن.

أما إدارة المؤسسة فهي تعتمد اعتمادا كبيرا على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية في وضع الخطط والاستراتيجيات ومراقبة الأداء وتقييمه، وبالتالي تحرص أن تكون المعلومات مراجعة من طرف هيئة فنية محايدة. بينما تعتمد المؤسسات المالية على القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة محايدة عند فحصها للوضعيات المالية للمؤسسات التي تطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، ومن ثم اتخاذ القرارات بشأن إمكانية منح أو عدم منح مثل هذه التسهيلات والقروض.

كما تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المالية المراجعة لأغراض متعددة مثل التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، منح الإعانات لبعض الصناعات وغيرها.

وتعتمد نقابات العمال أيضا على القوائم المالية المراجعة في تحسين أوضاع العمال من خلال مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وغيرها.

وفي الأخير يمكن القول إن كل الأطراف سابقة الذكر ولكي تكون قراراتهم وفق المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية مفيدة بالنسبة لهم، يجب أن تكون على قدر كبير من التأكيد بصدقها من طرف هيئة فنية محايدة⁷

III-2 أهداف المراجعة

المراجعة رافقت نشوء الحضارات وتطورت بتطورها وكذلك أهدافها ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين:

1- أهداف تقليدية:

ويمكن تلخيصها فيما يلي⁸:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في استناد إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2- أهداف حديثة:

فبالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش و تزوير، وفحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية و خروج برأي في محاييد يبين نتائج الشركة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور

الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرهافية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، وبأني هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد " تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: " العمل على رهافية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة"⁹

ولقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا وعمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام، والتغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المراجع التي تتمحور حول عدم الدراية بأمر غير محاسبية مثل الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات، التمويل، عند قيامه بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء¹⁰

IV-معايير المراجعة :

الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث تعتبر المعايير المرجح لأعمال المراجعين، أو كما عرفها (MOYER): بأنها مقياس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياسا عاما للأداء¹¹

وتوضع هذه المعايير بالاتفاق وبالإجماع من طرف منظمات مهنية عالمية متخصصة وبمساهمة مكاتب المراجعة الكبرى، وقد تم إعداد أولى المعايير في منتصف السبعينات ويمكن تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية في معظم دول العالم تحت ثلاثة مجموعات أساسية يمكن ذكرها:¹²

-معايير عامة تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، الشخصية.

-معايير العمل الميداني تخص إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

-معايير إعداد التقرير تتعلق بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

IV-1المعايير العامة :

تسمى أيضا بالمعايير الشخصية لاهتمامها بشخص المراجع لما يلعبه من دور محوري في تشكيل منتج عملية المراجعة، فالمراجع شخص مهني وفني لابد أن تتوفر فيه مجموعة من المقومات الشخصية نوجزها في العناصر التالية:¹³

IV-1-1التأهيل الكافي للمراجع الحسابات

يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلاً كافياً من الناحية العلمية والعملية، فضلاً عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة والإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات، ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

1- التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

حرصت التشريعات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للمتمتعين لضمان أداء العملية بأكثر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية مهني مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل¹⁴

2-التأهيل السلوكي للمراجع:

يمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي المراجع من الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها وتقاليدها وآدابها، فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة، والمحافظة على أسرار العملاء، والصدق والصبر والدقة في العمل، والحذر في التصرفات، والمقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.

IV-1-2استقلال مراجع الحسابات

تتبع أهمية استقلال في الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية التي تعتمد على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، حيث يعتبر الاستقلال أحد مبادئ حجر الزاوية لقسم المراجعة¹⁵

IV-1-3بذل العناية المهنية اللازمة

يستوجب معيار بذل العناية المهنية اللازمة تحمل المسؤولية عند أداء المهمة، فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة.

وهناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المراجع منها:¹⁶

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ 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.

IV-2-2 معايير العمل الميداني

تتم هذه المعايير بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه 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:¹⁷

- 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، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، وكذلك الوقت المحدد 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:¹⁸

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

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية¹⁹

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. وحتى 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 مخاطرة، ففي بعض الأحيان يتطلب من المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.²⁰

IV-3 معايير إعداد التقارير

بعد عرض المعايير العامة أو الشخصية التي يجب توافرها في المراجع أولا، ومعايير العمل الميداني ثانيا، يتم ثالثا عرض معايير إعداد التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه ويدون

فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها.

