جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم تجارية

اصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر

"دراسة ميدانية لعينة من مهنيي ولاية عنابة"

من إعداد الطالب

طايري فارس

تحت إشراف:

الأستاذ الدكتور: محمد العيد

لجنة المناقشة:

الأستاذ (ة)	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
شاعة عبد القادر	أستاذ محاضر – أ–	جامعة مستغانم	رئيسا
العيد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم	مشرفا
بن بوزيان محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	ممتحنا
غريسي العربي	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	ممتحنا
مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر – أ–	جامعة مستغانم	ممتحنا
بوزيان العجال	أستاذ محاضر – أ–	جامعة مستغانم	ممتحنا

السنة الجامعية: 2019/2018

الملخص:

أصبحت مسألة الاهتمام بالجودة ضرورة ملحة على مستوى المهن المحاسبية في الجزائر، نظرا لما عاشته الجزائر من أزمات اقتصادية، ألقت بضلالها على مستويات التنمية فيها، والتي صاحبتها العديد من الفضائح المالية التي أكدت مدى هشاشة آليات الرقابة والمتمثلة في مكاتب التدقيق،وهذا للتوصل إليها والحد منها، وهو الأمر الذي جعل الجزائر تتخذ منحى إصلاحي مهم تجاه المهن المحاسبية وعلى رأسها مهنة محافظ الحسابات باتخاذ جملة من الإجراءات وسن جملة من القوانين التي ينتظر منها تحقيق أعلى جودة في أداء المهنة والمهنيين، ويعتبر مسعى هذا النهج الإصلاحي تحقيق أكبر قدر من الجودة في الأداء من قبل مكاتب التدقيق لخدمة الأهداف التي وجدت المهنة من أجلها.

ومن خلال هذه الدراسة حاولنا التطرق إلى معرفة مدى رضا محافظي الحسابات على جملة الإصلاحات التي باشرتها وزارة المالية مطلع العقد الحالي، ولازالت مجال أخذ ورد بين المهنيين والوزارة الوصية لغاية اليوم، خاصة فيما يتعلق برفض المهنيين لإشراف السلطة التنفيذية على المهنة والذي يعد ضربا لمصداقيتها واستقلاليتها،كما أبانت الدراسة الهوة بين الجهات المشرفة والمهنيين من خلال إقرار بعض الممارسات التي لم يستصغها المهنيين، كمسألة منح الاعتماد لمكاتب أجنبية، والذي لاقى معارضة كبيرة من قبلهم، كما لا يخفى أن العديد من هذه الإصلاحات لم ترى النور إلى غاية الآن نظرا للوتيرة البطيئة التي تجسد بها هذه الأخيرة، كما هو الشأن بالنسبة لفتح معهد التكوين المتخصص و مباشرة اللجان المتساوية الأعضاء لمهامها التي ينتظر التعويل عليها في خدمة عملية التدقيق، خاصة ما تعلق منها برقابة الجودة.

غير أن المهنيين يرون بأن هذه الإصلاحات على عمومها سيكون لها أثر كبير على جودة أداء مكاتب محافظي الحسابات في حال تطبيقها، خاصة في ظل توجه الجزائر إلى تبني معايير تدقيق تحكم المهنة كما هو معمول به في باقي الدول، وخاصة في ظل بروز بوادر التوافق مع معايير التدقيق الدولية، التي قد تلغي هيمنة السلطة التنفيذية على مهنة تستمد قداستها من استقلاليتها.

الكلمات الدالة: مكاتب محافظ الحسابات، جودة تدقيق الحسابات،، الرقابة على الجودة، الإصلاحات.

Abstract:

Focusing on quality has become of prime importance in the profession of auditing in Algeria. This came following a number of economic crises and financial scandals that revealed the weaknessof the adopted auditing system and inspection policy. As a result, the Algerian government took a set of measures that are aimed at achieving the highest quality in the professional performance. This study is, thus, aimed to find out the extent to which the reforms initiated by the Ministry of Finance have achieved their underlined goals and met the expectations of auditors, especially following the refusal of professionals to oversee the executive authority which, consequently, undermined its credibility and dependence. The gap between the overseeing body and professionals, especially as regards the issue of granting accreditation to foreign offices which was strongly opposed, is also highlighted in this study. No denying that a lot of reforms are still not implemented yet due to delays in the functioning of specialized committees and the auditing services. Notwithstanding, those reforms , if implemented properly, are expected to significantly impact the quality of professional performance especially that Algeria has adopted a set of international auditing standards which are likely to minimize the dominance of the executive authority over a profession that is based on transparency and independence.

Key words: reforms, quality control, quality of auditing, auditing offices

Le résumé:

La question du souci de la qualité est devenue une nécessité urgente au niveau des professions comptables en Algérie, en raison des crises économiques qu'a connues l'Algérie et qui ont impacté négativement son développement. Cette situation est accompagnée de nombreux scandales financiers qui ont confirmé la fragilité des mécanismes de contrôle représentés dans les bureaux d'audit qui jouent le rôle de contrôle. Cela a conduit l'Algérie à adopter une importante réforme des professions de la comptabilité, en particulier celle du gouverneur des compte sen prenant diverses mesures et en promulguant un certain nombre de lois qui devraient permettre d'atteindre la plus haute qualité dans la performance de la profession et des professionnels. L'objectif de cette réforme est d'atteindre La performance de la qualité pour les cabinets d'audit afin de servir les objectifs qui fondent la profession.

Dans le cadre de cette étude, nous avons tenté d'examiner le degré de satisfaction des gouverneurs des comptes à l'égard des réformes engagées par le ministère des Finances au

début de la décennie en cours, ces réformes qui ne sont pas toutes acceptées en particulier le refus des professionnels de métier d'être supervisé par l'exécutif en raison d'atteinte à sa crédibilité et son indépendance. L'étude a également montré l'écart entre l'exécutif et les professionnels à travers l'adoption de pratiques non consenties par les professionnels, telles que la question de l'accréditation auprès des bureaux étrangers, à laquelle il était opposés. En outre, il est bien connu qu'un grand nombre de ces réformes n'ont pas encore abouti à cause de rythme lent de réalisation qu'elles connaissent, Comme à titre d'exemple l'ouverture de l'Institut de formation spécialisée et la mise en place de comités paritaires pour les tâches sur lesquelles on devrait compter dans le processus d'audit, en particulier celles liées au contrôle de la qualité.

Toutefois, les professionnels estiment que ces réformes auront en général un impact significatif sur la qualité des performances de cabinet des commissaire aux comptes si elles sont appliquées, compte tenu en particulier de la tendance de l'Algérie à adopter des normes de contrôle de la profession applicables dans d'autres pays, notamment à la lumière de l'apparition de signes de conformité aux normes. L'audit international, qui peut abolir la domination du pouvoir exécutif sur une profession dont la sainteté découle de son indépendance.

Mots clés : cabinet des commissaire aux comptes, qualité d'audit, contrôle de la qualité, réformes.

تشكرات

أتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ

المشرف أ.د محمد العيد

لتفضله بقبول الإشراف على هذا البحث ومتابعته العلمية

كما أتقدم بجزيل الشكر والاحترام الخالص إلى كل من

ساعدني في إتمام هذا العمل من أساتذة ومهنيين.

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدهما بالصحة والعافية

إلى زوجتي وإخوتي وأخواتي دون استثناء

إلى كل من علمني حرفا

اهدي هذا البحث المتواضع راجيا من المولى عز وجل أن يجد الرضا والقبول.

الفهـــــــــــرس

الفهـــــرس	
المحتويـــــات	**الصفحة**
الملخص	
التشكرات	
الإهداء	
قائمة المحتويات	III-I
قائمة الجداول	V-VI
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	IIV
المقدمة	أ-ك
الفصل الأول: التأصيل العلمي والمنهجي لتدقيق الحسابات	2
المبحث الأول: أساسيات حول تدقيق الحسابات	3
المطلب الأول:تدقيق الحسابات نشأته وتطوره ومفهومه	3
المطلب الثاني: أهمية وأهداف تدقيق الحسابات	8
المطلب الثالث: أنواع تدقيق الحسابات	13
المبحث الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها	21
المطلب الأول: المعايير العامة	22
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	25
المطلب الثالث: معايير التقرير	27
المبحث الثالث: خطوات ومراحل عملية التدقيق	31
المطلب الأول: المعرفة الشاملة بالمنشأة محل التدقيق	32
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	39
المطلب الثالث: تدقيق الحسابات	52
المطلب الرابع: التقرير عن المهمة	63
الفصل الثاني: البيئة الدولية لتدقيق الحسابات وأثرها على المهنة في الجزائر	70
المبحث الأول: الهيئات الدولية المشرفة على المهنة والمعايير الدولية المنظمة لها	72
المطلب الأول: الهيئات الدولية المشرفة على التدقيق	72
المطلب الثاني: المعايير الدولية للتدقيق	82

المطلب الثالث: تبني واستخدام معايير التدقيق الدولية على المستوى العالمي	88
المبحث الثاني: تدقيق الحسابات في الجزائر	91
المطلب الأول: التطور التنظيمي لتدقيق الحسابات في الجزائر	91
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر	98
المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	107
المبحث الثالث: التوافق مع معايير التدقيق الدولية	117
المطلب الأول: أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر	117
المطلب الثاني: طرق وأساليب تبني معايير التدقيق الدولية	120
المطلب الثالث: مدى توافق المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق	122
الفصل الثالث: الإطار النظري والمفاهيمي لجودة تدقيق الحسابات والرقابة عليها	133
المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق	135
المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق	135
المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق	139
المطلب الثالث: فوائد جودة التدقيق ومخاطر عدم تحقيقها	144
المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات	145
المطلب الأول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل	146
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق	150
المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بالمنشأة محل التدقيق والعوامل البيئية الأخرى	158
المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق	164
المطلب الأول: ماهية رقابة الجودة	164
المطلب الثاني: أساليب الرقابة على جودة التدقيق	182
المطلب الثالث: تجارب بعض المنظمات المهنية في تحقيق جودة التدقيق	192
الفصل الرابع: جودة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل الإصلاحات –دراسة حالة التدقيق بعنابة–	197
المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	199
المطلب الأول: تبني الجزائر خيار الإصلاح	199
المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات	207
المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات	214
المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وخصائص عينة الدراسة	217
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة	217
المطلب الثاني: الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة	221

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	226
المطلب الأول: تحليل النتائج المتعلقة برضا المهنيين على الإصلاحات المتخذة	226
المطلب الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بأثر الإصلاحات على جودة التدقيق والرقابة عليها	235
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	247
الخاتمة	252
المراجع	
الملاحق	

قـــــــــائمة الجداول

الرقم	البيـــــــــــان	الصفحة
(01-01)	ظهور وتطور التدقيق	06
(02-01)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي	16
(03-01)	نموذج لقائمة استقصاء خاصة بالمقبوضات النقدية	49
(01-02)	معايير التدقيق الدولية الصادرة عن (IAASB)	85
(02-02)	موقف بعض الدول من تبني استخدام معايير التدقيق الدولية	89
(03-02)	المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها وما يقابلها من معايير الدولية	123
(04-02)	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"والمعيار الدولي 210 "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"	124
(05-02)	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"والمعيار الدولي 520 "الإجراءات التحليلية"	127
(06-02)	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" والمعيار الدولي 530 "عيينات التدقيق"	129
(01-04)	بعض أوجه الاختلاف بين القانون 10-01 والقانون 91-08	204
(02-04)	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر	216
(03-04)	معامل الاتساق الداخلي الكلي الفاكرونباخ	218
(04-04)	الاستبيانات الموزعة والمسترجعة	219
(05-04)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	221
(06-04)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	222
(07-04)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	223
(08-04)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	224
(09-04)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	225
(10-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالإشراف والتنظيم	226
(11-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة ببذل العناية المهنية	227
(12-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بعملية التكوين	228
(13-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بعملية التربص	230
(14-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد المتعلق بإصدار معايير التدقيق الجزائرية	231
(15-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بمراقبة النوعية	232
(16-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة معايير الخاصة بالمكاتب	233
(17-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بمعايير التقارير	234
(18-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بفتح سوق المهنة للمكاتب الأجنبية	235

(19-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالكفاءة والتأهيل العلمي	235
(20-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالموضوعية والحياد	236
(21-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالخبرة المهنية	237
(22-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالتدريب المستمر	238
(23-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بحجم وسمعة المكتب	239
(24-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالتخصص الصناعي	240
(25-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بأتعاب التدقيق	241
(26-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالتواصل الجيد مع العملاء	242
(27-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بمسؤولية محافظي الحسابات تجاه جودة التدقيق	242
(28-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالالتزام بمبادئ وآداب سلوك المهنة	243
(29-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالموارد البشرية	244
(30-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بتوزيع المهام على أفراد تتوفر فيهم الكفاءة المهنية المطلوبة	245
(31-04)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالمتابعة والإشراف لضمان الجودة في الأداء	245
(32-04)	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للوقوف على مدى رضا المهنيين بالإصلاحات المتخذة	247
(33-04)	نتائج التحليل الأحادي لأثر الإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل	248
(34-04)	نتائج التحليل الأحادي لأثر الإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق	248
(35-04)	نتائج التحليل الأحادي لأثر الإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على سياسات وإجراءات رقابة الجودة	249
(36-04)	نتائج التحليل الأحادي لأثر إصلاح مهنة محافظ الحسابات على جودة عملية تدقيق الحسابات	250

قـــــــائمة الأشكال

الرقم	البيـــــــــــان	الصفحة
(01-01)	تبويب تدقيق الحسابات	14
(02-01)	معايير التدقيق المتعارف عليها	22
(03-01)	خطوات مهمة تدقيق الحسابات	32
(04-01)	بعض الرموز الشائعة المستعملة في خرائط التدفق	50
(05-01)	أنواع تقارير التدقيق	67
(01-02)	علاقة مجلس مراقبة المصلحة العامة بدعم وتطوير المعايير الدولية للتدقيق	82
(02-02)	هيكل المعايير الصادرة عن (IAASB)	84
(03-02)	الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	99
(04-02)	تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة	100
(01-03)	علاقة الجودة بنظرية الوكالة	142
(02-03)	منهجية الدراسات حول قياس الجودة	147
(03-03)	التوظيف والولاء في مكاتب التدقيق	174
(04-03)	دور مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق	186
(05-03)	دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة على أعمال التدقيق	192
(01-04)	الدئرة النسبية لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	222
(02-04)	الأعمدة البيانية لتوزيع أفراد العينة حسب متغير االعمر	223
(03-04)	الأعمدة البيانية لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	224
(04-04)	الأعمدة البيانية لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	225
(05-04)	الأعمدة البيانية لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	226

قـــــائمة المـلاحق

الرقم	البيان
01	نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 700
02	استمارة الدراسة
03	نتائج تحليل استبيان الدراسة واختبار الفرضيات وفق برنامج SPSS

لقد عرف عصر العولمة تغيرات كبيرة في شتى مجالات الحياة نظرا لما تفرضه هذه الظاهرة من إلغاء للحدود بين دول العالم بشتى طبقاتها، بحيث أصبح لزاما على كل الدول أن تسعى جاهدة لتكون لديها اقتصاديات قادرة على المنافسة و الوقوف في وجه الغزو الخارجي و التحرر من التبعية في جميع المجالات، وكذلك ولوج الأسواق العالمية من أوسع أبوابها.

ولعل كذلك أهم ما ساعد وحفز على التوجه وبشكل كبير نحو بناء اقتصاديات صلبة بالإضافة إلى المنافسة الشرسة بين الدول هي تلك الأزمات الاقتصادية والنكسات والفضائح المالية المتعاقبة، ولعل أبرزها ما يعرف بالكساد العظيم في نهاية العشرينيات وبداية الثلاثينيات من القرن الماضي، كذلك بالنسبة للأزمة المالية العالمية التي ما تزال تلقي بضلالها على معظم دول العالم، كما لا ننسى انهيار بعض كبريات الشركات في العالم بسبب بعض التجاوزات التي أصبح لزاما وضع حد لها.

ولعل إصلاح مهنة التدقيق في تلك الآونة كانت السمة البارزة من خلال وضع معايير وقواعد تحكم المهنة وهذا بغية إضفاء مزيد من الشفافية والمصداقية على البيانات المالية التي كانت تخدم عدة أطراف داخلية منها و خارجية، مما دفع بالتفكير جديا في إيجاد وإرساء قواعد تتسم بالدولية تحكم هذه المهنة من أجل إعطائها وزن أكبر في الساحة الاقتصادية نظرا لأهميتها ودورها في حماية النشاط الاقتصادي.

أما في الجزائر فالتدقيق بالمفهوم المتعارف عليه يعتبر من المهن الحديثة نسبيا بالمقارنة مع الدول الصناعية وحتى العربية وهذا نظرا للتوجه الاقتصادي الذي كانت تتبناه الدولة، فسعي الجزائر للخروج من عزلتها والاندماج في الاقتصاد العالمي في ظل مفهوم العولمة، حيث قامت باعتماد الشراكة الأورومتوسطية وكذا سعيها الحثيث للانضمام لمنظمة التجارة العالمية، واستقطاب رأس المال الخارجي وتنشيط حركة الاستثمار الدولي، وذلك بإعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية وكسب ثقة المتعاملين الأجانب وحماية مصالحهم، ولأجل كل هذا، ارتأت الجزائر إلى سن مجموعة من الإصلاحات فيما يتعلق بالنظام المحاسبي للبلد وهذا سنة 2009 من أجل التكيف و التوافق مع معايير المحاسبة الدولية وهذا بتبني النظام المحاسبي المالي، ثم أتبعته سنة 2010 بإصلاح مهنة كل من الخبير محاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال القانون (10-01)، من أجل إعطاء مصداقية أكثر لعملية التدقيق في الجزائر وللحد من الفضائح التي هزت الاقتصاد الوطني، على غرار سوناطراك (1) و(2) و الخليفة بنك، بالإضافة لفضائح تبديد المال العام التي لا تكاد تخلو منها صفحات الجرائد.

1- إشكالية الدراسة.

تتمحور إشكالية الدراسة حول دور الإصلاحات المنتهجة في إطار القانون (10-01)، في بعث مهنة التدقيق والمعبر عنها بمحافظة الحسابات في الجزائر، والعمل على رفع كفاءة محافظي الحسابات وتعزيز استقلاليتهم ونزاهتهم والرقي بمستوى أدائهم للمهام التي يضطلعون بها، وهذا من خلال جملة من النصوص القانونية والإجرائية التي تم سنها من قبل الجهة الوصية على المهنة .

من خلال كل ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

- **السؤال الرئيسي:**

ما مدى نجاعة الإصلاحات التي مست مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وما أثرها على جودة التدقيق؟

ومن خلال هذا السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- **الأسئلة الفرعية:**

- ما مدى استجابة الإصلاحات المتخذة لتطلعات أصحاب المهنة؟
- ما هي الأسباب التي دفعت السلطة الوصية في الجزائر لاتخاذ مثل هذه الإصلاحات ؟
- ما مدى تجسيد هذه الإصلاحات في أرض الواقع و مدى نجاعتها و إلى أي حد خدمت الأهداف المرجوة منه؟
- ما مدى تماشي هذه الإصلاحات مع المعايير الدولية للتدقيق؟
- ما مدى تأثير هذه الإصلاحات على جودة التدقيق في الجزائر وكفاءتها؟
- ما هي عوامل ومحددات جودة تدقيق الحسابات في ظل معايير التدقيق ؟
- ما مدى تأثير نظام رقابة جودة التدقيق على عمل محافظي الحسابات؟
- إلى أي مدى يمكن أن تساهم هذه الإصلاحات في إرساء قواعد وإجراءات الرقابة على جودة خدمات مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر؟

2- فرضيات الدراسة:

للإجابة على مجمل التساؤلات فقد اعتمدنا على الفرضيات التالية :

- **الفرضية الرئيسية.**

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات مهنة محافظ الحسابات على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر.

- **الفرضيات الفرعية.**

- الفرضية الأولى: لا توجد موافقة ذات دلالة إحصائية حول رضا أفراد العينة بالإصلاحات التي عرفتها مهنة محافظة الحسابات.
- الفرضية الثانية: : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل.
- الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق.
- الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على مقومات رقابة جودة التدقيق.

3- تحديد إطار الدراسة:

تقتصر الدراسة على إبراز وعرض واقع الإصلاحات التي تبنتها وزارة المالية فيما يتعلق بمهنة محافظ الحسابات للنهوض بها وجعلها أكثر فعالية ومصداقية، وذلك من خلال جملة من النصوص التشريعية والقانونية، والتي ضمت العديد من الإجراءات والقواعد والتي من شأنها التأثير إيجابا على أداء مهنيي محافظة الحسابات، وبالتالي الارتقاء بجودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر، وكل هذا في غياب تبني معايير التدقيق الدولية أو إرساء معايير وطنية، والتي تعتبر المستوى الأمثل للأداء.

- **الحدود المكانية :**

تعالج الدراسة الواقع و الأثر الفعلي للإصلاحات المتبناة من قبل الوزارة الوصية فيما يتعلق بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث ستشمل مزاولي المهنة عبر إحدى ولايات الوطن، وذلك من خلال استبيان موجه للمهني المحاسبة ذوي العلاقة بتدقيق

الحسابات والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم اختيار عيينة من مكاتب الخبرة المحاسبية ومحافظي الحسابات المعتمدين والناشطين بولاية عنابة .

- **الحدود الزمنية :**

يرتبط مضمون و نتائج الدراسة بفترة بفترة الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر، وقوفا على الواقع الحالي للتدقيق الحسابات في الجزائر .

4- أسباب الدراسة:

- **الأسباب الموضوعية:**

- الفضائح المالية التي ضربت الاقتصاد الوطني في الجانب المالي و الاقتصادي (خليفة بنك، سونطراك 1-2).
- الرغبة في معرفة مدى جدوى ونجاعة الإصلاحات التي شملت التدقيق الخارجي في الجزائر ومدى استو فائها للنقائص التي كانت تعاني منها.
- قلة الدراسات التي عالجت موضوع التدقيق الخارجي من الناحية التنظيمية و القانونية.
- حداثة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بالمقارنة مع بعض الدول.
- فقدان الثقة في الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الخارجي و الدور الحقيقي الذي تلعبه في العالم بأسره من جراء تورط واحد من بين المكاتب الخمس الأكبر في العالم في مجال التدقيق في الفضائح المالية التي لحقت بكبريات الشركات الأمريكية، مما أثار الاهتمام بواقع أخلاقيات المهنة وكذا جودة عمليات التدقيق.
- قلة إن لم نقل انعدام الدراسات التي تطرقت لمعالجة موضوع جودة التدقيق في الجزائر، بالرغم من تسليط الضوء عليها دوليا.
- تسليط الضوء على إشكالية اهتمت بها منظمات دولية وحكومات، وهذا لما لها من تأثير على مستوى الاقتصاد المحلي والعالمي.

- **الأسباب الشخصية:**

- الإصلاحات التي مست مهنة محافظ الحسابات سنة 2010.
- يرتبط الموضوع بتخصص التدقيق و المحاسبة.

- اندراج الموضوع ضمن الميول الشخصي.

5- أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة بوجه عام إلى:

- التحولات الاقتصادية التي يفرضها الاقتصاد الجزائري وكذا سعيه لاستقطاب رؤوس الأموال الخارجية.
- النقائص التي يعانيها التدقيق الخارجي في الجزائر.
- الهزات و الفضائح المالية و الأخلاقية التي عصفت بكبريات الدول و على غرارها الجزائر، وهذا في ظل تذيل الجزائر لترتيب الدول بحسب تقارير منظمة الشفافية الدولية باحتلالها المرتبة 100 لسنة 2014..
- زيادة وعي مزاولي مهنة محافظ الحسابات بضرورة تبني و تطبيق المعايير سواء المحلية و الدولية من أجل إعطاء مصداقية أكثر للمهنة.
- حساسية مهنة محافظ الحسابات بالنسبة لاستقرار الاقتصادي في أي بلد.
- تزامن الدراسة مع سعي الجزائر الحثيث للانضمام لمنظمة التجارة الدولية وما تقتضيه من إصلاحات جوهرية لكل ما يتعلق بالاقتصاد المحلي خاصة فيما يتعلق منها بالجودة.
- إثراء المكتبة الجزائرية بهذا النوع من الدراسات نظرا لقلة البحث فيه.

6- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- توضيح الإطار النظري و العملي لمهنة محافظ الحسابات؛
- تحديد أهم الإصلاحات التي شملت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛
- تحديد مدى تجسيد هذه الإصلاحات في أرض الواقع ومدى استجابتها لتطلعات أصحاب المهنة؛
- إبراز أثر هذه الإصلاحات على جودة عملية التدقيق و انعكاساتها علي الاقتصاد الوطني بشكل عام؛
- إبراز مدى التزام مكاتب محافظ الحسابات بهذه الإصلاحات التي باشرتها الدولة.

7- الدراسات السابقة حول الموضوع

- **دراسة حميدات (2002)[1]:**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى شركات التدقيق التي تقوم بتقديم خدمات التدقيق لشركات المساهمة العامة الصناعية منها والخدمية، وذلك من خلال اختبار العلاقة بين جودة التدقيق، وبعض الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق، مثل حجم المكتب، عدد العملاء، فترة الاحتفاظ بالعملاء، الارتباط بمكاتب تدقيق عالمية، كما اختبر الدراسة العلاقة بين جودة التدقيق وبع العوامل المرتبطة بالعميل، مثل حجم منشأة العميل، الوضع المالي للعميل، وحجم النمو في المبيعات ومعدل المديونية، ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام مقياس عملي يمكن من خلاله قياس جودة تدقيق الحسابات، حيث يحتوي على عدد من البنود، تمثل المعايير المحاسبية الدولية والتعليمات المحلية التي يجب على الشركات الالتزام بها وعكسها في القوائم المالية السنوية، واحتوت عينة الدراسة على 81 شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة، تم تدقيقها من قبل 22 مكتب تدقيق، منها 06 مكاتب تدقيق كبرى والباقي مكاتب تدقيق صغرى، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن مستوى جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق فاق 70% لدى هذه المكاتب؛
- يختلف مستوى الجودة بين مكاتب التدقيق الكبرى والصغرى، وهو ما يفسر العلاقة الموجبة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق؛
- يعد حجم منشأة العميل، ووضعه المالي، وقوته المالية، من بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

- **دراسة أبو هين (2005)[2]:**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، من أجل رفع وتطوير أداء مكاتب التدقيق في فلسطين، وقد أظهر تحليل هذه الدراسة جملة من النتائج أهمها:

- يعتبر كلا من التأهيل العلمي والخبرة المهنية ومدى إلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابيا في جودة تدقيق الحسابات؛

[1] محمد محمود حميدات، **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2002.

[2] إياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في فلسطين**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة، 2005.

- يعد ارتفاع درجة المنافسة بين المكاتب ذات اثر سلبي على جودة أعمال التدقيق، وخاصة ما تعلق منها بتخفيض الأتعاب لأجل اجتذاب عملاء جدد.
- من شأن تبني مكاتب التدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب؛
- للمنظمات المهنية تأثير إيجابي على جودة تدقيق الحسابات، خاصة مع توفر الطابع الإلزامي لتبني نظام رقابة الجودة من قبل المكاتب المنضوية تحت إشرافها.

- **دراسة النوايسة (2006)[1]:**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة، وقد شملت الدراسة عينة تتمون من (32 مدققا) من بين مزاولي المهنة بالأردن، وقد توصلت الدراسة إلى أن:

- المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق؛
- العوامل المتعلقة بعملية تنظيم المكتب، هي أقل ما يؤثر على جودة تدقيق الحسابات؛
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

- **دراسة (2010) [2] Hazgui et autres :**

جاءت هذه الدراسة للوقوف على ما آلت إليه جودة التدقيق في فرنسا في ظل إنشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات سنة 2003، والذي تلى كل من قضيتي Enron و Worledcom، سنة 2001، وما صاحبه من أزمة الثقة فيما يتعلق بتقارير التدقيق، وقد اعتمد الباحثون على دراستين في هذا الشأن، الأول وثائقية، اعتمدت على تحليل التقارير السنوية والأدوات المستخدمة من قبل المجلس، أما الدراسة الثانية فكانت كمية، والتي شملت عينة من 12 مسئول ومراقب بالمجلس، وقد سمحت الدراسة باستخراج 16 مؤشر لتقييم نقص جودة التدقيق، تتعلق بكل من مشكلة كفاءة واستقلالية المدقق، وهو ما يجب مراعاته على المستوى التنظيمي والإجراءات الداخلية للمكتب وعلى مستوى إجراءات التدقيق.

[1] محمد إبراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، 2006.
[2] Hazgui M., Manita R. et Pochet C, **Les defaillances affectant la qualite de l'audit: une etude qualitative sur le marche français**, revue de comptabilité, N° 30, 2010 , p 18.

- **دراسة عمر الطويل (2012)[1]:**

هدفت الدراسة إلى إيضاح بعض بض المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق بالإضافة إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة التدقيق الخارجية على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في قطاع غزة، وقد أجريت الدراسة على 56 مدققا للحسابات، الناشطين بقطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى أن:

- هناك متغيرات لها تأثير إيجابي على جودة تدقيق الحسابات كحجم مكتب التدقيق ، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي، المنافسة بين مكاتب التدقيق، السمعة الجيدة لمكتب التدقيق؛
- هناك متغيرات لها آثار سلبية، ككثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق، بالإضافة إلى تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء؛
- من أكثر وسائل تحسين جودة التدقيق هو وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق، يليها إلزام مكاتب التدقيق بأن يجتاز موظفوها عددا معيننا من ساعات التعليم المهني المستمر.

- **دراسة بودربالة (2013)[2]:**

هدفت الدراسة إلى تحديد أهم المؤشرات التي يمكن الاستدلال بها على جودة التدقيق الخارجي في البيئة المحلية، كحجم مكتب التدقيق ، السمعة وقلة الدعاوي القضائية، بالإضافة إلى الالتزام بمعايير التدقيق وغيرها، وقد خلص استطلاع الرأي الذي أجري لبعض المهنيين حول مدى موافقتهم على هذه المؤشرات ومدى ملاءمتها للبيئة المحلية إلى:

- أهمية كل من حجم وسمعة المكتب والالتزام بمعايير التدقيق، وقلة الدعاوي القضائية في الاستدلال على جودة التدقيق؛
- اتفاق أفراد العينة المستجوبة على أن سمعة المكتب المهنية وشهرته، تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية في الاستدلال على الجودة؛
- أما فيما يتعلق بالتخصص ومدة ارتباط المدقق بالعميل والمنافسة بين مكاتب التدقيق، فتعتبر قليلة الأهمية بالمقارنة مع العوامل السابقة.

[1] سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة، 2012.

[2] سارة حدة بودربالة، **أهم مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية، دراسة استطلاعية لأراء بعض المهنيين**، مجلة دراسات ، العدد الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، جامعة الأغواط، 2013.

وما يمكن قوله، فقد جاءت هذه الدراسة للوقوف على مدى تأثير الإصلاحات التي باشرتها الجزائر والتي عرفتها مهنة التدقيق، على مختلف العوامل والمحددات التي تطرقت لها الدراسات السابقة، سواء ما تعلق منها بالمدقق أو بتنظيم مكتب التدقيق، مع إضافة محور متعلق بالرقابة على جودة التدقيق، باعتبارها الآلية الأساسية للحفاظ على مستوى معقول من حسن الأداء، يخدم مصلحة كل الفاعلين الاقتصاديين في المجتمع.

8- صعوبات الدراسة:

ككل دراسة أكاديمية واجه الباحث جملة من الصعوبات نذكر منها:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع، وخاصة أطروحات الدكتوراه فيما يخص دراسة حالة الجزائر في حدود علم الباحث؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم استقرار دور الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر؛
- عدم استجابة جميع أطراف العينة للإجابة على الاستبيان، وعدم جديتهم مع طول مدة الإجابة على الاستبيان واسترداده.
- الغياب الشبه دائم للمهنيين عن مكاتبهم، نظرا لكثرة التزاماتهم خارج المكتب، بالإضافة إلى تغيير بعض المهنيين لمقر نشاطهم دون التصريح بذلك للهيئات المشرفة، الأمر الذي يجعل من غير الممكن الوصول إليهم؛
- حداثة مفهوم الجودة في بيئة الأعمال الجزائرية نظرا لحداثة التشريعات الخاصة بها؛
- عدم اهتمام بعض المهنيين بالتطورات العالمية للمهنة بسبب انحصار اهتمامهم بالسوق المحلية.

9- المناهج المتبعة:

ومن أجل الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالدراسة و الإلمام بجميع جوانبها و اختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا، يتم الاعتماد على المنهج الإستقرائي والاستنباطي، و الذي يقوم على جمع البيانات الكافية حول موضوع أو ظاهرة أو ممارسات موجودة ومتاحة للقياس بشكل كمي من أجل دراستها وتحليلها و تحديد مميزاتها وأبعادها وتشابكها مع الظواهر الأخرى و تأثيراتها عليها، وهذا

علما أنه سيتم الاعتماد على استمارة الأسئلة كأداة لجمع المعلومات مدعمة بالمقابلات و الملاحظات الشخصية وهذا من أجل ضمان جودة ومصداقية أكثر للبيانات.

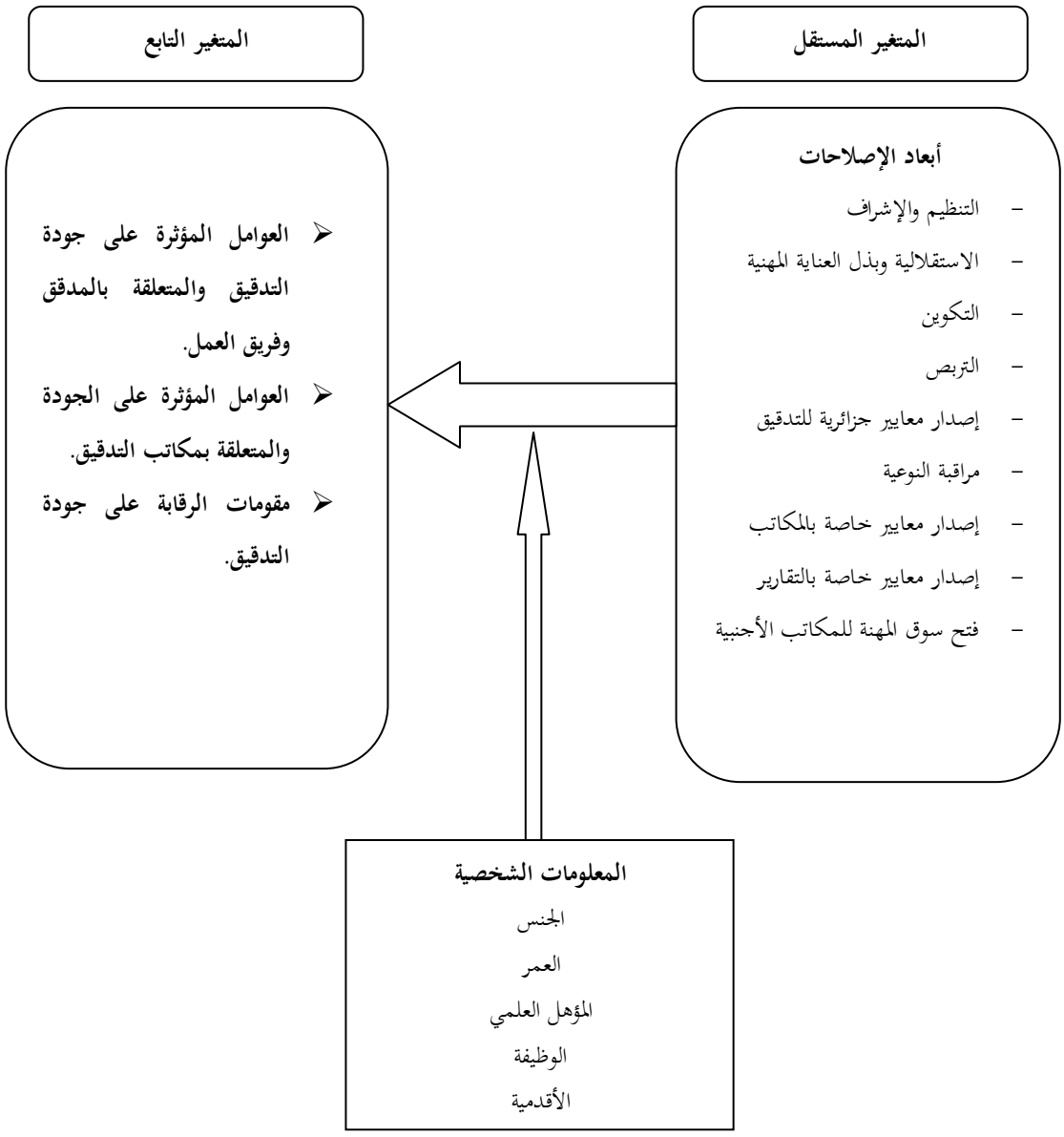
10- تقديم الخطة:

سيتم معالجة هذا البحث من خلال أربع فصول، ثلاثة منه في الجانب النظري و فصل تطبيقي.

- **الفصل الأول**: سيتم فيه معالجة الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات والتدقيق من جميع النواحي من خلال استعراض التعاريف المستقات في هذا الخصوص بالإضافة إلى التطور التاريخي للمهنة عبر الزمن و المعايير والقواعد التي تحكم المهنة في العالم.
- **الفصل الثاني**: ويتم التطرق من خلاله التطرق إلى التدقيق الخارجي في الجزائر والهيئات المشرفة عليها و العوامل التي تأثرت بها بالإضافة إلى مختلف الإصلاحات التي تم التطرق لها و الأسباب التي قادت لها ومدى نجاعتها.
- **الفصل الثالث**: ومن خلال هذا الفصل سيتم عرض كل ما يتعلق بجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وكذا انعكاساتها على الاقتصاد بشكل عام، ومختلف العوامل المؤثرة عليها وأساليب الرقابة عليها.
- **الفصل الرابع**: سيتم من خلاله جمع البيانات معالجتها بواسطة SPSS وتحليلها من أجل الوصول إلى مدى تجسيد الإصلاحات في أرض الواقع ومدى تأثيرها على جودة التدقيق.

11- نموذج الدراسة

وتشمل الدراسة الدالة الإحصائية الأبعاد المتعلقة بالإصلاحات وأثرها العوامل المرتبطة بجودة التدقيق سواء ما تعلق منها بالمدقق وفريق العمل أو بمكاتب التدقيق بالإضافة إلى أثرها على مقومات رقابة الجودة على أعمال التدقيق .



المصدر : من إعداد الباحث.

الفصل الأول:

التأصيل العلمي والمنهجي لتدقيق الحسابات

تمهـــيد:

إن التطور في مجال المال والأعمال واتساع نطاق المبادلات التجارية و زيادة تعقيدها، وبروز شركات المال وتعدد أصحاب المصالح فيها، بالإضافة إلى فصل الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة للعلن، كان له الأثر البالغ في ضرورة الاستعانة بجهاز رقابي يمكنه التكفل بضمان حقوق ذوي المصلحة في الكيان، ومن هذا المنطلق تم اللجوء إلى مدقق الحسابات كحل أمثل.

ولقد مرت هذه المهنة بالعديد من المراحل، عرفت خلالها تطورات شتى على المستوى النظري والعملي، وقد دفع تنامي الحاجة لها، إلى بذل مجهودات كبيرة لتطويرها من قبل الهيئات المشرفة عليها، من خلال وضع معايير تحكمها وتنقيحها كلما دعت الضرورة لذلك، هذا لمساعدة المهنيين في الاضطلاع بمهامهم بكفاءة وجودة عالية، من أجل الوصول للأهداف المرجوة من هذه المهنة.

وسنحاول في هذا الفصل الوقوف على الجوانب النظرية المتعلقة بتدقيق الحسابات، والتي نراها مرتبطة ومهمة لمعالج الدراسة.

المبحث الأول: أساسيات حول تدقيق الحسابات

نتيجة لزيادة الحاجة للتدقيق فقد تغيرت النظرة إليه، فهو يعتبر شكل من أشكال الرقابة وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها، حيث نال اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها، فمهنة التدقيق مهما اختلف نوعها فهي تلعب دور فعال في صيانة وحماية أموال الشركة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة، إذ أنه لا يخدم الشركة و مختلف مصالحها الداخلية فقط، بل يخدم أيضا مختلف الجهات الخارجية المتعاملة معها.

من هذا المنطلق فإننا سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة وتطور ومفهوم تدقيق الحسابات في المطلب الأول، وأهداف وأهمية التدقيق في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فيتمحور حول أنواع تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: تدقيق الحسابات نشأته وتطوره ومفهومه

أولا: نشأة وتطور تدقيق الحسابات:

المتتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد بأنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، إلا أن الفضل الأول في ظهور هذه المهنة يرجع أساسا إلى قدماء المصريين والرومان والإغريق، والذين كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها لتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم[1]، ولهذا فكلمة تدقيق بمعنى" Audit" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" وتعني "يستمع"[2].

وفي العصور الوسطى برزت الحاجة إلى وجود نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي، ولذلك بدأت أهمية تدقيق الحسابات تزداد، وأدرك الكثيرون أهمية الخدمات التي تقدمها، ومع بداية القرن الثالث عشر ميلادي تم وضع أسس للمهنة لترشد مدقق الحسابات في أداء عمله[3]، ومع حلول عصر النهضة في القرن الخامس عشر ميلادي وما بعده، اتسع النشاط التجاري نسبيا، إلا أنه ظلت

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**،الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن، 2005، ص05-06.
[2] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2011، ص18.
[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009،ص09.

تمارسه وحدات اقتصادية صغيرة تعتمد على الإدارة الشخصية المباشرة من قبل الملاك[1]، بالإضافة إلى ظهور نظرية القيد المزدوج خلال تلك الفترة والتي اكتشفها العالم الإيطالي Luca Paciolo سنة 1494م، والذي أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق[2]، وفي القرن السادس عشر وتحديدا في إيطاليا، ظهرت أول منظمة لمهنة تدقيق الحسابات، حيث تأسست كلية روكسوناتي Roxonati، ومن ثم أصبحت العضوية لهذه الكلية شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق[3]، ومع بداية القرن السابع عشر برز مدققي الحسابات المهنيين إلى الوجود[4].

بظهور الثورة الصناعية وازدهار التجارة في أوربا، أدى ذلك إلى بروز المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وزيادة رأس مالها، وقد أعتبر ذلك من أهم العوامل التي ساعدت على تطور مهنة المحاسبة و التدقيق، وزيادة الطلب على خدمات المحاسبين، وهذا نتيجة لظهور ما يعرف بالشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة[5]، وقد ترتب على ظهور هذا النوع من الشركات واتساعها انفصال الملكية عن الإدارة، والذي بمقتضاه تتنازل جماعة المساهمين عن حقها في الإشراف والإدارة لمدير أو أكثر، وقد يكون من المساهمين أو غيرهم، ونتج عن هذا الفصل بين حق الإدارة وحق الملكية، ظهور التباعد بين مصدر المعلومات الخاص بالشركة (الإدارة)، ومستخدمي هذه المعلومات (المساهمين)، وحتى يمكن حماية حملة الأسهم غير المشاركين في الإدارة من تبيعات عدم كفاءة الإدارة وإمكانية خداعها[6]، وبالتالي برزت الحاجة إلى الاستعانة بأداة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركات وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين، وقد تم التوصل إلى أن تكون هذه الأداة عبارة عن محاسبين مدربين ومؤهلين علميا وعمليا، وأطلق عليهم مراقبوا الحسابات أو مدققوا الحسابات.

ومنذ نشأة تدقيق الحسابات وحتى بداية الستينيات من القرن العشرين، فقد اقتصر على دراسة تطبيقية لتوضيح كيفية أداء عملية تدقيق الحسابات، دون التعمق في دراسة مفهومها أو الأسس العلمية التي تستند إليها، ويمكن القول بأن جذور المفهوم الحديث لتدقيق الحسابات يرجع إلى العمل الرائد الذي قام به كل من Mautz & Sharaf في كتابهما المشهور (فلسفة تدقيق الحسابات)، الذي أصدراه في سنة 1961م، وحاولا فيه ولأول مرة إرساء قواعد علم تدقيق الحسابات على أسس علمية وفقا

[1] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص 10.
[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 18.
[3] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص 11.
[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 10.
[5] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 18.
[6] عبد الرحمان بابنات وآخرون، مرجع سابق، ص 10-11.

للمفهوم الحديث للعلم، والذي على أساسه تم تشكيل (مجمع المحاسبين الأمريكي) في عام 1969م، لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة، وبدأت هذه اللجنة نشر تقاريرها الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات منذ عام 1972م.

ومنذ هذه الفترة بدأ ينظر إلى تدقيق الحسابات بنظرة أشمل وأوسع من ذي قبل، إذ لم تعد مجرد مراجعة خارجية لنظام المحاسبة المالية فحسب، وإنما امتد مفهومها ليشمل كافة مجالات المحاسبة في المفهوم الحديث المالية منها والإدارية، كما أصبحت وسيلة اتصال إضافية للمعلومات، لزيادة الثقة في المعلومات التي يتم إيصالها للمستخدمين لهذه المعلومات، وأصبح تدقيق الحسابات متماشيا مع مفاهيم الإدارة الحديثة، كعملية اتخاذ القرارات على أساس المعلومات المستقاة.

وأصبح الاتجاه الحديث لمهنة وعملية تدقيق الحسابات يسعى إلى اشتمالها على تدقيق المعلومات غير المحاسبية، والتي ينتجها نظام المعلومات الإداري والتي تعتمد عليها الإدارة إلى جانب المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتها، وأيضا مراجعة القرارات المتخذة، أو بمعنى آخر مراجعة مدى صحة وسلامة المعلومات وكذلك مدى صحة وسلامة القرارات المتخذة على أساس هذه المعلومات[1].

إلا أن ظهور حركة التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق فترجع بالأساس إلى نهايات القرن التاسع عشر، وهذا نظرا لتزايد الطلب على خدمات المحاسبين والمدققين من جهة، بالإضافة إلى ضرورة توجيه عنايتهم المهنية في مباشرة الأعمال الموكلة إليهم من جهة أخرى، كما أصبحت الحاجة ملحة للتعاون الجماعي بن المهنيين من أجل حمايتهم، فأنشئت أول منظمة في بريطانيا وهي جمعية المحاسبة بادنبره سنة 1854م من ثم في كندا سنة 1880م، تلتها كل من فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م وألمانيا سنة 1896م، كذلك استراليا في 1904م وفنلندا في 1911م، إلا أن ما تجدر الإشارة إليه هو أن مهنة التدقيق قد ظهرت في هذه الدول قبل ذلك، حيث كان هناك سجلات لقيد أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين فقط.

ومن ناحية التطور التاريخي للمهنة في العالم العربي فقد كان السبق لمصر في مزاولة مهنة التدقيق منذ سنة 1909م، تلتها بعد ذلك العراق سنة 1919م وهذا في ظل التشريعات المستمدة من القانون البريطاني، كذلك بالنسبة للبنان وسوريا من خلال القانون التجاري لكلا البلدين سنتي 1943م و1949م على التوالي، كما جاء بعد ذلك الدور على كل من فلسطين والأردن[2]، أما الجزائر فلم تعرف المهنة بمفهومها الحديث إلا خلال الربع الأخير من القرن العشرين وهذا نظرا لعدة اعتبارات تاريخية وأيديولوجية آنذاك.

ويبرز الجدول الموالي ظهور وتطور التدقيق عبر الزمن وكذا تطور القائمين عليه والأهداف التي وجد من أجلها حسب كل فترة.

[1] محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سابق، ص 11-12.
[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

الجدول رقم (01-01): ظهور وتطور التدقيق

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
2000 قبل الميلاد إلى 1700ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، معاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900م	الحكومة، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية
من 1970 إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1900	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: عبد الرحمان بابنات وآخرون، مرجع سابق، ص12.

ثانيا: مفهوم تدقيق الحسابات

تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، وبالرغم من الاختلاف الشكلي بين المفاهيم(*)، إلا أنها تصب في نفس السياق، ونذكر منها:

فقد عرف تدقيق الحسابات على أنه:" عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص فني مؤهل ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات، وفقا لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا"[1].

[1] محمد مسعد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص17-18.

(*) بالرغم من تعدد الأسماء والمصطلحات التي عرف بها القائم بعملية تدقيق الحسابات إلا أنها في المجمل تصب في نفس السياق، فالإتحاد الأوربي يطلق عليه المدقق القانوني، أما في بريطانيا فيطلق عليه مدقق السجلات، وفي الولايات المتحدة الأمريكية فيعرف بالمدقق، أما في فرنسا فيشار إليه بمحافظ الحسابات، وهذا على غرار الجزائر.

أما الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) فعرفت تدقيق الحسابات على أنه:" عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[1].

ومن خلال هذان التعريفان يمكن استخلاص أن تدقيق الحسابات:

- هو عبارة عن عملية منتظمة، تخضع إلى تخطيط مسبق لما سيقوم به المدقق من فحص واختبارات؛
- يقوم به شخص فني مستقل، يمتلك مؤهلات تمكنه من جمع الأدلة وقرائن الإثبات وتقييمها، بهدف إتمام مهمته بكفاءة وفاعلية.

كمـــا ينظر إليه على أنه:" فحص نقدي للتحقق من أن القوائم المالية السنوية تعكس وبدقة نشاط المؤسسة، وأنه يتم إعدادها وفقا للأطر المحاسبية التي تم تحديدها"[2].

وعرف كذلك على أن:" تدقيق الحسابات يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"[3].

كما تم تعريفه كذلك من قبل بعض الأكاديميين على أنه:" هو فحص القوائم المالية، ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية ونتائج العمليات خلال فترة معينة"[4].

ومن خلال هذه التعريفات، نستنتج أن:

- تدقيق الحسابات هو عبارة عن فحص نقدي للقوائم المالية، لفترة زمنية معينة؛
- كما يهدف تدقيق الحسابات إلى إظهار الوضع المالي الحقيقي للمشروع محل التدقيق؛
- كما أن المدقق مطالب بالخروج برأي فني محايد فيما يتعلق بمدى عكس القوائم المالية للوضع الحقيقي للمشروع؛

[1] عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الثانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013، ص 17.
[2] Alin Mikol, **Audit et Commissariat aux comptes**, édition e-theque, 12e édition, France, 2014, p09.
[3] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2013، ص07.
[4] سامي محمد الوقاد وآخرون، **تدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010، ص 21.

- كما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية هي إحدى أولويات عمل مدقق الحسابات، لما لها من أثر في إعداد القوائم المالية.

كما يطلق على تدقيق الحسابات كذلك "التدقيق القانوني" وبهذا فقد عرفه كل من Pascale et Débora على أنه: " نشاط يحكمه القانون ويمارس في إطار محافظة الحسابات، يهدف إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة، والتحقق من ملائمة وجودة التقارير المالية"[1].

أما القانون التجاري الفرنسي فقد عرف تدقيق الحسابات على أنه:" مصادقة محافظي الحسابات وتبرير آرائهم حول عدالة وموثوقية الحسابات السنوية، وأنها تعكس الصورة الصادقة لنتائج العمليات لسنة المنصرمة، وأنها تعكس الوضع المالي وأصول الشركة"[2].

من خلال هذين التعريفين يمكن فهم الهدف الجوهري من عملية تدقيق الحسابات هو إثبات مدى عدالة القوائم المالية، ومنه حماية حقوق ذوي المصالح في المشروع محل التدقيق.

والتعريف الشامل الذي يمكن استخلاصه من خلال ما تم عرضه هو أن:

"تدقيق الحسابات هو عملية منظمة يحكمها إطار مرجعي محدد، يضطلع بها فني مؤهل ومستقل ، من أجل الوقوف على مدى تمثيل القوائم المالية للوضع الحقيقي للمنشأة محل التدقيق خلال فترة زمنية معينة، وترجمة النتائج المتوصل من خلال رأي فني محايد يضمنه تقريره النهائي".

وبالتالي فتدقيق الحسابات يشمل:[3]

- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
- التحقق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية، كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة؛
- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف تدقيق الحسابات

أولا: أهمية تدقيق الحسابات

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية، خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة

[1] Pascale Kroll et autre, **Les Métiers de L'audit**, édition l'étudiant, France, 2010, p26.
[2] Gérard Lejeune et autre, **Audit et Commissariat aux Comptes**, édition Gualino, Paris, 2007, p34.
[3] محمد فاتح بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الطبعة الأولى، دار الجنان، عمان، 2016، ص 16.

عن إدارة المشروع مما يدعم ثقة تلك الجهات[1]، ولذلك يتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج عن النظام المحاسبي لمصلحة المستخدمين لها لترشيد أحكامهم وقراراتهم، من خلال تخفيض ما يعرف بخطر المعلومات الناتج عن صعوبة الوصول المباشر للمعلومات، كذلك التحيز من قبل معدي المعلومات، بالإضافة إلى كبر حجمها وتعقد عملية التبادل[2]، فأهمية التدقيق ينظر لها من منظور اعتماد المستخدمين على مخرجاتها، والمتمثلين في:

1- أهمية التدقيق للإدارة:

تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة لمدى كفاءة وفعالية أدائها وإشرافها على المهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة عند إعداد القوائم المالية وهذا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[3].

2- أهمية التدقيق للعميل

يعد التدقيق مهم كذلك بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق من عدة جوانب والتي من شأنها أن تنعكس إيجابا على مردودية المؤسسة وهذا لكون عملية التدقيق:[4]

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية؛
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛
- أساس لاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه المالي؛
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة؛
- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإيرادية؛
- أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

[1] خالد راغب الخطيب وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل، الأردن، 2009، ص 11.
[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، 2009، ص37.
[3] سامي محمد الوقاد وآخرون، مرجع سابق، ص 25.
[4] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 27.

3- أهمية التدقيق للملاك والمستثمرين

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية للاسترشاد ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي، وهذا لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم الاستثمارية إلى الوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولحماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة[1].

4- أهمية التدقيق للدائنين والموردين

يعتمد كل من الدائنين والموردين على تقرير مدقق الحسابات بشأن سلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات، وهذا قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

5- أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى

تلعب هذه المؤسسات دورا مهما في تمويل المشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي[2].

6- أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المشروعات، ولا يمكن للدولة ذلك دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من قبل جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا، وذلك لمعرفة مدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة رقم الأعمال والمركز المالي[3].

[1] سامي محمد الوقاد وآخرون، مرجع سابق، ص 26.
[2] رأفت سلامة وآخرون، مرجع سابق، ص 27-28.
[3] خالد راغب الخطيب وآخرون، مرجع سابق، ص 12-13. (بتصرف)

7- أهمية التدقيق لنقابات العمال

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمـــــدة، من أجل المفاوضة مع الإدارة لرسم السيـــاسة العامة للأجور وتحقيق مزايـــــا العمال[1].

8- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية ممكنة والتي تظهرها البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق قد تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة[2].

9- أهمية التدقيق للاقتصاد القومي

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماته وأهميته للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات، لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية المالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

والمدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقق الخطط وأهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من خلال استخدام إمكانياتها المتاحة بهدف مضاعفة الدخل القومي وكذا تنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين[3].

ثانيا: أهداف تدقيق الحسابات

تدقيق الحسابات وسيلة وليست غاية، تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات، التي تشكل قطاعات متنوعة في الاقتصاد القومي.

[1] نفس المراجع، ص 13.
[2] سامي محمد الوقاد وآخرون، مرجع سابق، ص 27.
[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 29.

وخدمات تدقيق الحسابات أصبحت وسيلة لإيصال المعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو الجهات المتعددة خارجها، وقديما كانت النظرة إلى أهداف تدقيق الحسابات قاصرة على أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية[1]، ولعل أهم ساعد على تبني هذه النظرة هو صغر حجم الوحدات وضآلة عدد العمليات المالية فيها، كذلك بالنظر إلى المدقق على أن مهنته هي تعقب الأخطاء الواقعة أثناء تطبيق الإجراءات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية[2]، إلا أن العبارة الشهيرة للقاضي الإنجليزي (Lopase) في قضية حليج الأقطان سنة 1896م، والتي وصف فيها المدقق بأنه: " كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين"، قد كان لها الأثر في إعادة النظر في أهداف التدقيق، وهي أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء وإنما تظهر هذه الأخطاء والغش عند قيام المدقق بمهمته[3]، حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقاديه منظمة للدفاتر والسجلات، وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين أو من قام بتعيينه عن نتيجة فحصه[4]، وقد ساهم في بروز هذا التوجه بالإضافة إلى أحكام القضاء الإنجليزي، كل من ظهور نظرية الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي، بالإضافة إلى كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها[5].

ويمكن بوجه الإجمال حصر أهداف التدقيق في مجموعتين أساسيتين هما الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة:[6]

1- الأهداف التقليدية

- التحقق من دقة وصحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر المشروع وسجلاته، ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛

[1] محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سابق، ص 19-20.
[2] عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة، بيروت، 2011، ص12.
[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص 09.
[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 08.
[5] عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص 13.
[6] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 25-26.

- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

2- الأهداف الحديثة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

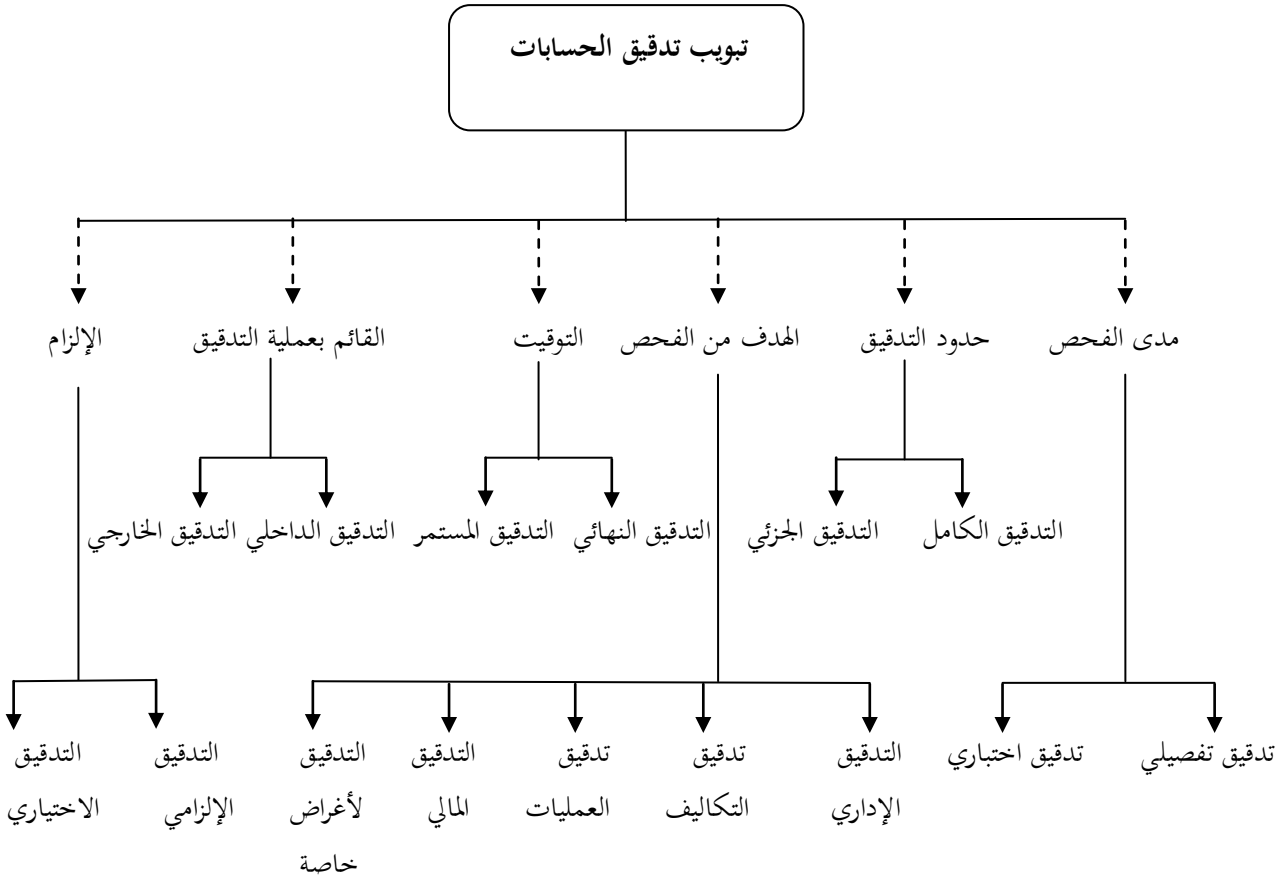
ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح هو الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع[1].

المطلب الثالث: أنواع تدقيق الحسابات

التدقيق أساسا هو وظيفة أو أداة فحص، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص مهني محايد مستقل ذو كفاءة لإبداء رأيه حول عملية قياس وتبويب وعرض المعلومات والأحداث المالية التي تمت في المنشاة، وهل تلتزم المنشأة بالمبادئ والمعايير المحاسبية عند قياس وتبويب وعرض تلك المعلومات، وبشكل عام يمكن عرض تبويب التدقيق على النحو الذي يمليه الشكل الموالي:

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص09.

الشكل رقم(01-01): تبويب تدقيق الحسابات



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص24.

بناءا على ما سبق نستطيع أن نبوب التدقيق وفقا لعدة أسس على النحو التالي:

- **من حيث القائمين بعملية التدقيق**: تدقيق خارجي، تدقيق خارجي؛
- **من حيث الإلزام**: تدقيق إلزامي، تدقيق اختياري؛
- **من حيث التوقيت**: تدقيق نهائي، تدقيق مستمر؛
- **من حيث النطاق أو الحدود**: تدقيق كامل، تدقيق جزئي؛
- **من حيث مدى الفحص**: تدقيق تفصيلي، تدقيق اختباري؛
- **من حيث الغرض**: تدقيق إداري، تدقيق التكاليف، فحص لأغراض خاصة.

أولا: من حيث القائمين بعملية التدقيق

1- التدقيق الداخلي:

قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المنشأة، من خلال القيام بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية، وذلك عند التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي، والتدقيق الداخلي يكون على مستوى المنظمة في شكل وظيفة تعمل بصفة مستقلة من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا وفق منهج محدد يساهم في إدارة المخاطر من قبل المسؤولين[1].

كما يمكن الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي أحد أدوات الرقابة الداخلية وكذلك أداة بيد الإدارة، على اعتبار أن القائم به هو موظف في المنظمة ويخضع لسلطتها.

2- التدقيق الخارجي:

يقوم به شخص مهني خارجي محايد ومستقل عن إدارة المنظمة، لغرض إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، والوضعية المالية، والمركز المالي للمنظمة، ومدى تصوير القوائم المالية لحقيقة المنظمة، أو في بعض الجوانب العملياتية والوظيفية الأخرى[2]، ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان، أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل[3]، وهذا راجع لأوجه الاختلاف بين النوعين والتي سنوجزها في الجدول التالي:

[1] Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'audit interne**, Edition Eyrolles, 9e édition, Paris, 2016, p61.
[2] عبد الرحمان بابنات وآخرون، مرجع سابق، ص19.
[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص16.

جدول رقم (01-02): أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	**الهدف**	تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة (من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات).	عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما (رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية لفترة محاسبية) معينة لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين
2	**العلاقة بالمنشأة**	موظف من داخل المنشأة (تابع).	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل).
3	**نطاق وحدود التدقيق**	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي، والعرف السائد، ومعايير التدقيق، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
4	**التوقيت المناسب للأداء**	– يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. – اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	– يتم الفحص مرة واحدة (نهائية)، أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). – قد يكون كامل أو جزئي. – إلزامي وفقا للقانون السائد.
5	**المستفيدين**	إدارة المنشأة.	المستخدمين المقصودين.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص47.

فبالرغم من الاختلافات سابقة الذكر إلا أن ذلك لا يلغي العلاقة التكاملية الحاصلة بينهما، فوجود نظام جيد لتدقيق الداخلي يعني تقليص المدقق الخارجي لحجم الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص، وبالتالي توفير الوقت والجهد، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق[1].

ثانيا: من حيث الإلـــــزام

1- تدقيق إلـــزامي:

هو التدقيق الذي تلزم المنشأة به وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة، حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة، ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشأة والمدقق تحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله.

2- التدقيق الاختيـــاري:

هو التدقيق الذي لا تلزم المنشأة بالقيام به، أي تقوم المنشأة بتعيين المدقق اختياريا دون أن يكون هناك إلزام قانوني أو تشريع بتعيين مدقق، لذلك فالتدقيق الاختياري يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، كما يمكن أن يكون التدقيق الاختياري كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة[2]، كأن يتم تعيين المدقق لمعرفة نصيب كل شريك في الشركة أو في حالة رغبة شريك الانفصال أو لغايات الاقتراض من البنوك[3].

ثالثا: من حيث التوقيـــــــت

1- التدقيق النهائي:

هو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية، أي في نهاية السنة المالية، يناسب هذا النوع من التدقيق المنشآت صغيرة الحجم لأنه غير مناسب للمنشآت الكبيرة لكثرة عمليتها[4]، ومن مزايا التدقيق النهائي:[5]

- أنه لا يعمل على تشويش وعرقلة عمل موظفي المنشأة محل التدقيق نظرا لأن المدقق يقوم بعملية التدقيق بعد إتمام عملية إعداد القوائم المالية الختامية من قبل الجهات المخولة بذلك داخل منشأة العميل؛

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص17. (بتصرف)
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص27.
[3] بن قارة إيمان، **واقع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014، ص 82.
[4] حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص30.
[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص27. (بتصرف)

- غير مكلف من الناحية الأتعاب والوقت، ومناسب للمنشآت صغيرة الحجم؛
- يقلل من خطر التواطؤ بين الموظفين والمدققين لأن التدقيق يتم نهاية السنة المالية؛
- أنه يؤدي إلى الابتعاد عن الروتين في أداء عمل المدقق.

فبالرغم من المزايا العديدة التي يتمتع بها هذا النوع من التدقيق إلا أن ذلك لا ينفي وجود بعض العيوب والتي يمكن حصرها فيما يلي:[1]

- فشله في اكتشاف ما تحويه الدفاتر والسجلات من أخطاء وتلاعب حال وقوعها؛
- القيام بالتدقيق في نهاية السنة المالية يؤدي إلى الإهمال من قبل العمال في أداء عملهم وهذا لعلمهم بأن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية عند القيام بالتدقيق؛
- يؤدي التدقيق النهائي إلى إرباك العمل وإرهاق الموظفين في مكتب التدقيق، خاصة في حالة قيام المدقق بالتدقيق لعدة منشآت التي تنتهي السنة المالية لها في نفس الفترة؛
- قصر الوقت اللازم للقيام بعملية التدقيق قد يؤدي إلى عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المطلوب لإبداء الرأي؛
- عدم ملائمة التدقيق النهائي للمنشآت كبيرة الحجم، وهذا نظرا لاحتوائها على كم كبير من العمليات المالية اليومية.

2- التدقيق المستمر:

هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بإجراء الفحص والاختبارات على مدار العام أي من خلال التردد على المنشأة عدة مرات خلال السنة المالية، ومن خلاله يقوم مدقق الحسابات بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به، وفي النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني المحايد، وذلك بعد مراجعة نهائية تلي إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، وللإشارة فهذا النوع يتلاءم مع المنشآت كبيرة الحجم والتي يصعب استخدام التدقيق النهائي فيها، وهو يقوم على العديد من المزايا أهمها:[2]

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، و التدقيق بشكل أوفى؛
- السرعة في اكتشاف الغش والأخطاء بدلا من تركه حتى نهاية السنة المالية؛
- الحد من فرص التلاعب بالدفاتر، لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المنشأة؛
- انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المنشأة، وذلك راجع لتردد المدقق على المنشأة باستمرار.

[1] نفس المرجع السابق، ص28.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص14-15.

رابعا: من حيث النطاق

1- التدقيق الكامل

وفي هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة، وقد كان هذا النوع من التدقيق يتم بصفة تفصيلية، بحيث يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات بنسبة 100%، وهذا راجع لصغر حجم المشاريع آنذاك وقلة عملياتها، وكنتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبرى وشركات المساهمة، بحيث لم يعد من المعقول قيام المدقق بفحص جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات فقد أصبح يتم هذا النوع من التدقيق بصفة اختبارية، وهو الشيء الذي زاد من الاهتمام بمتانة أنظمة الرقابة الداخلية للمشروعات[1].

2- التدقيق الجزئي

هو تدقيق جزء محدد من عمليات المنشأة وذلك عن طرق تكليف خطي من قبل الإدارة، كأن تتفق مع المدقق من أجل تدقيق مستندات عملية معينة، أو فحص عمليات جزء محدد من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المنشأة، وتكون مسؤولية المدقق محدودة بنطاق عملية التدقيقي فقط، وفيما قدم إليه من معلومات، ولذا يجب تحديد نطاق المراجعة الجزئية عن طرق اتفاق كتابي (رسالة ارتباط)، مع الجهة التي تكلف المدقق بالعملية، وعلى المدقق أن يبين في تقريره النتائج التي وصل إليها خلال عملية التدقيق[2].

خامسا: من حيث مدى الفحص

1- التدقيق التفصيلي

وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد ظهور المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة دون الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار[3].

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر،عمان، 2000، ص 27-28.
[2] نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 24.
[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، مرجع سابق، ص 42.

2- التدقيق الاختباري

وهو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق باختيار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بعملية الفحص، وعند الوصول للنتائج يتم تعميم هذه الأخيرة على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا مع ازدياد حجم المشروعات وتعقد عملياتها والاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية، كما يستطيع المدقق إتباع أحد الأساليب التالية عند التدقيق، إما بالاعتماد على الحكم الشخصي عند قيامه بتحديد حجم عينة الاختبار، وكذلك اختيار المفردات، أو بالاعتماد على الطرق الإحصائية (الأسلوب الإحصائي)[1].

سادسا: من حيث الغرض

1- التدقيق الإداري

أي تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، أي أن أموال المنشأة يتم صرفها بشكل اقتصادي، بحيث يتم الحصول على أحسن وأفضل خدمة بأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا التدقيق التأكد من مدى صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية عليها[2].

2- التدقيق المالي

وهو عبارة عن فحص نقدي للقوائم المالية للمنشأة والمتمثلة في الميزانية وحساب النتيجة بالإضافة إلى الملاحق، وهذا لإصدار حكم بشأن انتظام وعدالة الحسابات السنوية، وصدق عملياتها، وكذا التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية، من أجل الوقوف على الوضع المالي الحقيقي للمنشأة[3].

3- تدقيق التكاليف

تدقيق التكاليف يمثل التحقق من حسابات التكاليف ومدى الالتزام بمبادئ محاسبة التكاليف وإجراءات محاسبة التكاليف وبالتالي هو يضم:[4]

- التحقق من سجلات محاسبة التكاليف، مثل دقة التكاليف، بيانات التكاليف، وتقنيات حساب التكاليف؛
- التأكد من احترام مبادئ محاسبة التكاليف وخططها وإجراءاتها وأهدافها.

[1] غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص31.
[2] زهير الحدرب، مرجع سابق، ص 21.
[3] Olivier Herrbach, **Le comportement au Travail Des Collaborateurs De Cabinets D'audit Financier**, Thése de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse, France, 2000, p 18.
[4] A. Ramaswamy**, Cost Audit, Advanced Auditing And Professional Ethics**, The Institute of Chartered Accountants, India, 2001, p 01.

4- تدقيق العمليات

هو تدقيق ممنهج لأنشطة المنشأة في ضوء أهدافها، وذلك من أجل تقييم أدائها، وتحديد الأنشطة الغير فعالة والغير منتجة، وذلك بغية اقتراح توصيات من أجل تحسينها، وعلى العموم فتدقيق العمليات يعمل على مساعدة الإدارة في التحكم في عملياتها وأنشطتها، بالإضافة إلى تحسين أداء المنشأة [1].

5- التدقيق لأغراض خاصة

ويقصد به تدقيق موضوع محدد، بهدف البحث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج محددة، ويتم بتكليف خطي[2]، كأن يقوم أحد البنوك بتعيين مدقق في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل الذي يرغب في الحصول على قرض، أو تعيين مدقق للتعرف على حصة أحد الشركاء في إطار تصفية أحد الشركات.

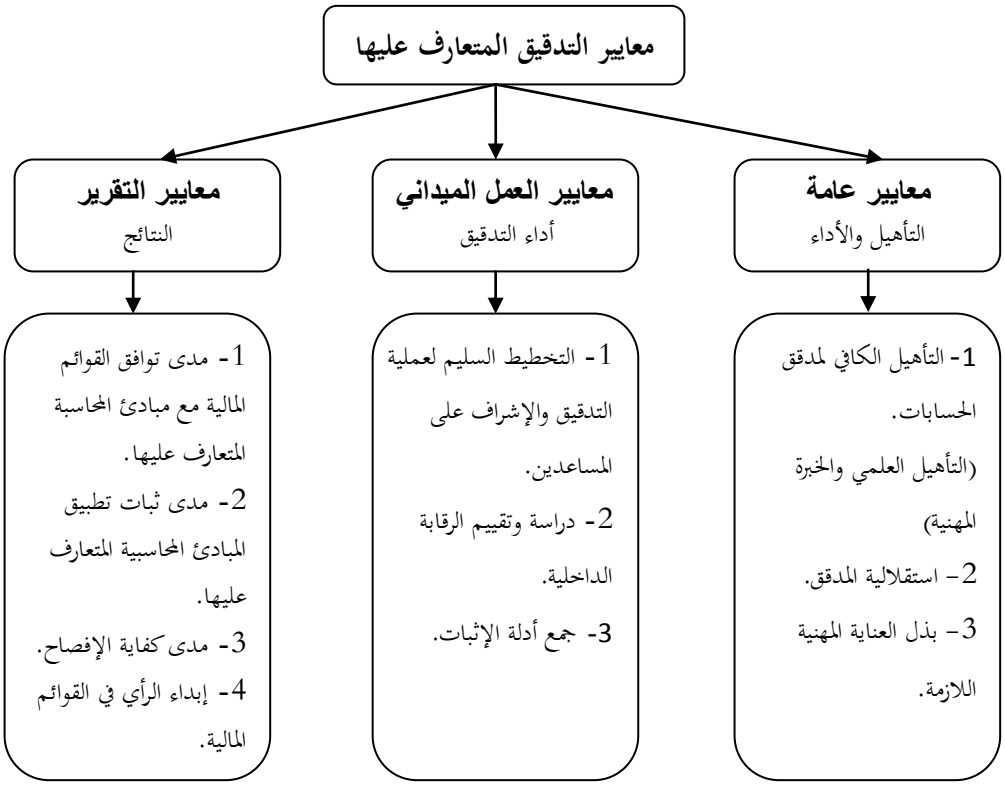
المبحث الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها

يعتمد تدقيق الحسابات كمهنة على مجموعة من المعايير ذات القبول العام، بين أوساط الهيئات المهنية التي تعنى بذلك، وتعتبر هذه المعايير بمثابة الشروط الإقصائية التي يجب على المدقق الالتزام بها قبل مزاولته للمهنة، أثناءها وبعد الانتهاء منها، ويرجع السبق في وضع هذه المعايير للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهذا سنة 1954م، وذلك ضمن كتيب "معايير التدقيق المتعارف عليها"، وقد تضمن هذا الكتيب ثلاث مجموعات كما يبينها الشكل رقم (01-02)، والتي سنتناول كل منها على حدا من خلال هذا المبحث.

[1] Phlippe Merle, **Mémento Audit et Commissariat aux Comptes 2015/2016**, Edition Francis Lefebvre, Paris, 2014, p519.

[2] زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص 35.

الشكل رقم (01-02): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: أرنيز ألفين، جيمس لوبيك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسطى، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 42.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أنفة الذكر لا تكفي لتوفير إرشادات شاملة للممارسين، ولكنها تمثل إطارا عاما يمكن الاعتماد عليه في ممارسة التدقيق، فالمجموعة الأولى من المعايير تتعلق بالتكوين الشخص للقائم بعملية التدقيق، أما المجموعة الثانية فتمثل الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بعملية الفحص، أما الثالثة والأخيرة فتتعلق بنتائج عملية التدقيق و إعداد تقرير التدقيق.

المطلب الأول: المعايير العامة

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بذلك أن الأشخاص الممارسين للرقابة وتدقيق الحسابات يجب أن يتمتعوا بمؤهلات تقنية والخبرة المهنية فيما يتعلق بالمحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى التحلي بالاستقلال والضمير المهني أثناء أداء المهام الموكلة إليه.

أولا: التأهيل والتدريب الكافي

ويقصد به التدريب اللازم الذي يجب أن يتحلى به مزاولوا مهنة تدقيق الحسابات الخارجي المستقل، ويشمل منهجا علميا موسعا يستدعي دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والعلوم المرتبطة بها، كما يتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على مسايرة المستجدات والإطلاع على المجلات المهنية والنشرات التي تصدر عن الهيئات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة، وكذا المشاركة في الندوات والاجتماعات التي تعقدها الهيئات المهنية في ذات الشأن[1].

وكل هذا من شأنه تعزيز ثقة الأطراف الذين يستعينون بخدمات المدققين، ويتحدد مدى كفاية التأهيل الذي يتمتع به المدقق من خلال التأهيل العلمي (الفني) والتأهيل العملي:[2]

1- التأهيل العلمي (الفني)

وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى الإلمام الكافي بجوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء رأيه وتقديم النصح فيما يعرض عليه من خلال عملية التدقيق.

2- التأهيل العملي

والغرض من ذلك أن يكون المدقق قد استوفى تربصا عمليا تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة من أجل الإحاطة بأصول المهنة وخصوصياتها.

ثانيا: استقلالية المدقق

يعتبر استقلال مدقق الحسابات من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فيما يتعلق بالتهديدات التي قد يتعرض لها المدقق، وترجع أهمية استقلال مدقق الحسابات لكونه أحد أهم معايير التدقيق، وأن استقلاله من أهم ما يعنى به مستخدمي القوائم المالية، وذلك لما يضفيه من الثقة حول حقيقة المعلومات التي تحويها تلك القوائم، ولذلك فإن استقلال المدقق يمثل حجر الزاوية لمهنة التدقيق وأهم المعايير العامة أو الشخصية للمهنة[3].

وهذا الاستقلال يعتبر بمثابة حالة ذهنية تجعل مدقق الحسابات مجرد من أي مصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد، وأن ينظر إلى الحقائق بموضوعية، وهناك بعدين للاستقلال مدقق الحسابات، أولهما الاستقلال الظاهري والذي يتعلق بعدم وجود مصالح مادية

[1] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات، 2014**، مرجع سابق، ص53.
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 39.
[3] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية، السكندرية، 2013، ص 132.

مع المنشأة محل التدقيق إلا ما تعلق منها بأتعابه، أما الشق الثاني فيتعلق بالاستقلال الحقيقي أو الذهني والذي يتعلق بعدم استجابة المدقق لأي ضغوطات من شأنها أن تفقده استقلاليته، وهناك العديد من العوامل التي من شأنها التأثير على استقلالية المدقق:[1]

- تقديم استشارات للمنشأة محل التدقيق؛
- الحالة المالية للمنشأة؛
- درجة المنافسة في سوق خدمات التدقيق؛
- حجم مكتب المراجعة؛
- طبيعة العلاقة بين المدقق والإدارة؛
- مدى وجود قيود على الفحص والتقرير.

ثالثا: بذل العناية المهنية اللازمة

يفرض هذا المعيار على مدقق الحسابات بالإضافة إلى التأهيل العلمي والعملي وكذلك التحلي بالقدر اللازم من الاستقلالية والحياد، أن يبذل جهده وكل طاقته باستعمال ما لديه مهارات في سبيل تقديم خدمات بكل أمانة وحسن نية سواء ما تعلق منها بعملية التدقيق أو إعداد التقرير، كل هذا في سبيل تقديم خدمات ذات قدر عال من الجودة، وحتى يتحقق هذا المعيار يجب مراعاة ما يلي:[2]

- على مدقق الحسابات مهما كانت طبيعته (مكتب أو شركة) مراعاة أداء خدمات التدقيق بحرص وعناية مهنية، تتوفر فيها درجة معقولة من المهارة الفنية والممارسة الأخلاقية التي تتناسب والدور المتوقع منه؛
- توظيف ما يتمتع به من فطنة وحكمة وتقدير شخصي في كيفية ومتى إجراء التدخلات والمعاينات اللازمة لإجراء الفحوصات؛
- الإشراف بالشكل المناسب على الأعوان المساعدين وتحديد أدوارهم بدقة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص132- 133.
[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 58-59. (بتصرف)

- على مدقق الحسابات مراعاة ارتباط هذا التقرير وما يتضمنه من رأي بأكبر قطاع من المستفيدين منه، سواء داخل المنشأة محل التدقيق أو خارجها؛
- كذلك يجب مراعاة الأهمية النسبية للعناصر التي يتم تدقيقها، وكذا تكافؤ تكاليف التدقيق والأهداف المرجوة منه.
- مراعاة الالتزام بمعايير تدقيق الحسابات.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات التدقيق الميداني وتنفيذها، باعتبارها تمثل الإرشادات اللازمة لإجراء عملية التدقيق، وتضم ثلاث معايير، وفيما يلي عرض لكل منها:[1]

- وجوب وضع مخطط واف لعملية التدقيق، كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق؛
- يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به، ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري على ضوئه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات؛
- يجب أن يكون إبداء الرأي حول البيانات المالية مبنيا على عناصر ثبوتية جديرة بالثقة.

أولا: التخطيط والإشراف على المساعدين

ينص هذا المعيار على أن المدقق مطالب بالتخطيط لما سوف يقوم به خلال عملية التدقيق، بتخصيص الوسائل اللازمة لنجاح عملية التدقيق وكذلك بتحديد العدد المناسب للمساعدين، كل ذلك وفق برنامج كتابي دقيق، وهذا من أجل إمكانية الرجوع إليه وإعادة تنقيحه إذا تطلب الأمر، كأن يقوم المدقق بتوسيع اختبارات التدقيق، أو تعديل التركيز على مرحلة من مراحل عملية التدقيق، أو تغير مواعيد إجراء المعاينات[2].

ويجب كذلك على المدقق أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من إتباعهم للخطة، خصوصا ما تعلق بالموظفين الجدد ومحدودي الخبرة، وهو مطالب كذلك بمراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون[3]، وكل هذا للتأكد من تنفيذ الخطة بطريقة مثالية و وفقا لمستوى الأداء المطلوب[4]، لأن أي خلل أو خطأ يتحمل مسؤوليته المدقق لا مساعدوه.

ويمكن إيجاز الأهداف الأساسية من عملية إعداد برنامج لمهمة التدقيق وتخطيطها فيما يلي:[1]

---

[1] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، 2014، مرجع سابق، ص55.
[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية**، مرجع سابق، ص59.
[3] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص48.
[4] خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، **دراسات في المراجعة**، الطبعة الأولى، جهاز الكتب بكلية التجارة ، القاهرة، 2016، ص427.

- يستعمل البرنامج كأداة رقابية، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق ومساعديه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية، والتاريخ المتوقع للانتهاء منها؛
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص، من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات التدخل وتوقيته؛
- يعتبر برنامج التدقيق الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص كل مفردة من المفردات؛
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل الذي قام بتأديته.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي يحث المدقق على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المنشأة محل التدقيق، هذا وقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه:" الآلية التي تهدف إلى إيجاد أو اكتشاف بطريقة عملية وسريعة، الأخطاء والغش، وهو كذلك يهدف إلى التأكد من أن كل التسجيلات التي تجسد الأحداث قد سجلت وفقا للقانون وللقواعد الخاصة بالمنشأة"[2]، وتعد نتائج هذا التقييم بمثابة الأساس الذي يبني عليه المدقق مدى حجم الاختبارات أو العينات التي سوف يطبقها المدقق، لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.

وقد جاء معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق غرضين هما:[3]

← الاعتماد على النظام نفسه، حيث أن المدقق ليس بإمكانه إعادة تسجيل جميع العمليات المحاسبية التي تمت، لأن وجود نظام ضبط داخلي يكفل تسجيل جميع العمليات بطرق صحيح، وإعداد قوائم مالية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمنشأة، أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف؛

[1] بن قارة إيمان، مرجع سابق، ص93-94.
[2] عبد الرحمان بابنات وآخرون، مرجع سابق، ص54.
[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص43.

← دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها مدقق الحسابات حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية.

ثالثا: كفاية أدلة الإثبات

وينص هذا لمعيار على ضرورة توصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية، يمكنه الاستناد عليها في إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية، ويقصد بأدلة الإثبات كل معلومة يتم الاستعانة بها من قبل المدقق للتوصل إلى ما إذا كانت البيانات محل التدقيق، قد تم تحديدها بما يتفق والمعايير الموضوعة ذات الصلة[1]، ويجب أن تتميز هذه القرائن والأدلة الثبوتية بخاصيتي الملائمة والكفاية، ملائمة من حيث ارتباطها الوثيق بموضوع التدقيق، أما كفايتها فترجع للتقدير الشخصي للمدقق.

ويمكن تقسيم أدلة الإثبات بوجه عام إلى فئتين:[2]

1- **داخلية:** وهي كل ما يوجد داخل المنشأة من دفاتر الحسابات والشيكات والمستندات، وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل ومحاضر جلسات مجلس الإدارة وغيرها؛

2- **خارجية:** فتشمل المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الاطلاع والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المنشأة محل التدقيق والتي من شأنها تأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

المطلب الثالث: معايير التقرير

تعتبر هذه المعايير بمثابة الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث يعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها، على الخبرة المهنية التي يكتسبها من مزاولته المهنة[3]، وينضوي تحت هذه الفئة، أربعة معايير وهي:

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، مرجع سابق، ص173.
[2] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص56.
[3] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2013، ص55.

أولا: إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها:

وينص هذا المعيار على ضرورة تبيان المدقق في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يمثل ضمنيا أن هذه المبادئ تعتبر معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت هذه القوائم تصور المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويمكن تبويب هذه المبادئ إلى ثلاث مجموعات[1]:

1- المبادئ العامة، وأهمها:

- مبدأ الاستمرارية؛
- مبدأ الفترة المحاسبية؛
- مبدأ الوحدة المحاسبية؛
- مبدأ وحدة القياس.

2- المبادئ الخاصة بقوائم الربح، ومنها:

- مبدأ الفصل بين الأرباح العادية وغير العادية؛
- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

3- المبادئ الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي، وأهمها:

- تبويب الأصول وفقا لخصائصها؛
- إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية؛
- أن تظهر الميزانية طبيعة وقيم الأصول والالتزامات ورأس المال.

ومما سبق فإن حكم المدقق على مدى عدالة عرض القوائم المالية، يجب أن يكون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، باعتباره الأساس الذي يستند إليه في حكمه.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص45-46.

ثانيا: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

وهذا يعني اطراد تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها من سنة لأخرى، وفي أثناء السنة نفسها، وهنا وجب على المدقق التطرق إلى ذكر ثبات استعمال المبادئ المحاسبية في تقريره، أو إذا استلزم ذلك استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه، وهذا في حالة ما إذا ترتب على هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات التي تحتويها القوائم المالية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات، بأن تغيرا طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة، لأن عدم الإفصاح عن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة[1]، والهدف من هذا المعيار هو:[2]

- ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة، بالإضافة إلى ضمان عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة؛
- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بعدد من العوامل:

- ✓ التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة؛
- ✓ التغير في بعض الظروف المحيطة بالمنشأة والتي توجب إجراء تغيرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة؛
- ✓ وجود خطأ في القوائم المالية ليس لها علاقة بالمحاسبة؛
- ✓ التغير في الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.

وكما سبق وذكرنا فالمدقق ملزم بإبداء رأيه في ما يتعلق بثبات المبادئ المحاسبية المطبقة، لما لها من تأثير جوهري على القوائم المالية، أما فيما يتعلق بالعوامل الأخرى والتي لها تأثير نسبيا على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة فيجب على المدقق الإفصاح عنها بطريقة مناسبة، دون إلزامية التنويه عنها في تقريره.

[1] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص58. (بتصرف)
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص46-47.

ثالثا: الإفصاح الكافي

بحسب هذا المعيار، فإن المدقق مطالب بالتحقق من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية، وعليه يمكن اعتبار أن البيانات الواردة في هذه الأخيرة، معبرة تعبيرا كافيا، ما لم يرد في تقريره ما يشير إلى خلاف ذلك، وهذا المعيار يؤكد مسؤولية المدقق في إقراره باحتواء القوائم المالية على الحقائق الهامة والمعلومات التي تعتبر ضروري لمستخدمي القوائم كالمساهمين والجهات الحكومية وغيرهم[1]، ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة في التعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية.

ومن المعلوم أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق العميل (مسيري المنشأة)، ومسؤولية المدقق هو معرفة مدى كفاية الإفصاح أو عدم كفايته، ففي حالة توصية المدقق بإجراء تعديل على القوائم المالية المقدمة له، فإن القرار النهائي حول عملية التعديل يعود للعميل وليس للمدقق، وهذا ما يقود إلى أنه في حالة ما إذا وجد المدقق أن الإفصاح غير كافي ولم يستجيب العميل لإجراء التعديلات المطلوبة، فإن المدقق لا يستطيع إلزامه بها، و إنما بإمكانه الإشارة إلى ذلك في تقريره، ويتم الحكم على مدى ملائمة الإفصاح وفقا لعدة اعتبارات، وهي كالتالي:[2]

- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور؛
- أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك المستمر؛
- أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا، خاصة في حالة تضارب المصالح، وأن الإفصاح يعود بالضرر على المنشاة، ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

رابعا: التعبير عن رأي المدقق

ينص هذا المعيار على أنه، يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي، ويكون رأيه فيها معبرا عن القوائم كوحدة واحدة[3]، ومن خلال سعي المدقق لإبداء رأيه حول مدى صحة القوائم المالية، وكذا تمثيلها لواقع المنشأة، فسيقوده ذلك لا محالة إلى أحد الآراء التالية:[1]

---

[1] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص51. (بتصرف)
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص47-48.
[3] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص 129.

1- **الرأي المطلق Unqualified Opinion**: ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق، من شأنها التأثير على صحة القوائم المالية، وهذا ما يعني أن القوائم المالية ممثلة لواقع المنشأة، وأن البيانات المالية معدة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

2- **الرأي المتحفظ Qualified Opinion**: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية، و إذا كان التحفظ له من الأهمية بمكان، بحيث يؤثر على صحة القوائم المالية إلى درجة كبيرة ويجعلها غير ممثلة لواقع المنشأة، فلابد من الامتناع عن إبداء رأيه أو إعطاء رأي معاكس، وتقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام:

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق، وكمثال ذلك اعتماد المدقق حسابات الفروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصيا، أو أن ردود المصادقات لم تصله من قبل المدينين؛
- التحفظات بشأن مخالفة بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون الشركات أو للنظام الداخلي.

3- **الرأي المضاد Adverse Opinion**: ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمنشأة، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال، وأن القوائم المالية لم تعد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية إبراز الأسباب المؤدية إلى هذا الرأي.

4- **الامتناع عن إبداء الري Disclaimer of Opinion**: ويصدر المدقق هذا الرأي عندما لا يحصل على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية، سواء أكان ذلك بسبب تضييق نطاق عملية التدقيق من حيث الزمن أو الكلفة، أو من خلال وجود ظروف استثنائية غير طبيعية.

المبحث الثالث: خطوات ومراحل عملية تدقيق الحسابات

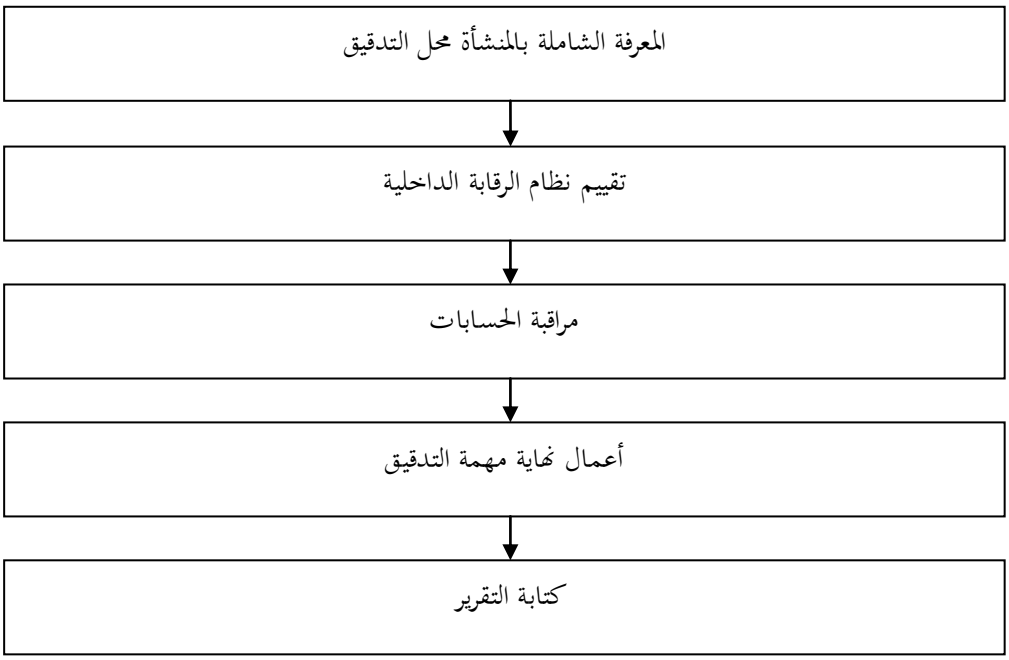
تعتبر مهمة تدقيق الحسابات عملية ممنهجة ومنظمة، تسير وفق خطوات متكاملة ومترابطة، بدأ من تاريخ تعيين المدقق إلى غاية إعداد تقريره وإبداء رأيه حول البيانات المالية، وفي جميع الحالات التي تستدعي الاستعانة بمدقق الحسابات أو ما يصطلح عليه بمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري والفرنسي، فمهمته تسير وفق أربع خطوات رئيسية وهي:[2]

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، مرجع سابق، ص95-96. (بتصرف)
[2] من الموقع: تاريخ التصفح 2017/08/11 18:13. https://www.l-expert-comptable.com/a/529542-la-methodologie-d-audit.html

- المعرفة الشاملة بالمنشأة محل التدقيق؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- فحص الحسابات المالية؛
- إبداء الرأي وتقديم التقرير.