تتمثل معايير إعداد التقرير في الآتي:²¹

- يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن ينص تقرير المراجع عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.
- يجب 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.
- يجب 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

V- معيار العناية المهنية اللازمة وفق التشريع الجزائري

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدرراً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة وفي مجال تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة، قامت بعض الدراسات الحديثة بالتركيز على جانبين، الأول يتمثل في ضرورة التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة، والثاني يتمثل في مسؤوليته القانونية ، والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة في ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة، وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية للمراجع، ومن ثم فمن الضروري وجود لجنة أخلاق وآداب المهنة بكل مكتب من مكاتب المراجعة، على أن تقوم هذه اللجنة بعدة وظائف، أهمها ما يلي:²²

وسوف يتطرق بالتحليل لأهم الفقرات التي تضمنها المعيار والتي يستدل بها على أهمية أداء المراجع للعناية المهنية اللازمة، حيث يلاحظ أن مفاهيم ومبادئ معيار العناية المهنية اللازمة في الجزائري تتبلور حول المتطلبات الرئيسية التي يتوجب على المراجع التحقق والتأكد من تنفيذها بالشكل النظامي والمهني المطلوب، وذلك على النحو الموالي:

- المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة 59 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ما يلي: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"²³
- نصت المادة رقم 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 على ما يلي: "يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقاً للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية".
- يتطلب المعيار من المراجع الخارجي أن يكون على دراية كافية بأمور الشركة وظروفها وخططها وذلك يتفق مع ما نصه المشرع الجزائري، وذلك كله يزود المراجع بالقواعد والوسائل العلمية التي يجب اتباعها لتقييم تأكيدات العميل حول ما ورد بالقوائم المالية.
- طبقاً لما سبق لم تأت تأكيدات معايير المراجعة من فراغ وإنما هناك هدف جوهري في ذلك، يمكن استقراء هذا الهدف من نتائج دراسة أعدتها (مطر، 1998). يبين فيها أن هناك علاقة طردية بين نطاق مهمة المراجعة ودرجة تزايد أهمية البيانات المنشورة لمستخدمي القوائم المالية، حيث أشار إلى أن تزايد أهمية البيانات المنشورة كمعلومات لمستخدمي القوائم المالية.²⁴

يلزم مراجع الحسابات توسيع نطاق مهمته لتشمل فحص الخطط المستقبلية للمؤسسة بما فيها الموازنات التخطيطية والتدفقات النقدية، وبالتحليل لمضمون العبارة فهي إشارة واضحة لأهمية وجوهية احتفاظ المراجع بأوراق العمل والتي تتمثل في إعداد البرنامج وتصحيحه والاحتفاظ بأوراق عمل متكاملة يسجل فيها المراجع ما جمعه من بيانات واضحة نتيجة دراسته للشركة موضوع المراجعة كما يتضمنها الخطوات العديدة المتبعة في فحص دفاتر الشركة وسجلاتها والأدلة التي قام بجمعها خلال عمله المهني ويتوقف مدى التسجيل الذي يجريه المراجع على حكمة المهني. ومن هذه الأوراق كشف ميزان المراجعة وقيود التعديل وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية ومذكرات صغيرة عن المناقشة التي تمت مع العميل أو ملخص عن عقد، ومعلومات متعلقة بالهيكل التنظيمي والشكل القانوني للشركة وتحليل العمليات والنسب المالية.²⁵