وهناك من قسم مهمة محافظ الحسابات إلى خمس مراحل على غرار Baratay Christelle، وذلك بتجزئة بعض الخطوات، إلا أنها في المجمل لا تختلف عن التقسيم السابق.

الشكل رقم (01-03): خطوات مهمة تدقيق الحسابات



Source : Christelle baratay, **Comptabilité et Audit,48 fiches de cours**, Edition Gualino,5e édition, France, 2017, p209.

وسنتطرق إلى كل خطوة في مطلب على حدى بغية الإلمام الكافي بجوانب كل مرحلة.

المطلب الأول: المعرفة الشاملة بالمنشأة محل التدقيق

وهي مرحلة تتضمن نقطتين أساسيتين هما:

- التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته؛
- الحصول على معرفة عامة حول المنشأة محل التدقيق.

أولا: التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانات اللازمة لأداء المهمة

على المدقق أو محافظ الحسابات، بادئ ذي بدء، أي قبل الشروع في جمع المعلومات حول المنشأة التأكد من صحة وسلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التعارض والممنوعة التي تنص عليها القوانين والتنظيمات المعمول بها، وهي ما يتضمنه القانون (10-01) في الجزائر، وسنستعرض هذه الحالات بشيء من التفصيل في فصول قادمة، بالإضافة إلى ما جاء به دليل أخلاقيات المهنة.

وتختلف إجراءات التعيين تبعا للطبيعة القانونية للمنشأة محل التدقيق، فبالنسبة لشركات المساهمة يتم تعيينه من قبل الجمعية العامة للمساهمين، وفي الشركات الفردية فمن قبل صاحب المشروع، أما في شركات التضامن فمن قبل الشركاء المتضامنين لا غير، وفي كل الأحوال يجب أن يكون قرار التعيين مكتوبا[1]، وللاضطلاع بمهمة التدقيق يجب على وحدة تدقيق الحسابات أن تمتلك الموارد المادية والبشرية اللازمة، لأن الأعمال تتطلب التقنيات والتفكير والحس السليم، ومما لا شك فيه فإن الأشخاص ذوي الكفاءة والدقة و روح التوليف هي شرط لا غنى عنه لنجاح هذه المهمة.[2]

وفي ذات السياق نص المرسوم التنفيذي رقم (11-31)[3]، على إلزامية حيازة محافظ الحسابات محل مهني سواء عن طريق ملكيته أو استئجاره على أن تتوفر فيه شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة في أحسن الظروف، أما المرسوم التنفيذي رقم (11-32)[4]، فقد ألزم محافظ الحسابات بتوضيح قيمة الموارد المرصودة للمهمة، والمؤهلات المهنية للمتدخلين (المساعدين)، وهذا انطلاقا من الاطلاع على تنظيم الكيان وفروعه، وتقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

وقد قام الباحث بمقاربة مع التشريعات الجزائرية في هذا الإطار، والمتعلق بسلامة التعيين توفير الإمكانيات اللازمة، وذلك يرجع بالأساس إلى إظهار مدى عناية القوانين والتشريعات المكملة بهذا الجانب، وإعطائه حيز من الإصلاحات التي تم مباشرتها، لضمان عملية تدقيق ذات مستوى عال من الكفاءة والجودة.

ثانيا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

[1] عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، دار لنشر والتوزيع، العراق، 1999، ص62.

[2] Mokhtar Belaiboud, op-cit, p 135.

[3] المرسوم التنفيذي رقم (11-31)، المؤرخ في 11/27/ 2011،المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 05، العدد 07، ص22.

[4] المرسوم التنفيذي رقم (11-32)، المؤرخ في 27 /2011/11،المتعلق بتعيين محافظي الحسابات ، المادة 07، العدد 07، ص23.

مهما بلغت تجربة وكفاءة محافظ الحسابات، فإنه ليس بإمكانه فحص الحسابات والحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، دون الإلمام ببعض المؤشرات وكذا جهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المنشاة محل التدقيق، و يعتبر الحصول على المعرفة الشاملة والعامة حول الكيان محل التدقيق بمثابة فرصة للمدقق لوضع إطار مرجعي يخطط من خلاله عملية تدقيق الحسابات، وممارسة حكمه المهني لتقييم المخاطر والأخطاء الجوهرية التي قد تحويها الحسابات خلال فترة تدقيقه للكيان، وتتعلق هذه المعرفة بنشاط الكيان، وبيئته، والعناصر ذات الصلة بتدقيق الحسابات.

1- نشاط وبيئة المنشأة

طبيعة نشاط المنشأة من شأنه إعطاء المدقق نظرة عن طبيعة المخاطر ومجالاتها المحتملة، وكنتيجة لذلك إمكانية تحديد المجال العام لأعمال التدقيق، لأن الحسابات التي ستخضع للتدقيق ماهية إلا ترجمة للمعاملات وحالة الكيان في بياناتها المالية والمحاسبية، ومعرفة النشاط وبيئة الكيان يمكن إدراكها في عدة جوانب، وهي : [1]

- **طبيعة النشاط المزاول:** على غرار:
  - نشاط إنتاجي؛
  - نشاط تداولي؛
  - نشاط خدمات؛
  - نشاط عقاري؛
  - نشاط مصرفي؛
  - نشاط التأمينات؛
  - مجال التعاونيات.

فبعض الأنشطة وإن كانت في نفس الفئة، إلا أنها قد تكون لها خصائص مختلفة تبعا لطول دورة النشاط، فمثلا بعض الأنشطة قد تتميز بالموسمية مثل الأنشطة السياحة، والبعض الآخر قد لا يتأثر بالتغيرات الموسمية مثل أنشطة البحث والتطوير أو الخدمات التكنولوجية، وبعض الأنشطة قد تكون دورة نشاطها لا تتعدى بضعة أيام، بينما هناك من تتعدى دورتها السنة، وبالتالي معرفة طبيعة النشاط له أهمية بالغة في عملية تخطيط مهمة التدقيق وطرق اختيار العينات لإجراء الاختبارات.

[1] Jean-Luc Barlet et autre, **Mèmento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019**, Editions Francis Lefebvre, France, 2017, p 602-604.

- **السوق والظروف الاقتصادية العامة**

إن معرفة طبيعة السوق الذي تنشط فيه المنشأة محل التدقيق، وكذا الأسواق التي تخطط للتخلي عنها، ومن هذا المنظور فهو يعمد إلى معرفة قطاعية بالسوق، لتحديد ما إذا كان السوق نشطا أو مستقرا أو يعاني من ركود، وهذا بغية التعرف على مدى تمركز الكيان في السوق، وكذلك مدى التطور الذي يشهده، والأفاق المتوقعة له، ويستعين المدقق في سبيل ذلك بقواعد البيانات والدراسات القطاعية لكسب المعارف حول الأسواق العالمية والمحلية ووضع الكيان داخله، ومن خلال دراسة ظروف السوق يمكن استخلاص مجموعة من المخاطر، على غرار إمكانية انعكاسات مخاطر السوق على المبيعات ومعدل الهامش، ارتفاع التكاليف الناجمة عن بدء نشاط جديد.

- **البيئة التنظيمية**

تخضع بعض الأنشطة لأنظمة محددة جدا، تفرض التزامات محددة على أصحاب المصلحة في القطاع، فبالإضافة إلى المعايير المحاسبية، فهي كذلك ملزمة بنصوص تنظيمية محددة في شكل لوائح وتوصيات صادرة عن الهيئات المشرفة على القطاع، كاللوائح الخاصة بالصناعات النووية أو الصيدلانية والقطاع البنكي.

وبالتالي فعلى المدقق مراعاة الإطلاع على اللوائح والقوانين الخاصة بالقطاع الذي ينشط فيه الكيان ، بغية الوقوف على مدى التزامه بها وهذا بالرجوع إلى مراسلات الواردة من الجهات الرقابية المخولة قانونا، لأجل التعرف على المخاطر التي قد تنجر عن ذلك ،كالغرامات والتعويضات، والتي من شأنها كذلك التأثير على استمراريتها في بعض الحالات .

- **المبادئ المحاسبية**

كما يجب على المدقق الوقوف على المبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الكيان، سواء ما تعلق منها بالقوائم المالية الخاصة أو الموحدة، وهذا بغية التحقق من مدى كفايتها، وكذلك لمعرفة مدى ملائمة الإطار المحاسبي المطبق وخصوصية الكيان المدقق.

ويسمح الإلمام الكافي بالطرق المحاسبي من قبل المدقق بمعرفة: [1]

- التغيرات التي قد تطرأ على الطرق المحاسبية المطبقة من الكيان؛
- التطورات التي قد تطرأ على المعايير المحاسبية المطبقة من قبل الكيان أو النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بإعداد البيانات المالية.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 42. (بتصرف)

- **القيود البيئية المفروضة**

مع تطور النصوص القانونية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة عليها، أصبح منوطا بالمدقق الاهتمام بالمخاطر البيئية الناجمة عن نشاط الكيان، لأن عواقبها يمكن أن تكون كبيرة ومؤثرة عليه، وبالتالي أصبحت معرفة طرق الإنتاج والمواد المستعملة في ذلك لها أهمية بالغة في العديد من قطاعات الإنتاج، كنشاطات الصناعات الكيماوية.

2- خصائص الكيان:

كما يعد معرفة الخصائص التي يتمتع بها الكيان محل التدقيق ذو أهمية بالنسبة للقيام بعملية تدقيق مبنية على أساس خطة مناسبة، تتلاءم وحجم الكيان وحجم تعاملاته، ونمط نشاطه، ويمكن عرض أهم الخصائص التي يجب على مدقق الحسابات الإلمام بها، وذلك على النحو التالي:[1]

- **أصناف العملاء**

إن معرفة أصناف العملاء الذين يعتمدون على الكيان الخاضع للتدقيق، يعطي المدقق نظرة حول طريقة التدقيق التي يمكن أن ينتهجها في عملية جمع البيانات وكذا عملية التدقيق، وهذا انطلاقا من حجم المعاملات مع الزبائن وكذا موقعهم الجغرافي.

- **حجم الكيان**

إن حجم الكيان وعدد فروعه وتوزيعها الجغرافي يكتسي أهمية بالغة في توجيه عملية التدقيق، كما تمكنه من أخذ نظرة حول جودة إجراءات الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال في المنشآت الصغيرة جدا بالكاد توفر فصلا مرضيا بالمهام، مما قد يتطلب زيادة في حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق من أجل التأكد من العمليات التي قد تنشأ في هذا الإطار.

- **وسائل الإنتاج**

تستمد طبيعة أنشطة المنشأة مباشرة من وسائل الإنتاج اللازمة لتنفيذ هذا النشاط، فإن النشاطات الصناعية الكبرى تستوجب القيام باستثمارات كبيرة، وكنتيجة لذلك يتطلب تمويلا دائما ومتكررا، وهو ما يتطلب استخدام موارد تكنولوجية لمعالجة هذه العمليات التي تتسم بالتكرار، وهو ما يعطي فكرة عن تقدم وكفاءة الإجراءات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية.

[1] Jean-Luc Barlet et autre, op-cit, p 603-604.

- **الوضع المالي للمنشأة**

من خلال تقارير التدقيق للسنوات السابقة، بوسع المدقق معرفة الوضع المالي للكيان بمعناه الواسع، من حيث قوته المالية، أو سيولته، أو تمويله (استقلاله المالي)، فإن عدم كفاية المجال المالي للكيان تقود المدقق إلى طرح مسألة إمكانية استمرارية الاستغلال وهو ما يستدعي من المدقق بذل المزيد من الاختبارات في هذا الشأن.

- **اللجوء إلى الأسواق المالية وطبيعة ملكية الأسهم**

وعلى هذا الأساس فإن الطريقة التي تستخدم بها السوق المالية وطبيعة مساهمتها يجب أن تأخذ في الاعتبار، بسب ارتباطها بالتزاماتها فيما يتعلق بالإبلاغ المالي، وكذا عملية توزيع الأرباح.

- **الوضع الاجتماعي للكيان والالتزامات الاجتماعية**

يجب على المدقق معرفة حالة الكيان محل التدقيق تجاه الالتزامات الاجتماعية التي قد تكون لها عواقب مالية وقد تتجلى هذه الالتزامات في عدة صور:

- التعهدات الناتجة عن المخططات الجماعية التي تطبق على قطاع النشاط؛
- الالتزامات الناشئة عن اتفاقيات محددة مع فئات معينة من الموظفين أو مع جميع الموظفين، بشأن بعض التعويضات كمعاشات التقاعد؛
- الالتزامات المرتبطة بمنح مساعدات محددة.

ثالثا: انطلاق الأشغال

بعد الحصول على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المنشأة، من خلال الخطوات السابقة، يتم تجميع هذه المعلومات في ما يعرف بالملف الدائم، وهذا نسبة لصفة الديمومة النسبية التي تتحلى بها هذه المعلومات، والتي من خلالها يتمكن من تحديد برنامج تدخله[1].

1- الملف الدائم:

وكما سبق وأسلفنا الذكر، فإن الملف يحتوي على معلومات لها صفة الدوام، ويتم الاستفادة منها حتى خلال السنوات المالية المقبلة، ولسهولة الرجوع إليها من قبل المدقق فهو يقوم بجمعها في ملف واحد، يسمى بالملف الدائم، ويحتوي هذا الملف على:[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 44.

- عموميات حول المنشأة محل التدقيق، بطاقة فنية لها،شكلها القانوني، فروعها، طبيعة نشاطها، تاريخ تأسيسها، منتجاتها؛
- معلومات محاسبية ومالية، مثل السجلات والدفاتر الممسوكة، الطرق المحاسبية المستعملة، الخرائط التنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق تقييم وإظهار الحسابات، السياسة المالية، وضعية الخزينة، التمويل، والنسب المالية المتخلفة؛
- معلومات قانونية، ضريبية، واجتماعية حول المنشأة، كالقانون التأسيسي، قرار تعيين محافظ الحسابات، أدلة الإثبات المتعلقة بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين، وأسهم كل منهم، النظام الضريبي الاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت؛
- نظام الرقابة، وكل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام، كتوزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع وغيرها؛
- النظام الإداري المستعمل في المنشأة، الصلاحيات والمسؤوليات؛
- قائمة بأسماء الموظفين المسئولين ونماذج توقيعاتهم؛
- الخصوصيات التجارية، قطاع النشاط، موقع المؤسسة في السوق، الزبائن والسياسة التجارية؛
- الحسابات الختامية لبعض السنوات السابقة؛
- معلومات حول المعلوماتية، كالعتاد، والأنظمة والبرامج المستعملة.

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة متى دعة الضرورة لذلك، وحذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد الملخصات للوثائق ذات الأحجام الكبيرة، وبالتالي فالملف الدائم هو عبارة الترجمة الكتابية لمختلف المعلومات التي تم جمعها وتبويبها في المرحلة السابقة.

2- إعداد برنامج التدقيق الأولي:

بعد زيارة المنشأة محل التدقيق، ودراسة أعمال هذه المنشاة، وتحليل بعض النسب، بالإضافة إلى القيام بتقييم موجز لرقابة الداخلية، يقوم المدقق بتصميم برنامج مبدئي لتدخله، وهذا البرنامج يصمم بحسب مستوى مخاطر التدقيق التي يقبلها المدقق، المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة [2].

[1] مرجع نفسه، ص 30.
[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006، ص53.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعين على المدقق الاهتمام بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال إجراء مجموعة من الاختبارات التي يراها لازمة لذلك، وهذا لتحديد نقاط قوة وضعف هذا النظام، وتقدير المخاطر الجوهرية، مما يساعد المدقق في وضع خطة تدقيق ملائمة يمكن من خلالها تحديد مدى حجم وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها في عملية التدقيق.

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

عرفت لجنة رعاية المنظمات COSO الرقابة الداخلية بأنها:[1]

" مجموعة من الإجراءات التي ينفذها مجلس الإدارة وموظفو المنشأة، وهذا لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية":

- تحقيق وتحسين العمليات، (كفاءة وفعالية العمليات)؛
- دقة المعلومات المالية؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

كما تعرف من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين، على أن:[2]

" الرقابة الداخلية هي عبارة عن الخطة التنظيمية أو الإدارية، وكافة الطرق والمقاييس التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مسبقا".

وفي ضوء هذين المفهومين السالفين فإن الهدف من استحداث نظام رقابة داخلي يكمن بالأساس في:

- حماية أصول المنشأة وممتلكاتها من السرقة و الاختلاسات وسوء التسيير؛
- ضمان دقة البيانات والمعلومات التي تحويها القوائم المالية، حتى يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين؛
- إتمام الأعمال بكفاءة وفعالية، وذلك دون إهدار للوقت والجهد؛
- تشجيع الالتزام بالقوانين والسياسات المعمول بها داخل المنشأة.

[1] Alin Mikol, op-cit, p70.

[2] حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2014، ص 293.

ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

باعتبار أنه لا يوجد نظام موحد للرقابة الداخلية يمكن تطبيقه على جميع المنشآت بغض النظر عن طبيعة أنشطتها، وأحجامها، وأنظمتها، وظروفها، ولكن من المتصور وجود مجموعة من المقومات والركائز المترابطة، التي من شأنها أن تكسب أي نظام رقابة داخلية سمة الفعالية وتجعل منه سليما بما يكفي لتحقيق أهدافه، وعلى النقيض من ذلك فإن أي خلل أو قصور فيها من شأنه أن يحد من فعالية هذا النظام، ويمكن حصر هذه المقومات فيما يلي:[1]

1- التنظيم الإداري الجيد:

يجب وضع خطة تنظيمية و إدارية جيدة ودقيقة، وجوهر التنظيم الإداري الجيد هو التحديد الدقيق والواضح للسلطات والمسئوليات، سواء لكل فرد أو قسم أو إدارة بالمنشأة، وذلك بالشكل الذي يضمن عدم التداخل والازدواج في الواجبات، أو التعارض في الاختصاصات،أو التنصل من المسئوليات، ولتحقيق ذلك يجب أن يتوافر في التنظيم الإداري العديد من المبادئ والخصائص منها:

- **الفصل بين الوظائف المتعارضة والتقسيم المناسب والكافي للأعمال:** كالفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله أو تسجيل نتائجه في سجلات ودفاتر المنشأة، فتوحيد وظيفتي الأداء والتسجيل من شأنه الزيادة من احتمالية التلاعب في البيانات وعدم صدقه، كذلك الشيء بالنسبة لسلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تسجيل العمليات المتعلقة بها، كما هو الشأن كذلك بالنسبة لتقسيم العمل المحاسبي، بحيث لا ينفرد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها حتى نهايتها، مما يتيح ضمان مراجعة العمل ويقلل من فرص الغش والخطأ والتزوير، ويزيد من فر ص اكتشافها حال وقوعها.
- **تفويض السلطات:** حيث يجب أن تقوم الإدارة العليا بتفويض بعض السلطات إلى المستويات الإدارية الدنيا، لكي تتمكن من أداء الأعمال الموكلة إليها.

[1] عماد سعيد الرمز، أحمد أبو الوفا رمضان، وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، دون ذكر السنة، ص 47-51. (بتصرف)

- **تحديد سلطات الاعتماد والتصريح:** يرتبط مفهوم الاعتماد والتصريح والترخيص بالأعمال ارتباطا مباشرا بمفهوم السلطة والمسئولية والتفويض، ويقصد به إعطاء سلطة القيام بعمل معين في يد شخص معين، كأن تنص تعليمات الإدارة واللوائح الداخلية على انه من سلطة مدير المشتريات الترخيص بشراء المواد الأولية لأغراض المنشأة.
- **إعداد دليل للهيكل التنظيمي:** بعد التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات، وتفويض بعض السلطات، ومراعاة الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والوظائف المتعارضة، فإنه يجب تدوين ذلك في دليل مطبوع، ليكون مرجعا ومرشدا لجميع العاملين بالمنشأة.
- **البساطة والمرونة:** يجب مراعاة بساطة الهيكل التنظيمي قدر الإمكان، وتجنب التعقيد حتى يتسنى للعاملين فهمه والالتزام به، وناحية أخرى يجب أن يتسم بالمرونة حتى يتلاءم مع الظروف المتغيرة والتطورات المستقبلية في الأنشطة والأعمال، دون الحاجة إلى إعادة إنشاء هيكل تنظيمي جديد.
- **وجود نظام فعال للاتصال:** يجب توفر قنوات اتصال فعالة بين المستويات الإدارية المختلفة، وذلك من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى، حتى يتحقق حسن فهم التعليمات، وإبداء الآراء ومشاركة جميع المستويات الإدارية في وضع وانجاز أهداف المنشأة.

2- نظام محاسبي سليم:

يهدف النظام المحاسبي والمالي السليم إلى توفير إجراءات تضمن دقة وسلامة وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والمعلومات المالية وعرضها وتوفيرها بطريقة تتفق مع مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها، بالإضافة إلى دوره في الرقابة والحماية واكتشاف الغش والخطأ، وحتى يتمكن النظام المحاسبي من تحقيق هذه الأهداف، فلابد من ارتكازه على مجموعة من المقومات التالية:

- **المستندات:** حيث يجب توافر مجموعة مستنديه سليمة تكفل الدليل المادي والموضوعي لحدوث المعاملات، وتوفر وسائل للاتصال بين الجهات والأقسام المسئولة عن أداء وتنفيذ العمليات المحاسبية عنه.
- **الدفاتر والسجلات:** يتوقف عدد وتصميم وشكل وطريقة القيد بالدفاتر على الطريقة المحاسبية المتبعة، وتنقسم الدفاتر بصفة أساسية إلى مجموعتين، دفاتر اليومية ودفتر الأستاذ.
- **دليل مبوب للحسابات:** وهو عبارة عن قائمة بأسماء وأرقام الحسابات التي تستخدمها المنشأة، وتبوب هذه الحاسبات في مجموعات أساسية ومتجانسة، (أصول- التزامات- مصروفات- إيرادات)، ثم تقسم كل مجموعة إلى مجموعات فرعية،

ويحدد دليل الحسابات البنود التي يجب تسجيلها في كل حساب من هذه الحسابات، وقواعد القيد أو التسجيل، وهذا من شأنه التقليل من احتمالات الخلط وحدوث الأخطاء.

- **القوائم والتقارير المالية**: وباعتبارها مخرجات النظام المحاسبي، وأداة لنقل وتوصيل المعلومات إلى المستخدمين، وتعتبر التقارير المالية إحدى وسائل الرقابة وتقييم الأداء.
- **الدورات المستندية المحكمة**: توضح الدورات المستندية خطوات إعداد المستندات والقيد في السجلات وإعداد التقارير، وبالتالي فهي تربط المستند منذ مرحلة إنشائه بالدفاتر والسجلات المختلفة وتحكم الرقابة عليه في جميع المراحل التي يمر بها، وتختلف هذه الدورات بحسب طبيعة المستندات والعمليات.
- **وجود نظام للتكاليف**: يجب ألا يقتصر النظام المحاسبي السليم على النظام المحاسبي المالي فقط، وإنما يجب أن يمتد أيضا إلى وجود نظام للتكاليف، من شأنه المساهمة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بما يوفره من معلومات تفصيلية تفيد في التخطيط والرقابة على مراكز النشاط المختلفة في المنشأة.

3- وجود مجموعة من العاملين المؤهلين:

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه تعتمد وبشكل كبير على كفاءة وقدرة العاملين القائمين بوضع هذه الأنظمة موضع التنفيذ والتطبيق، فلا جدوى من نظام جيد التصميم، يطبق من قبل عاملين غير مؤهلين.

ولتحقيق ذلك، وضمان كفاءة العاملين، وجب مراعاة ما يلي:

- وجود نظام لاختيار وتقييم العاملين، والتوصيف الدقيق للوظائف وتحديد مؤهلات شغل كل وظيفة؛
- وجود برنامج للتدريب المستمر لجميع العاملين في كل المستويات الإدارية؛
- وجود نظام ملائم للحوافز والترقيات لرفع كفاءة العاملين؛
- الاهتمام بالجوانب السلوكية والإنسانية.

4- الاستعانة بالوسائل الآلية والالكترونية:

يؤدي استخدام الوسائل الآلية في تشغيل البيانات إلى زيادة دقتها، ويقلل احتمالات الخطأ والتلاعب بها، كما أنه يساعد على توفيرها في الوقت المناسب لمتخذي القرارات، مما يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

5- ضوابط لحماية الأصول والسجلات

يجب أن توفر المنشأة الإمكانيات والوسائل اللازمة لحماية كل من الأصول والسجلات والمستندات من التلف أو الفساد الضياع والسرقة، فكما يجب إتباع سياسات مثلى لصيانة الأصول وحفظ المواد الأولية، كذلك الشيء بالنسبة للسجلات والمستندات في يجب حفظها في خزان حديدية من شأنها الحيلولة دون الوصول إليها والتلاعب بها أو إجراء تعديلات عليه[1].

6- تقييم ومتابعة النظام

فبطبيعة الحال لن تحقق تلك المقومات السابق ذكرها أي جدوى أو منفعة إذا لم يلتزم العاملين بالمنشأة بإتباع تعليمات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، ولذلك تحرص المنشأة على وضع وتنفيذ إجراءات يمكن من خلالها التحقق من مدى التزام موظفيها بتعليمات ولوائح نظام الرقابة الداخلية المطبق[2].

ثالثا: عناصر الرقابة الداخلية:

طبقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 315 فإن نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية يتكون من 05 عناصر رئيسية[3]، والمدقق مطالب بدراسة وفهم هذه المكونات التالية:

1- بيئة الرقابة:

ويقصد بها البيئة الرقابية العامة لدى المنشأة، وهي تعكس وعى كل من إدارة المنشأة وملاكها بالإضافة إلى عامليها، كما تؤثر بيئة الرقابة على تحديد السياسات والإجراءات الإدارية المقررة ودرجة التمسك والالتزام بتطبيقها، وهي تمثل الأساس لكافة العناصر الأخرى، فبدون بيئة رقابة فعالة فمن غير المحتمل أن يترتب على المكونات الأخرى إجراءات رقابية ذات جدوى، بغض النظر عن وجودها، وهي بدورها تتكون من مجموعة من العناصر الأساسية وهي:

- **الأمانة والقيم الأخلاقية:** وهي تعتبر عنصر جوهري في بيئة الرقابة، لأنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية، وعلى الإدارة إيصال هذه المعايير الأخلاقية والسلوكية للعاملين، للحد من ارتكاب تصرفات غير أخلاقية.

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص 381.
[2] نفس المرجع ، ص 371.
[3] الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية للرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، الأردن، 2013، ص 272.

- **التأهيل والكفاءة:** تعتمد فعالية إجراءات الرقابة الداخلية على درجة كفاءة وتأهيل العاملين بالمنشأة، فلا سبيل لنجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه إلا في ظل وجود موظفين يتحلون بالأمانة والكفاءة في تأدية مسؤولياتهم.
- **درجة فعالية مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق:** تقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية الاختيار والحفاظ على نظام سليم للرقابة الداخلية، وغالبا ما يعهد مجلس الإدارة إلى لجنة التدقيق مسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، وبالتالي تبني نظم الرقابة الداخلية الملائمة.
- **فلسفة الإدارة:** حيث تتأثر البيئة الرقابية العامة للمنشأة بمنهجية الفكر الإداري، وأسلوب عملها تجاه مخاطر الأعمال والرقابة عليها، وتحفظها من عدمه تجاه السياسات المحاسبية البديلة.
- **الهيكل التنظيمي:** يستلزم وجود نظام للرقابة الداخلية خطة تنظيمية من شأنها تقسيم المنشأة إدارات وأقسام فرعية ملائمة، ويعمل على تحديد الاختصاصات والمسؤوليات بدقة ووضوح.
- **تحديد المسؤوليات والصلاحيات:** ويقصد بها تحديد الخطوط العريضة بين السلطة والمسؤولية طبقا للهيكل التنظيمي المطبق في المنشأة.
- **سياسات وتطبيقات الموارد البشرية:** يقع على عاتق إدارة المنشأة التأكد من أن الأفراد العاملين، لديهم الإمكانيات ما تؤهلهم للاضطلاع بمهامهم ومسؤولياتهم.

2- تقييم المخاطر المرتبطة بإعداد القوائم المالي

وهي تتمثل في عملية تحديد وتحليل المنشأة وإدارتها للمخاطر المرتبطة بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كاحتمال وجود عمليات مالية غير مقيدة بالدفاتر، وعموما تنجم مثل هذه المخاطر عن حدوث ظروف خارجية أو داخلية من شانها التأثير على تسجيل ومعالجة البيانات المالية والتقرير عنها، وبالتالي فالإدارة مطالبة بتحديد الآثار الجوهرية واحتمالات حدوثها وطرق إدارتها.

إن هدف الإدارة في تقييم تلك المخاطر يرتكز على تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة، وهي تعتبر بمثابة جزء من تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية للتقليل من الخطأ والغش، في حين يهدف المدقق عند تقييم المخاطر إلى تحديد وتقييم المخاطر الحتمية، بغرض الوقوف على مدى احتمال وجود أحداث وترتيبات أو تعديلات جوهرية من شأنها التأثير على القوائم المالية.

3- أنشطة الرقابة:

وهي تتمثل في السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف المنشاة، وعادة ما تكون لتلك الأنشطة أهداف عديدة كما يتم تطبيقها عند مستويات مختلفة داخل المنشأة، وتمتد لأبعد من مجرد النظام المحاسبي وتطبيقاته، الذي يضمن إتباع قوائم مالية ذات دقة ومصداقية، وتتمثل أنشطة الرقابة في:

- **فحص الأداء:** تعتمد إدارة المنشأة عند فحص الأداء على المقارنة بين البيانات التشغيلية والمحاسبية، وفي ضوء ذلك يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- **معالجة المعلومات:** يمكن تقسيم الرقابة الخاصة بتشغيل ومعالجة العمليات إلى ثلاث مجموعات، وهي التصديق السليم للعماليات المالية، وتصميم واستخدام مستندات وسجلات كافية، بالإضافة إلى الضبط الداخلي المستقل.
- **نظم الرقابة المادية:** تتضمن نظم الرقابة المادية، الأنشطة التي تضمن الأمن المادي للأصول وحماية السجلات وبرامج الحسابات وملفات البيانات.
- **الفصل بين المسؤوليات:** وهذا من أجل تقليل احتمال الغش أو الخطأ.[1]

4- نظام المعلومات وإعداد التقارير والإبلاغ:

يتكون نظام المعلومات والاتصال الخاص بإعداد التقارير المالية من الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد القوائم المالية حول معاملات المنشأة أو المحافظة على أصولها والتزاماتها وكذلك حقوق المساهمين ، ويتم إعداد هذه التقارير بالشكل الإلكتروني أو اليدوي الذي تستخدمه المنشأة قي قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة.

وتؤثر نوعية وجودة المعلومات التي ينتجها هذا النظام على قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطة المنشاة وإعداد تقارير مالية دقيقة وموثوقة.[2]

5- المراقبة ومتابعة الأداء:

وهي عملية دورية ومستمرة للوقوف على مدى جودة أداء نظام الرقابة الداخلية خلال فترات مختلفة، وهذه المراقبة والمتابعة تتضمن تقييم عملية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية المطبق للتأكد من مطابقته لما هو مخطط، وهذا لاتخاذ التعديلات

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة نظم الرقابة الداخلية**، موسوعة الدكتور أمين لطفي في المراجعة، الكتاب السابع، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، 2004، ص 34-43. (بتصرف)
[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص209.

والإجراءات التصحيحية إن تطلب الأمر ذلك، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المدقق الداخلي، التغذية العكسية المرتدة من مختلف المستويات داخل المنشأة[1].

رابعا: مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية:

يمثل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل التدقيق أهمية خاصة للمدقق، ويرجع ذلك بالأساس للأسباب التالية:

1- أن مهام مدقق الحسابات تتعلق أساسا بالحكم على مدى صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بالإضافة إلى مدى انتظام وسلامة الدفاتر والسجلات، وهذا مما لاشك فيه يرتبط بأسلوب الأداء الذي يتم به تسجيل العمليات المالية، والذي بدوره يرتبط بنظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة؛

2- باعتبار مدقق الحسابات وكيلا عن المساهمين للرقابة على تصرفات الإدارة فيما يتعلق بحسن استخدام الموارد المالية المتاحة للمنشأة، ولهذا فهو مطالب بالتأكد من أن هذه الأخيرة قد اتخذت جميع الإجراءات الكفيلة بالحفاظ على هذه الموارد واستخدامها أكفأ استخدام، وتتمثل هذه الإجراءات فيما تضعه الإدارة من أنظمة للرقابة الداخلية؛

3- التطور الذي طرأ في مجال الأعمال وساهم في اتساع حجم المنشآت وتعدد عملياتها، جعل من غير الممكن القيام بتدقيق وفحص تفصيلي لجميع العمليات التي تحتويها الدفاتر والسجلات، فأصبح التدقيق يقوم أساسا على الاختبارات، ومما لاشك فيه فإن حجم وكمية هذه الاختبارات التي سيعتمد عليها المدقق، ستتوقف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق[2].

ومن خلال استعراضنا لما سبق، ولما أقرته المعايير الدولية للتدقيق على غرار المعيار الدولي (265) فإن المدقق مطالب بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة، والتخطيط لعملية التدقيق بشكل فعال، أما المعيار الدولي (315) فقد ألزم المدقق بالحصول على فهم للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالعناصر المرتبطة بإعداد التقارير المالية دون سوها، مع ترك الحكم للمدقق بشأن تحديد مدى ارتباط كل عنصر بعملية التدقيق[3].

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد أصدر رأيه بشأن مسؤولية المدقق تجاه الرقابة الداخلية، على أن مدقق الحسابات يعتبر مسئولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم نظام الرقابة المحاسبية، لما لهذه النظام من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل مدقق الحسابات والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق، فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبيك، الجزء الأول، مرجع سابق، ص389.
[2] أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، مطبوعات كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، 2008، ص 118-119. (بتصرف)
[3] الإتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سابق**، ص 271/242 .(بتصرف)

دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الاعتماد عليها، ولاشك أن هذا له تأثير واضح على درجة إفصاح القوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي، والتي تعتبر هدفا أساسيا ترمي إلى تحقيقه عملية التدقيق.

وكذلك نفس الشيء بالنسبة للضبط الداخلي، ويعود السبب لكون هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المنشأة وموجوداتها من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستعمال، وهذا ما يهدف إليه المدقق من خلال مهمته، ولهذا لزم على هذا الأخير تقييم سياسات ووسائل الضبط الداخلي، فمن شأنه التأثير على مسار وخطة مهمة التدقيق التي يضطلع بها المدقق.

وعلى النقيض من ذلك، فتقييم نظام الرقابة الإدارية ليس من مسؤوليات مدقق الحسابات ما لم تؤثر على مدى دلالة القوائم المالية موضع التدقيق، وهذا نظرا لعدم تأثيرها المباشر على برنامج التدقيق وكذلك كمية الاختبارات التي يحددها في عمله، وهذا يرجع بالأساس إلى أن هدف الرقابة الإدارية يسعى لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المسطرة[1].

وفي ظل هذا الجدل حول مسؤولية مدقق الحسابات فيما يتعلق بالرقابة المحاسبية والضبط الداخلي دون الرقابة الداخلية الإدارية لعدم ارتباطها المباشر بنطاق عمله وفحصه، فإننا نميل للرأي الذي يرى بضرورة قيام المدقق بتقييم الرقابة الداخلية بكافة عناصرها وفروعها ومقاييسها وإجراءاتها وذلك لأن وجود أي ثغرات أو نقاط ضعف في نظام الرقابة الإدارية من شأنه التأثير على الأداء المحاسبي والمالي، لأن هذا الأخير ما هو إلا انعكاس مباشر أو غير مباشر للأداء الإداري، وبالتالي فإن عناصر الرقابة الإدارية هي عناصر متكاملة ومترابطة مع بعضها البعض، وما تقسيمها إلى فروع وعناصر إلا بغية دراستها بشكل نظري لا غير.

خامسا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من المعلوم أن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية هو مسؤولية تقع على عاتق إدارة المنشأة، وما على المدقق إلى محاولة الوقوف على مدى إمكانية الاعتماد على هذا النظام في اختبار العينات كما ونوعا، وتخطيط عملية التدقيق بناءا عليه، ومحاولة فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق من قبل منشأة العميل، يجب أن تتمم بالحصول على الأدلة والمعلومات حول المقومات الأساسية والإجراءات الرقابية لتحديد مدى كفاءتها وفعاليتها، وتتم هذه العملية الممنهجة في إطار خطوات متكاملة وعلى النحو التالي:

1- الخطوة الأولى: دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية المطبق

حيث يقوم المدقق خلال هذه المرحلة بتجميع البيانات والمعلومات حول نظام الرقابة المطبق داخل المنشأة، بالإضافة إلى

[1] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص120. (بتصرف)

الإجراءات والتعليمات والضوابط المختلفة المكونة له، وهذا لأجل تكوين نظرة عامة عن نواحي القوة والضعف في هذا النظام وفهم بيئته وتدفق العمليات فيه، ويعمد المدقق في هذا الصدد إلى الإطلاع على اللوائح التي تحدد الإجراءات والقواعد المختلفة، والخرائط التنظيمية التي توضح العلاقات الإشرافية وتحدد سلطات ومسؤوليات العاملين داخل المنشأة، كمعرفة مسؤوليات المختصين بحيازة الأصول وتنفيذ العمليات وإمساك السجلات، كما يقوم المدقق بالإطلاع على تقارير وبرامج تدخل مصلحة التدقيق الداخلي بالمنشأة، وفي المجمل فإن مختلف هذه الإجراءات الرقابية المصممة والمطبقة من قبل إدارة المنشأة لا تخرج عن كونها:[1]

- إجراءات موضوعة لتجنب ومنع وقوع الأخطاء والتحريفات؛
- أو أنها إجراءات موضوعة لاكتشاف هذه الأخطاء والتحريفات وتصحيحها حال وقوعها.

وفي هذا الصدد يلجأ المدقق إلى استخدام عدة طرق ووسائل لتسهيل جمع المعلومات اللازمة التي تمكنه من الإحاطة بجوانب نظام الرقابة محل الدراسة والتقييم، ومن أهم هذه الوسائل ما يلي:

- **قائمة الاستقصاء:**

هي قائمة يضمنها المدقق مجموعة من الأسئلة التي تعتبر بمثابة المقاييس والإجراءات السليمة والكافية الواجب توفرها، ولما يجب أن يكون عليه نظام الرقابة الداخلية، على أن تقدم هذه الأسئلة إلى الموظفين والعاملين بالمنشأة محل التدقيق للإجابة عليها، وتصمم قوائم الاستقصاء، بحيث أنها تشمل جميع نواحي النشاط في المنشأة، كما يجب مراعاة البساطة والوضوح عند صياغة الأسئلة، وأن تتسم بكونها مغلقة بحيث تحتمل الإجابة بـ "نعم" أو "لا"[2]، على اعتبار أن الإجابة بـ "نعم" تدل على فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية المطبقة، أما الإجابة بـ "لا" فهي تدل على مواطن الضعف التي تعتري النظام المطبق[3]، وهذا من شأنه تسهيل عملية اكتشاف مواطن الضعف للمدقق، والتي عليه أن يوليها اهتماما أكثر.

وعادة ما يتم تخصيص كل قسم أقسام قائمة الاستقصاء، لمجموعة من الأسئلة تتعلق بأحد مجالات النشاط داخل المنشأة، كمجموعة متعلقة بالمبيعات وأخرى للمشتريات أو النقدية أو غيرها.

ويوضح الشكل رقم (01-04) نموذج لمجموعة أسئلة الخاصة بالاستفسار عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمقبوضات النقدية:

[1] عماد سعيد الزمر وآخرون، مرجع سابق، ص 80-81. (بتصرف)

[2] Robert Obert et autre, **DSCG4 comptabilité et audit**, édition Francis Lefebvre, 8eme éditions , Paris,2017, p664.

[3] عماد سعيد الزمر وآخرون، مرجع سابق، ص83. (بتصرف)

الجدول رقم (01-03): نموذج لقائمة استقصاء خاصة بالمقبوضات النقدية

الأسئلة	نعم	لا
هل في إمكان الشخص الذي يتداول النقدية الوصول إلى سجلات المقبوضات النقدية؟		
هل يتم إيداع كافة المقبوضات النقدية بالبنك يوميا؟		
هل يتم إعداد كشف بكافة المقبوضات اليومية من الزبائن؟		
هل يستخدم قسم المحاسبة كشف المقبوضات النقدية في تسجيل قيمتها في الدفاتر؟		
هل يتسلم شخص آخر بخلاف الصراف كشف حساب البنك والشيكات التي يتم صرفها؟		
هل يتم فحص الخصومات النقدية الممنوحة للعملاء بصفة دورية ؟		
هل يتم تسوية قيود إثبات المقبوضات مع قسائم الإيداعات؟		

المصدر:أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سابق، ص 128.

ويتميز أسلوب قائمة الاستقصاء بكونها توفر على المدقق الوقت والجهد، وكذلك لأنها تمنحه إمكانية تغطية كافة مجالات النشاط وعمليات العميل[1].

- **خرائط التدفق**

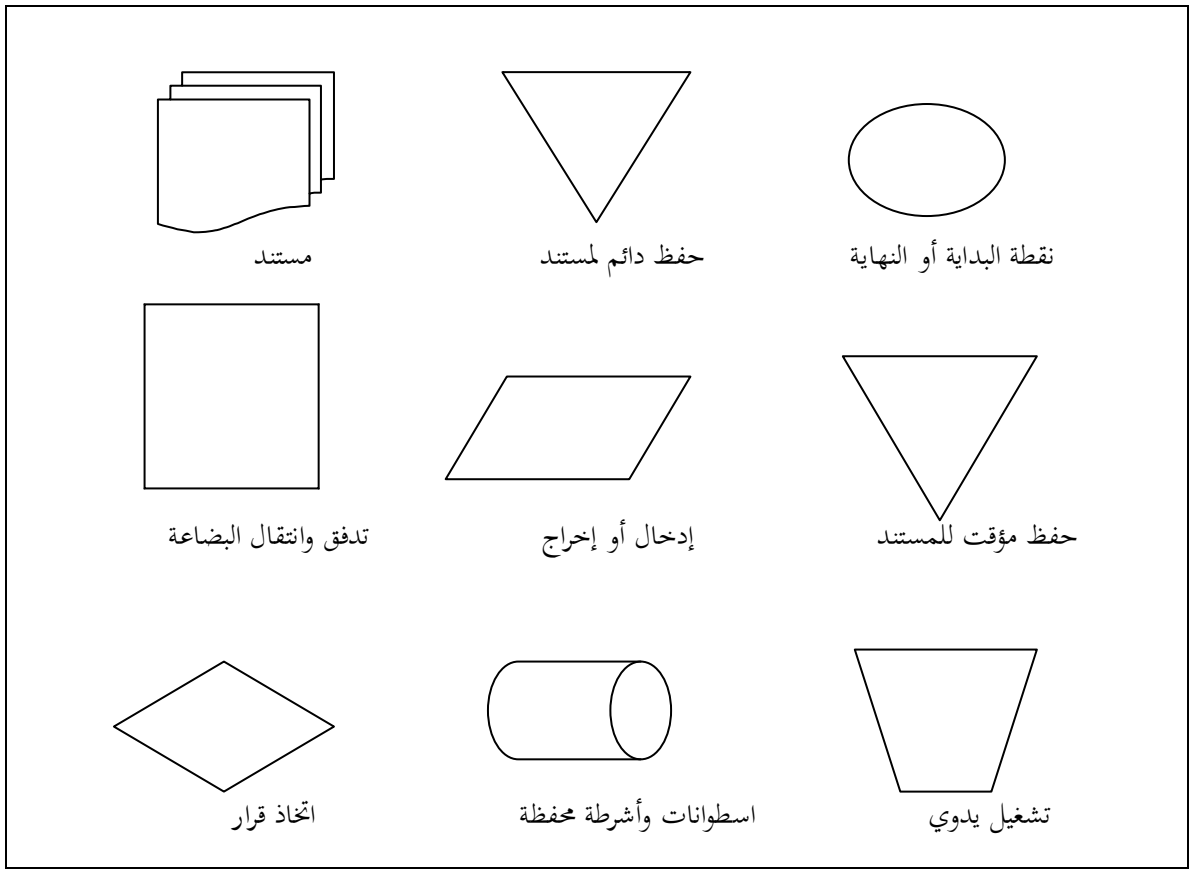
وهي عبارة عن تمثيل بياني بالرموز والأشكال لنشاط معين أو لعمليات النشاط المختلفة داخل المنشأة بغية فهم تسلسل العلاقات المختلفة لهذه النشاطات وما يتعلق بها من مستندات وسجلات ومحطات العمل، بالإضافة إلى القرارات، وكل هذا في إطار التنظيم السائد في المنشأة[2]، أو بعبارة أخرى فخرائط التدفق توضح سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال واستخراج البيانات يدويا كانت أو آليا[3].

والمدقق من خلال هذه الخرائط يمكنه فهم كيفية عمل وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تمكنه من تحديد مواطن القوة والضعف وذلك بتتبعه لمسار العمليات المختلفة داخل المنشأة من بدايتها إلى نهايتها، ويتميز هذا الأسلوب بكونه يعطي صورة

[1] أوسرير منور، بوعافية رشيد، **أسس منهجية البحث العلمي**، الطبعة الأولى، المكتبة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2011، ص 106.
[2] Robert obert, et autre **, DSCG4, Comptabilité et audit,2017**, op-cit, p661.
[3] عماد سعيد الزمر وآخرون، مرجع سابق، ص84.

شاملة ودقيقة عن نظام الرقابة الداخلية، كما يمنح المدقق سهولة في تتبع الإجراءات المطبقة وفهمها، ويظهر الشكل التالي بعض أهم الرموز شائعة الاستعمال في خرائط التدفق:

الشكل رقم: (01-04): بعض الرموز الشائعة المستعملة في خرائط التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على عدة مراجع.

- **التقرير الوصفي**:

وهو تقرير يعده المدقق يصف فيه بطريقة شاملة، نظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من فصل للسلطات وتوزيع للمسؤوليات، وطبيعة المستندات والسجلات المستخدمة، ومختلف العمليات والإجراءات الرقابية المتبعة في كل عملية، ويتم الحصول على المعلومات التي يحتويها التقرير من خلال خبرة المدقق في التعامل مع المنشأة، بالإضافة إلى الفحص الفعلي والمباشر لنواحي النشاط، والإطلاع على دليل الإجراءات والمستندات المستخدمة، والتي توضح ذلك،كما يتم عرض هذا التقرير على المسئولين في المنشأة لإبداء آرائهم بخصوص المعلومات الواردة فيه، أو الحصول على بعض الإضافات أو التفسيرات التي يرى المدقق بأنها لازمة[1]،

[1] أحمد حامد حجاج وآخرون، مرجع سابق، ص 132.

ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، غير أنه يعاب على هذا الأسلوب تطلبه للكثير من الجهد والوقت من قبل المدقق.

والهدف من استخدام المدقق لأكثر من أسلوب في عملية جمع المعلومات حول نظام الرقابة الداخلية، هو محاولة جمعه لأكبر قدر ممكن من المعلومات التي من شأنها مساعدته في الفهم المتكامل لهذا الأخير، بما يسهل عملية تقييمه.

وتخلص هذه الخطوة بإجراء تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشاة، وما يتصل به من مقاييس وإجراءات رقابية، وفي الغالب يتم تقييم وتصنيف الإجراءات الرقابية من قبل المدقق إلى:[1]

- ✓ مقاييس وإجراءات رقابية سليمة وفعالة، ويمكن الاعتماد عليها لتحقيق أهداف التدقيق، وهي التي يتم إخضاعها لاختبارات الالتزام في الخطوة الموالية؛
- ✓ مقاييس وإجراءات رقابية سليمة وفعالة ولكن لا يمكن الاعتماد عليها، نظرا لتوقع المدقق أن تكلفة أداء اختبارات الالتزام المرتبطة بها تزيد عن المنفعة المتوقعة من الاعتماد عليها؛
- ✓ مقاييس وإجراءات رقابية غير سليمة وغير فعالة، نظرا لما تعانيه من أوجه ضعف جوهرية، وهذه الإجراءات لا يمكن الاعتماد عليها، وبالتالي لا تطبق عليها اختبارات الالتزام، لأنه لا جدوى من دراسة مدى الالتزام بإجراءات غير فعالة.

ومن خلال كل ما سبق فإن المدقق إذا خلص إلى عدم كفاية الإجراءات والضوابط الرقابية الداخلية بشكل يحد من تحقيق الأهداف المنوطة بوجود هذا النظام داخل المنشاة، وأن ذلك يؤثر إلى حد كبير على دقة البيانات المالية، ومنه على عدالة القوائم المالية، وأن المدقق ليس بإمكانه فحص كل نقاط الضعف ومواطن القصور نظرا ربما لكبر حجم العمليات أو لكثرة ضغوط العمل على مكتبه، فإن بإمكانه الانسحاب والامتناع عن إبداء رأيه.

2- الخطوة الثانية: دراسة وفحص مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية

تتمحور هذه الخطوة حول التحقق من مدى تجسيد وتطبيق الإجراءات والضوابط الرقابية المصممة وأنها مطبقة فعلا، فبعد اقتناع المدقق بإمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق في عملية التدقيق، وهذا من خلال التقييم المبدئي له في أولى الخطوات، يتعين عليه كذلك التحقق من مدى التزام إدارة المنشأة والعاملين بها بالضوابط الرقابية الموضحة في دليل الإجراءات والمستندات التنظيمية الأخرى، والتي تم تقديمها للمدقق من قبل إدارة المنشأة، وتهدف هذه الخطوة لضمان السلامة الفعلية العملية

[1] عماد سعيد الزمر وآخرون، مرجع سابق، ص 81.

إلى جانب السلامة النظرية التي سبق وأن اقتنع بكفايتها لتحقيق الرقابة في هذا النظام الذي هو قيد الفحص والتقييم، ويمكن الوقوف على مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية من خلال المشاهدات الفعلية والشخصية لبعض العمليات، أو من خلال تتبع بعض العينات من المعاملات أو العمليات وتتبع الضوابط التي مرت بها من بدايتها إلى نهايتها[1].

كما للمدقق أن يمتنع عن إتمام عملية التدقيق عند هذه المرحلة، إذا اقتنع بعدم وجود نية صادقة والتزام من قبل الإدارة والعاملين بالضوابط والمقاييس الموضوعة، والتي من شأنه أن تزيد من احتمالية الغش والتلاعب في البيانات المالية، وأن المدقق لا يستطيع تحمل مسؤولية التحقق من مجمل العمليات والمعاملات، وعدم قدرته لذلك، نظرا لحجمها وكذلك نظرا لحجم ارتباطات مكتب التدقيق التي تحول دون ذلك.

3- الخطوة الثالثة: التقييم النهائي لنظام الرقابة والتقرير عنه

بعد جمع المدقق للمعلومات والحقائق المتعلقة بتصميم نظام الرقابة وفحص الطرق التي يتم بها تنفيذ هذا النظام، عندها يكون بمقدوره الحكم على مدى كفاءة وفعالية هذا النظام المطبق داخل المنشأة بغية تحقيق الأهداف الرقابية المرجوة منه، وهو الشيء الذي يقوده إلى تحديد حجم ونطاق الاختبارات التي يمكن اعتمادها، وبصفة عامة تتضمن نتائج التقييم نقاط الضعف التي تم اكتشافها سواء ما تعلق منها بالتصميم أو التطبيق الفعلي من قبل الإدارة والعاملين، والتي من شأنها التأثير على مدلول القوائم المالية، ويكون ذلك من خلال تقرير تفصيلي، يتم رفعه إلى إدارة المنشأة محل التدقيق، مع إبداء النصح بما يعتقد أنه كفيل بمعالجة هذه الانحرافات المتعلقة بالالتزام الكامل بتنفيذ إجراءات وتعليمات النظام أو بإعادة تصميم وهيكلة النظام بما يخدم الهدف الموجود لأجله.

المطلب الثالث: تدقيق الحسابات

سنتطرق في هذا المطلب على اعتباره يدور حول ثالث مرحلة من مراحل مهمة تدقيق الحسابات وإن لم نقل أهمها، وهي الإجراءات التي يجب أن يتبعها المدقق في التحقق من صحة الحسابات التي تتضمنها الدفاتر والقوائم المالية

أولا: تدقيق الدفاتر المحاسبية

تعتبر الدفاتر المحاسبية اللبنة الأولى للقوائم المالية، باعتبارها السجلات التي يقيد فيها الكيان عملياته التجارية، صادراته و وارداته،

[1] محمد ناصر الهوارى وآخرون، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية**، كلية التجارة عين شمس، مصر، 1999، ص 257.

حقوقه والتزاماته، وتكتسي هذه الدفاتر أهمية كبيرة سواء على الصعيد الاقتصادي أو القانوني للمنشأة أو المتعاملين معها، ولهذا نجد أن المشرع الجزائري، ومن خلال (المادة 09) من القانون التجاري الجزائري، وكذا (المادة 20) من القانون (07-11) المتضمن للنظام المحاسبي المالي[1] ، قد ألزم كل من له صفة التاجر سواء أكان شخص طبيعي أو معنوي بمسك كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد، وهذا بغية مسك محاسبة أكثر تنظيم، ومن شأنها إظهار الوضع المالي الحقيقي لذوي المصالح بالكيان.

وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى بعض الإجراءات التي يتبعها المدقق في فحص ومراجعة كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، أما دفتر الجرد فهو عبارة عن نقل لما تتضمنه الميزانية وحساب النتائج، وبالتالي فالإجراءات هي نفسها لما ستؤول إليه عملية تدقيق هذين القائمتين.

1- تدقيق دفتر اليومية:

حتى يتمكن المدقق من الوقوف على مدى صحة التسجيلات التي تتضمنها اليومية العامة، أو اليوميات المساعدة، فلابد للمدقق من إتباع الإجراءات التالية:

- **قيود فتح الدفاتر:** يجب أن يقوم مدقق الحسابات بتحقيق في هذه القيود عن طريق مقارنتها ببنود ميزانية الفترة السابقة المعتمدة، وباعتبار الميزانية تحتوي على الحسابات الإجمالية لبعض البنود، فيجب الحصول على البيانات التفصيلية ومقارنتها مع الحسابات الخاصة بها.
- **قيود تصحيح الأخطاء:** عند وقوع أخطاء محاسبية، وجب تصحيح هذه الأخطاء بإثبات قيود التصحيح في دفتر اليومية، ويتمثل واجب مدقق الحسابات في تتبع هذه الأخطاء ومقارنة مدى سلامة قيود التصحيح، مع المراجع المستندية للعمليات المقيدة خطأ.
- **قيود بيع وشراء الأصول الثابتة:** يتم تسجيل عمليات بيع وشراء الأصول الثابتة في دفتر اليومية، وعند تدقيق هذه العمليات يجب التحقق من صدور تصديق العملية من الجهة المخولة، مع الإطلاع على المستندات الأصلية لهذه العمليات والتحقق من وجود الأصول المشتراة، كما يجب مراعاة الالتزام بالتفرقة بين النفقات الإيرادية و النفقات الرأسمالية في حالة البيع، ومعالجة وإظهار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية بصورة سليمة وذلك منعا لاستخدامها في تضليل مستخدمي البيانات المالية.

[1] القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة 20، العدد 74، المؤرخ في 25 /2007/11، ص05.

- **قيود الاستثمارات وإيراداتها:** قد تلجأ المنشأة إلى استثمار بعض فوائض أموالها في استثمارات تدر عليها عوائد مالية، كشراء أسهم وسندات منشآت أخرى، وعلى مدقق الحسابات التحقق من الوجود الفعلي لهذه الأسهم والسندات و صحة وسلامة المستندات المثبتة لها، كما عليه التأكد من تحصيل عوائد هذه الاستثمارات وصحة توجيهها المحاسبي حتى لا تستخدم في زيادة رقم الربح التشغيلي.
- **قيود التسوية الجردية:** وهي القيود التي تجري تمهيدا لقفل الحسابات، معالجة للمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة و إهتلاك الأصول واثبات المخصصات والاحتياطات، وهذه القيود يجب على المدقق أن يوليها عناية خاصة، لأنها يمكن أن تستغل في التلاعب بحجم الأرباح الظاهر بالحسابات.

2- تدقيق دفتر الأستاذ:

دفتر الأستاذ هو ذلك السجل الذي يحتوي بداخله جميع الحسابات الخاصة بالمنشأة، بحيث يكون لكل حساب صفحة خاصة به، تسمى صفحة الأستاذ تسجل فيه الحركات المالية التي أثرت فيه سواء كانت حركات مدينة أو دائنة، وذلك من واقع القيود التي تم تسجيلها في دفتر اليومية، إلا أنه وفي بعض الحالات تلجأ المنشأة إلى الاستعانة بدفتر أستاذ مساعد، كأن تخصص دفتر أستاذ مساعد لكل عميل أو مورد على حدا، من أجل معرفة رصيد كل مدين أو دائن بكل سهولة ويسر، كذلك يمكن تخصيص دفتر مساعد لكل مصروف على حدا، ومن ثم نقله لدفتر الأستاذ العام.

وبالتالي على مدقق الحسابات التأكد من الصحة الحسابية والمحاسبية لهذا الدفتر مع المراجعة المستندية له، كمطابقة بند الدائنين مع أرصدة الحسابات الشخصية لهم ومع المصادقات الواردة منهم[1]، ومن أهم الإجراءات الواجب اتخاذها في تدقيق دفتر الأستاذ ما يلي:[2]

- التأكد من الترحيلات من اليومية العامة واليوميات المساعدة؛
- القيام بتدقيق مستندي اختباري لبعض البيانات المسجلة بالحسابات؛
- مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية في دفتر الأستاذ العام مع الحسابات التفصيلية في دفاتر الأستاذ المساعدة؛
- التحقق من صحة وسلامة أرصدة الحسابات قبل نقلها إلى ميزان المراجعة؛
- مراجع التسويات انطلاقا من قيودها المثبتة في دفتر اليومية.

[1] عصام الدين محمد متولي، **المراجعة**، الطبعة الأولى، منشورات مطبعة جامعة السودان، السودان، 2006 ، ص 144-146.
[2] نفس المرجع السابق، ص14 6.

ثانيا: تدقيق قائمة الدخل (حساب النتائج)

بحسب (المادة 10) من القانون التجاري الجزائري فإن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر، ملزم سنويا بإعداد كل من قائمة الميزانية (قائمة المركز المالي) وكذا قائمة حسابات النتائج، أما (المادة 10) مكرر من ذات القانون، فقد ألزمتهم بتكليف طرف خارجي للتحقيق في حساباتهم والتصديق عليها بحسب ما تنص عليه القوانين المعمول بها في هذا الشأن[1].

1- تدقيق عناصر الأعباء:

1-1 تدقيق الأعباء المباشرة

وهي عناصر التكاليف التي ترتبط ارتباطا مباشرا، بوحدة النشاط سلعة كانت أم خدمة، وتشمل ما يلي:

- **المواد الأولية المباشرة:** وتحدد كما يلي:

تكلفة المواد المباشرة = تكلفة المواد المباشرة أول المدة + تكلفة المواد المباشرة المشتريات خلال الفترة – تكلفة المواد المباشرة آخر المدة

يتوجب على المدقق التحقق من صحة المواد المباشرة أول المدة عن طريق مطابقتها مع قوائم الجرد في نهاية المدة السابقة، أما المواد المباشرة المشتراة خلال الفترة، فيجب التحقق من:

- ✓ أن اعتماد الشراء قد تم من قبل السلطة المخولة بذلك؛
- ✓ بعض فواتير الشراء وتتبع عينة من الفواتير من صدور أمر الشراء حتى استلامها في المخزن؛
- ✓ فحص دفاتر المشتريات حسابيا (المجاميع- النقل –الترحيل)؛
- ✓ مطابقة بعض العمليات المثبتة في دفاتر يومية المشتريات مع فواتير الشراء التي تؤيدها؛
- ✓ التأكد من استلام المشتريات المقيدة بالدفاتر من خلال الإطلاع على بطاقات الصنف ودفاتر المخازن.

أما المواد المباشرة آخر المدة فيتم التحقق منها ومراجعتها بمطابقة رصيدها مع الجرد الفعلي في آخر المدة، ودور المدقق لا يتوقف عند هذا الحد، وإنما عليه التأكد من مدى كفاءة استخدام المواد بالمقارنة بمعدلات الكفاءة الإنتاجية في القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

[1] القانون التجاري الجزائري، المادة 10 والمادة 10 مكرر ، ص 04.

- **الأجور المباشرة (مصاريف المستخدمين)**: وهي تمثل ما تدفعه المنشأة مقابل ساعات العمل المباشرة لفائدة العاملين في الورشات أو أداء الخدمات، وعلى المدقق التحقق من الوجود الفعلي للعاملين خلال الفترة محل التدقيق، وهذا من خلال تتبع العمليات المسجلة في يومية الأجور حتى قسم الأفراد، كما يمكنه مطابقة إجمالي الساعات المدفوعة مع ساعات العمل التي تم تأديتها، من خلال مراجعة تقارير دخول وخروج العمال المكتوبة أو الالكترونية.
- **الخدمات الصناعية المباشرة**: وهي أعباء الخدمات الصناعية المرتبطة ارتباطا مباشرا بالإنتاج كمصاريف التجارب وإعداد التصميمات ، وعلى المدقق التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العناصر، ومراعاة مدى ارتباطها بالإنتاج ومدى كفاءة استخدامها.

2-1 الأعباء الغير مباشرة:

وهي تشمل الأعباء التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بالمنتج النهائي، وبالتالي لا يسهل تخصيصها على وحدات النشاط، وهي كما يلي:

- **المواد غير المباشرة**: وتشمل المواد التي لا تدخل مباشرة في مكونات المنتج ولكنها ضرورية لسير عملية الإنتاج، كالزيوت والشحوم ومواد نظافة آلات الإنتاج وغيرها، وبالتالي على المدقق التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العناصر، مع التأكد من كفاءة استخدامها.
- **الأجور غير المباشرة**: وتشمل أجور العمال الغير مرتبطين ارتباط مباشر بورشات الإنتاج، ويطبق عليها إجراءات تدقيق الأجور المباشرة[1].
- **التكاليف الصناعية غير المباشرة**: وتشمل التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالمنتج النهائي، كمصاريف الصيانة، وما على المدقق إلا التحقق من سلامة التسجيل وأنها تتعلق فعلا باحتياجات المنشأة، وكذا التأكد من كفاءة استخدامها [2].

2- تدقيق النواتج:

ويتضمن القسم الثاني لقائمة الدخل، عنصر الإيرادات التي هي بالأساس مصدر التدفق المالي للمنشأة، والمتمثلة في المبيعات، وعلى المدقق في هذا الصدد إتباع جملة من الإجراءات التالية:[3]

[1] نفس المرجع السابق، ص161-163.
[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 388.
[3] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، 2014، مرجع سابق، ص 413.

- التأكد من أن هذه القائمة قد أعدت حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها وفي الموعد المحدد؛
- التأكد من إحكام الرقابة الداخلية على عناصر الإيرادات لمنع التلاعب أو اختلاس إيرادات محصلة؛
- التأكد من أن جميع المبيعات المقيدة في الحسابات قد تحققت فعلا؛
- التأكد من صحة تقييم المخزون، ومراعاة التقيد بمبدأ الثبات في طرق التقييم؛
- التحقق من صحة بنود تكلفة المبيعات بالرجوع إلى البيانات والمستندات التي تؤيدها والمستخدمة في تحديد أسعار البيع؛
- التأكد من أن المنشأة تتبع قاعدة الاستحقاق التي تتضمن تحميل كل فترة محاسبية بما يخصها من إيرادات سواء تم تحصيلها أو لم تحصل، كما تتحمل كافة الأعباء سواء دفعت أم لا.
- التأكد من عدم إدراج الإيرادات الاستثنائية ضمن الإيرادات التشغيلية؛
- تحليل نسبة هامش الربح إلى المبيعات ومقارنته بالسنوات السابقة، وهذا للتحري حول أية فروقات جوهرية قد تطرأ.

3- تدقيق حساب الأرباح والخسائر

في هذا البند من بنود قائمة الدخل، حيث تتم المقابلة بين مجمل الإيرادات والأعباء التشغيلية من جهة وبين الإيرادات والأعباء الاستثنائية من جهة أخرى، ويكون ناتج هذه المقابلة إما صافي أرباح أو صافي خسارة، لذلك كان لزاما على المدقق أن يتخذ بعض الإجراءات في سبيل التحقق من هذا العنصر كما يلي:[1]

- التحقق من سياسات مراقبة عناصر النفقات والإيرادات بشتى أنواعها؛
- التحقق من جدية الإنفاق في جميع الأوجه المتعلقة؛
- التحقق من الفصل بين النفقات الجارية و النفقات المتعلقة بسنوات سابقة؛
- التحقق من مدى كفاءة المنشأة، وذلك عن طريق المقارنات اللازمة بين نسبة ما امتصته هذه النفقات أو الأعباء من الربح الإجمالي في السنوات المختلفة.

ثالثا: تدقيق قائمة المركز المالي (الميزانية):

بغية الوقوف على مدى التمثيل الصادق والحقيق لقائمة المركز المالي للوضعية الحقيقة للمنشأة، ينبغي أن تعكس كل من عناصر الأصول والخصوم ما يلي:

[1] عصام الدين محمد متولي، **المراجعة**، 2006، مرجع سابق، ص 163-164. (بتصرف)

الكمال (الاكتمال): أي أن كل العمليات المتعلقة بالعنصر قد تم تسجيلها محاسبيا؛

الوجود (الحدوث): يعني الوجود والحدوث الفعلي للعناصر التي تم تسجيلها؛

الملكية: يعني أن هذه العناصر المتعلقة بالأصول والالتزامات هي تخص المنشأة؛

التقييم: أي أن كل الأرصدة المتعلقة بالمعاملات والأحداث تم تقييمها بشكل سليم ومناسب؛

التسجيل المحاسبي: أي أن كل المعاملات تم تقييدها محاسبيا بما يتلاءم مع طبيعة كل عنصر.

1- الأصول الثابتة:

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (أراضي، مباني، تجهيزات)، وهذه العناصر تعتبر قليلة الحركة من الناحية المحاسبية في المنشأة، كونها تتميز بالدوام النسبي داخلها، عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التسويات المتعلقة بإعادة تقييمها.

انطلاقا مما سبق يمكن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمدقق سهلا بالمقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها كما يلي:

- **الكمال:**

يقوم المدقق في هذا الشأن بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في الميزانية الختامية، وأن كل عنصر يعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلا، والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية، للتأكد من كل التغيرات التي قد تطرأ على الأصل خلال الدورة، سواء بالزيادة أو النقصان، مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية المقدمة للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المقدمة على العنصر موضع التدقيق، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الإهتلاكات اللازمة لكل أصل وتسجيلها، وكذا مدى تحميل كل أصل للتكاليف الخاصة به دون زيادة أو نقصان، مع مراعاة الأعباء الرأسمالية من غيرها.

- **الوجود:**

على المدقق التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة المسجلة في الميزانية الختامية، وأنها تستغل بما لا يتنافى مع إهتلاكها، ويتم التأكد من الوجود الفعلي للأصل من خلال الجرد المادي له، ومقارنته مع تم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة.

- **الملكية:**

يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في الدفاتر والسجلات، والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المنشأة للأصل محل التدقيق.

- **التقييم:**

يعمل المدقق على التحقق من صحة تقييم الأصول المملوكة من قبل المنشأة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي، وهذا من خلال تسجيل ثمن شراء الأصل مع احتساب كافة المصاريف القابلة للرسملة والتي تحملتها المنشأة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل إهتلاكه تبعا للطريقة المعتمدة (اهتلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في طرق الإهتلاك من سنة لأخرى، وكذلك مراعاة طرق التقييم (القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية).

- **التسجيل المحاسبي:**

يعمد المدقق إلى التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المبررة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه، كأن يسجل المحاسب الحصول على معدات مكتب، وهذا انطلاقا من:

- ✓ وصل الطلبية؛
- ✓ الفاتورة؛
- ✓ وصل الاستلام؛
- ✓ وصل التسليم.

2- المخزونـــــــات

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخازن، سواء التي تنتجها المنشأة، سواء التامة أو نصف المصنعة أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية، أو المشتريات المختلفة للمنشأة لتموين إنتاجها كالمواد الأولية والبضائع، لذا بات من الواضح على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون، على اعتبار أنها تتميز بحركية كثيرة ومستمرة.

- **الكمال:**

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لمستخدميها، لذلك يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة، مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون قد تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى أية عملية ، ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المحاسبي، ومدى تمثيلها للعنصر محل التدقيق.

- **الوجود:**

يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن، وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يتوافق مع ما تم تسجيله في القوائم المالية النهاية.

- **الملكية:**

تعتبر عناصر المخزونات الموجودة داخل المنشأة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العناصر الموجودة بحوزة المنشأة، انطلاقا من العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب التأكد من ملكية المنشأة لعناصر المخزون لدى الغير.

- **التقييم:**

ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها الإدارة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزون من دورة لأخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزون كطريقة الداخل أولا خارج أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

- **التسجيل المحاسبي:**

على المدقق التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذه التسجيل موجودة ومرفقة معه.

3- الحقوق والديون

تعتبر الحقوق والديون وجهان لعملة واحدة، من حيث أن الديون تمثل التزاما على المنشأة تجاه الغير، والعكس صحيح بالنسبة للحقوق، فالديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المنشأة أو تدفق مالي يأتي من القروض بمختلف أصنافها، أما الحقوق فهي نتيجة

تدفق مادي خارج المنشأة أو تدفق مالي كالتسبيقات المقدمة من طرفها، فهذه التدفقات من شأنها أن تترجم العمليات التي قد تقوم بها المنشأة، لذلك يتوجب على المدقق التحقق من الحقوق وأرصدتها وكذا مكوناتها، كحسابات العملاء ، التسبيقات وحسابات الخزينة، وكذلك نفس الشيء ما تعلق بالديون فتتضمن القروض الطويلة، المتوسطة وقصيرة الأجل، بالإضافة إلى حساب الموردين، وهذا من خلال العناصر التالية:

- **الكمال:**

تظهر القوائم المحاسبية المقدمة من طرف المنشأة إلى مستخدميها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدا، انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة، لذا وجب على المدقق أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.

- **الوجود:**

يعمد المدقق إلى التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير، كدفاتر العملاء والبنوك التي بحوزتهم، وذلك كأن يتأكد المدقق من صحة رصيد أحد الموردين مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المدقق.

- **الملكية:**

إن الحقوق والديون المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها، فلا يحق تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه، وبالتالي على المدقق أن يعمل وفق السابق ويتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المنشأة، فالحقوق حقا لها والديون التزامات عليها.

- **التقييم:**

يستخدم المدقق في ذلك التدقيق المستندي والحسابي للوقوف على تقييم سليم للحقوق وديون المنشأة وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يستخدم طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائن للمنشأة أو مدين لها لتقييم الحقوق والديون، وهذا لتجنب أي تلاعب بقيمتها.

- **التسجيل المحاسبي:**

بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة، ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بمختلف العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفي هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل.[1]

4- الأموال المملوكة

في إطار توافر النية الاستثمارية والسند القانوني للمساهمين والملاك، وهذا بتوفر عقد تأسيسي يضمن حقوق جميع الأطراف المساهمة، يتم تقديم أموالهم في شكل أسهم وحصص، بغية تحقيق فوائد وعوائد عليها.

وفي هذا الصدد تتمثل حقوق صاحب المشروع في المؤسسات الفردية من رأس المال الذي خصصه لاستثماره في المشروع ، بينما يتكون رأس المال في شركات الأشخاص من حصص الشركاء ، أما في شركات المساهمة فيتكون رأس المال من مجموعة من الأسهم المكتتب فيها من قبل المساهمين، وفيما يلي إجراءات المراجعة الواجب القيام بها للتحقق من حقوق الملكية لكل من المشروعات الفردية ، وشركات الأشخاص والشركات المساهمة كالآتي:

4-1 المؤسسات الفردية

- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق؛
- مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة، وفي الحالة الأولى يفحص المدقق حساب الأرباح والخسائر والمسحوبات للتأكد من صحة هذه الإضافة، أما في الحالة الثانية يقوم بتدقيق دفتر النقدية للتأكد من توريد هذه الأموال للخزينة أو البنك؛
- مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات، وفي هذا الصدد يفحص مدقق الحسابات حساب الأرباح والخسائر وحساب المسحوبات ودفتر النقدية للتأكد من قيد هذه المبالغ.

4-2 شركات الأشخاص

- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق؛
- مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة؛

[1] محمد التهامي طواهر وآخرون، مرجع سابق، ص 148-156.(بتصرف)

- مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات؛
- الإطلاع على عقد الشركة للتعرف على حصص الشركاء في رأس المال والأحكام الخاصة بفوائده، والمسحوبات وفوائدها ورواتب ومكافآت الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر للتأكد من تنفيذ هذه القواعد.

3-4 شركات المساهمة

- الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية في السنة المالية الأولى وعلى قرارات الهيئة العامة للمساهمين خلال السنوات التي تلي السنة المالية الأولى وذلك للتعرف على شروط عملية الاكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال؛
- الإطلاع على محاضر الجلسات الهيئة العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما؛
- الإطلاع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم؛
- تدقيق المتحصلات من عملية الاكتتاب في الأسهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين؛
- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المشروع الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها؛
- التأكد من أن عمليات التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي الذي تتم هذه العمليات تحت إشرافه؛
- التأكد من أن القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفقاً للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها إلي الحسابات الخاصة بها؛
- التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح ودقيق في قائمة المركز المالي.[1]

المطلب الرابع: التقرير عن مهمة التدقيق

يعد تقرير مدقق الحسابات آخر خطوة يقوم بها هذا الأخير، بحيث يبين فيه نطاق عمله الذي قام به، كما يبين ما خلص إليه المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي، ونتائج أعمال المنشأة محل التدقيق[2]، ويعتبر التقرير

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، حقوق الطبعة محفوظة للمؤلف، فلسطين، 2002، ص 353-354.

[2] مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والإدارية: https://sqarra.wordpress.com/auditt6/ تاريخ التصفح 02/10/ 2017 15:02.

الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الطوائف المختلفة التي يخدمها المدقق، كدوائر الدولة المختلفة، مثل مصلحة الضرائب، ودوائر الإحصاء، بالإضافة إلى المستثمرين والمقرضين، ورجال الاقتصاد وإدارة المشروع وغيرهم من الفئات الأخرى، التي تولي تقرير المدقق الاهتمام والعناية الفائقة، حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية والمستقبلية.

وفي العادة يكون التقرير موجها بالدرجة الأولى إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات، وكلفته بعملية التدقيق، كمالك المشروع في المنشآت الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو للهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وبالتالي في التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع الخاضع للتدقيق[1].

وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى الشروط الشكلية للتقرير مدقق الحسابات، بالإضافة إلى العناصر التي يجب أن يحتويها، ثم تاليا أنواع التقارير التي يصدرها المدقق.

أولا: الشروط الشكلية لتقرير مدقق الحسابات

هناك العديد من الأركان والشروط التي يجب توافرها في تقرير مدقق الحسابات، ومن أهم هذه الشروط نجد ما يلي:

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا، كونه وثيقة موجهة من المدقق إلى جميع المستخدمين والمعنيين، كونه يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد حول نتيجة فحصه لدفاتر وحسابات المنشأة؛
- أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين، إي إلى جميع المساهمين وليس إلى فئة معينة منهم بصفة المدقق وكيلا عن جميع المساهمين، وهو الشيء مع شركات الأشخاص؛
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق توقيعه ورقم قيده في سجل المدققين، والمنظمة المهنية التي يحمل عضويتها؛
- أن يكون التقرير مؤرخا، حيث أن التاريخ يفيد في تحديد مسؤولية المدقق، حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع تقع بعد تاريخ إعداده للتقرير، ومن شأنها التأثير على المركز المالي للمنشأة؛
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية التدقيق والتقرير؛
- صياغة التقرير بعبارات سهلة وواضحة، يسهل على القارئ فهمها دون غموض أو احتمال الاختلاف في المعنى والتفسير؛[2]
- مراعاة عدم التحيز، والتحلي بالصدق والأمانة في إبداء الرأي؛

[1] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، 2014، مرجع سابق، ص441.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص118. (بتصرف)

- مراعاة الوقت المناسب في إصدار التقرير وعدم التأخير.[1]

ثانيا: العناصر الأساسية للتقرير مدقق الحسابات

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عدد من العناصر اللازمة بحسب ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، والذي حددها على النحو التالي:[2]

1- عنوان التقرير

يجب أن يتضمن التقرير عنوان يدل على أنه تقرير مدقق مستقل، بحيث يدل ٬لى أن المدقق قد حقق كافة المتطلبات المتعلقة بالاستقلالية، وبالتالي يمكن التفرقة بين تقريره وباقي التقارير الصادرة عن أشخاص آخرين.

2- المخاطب (الجهة التي يتم توجيه التقرير إليها)

ويوجه التقرير عادة إلى الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من أجلهم، وهم المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشاة التي يتم تدقيق بياناتها.

3- الفقرة التمهيدية

وتتضمن الفقرة التمهيدية ما يلي:

- ذكر مختلف البيانات والقوائم المالية التي تم تدقيقها، والفترة التي يغطيها كل بيان؛
- ملخص للسياسات المحاسبية الهامة المطبقة.

4- مسؤولية الإدارة المتعلقة بإعداد البيانات المالية

يتضمن تقرير المدقق وصفا لمسؤوليات الإدارة في ما يتعلق بإعداد البيانات المالية وفقا للإطار المحاسبي المعمول به، ومسؤولياتها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، من أجل توضيح الافتراض الذي تم إجراء عملية التدقيق بناءا عليه للمستخدمين.

5- مسؤوليات المدقق

ينص تقرير المدقق على أن مسؤولية المدقق تتمثل في التعبير عن رأيه حول البيانات المالية، بناءا على عملية التدقيق، من أجل مقارنتها بمسؤولية الإدارة المتمثلة في إعداد البيانات المالية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، مرجع سابق، ص 455. (بتصرف)
[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص 792-695. (بتصرف)

6- فقرة الرأي (رأي المدقق)

في حال إعداد البيانات المالية وفقا لإطار عادل، يورد رأي المدقق حقيقة أن البيانات المالية تعرض وبشكل عادل، ومن كافة النواحي الهامة، أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول المعلومات التي تم تصميم البيانات المالية من أجل عرضها، مثل الوضع المالي للمنشاة في نهاية الفترة بالإضافة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة للفترة المنتهية.

7- توقيع المدقق

يجب أن يوقع المدقق باسمه أو باسم شركة التدقيق التي يعمل لصالحها، أو بكليهما، وذلك حسب ما يكون مناسبا في المنطقة التي ينتمي إليها.

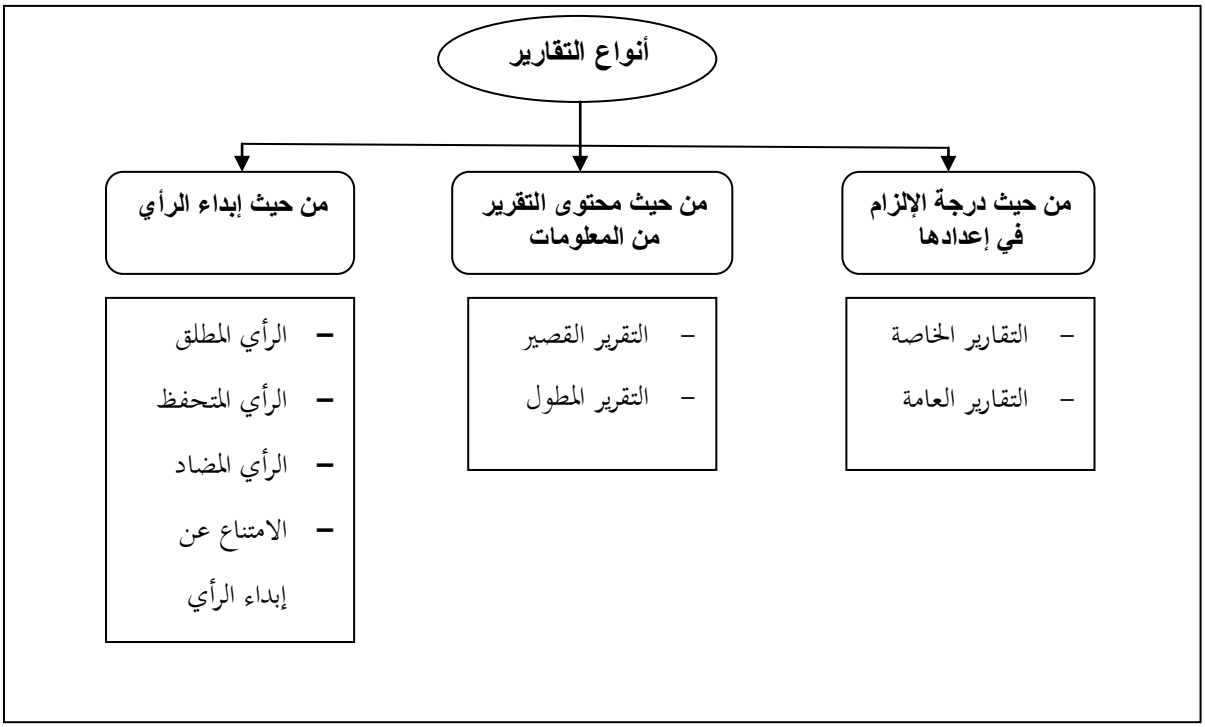
8- تاريخ تقرير المدقق

يخبر تاريخ تقرير المدقق مستخدمه، بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها، والتي حصلت حتى ذلك التاريخ، لأن التقرير يؤرخ بتاريخ إكمال عملية التدقيق.

ثالثا: أنواع تقارير التدقيق

تختلف تقارير مدقق الحسابات بحسب الزاوية التي ينظر لها منها، وبالتالي يمكن تقسيم أنواع التقارير بناءا على عدة أسس، كما يبرزها الشكل التالي:

الشكل رقم (01-05): أنواع تقارير التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المرجع: خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، 2014، مرجع سابق، ص445 -447.

وسنتطرق من خلال هذا التفصيل إلى أنواع التقرير من المنظورين الأول والثاني، أما المنظور الثالث فقد تم التطرق إليه فيما سبق، في إطار عرض معايير التدقيق المتعارف عليها.

1- من حيث درجة الإلزام في إعدادها : وتقسم إلى:

- **التقارير الخاصة Special Reports**: وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إلزامية إعدادها، وكمثال على ذلك تقارير المشروعات الفردية في الجزائر.
- **التقارير العامة Public Reports**: وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركات، وهي التقارير الخاصة بتدقيق الشركات الملزمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق الحسابات.

2- من حيث محتوى التقرير من المعلومات: وتنقسم إلى:

- **التقرير القصير Short-Form Report** : وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة، ويتكون من فقرتي النطاق والرأي فقط.، ويستخدم لتوصيل المعلومات للطرف الثالث، في الحالات التي تستدعي الشرح أو الإيضاح.

- **التقرير المطول Long-Form Report** : ويعد المدقق هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة، ولا تتعلق بالقوائم المالية، كاحتوائه على قوائم إحصائية وشروح لبعض بنود تلك القوائم.

وما يمكن إجماله من خلال هذا المبحث هو أن عملية تدقيق الحسابات هي عملية ممنهجة وفقا لخطوات ومراحل متكاملة، يقوم بها المدقق في إطار تأديته لمهامه، انطلاقا من تعيينه إلى غاية إبدائه لرأيه وكتابته للتقرير، ويمكن ملاحظة أن هذه الخطوات مستمدة من تسلسل المعايير الدولية للتدقيق التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

خلاصة الفصل:

مرت عملية تدقيق الحسابات بالعديد من المراحل التطورية، نتيجة للتنامي الذي شهدته البيئة الاقتصادية، بداء من ظهور نظرية الوكالة كنتيجة لبروز شركات المساهمة، الذي أعطى لعملية تدقيق الحسابات أهمية قصوى، نظرا لقدرتها المنفردة في حماية أموال المساهمين وحفظ مصالحهم، وبالنظر إلى الاهتمام المتزايد الذي حظي به تدقيق الحسابات خاصة في ظل الأزمات التي شهدها العالم في القرن الماضي، ما أدى ببروز منظمات سعت لوضع مبادئ لقيت القبول العام من أجل جعل التدقيق أكثر تنظيما، وأصبحت مخرجاتها أكثر مصداقية وموثوقية من قبل مستخدمي القوائم المالية.

وعلى اعتبار أن كل الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق أصبحت مهتمة بجودة مخرجاتها، والمتمثلة في التقرير الذي يضمنه المدقق رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية للخاضع للتدقيق، فكان ولابد من أن يكون مبنيا على قدر كاف من المرتكزات والإثباتات التي يجب أن يحصل عليها في إطار عمل ممنهج، انطلاقا من معرفته بالمنشأة محل التدقيق، وتخطيط مهمته إلى غاية فحصه للقوائم المالية وإصدار تقريره، الذي يعد أساسا في قرارات العديد من المستفيدين منه.

الفصل الثاني:

البيئة الدولية لتدقيق الحسابات

وأثرها على المهنة في الجزائر

تمهيد:

بالنظر للأهمية التي تكتسيها عملية تدقيق الحسابات، فقد أدى ذلك إلى محاولة إرساء قواعد ومعايير يمكن مشاركتها وتطبيقها على الصعيد الدولي، بغية الوصول إلى توحيد ممارسات وإجراءات عملية التدقيق لتوحيد نتائجها، وجعلها أكثر قابلية للمقارنة دوليا، خدمة لمساعي تدويل ممارسات المهنة، والتي كانت الأزمات الاقتصادية التي عصفت بالاقتصاد العالمي، من أبرز دوافع هذه المسعى، وهو ما جعل عديد الدول تستسيغ فكرة تبني معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ولو بنسب متباينة، نظرا لما تحظى به من قبول وثقة من قبل جمهور مستخدمي القوائم المالية وذوي العلاقة بمخرجات عملية التدقيق.

وفي هذا الصدد سنتطرق من خلال هذا الفصل، إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين باعتباره الهيئة الدولية المختصة والتي تملك سلطة إصدار المعايير المنظمة لمهنة التدقيق، ومختلف المجالس المنضوية تحت سلطته، وإلى المعايير التي يقوم بإصدارها، كما نعرج على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، والمعايير الجزائري للتدقيق، ومدى توافقها والمعايير الدولية للتدقيق، ومدى أهمية ذلك على البيئة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الأول: الهيئات الدولية المشرفة على المهنة والمعايير الدولية المنظمة لها

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الهيئة الدولية الأكثر نفوذا وتأثيرا في تطوير مهنة التدقيق على المستوى العالمي، وهذا بالنظر للاعتراف الدولي الذي تحظى به إصداراتها.

لذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعريف بالاتحاد الدولي للمحاسبين ومختلف المجالس والهيئات ذات العلاقة بإصدار المعايير الدولية للتدقيق، بالإضافة إصدارات هذه الهيئات، ومدى استخدامها على المستوى الدولي.

المطلب الأول: الهيئات الدولية المشرفة على التدقيق

أولا: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، وقد ظهر الاتحاد للوجود نتيجة المبادرات التي تمت عام 1973[1]، والتي تم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين بميونخ الألمانية، بتاريخ 07 أكتوبر 1977، وهذا من قبل 63 عضوا مؤسسا يمثل 51 بلدا، أما اليوم فالاتحاد الدولي للمحاسبين يضم أكثر من 175 عضوا وشريكا من 130 دولة وسلطة قضائية في جميع أنحاء العالم، إلا أن مقره في نيويورك في الولايات المتحدة الأمريكية [2].

1- برنامج عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين

لقد سعى الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ نشأته إلى تعزيز وتطوير مهنة المحاسبة العالمية وهذا خدمة للمصلحة العامة وذلك بتطوير معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد، والأخلاقيات المهنية وتعليم المهنيين ودعم اعتمادهم وكذا استخدامهم، بالإضافة إلى تسيير التعاون بين هيئاته الأعضاء، والتعاون مع المنظمات الدولية الأخرى التي تعنى بالمهنة، كما صب اهتماماته في المساهمة في تطوير مؤسسات محاسبية قوية من شانها خلق ممارسات عالية الجودة من قبل أعضائها، وتعزيز قيمة المحاسبين المحترفين في أنحاء العالم، وهذا على اعتبارها المتحدثة الدولية للمهنة، وفي سبيل ذلك فقد عمد الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى وضع برنامج عمل يقوم على العناصر التالية:

- تطوير بيانات تكون بمثابة مبادئ توجيهية دولية لتدقيق الحسابات؛

[1] صالحي محمد يزيد، **التدقيق الاجتماعي ودوره في تحسين أداء الموارد البشرية**، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2016، ص 46.
[2] موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين: www.ifac.org تاريخ التصفح: 2018/12/10 23:15.

- وضع وتنقيح المبادئ الأساسية التي ينبغي أن تدرج في مدونة الأخلاقيات الخاصة بأية هيئة من الهيئات العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- تحديد متطلبات برامج تعليم وتدريب المهنيين، الخاصة بالمحاسبين والعمل على تطويرها؛
- جمع وتحليل المعلومات الخاصة بإدارة ممارسات المحاسبة العامة، لمساعدة الممارسين في أداء مهامهم بفعالية أكبر؛
- تقييم وتطوير والإبلاغ عن تقنيات وإجراءات الإدارة المالية؛
- إجراء دراسات في المجالات ذات العلاقة بالمحاسبين؛
- تعزيز علاقات أوثق مع مستخدمي البيانات المالية، بما في ذلك معديها، والنقابات العمالية والمؤسسات المالية والحكومية وغيرها؛
- الحفاظ على علاقة جيدة مع المنظمات الإقليمية، والعمل على إنشاء منظمات إقليمية أخرى، فضلا عن المساعدة في تنمية منظماتها وتطويرها؛
- إنشاء اتصالات منتظمة بين أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات المهنية الأخرى، من خلال النشرات التي يعدها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات التقنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية وغيرها، الصادرة عن الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- تنظيم وإجراء مؤتمر دولي للمحاسبين خلال كل 05 سنوات تقريبا؛
- السعي لتوسيع عدد الأعضاء المنضوين الاتحاد.

ويتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بصورة رئيسية بواسطة مجموعات عمل أصغر أو بواسطة اللجان الفنية التالية:[3]

- **لجنة التعليم**: وتضع معايير التعليم والتدريب والتأهيل اللازم لمزاولة مهنة التدقيق، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة.
- **لجنة السلوك المهني**: وتضع معايير وآداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

[3] بن عمارة منصور، حولي محمد، مداخلة بعنوان: **معايير المراجعة الدولية**، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة بجامعة في 13-14 ديسمبر 2011، جامعة باجي مختار –عنابة، ص 8-9.

- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاء المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، ولها أن تصدر البيانات اللازمة نيابة عن مجلس الاتحاد.
- **لجنة القطاع العام:** وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:
  - ✓ وضع معايير المحاسبة والتدقيق وتعزيز قبولها الطوعي؛
  - ✓ وضع برامج لتشجيع للبحث والتعلم؛
  - ✓ تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والتدقيق وإعداد التقارير في القطاع العام وذلك بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين.

2- العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين

يبلغ عدد المنتسبين إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أكثر من 175 منظمة مهنية محاسبية يمثلون ما يقرب من 03 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة في القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية، وتعد العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين حكرا على المنظمات المحاسبية دون الأفراد، بشرط أن تكون هذه المنظمات معترف بها بموجب القانون أو الإجماع العام في بلدانها كمؤسسات قومية هامة، ويجوز لهذه المنظمات التقدم لطلب الحصول علي العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين، بشرط كذلك أن تفي هذه المنظمات بالمعايير المنصوص عليها في اللوائح الداخلية للإتحاد، والتي تقوم على ما يلي:[4]

- أن تكون المنظمة المحاسبية المهنية معترف بها بموجب مرسوم قانوني أو بإجماع عام، على أن المنظمة تحظى بدعم الجمهور وأصحاب المصلحة الرئيسين الآخرين؛
- أن هذه المنظمات المهنية تدعم مهمة ومبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC؛
- أن تستوفي المنظمة المهنية المتطلبات المحددة في بيانات التزامات العضوية المعتمدة من قبل (IFAC)؛
- قدرة المنظمة المهنية على الالتزام بالمشاركة في دعم برنامج الاتحاد الدولي للمحاسبين؛

[4] International Federation of Accountants (IFAC), **Bylaws of International Federation of Accountants**, New Yourk, November 2017, p05.