VI-العناية المهنية اللازمة وفق معايير المراجعة الدولية

تبرز أهمية هذا المعيار في المهن التي تحتاج من ممارستها إلى مهارة خاصة، ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، كمهن الطب والمحاماة والمراجعة. ويعني هذا المعيار أنه يجب على المهني أن يلتزم بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة، وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجوده وخدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدراته. وتعرف العناية في المراجعة بأنها الطريقة التي يتبعها مراجعو الحسابات في تأدية مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية. منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة (AICPA) وخاصة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي له معايير المراجعة وقواعد أخلاق المهنة²⁶ يعد معيار بذل العناية المهنية اللازمة أحد المعايير العامة للمراجعة، التي يعتمد عليها المجتمع في بناء الثقة في تقرير مراجع الحسابات ومهنة المراجعة بصفة عامة، حيث يستوجب على مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الملائمة عند أداء فحصه وإعداد تقريره. ويمثل هذا المعيار فكرة قانونية أساساً حيث يتم اللجوء إليه في تحديد ما إذا كانت هناك ثمة مسؤولية تقع على مراجع الحسابات عند أداء عمله في مواجهة التزاماته تجاه العملاء والطرف الثالث.

وقد حددت معايير المراجعة الدولية موضوع العناية المهنية اللازمة من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها على النحو الموالي:

- نصت الفقرة العاشرة من المعيار الدولي رقم (220) بعنوان "الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة" على الآتي: "يجب أن يتم أي تفويض للعمل إلى المساعدين بطريقة معينة من شأنها ضمان توفير تأكيد معقول بأن مثل تلك العمل سيؤدي بعناية واجبة عن طريق الشخص الذي لديه درجة التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة".²⁷

كما يجب على المراجع الخارجي أن يعد برنامجاً خطياً للمراجعة يبرز فيه الإجراءات الضرورية لتنفيذ خطة المراجعة، وقد يحتوي البرنامج أيضاً على أهداف المراجعة بالنسبة لكل واحد في عملية المراجعة، كما يتضمن تفصيلاً كافياً لاستخدامه كمجموعة من التعليمات للمساعدين المشاركين في عملية المراجعة ووسيلة للرقابة على تنفيذ العمل بشكل سليم.

-ورد في المعيار الدولي رقم (560) بعنوان الأحداث اللاحقة في فقرته الرابعة: "يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة للحصول على أدلة مناسبة وكافية تثبت أنه قد تم تحديد الأحداث التي وقعت خارج تاريخ تقريره والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً عنها في "القوائم المالية". ذلك لأن من هذه الأحداث ما له أثر مباشر على حسابات العام موضوع المراجعة ويجب تسويته وتعديله لهذا السبب".²⁸

-المعيار الدولي للمراجعة رقم (560) بعنوان "الأحداث اللاحقة" في فقرته التاسعة التي نصت على ما يلي: "في حالة علم المراجع بوقوع أحداث جوهرية بعد تاريخ تقريره، وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية، يجب عليه دراسة عما إذا كانت القوائم المالية تحتاج إلى تعديل، وأن يناقش الأمر مع الإدارة لاتخاذ الإجراء في مثل تلك الظروف".

- المعيار الدولي للمراجعة رقم (600) بعنوان "استخدام عمل مراجع آخر" في فقرته الثامنة والتاسعة على التوالي ينص على:²⁹

يجب على المراجع الرئيسي تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، بأن عمل المراجع الآخر ملائم لأغراض المراجع الرئيسي في سياق المهمة المحددة.

قد ينصح المراجع الرئيسي المراجع الآخر بالآتي:

- متطلبات الاستقلال المهني فيما يتعلق بالشركة الوحيدة التابعة لها والحصول كتابة على ما يفيد الالتزام بهذه المتطلبات.

الاستفادة المنتظرة من عمله وتقريره والقيام بالتنسيق بين مجهوداتهم في بداية مرحلة التخطيط للمراجعة. قد يخطر المراجع الرئيسي المراجع الآخر بعدة أمور مثل العمليات التي تحتاج إلى عناية خاصة والإجراءات الواجبة لتحديد المعاملات بين شركات المجموعة والتي تتطلب إفصاح معين والجدول الزمني للانتهاء من عملية المراجعة.