- ملائمة القدرات المالية والتشغيلية للمنظمة المهنية، وتوفرها على هيكل إداري مناسب؛
- توفر المنظمة المهنية على هيكل تشغيلي داخلي من شأنه توفير الدعم والتنظيم لأعضائها؛
- القدرة المالية على الوفاء بمساهمات العضوية ا لمحددة والمعتمدة من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين؛
- التزام المنظمة المهنية بالأحكام ذات الصلة بالدستور واللوائح الداخلية للاتحاد.

كما يمكن للاتحاد الدولي للمحاسبين وضع وفرض معايير وإجراءات إضافية لقبول عضوية أحد الهيئات المهنية، أو الاحتفاظ بعضويتهم داخل الاتحاد، وتقبل العضوية بموجب أغلبية ثلثي الأصوات.

ثانيا: مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد وضمان الجودة (IAASB)

تشكل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)، في مارس 1978، وكان يعرف حينها باللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC) [5]، حيث أعطيت لهذه اللجنة حينها الصلاحية لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC)، من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وكانت تقوم اللجنة باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية من خلال لجانها الفرعية للبيانات والمعلومات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية الأخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم اللجنة فيما بعد بدراستها ومناقشتها[6].

وفي سنة 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة الدولية لممارسة التدقيق من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، تمخض عنه إعادة تشكيل هذه الأخيرة في صورة مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد وضمان الجودة (IAASB)، وهذا سنة 2002، وذلك من أجل تعزيز عملية وضع المعايير وزيادة درجة قبولها على أوسع نطاق.

ويعتبر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد هيئة مستقلة لوضع المعايير تحت رعاية (IFAC) تخضع لإشراف مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) ، تخدم المصلحة العامة من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة والمراجعة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات الصلة، وتيسير التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، وهذا من شأنه تعزيز جودة الممارسة

[5] موقع المجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد الدولية وضمان الجودة (IAASB):
www.iaasb.org/about-iassb تاريخ التصفح 2018/12/11

[6] صالحي محمد يزيد، مرجع سابق، ص47-48.

وتوحيدها في جميع أنحاء العالم، وكذا تعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية، وفي سبيل تحقيق هذا الغرض يقوم المجلس بتطوير وإصدار المعايير الدولية التالية:[7]

- المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية لإجراءات التدقيق التي سيتم تطبيقها في عملية تدقيق البيانات المالية التاريخية؛
- المعايير الدولية المتعلقة بضمان تطبيق التعهدات فيما يتعلق بإجراءات التدقيق والعمليات الأخرى ذات العلاقة بتدقيق البيانات المالية؛
- المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة، والتي يتم تطبيقها في ارتباطات الخدمات ذات الصلة؛
- المعايير الدولية لرقابة الجودة على جميع الخدمات التي تندرج ضمن المعايير المرتبطة بالمعايير الصادرة عن (IAASB).

1- تسيير مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد وضمان الجودة (IAASB)

يتم تعيين أعضاء مجلس (IAASB)، بما في ذلك الرئيس ونائبه، من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، بناء على لجنة الترشيح وبموافقة مجلس مصلحة المراقبة العامة (PIOB)، ويضم مجلس المعايير الدولية للتدقيق 18 عضوا من ممارسي المهنة و من غيرهم، بحيث لا يزيد عدد الأعضاء الممارسين عن 09 أعضاء، بالإضافة إلى أفراد يلبون متطلبات المجلس بشرط عدم ممارستهم للمهنة، قد يكونون أعضاء في هيئات أخرى تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، ويستند في اختيار الأعضاء على مجموعة من الأسس من بينها:[8]

- قدرات المرشح للعضوية فيما يتعلق بالمنصب الذي رشح له؛
- السعي للموازنة بين المؤهلات الشخصية والمهنية للمرشح واحتياجات التمثيل، بما في ذلك التوازن بين الجنسين؛
- التمثيل الجغرافي، وقطاع مهنة المحاسبة؛
- حجم التنظيم، ومستوى التنمية الاقتصادية.

كما قد يضم مجلس معايير التدقيق الدولية مراقبين يتم تعيينهم وفقا لتقدير مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتشاور مع مجلس مراقبة المصلحة العامة، ويمكن للمراقبين حضور اجتماعات المجلس والمشاركة في المشاريع التي يقوم بها (IAASB)، ويتعين على أعضاء المجلس التوقيع بصفة دورية على إعلانات الاستقلالية، وكذا عملهم يندرج في إطار خدمة المصلحة العامة.

[7] www.iaasb.org/about-iassb/terms-refrence.
[8] www.iaasb.org/about-iaasb/terms-reference.

2- المجموعة الاستشارية لمجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB CAG)

الهدف المنوط بالمجموعة الاستشارية لمجلس المعايير الدولية هو تقديم المساعدة وتزويد المجلس بالمدخلات من خلال التشاور مع المنظمات الأعضاء وممثليهم، بغية الحصول على المشورة بشأن:

- برنامج العمل والجداول الزمنية للمجلس المعايير (IAASB)؛
- المشاريع ذات الأولوية بالنسبة للمجلس؛
- المسائل الأخرى ذات الصلة بأنشطة (IAASB).

ثالثا: مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB)

مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي هو هيئة مستقلة لوضع المعايير في مجال تعليم المحاسبة المهنية خدمة للمصلحة العامة، تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[9] ، من خلال تحديد المهارات المهنية والتقنية التي يجب أن يتحلى بها المهنيين، وهذا بتطوير وتنفيذ معايير تعليم دولية تعمل على رفع كفاءة مهنة المحاسبة العالمية، مما يضفي ثقة أكبر في المهنة لدى الجمهور.

يقوم مجلس المعايير الدولية للمحاسبين بتطوير معايير تعليم دولية للمحاسبين المهنيين، تحدد النقاط الأساسية للتعليم المحاسبي، وعلى الهيئات المحاسبية الأعضاء تطوير برنامج تعليمي بما يتفق مع هذه المعايير، وهذا انطلاقا من مؤسسات التعليم العالي الموجودة، ومدى جودة تعليمها الأكاديمي الذي تقدمه للطلاب، وهذا ما سيعزز قبول عضويتها في المجلس، وهو الشيء الذي يحتم عليها مراجعة المناهج الدراسية ومقارنتها مع الهيئات الأعضاء في مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB)، ومن ثم تهيئة المنهج الدراسي لكي يلائم البيئة المحلية مع الحفاظ على اتساقه مع معايير التعليم الدولية، وهو الأمر الذي يستوجب تكوين مجموعة عمل من أكاديميين ومهنيين ترعى هذا العمل، وهذا من أجل:[10]

- تحديد المعارف ولمهارات المطلوبة وتوزيعها على مؤسسات التعليم العالي والترويج لها وسط المعاهد والطلاب والأطراف الأخرى ذات العلاقة؛
- تقويم إقرار البرامج الأكاديمية المناسبة، وذلك بتقييم المناهج الدراسية والاختبارات الخاصة بالهيئات الأخرى؛
- المراجعة المنتظمة للبرامج والمناهج لضمان بقائها مواكبة للاحتياجات التعليمية للمحاسبين؛

[9] موقع مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB):
تاريخ التصفح 2018/12/10 www.iaesb.org/about-iaesb/terms-reference
[10] الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،الطبعة الثانية، نوفمبر 2007، الرياض، ص 109-116. (بتصرف)

- العمل على جلب مدربين مؤهلين مهنيا والاحتفاظ بهم،وهذا من خلال:
  - ✓ المشاركة في برامج تأهيل المدربين؛
  - ✓ خلق اتصال بين المؤسسات التعليمية المحلية والمؤسسات التعليمية المعترف بها بالدول الأخرى؛
  - ✓ عرض برامج التطوير المصممة من الجهات المختصة في الشأن المحاسبي؛
  - ✓ تشجيع مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية على تقديم مهنييها المؤهلين للمؤسسات التعليمية المحلية؛
  - ✓ تقديم برامج التعليم عن بعد؛
  - ✓ تقديم مواد تعليمية من خلال وسائل إعلامية أخرى تشمل الانترنيت، والأشرطة السمعية والبصرية؛
  - ✓ توفير المعدات التعليمية اللازمة، وإن يكن في إطار هبات من الجهات التجارية والصناعية المحلية.

ويعد إنجاز هذه النقاط السابق ذكرها عملا مشتركا بين المؤسسات الأكاديمية المحلية والهيئة المحاسبية المهنية، وبالتالي فالمسؤولية الكبرى تقع على عاتق قطاع التعليم، بينما يقع على الهيئة المحاسبية المهنية مسؤولية السعي للحصول على دعم الحكومة، ومكاتب المحاسبة والتدقيق والمنشآت الاقتصادية.

1- برنامج التعليم الخاص بمجلس (IAESB)

بالإضافة إلى متطلبات الحد الأدنى لدخول البرنامج التعليمي، فإن معايير التعليم الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقتضي نجاح الطلاب في اختبار مهني، وإكمال فترة من الخبرة العملية قبل أن يتم منحهم المؤهل المهني، كما يجب أن يؤدي برنامج التعليم المطبق إلى تطوير المعارف والمهارات المهنية، وهذا من خلال اشتماله على المجالات العريضة التالية:

- **المحاسبة والتمويل وما يتعلق بها من معارف:**[11]
  - ✓ المحاسبة والتقارير المالية؛
  - ✓ الرقابة والمحاسبة الإدارية؛
  - ✓ الضرائب؛
  - ✓ الأنظمة التجارية؛
  - ✓ التدقيق والتأكيد؛

[11] مرجع نفسه، ص 117-119.

- ✓ التمويل والإدارة المالية؛
- ✓ القيم المهنية وآداب المهنة.

- **المعارف التنظيمية والتجارية:**
  - ✓ الاقتصاديات؛
  - ✓ بيئة الأعمال التجارية؛
  - ✓ حوكمة الشركات؛
  - ✓ آداب الأعمال التجارية؛
  - ✓ الأسواق المالية؛
  - ✓ الأساليب الكمية؛
  - ✓ السلوك التنظيمي؛
  - ✓ الإدارة واتخاذ القرارات الإستراتيجية؛
  - ✓ التسويق؛
  - ✓ الأعمال التجارية الدولية والعولمة.
- **المعرفة والكفاءة في تقنية المعلومات:**
  - ✓ المعرفة العامة بتقنية المعلومات؛
  - ✓ معرفة مراقبة تقنية المعلومات؛
  - ✓ كفاءات مراقبة تقنية المعلومات؛
  - ✓ كفاءات مستخدمي تقنية المعلومات.

ويسعى المجلس من خلال هذا البرنامج إلى تطوير سلسلة من المهارات المهنية المطلوبة بالنسبة للمحاسبين المهنيين، وتشمل ما يلي:

- المهارات الفكرية؛
- المهارات الفنية والوظيفية؛

- مهارات شخصية؛
- مهارات الاتصال والتواصل مع الآخرين؛
- المهارات التنظيمية والقدرة على إدارة الأعمال.

ويعد برنامج التعليم مهم جدا في تطوير قيم المهنة والآداب والسلوك المهنيين، ولهذا يقع على عاتق الهيئة المحاسبية المهنية التأكد من أن أعضائها لديهم الفهم الكافي لمبادئ سلوك وآداب المهنة التي ينبغي لهم الالتزام بها، وهذا من خلال الالتزام بما يلي:

- المصلحة العامة والإحساس بالمسؤولية الاجتماعية؛
- التطور والتعلم المستمرين؛
- الموثوقية، المسئولية، الالتزام بالوقت، الكياسة والاحترام؛
- القوانين والنظم.

2- إصدارات مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB)

ولقيام المجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي بالدور المنوط به، والعمل على تحقيق الغرض من استحداثه من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، يقوم (IAESB) بتطوير وإصدار العديد من المنشورات والإصدارات التالية:[12]

- معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين، والتي تتناول مبادئ التعلم والتطوير للمحاسبين المحترفين، كما تنص على ممارسة جيدة في عملية التعليم والتطوير، والتي ينبغي أن تلتزم بها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- بيانات ممارسات التعليم الدولي للمحاسبين المهنيين، والتي تساعد في تنفيذ الممارسة الجيدة المقبولة عموما في التعلم والتطور للمحاسبين المهنيين، والتي تتضمن كذلك تفسيرات أو توضيحات حول المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، لمساعدة الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي في تنفيذ وتحقيق الممارسات الجيدة.
- وثائق معلومات حول التعليم الدولي للمحاسبين المهنيين، والتي قد تتضمن تقييمات لبعض النقائص أو النقد لبعض الممارسات المتعلقة بالتعليم والتطوير في الهيئات الناشئة، وذلك بهدف تعزيز النظر في هذه القضايا وإثراء النقاش فيها، وهذا من شأنه تعزيز الوعي بقضايا أو ممارسات التعلم والتطوير المتعلقة بالمهنة؛

[12] www.iaesb.org/about-iaesb/terms-reference

- مواد دعم إضافية، مثل دليل التفسيرات التي تساعد الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحقيق الممارسة الجيدة في مجال التعليم والتطوير، على النحو المنصوص عليه في المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.

رابعا: مجلس المعايير الدولية لسلوك وأخلاقيات المحاسبين (IESBA)

مجلس المعايير الدولية للأخلاقيات المحاسبين (IESBA)، هو مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وبإشراف من قبل مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB)، يقوم بتطوير وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة، وإعلانات أخرى للمحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، من خلال مدونة الأخلاقيات التي يصدرها المجلس والتي تحدد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، وهذا خدمة للمصلحة العامة، كما يقدم المجلس الدعم لتبني وتنفيذ المعايير وتعزيز الممارسات الأخلاقية الجيدة، وكذا تعزيز النقاش الدولي حول القضايا الأخلاقية التي يواجهها المحاسبون.

وفي سبيل تحقيق الغرض من وجود المجلس وخدمة للأهداف المحددة له، يقوم مجلس المعايير الدولية لسلوك وأخلاقيات مهنة التدقيق (IESBA)، بتطوير وإصدار البيانات الرسمية التالية:[13]

- مدونة الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين، والتي تحدد المعايير الأساسية لأخلاقيات المهنيين المحاسبين، كما أنها توفر إطارا مفاهيمي لتطبيق هذه المبادئ، ويجب أن تطبق الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين المعايير المنصوص عليها في المدونة.
- مدونة التفسيرات الأخلاقية، والتي تساعد في تطبيق مدونة المعايير الأخلاقية، كما ينشر (IESBA) إصدارات أخرى حول الأمور المتعلقة بالأخلاقيات، مما يؤدي إلى تعزيز فهم الجمهور للمتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين.

خامسا: مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB)

مجلس مراقبة المصلحة العامة هو الهيئة الرقابية المستقلة العالمية التي تسعى إلى تحسين الجودة والتركيز العام على المعايير الدولية التي وضعتها المجالس القياسية لمعايير التدقيق، ويعمل (PIOB) على تحقيق شفافية ونزاهة أكبر لمهنة التدقيق للمساهمة في تعزيز جودة التقارير المالية، وبالتالي تتألف البنية العالمية لوضع معايير التدقيق والتأكيد والأخلاقيات والتعليم من هيكل ثلاثي الطبقات، من خلال مجالس وضع المعايير الثلاث التي يدعمها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بالموازاة مع الرقابة المستقلة من قبل

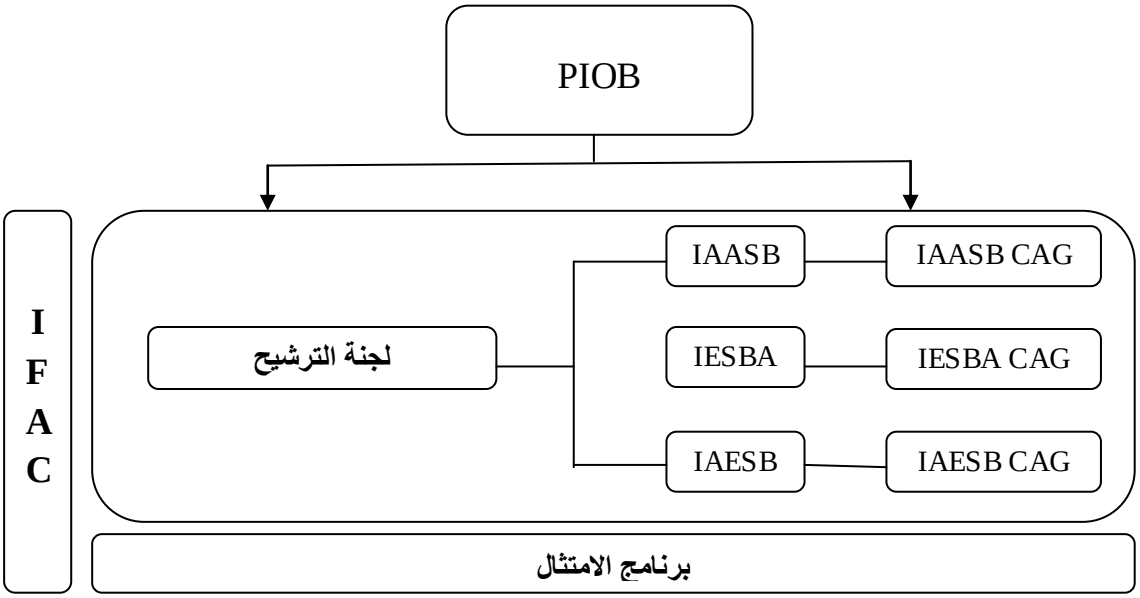
[13] موقع مجلس المعايير الدولية لسلوك وأخلاقيات المحاسبين(IESBA):
https://www.ethicsboard.org/about-iesba/terms-reference.

مجلس مصلحة الرقابة العامة (PIOB)، والهدف من هذا النموذج التعاوني بين الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس مصلحة الرقابة العامة، التابع لفريق الرصد(MG)، هو خلق معايير عالمية عالية الجودة تستجيب للمصلحة العامة.

وتندرج مهمة (PIOB) في توفير إشراف مستقل طيلة عملية وضع المعايير، وهذا لضمان أن تكون عملية تطوير المعايير تتجاوب واحتياجات أصحاب المصلحة، وتكون المعايير مسؤولة وشفافة، وتتطلب استجابة المصلحة العامة للتطور المعياري التوفيق بين أولويات المهنة واحتياجات جميع أصحاب المصلحة،وهذا هو الهدف الذي يسعى له (PIOB).[14]

ويمكن إبراز الدور الإشرافي لمجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) فيما يتعلق بدعم تطوير معاير التدقيق الدولي، من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم (02-01): علاقة مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) بدعم وتطوير المعايير الدولية للتدقيق



Source : www.ipiob.org/index.php/about-piob

المطلب الثاني: المعايير الدولية للتدقيق

أخذ مجلس المعايير الدولية للتدقيق (IAASB) على عاتقه مهمة إصدار المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وذلك بإيعاز من الاتحاد الدولي لرقابة الجودة، وقد أعطيت له صلاحية إعداد مسودات المعايير الدولية للتدقيق باعتباره الهيئة المخولة لإصدار وتبويب وتفسير هذه المعايير، وقد لاقت هذه الأخيرة استجابة

[14] موقع مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB):
تاريخ التصفح 2018/12/10 www.ipiob.org/index.php/about-piob

واسعة بين العديد من الهيئات عبر أنحاء العالم، بالرغم من كون معايير التدقيق المتعارف عليها، والتي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، كان لها السبق في الإصدار، وذلك سنة 1954م، ضمن كتيب "معايير التدقيق المتعارف عليها".

أولا: الفرق بين التدقيق، المراجعة والتأكيد

شملت مدونة المعايير الدولية العديد من المصطلحات، والتي يمكن اعتبارها مهاما يضطلع بها مدقق الحسابات، على غرار التدقيق (Audit)، المراجعة (Review) والتأكيد (Assurance)، لذا يجب توضيح مفهوم كل مصطلح مع إبراز مدلوله بالمقارنة مع غيره من المصطلحات.

يمكن القول بأن عملية التدقيق أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من المراجعة ورغم ذلك فلا يجب أن نتوقف عند مجرد استخدام كلمة معينة أو اصطلاح معين في مجال الأداء المهني للتدقيق والمراجعة، ومعنى ذلك أن المراجع في حالة قيامه بعمل معين دون تحليل وتعمق فهو يراجع، وعند قيامه بعمل آخر يحتاج دقة وتعمق في الدراسة فهو يدقق، وعلى هذا الأساس لا يمكن وضع حدود فاصلة وقاطعة بين كل من التدقيق والمراجعة[15]، وبالتالي يتعلق التدقيق بالقوائم المالية السنوية، وإبداء الرأي فيها بناءا على تقييم أدلة الإثبات التي حصل عليها المدقق[16].

أما التأكيد فهو عملية إبداء استنتاج مصمم من قبل المدقق لرفع ثقة المستخدمين المقصودين بعملية التأكيد، هذا بشأن تقييم أو قياس موضوع ما قابل للقياس[17]، ويختلف التأكيد عن التدقيق في كون التدقيق بإمكانه كشف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على استمراريته.

ثانيا: هيكل التعليمات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

تصاغ معايير التدقيق الدولية في سياق تدقيق البيانات المالية، من قبل المجلس ويتم تعديلها كلما دعت الضرورة لذلك، أما المعايير الدولية لرقابة الجودة، فيتم تطبيقها على مكاتب وشركات التدقيق فيما يتعلق بخدماتهم والتزاماتهم تجاه العملاء وذوي المصلحة من تقاريرهم، ويمكن إبراز مجمل الإصدارات والتعليمات المنبثقة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال الشكل الموالي:

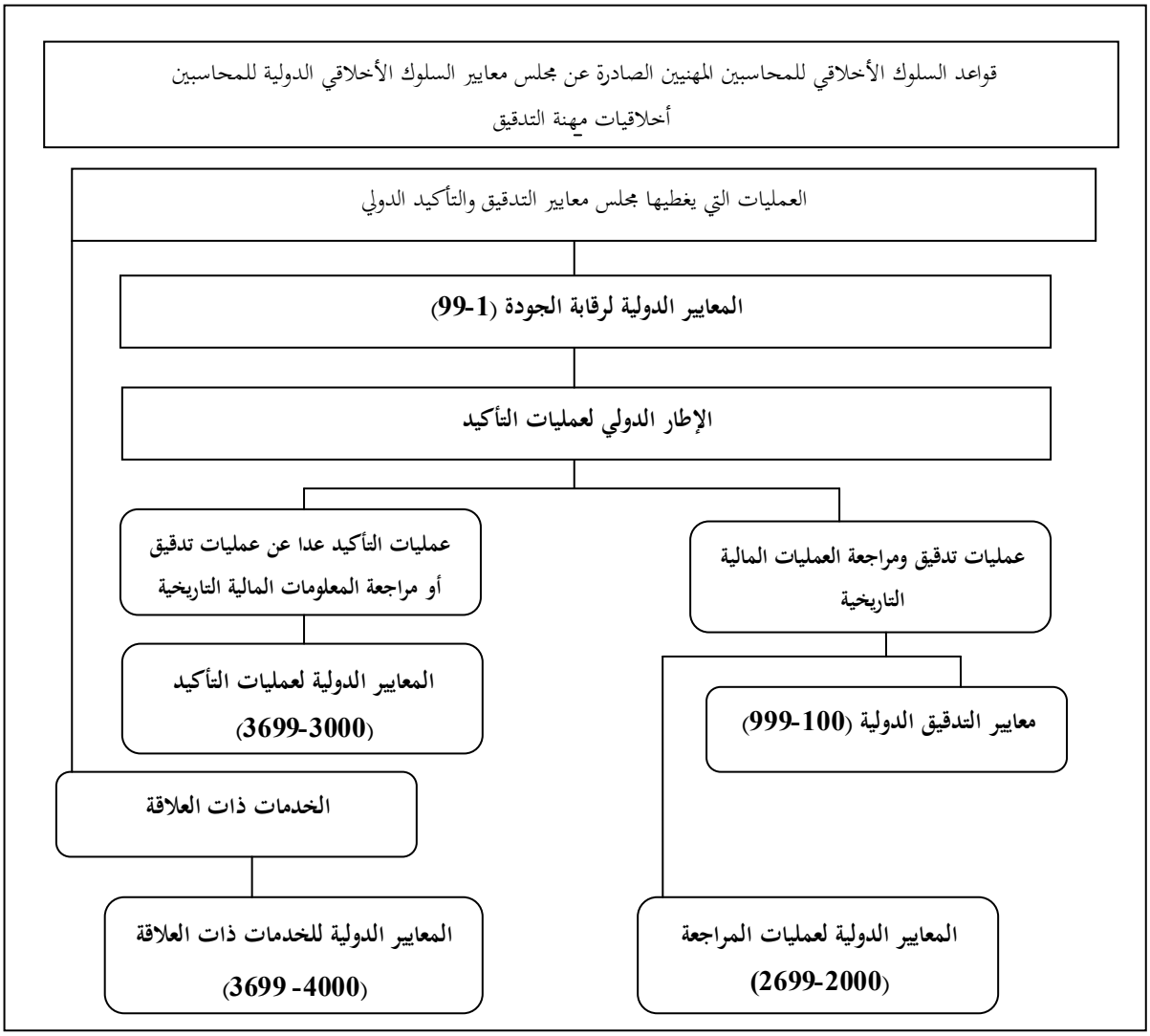
---

[15] سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر-**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015/2014، ص 75.

[16] عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، القاهرة، 2003، ص 165.

[17] الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، الأردن، طبعة 2014، ص 13.

الشكل رقم(02-02): هيكل المعايير الصادرة عن (IAASB)



المصدر: مرجع نفسه، ص 05.

ومن أجل القبول العام لإصدارات المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد في جميع أنحاء العالم، فقد عمد المجلس إلى العمل بشكل تعاوني مع واضعي الأنظمة الوطنية، مع الاحتفاظ بالدور القيادي في المشاريع المشتركة، وذلك لزيادة التوافق بين المعايير الوطنية والدولية[18]، لأجل خدمة الهدف الأساسي وهو تحقيق القبول للمعايير الدولية، وتنبع سلطة المعايير الدولية على دول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال أنه:[19]

- يجب تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق الحسابات المالية التاريخية؛

[18] سايح فايز، مرجع سابق، ص 80.
[19] الاتحاد الدولي للمحاسبين القنونيين (IFAC)، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** ، الجزء الأول، ، طبعة عام 2014 مرجع سابق، ص 07- 08.

- يجب تطبيق معايير عمليات المراجعة الدولية في مراجعة البيانات المالية التاريخية؛
- يجب تطبيق معايير التأكيد الدولية في عمليات التأكيد بخلاف معلومات التدقيق والمراجعة المالية السابقة؛
- يجب تطبيق المعايير الدولية بشأن الخدمات ذات العلاقة في عمليات الجمع والعمليات التي تجرى لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى كما تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي؛
- ويشار إلى أن كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير عمليات المراجعة الدولية ومعايير عمليات التأكيد الدولية للخدمات ذات العلاقة بكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية؛
- يجب تطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة بواسطة مزودي الخدمات المدرجين تحت معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

ثالثا: معايير التدقيق الدولية الصادرة عن (IAASB)

وسنتطرق من خلال هذا العنصر إلى معاير رقابة الجودة داخل مكاتب التدقيق ومعايير التدقيق الدولية دون غيرها من معايير المراجعة والفحص ومعايير التأكيد والخدمات ذات الصلة، على اعتبار صلتها بموضوع البحث الذي انتهجه الباحث، ويمكن تفصيلها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01): معايير التدقيق الدولية الصادرة عن (IAASB)

أولا	المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC
المعيار الدولي لرقابة الجودة 1	رقابة الجودة في المكاتب والشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة الحسابات، وعمليات التأكيد الأخرى ذات العلاقة
ثانيا	المعايير الدولية لتدقيق القوائم المالية ISAs
200 - 299	المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
300 – 499	**المجموعة الثانية: تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء**
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
450	تقييم البيانات الخاطئة(الانحرافات) المحددة خلال عملية التدقيق
500 – 599	**المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق**
500	أدلة التدقيق
501	أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	أخذ عيينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	المنشأة المستمرة
580	الإقرارات الخطية
600 – 699	**المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين**
600	الاعتبارات الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر
610	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام عمل مدقق خبير
700 – 799	**المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق**
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
899 – 800	**المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة**
800	عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر ذات طابع خاص – اعتبارات خاصة
805	عمليات تدقيق بيانات مالية شاذة ومكونات أو بنود محددة في بيان مالي – اعتبارات خاصة
810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة
1000	الاعتبارات الخاصة في تدقيق البيانات المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين طبعة عام 2014.

1- المبادئ العامة والمسؤوليات

وتضم هذه المجموعة العديد من المعايير التي تغطي الأهداف العامة المنوطة بالمدقق المستقل، والتي يسعى إلى تحقيقها من وراء عملية التدقيق، بالإضافة إلى شروط الموافقة على التكليف بمهمة التدقيق وتوثيق ذلك، في إطار عقد مبرم بين طرفين، كما تلقي الضوء على بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق كالاحتفاظ بوثائق التدقيق ورقابة الجودة، بالإضافة إلى مسؤوليته تجاه نظام الرقابة الداخلية للعميل والتبليغ عن نواحي القصور التي قد تعتريها.

2- تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

وتشتمل هذه المجموعة على عدة معايير التي من شانها تمكين المدقق من تحديد المخاطر التي تحدق بالمنشأة محل التدقيق وكيفية التعامل معها، بدأ بعملية تخطيط مهمة تدقيق القوائم المالية، وما يرتبط بها من إجراءات، ومراعاته للأهمية النسبية في هذه المرحلة من مراحل عملية التدقيق، مع مراعاة خصوصية تدقيق المنشآت الخدمية، والاستجابة للمخاطر الجوهرية التي توصل إليها من خلال تقييمه لبيئة المنشأة محل التدقيق.

3- أدلة التدقيق

وتتضمن هذه المجموعة معايير حول أدلة الإثبات التي يرتكز عليها المدقق فقي إبداء رأيه في القوائم المالية، بعض الإجراءات التي تدخل ضمن مسؤولية المدقق تجاه العناصر المقنعة في عملية التدقيق كالمصادقات الخارجية، والإجراءات التحليلية، الاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي أعدتها إدارة المنشأة محل التدقيق، والأرصدة الافتتاحية، ومراعاة

عملية تدقيق منشأة لأول مرة قبل المدقق الحالي، ومسؤولية المدقق فيما يتعلق بالوقوف على مدى صحة فرض استمرارية الاستغلال بالنسبة لمنشأة العميل.

4- الاستفادة من عمل الآخرين

تركز هذه المجموعة من المعايير على تغطية الإرشادات الواجب على المدقق إتباعها عند الاستعانة بأعمال كل من المدققين الداخليين بمنشأة العميل، أو في حالة الاستعانة بخدمات خبير في مجال معين، عند اقتضاء الظروف لذلك.

5- نتائج وتقارير التدقيق

وتتكون هذه المجموعة من خمسة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات، وكيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة مسؤولية المدقق تجاه المعلومات المقارنة، والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوى على قوائم مالية مدققة.

6- المجالات المتخصصة

وتوضح هذه المجموعة الإرشادات المتعلقة بمهمة تدقيق لأغراض خاصة، وكذا مسؤولية المدقق بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة، أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

المطلب الثالث: تبني واستخدام معايير التدقيق الدولية على المستوى الدولي

لقد لاقت معايير التدقيق الدولية قبولا متزايدا منذ إصدارها من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تم تبني واستخدام هذه المعايير من قبل:[20]

- عدد من كبريات شركات المحاسبة الدولية كأساس لمعاييرها المستخدمة في التدقيق؛
- الشركات العامة التي تقدم تقارير خارج بلدانها؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض التمويل الدولي؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض عمليات التمويل المحلي؛
- المنظمات العالمية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية *(OECD) التي أقرت بمعايير التدقيق الدولية (ISAs) لاستخدامها في تدقيق القوائم المالية في دوائرها المختصة؛

[20] عبد الله أحمد عمر بامشموس، **تطبيق معايير التدقيق الدولية**، مجلة المحاسب القانوني، العدد 09، اليمن، 2010، ص 08. من الموقع: www.yacpa.org/Yacpafiles/file/magazine/9.pdf

- هيئات المحاسبة الوطنية التي تستخدم معايير التدقيق الدولية كأساس لمعايير التدقيق الوطنية.

ولقد عكس المسح الذي أجري سنة 1998، من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) للهيئات الأعضاء، والذي شاركت فيه 65 دولة للإجابة على الاستبيان، وقد أظهرت نتائج الإجابة على الاستبيان ما يلي:[21]

- 18 دولة قد قامت بالتبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية كمعايير تدقيق محلية؛
- 28 دولة لا توجد هناك اختلافات مهمة بين معاييرها الوطنية ومعايير التدقيق الدولية؛
- 09 دول لا توجد اختلافات كبيرة خاصة في إعداد التقرير؛
- 10 دول لم تحدد إن كان هناك اختلاف أم لا.

ومن الملاحظ أن اغلب الهيئات التي شاركت في الإجابة على الاستبيان تعي جيدا مدى أهمية تبني معايير التدقيق الدولية وهو الأمر الذي دفع بها إلى تبنيها أو بدرجة أقل التوافق معها، وفيما يلي جدول يبين موقف بعض الدول من معايير التدقيق الدولية:

الجدول رقم (02-02): موقف بعض الدول من تبني استخدام معايير التدقيق الدولية

الدول	موقفها من تبني المعايير الدولية للتدقيق
الإكوادرو، البيرو، الأروغواي	قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة.
الأرجنتين	وضعت هدف تحقيق التناسق مع المعايير الدواية للتدقيق في خطة عملها لعام 2002.
البرازيل	لا توجد اختلافات كبيرة بين المعايير الدولية والبرازيلية في مجال التدقيق.
تشيلي	تم تنسيق معايير التدقيق مع معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS).
ألبانيا، بلغاريا، هنغاريا، مونتينيجرو، صربيا، البوسنة ، كرواتيا، مولدوفا، رومانيا، يغوسلافيا	وتقوم هذه الدول التي تنتمي إلى شرق أوربا بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق
هولندا	قرر مجلس معايير التدقيق الهولندي تبني المعايير الدولية للتدقيق بدلا عن تطوير معايير التدقيق المحلية.

[21] نفس المرجع، ص 09.

المملكة المتحدة	يستند مجلس ممارسة التدقيق (APB) البريطاني في معاييره على معايير التدقيق الدولية، ولكنه يستخدم تعابير وصياغة مختلفة، ويضيف المتطلبات المحلية، ويتضمن كل معيار في نهايته مدى التطابق مع معايير التدقيق الدولية.
جنوب إفريقيا	هناك مشروع لتحقيق التناسق بين معايير جنوب إفريقيا ومعايير التدقيق الدولية (IASs).
كندا	في عام 1977 قدم تقرير عن تطوير استراتيجيات وضع المعايير، واستنتج معهد المحاسبين القانونيين الكندي، أن الهدف النهائي هو مجموعة معايير تدقيق مقبولة على المستوى الدولي ومن قبل أسواق رأس المال الدولية، وستلعب كندا دورا أساسيا في عملية وضع المعايير سواء على نطاق العالم ككل أو على نطاق أمريكا الشمالية.
الولايات المتحدة الأمريكية	يرى كثير من المختصين ضرورة تنسيق معايير التدقيق الأمريكية مع معايير التدقيق الدولية.
جاميكا	تم تبني المعايير الدولية للتدقيق من قبل معهد المحاسبين القانونيين الجامايكي في 2002/07/01.
الاتحاد الأوربي	وجود توجه نحو استخدام معايير التدقيق الدولية من قبل العديد من الدول الأعضاء في الاتحاد وهذا منذ 1997.
فرنسا	يدرس معهد التدقيق في فرنسا المتطلبات الخاصة بالشركات الفرنسية والتي لا تغطيها معايير التدقيق الدولية، قبل الإعلان عن موافقته على تطبيقها.
الأردن	منذ عام 1991 تم تبني معايير التدقيق الدولية (IASs) من خلال جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، وهو الجهة المخولة بذلك، وفي حالة وجود أي اختلاف في التطبيق عن المعايير الدولية يجب أخذ موافقة مجلس إدارة الجمعية.
لبنان	تم تبني معايير التدقيق الدولية.
مصر	فقد نص قرار وزير الاقتصاد المصري رقم (503) لسنة 1997، على أن يتم تدقيق حسابات شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على المرجع السابق، ص09.

ويوضح الجدول السابق استخدام العديد من الدول إن لم نقل معظمها لمعايير التدقيق الدولية، أو التوجه نحوها، وان كان ذلك بشكل متفاوت، إذ تقوم عديد الهيئات المختصة في الدول والمنظمات الأخرى ذات العلاقة حول العالم بوضع معايير للتدقيق بالتنسيق مع معايير التدقيق الدولية (IASs)، وهذا من خلال:[22]

- تطوير إرشادات أو معايير تدقيق محلية، بحيث لا يكون هناك اختلاف بينها وبين معايير التدقيق الدولية؛

[22] بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017، ص49.

- تبني معايير التدقيق الدولية بشكل كلي أو جزئي مع إيضاحات معايير التدقيق المحلية؛
- تبني معايير تدقيق دولية معدلة ومكيفة، بحيث تتضمن المتطلبات والاحتياجات الموجودة في إيضاحات معايير التدقيق المحلية وغير موجودة بمعايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني: تدقيق الحسابات في الجزائر

شهدت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر منعرجات كبيرة، خصوصا بعد تبنيها لمعايير تدقيق وطنية، سبقه إعادة هيكلة على مستوى الهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق، وكل ذلك لإعادة الاعتبار للمهنة على المستوى الداخلي والخارجي، خاصة مع سعي الجزائر الحثيث للانضمام لمنظمة التجارة العالمية وانفتاحها أكثر على الخارج، وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التطور التنظيمي الذي شهدته المهنة في الجزائر بالإضافة إلى أهم الهيئات المشرفة عليها.

المطلب الأول: التطور التنظيمي للتدقيق الحسابات في الجزائر

بعد استقلال الجزائر، عرفت مهنة التدقيق ثلاث مراحل أساسية وهي ما قبل 1991، وما بعد 1991، وما بعد 2010، وهذا تبعا لما شهده المناخ الاقتصادي والإصلاحات التي شملت المهنة في حد ذاتها.

أولا: الفترة ما قبل 1991

بدأ التأريخ للتدقيق في الجزائر سنة 1969م[23]، وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، وهو يعد أول تشريع قانوني تناول مهنة التدقيق في الجزائر، من خلال تكريس مراقبة الشركات الوطنية[24]، وفي مادته 39 نص على أنه: [25]

"يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي (مدققي) الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي، والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا في رأس مالها".

---

[23] Hadj Ali Samir**, Le Commissaire aux comptes, Caractéristique et Missions**, Revue Algérienne de Comptabilité et Audit, SNC, n° 03, 3eme trimestre, Alger, 1994, p10.

[24] سيد أحمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون (10-01)**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية (IFRS-IAS)، بجامعة سعد دحلب ، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 03.

[25] الأمر رقم 69-107، المؤرخ في 1969/12/31، **المتعلق بقانون المالية لسنة 1970**، العدد 110، المؤرخة في 1969/12/31، ص 1805.

وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتأمين حق الدولة فيها، وقد تلا هذا إصدار الأمر رقم 71-82 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب[26]، دون التطرق إلى محافظ الحسابات وهذا لاعتباره حينها تابع للمفتشية العامة للمالية وهي مديرية تابعة لوزارة المالية[27].

كما تناول المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب، وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة وهم:

- المراقبين العامين للمالية؛
- مراقبو المالية؛
- مفتشو المالية.

وقد أوكلت لهم المهام التالية :

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديرية طبقا للخطة المعدة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق المقصود يرتبط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي رقم (71-83) المؤرخ في 1971/09/29، تناول مندوب (مدقق) الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك. [28]

وعلى العموم فخلال هذه الفترة فمهنة محافظ الحسابات كانت خاضعة أساسا لأحكام القانون التجاري من خلال المرسوم (75-59) المؤرخ في 1975/09/26[29]، واتسمت هذه الفترة كذلك بإخضاع المهنة تحت وصاية وزارة المالية، نظرا لاعتبار محافظ الحسابات كموظف عام في الدولة وهذا نظرا لنمط الاقتصادي السائد آنذاك والمتمثل في التسيير الموجه.

[26] الأمر رقم 71-82، المؤرخ في 1971/12/29، **والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير محاسب**، العدد 107، المؤرخ في 1971/12/30، ص 1852.
[27] سايح فايز، مرجع سابق، ص 172.
[28] صالحي محمد يزيد، مرجع سابق، ص 57-58.
[29] Djoumaa Lamri**, Historique du commissariat aux comptes en Algérie**, revue de L'auditeur CNC, n° 02, Alger, 2014, p12.

ثانيا: الفترة ما بعد 1991

تميزت هذه المرحلة بنقلة كبيرة فيما يتعلق بمهنة التدقيق، ولعل أبرز ما ميزها هو إصدار القانون (91-08)، والمؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[30]، والذي جاء ليشرف على هذه المهن الثلاث بما في ذلك محافظ الحسابات[31]، وبالتالي وفر هذا القانون شروط ومقاييس ممارسة المهنة، وهو ما جعل مهنة التدقيق تتجه نحو منحى استقلالي، بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، وعرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة.

و تم خلال هذه الفترة إصدار عدة مراسيم وقرارات لتنظيم مهنة التدقيق وإعطائها صبغة تتواءم والنهج الاقتصادي الذي تبنته الجزائر نتيجة الإصلاحات التي باشرتها بعد أزمة أسعار النفط، بتبنيها لنظام الاقتصاد الحر الذي يلغي هيمنة الدولة على رؤوس الأموال والموارد واقتصار دورها على كونها حارس ومنظم للاقتصاد دون التدخل فيه، وهذا ما استفادت منه مهنة التدقيق خلال تلك الفترة، وكان من أهم تلك الإصدارات ما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم (92-20) المؤرخ في 1992/01/13[32]، والذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، والذي من مهامها حماية المصالح المعنوية والمادية للأعضاء المهنة، وتحديد مطالبهم فيما يتعلق بالتدقيق والرقابة؛
- مقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 1994/02/02، الذي يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار المهام الموكلة إليهم طبقا للتشريع والقانون الساري المفعول، ويتضمن هذا المقرر جملة من التوصيات يجب على محافظي الحسابات التقيد بها عند أداء مهامهم.[33]

---

[30] القانون (91-08) المؤرخ في 1991/04/27، **المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 20، المؤرخة في 1991/05/01، ص 651.

[31] Djoumaa Lamri, op-cit, p 13-14.

[32] المرسوم التنفيذي رقم (92-20) **الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**، العدد 03، المؤرخة في 1992/01/15.

[33] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مداخلة بعنوان: **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 08.

- القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، حيث يحدد نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تسند إليهم، طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.
- كما عرفت هذه المرحلة صدور المرسوم التنفيذي رقم (96-136) الذي يتضمن قانون أخلاقيات المهن الثلاث، الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يحدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص عضو النقابة أو المهني[34].
- المرسوم التنفيذي رقم (96-318)، المؤرخ في 1996/09/25، الذي يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه، ويوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية[35].
- المرسوم التنفيذي رقم (96-431) المؤرخ في 1996/11/31، المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة[36].
- المرسوم التنفيذي رقم (97-457) المؤرخ في 1997/12/01، يتضمن تطبيق المادة (11) من القانون (91-08)، ويتعلق الأمر بالصلاحية المهنية للانجازات والشهادات التي يقدمها المترشح لطلب العضوية في أحد أصناف المهن الثلاث على غرار الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم (97-458) المؤرخ في 1997/12/01، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (92-20) المؤرخ في في 1993/01/13، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.[37]

[34] المرسوم التنفيذي رقم (96-136) المؤرخ في 1996/04/05، **المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 24، المؤرخة في 1996/04/17، ص 05.

[35] المرسوم التنفيذي رقم (96-318)، المؤرخ في 1996/09/25، **المتعلق بإحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد 56، المؤرخة في 1996/09/29، ص 18.

[36] المرسوم التنفيذي رقم (96-431)، المؤرخ في 1996/11/30، **المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة**، العدد 74، المؤرخة في 1996/12/01، ص 14.

[37] المرسومين التنفيذيين رقم (97-457)، رقم (97-458)، المؤرخين في 1997/12/01، العدد 80، المؤرخة في 1997/12/07، ص ص 22-23.

- القرار المؤرخ في 28 مارس 1998، يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بتاريخ 1998/05/13؛
- مقرر مؤرخ في 1999/03/24، والذي يتعلق بالموافقة على مقاييس الجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المحاسبي والمال، والتي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الصادر بتاريخ 1999/05/02؛
- المرسوم التنفيذي رقم (01-351) المؤرخ في 2001/12/10، يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون (99-11) المؤرخ في 1999/12/23، والمتضمن قانون المالية لسنة 2000، والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، إذ يؤهل لتدقيق ومراجعة حالة النفقات الخاصة بالإعانات الممنوحة للجمعيات، محافظو الحسابات المسجلون بصفة منتظمة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحابين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛[38]
- المرسوم التنفيذي رقم (01-421) المؤرخ في 2001/12/20، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (92-20) المؤرخ في 1992/01/13، الذي يحدد تشكيل المجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، والذي صدر ضمن الجريدة الرسمية المؤرخة في 2001/12/26؛[39]
- الأمر رقم (05-05) المؤرخ في 2005/07/25، والذي يتضمن قانون المالية التكميلي لذات السنة، والذي ينص بموجبه على تعيين الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006، ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، الصادر بتاريخ 2005/07/26.
- القرار المؤرخ في 2008/06/25 المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 1994/11/07، والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، والصادر بتاريخ 2008/08/17.

---

[38] المرسوم التنفيذي رقم (01-351)، المؤرخ في 1999/11/10، يتضمن تطبيق أحكام المادة (101) من القانون رقم (99-11) المؤرخ في 1999/12/23 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000، **والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمل إعانات الدولة والجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات**، المادة (03)، العدد 67، المؤرخة في 2001/11/11، ص 15.

[39] المرسوم التنفيذي رقم (01-421)، المؤرخ في 2001/12/20، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (92-20) المؤرخ في 1992/01/13، **الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله**، العدد 80، المؤرخة في 2001/12/26، ص 25.

ثالثا: الفترة ما بعد 2010

وهي الفترة التي عرفت إصلاحات عميقة في مهنة التدقيق ، وكرست لإعادة تنظيمها، وهذا من خلال سن القانون (10-01) المؤرخ في 2010/06/29[40]، والمتعلق بكل من مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي ضم 84 مادة تحت 12 فصلا، وقد جاء في المادة (83) منه بأن هذا القانون يلغي جميع القوانين والأحكام التي جاء بها القانون السابق ويتعلق الأمر بالقانون (91-08) المؤرخ في 1991/04/27، والذي كان يحكم وينظم المهن الثلاث، خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وأعقب هذا القانون العديد من المراسم والقرارات المتعلقة بالمهن الثلاث معا أو الخاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات وهي كالتالي:

- المرسوم التنفيذي رقم (11-24) المؤرخ في 2011/01/27، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ويضم المرسوم 26 مادة تنضوي تحت 02 من الفصول.
- المرسوم التنفيذي رقم (11-25) المؤرخ في 2011/01/27، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ويضم 23 مادة.
- المرسوم التنفيذي رقم (11-26) المؤرخ في 2011/01/27، والذي يحدد المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ويضم 23 مادة.
- المرسوم التنفيذي رقم (11-27) المؤرخ في 2011/11/27، والذي يحدد المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ويضم 23 مادة.
- المرسوم التنفيذي رقم (11-28) المؤرخ في 2011/11/27، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، ويضم كذلك 23 مادة.

[40] القانون (10-01) المؤرخ في 2010/06/29، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 04.

– المرسوم التنفيذي رقم (11-29) المؤرخ في 2011/11/27، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم، ويضم المرسوم 05 مواد.

– المرسوم التنفيذي رقم (11-30) المؤرخ في 2011/11/27، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويضم 11 مادة.

– المرسوم التنفيذي رقم (11-31)المؤرخ في 2011/11/27، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويضم 07 مواد.

– المرسوم التنفيذي رقم (11-32)المؤرخ في 2011/11/27، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ويضم 16 مادة.[41]

– المرسوم التنفيذي رقم (11-72) المؤرخ في 2011/02/16، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، ويضم 04 مواد؛

– المرسوم التنفيذي رقم (11-73) المؤرخ في 2011/02/16، يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات، ويضم 05 مواد؛[42]

– المرسوم التنفيذي رقم (11-202) المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ويضم 08 مواد، الصادر بتاريخ 2011/06/01؛

– المرسوم التنفيذي رقم (11-393) المؤرخ في 2011/11/24، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، ويضم 28 مادة، الصادر بتاريخ 2011/11/24؛

– المرسوم التنفيذي رقم(13-10) المؤرخ في 2013/01/13، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، يضم 12 مادة، الصادر بتاريخ 2013/01/16؛

– القرار المؤرخ في 2013/03/26، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويضم 08 مواد، الصادر بتاريخ 2013/09/29؛

[41] المراسيم التنفيذية رقم : (11-24)،(11-25)،(11-26)،(11-27)،(11-28)،(11-29)،(11-30)،(11-31)،(11-32)، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/20، ص04-23.
[42] المرسومين (11-72)،(11-73)، العدد 11، المؤرخة في 2011/02/20، ص 5-6.

- القرار المؤرخ في 2013/06/24، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ويضم 03 مواد بما في ذلك ملحق يضم معايير التقارير بصفة تفصيلية؛[43]

- القرار المؤرخ 2014/01/12، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ويضم 04 مواد؛[44]

- المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائري للتدقيق رقم (201-505-560-580)؛[45]

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (300-500-510-700).[46]

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07، يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

- المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/10/03، يتضمن المعايير الجزائرية رقم (540،530،501،230).

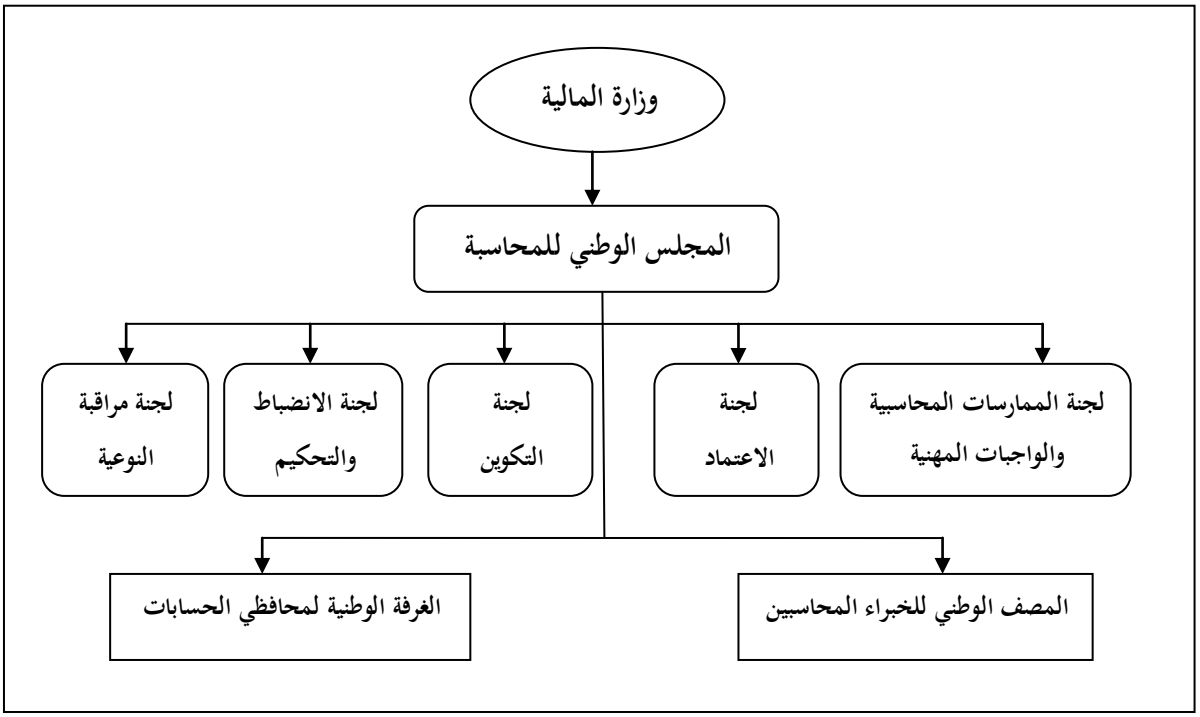
وعلى الرغم من الترسانة القانونية والتشريعية التي حظيت بها مهنة التدقيق في الجزائر منذ غداة الاستقلال إلا أنها لم تلقى الاستجابة الكافية والتجسيد على أرض الواقع، ولم تصل بعد لمواكبة التطورات التي تشهدها المهنة على الصعيد الإقليمي أو الدولي.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

أدت الإصلاحات التي شهدتها مهنة المحاسبة والتدقيق في الآونة الأخيرة إلى بروز هيكلية جديدة في الإشراف على مهنة التدقيق بغية النهوض بالمهنة وإظهار الجدية في الإصلاحات التي باشرتها الدولة الجزائرية في هذا المجال، ويمكن استخلاص مجمل الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر من خلال القوانين والمراسم التي تناولت المهنة بعد إصدار القانون (10-01)، وهذا ما يبرزه الشكل الموالي.

[43] القرار المؤرخ في 2013/06/13 **محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات**، العدد 24، المؤرخة في 04/30 2014، ص 12.
[44] القرار المؤرخ في 2014/01/12، **كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، العدد24، المؤرخة في 30أ/2014/04، ص 22.
[45] المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016. http://www.cnc.dz/reglement.asp
[46] المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية،2016.http://www.cnc.dz/reglement.asp

الشكل رقم(02-03): الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التشريعات الجزائرية.

أولا: وزارة المالية

في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في مختلف المجالات، على غرار الإصلاحات التي مست النظام المحاسبي انطلاقا من القانون (07-11) المؤرخ في 2007/11/25، والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، لمسايرة المعايير الدولية IAS-IFRS، وكذا إصلاح مهنة التدقيق بإصدار القانون (10-01)، والذي نص صراحة على أن وزارة المالية هي الهيئة المشرفة الأولى على كل ما يتعلق بالمحاسبة والمهن المحاسبية، بما فيها مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[47]، وهو ما ورد في المادة (04) منه، على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، والذي من ضمن مهامه متابعة المهن المحاسبية بما فيها مهنة محافظ الحسابات.

وبالتالي فخضوع مهنة التدقيق لوزارة المالية ومنه للحكومة، يعبر عن مدى المعضلة التي تحد من تطور المهنة ومسايرتها للمستويات المتقدمة التي وصلتها المهنة في الكثير من الدول المتقدمة التي تخضع فيها المهنة لهيئات مستقلة، يتم إنشاؤها من قبل أصحاب المهنة دون تدخل من الجهات الحكومية.

[47] بلبية محمد، بوشرف جيلالي، **واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01**، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، رقم BIS K12، منشورات كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة أبوبكر بالقايد، تلمسان، 2014، ص 40.

ثانيا: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

المجلس الوطني للمحاسبة هو عبارة عن هيئة استشارية وتنظيمية ذات طابع وزاري تم إنشاؤه في مارس من عام 1998 [48]، غير أن الإعلان عن إحداثه كان من خلال المرسوم التنفيذي (96-318) المؤرخ في 1996/09/25، ويهتم أساسا بالتنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها،

1- تشكيلة المجلس:

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير أو ممثله، ويتشكل المجلس من العديد ممثلي الوزارات المختلفة، والهيئات العامة وغيرها، وقد حددها المشرع على النحو الذي يبينه الشكل رقم (02-04) الموالي:

الشكل رقم (02-04): تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على المرسوم التنفيذي (11-24) المؤرخ في 2011/01/07.

[48] موقع المجلس الوطني للمحاسبة (cnc):
تاريخ التصفح: 2018/09/05، 20:55
www.cnc.dz/presentation.asp

كما نص التشريع على أن تتوفر في ممثلي الوزراء الذين يتم تعيينهم باقتراح من وزرائهم أو مسئولي الهيئات المعنية بالعضوية في المجلس، على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم بناءا على كفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي، وتدوم عضويتهم (06) سنوات من تاريخ تعيينهم.

2- تنظيم وتسير المجلس الوطني للمحاسبة:

يتولى تسيير المجلس الوطني للمحاسبة من خلال أمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام، يساعده في ذلك أربعة مديري دراسات وثمانية رؤساء دراسات، ويضطلع رئيس المجلس بالمهام التالية:

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية؛
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

أما المهام المنوطة بالأمين العام للمجلس فتتلخص في ما يلي:

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ضمان تنسيق أشغال اللجان متساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.[49]

3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة

نصت المادة (04) من القانون (10-01)، على أن المجلس الوطني للمحاسبة يتولى تنفيذ المهام المتعلقة بالاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، والتي يمكن عرضها على النحو التالي:[50]

- **مهام الاعتماد**

وتتمثل في المهام التالية:

[49] المرسوم التنفيذي رقم (11-24)، المؤرخ في 2011/01/27، **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد 07، المواد (6،7،8)، ص 05.
[50] نفس المرجع السابق، المواد (10،11،12)، ص 05-06.

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في الجدول الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- **مهام التقييس المحاسبي**

وتتمثل فيما يلي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- **مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية**

ويمارس المجلس تحت هذا العنوان المهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛

- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائج هذه الدراسات؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ويرى الباحث من خلال عرض هذا الإطار لأعلى هيئة محاسبية في الجزائر، بأن المشرع أراد إشراك كل الفاعلين في عملية تطوير المهنة مثل وزارة التعليم العالي و وزارة التكوين المهني، من أجل إصلاح شامل وجذري للمهنة.

ثالثا: اللجان متساوية الأعضاء

انبثق عن إعادة الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة عدد من الجان متساوية الأعضاء، تضطلع كل منها بمهام محددة في إطار ما يحدده التنظيم، على أن يتكفل الوزير المكلف بالمالية، بتحديد تشكيلة هذه اللجان، وقد حدد القانون (01-01) من خلال المادة (05)، هذه اللجان على النحو التالي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

أما فيما يتعلق بالمهام التي حددها التنظيم لهذه اللجان الخمس، فقد تناولها المرسوم التنفيذي رقم (11-24)، وذلك على النحو التالي:[51]

1- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

وتتولى المهام التالية:

[51] المرسوم التنفيذي رقم (11-24)، مرجع سابق، المواد (18،19،20،21،22). بتصرف

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- انجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال بمختلف الهيئات المعنية.

2- لجنة الاعتماد

وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3- لجنة التكوين

وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛

- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

4- لجنة الانضباط والتحكيم

وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين الزبائن.

5- لجنة مراقبة النوعية

وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛

- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

رابعا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المجلسين الوطنيين للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من بين المجالس الوطنية الثلاث المستحدثة في إطار الإصلاحات المحاسبية، التي باشرتها الجزائر، والذين ترتبطان ارتباطا مباشرا بالمجلس الوطني للمحاسبة برعاية وزارة المالية، ويقع مقرهما بالجزائر العاصمة.

1- تشكيلة المجلسين

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم (11-25) [52]، والمرسوم التنفيذي رقم (11-26)[53]، المؤرخين في 2011/01/27، الذين يحددان تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطن للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على التوالي، يتشكل كل مجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين في الجدول الخاص بكل مهنة، كما حددت المادة (11) من كل مرسوم بأن الأعضاء الثلاثة الأكثر أصوات يعينون على التوالي رئيسا للمجلس وأمينا عاما وأمينا للخزينة.

2- صلاحيات المجلسين

تتمحور صلاحيات كل من المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المهام التي حددها المشرع من خلال المادة (04)، من المرسومين السابقين الذين يحددان تشكيلة المجلسين وصلاحيتهما، وذلك على النحو التالي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لكلا الهيئتين وتسييرهما؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

[52] المرسوم التنفيذي رقم (11-25)، المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد 07، المؤرخ في 2011/02/02، ص 08.
[53] المرسوم التنفيذي رقم (11-26)، المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد 07، المؤرخ في 2011/02/02، ص10.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي لكلا الهيئتين.

ويرى الباحث من خلال استعراض مختلف الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر والمهام المنوطة بها، لهو دليل على حجم الإصلاحات وجديتها، خاصة باستحداث لجنة لمراقبة نوعية الخدمات المهنية المقدمة من طرف مهنيي المحاسبة، إلا أن ما يعاب على هذه الهيكلية بالرغم من الإصلاحات التي عرفتها هو خضوع مهنة التدقيق لوزارة حكومية تتمثل في وزارة المالية، الشيء الذي يبقى حجر عثرة في طريق الاستقلالية التامة للمهنة.

إلا أنا هناك من يرى بضرورة إشراف الوزارة على متابعة ومراقبة تنفيذ وتجسيد الإصلاحات في الوقت الراهن، نظرا للثقل والأهمية التي تحضى بها في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح.[54]

المطلب الثالث: معايير الجزائرية للتدقيق NAA

قام المجلس الوطني للمحاسبة برعاية وزارة المالية من إصدار معايير الجزائرية للتدقيق من خلال عدة مقررات وعلى دفعات منذ سنة 2016 وإلى غاية اليوم، وتميزت كل دفعة بإصدار أربعة معايير، وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى هذه المعايير وفقا لإصداراتها.

أولا: المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا للمقرر رقم (02) المؤرخ في 2016/02/04

وتضمن المقرر أربعة (04) معايير يمكن عرضها على النحو التالي:[55]

[54] محمد براق وآخرون، مرجع سابق، ص 13.

[55] مقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016. (بتصرف).
من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

1- المعيار الجزائري للتدقيق (210) "اتفاق حول مهام التدقيق"

يخص هذا المعيار واجبات المدقق في الاتفاق مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المنشأة حول أحكام مهمة التدقيق، سواء تعلق الأمر بتدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية منها، بالإضافة إلى المهام الملحقة، كما يتطرق المعيار لبعض الخصائص المتعلقة بالتدقيقات المتكررة لنفس المنشأة لأكثر من دورة مالية، هذا و وقد عرج المعيار إلى المقصد من مصطلح "المدقق" على أنه محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

هذا ويهدف المشرع من خلال هذا المعيار إلى ضمان التفاهم المشترك بين المدقق والقائمين على الحكم في المنشأة محل التدقيق حول أحكام مهمة التدقيق، وذلك في ظل الشروط المسبقة للتدقيق التي حددها المعيار، وفي هذا الإطار تطرق المعيار إلى:

- الشروط المسبقة التي يجب أن يضمن المدقق اجتماعها للقيام بقبول ومتابعة المهمة؛
- محتوى رسالة المهمة وفقا للمعيار (الملحق رقم)؛
- العوامل التي من شانها أن تؤدي إلى إعادة تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها من جديد؛
- بعض الأحكام والواجبات المتعلقة بإحداث أي تعديلات على أحكام مهمة التدقيق.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"

ينص هذا المعيار على استعمال المدقق لتأكيدات الخارجية كوسيلة للحصول على أدلة إثبات بشأن مهمة ما، ويعتبر التأكيد الخارجي بحسب المعيار، "هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طرق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر".

كما طرق المعيار إلى:

- المتطلبات التي يستوجبها هذا الإجراء؛
- واجبات المدقق تجاه رفض الإدارة لاعتماد طلب التأكيدات الخارجية؛
- الإجراءات المتعلقة بمصداقية الردود على طلبات التأكيد ومصادرها؛
- الإجراءات البديلة في حالة عدم تلقي ردود حول التأكيدات الخارجية المرسلة؛
- مسؤولية المدقق فيما يتعلق بتقييم النتائج واستخلاص الفوارق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وبحسب المعيار فهي الأحداث التي تقع:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات)، وتاريخ تقرير المدقق؛
- بين تاريخ تقرير المدقق إلى تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المتداولة.

ويهدف المعيار إلى معالجة الأحداث اللاحقة والتي من شانها إحداث تعديلات جوهرية على الكشوف المالية، أو أي معلومة متضمنة فيها، وفقا للمنهج المحاسبي المطبق، وكأنها وقعت قبل إصدار الكشوف المالية وتقرير المدقق.

وتمحور المعيار حول مجموعة من النقاط المتعلقة بالأحداث اللاحقة، والتي على المدقق مراعاتها في إطار تدقيقه للكشوف المالية يمكن إيجازها فيما يلي:

- مسؤولية المدقق تجاه معرفة مدى تأثير الأحداث الواقعة على الكشوف المالية وتقرير التدقيق؛
- واجبات المدقق تجاه وضع إجراءات لتحديد كل الأحداث اللاحقة التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو أية معلومات أخرى؛
- عدم مسؤولية المدقق عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار تقريره، أو بعد نشر القوائم المالية.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"

يتعلق المعيار 580 من المعايير الجزائرية للتدقيق بإلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من قبل الإدارة والمسيرين في إطار تدقيقه للكشوف المالية، واعتبر المعيار التصريحات بأنها كل المعلومات الضرورية للمدقق والتي من شأنها المساعدة في تدقيق الكشوف المالية وإبداء رأيه المهني، ويهدف هذا المعيار هو حصول المدقق على التصريحات الكتابية الكافية من الإدارة، وضمان شمولية المعلومات التي يحتاجها في إطار عمله، بالإضافة إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى.

وقد تمحور المعيار حول بعض الإجراءات التي تتعلق بحصول المدقق على التصريحات الكتابية ومسؤوليته تجاهها، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- واجبات المدقق في المطالبة بالتصريحات الكتابية من ذوي المسؤوليات المناسبة؛
- طلب تصريحات حول امتثال الإدارة للمعايير المحاسبية المعمول بها في إعداد الكشوف المالية؛

- مراعاة المدقق لتواريخ التصريحات الكتابية ومدى قربها من تقرير التدقيق حول الكشوف المالية؛
- مراعاة المدقق أشكال التصريحات الكتابية الموجهة إليه؛
- الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المدقق حيال الشك في مصداقية التصريحات الكتابية، أو حيال عدم حصوله على التصريحات الكتابية المطلوبة.

ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا للمقرر 150 المؤرخ في 2016/10/11

ويتضمن المقرر أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق يمكن عرضها على النحو التالي: [56]

1- المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"

يوضح المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة، كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

وتعبر العناصر المقنعة عن كل المعلومات التي يتم جمعها من قبل المدقق قصد الوصول إلى تأسيس رأيه، ويمكن أن تكون هذه المعلومات في شكل محاسبي أو أية معلومات أخرى يمكنها أن توصله إلى استنتاجات يقينية، وتمحور فحوى المعيار على النقاط التالية:

- أنواع العناصر المقنعة التي يمكن أن يستعين بها المدقق في إبداء رأيه؛
- واجبات المدقق ومسؤولياته تجاه ملائمة وكفاية العناصر المقنعة؛
- تحديد المصداقية النسبية لبعض العناصر المقنعة ومصادرها؛
- مسؤولية المدقق فيما يتعلق باستعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات، وأرصدة الحسابات وعرض الكشوف المالية؛
- مسؤولية المدقق فيما يخص إجراءات جمع العناصر المقنعة التي يحتاجها في تأسيس رأيه المهني، وهذا من خلال جملة من الإجراءات التي حددها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

يوضح المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، وذلك بإعداد إستراتيجية عامة ومكيفة لتدقيق الكشوف المالية وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين نجازها، وهذا من شانه مساعدة المدقق في تنظيم وتسيير المهمة،

[56] مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/01، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية 2016. (بتصرف)
من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

واختيار أعضاء الفريق بما يتناسب وطبيعة هذه المهمة، وتطرق المعيار إلى جملة من النقاط التي تخدم الهدف من إصدار هذا المعيار، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- بعض المفاهيم المتعلقة بعملية التخطيط كإستراتيجية التدقيق وبرنامج التدقيق؛
- جوانب التخطيط فيما يتعلق بعملية تدقيق الكشوف المالية؛
- واجبات المدقق حول تغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل عند اقتضاء ذلك؛
- ضرورة إشراق فريق عملية التدقيق في عملية تخطيط المهمة؛
- كما تطرق المعيار إلى ضرورة توثيق إستراتيجية وبرنامج العمل المسطر والتعديلات إن وجدت؛
- الإجراءات التي يجب أن تتخذ من قبل المدقق في إطار مهمة تدقيق أولية.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–"

ويتعلق هذا المعيار بواجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتعلق الأرصدة الافتتاحية بالمبالغ الواردة في الكشوف المالية للعناصر الموجودة في بداية الفترة محل التدقيق، أما مهمة التدقيق الأولية فهي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق؛
- تم تدقيقها من طرف مدقق آخر (مدقق سابق).

والهدف هو إلزام المدقق بالوقوف على مدى صحة نقل الأرصدة عند إعادة الافتتاح، أو أي تغير حاصل في الطرق المحاسبية، ومدى تأثيرها على المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية، وقد تطرق المعيار في هذا الصدد إلى النقاط التالية:

- واجبات المدقق تجاه جمع المعلومات حول الأرصدة الافتتاحية، وكافة العناصر المقنعة المرتبطة بها؛
- مسؤولية المدقق تجاه الاختلالات المكتشفة في الأرصدة الافتتاحية، وإجراءات التعامل معها؛
- إجراءات التعامل مع عدم الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية بين الفترات المحاسبية؛
- الإجراءات الخاصة بتدقيق الأرصدة الافتتاحية في القطاع العام.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

يعالج المعيار واجبات المدقق تجاه تشكيل الرأي حول الكشوف المالية، وشكل ومضمون التقرير، التي يجب أن تتوافق والمعايير الجزائرية للتدقيق، والهدف من ذلك هو أن يتم تشكيل المدقق لرأيه بناءا على الاستنتاجات المستخلصة من العناصر المقنعة، والتعبير عن ذلك بوضوح في تقرير كتابي، وتطرق المعيار في هذا الصدد إلى المحاور التالية:

- واجبات المدقق فيما يتعلق بإبداء رأيه المهني؛
- الاعتبارات التي يجب مراعاتها والعمل بها عند إعداد وصياغة تقرير التدقيق؛
- نموذج لتقرير التدقيق حول الكشوف المالية وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق (**الملحق رقم 01**).

ثالثا: المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا لإصدارات المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15

ويتضمن المقرر هو أيضا أربعة (04) معايير جزائري للتدقيق، يمكن التطرق إليها على النحو الموالي:[57]

1- المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"

ينص هذا المعيار على إلزامية إجراء المدقق للإجراءات التحليلية، وهذا باعتبارها تقنية مراقبة مادية في جوهرها، لاستخلاص تناسق مجمل الحسابات في نهاية التدقيق، وبحسب المعيار فالإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى أو غير مالية، صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، كالمقارنة مع معطيات سابقة خاصة بالكيان أو الكيانات المشابهة، والهدف من المعيار هو التأكد وضمان تناسق الحسابات في الكشوف المالية للكيان محل التدقيق، وفي هذا الصدد فقد تناول المعيار مجموعة من النقاط التالية:

- مسؤولية المدقق تجاه اختيار الإجراءات التحليلية اللازمة للعملية مع مراعاة ظروف الكيان؛
- مسؤولية المدقق تجاه تحديد الفوارق المعيارية لنتائج التحليلات، لاستخدامها كأساس للمقارنات؛
- الإجراءات الواجب على المدقق اتخاذها على ضوء ما تنتجه الإجراءات التحليلية.

[57] مقرر رقم 23 المؤرخ في 2016/03/15، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 2017. (بتصرف)
من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

2- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال "

ينص هذا المعيار على مسؤولية المدقق تجاه مدى استمرارية الاستغلال للكيان الخاضع للتدقيق، وهذا على اعتبار أن الكشوف المالية يتم إعدادها على أساس الاستمرارية في الاستغلال، إلا في بعض الحالات الاستثنائية كنية التصفية أو وقف النشاط، دون توافر أية حلول بديلة عن ذلك، وتمحور مضمون المعيار العناصر التالية:

- التزامات الكيان الخاضع للتدقيق بشأن تقييم قدرته على مواصلة الاستغلال، وهذا باعتبار فرضية الاستمرارية كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية؛
- مسؤولية المدقق تجاه صحة تقييم فرضية استمرار الاستغلال المقدمة من قبل الإدارة؛
- مسؤوليات المدقق تجاه إجراءات جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة تجاه فرضية استمرار الاستغلال؛
- مسؤولية المدقق في التقرير عن حالات عدم الملائمة فيما يتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال الذي تتبناه الإدارة؛
- مسؤولية المدقق حول إيصال معلومات التقييم إلى القائمين على الكيان.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"

يعالج المعيار 610 شروط استخدام المدقق الخارجي لأعمال ونتائج التدقيق الداخلي، وهذا عندما يتبين أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

وترجع أسباب هذه العلاقة بين الوظيفتين إلى التشابه في بعض الوسائل المستخدمة من كلا الوظيفتين، بالإضافة إلى تأثر إجراءات التدقيق الخارجي بأعمال المدقق الداخلي، ولهذا ألزم المعيار المدقق بتحديد إمكانية وإلى أي مدى يمكن استخدام الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين في الكيان، ومدى ملائمتها لاحتياجات التدقيق الخارجي، وتمحور مضمون المعيار فيما يلي:

- استعراض لبعض الأنشطة المهمة لوظيفة التدقيق الداخلي؛
- واجبات المدقق الخارجي تجاه تحديد ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق، وتحديد الأثر المتوقع من هذه الأعمال، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في ذلك؛
- واجبات المدقق فيما يتعلق بتوثيق نتائج تقييمه لأعمال المدققين الداخليين المستغلة من قبله.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

يتعلق المعيار بواجبات المدقق في إطار الاستعانة بخدمات خبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير، والهدف من ذلك هو تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير، ومدى ملائمة هذا الخبير لاحتياجات التدقيق في إطار المهمة الموكلة إليه، وتطرق المعيار إلى ما يلي:

- حالات الاستعانة بخبير والمستثنات من المعيار؛
- الحالات المنصوص عليها والتي تستوجب استعانة المدقق بخبير ما؛
- الجوانب التي يجب أخذها بعين الاعتبار في عملية تعيين الخبير؛
- واجبات المدقق تجاه كفاءة وموضوعية الخبير الذي يقوم بتعيينه؛
- واجبات المدقق تجاه توثيق الاتفاق مع الخبير، وكذا تحديد الأهداف المرجوة من ذلك ونطاق ومسؤوليات الخبير؛
- مسؤولية المدقق تجاه تقييم ملائمة أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق؛
- مراعاة تدابير السرية المهنية من قبل المدقق والخبير، والإشارة إلى الخبير في تقرير التدقيق.

رابعا: معايير التدقيق الجزائرية وفقا لإصدارات المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24

ويعتبر آخر إصدار إلى غاية إعداد هذه الدراسة ، إذ تضمن هو الآخر أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق، يمكن تناولها على النحو التالي: [58]

1- المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"

يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، كما نص أيضا على أن واجبات التوثيق الخاصة والمذكورة في بقية المعايير الأخرى، لا تبطل تطبيق هذا المعيار، ويقصد بوثائق التدقيق، ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، كإجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة بالإضافة إلى النتائج التي تم التوصل إليها من قبل المدقق، كما قد تأخذ شكل أوراق أو أشرطة أو تقارير الكترونية، أو أية وسيلة أخرى.

[58] مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/10/03، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2018. (بتصرف)
من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

ويهدف المعيار إلى تأكيد تخطيط العملية وفقا للمعايير الجزائرية ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة، بالإضافة إلى الأهداف الأخرى التي حددها المعيار 230، وقد تمحور مضمون المعيار حول مجموعة من المحاور، وذلك على النحو التالي:

- مسؤولية المدقق عن إعداد وثائق كافية لفهم المهمة من قبل غيره من المدققين؛
- العوامل التي من شأنها التأثير في شكل ومحتوى امتداد وثائق التدقيق؛
- أصناف وأشكال وثائق التدقيق حسب المعيار؛
- واجبات المدقق تجاه توثيق إجراءات التدقيق البديلة، وهذا عند التخلي عن واجب مطلوب وفقا للمعيار؛
- مسؤولية المدقق تجاه تجميع الوثائق في ملف نهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره، مع الالتزام بعدم حذف أو سحب أي عنصر من الوثائق؛
- مسؤولية المدقق تجاه حفظ وحماية ملفات العمل للفترة اللازمة.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة–"

ينص هذا المعيار على مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية، والغرض من ذلك هو التحقق من وجود المخزونات وحالتها، وكذا اكتمال إحصاء القضايا والني النزاعات التي يكون الكيان طرفا فيها، والمعلومات الواجب الإفادة بها والمتعلقة بالقطاع الذي ينشط فيه الكيان، وقد تطرق المعيار في هذا الصدد إلى جملة من المحاور وهي:

- واجبات المدقق تجاه الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجود المخزونات وحالتها؛
- مسؤولية المدقق تجاه الحصول على بيانات العناصر المقنعة المتعلقة بتغيرات المخزونات ومدى صحة تسجيلها؛
- التدابير التي يجب على المدقق اتخاذها في حالة تواجد المخزونات لدى الغير؛
- مسؤولية المدقق حول تنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، وجمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بها؛
- واجبات المدقق تجاه الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع الذي ينشط فيه الكيان.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق"

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعة وتقييم نتائج السبر، ويطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر لإنجاز إجراءات التدقيق، باعتباره أحد العناصر المقنعة التي يمكن أن يستعين به المدقق في إبداء رأيه، وقد تمحور مضمون المعيار فيما يلي:

- مجموعة من الفاهيم المتعلقة بالسبر، وخصائص السبر الإحصائي؛
- واجبات المدقق فيما يتعلق بتحديد حجم العينة والعناصر الواجب اختيارها؛
- واجبات المدقق تجاه الانحرافات والاختلالات المتعلقة بالسبر الإحصائي.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"

ويعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المتعلقة بالاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والتي من الممكن أن تقدم مؤشرات تحيز محتملة يمكن أن تكون للإدارة دخل فيها، والغرض من هذا المعيار هو الحفاظ على معقولية التقديرات المحاسبية، وقد تطرق المعيار في هذا الصدد إلى ما يلي:

- واجبات المدقق فيما يتعلق بالإلمام بكل ما من شأنه توفير قاعدة لتحديد وتقييم مخاطر الإختلالات في التقديرات المحاسبية؛
- واجبات المدقق تجاه الوقوف على مدى مناسبة الطرق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- واجبات المدقق تجاه تحديد درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية؛
- واجبات المدقق نحو تسجيل وتقييم التقديرات المحاسبية، والوقوف على مدى عقلانية هذه التقديرات والوصول للإختلالات إن وجدت.

من الواضح أن مبادرة المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير جزائري للتدقيق قد تأخر إلى غاية سنة 2016، بالرغم من الإشارة إليها من خلال القانون 10-01 والذي صدر سنة 2010، وإلى غاية اليوم لم يتم إصدار كل المعايير اللازمة، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على الوتيرة البطيئة للإصلاحات التي تشهدها مهنة التدقيق في الجزائر.

المبحث الثالث: التوافق مع معاير التدقيق الدولية

لقد تمخض عن الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر فيما يتعلق بمهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة التدقيق بشكل خاص إلى إصدار 16 معيار للتدقيق (NAA) ، والتي سبق وأن تم التطرق لها فيما سبق، وسنحاول من خلال هذا المبحث التعريج على أهمية تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، وكذا الوقوف على مدى توافق ما تم إصداره مع هذه الأخيرة، وأهم المزايا التي يمكن أن تجنيها الجزائر من هذا التوافق.

والمقصود بالتوافق بين النظم والمعايير المحلية وتلك الدولية، هو إزالة الاختلافات أو تخفيضها والعمل على جعلها متساوية مع بعضها البعض، والعمل على تطوير معايير موحدة، ويعبر التوافق عن عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقارير المالية فيما بين الدول، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنتها، والتوافق لا يقتضي التماثل والتطابق، لأنه من الصعوبة بمكان تحقيق فكرة التوحيد على المستوى العالمي فيما يخص معايير التدقيق والمهن المحاسبية، وهذا بالنظر للتباينات التي تشهدها البيئة الاقتصادية من بلد لآخر ومن إقليم لآخر.

المطلب الأول: أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر

ينتظر من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر تحصيل العديد من المزايا، التي من شأنها ترقية مهنة التدقيق في الجزائر وتأهيلها على المستوى الدولي، وإضفاء المزيد من الثقة والمصداقية على المعلومات المالية الصادرة عنها، وهو الأمر الذي يدفع بعجلة التنمية الاقتصادية للبلاد، ويمكن تلخيص أهمية تبني هذه المعايير في البيئة الاقتصادية الجزائرية:

أولا: تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها

يساعد تبني المعايير الدولية للتدقيق في التقارب بين ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الجزائر مع الممارسات العالمية المتطورة، ويعزز من الاعتراف الدولي بمخرجات المهنة في الجزائر، بما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير تتسم بالتطور المستمر وبالتالي تتماشى والمستجدات الاقتصادية، عكس الإطار التنظيمي للمهنة في الجزائر الذي يتميز بالجمود النسبي.

وعلى غرار تطرق المعايير الدولية لبعض العناصر المستجدة بالنسبة لممارسات التدقيق في الجزائر، إلا أن الاعتماد عليها في صياغة معايير وطنية، من شأنه توفير الجهد والوقت والتكلفة، مادام أن هناك اعتراف دولي بجودة هذه المعايير، يتجلى ظاهرا في تبنيها واستعمالها في كثير من دول العالم.

ويعد تقيد مكاتب التدقيق بهذه المعايير عامل مهم جدا في تعزيز سمعتها، والذي من شأنه تعزيز الحصة السوقية في سوق المهنة بالنسبة للمكاتب التي تبدي التزامها بالمعايير الدولية للتدقيق، ولا شك أن مكاتب التدقيق الكبرى اكتسبت هذه السمعة من خلال تبنيها وتفضيلها لتطبيق هذه المعايير التي تحض بالاعتراف الدولي، خاصة وأن هذه المكاتب تعمل على صعيد دولي وفي مختلف الاقتصاديات، وهو الأمر بالنسبة لمكتب (DELOITTE)، الذي يعد أحد المكاتب الكبرى والذي يملك فروعا في الجزائر.

ثانيا: تحسين جودة المعلومة المالية

عندما يتم إتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الناشطة في الجزائر، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الوطن، وخاصة بالنسبة للمستثمرين، والذين يمكنهم ذلك من الحصول على معلومات مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة على كم من نطاق، وهي الخصائص التي من الواجب توفرها في المعلومة حتى تصبح ذات جودة وتساعد في اتخاذ القرارات، وهي معايير تعكس اقتصاديات الدول المتطورة، لكون إعدادها تم من طرف منظمات مهنية متطورة تضم محاسبين ومهنيين على أعلى مستوى[59]، وقد توصلت الدراسة التي أعدها الباحث (أمين مازون)، إلى أن أغلب أكاديمي ومهني المحاسبة اللذين شملتهم الدراسة وافقوا على أن معايير التدقيق الدولية من بين أهم العوامل التي تسهم في تحسين جودة المعلومة المالية[60].

ثالثا: تشجيع الاستثمار الأجنبي

فالمستثمر الأجنبي عند بحثه عن الفرص الاستثمارية خارج بلده، يحتاج إلى معلومات مفهومة، ملائمة وموثوق بها، تمكنه من تقييم العوائد والمخاطر، واتخاذ القرارات المناسبة، ويعتمد في ذلك على القوائم المالية المنشورة، وكلما كان إعداد هذه القوائم يتم

[59] بكحيل عبد القادر، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (IAS) في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 14، جامعة الشلف، 2018، ص 127-128. بتصرف.

[60] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 144.

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ويتم تدقيقها وفقا لمعايير تدقيق دولية، كلما كان فهمها وقابليتها للمقارنة أسهل بالنسبة للمستمر الأجنبي الذي لا يملك دراية بالمعايير المحلية للبلد الذي ينوي الاستثمار فيه، وكذلك يزيد من ثقة واطمئنان المستثمر على أمواله التي قام بنقلها إلى خارج بلده، وهذا بالنظر إلى ما تقدمه المعايير الدولية للتدقيق من مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق.

وبالتالي فإعداد المدقق تقريره وإبدائه لرأيه حول القوائم المالية، بما يتوافق والمعايير الدولية، سيسمح له بعرض معلومة مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي، بما سيساعد المستثمر الأجنبي في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بناءا على أسس صحيحة.

رابعا: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting)، أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلقه عليها البعض، وهي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه[61]، ويتجلى ذلك من خلال اغتنام المسيرين الفرص التي تتيحها المعايير المحاسبية عند الاختيار بين السياسات المحاسبية وطرق التقييم، فمثلا يمكن اختيار طريقة الاهتلاك الخطي للأصول الثابتة عوضا عن طريقة الاهتلاك المتناقص، من أجل زيادة الأرباح وتأجيل الأعباء إلى سنوات لاحقة، وهذا نتيجة لتحكم المسيرين في إعداد الكشوف المالية، بما يجعلهم قادرين على التحكم في نتيجة المنشاة، باعتبار أن المسيرين يكونون تحت ضغط المساهمين من أجل تحسين الأداء والحصول على المكافآت، ولهذا نجد أن بأن المعايير الدولية للتدقيق قد ركزت على مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

فقد أعطى المعيار 315 للمدقق الإمكانية في الاستفسار حول كيفية اختيار الممارسات والسياسات المحاسبية وتطبيقها، وهو الشيء الذي من شأنه الحد من قدرة المسيرين على اختيار الطرق المحاسبية التي تناسبهم، كما أن إصدار معيار يتعلق بالتقديرات المحاسبية، والتي يتم التركيز عليها بكثرة من قبل المسيرين عند القيام بالمحاسبة الإبداعية، كتقدير الحقوق المشكوك في تحصيلها أو تقدير مبلغ خسارة القيمة[62].

[61] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 362.

[62] بوكحيل عبد القادر، مرجع سابق، ص 130. بتصرف

ومن خلال هذا العرض يمكن إدراك كم سينعكس إيجابا تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية والتي تصدر عن هيئات ذات مستوى عال من الاستقلالية، يتم فيها تطوير المعايير بما يستجيب للمستجدات التي تطرأ على الساحة الاقتصادية الدولية، وبالتالي التحاقها بركب الدول التي تبنت هذه المعايير التي لاقت استجابة واسعة من قبل عديد الدول في العالم.

المطلب الثاني: طرق وأساليب تبني معايير التدقيق الدولية

تعد زيادة الثقة والمصداقية في القوائم المالية من بين أسباب تبني معايير التدقيق الدولية، ومع كون هذه الأخيرة لا تتسم بالتطبيق الإجباري، إلا أنها تلقى قبولا مميزا من قبل العديد من الدول، بالرغم من التباين في درجة القبول الذي يمكن استخلاصه من طريقة تبني كل دولة لهذه المعايير.

ومهما يكن فإن ذلك يعد مشروعا يتطلب الالتزام والتخطيط بعناية مع الاهتمام بدرجة عملية التبني والتطبيق المستدام للمعايير (تدريب، فهم، واستيعاب للمعايير، والبرامج اللازمة للتأكد من التطبيق المناسب)[63]، وفي هذا السياق يمكن التطرق إلى الأساليب العامة لتبني المعايير الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى الطرق التي تناولها الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية التبني.

أولا: الأساليب العامة لتبني معاير التدقيق الدولية

هناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير التدقيق الدولية، والتي يمكن حصرها فيما يلي:[64]

1- التبني الكامل للمعايير

تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كلية بنسبة 100%، دون 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 التي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك العديد من الدول التي قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة، بما فيها بعض الدول العربية مثل لبنان والأردن.

2- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة

إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود

[63] بوزيد حميد، سايج فايز، **تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق - دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونين-**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث العلمية، المجلد 06، العدد 11، جامعة البليدة 02، 2017، ص 42.
[64] عبد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سابق، ص 08.

اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية، لتوضيح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية، سوف يكون بمثابة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، ولا داعي لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

3- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، ويعد الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره، والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات، إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

ثانيا: طرق تبني معايير التدقيق الدولية وفقا للاتحاد الدولي للمحاسبين

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بإعداد دراسة حول الطرق المستخدمة في تبني المعايير الدولية للتدقيق، حيث يتم استخدام أحد أسس التبني التالية:[65]

1- استخدام المعايير الدولية للتدقيق بموجب قانون أو تشريع

حيث يتم تبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB)، في تدقيق القوائم المالية ذات الغرض العام، بموجب قانون يتم إصداره للتطبيق المباشر للمعايير سالفة الذكر.

2- تبني المعايير الدولية للتدقيق

حيث يتم استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية، وهذا بالنظر لعدم وجود معايير محلية (وطنية) منفصلة تم إصدارها.

3- وجود معايير محلية تنسجم مع المعايير الدولية للتدقيق

حيث يتم اعتماد المعايير الدولية للتدقيق بالموازاة مع المعايير المحلية، وربما تكون هناك تعديلات وطنية عليها، ولكن هذه التغيرات، وإن وجدت، فيجب أن تكون مسايرة لسياسة التعديلات التي ينتهجها مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB).

[65] بوزيد حميد، سايج فايز، مرجع سابق، ص 43. (بتصرف)

4- حالات أخرى

في بعض الحالات، فإن ما يتوفر من معلومات غير كافي لتقييم عملية التبني المحلي، خاصة في ترجمة المعايير الدولية إلى معايير محلية، إذ يمكن ألا تسايرها الترجمة في الزمن نتيجة للتحديثات، وبالتالي فهي تشير إلى أن معايير التدقيق المحلية تتألف من المعايير الدولية للتدقيق أو مشابهة لها، وهو الشيء الذي يجعل من غير الواضح ما إذا كانت التعديلات أو الاختلافات الموجودة في المعايير الدولية للتدقيق تلبي متطلبات سياسة التعديلات التي ينادي بها مجلس معايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة يتم الإعلان عن التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق كهدف، والسعي لتحقيقه مستقبلا.

ويرى الباحث أنه مما لاشك فيه، فإن عملية تبني معايير التدقيق الدولية في الدول النامية بشكل عام والجزائر بشكل خاص سيكون له الأثر الكبير على تطوير مهنة التدقيق، والرفع من مصداقيتها، خاصة في ظل سعيها الحثيث للانفتاح الاقتصادي على الخارج، واقتحام الأسواق العالمية، التي تولي أهمية كبيرة للمعلومة المحاسبية في عملية اتخاذ القرار، ولذلك يمكن لعملية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر تحقيق العديد من المزايا، أهمها:

- زيادة فعالية المحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال زيادة مصداقية البيانات المالية، والثقة في الاعتماد عليها من قبل متخذي القرارات؛
- الرفع من حجم الاستثمارات، لأن تطبيق معايير التدقيق من شأنه زيادة ثقة المستثمرين وبالتالي يكون حافز مهم لزيادة الرغبة الاستثمارية.
- الرفع من تنافسية مكاتب التدقيق الجزائرية في سوق التدقيق العالمية.

المطلب الثالث: مدى توافق المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق

انطلاقا مما سبق سنحاول الوقوف على مدى توافق وتناسق المعايير الجزائري للتدقيق مع نظيرتها الدولية، وهذا من خلال مقارنة عيينة من المعايير الجزائرية بهذه الأخيرة، بناء على الرقم أو الرمز التعريفي لكل معيار، وعلى اعتبار أن أول حزمة من المعايير الجزائرية قد تم إصدارها خلال سنة 2016، فبالتالي سيتم مقابلتها بما يماثلها من المعايير وهذا وفقا لإصدارات مجلس المعايير الدولية للتدقيق (IAASB).

ويظهر الجدول الموالي المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم اصدارها، وما يقابلها من معايير دولية بناءا على رمز كل معيار.

الجدول رقم (02-03): المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها وما يقابلها من معايير دولية

المعايير الجزائري للتدقيق		المعايير الدولية للتدقيق	
رمز المعيار	اسم المعيار	رمز المعيار	اسم المعيار
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	**210**	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
230	وثائق التدقيق	**230**	وثائق التدقيق
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	**300**	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
500	العناصر المقنعة	**500**	أدلة التدقيق
501	العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة–	**501**	أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة–
505	التأكيدات الخارجية	**505**	المصادقات الخارجية
510	مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية–	**510**	عمليات التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية–
520	الإجراءات التحليلية	**520**	الإجراءات التحليلية
530	السبر في التدقيق	**530**	أخذ عيينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	**540**	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	**560**	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية الاستغلال	**570**	المنشأة المستمرة
580	التصريحات الكتابية	**580**	الإقرارات الخطية
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	**610**	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	**620**	استخدام عمل مدقق خبير
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	**700**	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق لسنوات (2016-2017-2018) وإصدارات المعايير الدولية للتدقيق 2016، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

وما يمكن استقراؤه من خلال ما يبرزه الجدول السابق، هو التماثل الملحوظ فيما يتعلق بأرقام ورموز المعايير الجزائرية (NAA)، والمعايير الدولية للتدقيق (IASs)، وكذلك نفس الشيء بالنسبة لأسماء المعايير وإن كان هناك بعض الاختلاف في المصطلحات في عدد من المعايير.