- ورد في معيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان "مراعاة عمل المراجع الداخلي" على ما يلي: "يجب على المراجع الخارجي للحصول على التفهم والتقييم المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية أن يسترشد بأسس، الموقع في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة المهنية، العناية المهنية المعتادة وقد نص في هذا الخصوص يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد من أن العمل في قسم المراجعة الداخلية يتم وفقاً للتخطيط الموضوعي لها وأنه يتم الإشراف عليها بشكل ملائم وكذلك يتم توثيقها باستخدام أدلة إثبات وأوراق عمل وبرامج للمراجعة مناسبة".³⁰

- تناولت الفقرة الثانية من المعيار الدولي للمراجعة رقم (620) أهم المتطلبات التي يتوجب على المراجع تنفيذها والالتزام بها عند استخدام عمل خبير بشأن بعض القضايا الغامضة والحساسة، ويتضح ذلك من النص "عند استخدام عمل خبير يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤكد كفاية مثل هذا العمل لأغراض المراجعة".³¹

- من الضروري أن تتسم المعلومات المالية في القوائم المالية بالمصدقية حتى يتسنى للمراجع إجراء المقارنات اللازمة للتأكد من البنود الواردة بها، فقد نصت الفقرة السادسة من المعيار الدولي رقم (710) بعنوان "الأرقام المقارنة" على أنه "يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية

وملائمة تؤكد أن البنود المتناظرة تفي بمتطلبات نظام إعداد التقارير المالية الأساسية" وجدير بالإشارة إلى أن حصول المراجع على أدلة إثبات كافية يتطلب قدراً كبيراً من المعرفة والخبرة ويعتمد ذلك بصفة أساسية على قدراته المختلفة، "وتتضمن تلك الخبرة قدرته على تحديد الحصول على المعلومات. الملائمة للمشكلة أو الموقف الذي يتطلب ممارسته للتقدير المهني، وتطبيق المعايير الملائمة".³²

VII-الخلاصة :

إن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير حيث يعتبر المراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لما لتتعد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص وعليه، ينبغي مراعاة معايير المراجعة المتعارف عليها لضمان مصداقية القوام المالية محل المراجعة

1-نتائج الدراسة:

من خلال ما سبق، يتم استعراض النتائج على النحو الموالي:

-في ظل معيار بذل العناية المهنية اللازمة، يقع على عاتق المراجع عبء كبير فيما يتعلق المراجعة في ظل التطور الهائل الذي يشهده العالم ولانتقال الى المراجعة الالكترونية.

- لم تدرج معايير الدولية للمراجعة معيار خاص بالعناية المهنية وانما ادرجتها في فقرات تم ذكرها في متن البحث .
- توفر المهارات ال متخصصة تمكن المراجع من تنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل في ظل نظم المعلومات المحاسبية
- ان الالتزام بتطبيق محتويات معايير المراجعة الدولية من إجراءات وإرشادات، يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أدنى مستوياتها .
- أوجب معيار المراجعة الدولية صفات محددة لمن يؤدي العناية المهنية اللازمة بالشكل القانوني والمهني
- ان المعرفة والخبرة المكتسبة والكافية لدى المراجع تلعب دوراً إيجابياً في ترشيد اتخاذ القرار لديه أثناء اعداد التقرير النهائي
- ان التزام المراجع بتطبيق معايير المراجعة الدولية عند القيام بعملية المراجعة يعتبر الحد والمستوى المطلوب والامثل لمعيار العناية المهنية اللازمة .

2-إثبات الفرضيات أو نفيها :

على ضوء النتائج المتوصل إليها، يمكن استنتاج أن معايير المراجعة لم تدرج معايير الدولية للمراجعة معيار خاص بالعناية المهنية وانما ادرجتها في فقرات تم ذكرها في متن البحث كما تم اثبات فرضية ان الالتزام بالمعايير الدولية يعتبر الحل الأمثل والمطلوب فيما يخص معيار المعنية اللازمة .

3-التوصيات :

وبناء على النتائج السابقة يمكن ذكر اهم التوصيات الضرورية لهاته الدراسة والتي يمكن ان ندرجها فيما يلي :

-إقامة دورات تدريب وتأهيل مستمرة للمراجع لتمكين المراجعين من مواكبة كل التغيرات التي تحدث على مستوى عالم الاعمال والحاسبة والمراجعة

- ضرورة اهتمام أكثر من طرف الجهات الوصية بمهنة المحاسبة والمراجعة للوصول الى الأهداف المنشودة من المهنة
- محاولة تكييف المعايير الجزائرية بما يلائمها وفق معايير المراجعة الدولية بحيث تعتبر المرجع الأساسي المستمد منه كل معايير دول العالم
- ضرورة تهيئة مقررات التدريس فيما يخص المحاسبة والمراجعة بحيث تكون متوافقة واحتياجات وسوق العمل .