ومن أجل الوقوف على مدى التوافق في مضامين هذه المعايير، فقد ارتئينا إلى دراسة مقارنة بين عينة من هذه الأخيرة، وإبراز أوجه التوافق والاختلاف الموجودة، وسيتم أخذ عينة من ثلاثة (03) معايير جزائرية بناءا على كل إصدار من الإصدارات التي طرحها المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الهيئة المخولة بإصدار معايير التدقيق وباقي المهن المحاسبية،وذلك بتفويض من وزارة المالية.

أولا: مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 210 بما يقابله من المعايير الدولية

الجدول رقم (02-04): مقانة المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار الدولي 210 "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق".

عناصر المقارنة	المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"	المعيار الدولي للتدقيق 210 "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"
مجال التطبيق	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. ويخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية،بالإضافة إلى المهام الملحقة، ويقصد بمصطلح المدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد.	يتناول المعيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق مع الإدارة وحيث يكون ممكننا مع المكلفين بالحوكمة، ويتضمن ذلك تحديد توفر شروط مسبقة معينة لإجراء عملية التدقيق، حيث تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة مسؤولية توفير هذه الشروط.
تاريخ النفاذ	لم يتم التطرق لتاريخ النفاذ	يعتبر المعيار ساري المفعول للتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ من 2009/12/15، أو بعد ذلك التاريخ.
الأهداف	هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون قد تم الاتفاق أساسا على: – ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛ – وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء مع القائمين على الحكم حول أحكام مهمة التدقيق.	إن هدف المدقق هو قبول عملية تدقيق معينة أو الاستمرار فيها فقط في حال الاتفاق على أساس ما يلي: – تحديد كون الشروط المسبقة لعملية التدقيق متوفرة أم لا؛ – التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وحيث يكون مناسبا، المكلفين بالحوكمة حول شروط التكليف بالتدقيق.
الشروط المسبقة	يجب على المدقق ضمان اجتماع الشروط المسبقة التالية: – المرجع المحاسبي مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدفه؛ – الإدارة تعترف وتدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛ – تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية؛ – لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بها.	في سبيل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية تدقيق معينة متوفرة أم لا، ينبغي على المدقق القيام بما يلي: – تحديد مدى قابلية إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ – الحصول على تأكيد من الإدارة بأنها تقر وتدرك مسؤولياتها حول العرض العادل للبيانات المالية و الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروريا لإعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء، وكذلك تدرك وتقر بمسؤوليتها تجاه تزويد المدقق بكافة

		المعلومات المرتبطة بإعداد البيانات المالية، وعدم وضع أية قيود على الوصول للأشخاص الذين يرى المدقق ضرورة الحصول على أدلة إثبات منهم.
محتوى رسالة المهمة	يجب أن تتضمن رسالة المهمة تدوين الأحكام التالية: – هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية؛ – مسؤوليات المدقق؛ – مسؤوليات الإدارة؛ – تعريف بالمرجع المحاسبي المطبق؛ – قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛ – مخطط وتنفيذ التدقيق. وفي بعض الحالات يمكن ان تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية: – الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛ –الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛ – الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.	يجب أن يتضمن كتاب تعيين عملية التدقيق أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية، ما يلي: – هدف ونطاق عمليات تدقيق البيانات المالية؛ – مسؤوليات المدقق؛ – مسؤوليات الإدارة؛ – تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ – الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق، وبيان احتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير؛ – الترتيبات المتعلقة بتخطيط وأداء عملية التدقيق؛ – الأساس الذي سيتم احتساب الرسوم بناءا عليه؛ وحيث يكون ذو علاقة يمكن الإشارة إلى: – الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين وخبراء آخرين؛ – الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين داخليين، وكادر عمل آخر تابع للمنشأة؛ – الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، إن وجد في حالة تدقيق أولية؛ – أي تقييد مفروض على مسؤولية المدقق؛ – الإشارة إلى أية اتفاقية إضافية بين المدقق والمنشأة؛ – أي التزام يتعلق بتزويد الأطراف الأخرى بأوراق العمل.
التدقيقات المتكررة	يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة. ويحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها لاسيما عند: – وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛ – مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛ – حدوث تغيرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على	في إطار عمليات التدقيق المتكررة، ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تنقيح شروط التكليف بالتدقيق، أو كانت هناك حاجة لتذكير المنشأة بشروط التكليف القائمة، خاصة في ظل العوامل المناسبة التالية: – أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق عملية التدقيق؛ – أية شروط منقحة أو خاصة لعملية التدقيق؛ – تغير حديث في الإدارة العليا؛ – تغير هام في الملكية؛ – تغير هام في طبيعة وحجم أعمال المنشأة؛

	الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛ – ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاط الكيان؛ – وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.	– تغير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية؛ – تغير في إطار إعداد التقارير المالية المتبنى في إعداد البيانات المالية؛ – تغير في متطلبات إعداد التقارير الأخرى؛
تعديل أحكام المهمة	– يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. – إذا طلب من المدقق قبل انتهاء مهمة التدقيق، تعديل المهمة بحيث تقوده إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك، مع تقدير الآثار المحتملة. – إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على المدقق والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة، أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي. – إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه: ✓ الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح له القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛ ✓ تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدي أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين، كالأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.	– ينبغي ألا يوافق المدقق على إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق، عند عدم وجود مبرر معقول للقيام بذلك؛ – في حال طلب من المدقق قبل استكمال عملية التدقيق، تغيير عملية التدقيق، إلى عملية تنقل مستوى أقل من التأكيد، فينبغي تحديد ما إذا كان هناك مبرر معقول لذلك؛ – في حالة تغيير شروط التكليف في التدقيق، ينبغي أن يتفق المدقق والإدارة على الشروط الجديدة للعملية ويقتم تدوينها في كتاب التعيين، أو شكل أخر من أشكال الاتفاقيات الخطية؛ – في حال كان المدقق غير قادر على الاتفاق على إجراء تغيير شروط التكليف بالتدقيق، ولا تسمح له الإدارة بالاستمرار في عملية التدقيق الأصلية، فينبغي عليه ما يلي: ✓ الانسحاب من عملية التدقيق حيث يكون ذلك ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به؛ ✓ تحديد ما إذا كان هناك أي التزام، سواء كان التزاما تعاقديا أو غير ذلك، يقضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الآخرين، مثل المكلفين بالحوكمة، أو المالكين أو الهيئات التنظيمية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 210 "**اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**"، ومعيار التدقيق الدولي 210"**الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق**".

من خلال الجدول السابق الذي يعرض أهم المحاور التي تطرق لها كل من المعيارين الجزائري والمعيار الدولي للتدقيق، يمكن ملاحظة مدى التوافق والتشابه من ناحية الرمز التعريفي وعنوان المعيار، وفي المضمون، غير أن المعيار الدولي أكثر تفصيلا ووضوحا، وهذا لاحتوائه على جزء خاص بالمواد التوضحية لكل معيار، كما يمكن ملاحظة الاختلاف الجلي في استخدام بعض المصطلحات، الذي يمكن أن يرجع الترجمة من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية والفرنسية، حيث تم اعتماد مصطلح " أحكام مهمة التدقيق" بدلا عن " شروط مهمة التدقيق" وهي الترجمة المعتمدة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

كذلك يمكن ملاحظة وبوضوح عدم تطرق المعيار الجزائري للتدقيق إلى تاريخ النفاذ على عكس المعيار الدولي، والذي يمكن إرجاع ذلك إلى الإصدار المتقطع لهذه المعايير، وذلك على فترات مختلفة.

ثانيا: المقارنة بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي

الجدول رقم (02-05): مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية" ومعيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية".

عناصر المقارنة	المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"	معيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية"
مجال التطبيق	يعالج المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما يعالج إلزامية أداء المدقق للإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق. وتسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (يعالجها المعيار الجزائري للتدقيق 315، والذي لم يصدر بعد)، بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر. وتعد الإجراءات التحليلية بمثابة تقنية مراقبة لتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة في الحسابات، وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية.	يتناول معيار التدقيق الدولي هذا انتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية، كما يتناول مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية، ويتناول (معيار التدقيق الدولي 315 المنقح)، الانتفاع بالإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تقييم المخاطر. ويتضمن (معيار التدقيق الدولي 330) متطلبات وإرشادات متعلقة بطبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها ردا على المخاطر المقيمة، وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية جوهرية.
تاريخ النفاذ	لم يتم التطرق لتاريخ النفاذ	يعتبر هذا المعيار ساري المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 2009/12/15، أو بعد ذلك التاريخ.
الهدف	يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.	تكمن أهداف المدقق في: – الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية؛ – وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين استنتاج حول الاتساق بين الكشوف المالية وفهم المدقق للمنشأة.

الإجراءات التحليلية المادية	– قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين. – يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، والتأكد من فعاليته في كشف بعض الاختلالات التي قد يكون لها تأثير معتبر. – تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها وكذا قابليتها للمقارنة وطبيعتها، وظروف تحصيلها، والرقابة المنجزة على معلوماتها. – يجب على المدقق الأخذ في الحسبان مستوى دقة النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية، وموثوقيتها، تجزيئها وتوفرها. – يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة، والذي يستوجب تعديه وضع إجراءات تدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.	عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية ينبغي على المدقق: – تحديد ملائمة الإجراءات الجوهرية المحددة للعمليات تأكيد معينة، آخذا بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري واختبارات التفاصيل؛ – تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات القيم أو النسب المسجلة، آخذا بعين الاعتبار مصدرها وقابليتها للمقارنة وطبيعتها والرقابة عليها؛ – وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الجوهري؛ – تحيد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق.
الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس الخلاصة	يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.	ينبغي على المدقق وضع وأداء حيز التنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق، والتي تساعد المدقق في تكوين استنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.
نتائج الإجراءات التحليلية	عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، بـ: – طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود المتحصل عبيها؛ – وضع إجراءات تدقيق أخرى بالنظر إلى الظروف.	إذا أظهرت الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها وفقا لهذا المعيار وجود تقلبات أو علاقات غير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو مختلفة عن القيم المتوقعة بشكل كبير، فينبغي: – الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية وذات علاقة بردود الإدارة؛ – أداء إجراءات تدقيق أخرى حسبما تتطلبها الظروف.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 520 "**الإجراءات التحليلية**"، ومعيار التدقيق الدولي 520 "**الإجراءات التحليلية**".

من خلال استقرائنا للجدول السابق يمكن ملاحظة التطابق في عنوان المعيارين "الإجراءات التحليلية"، بالإضافة إلى رقمي المعيارين المتطابق 520، إلا أن المعيار الجزائري لم يتطرق لتاريخ النفاذ كغيره من المعايير الجزائرية المصدرة، كما لم تتم الإشارة للإجراءات التحليلية التي قد يحتويها (المعيار الجزائري للتدقيق 330)، مثل ما هو الشأن بالنسبة للمعيار التدقيق الدولي المقارن،

بالإضافة تطرق المعيار الجزائري لإطلاق مصطلح "العناصر المقنعة" بدلا من "أدلة الإثبات"، وفي ما عدى ذلك يمكن ملاحظة درجة التطابق الكبيرة بين المعايرين سواء من حيث الإجراءات أو النتائج والهدف.

ثالثا: المقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق 530 وما يقبله من المعايير الدولية

الجدول رقم (02-05):مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" والمعيار التدقيق الدولي 530 "أخذ عينات التدقيق".

عناصر المقارنة	المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق"	معيار التدقيق الدولي 530 "أخذ عينات التدقيق"
مجال التطبيق	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، كما يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر. ويتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانجاز إجراءات التدقيق الموجهة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من تأسيس رأيه.	يطبق معيار التدقيق الدولي هذا عندما يقرر المدقق استخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق، ويتناول استخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع واختيار عينات التدقيق وإجراء اختبارات أنظمة الرقابة، واختبار التفاصيل وتقييم نتائج العينات. ويكمل هذا المعيار، معيار التدقيق الدولي 500، الذي يتناول مسؤولية المدقق في تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حتى يتمكن من التوصل إلى استنتاجات معقولة يستند عليها رأي المدقق.
تاريخ النفاذ	لم يتم التطرق لتاريخ النفاذ	يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ من 2009/12/15، أو بعد ذلك لتاريخ.
الهدف	يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.	يكمن هدف المدقق من استخدام عيينات التدقيق، في توفير أساس يساعد المدقق في التوصل لاستنتاجات حول المجموعة التي اختيرت منها العينة.
تصميم العينة وحجمها وتحديد العناصر الواجب اختبارها	• **اختيار طريقة أخذ العينة:** يجب على المدقق عند اختيار العينة، الأخذ في الحسبان أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي ومدى اكتماله. • **حجم العينة:** في هذا الصدد يجب على المدقق ما يلي: – تحديد حجم العينة بالشكل المناسب؛ – اختيار المنهج الإحصائي الذي يتيح لعناصر السبر التساوي في احتمالية الاختبار؛	• **تصميم العينة:** عند تصميم عينة التدقيق، يأخذ المدقق بعين الاختبار الهدف من إجراء التدقيق وخصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة، كما يقوم المدقق بأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة بأن المجموعة التي أخذت منها عينة التدقيق كاملة. • **حجم العينة:** يجب على المدقق: – تحديد عينة بالحجم الكافي لتقليل مخاطر أخذ العينات؛ – اختيار بنود من العينة بطريقة تمنح كل وحدة من وحدات

	– في المنهج غير الإحصائي يتم اختيار العناصر بهدف السبر ضمن الحكم المهني.	العينات فرص الاختيار؛ – في حالة أخذ عيينات غير إحصائية يتم الاعتماد على الحكم في اختيار بنود العينات؛ – الطرق الرئيسة في اختيار العينات هي الاختيار العشوائي والمنتظم وغير المنتظم.
وضع إجراءات التدقيق	– يجب إخضاع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود. – في حالة عدم صلاحية عنصر ما تم اختياره لتطبيق إجراءات التدقيق، يتم التنفيذ على عنصر بديل. – عند تعذر انجاز إجراءات التدقيق على العنصر المختار أو إنجاز إجراءات بديلة ومكيفة، يتم التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات أو الاختلالات في التفصيل.	– يؤدي المدقق إجراءات التدقيق المناسبة لهذا الهدف على كل بند من البنود المختارة. – أن لم ينطبق إجراء التدقيق على البند المختار، يؤدي المدقق الإجراء على بند بديل. – إذا لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق المصممة، أو إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المختارة، ينبغي معالجة ذلك البند على أنه انحراف عن الرقابة المحددة في حالة اختبارات أنظمة الرقابة،أو خطأ في حالة اختبارات التفاصيل.
طبيعة وسبب الانحرافات	يجب على المدقق التحري حول سبب الانحرافات والاختلالات المحددة، وتقييم أثرها على الهدف المنشود من إجراء التدقيق. كما يجب على المدقق وضع إجراءات تدقيق إضافية، لضمان عدم تأثير بعض الانحرافات والاختلالات العرضية على باقي المجتمع الإحصائي.	ينبغي على المدقق أن يحقق في طبيعة وسبب أي انحرافات أو أخطاء يتم تحديدها، وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الهدف من إجراء التدقيق. في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الانحراف الذي تم اكتشافه في عينة لتدقيق شذوذا، ينبغي للمدقق التأكد من كون الخطأ أو الانحراف لا يمثل المجموعة.
استقراء الاختلالات	يجب على المدقق استقراء الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي، أما فيما يتعلق بالاختلالات الناجمة عن خطأ عرضي فيمكن إقصاؤها من الاستقراء.	ينبغي على المدقق عرض الأخطاء التي تم إيجادها في العينة على المجموعة، أما في حالة تصنيف الخطأ على أنه شذوذ، فيمكن حينها استثناؤه عند عرض الأخطاء.
تقييم النتائج	في حالة مراجعة في التفصيل: – عندما تكون الاختلالات المستقرئة والعرضية تتجاوز الاختلالات المقبولة، عندها لا يمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية؛ – عندما تقترب الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلما زادت إمكانية أن الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تجاوز الاختلال المقبول المحدد مبدئيا؛ – يمكن للمدقق أن يخلص لوجود مخاطر غير مقبولة في أخذ العينات، لكون الاختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز ما هو مقبول.	في حالة اختبارات التفاصيل: – عند تجاوز الخطأ المعروض والخطأ الشاذ غن وجدا، الخطأ المقبول، فإن العينة لا تقدم أساسا معقولا للاستنتاجات حول المجموعة التي تم اختيارها؛ – كلما كان الخطأ المعروض والخطأ الشاذ قريبين من الخطأ المقبول، كلما زادت الاحتمالية بأن يتجاوز الخطأ الفعلي في المجموعة الخطأ المقبول؛ – في حالة فاق الخطأ المعروض توقعات المدقق للخطأ المستخدم في تحديد حجم العينة، يتوصل المدقق إلى وجود مخاطرة عينات غير مقبولة بأن الخطأ الفعلي في المجموعة يتجاوز ما هو مقبول.

	يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه، أما في حالة العكس فيمكن أن: – يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها، مع القيام بالتعديلات الضرورية؛ – يؤقلم طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول لضمانات المنشودة.	إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساسا معقولا للاستنتاجات حول المجموعة التي تم اختيارها، فإن المدقق قد: – يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية الوجود المزيد من الأخطاء والقيام بأي تعديلات ضرورية؛ – تكييف طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 530 "**السبر في التدقيق**" ومعيار التدقيق الدولي 530 "**أخذ عينات التدقيق**".

من خلال هذا الجدول يمكن ملاحظة التطابق بين المعيارين الذين يتناولان استخدام عينات التدقيق من قبل المدقق، سواء من حيث مجال التطبيق أو الأهداف، أو رمز المعيارين،ماعدا عنوان المعيارين الذين وإن اختلافا لفظا فإنهما يتفقان معنا،ونفس الشيء فيما يتعلق بتاريخ النفاذ بالنسبة للمعيار الجزائري للتدقيق 530، وذلك على غرار باقي المعايير الجزائرية، وكذلك هو الشيء بالنسبة لمدى التفصيل الذي يتميز به المعيار الدولي خاصة في الجانب التوضيحي الذي لم يضمنه المشرع الجزائري لهذا المعيار، أو بقية المعايير المصدرة، وإنما تناول بعض التوضيحات منها فقط في كم من معيار.

ومن خلال عرضنا للمقارنة بين العينة السابقة من المعايير الجزائرية للتدقيق ونظيرتها الدولية، ويتعلق الأمر بالمعيار الجزائري 210 "أتفاق حول أحكام مهمة التدقيق والمعيار" 520 "الإجراءات التحليلية"، والمعيار 530 "السبر في التدقيق"، أمكننا ذلك التوصل إلى جملة من النقاط التالية:

- مدى التطابق الكبير للمعايير الجزائرية للتدقيق مع معايير التدقيق الدولية؛
- تكمن نقاط الاختلاف فقط في المصطلحات المستخدمة، والتي ربما ترجع بالأساس لعملية الترجمة؛
- أن معايير التدقيق الدولية أكثر تفصيلا بالمقارنة مع المعايير الجزائرية، لتوفرها على ملحق يتضمن مواد توضيحية لمحتوى كل معيار؛
- أن الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر قامت بتطوير المعايير الجزائرية للتدقيق اعتمادا بشكل أساسي على معايير التدقيق الدولية.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل التعريف بالهيئات الدولية التي تعنى بوضع معايير التدقيق الدولية، ومهامها بالإضافة إلى الهيئات الفاعلة في هذا المجال، كما تم عرض هذه المعايير التي تحضا بالقبول على المستوى الدولي، بالنظر لكونها تحتوي إجراءات من شأنها الرفع من كفاءة أداء عملية التدقيق، وهو الشيء المنشود لكل ذي علاقة المهنة، وبغية إحداث مقاربة بين البيئة الدولية والبيئة الجزائرية في مجال التدقيق، تم مختلف الهيئات التي تشرف على المهنة في الجزائر، بالإضافة إلى المعايير التي تم إصدارها في الآونة الأخيرة والتي لا تزال قيد الإصدار، وهو الأمر الذي استدعى مقارنة هذه المعايير مع معايير التدقيق الدولية، للوقوف على مدى توافق المعايير الوطنية والدولية، بالنظر لأهمية هذا التوافق في عملية استقطاب الاستثمارات، والحد من بعض الممارسات التي وقفت لها المعايير الدولية للتدقيق بالمرصاد.

وقد أفضت هذه المقارنة إلى مدى التطابق الكبير بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية، وهو الشيء الذي من شأنه الانعكاس إيجابا على مهنة التدقيق في الجزائر، وعلى البيئة الاقتصادية بشكل عام، وهو الأمر الذي سيجل المهنة محل ثقة بين أوساط جميع الفاعلين الاقتصاديين، والمهتمين بالمهنة.

الفصل الثالث:

الإطار النظري والمفاهيمي لجودة تدقيق الحسابات والرقابة عليها

تمهيد:

تعد جودة التدقيق مطلبا منشودا من كل ذي علاقة بعملية تدقيق الحسابات، خاصة في الآونة الأخيرة حيث تفشى الفساد المالي، وتعددت الفضائح المالية، والانهيارات في عديد الشركات، وبالتالي أصبحت جودة التدقيق السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى باقي الطوائف المستفيدة من عملية التدقيق ونتائجها، ولهذا ذهبت العديد من الدراسات إلى البحث في العوامل التي من شأنها التأثير في جودة التدقيق سواء سلبا وإيجابا، وهذا يرجع بالدرجة الأولى إلى أهمية الخدمات التي تقدمها مهنة تدقيق الحسابات، ودورها الفاعل في رفاه المجتمع واستقراره، وبالموازاة مع ذلك كان للمنضمات المهنية والهيئات التي تعنى بتدقيق الحسابات الدور البارز أيضا في العمل على إرساء معايير وقواعد لضبط وتكريس الجودة في أداء مختلف مراحل عملية التدقيق، وسنحاول التطرق من خلال هذا الفصل إلى:

مختلف المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق والأهمية التي تكتسيها بالنسبة لبعض الأطراف، وخدمة لبعض الأهداف ،كما سنتعرض لبعض أهم العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات، وسبل الرقابة عليها، بالإضافة للبعض التجارب التي خاضتها كبرى الهيئات المهنية الدولية في سبيل إرساء جودة التدقيق.

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق

نتيجة تعدد المستفيدين من مخرجات عملية تدقيق الحسابات، فقد اختلفت نظرة كل مستفيد إلى جودتها، وتباينت آراء الباحثين والمهنيين والهيئات المهنية حول تحديد العناصر التي يتم من خلالها التعرف وقياس جودة تدقيق الحسابات، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم المفاهيم التي تناولت جودة التدقيق بالإضافة إلى أهميتها ومختلف الجوانب المتعلقة بها.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق

أولا: الجودة لغة وشرعا

قبل التطرق لمفهوم جودة التدقيق لابد من التعريج على مفهوم الجودة في حد ذاته، فبالرجوع للمعنى اللغوي للجودة في المعاجم العربية، نجدها مشتقة من المصدر جاد وجود وتعني إتيان الجيد من القول والفعل، فيقال أجاد فلان في عمله، أي نقيض الرديء من ذلك [1]، وجاد الشيء أي صار جيدا.

أما من الناحية الشرعية فمفهوم الجودة وإجادة العمل عموما ليس بجديد علينا نحن المسلمين، فالإسلام لطالما حثنا على إتقان العمل وتحسينه، وجعل لمن يتقن عمله الجزاء الحسن، وهذا ما وعد به القرآن الكريم والسنة النبوية الصحيحة، كقوله عز وجل " إنَ الذينَ آمَنُوا وَعَملُوا الصَالحَات إنا لَا نُضيعُ أَجرَ مَن أَحسَنَ عَمَلاً" (الكهف، الآية 88)، وكذلك قوله عز من قائل " الذي خلق الموت والحياة ليبلوكم أيكم أحسن عملا" (الملك، الآية 2).

وكذلك قول النبي الكريم عليه أفضل الصلاة وأزكى السلام حثا منه على إتقان العمل وتحسينه، " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه" رواه البيهقي.

ومن هذا فتحسين العمل والقيام به على الوجه الصحيح ووفقا لمتطلبات الجودة المرجوة؛ هو مبدأ حياة لابد منه لنيل محبة الله عز وجل أولا، وكذلك لازدهار المجتمع ورقيه في شتى المجالات، ومنه بلوغ الريادة لهذه الأمة.

ثانيا: الجودة اصطلاحا

إن المعنى الاصطلاحي للجودة لا يزال يكتنفه الغموض والتباين، وهذا بالنظر إلى تباين المداخل في التعامل مع مصطلح الجودة، حتى أن هناك من وصف محاولة تعريف الجودة بأكبر المغامرات التي يمكن الشروع فيها، بل هناك من الباحثين من ذهب

[1] ابن منظور، **قاموس لسان العرب**، المجلد الثالث، ص135.

إلى أبعد من هذا وهو ترك الجودة من دون تعريف، إشارة منه إلى أننا نعرف الجودة عندما نشعر بها[2]، وهذه دلالة منه على أن المستفيدين من المنتج هم من يحكمون على جودتها، إلا أن ما سبق لا يمنع الباحثين من الاجتهاد في محاولة صياغة بعض المفاهيم للجودة والتي يمكن عرضها كما يلي:

فقد عرفها (جوران) على أنها "الملائمة للاستخدام" أي أن الحكم على مدى جودة السلعة أو الخدمة يعود بالدرجة الأولى إلى ملائمة استخدامها بالنسبة للمستفيد.

أما (كروسبي) فقد أورد تعريفا للجودة على أنها "المطابقة مع المتطلبات"، وأرفقه بثلاث شروط لتحقيق الجودة وهي :[3]

- الوفاء بالمتطلبات: ويقصد بها توفر المتطلبات اللازمة لإنتاج السلع أو تأدية الخدمات؛
- انعدام العيوب: التي من شأنها التأثير سلبا على رضا العميل؛
- تنفيذ العمل بصورة صحيحة من أول مرة وكل مرة.

أما تعريف (فريد النجار) فلا يختلف عن التعريفين السابقين وإنما يعتبر شامل لهما، على أن الجودة هي: " الالتزام بالمواصفات والشروط بما يحقق تطابق الإنتاج (سلعة أو خدمة) مع تلك المواصفات بشرط تحقيق توقعات ورغبات المستخدم"[4] .

أما تعريف (هيزر و رندر) للجودة فقد جاء على النحو التالي: " هي الهيئة والخصائص الكلية للمنتوج (خدمة كانت أو سلعة) والتي تعكس قدرته على إشباع الحاجات الصريحة والضمنية للمستفيدين"[5].

ومن خلال التعريفات السابقة نلاحظ أن مصطلح الجودة يعبر عن قدرة الكيان على إرضاء رغبات الزبائن والمستفيدين وتلبية احتياجاتهم، إلا أن الجدير بالذكر وما أسلفناه سابقا هو من الصعوبة بمكان تقديم تعريف دقيق للجودة نظرا لتعدد المداخل والرؤى التي ينظر للجودة من خلالها فهناك من ينظر لها على أنها الريادة والامتياز أو أنها درجة التفضيل من قبل الناس إلى غير ذلك.

ثالثا: الجودة في عملية التدقيق

بالرغم من الأهمية الكبيرة لمفهوم جودة التدقيق، على اعتبارها مطلبا أساسيا لكافة مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من مهنة التدقيق، إلا إنه لم يتم الاتفاق على تعريف واضح وشامل من قبل الباحثين والدارسين في هذا المجال، وذلك راجع بالدرجة الأولى إلى تعدد وجهات النظر والزوايا التي ينظر لجودة التدقيق من خلالها.

---

[2] راضية رابح بوزيان، **إدارة الجودة الشاملة ومؤسسات التعليم العالي**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص27.
[3] محمود عبد الفتاح رضوان، **إدارة الجودة الشاملة** ، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2012، ص14.
[4] فريد النجار، **إدارة الجودة الشاملة والإنتاجية والتخطيط التكنولوجي للتمييز والريادة والتفوق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص217.
[5] راضية رابح بوزيان، مرجع سابق، ص28.

وعلى اعتبار كون التدقيق خدمة وليس سلعة، فبالتالي لا يمكن اختبارها مقدما، كما أنه يصعب قياس جودة التدقيق بعد إتمام المهمة نظرا لعدم وجود مقاييس محددة لها، كذلك عدم توافر الخبرة اللازمة لدى المستفيدين من هذه الخدمة للحكم على مدى جودتها من عدمه.

وهذا ما تم تأكيده من قبل الدراسات والأبحاث التي تناولت هذا المفهوم الذي لازمه عدم الوضوح إلى غاية هذا العقد من الزمن، فلكل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظور مختلف عن ما هو مقصود بجودة التدقيق، فمستخدمو القوائم المالية يدركون جودة التدقيق بشكل مختلف عن إدراك الإدارة المسئولة عن إعداد هذه القوائم المالية، كما أن مكاتب التدقيق لديها إدراك يختلف عن ادارك الإدارة فيما يخص بجودة التدقيق، بل أبعد من ذلك فإدراك جودة التدقيق بالنسبة للهيئات المهنية ليس هو ذاته بالنسبة للملاك والمساهمين، وبالرغم من الاختلاف في المفاهيم والرؤى إلى أن كل هذه الأطراف لديهم رغبة مشتركة وهي أن تتم عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت موضوع جودة التدقيق وما أسلفناه سابقا، نلاحظ أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق، فمنهم من ربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء التي تتضمنها القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، وهذا ما ذهبت إليه (De angelo) ، حيث عرفت جودة التدقيق بانها:[6]

" قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الموجودة في القوائم المالية والتقرير عنها".

وقد أيد (Palmrose) هذا التوجه من خلال تعريفه لجودة التدقيق على أنها:[7]

" مستوى اليقين الذي يقدمه المدقق حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وانه كلما زاد هذا اليقين كان دليلا على مدى جودة التدقيق والعكس صحيح".

وقد سار في ذات النهج (Knapp) ولم يختلف تعريفه عن سابقيه، حيث عرفها على أنها:[8]

" قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تأدية عملية التدقيق".

---

[6] Linda Elizabeth De Angelo**, Auditor size And Audit Quality**, journal of Accounting and Economics, vol 3, North- Holland,1981, p186.

[7] Zoe-Vonna Palmorse, **An Analysis of Audit Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Riview, vol 1, 1987,p56.

[8] جمانة حنظل التميمي، مقال بعنوان: **العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية-دراسة ميدانية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 10، جامعة البصرة، 2013، ص206.

ويرى أصحاب هذا التصور أن جودة التدقيق تتجلى في مدى اكتشاف المدقق للأخطاء والتلاعب التي تحتويها القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.

إلا أن هناك بعض الدارسين من ربط بين جودة التدقيق ومدى الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها الهيئات التي تعنى بمهنة التدقيق، بحيث أنه كلما التزم المدقق بهذه المعايير وتقيد بها عند تأدية مهامه فإن العملية التدقيقية ستكون ذات جودة، على اعتبار أن المعايير المهنية هي المرجع والنموذج الأصح لممارسة المهنة، ومن بين من تبنى هذا المدخل نجد الباحثين (Copley and Doucet)، حيث عرفا جودة التدقيق بأنها :[9]

" مدى التزام المدقق بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير".

كما أيده في ذلك الدكتور (أحمد حلمي جمعة)، حيث عرفها كما يلي:

" الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات التدقيق، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق و المحافظة على حياد ونزاهة المدقق".

أما (Kirshnan and Doucet)، فقد عرفا جودة التدقيق في ذات السياق، على أنها:

" مدى التزام المدقق بمعاير التدقيق المتعارف عليها، وخاصة معايير التدقيق".

أما الطرف الثالث الذين تبنوا مدخل تحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية التدقيق، بحيث أن عملية التدقيق تكون ذات جودة إذا حققت أهداف و احتياجات كل المستفيدين من عملية ونتائج عملية التدقيق، وكان منطلقهم في ذلك سد الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمو التقارير وما تقدمه عملية التدقيق، وبالتالي زيادة رضا المجتمع على المهنة.

وفي هذا الشأن فقد عرف (حسنين وقطب) جودة التدقيق على أنها:[10]

" هي ضمان قدرة المدقق على القيام بعمله بما يحقق للأطرف ذات الصلة (الجيهات الحكومية، مستخدمو القوائم المالية، مكاتب التدقيق الأخرى، المنظمات المهنية، أصحاب رؤوس الأموال) الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة".

كما أن ربط الجودة بهذا المدخل من شأنه إضفاء نوع من الحركية عليها، بحيث أن تبني تلبية احتياجات المستخدمين كمقياس لجودة عملية التدقيق من شأنه أن يؤدي بالمهنة إلى التغيير المستمر بما يحقق تلك الاحتياجات.

[9] نفس المرجع السابق، 206.

[10] حسنين طارق محمد، قطب أحمد سباعي، **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج جودة التدقيق والرقابة الخارجية عن الحسابات**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003، ص 395.

ومن خلال تحليلنا للمفاهيم السابقة المتعلقة بجودة التدقيق يظهر لنا جليا بأن:

- مفهوم جودة التدقيق من الصعب تحديده وذلك نظرا لصعوبة وضع حدود للنطاق الذي يجب أن يغطيه هذا المفهوم، وهذا بالإضافة إلى كونه مفهوم نسبي؛
- المفاهيم السابقة ركزت على الوسائل والإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها لتحقيق الأداء الجيد، وزيادة الثقة في القوائم المالية، كاكتشاف الأخطاء ، والالتزام بالمعايير المهنية وكذلك تلبية احتياجات الأطراف المهتمة بالتدقيق؛
- الحكم على جودة مهمة التدقيق من خلال التزام المدقق بالمعايير التي أقرتها الهيئات المهنية، يعد ليس كافيا، على اعتبار أن الالتزام بتلك المعايير يعد الحد الأدنى الذي يجب أن يتحلى به المدقق في تأدية مهامه بشكل جيد.

وانطلاقا مما استعرضناه من تعريفات يمكن وضع تعريف شامل لجودة التدقيق على أنها:

" عمل المدقق على تلبية احتياجات ذوي المصلحة بمهمة التدقيق على اختلافهم، بما في ذلك اكتشاف الأخطاء والتحريفات إن وجدت والتقرير عنها، وهذا في إطار الالتزام بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة".

المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق

تساهم مهنة التدقيق في عملية التنمية الاقتصادية و الرفاه الاجتماعي من خلال دورها في الحد من التلاعب بمحتويات التقارير المالية التي من شأنها جر أنظمة اقتصادية برمتها إلى شفير الأزمات المالية التي تتسم بحدتها في بعض الأحيان، بدءا من أزمة 1929 إلى فضيحة التلاعب التي كان بطلها عملاق الطاقة الأمريكي، شركة ENRON و WARLED COM ،والتي تعرضت للانهيار بالرغم من خضوعها للتدقيق من قبل واحد من أكبر مكاتب التدقيق الخمس الكبرى ، كل هذه الضغوطات وغيرها جعل من جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة ذوي المصالح والمستفيدين من خدمات التدقيق، باعتبار هذه الأخيرة مستندهم في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم الاستثمارية، وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:

أولا: تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

تعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصا معايير رقابة الجودة، على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق.[11]

[11] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، مقال بعنوان: **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيقي في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، 2013، ص 265.

وبالنظر للعلاقة المتبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، بما أن الالتزام بالمعايير المهنية يؤدي إلى أداء مهمة التدقيق بجودة عالية، وهو ما يستلزم لا محالة بأن أداء مهمة التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدقق بالمعايير المهنة.

ثانيا: المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق

تعبر فجوة التوقعات في مجال التدقيق عن الهوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق ومخرجات عملية التدقيق وبين الأداء الفعلي الذي قام به المدقق، وقد يعاز سبب هذه الفجوة إلى مكون ثانوي آخر يعرف بفجوة الجودة والتي من بين أسبابها انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، وهو ما يؤكد بأن انخفاض جودة أداء عملية التدقيق يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق[12]، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

ثالثا: تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من قبل المنظمات المهنية والعديد من الباحثين، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين الذين يؤدون مهامهم بجودة عالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل بالمقارنة مع الأقل جودة، وهو ما يثبته أصحاب التوجه الكلاسيكي فيما يتعلق بجودة التدقيق على غرار De Angelo.

رابعا: المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

على اعتبار أن مفهوم حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المبادئ التي تستهدف توفير إجراءات رقابية داخلية فعالة، وأدوات ضبط خارجية صارمة، بغية تحقيق البعدين الذين تقوم عليهما هذه الحوكمة وهما:[13]

- **الالتزام:** ويقصد به الالتزام بتنفيذ المتطلبات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والشفافية؛
- **الأداء:** وذلك بتسخير كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنشأة والسعي إلى استغلال الفرص وتقليل الآثار السلبية للمخاطر المحتملة.

[12] نفس المرجع السابق، ص 265، بتصرف.
[13] عبد السلام قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 07.

وفي ظل كل هذا فالأداء الجيد لمهمة التدقيق من شانه لعب دور مهم في ترسيخ ذلك والمساعدة في عملية السيطرة على المنشاة وتوجيهها، وذلك من خلال التقييم السليم لنظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المنشأة والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المنشاة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين.

خامسا: أداة تنافسية جيدة

تعتبر الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمات، و وسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء، وهذا على غرار خدمات التدقيق[14]، فالجودة هي هدف كل ممارس للمهنة، وأحد مجالات التميز بين مكاتب التدقيق، فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية، تؤدي بلا ريب إلى زيادة جذب العملاء، وتدعيم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليه.

سادسا: الحد من صراعات الوكالة

ينشأ الطلب على التدقيق من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المدقق في إطار العلاقة بين الأصيل والوكيل، وتحدد نظرية الوكالة على أنها عقد يقوم وفقا له شخص أو أكثر (الوكيل)، بأداء خدمة ما لمصلحة شخص آخر أو أكثر (الموكل) أو (الأصيل)، وتنشأ مشاكل الوكالة من تعرض الأصيل لخسارة ما نتيجة لبعض أخلاق أو تصرفات الوكيل، وعدم بذل العناية اللازمة لتعظيم عائدات أو منفعة الأصيل، ومما يزيد من فرص حدوث هذا الأمر هو أن الأصيل ليس لديه الوسائل الرقابية الكافية لقياس مجهودات الوكيل، كما أنه يعتمد على ما يقدمه هذا الأخير من معلومات، وهذا ما يعزز كذلك تعرض الأصيل لمشاكل الأخطار الأخلاقية، ومنه بروز مشكلات الوكالة.

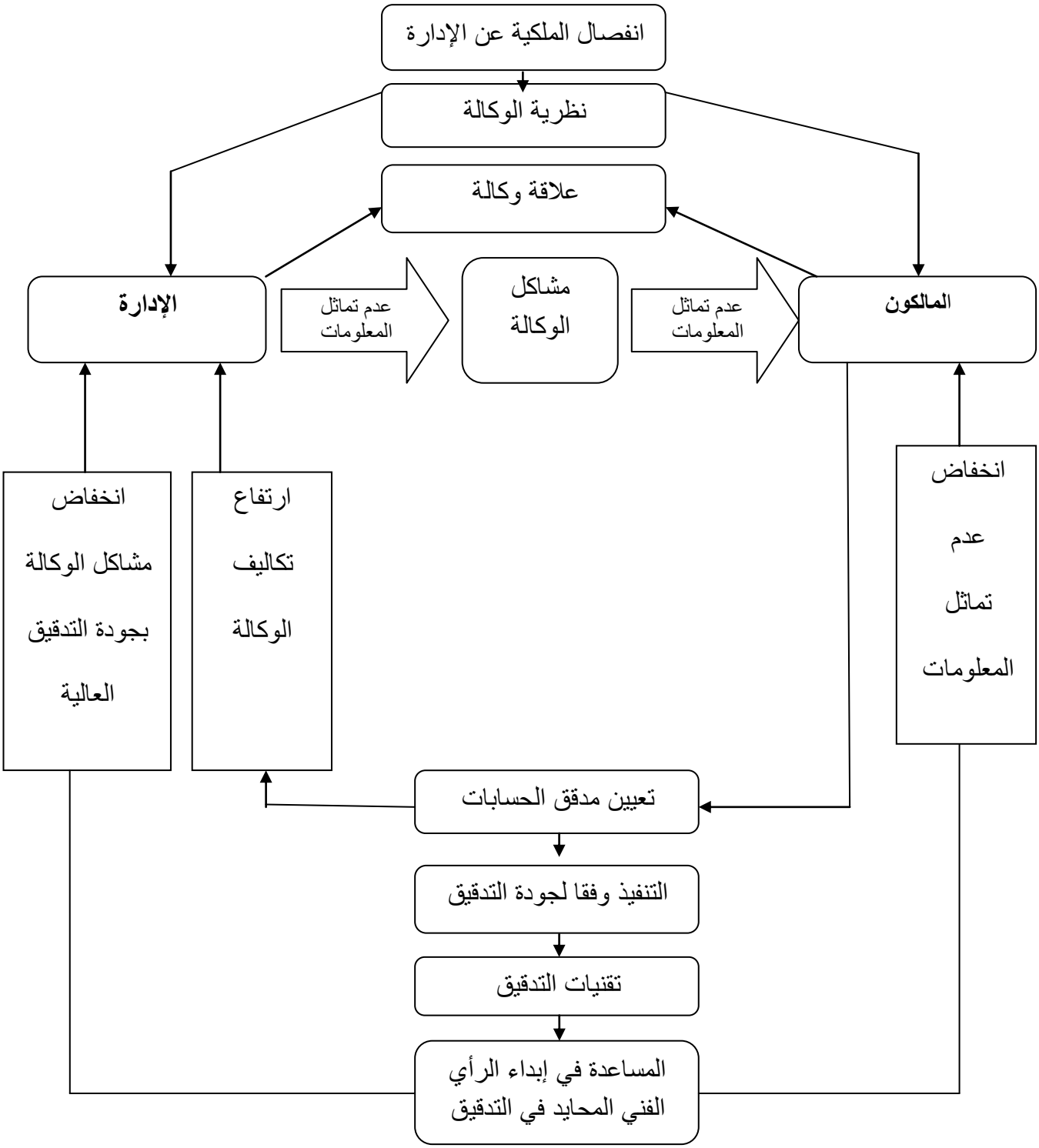
ولذلك لزم على المساهمين اللجوء إلى التدقيق للحد من تكاليف الوكالة، وجعل المدراء ملتزمين بالتكاليف المحددة في عقد الوكالة، لأن قيمة التدقيق تنشأ من خلال تخفيض التحريف والخداع في المعلومات المحاسبية[15]، وجودة المعلومات المحاسبية لن تتحقق إلا بواسطة الأداء الجيد لعملية التدقيق، وهو ما يفسر العلاقة الطردية بين صراعات الوكالة والطلب على أعلى مستويات جودة التدقيق.

[14] نفس المرجع السابق، ص08.

[15] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليب وسبل الحد منها**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، بغداد، 2015، ص103.

ويمكن توضيح العلاقة بين جودة التدقيق ونظرية الوكالة، والتي تنبع منها أهمية جودة التدقيق في الحد من مشكلات نظرية الوكالة من خلال الشكل رقم (03-01)، الموالي.

الشكل رقم (03-01): علاقة الجودة بنظرية الوكالة



المصدر: نفس المرجع السابق، ص98.

سابعا: أهمية جودة التدقيق بالنسبة للمستفيدين من خدماتها

ويمكن إيضاح ذلك من خلال ما يلي:

1- إدارة المنشأة (العميل): وتعتبر المسئول الأول عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة مواطن القوة والضعف لديها[16]، واحتمال وجود فشل أو تعثر من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، والمساعدة في وضع الخطط المستقبلية، وكذا إضفاء الثقة على تلك الكشوف المدققة للأطراف ذات المصالح كافة لتتمكن من معرفة الوضع المالي للمنشأة، لذلك فمن مصلحة إدارة العميل أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة.

كما تجدر الإشارة إلى أن الكشوف المالية التي تمت المصادقة عليها من قبل مدققين يتمتعون بأداء ذو جودة عالية ستمتلك الأثر الحدي الأكبر للتأثير في القيمة السوقية الجارية لأسهم تلك المنشآت من تلك الكشوف المالية التي تمت المصادقة عليها في ظروف جودة أقل[17].

2- مدقق الحسابات: يسعى المدقق إلى تحقيق مستوى عال لجودة التدقيق لإخلاء مسؤوليته أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ أنها تساعد مكاتب التدقيق في تجنب العقوبات المهنية والمساءلات القانونية التي تنجم عن أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق، وذلك من خلال التأكيد على التزام المعايير المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة من خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسات كفئة للتعين والترقيات والعمل على استقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية للكوادر من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة[18].

3- البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدقق، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابا على جودة قراراتهم.

4- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل مدقق خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم، ولا شك أن جودة التدقيق سوف تؤثر بشكل كبير على قراراتهم في منح الائتمان.

---

[16] خليدة عابي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجة الخارجية –دراسة حالة_الجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف –المسيلة-، 2016، ص 125.

[17] نوال حربي راضي، دراسة تحليلية بعنوان: **تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، كلية الإدارة الاقتصاد**، جامعة القادسية، دون سنة، ص04.

[18] المرجع نفسه، ص05.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق وفقا لمستوى عال من الجودة لأجل حماية النشاط الاقتصادي، وحماية جميع الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق[19].

المطلب الثالث: فوائد جودة التدقيق ومخاطر عدم تحقيقها

مما لاشك فيه أن خاصية الجودة هي رغبة يسعى إليها كل طالب خدمة أو سلعة، بالنظر إلى عوائدها سواء المادية أو المعنوية كالرضا الذي يحظى به العميل، والتدقيق ليس في منئ من ذلك، فأداء المدقق لمهامه بأفضل جودة سينجر عنه مزايا للعميل والمدقق سواء، غير أن عدم تحقيق المدقق لمتطلبات الجودة في أداء مهامه سيعرضه لتبعات غير مرضية، وقد يعرضه لمسائلات قانونية من شأنها التأثير على مستقبله المهني، وفي ذات السياق سنحاول التعرض إلى أهم المنافع تحقيق جودة التدقيق، وعلى النقيض من ذلك سنورد أهم المخاطر التي قد تنجر عن عدم التزام المدقق بالجودة في الأداء.