- الإحالات والمراجع :

¹حمد بن الصديق. (2015). واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة . رسالة ماجستير. الجزائر: جامعة بومرداس. ص.11.

²Olivier, H. (2000). **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier une approche par le contrat psychologique**. Thèse de doctorat, France : université des sciences sociales.P.18

³Lionnel.c, G. d. (1992). **Audit et control interne, Aspects financiers opération et stratégique** (éd. 4). Paris : Dalloze.P.17

⁴ديلمي، عمر. (2017). نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر . أطروحة دكتوراه. شلف، الجزائر: جامعة شلف.ص.04.

⁵Lionnel.c, G. d. (1992). **Audit et control interne, Aspects financiers opération et stratégique** (éd. 4). Paris : Dalloze.P.21

⁶Jean Charles Becour, H. B. (1996).**Audit Opérationnel**. Paris : Economica.P12.

⁷ديلمي، عمر. (2017). مرجع سابق. ص11-12

⁸حسين القاضي، حسين دحدوح. (1999). أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية. عمان: مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة.ص.15

⁹خالد أمين عبد الله. (2003). علم تدقيق الحسابات. عمان: دار وائل للنشر.ص.15

¹⁰يوسف محمد، جربوع. (حوان، 2003). مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء . مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.ص.3-4

¹¹إبراهيم شاهين. (1995). مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية. مجلة المحاسبين، 05. ص36

¹² O. Ray Whittington, K. P. (1998). **Principles of auditing** (Twelfth ed.). New York : McGraw-Hill.P37

¹³حمد بن الصديق. (2015). ص21-22

¹⁴إبراهيم شاهين. (1995). المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة. مجلة المحاسبون، 04. ص20

¹⁵al, C. D. (2007). **IT Auditing-Using Controls to Protect Information Assets**. New York : McGraw-Hill.P06

¹⁶عسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة. ص 41

¹⁷Pascal, S. (1987). **Audit financier**, Organisation. Paris.p23

¹⁸عبد الفتاح الصحن، درويش محمود ناجي. (1998). المراجعة بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية: الدار الجامعية، ص38

¹⁹ديلمي، عمر. (2017). مرجع سابق. ص18-19

²⁰محمد سمير الصبان، هلال عبد الله عبد العظيم. (1997). الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية. ص166

²¹ديلمي، عمر. (2017). مرجع سابق. ص18

²²محمد مصطفى، منصور الشريف. (2006). إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية -دراسة نظرية -تطبيقية. رسالة ماجستير. مصر: جامعة بنها. ص14

²³جريدة الرسمية. (29, 06, 2010). قانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة رقم 59. الجزائر.

²⁴محمد مطر. (1998). نطاق مسؤولية مراقب الحسابات عند تقييم استمرارية المنشأة. مجلة المحاسب القانوني العربي، 48. ص30-33

²⁵محمدون طلال، صوان محمد. (1997). أهمية أوراق العمل بالنسبة لمصدق الحسابات. مجلة المحاسب القانوني العربي، 20. ص28

²⁶مختار إسماعيل أبو شعيشع. (1996). إطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات دراسة نظرية ميدانية . المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. ص733

²⁷على عبد القادر الذنبيات. (2009). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق (الإصدار 2). الأردن: شركة مطابع الأرز. ص 60-61

²⁸أروى بنت حسن باعباد. (2008). مدى إدراك المراجعين بالملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز. ص61-62

²⁹طارق عبد العال حماد. (2007). موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية. مصر: دار الجامعية للنشر. ص46

³⁰الاتحاد الدولي للمحاسبين. (بلا تاريخ). إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي. الأردن: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. ص360-361

³¹امين السيد أحمد لطفي. (2004). موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها. مصر: جامعة القاهرة. ص617-620

³²جورج غالي. (1996). العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني: دراسة تحليلية. المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد (2). ص149

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

الأخضر لقلبي ، وديع قاسم (2021)، معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية -دراسة تحليلية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 08(العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 173-182.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.