أولا: فوائد جودة تدقيق الحسابات

تعتبر جودة التدقيق مطلبا أساسيا من قبل مستخدمي القوائم المالية أو تقارير التدقيق، وهذا يرجع لفوائد هذه الميزة في الأداء والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- تمكن المستفيدين من خدمات التدقيق ونتائجها، في عملية اتخاذ القرارات المناسبة؛
- تحرص على تعيين مدققين ذوي خبرة وقدرة وكفاءة عالية؛
- تزيد ثقة الجمهور وتحسن من نظرة المجتمع لمهنة تدقيق الحسابات؛
- تعد وسيلة تسويقية مقنعة تمكن مكاتب التدقيق من المحافظة على النوعية الجيدة من العملاء، وجذب عملاء جدد في ظل التنافس الذي تعرفه سوق التدقيق؛
- تقلل من الأخطاء العملية؛

[19] محمد جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين**، الندوة الثانية لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، 18-19 ماي 2010، ص 14.

- تساهم في موضوعية أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع العملاء؛
- تعتبر أساس متين لتدقيق أعمال شركات التدقيق الأخرى؛
- تعمل على تحسين أداء المهام وتساهم في العمل بروح الفريق.

ثانيا: مخاطر عدم تحقيق جودة التدقيق

وكما سبق و أسلفنا الذكر فهناك مخاطر تقع على عاتق المدقق، باعتباره طرف في عملية التدقيق والأخرى يتحملها المجتمع أو باقي المستفيدين، وذلك على النحو التالي:

1- المخاطر التي يتحملها المدقق نفسه:

⟵ فقدان أو تدني سمعة المكتب عند العملاء، مما قد يفقده لحصته السوقية وقدرته التنافسية في سوق الخدمة؛

⟵ زيادة تهديد المؤسسات الحكومية بالتدخل في تنظيم مهنة التدقيق؛

⟵ ارتفاع تكاليف الناتجة عن رفع الدعاوي القضائية من قبل العملاء ضد المكتب، بالإضافة إلى مطالبتهم بتعويضات عن الأضرار التي لحقت بهم؛

⟵ إهدار الوقت والجهد في تدارك القصور والانحرافات، الناتجة عن عدم مراعاة الجودة في تأدية المهام والعمليات؛

2- مخاطر يتحملها العملاء أو جموع المستفيدين:

ويطلق عليها كذلك التكاليف الاجتماعية للجودة، وتتمثل هذه المخاطر في الخسائر التي يتعرض لها العملاء نتيجة لاعتمادهم على تقارير التدقيق قليلة أو متدنية الجودة في اتخاذ قراراتهم، والتي قد تكون حاسمة في بعض الأحيان، على غرار القرارات الاستثمارية. [20]

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات

بغية الخوض في مفهوم جودة التدقيق وكيفية الحكم عليها لابد من الإحاطة بالعوامل المؤثرة على هذه الجودة والتي تعددت الدراسات في حصرها، وهذا بالنظر للحاجة الملحة لدراسة وتحليل هذه العوامل، والعمل على الحد من نتائجها السلبية أو الحث

[20] موقع الأنترنيت : http //mawdoo3.com تاريخ التصفح 2018/08/06 13:25

على توفير العوامل الإيجابية منها والعمل على تطويرها، وذلك نظرا للمميزات التي تحظى بها العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات التي تطرقت لها مجمل الدراسات، وذلك على النحو التالي:[21]

- **التأثير النسبي**: كون العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تختلف درجة تأثيرها على مستوى جودة التدقيق، حيث أن بعضها ذو تأثير كبير نسبيا مقارنة بتأثير العوامل الأخرى؛
- **نوع التأثير**: كون أن بعض العوامل لها تأثير إيجابي على مستوى جودة التدقيق، في حين أن بعض العوامل الأخرى منها لها تأثير سلبي على جودة التدقيق.

وبالنظر إلى التباين في وجهات النظر بين المدققين والمستفيدين والدارسين في تقويمهم للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق، فكل جهة تنظر إلى جودة التدقيق من زاويتها الخاصة فما يراه المدققون كعامل مهم لجودة التدقيق قد لا يراه المستفيدون الآخرون كذلك.

ولهذا أمكن تصنيف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق إلى ثلاث مجموعات كالتالي:

- عوامل مرتبطة بجودة التدقيق؛
- عوامل مرتبطة بالمنشأة محل التدقيق؛
- عوامل مرتبطة بعناصر رقابة الجودة.

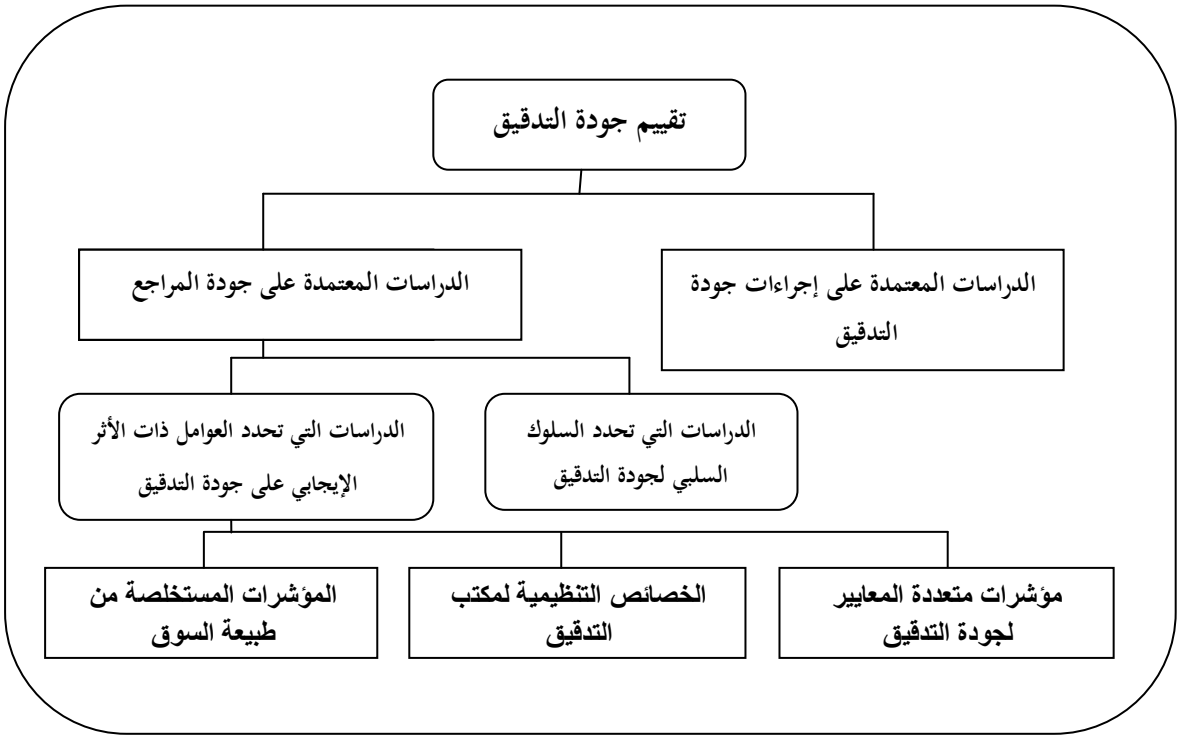
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل

بالرغم من عديد الدراسات التي تناولت قياس جودة التدقيق ومحدداتها إلا أن أغلبها ركز على تحليل العوامل المتعلقة بجودة المدقق في حد ذاته كمنطلق لتقييم جودة التدقيق، وهذا كونه أسهل بالمقارنة مع قياس جودة التدقيق انطلاقا من تقييم إجراءاتها[22]، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي.

[21] عابي خليدة، مرجع سابق، ص127.

[22] Riadh Manita**, La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien**, 30eme Congrès de l'association francophone de comptabilité, Laplace de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009, p04.

الشكل رقم (03-02): منهجية الدراسات حول قياس جودة التدقيق



Source : Riadh Manita, op-cit, p04

وسنقتصر في هذا المطلب على عدد من العوامل التي وردت في الأبحاث والكتابات حول العوامل المتعلقة بمدقق الحسابات والتي من شانها التأثير على جودة التدقيق.

أولا: الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق:

وقد أكدت المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية سواء الدولية منها أو على الصعيد المحلي بأهمية المهارة الشخصية للمدقق، وأن يكون هذا الأخير على قدر ملائم من المستوى العلمي فيما يتعلق بالمحاسبة والتدقيق.

والتأهيل العلمي أن يكون لدى المدقق تحصيلا دراسيا جامعيا في المحاسبة والتدقيق، وهذا بالإضافة إلى قدر كاف في باقي العلوم الأخرى التي تساعده في إبداء رأيه وتعينه على تقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق، كعلم الإحصاء والعلوم الاقتصادية الأخرى[23]، لأن أداء عملية التدقيق في مستوى عال من الجودة، بحيث أن اصدر رأي أكثر موضوعية لن يتوفر في ظل افتقار المدقق للتأهيل العلمي والكفاءة اللازمة لذلك.

[23] غسان فلاح لمطارنة، مرجع سابق، ص39.

ثانيا: موضوعية وحياد المدقق

لقد استرعى موضوع استقلال وحياد المدقق اهتمام العديد من الدراسات الأكاديمية في مجال جودة التدقيق، على اعتبار أنه يعبر عن الحالة الذهنية التي تجعل مدقق الحسابات مجردا من أية مصالح عند إبداء رأيه، وهذا ما يهم مستخدمي القوائم المالية لما يضفيه من موثوقية حول المعلومات التي تحويها تلك القوائم، لذلك فهو يعتبر بمثابة حجر الزاوية فيما يتعلق بالحكم على مستوى جودة التدقيق بصفة خاصة و مهنة التدقيق بصفة عامة.

ويقتضى عمل المدقق أن يتم في جو من الموضوعية والنزاهة ، وكذا مستقلا من الناحية الفكرية بحيث يكون مجرد من أية مصلحة سواء تعلق الأمر بأداء عملية التدقيق أو ما تعلق بإبداء رأيه الفني الذي يوصف بالحياد نظرا للخلفية الحيادية التي يميزه بها المستفيدون من آرائه، والذين يعتبرونه صمام الأمان في وجه أي تلاعب أو احتيال قد يعتري القوائم المالية.

ويعتبر الشك في استقلال المدقق السبب الرئيسي والحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل، وبالنظر إلى العلاقة التي تربط بين فجوة الجودة وفجوة التوقعات كما أسلفا سابقا، والتي تعتبر علاقة الجزء بالكل، فإن اللبنة الأولى لفجوة الجودة هي فجوة استقلال المدقق، وقد أفضت الدراسة التي قام بها (Schroeder and al) إلى أن العوامل المتعلقة بخبرة واستقلال المدقق أكثر أهمية في التأثير على جودة التدقيق من العوامل المتعلقة بسمعة وحجم المكتب في حد ذاته[24]، كما يرى بعض الباحثين أن نقص استقلال المدقق يعتبر من أهم أسباب فشل عملية التدقيق، وذلك لأن المدققين قد يكتشفون الأخطاء الجوهرية، بالإضافة إلى عدم تمثيل القوائم المالية للوضع المالي الحقيقي للمنشأة ولكنهم لا يقومون بالتقرير عنها، وبالتالي يمكن اعتباره افتقار للنزاهة من قبل المدقق، ولذلك فعلى هذا الأخير تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعوا إلى الشك في استقلالهم[25].

وفي خضم ما سبق يمكن القول بأن استقلال المدقق هو أساس مهنة تدقيق الحسابات وعمودها الفقري، وذلك قبل أن يكون احد أهم العوامل المؤثرة في مستوى جودة التدقيق إن لم يكن أساساها، ومن ثم مطلب كل الأطراف المستفيدة من المهنة.

ثالثا: الخبرة المهنية للمدقق

من المعلوم أن أداء مهمة التدقيق تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، وعليه فبغض النظر عن القدر الذي يتمتع به المدقق من التعليم الرسمي فإنه لن يمكنه لوحده من إبداء رأيه، ولذلك وجب عليه أن يدعم معارفه بالخبرة الكافية التي لم ولن يحصل عليها من

[24] Schroeder, M, Solomon, and D, Vickrey, **Audit quality The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons And Audit Partners, Auditing** , A Jornal of Pratice and theory, vol 05, iss 02, 1986, p86-94.

[25] علي عبد الله شاهين، يوسف محمود الجربوع، **العوامل المؤثرة في فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل، دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، دراسة تحليلية، غزة، سنة 2011، ص 13.

خلال الجامعات أو المعاهد، وإنما من خلال الممارسة والتمرن، وهذا بقضاء فترة من الزمن للممارسة تدقيق الحسابات ومعرفة أصولها تحت إشراف مهني ذو خبرة.

وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة، ويرى على أن سنوات الخبرة والتربص التي يقضيها المدقق تعتبر مقياسا لخبرته، ولكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل:[26]

- المعرفة العامة بالمحاسبة والتدقيق؛
- ظروف مكاتب التدقيق، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء والأنشطة؛
- المقدرة على التعامل مع المشكلات.

ونظرا لأهمية الخبرة المهنية في أداء مهام وإجراءات عملية التدقيق، فقد تم أخذها بعين الاعتبار في العديد من الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات، وقد أظهرت تلك الدراسات أن الخبرة المهنية تعتبر كعامل مهم وذو تأثير إيجابي في الأداء الجيد لمهمة التدقيق.

ومن تلك الدراسات التي أكدت على أهمية وتأثير خبرة المدقق في مستوى جودة التدقيق هي دراسة " طلبة "[27]، حيث شملت أراء ممارسي المهنة بدولة عمان، وقد خلصت إلى أن خبرة المدقق أو فريق التدقيق من بين العوامل ذات الأثر الإيجابي في مستوى جودة التدقيق.

رابعا: التدريب المستمر للمدققين

فمن أجل القيام بعملية التدقيق ضمن مستوى معقول من الجودة، يجب على المدقق أن يكون ملم بأية تطورات جديدة قد تطرأ في مجال المحاسبة والتدقيق وأنشطة أعمال المنشآت، لأن كل كذلك من شأنه جعل المدقق مواكب للتطورات التي تطرأ في مجال التدقيق والبيئة التي ينشط فيها، كما يجب عليه الإطلاع على ما يستحدث من الإصدارات والتعليمات التي يجب عليه تطبيقها والتقيد بها، ولهذا يعد التدريب المستمر مطلبا أساسيا لجودة التدقيق، وبالتالي على المدققين بذل الجهد نحو الاستمرار في مسايرة كافة التغيرات المستمرة في معايير المحاسبة والتدقيق أو بيئة الأعمال[28].

[26] عابي خليدة، مرجع سابق، ص 140.
[27] طلبة علي إبراهيم، **قياس بعض العوامل في جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان**، مجلة الإداري، العدد 69، سنة1997، ص13-37.
[28] عبد السلام قسم الأهدل، مرجع سابق، ص 09.

وفي سبيل ذلك على المدقق المداومة على الإطلاع على المجلات المهنية، وكذا النشرات والإصدارات من مختلف الهيئات المهنية المختصة، و التركيز على حضور الملتقيات والندوات العلمية التي تعنى بالمهنة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق

يعتبر مكتب التدقيق هو المختبر الذي يزاول المدقق بداخله كافة الاختبارات والدراسات على أدلة الإثبات، والوثائق الأخرى، كما يعتبر الواجهة القانونية والتجارية لمن يزاول مهنة التدقيق، سواء أكان شخص طبيعي أو معنوي، ولهذا فقد حضي بالنصيب الأكبر من حيث الدراسات التي تناولت جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، ومن بين تلك العوامل التي ثبت تأثيرها على مستوى جودة العملية التدقيقية والمتعلقة بمحل التدقيق ما يلي:

أولا: حجم مكتب التدقيق

توصلت بعض الدراسات إلى يجاد علاقة بين حجم مكاتب التدقيق وجودة أدائها، بحيث أن مكاتب التدقيق الكبرى لديها جودة تدقق عالية بالمقارنة مع مكاتب التدقيق التي لا تنتمي إلى المكاتب الثمانية الكبرى*، وذلك لانخفاض حجم وعدد القضايا المقامة ضدها، وبالتالي فهناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق والجودة التي تؤدى بها المهمة[29]، وهذا على اعتبار أن هذه الأخير تتوفر على الموارد اللازمة لتدريب مدققيها، وهذا مقارنة بالمكاتب الصغيرة، وقد أشارت بعض الدراسات الحديثة كذلك إلى أن من بين العوامل التي تساعد في تعزيز مستويات الجودة لدى مكاتب التدقيق الكبرى، هو تسعير خدمات التدقيق وفقا لحجم المكتب وهذا نظرا لكفاءة فريق العمل وساعات العمل اللازمة لإنجاز المهمة، كما يؤخذ في الحسبان نظام المكافآت المتبع في هذه المكاتب بالإضافة إلى عوامل أخرى، ربما لا يتم مراعاتها في باقي المكاتب الصغرى، والتي من شأنها تحفيز فريق التدقيق على العمل بجهد أكبر والسعي لبلوغ أعلى مستويات الجودة، كما أشارت دراسات أخرى إلى أن مكاتب التدقيق الكبرى تطالب بأتعاب مرتفعة مقابل ارتفاع جودة التدقيق[30].

كما تشير دراسة أخرى إلى ارتفاع جودة التدقيق في مكاتب التدقيق الخارجية العالمية (Big N)، باعتبارها مرجعية من حيث جودة التدقيق لدى مختلف الدراسات،خاصة للمسجلين في البورصة نتيجة لزيادة الخبرة الداخلية في إدارة عمليات التدقيق، حيث

---

* بعد الاندماجات التي حدثت بين المكاتب واختفاء المكتب الخامس **Arthur Andersen** إثر فضيحة عملاق الطاقة الأمريكي **Enron** أصبحت **Price Waterhouse cooper, Deloitte, Arnst and Young, KPMG (big four)**

[29] فتحي سالم محمد عبد الله، **تأثير المقاييس التي تحدد حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق**، ورقة بحثية، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، 2009، ص06. منشورة على الموقع : https://fr.scribd.com/document/16170577

[30] عباس حميد يحي التميمي وآخرون، مرجع سابق، ص 103. (بتصرف)

اعتمدت هذه الدراسة على فحص عينة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، خلال الفترة الممتدة من 2003 إلى 2005م، والتي استفادت من خدامات التدقيق الخارجي من قبل 4285 من مكاتب التدقيق، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق الكبيرة تقدم أعلى جودة فيما يتعلق بعمليات التدقيق الخارجي للحسابات من مكاتب التدقيق الصغيرة، وفي نفس الوقت فإن هذه الأخيرة عرضة لإصدار تقارير تكون محل قلق للعملاء في مجال إدارة الأرباح، وكانت هذه النتائج وفقا لعدة ضوابط واسعة كعوامل الخطر لدى العميل وضوابط متعلقة بخصائص المدقق الأخرى، في حين أشارت الدراسة إلى أنه في حين ارتفاع جودة التدقيق في المكاتب الكبرى، فهناك أدلة على أن الجودة منخفضة بشكل غير مقبول للتدقيق في المكاتب الصغيرة، وهذا ما كشفت عنه الدراسة الميدانية[31]، وقد ذهبت بعض الدراسات إلى تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة على الاندماج فيما بينها لتشكيل مكاتب وشركات تدقيق كبرى، قادرة على تقديم خدمات ذات مواصفات عالية، وكذلك العمل على الارتباط بمكاتب التدقيق العالمية، لأن ذلك من شأنه التأثير على تحسين وتطوير وتنويع الخدمات المهنية المقدمة[32]، كما اعتبر الاندماج كأحد أفضل الحلول التي يمكن أن تسهم في إيجاد قوة عرض لدى مكاتب التدقيق الصغيرة، وذلك بسبب احتكار المكاتب الكبرى لسوق المهنة[33].

ويلجأ العديد من العملاء إلى المفاضلة بين مكاتب التدقيق بناءا على حجمها، باعتباره المقياس الحقيقي لجودة أدائها المهني، بسبب قلة نسبة تعرضها للضغوطات من قبل أيا كان، وها راجع إلى أنه من غير المعقول أن يضحى المكتب بسمعته وحصته الكبيرة في سوق التدقيق وهذا على إثر اكتشاف تلاعبه أو تواطؤه مع بعض الجهات، لكن هذا المقياس قد يكون عديم الجدوى إذا كانت الضغوطات من أحد العملاء الذين يوفرون إيرادات كبيرة لمكتب التدقيق بالمقارنة مع باقي العملاء الآخرين[34]، ولعل ما حدث لأحد مكاتب التدقيق الكبرى Arthur Andersen مع شركة Enron للطاقة سنة 2003 خير دليل على ذلك بالنسبة لبعض الدارسين.

---

[31] خليدة عابي، مرجع سابق، ص130.

[32] سليمان حسن عطية، حسام مصطفى أبو عياش، **العوامل المؤثرة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 02، الأردن، 2013، ص ص 74-103.

[33] نور بنت ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، **تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، المجلد23، العدد02، الرياض، 2009، ص148.

[34] Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit** : une revue critique : Comptabilité et Environnement, France, 2007, p10.

ثانيا: سمعة مكتب التدقيق

يقصد بسمعة المكتب مدى تداول اسم المكتب في محيط سوق العمل الخاص بالتدقيق، على أنه يقدم خدمات تدقيقية ذات مستوى معتبر من الجودة، وهذا انطلاقا من مصداقية التقارير المالية التي خضعت لتدقيقه، ويعتبر التزايد المستمر في عدد العملاء بمثابة المؤشر على مدى سمعة مكتب التدقيق، ومدى تفضيله من قبلهم، وتعتبر سمعة التدقيق (شهرته)، من بين الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية[35]، وقد أثبتت دراسة (سمير كامل) وجود علاقة إيجابية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وهذا ما يفسر اهتمام بعض مكاتب التدقيق التي شملتها عينة الدراسة بسمعتها نظرا لارتباطها بمكاتب تدقيق دولية، أو تلك التي تقوم بتدقيق حسابات المنشآت المالية و المنشآت الاستثمارية الكبرى، وذلك لأن السمعة السيئة لمثل تلك المكاتب تؤثر سلبا على أعمالها لسرعة ذيوع تلك السمعة السيئة في سوق المهنة[36].

وقد أكدت العديد من الدراسات أن حجم التعاملات في سوق الأسهم يكون كبيرا للشركات التي تم تدقيقها من قبل المكاتب الكبرى، وهذا مقارنة بحجم التعاملات بالنسبة للشركات التي تم المصادقة على حساباتها من قبل باقي المكاتب، وبالتالي أصبح المستثمرون يثقون في المعلومات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق الكبرى والتي تملك سمعة حسنة في سوق التدقيق، وتعتبر سمعة المكتب ما هي إلا عبارة عن مجموعة من الخصائص والعوامل التي تتداخل فيما بينها لترسم تلك الصيت والهيمنة في سوق المهنة وبالتالي تجعل من المكتب علامة فارقة في المصداقية والثقة لدى العملاء، ومن بين تلك العوامل ما يلي: [37]

- الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد السلوك وآداب المهنة؛
- الخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق؛
- الاتصال الجيد بين أعضاء مكتب التدقيق والعملاء؛
- الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب؛
- الارتباط بأحد المكاتب العالمية؛
- حجم الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب؛

[35] عبد الكريم عبد الرحيم وآخرون، **قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية –دراسة ميدانية لمكاتب البصرة**، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 09، العدد01، البصرة، 2014، ص11.
[36] سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة على عمليات إدارة الأرباح –دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، الإسكندرية، 2008، ص30.
[37] خليدة عابي، مرجع سابق، ص132. بتصرف.

- وجود نظام للرقابة على جودة المراجعة.

ثالثا: التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل

يعد التخصص المهني للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، وأحد ابرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة خاصة في ظل العولمة وانفتاح السوق، والتخصص المهني في مجال التدقيق يقصد به امتلاك مساحة واسعة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين[38]، هو بالتالي المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة التخصص في تدقيق عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة، وبالتالي يقتصر تدريبهم وممارسة خبرتهم في صناعة محددة.

ويعتبر الحصول على حصة كبيرة في سوق خدمات التدقيق يتطلب من مكتب التدقيق تقديم خدمات تدقيق متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مكاتب التدقيق المنافسة بسهولة، حيث تسعى مكاتب التدقيق إلى تمييز خدماتها عن غيرها من المنافسين، وهذا بالتركيز على ما يطلبه العملاء من خدمات مميزة والتي يجد المنافسون صعوبة في أدائها بذات الجودة.

وقد نالت إستراتيجية التخصص الصناعي اهتماما كبيرا لدورها في تدعيم وتحسين القدرات المهنية لمدقق الحسابات في التصدي للغش والاحتيال المالي والتحريفات التي قد تطال القوائم المالية، وكذلك الحد من المخاطر التي قد تصاحب عدم التمثيل الحقيقي للقوائم المالية، بالإضافة إلى تطوير خدمات التدقيق مما ينعكس على جودة الأداء المهني بالارتقاء إلى مستويات مقبولة من الجودة[39].

وفي هذا الصدد فقد شهدت السنوات الماضية اندماج العديد من مكاتب التدقيق الكبرى من أجل إعادة تنظيم أنشطتها في مجال التدقيق على أساس التخصص الصناعي أو القطاعي بهدف تقديم خدمات ذات درجة عالية من الكفاءة، بغية زيادة ثقة المجتمع في المكتب بشكل خاص وفي المهنة بشكل عام، وهو ما ينعكس في النهاية على جودة ودقة الأداء، حيث أن التخصص الصناعي في التدقيق يكون ناجحا في ظل المكاتب ذات الحجم الكبير، وهذا بسبب توفر الكم الكافي من المورد البشري، وبالتالي

[38] معاذ طاهر صالح المقطري وآخرون، **أهمية التخصص المهني في تحسين تقدير مخاطر المراجعة – دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 04، دمشق، 2011، ص 413.

[39] أحمد زكي حسين متولي، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في أداء عملية المراجعة**، المجلة العلمية لتجارة والتمويل، العدد 01، مصر، 2006، ص 170.

مدققين ذوي تخصصات مختلفة[40]، وبالتالي فالهدف من هذه الاندماجات هو توفير قدرات بشرية متخصصة لمواجهة المنافسة المتزايدة والعولمة المهنية.

وقد بينت الدراسات العديد من المقاييس للحكم على مدى التخصص الصناعي للمكتب التدقيق، ومن بين هذه المقاييس :

- مراجعة نسبة معينة من المنشآت المنتسبة لنفس القطاع أو الصناعة، وهذا ما أظهرته الدراسة التي أجريت على 986 شركة خضعت للتدقيق من قبل مكاتب التدقيق، وخلصت الدراسة إلى أن حتى يكون مكتب التدقيق متخصص في تدقيق قطاع أو صناعة معينة، يجب أن يدقق ما لا يقل عن 25% من الشركات التي تنتمي لذلك القطاع أو الصناعة[41]، وقد حددت بعض الدراسات معدل أقل من ذلك وهذا في حدود 10% فقط[42].
- الحصول على أتعاب العديد من الشركات العاملة بنفس القطاع، أو نسبة معينة من أتعاب التدقيق التي تتحملها الشركات العاملة بنفس الصناعة، وهناك بعض الدراسات حددتها في حدود 20% من إجمالي الأتعاب الخاصة بالقطاع[43]؛
- كما يعتبر مكتب التدقيق متخصصا في حالة قيامه بتدقيق منشآت كبيرة الحجم في قطاع معين، ويتحدد حجم هذه المنشآت بمقارنة رقم أعمالها بالنسبة لإجمالي مبيعات القطاع الذي تنشط فيه؛
- ويعتبر المكتب متخصصا في صناعة ما، إذا كان يضم في محفظته عددا كبيرا من العملاء في نفس الصناعة.

وتتمثل أهمية التخصص القطاعي في مجال التدقيق في الحصول على العديد من المزايا سواء بالنسبة للعملاء أو للمستفيدين من مخرجات العملية التدقيقية، أو لمكتب التدقيق ذاته، فعلى غرار الأداء المهني الجيد، وما يعكسه على تقارير التدقيق، يمكن كذلك إجمال ما يلي:

- تسهيل مهمة المدقق، بالنظر إلى الطبيعة الروتينية التي يزاول بها مهامه؛
- إحاطة فريق التدقيق بكل جوانب الصناعة المتخصص بها، والمعايير واللوائح المتعلقة بتلك الصناعة؛

---

[40] علي محمد علي موسى، **دور التخصص المهني في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة**، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، العدد02، 2017، ص 7- 8.

[41] Robin .N.Romanus , John .J.Maher , Damon. M. Fleming, **Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements**, journal Accounting Horizons, vol 22, Iss 04, 2008, p403.

[42] أحمد زكي حسين متولي، مرجع سابق، ص 175.

[43] خالد عبد المنعم لبيب، **دور التخصص القطاعي في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي**، مجلة البحوث العلمية، الإسكندرية، العدد 01، 2005، ص 98.

- قدرة مكتب التدقيق المتخصص على تلبية احتياجات العملاء؛ والحد من المخاطر التي يوجهونها؛
- قدرة مكتب التدقيق على استقطاب العملاء في مجال التخصص، بالمقارنة مع المكاتب الغير متخصصة؛
- تعزيز سمعة مكتب التدقيق بالنظر لجودة أدائه في الصناعة مجال التخصص؛

رابعا: أتعاب التدقيق

في ظل المنافسة المزايدة التي يشهدها سوق التدقيق، وهيمنة مجموعة من الكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، أصبحت أتعاب التدقيق المجال الأوفر حضا في تلك المنافسة، خاصة مع عدم توفر طريقة محددة لتحديد تلك الأتعاب بشكل عادل، بما يحقق للمدقق إيرادا معقولا يتناسب والخدمات التي يقدمها، كما يكفل للعميل حقه في الاستفادة من خدمات لقاء ما تكبده من أتعاب[44]، وما ينجر عن هذه المنافسة هو أن مكاتب التدقيق ستسعى للحفاظ على حصتها السوقية من خلال تخفيض الأتعاب المستحقة على الخدمات التي تقدمها لعملائها، وهو ما قد يحفز المدقق على التغاضي عن بعض الإجراءات والأعمال بالنظر لحجم الأتعاب المنخفض نسبيا، كما قد يقوده انخفاض حجم الأتعاب إلى السعي للحصول على موارد مالية من خلال تقديم خدمات أخرى بخلاف التدقيق لعملائه، وما قد ينجر عنها من أثار سلبية على استقلاليته تجاه عملائه، وخاصة إذا كانت مداخيل هذه الخدمات مرتفعة نسبيا عن أتعاب خدمات التدقيق[45]، كذلك زيادة الروابط الاقتصادية بين المدققين وعملائهم وإمكانية التأثير على نزاهة وموضوعية المدقق، وقد بينت الدراسات أن من بين أهم العوامل التي ساعدت مكاتب التدقيق في توسيع نطاق مات قدمه من خدمات مهنية هو ظاهرة انخفاض الأتعاب، وهذا سعيا منها لإيجاد مصادر دخل إضافية، وبالتالي سيؤثر حتما على جودة أداء التدقيق

ونظرا للعلاقة الإيجابية بين مستوى أتعاب التدقيق وجودة الأداء المهني فقد طالب الدليل الأخلاقي للمحاسبين المعتمدين بالمملكة المتحدة (CAEG)، مكاتب المحاسبة التي تعرض أتعابا أقل من الآخرين أن تضمن للعملاء أنه لن يتم تضليلهم بالنسبة فيما يتعلق بالخدمات، أما في الولايات المتحدة فقد ذكرت بعض الدراسات أن قانون تكساس للمحاسبة العامة، قد أقر بأن

[44] .محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر –دراسة نظرية**، 2009، ص39، منشورة على الموقع: www.Alukah.net.

[45] محمد أحمد شاهين، **نموذج مقترح لدراسة العلاقة بين خصائص الاستقلالية الخاصة بلجنة المراجعة وعمليات تعديل القوائم المالية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 01، العدد 01، عين شمس، ص 422.

التدقيق الذي يتم إجراؤه بأقل من تكاليف العمل يعد منتهكا لمبدأ الاستقلالية[46] ، وهذا ما يعزز التأثير الكبير لأتعاب التدقيق في جودة أداء مهمة التدقيق.

كما أشارت جملة من الدراسات إلى تأثير حجم المنافسة على الأتعاب والإيرادات التي يطالب بها مكاتب التدقيق ومدى ومنه على جودة التدقيق، وهذا ما يضع المدقق أمام المفاضلة بين إيرادات المهمة وجودة أدائها، وبالتالي يصبح المكتب أمام أحد الخيارين وهما:[47]

- توظيف مدققين برواتب منخفضة، مع عدم مراعاة مدى جودة أدائهم؛
- تقليص الوقت المطلوب لعملية التدقيق.

ومن الملاحظ أن كل هذه الخيارات من شأنها التأثير سلبا على جودة أداء وسير مهمة التدقيق، وأنها لن تخدم أهداف الأطراف المعتمدة على نتائجها وهو ما قد يضع مكتب التدقيق أمام مخاطر المسائلة القضائية.

ويرى الباحث بأنه ومهما بلغت حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق، ومهما بلغ تأثيرها على انخفاض أتعاب التدقيق إلا أن التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، وفي ظل الصرامة القضائية، فإن مستوى الجودة سيبقى عند الحد المقبول.

رابعا: التواصل الجيد مع العملاء

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال التدقيق، لكون المدققين يعتمدون على موظفي العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة ونشاط المنشاة محل التدقيق، والحصول على بعض الأدلة والقرائن التي يصعب الحصول عليها حتى بفحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزة فريق التدقيق، وبالتالي يتوجب على مكاتب التدقيق تأطير أعضائها فيما يتعلق بطرق التواصل مع موظفي العميل، بشكل يجعل من هؤلاء الموظفين متعاونين فيما يتعلق بما يريد المدقق التوصل إليه من جمع للمعلومات أو إبراز للحقائق، والتي من شأنها التأثير في نطاق التدخلات التي يريد فريق التدقيق إجراءها، وبالتالي تجعل هذا

[46] فوزية حامد الجفري، حسام عبد المحسن العنقري، **اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية – تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 02، الرياض، 2007، ص 230- 231.

[47] خليدة عابي، مرجع سابق، ص134.

الأخير يستفيد من تقليص الوقت والجهد و الهدر في الموارد، وباعتبار العلاقة بين مكتب التدقيق والمنشأة محل التدقيق هي علاقة ثنائية، وجب أن تتميز بما يلي:[48]

- أن تكون علاقة هادفة، فالاتصال بين العميل ومكتب التدقيق يحدث لغرض معين؛
- لا تطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء؛
- أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

كما اتفقت العديد من الدراسات على أن الاتصال الجيد بين فريق التدقيق والمنشأة محل التدقيق يعد من بين العوامل البارزة لتحقيق جودة التدقيق، وهذا من خلال نتائج الدراسات التي أجريت على الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.

خامسا: الدعاوي القضائية

من المتفق عليه أن القيمة المضافة للعملية التدقيق هو دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية، وبأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية، كما أن فشل مدقق الحسابات في تحقيق تلك القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوي قضائية من قبل المستفيدين من تقاريره ورأيه الفني، لمطالبته بالتعويض لهم عما تكبدوه من ضرر، نتيجة لإهماله غير المتعمد في تأدية مهامه، أو تسليط عليه العقوبات المناسبة في حالة ثبوت تعمده ذلك، وبالتالي فعدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب ما، تعد سمة بارزة عن مدى جودته في تأدية مهامه[49]، وهذا ما يعكس عديد الدراسات التي تبنت عدد الدعوي القضائية ضد مكاتب التدقيق كمقياس يعكس مدى جودة التدقيق وبالتالي السمعة الحسنة لها.

ويرجع السبب في رفع الدعوي القضائية ضد مكاتب التدقيق إلى العديد من الأسباب والتي من ضمنها:[50]

- الإهمال الفادح في تأدية المهام والواجبات تجاه الغش والاحتيال؛
- عدم مراعاة المدقق للمستوى المعقول من العناية المهنية في أداء مهامه؛
- عدم توحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة؛

[48] عبد السلام قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص33.
[49] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات : مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2013، ص120.
[50] توماس وليم، هنلي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة : احمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ ، الرياض، 1986، ص221-222.

- انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية كربحية السهم، بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها.

ومن المعلوم أن التأثير المادي والمالي للدعاوي القضائية على مكاتب التدقيق من خلال الغرامات والتعويضات المدفوعة للمتضررين، إلا أن فقدان السمعة وثقة العملاء يعتبر الخسارة الأكبر بالنسبة للمكاتب، ناهيك عن سحب التراخيص في بعض الحالات من المكاتب بصفة نهائية.

المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بالمنشاة محل التدقيق والعوامل البيئية الأخرى

وهذه العوامل لا تتعلق بالمدقق أو بمكتب التدقيق وإنما تتعلق ببعض خصائص منشأة العميل، كالحجم وطول العلاقة بين المكتب والعميل وغيرها بالإضافة إلى بعض العوامل البيئة والتي من شأنها التأثير على جودة أداء مهام التدقيق.

أولا: العوامل المتعلقة بالمنشأة محل التدقيق

1- حجم منشأة العميل:

بالنظر للتنوع في مجال الأعمال، والتطور الذي شهده النشاط الاقتصادي، وما صحابه من ظهور لشركات الأموال، وبالتالي أخذ حجم المنشآت يكبر شيئا فشيئا مما أدى في الأخير إلى ظهور شركات المساهمة والتي تتميز بكبر حجمها وتوسع نشاطاتها وتعدد المساهمين فيها، بالإضافة إلى انفصال ملكيتها عن مسيريها، وقد بسطت هذه الشركات هيمنتها في مقابل شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، باعتبار شركات المساهمة صاحبة الدور الفعال في إنعاش الاقتصاديات القومية، لأنها تظم رؤوس أموال واستثمارات ضخمة، وهو الشأن الذي يجعلها الشركات الأكثر طلبا على خدمات التدقيق نظرا لصراعات الوكالة بين المساهمين والمسيرين فيها، بسبب انفصال ملكيتها عن إدارتها، وتعدد ذوي المصلحة فيها.

ويعتبر حجم المنشأة التي تخضع لعملية التدقيق من بين العوامل المؤثرة في جودة هذه الأخيرة، وهذا ما أثبتته عديد الدراسات، على غرار الدراسة التي أعدها (محمود حميدات) حول العوامل المحددة لجودة التدقيق ومن ضمنها حجم منشأة العميل، وقد توصل إلى أن حجم منشاة العميل له تأثيرا إيجابيا على جودة عملية التدقيق، والتي نقد من خلالها دراسة (Deis and Girux)، والتي توصلت لوجود علاقة سالبة بينة حجم منشأة العميل وجودة التدقيق، ويعود تفسيره في ذلك لكون النظام المحاسبي والعمليات

المحاسبية لدى العملاء كبار الحجم معقدة وصعبة وتحتاج إلى معرفة خاصة بهذه العمليات من قبل مكاتب التدقيق، لذلك يجب أن تدقق مثل هذه الشركات من قبل مكاتب لها خبرة ومعرفة خاصة لتفادي الانخفاض بجودة التدقيق[51].

وعلى اعتبار أن حجم المنشأة محل التدقيق من بين العوامل المؤثرة في جودة أداء عملية التدقيق، لأن تعدد العمليات وضخامتها يزيد من احتمال وجود التلاعبات، و بالتالي يحفز المدقق على بذل جهد أكبر وبذل العناية أكثر، وقد أشار (الدهراوي) إلى أنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى أداء مهمة تدقيق ذات جودة عالية وذلك لطمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم تعكس الوضع المالي السليم للشركة[52].

ويرى الباحث أن حجم منشاة العميل ومدى تأثيره في جودة عمل فريق التدقيق مرتبط بعوامل أخرى ويتداخل معها، حتى يؤثر في الأداء الذي تتم به عملية التدقيق، مثل حجم الأتعاب التي يحصل عليها المكتب من العميل، بالإضافة إلى الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق لهذا العميل وحجم العوائد المحصلة عليها، كل هذه العوامل من شأنها التأثير على هذه العلاقة التي ترتبط بحجم منشأة العميل.

2- طول فترة الارتباط بالعميل:

يعد هذا العامل من بين العوامل المهمة والتي جعلت الدارسين ينقسمون إلى شقين حول مدى تأثيره في جودة عملية التدقيق، حيث اعتبر الشق الأول أن استمرار المدقق في تدقيق حسابات العميل من العوامل التي تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق، ويرى هذا الطرف بأن طول فترة التعاقد مع نفس العميل من شأنها الرفع من جودة التدقيق، وقد أشارت بعض هذه الدراسات إلى أن انخفاض جودة التدقيق يحدث عندما تكون فترة ارتباط المدقق بعميله قصيرة، كما خلصت إلى انه من ضمن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق هو طول فترة الارتباط بالعميل والتي من شأنها الرفع من احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية[53]، نتيجة للمعرفة الجيدة بالمنشاة وبكل جوانبها و بؤر المخاطر لديها.

---

[51] محمد محمود حميدات، **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها – دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2002، ص69.بتصرف

[52] كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص233.

[53] Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, Arnie Wright, **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quallity**, Journal of Accounting Literature, USA, 2004, p78-152. at the site : www.researchgate.net

أما الطرف الثاني فيسلم بوجود علاقة عكسية بين طول فترة التعاقد مع العميل وجودة أداء عملية التدقيق، حيث تؤثر طول فترة تعاقد المدقق مع العميل على استقلالية وقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية والإفصاح عنها[54]، بمعنى أن طول فترة الارتباط بين المدقق والعميل قد يترتب عنها:

- ← نقص الجدية في ما يتعلق بإجراءات التدقيق؛
- ← توطد العلاقة الشخصية بين المدقق والعميل، وبالتالي التأثير سلبا على بذل العناية المهنية والاستقلالية لدى المدقق؛
- ← انخفاض احتمال تقرير المدقق عن بعض التجاوزات المكتشفة في حسابات العميل.

3- نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل:

يعود الفضل في بروز الدور الفعال للرقابة الداخلية إلى ظهور المنشآت الكبرى وعلى رأسها شركات المساهمة، والتي تتميز بتعدد عملياتها اليومية، الأمر الذي استدعى استحداث آلية رقابية داخلية لمساعدة الإدارة، تعنى بمتابعة أي انحرافات قد تطرأ على السير الحسن للعمليات أو أي هدر في موارد المنشأة.

أما بالنسبة للأهمية التي يوليها مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل، فلكونها نقطة الارتكاز التي يعتمد عليها في تحديد حجم و نطاق الاختبارات التي سيقوم بها، من أجل المصادقة على القوائم المالية، وهذا لكون الرقابة الداخلية تعتبر بمثابة الحارس الأمين والعين الساهرة للإدارة على كامل المنشأة.

هذا وأقد أشار بعض الكتاب إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعد من بين العوامل المؤثرة في تحديد كمية أدلة الإثبات التي يحتاجها المدقق بالإضافة إلى نوعها، كما أنه يمنع وقوع الكثير من الاختلاسات، ربما أكثر حتى مما يكتشفه المدقق الخارجي.

بالإضافة إلى أن من بين العوامل التي تمكن المدقق من قبول مهمة تدقيق حسابات العميل، هو مدى فهمه واستيعابه لنظام الرقابة الداخلية المطبق لدى العميل، كذلك فمستوى فعالية هذا النظام يعد من بين الأسباب المحددة لحجم أتعاب التدقيق[55]، وهذا بالنظر للآليات التي تعمل بها عناصر هذا النظام ومدى تأثيرها على ساعات العمل والجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي، وهو ما دفع بالعديد من الدراسات إلى تناول هذا المدخل كأحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وقد توصلت إلى أن وجود نظام رقابي فعال لدى العميل يعتبر عامل إيجابي بالنسبة لجودة أداء مهمة التدقيق، نظرا للأسباب سالفة الذكر.

[54] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، مرجع سابق، ص 121.
[55] خليدة عابي، مرجع سابق، ص 144. بتصرف

و يرى الباحث بأن نظام الرقابة الفعال لدى العميل ومدى تأثيره على سير النشاطات والعمليات داخل المنشأة من حيث الفصل بين الوظائف وتقسيم المهام، يعد من بين العوامل التي تؤثر إيجابا على سير الاتصال الجيد بين فريق التدقيق و العاملين، بما يحقق الأداء الجيد لعملية التدقيق ككل.

ثانيا: العوامل البيئية الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق

فبالإضافة إلى العوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق بشكل عام والمدقق بشكل خاص، هناك عوامل أخرى تتعلق بالبيئة التي تمارس فيها مهنة التدقيق، على غرار البيئة الاقتصادية والقانونية والثقافية، والتي من شانها هي الأخرى التأثير على مستوى أداء المدققين وكذلك مستوى جودة مخرجات المهنة بشكل عام.

1- البيئة الاقتصادية:

وتضم البيئة الاقتصادية العديد من العوامل التي من شانها التأثير على جودة التدقيق من بينها:

- **التضخم وأثره على جودة التدقيق:** للتضخم اثر كبير على جودة التدقيق، بحيث أن الدول التي تعاني من انخفاض معدلات التضخم، يلجأ أصحاب المنشآت بها إلى إتباع أساليب مالية ملتوية أو مخالفات في سبيل إظهار أرباح وهمية بغية استقطاب المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال، وهذا ما من شأنه التأثير سلبا على جودة التدقيق.
- **الكساد والرواج وأثره على جودة التدقيق:** هناك علاقة ارتباط بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن المختلفة، حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات و الدورات والنشرات الدورية وكل هذا من شأنه أن يؤثر إيجابا على جودة عمليات التدقيق[56].
- **حجم المنشآت:** يعد ظهور التكتلات الاقتصادية السمة البارزة للتطور الذي وصلت له مختلف اقتصاديات الدول، وعلى رأس هذه التكتلات الشركات متعددة الجنسيات وشركات المساهمة والتي تتميز باستثماراتها الضخمة وكبر رأس مالها بالمقارنة مع بقية المشاريع، وهو الشيء الذي يستدعي اهتماما أكبر من قبل مدقق الحسابات نظرا للمسؤولية الملقاة على عاتقه تجاه المستفيدين من تقاريره، وبالتالي تتطلب منه بذل عناية أكبر وان يتحلى بخبرة ومهارة كبيرتين، ولذلك يتحتم

[56] محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 26.

على مكاتب التدقيق اختيار أسس معينة في توظيف وانتقاء أعضاء المكتب بحيث يكونون ذوي مهارة وخبرة في مجال التدقيق ويملكون القابلية للتطور في مجال تخصصهم لمواكبة التطور الحاصل في المهنة.

- **الشكل الاقتصادي للمنشآت:** يلعب الشكل القانوني للمنشآت دورا كبيرا في جودة عملية التدقيق، وهذا على اعتبار أن تدقيق المنشآت الحكومية قد تشوبه بعض التواطؤات، والتلاعبات خاصة في بعض الدول التي تعاني من تفشي الفساد السياسي والمالي، أما في المنشآت الخاصة فالمدقق مطالب أكثر ببذل العناية المهنية، وهذا بالنظر لحرص الملاك على الحفاظ على رؤوس أموالهم، وإمكانية رفع الدعاوي القضائية ضد أي تقاعس يحدث من المدقق في أداء مهامه من شأنه أن يلحق بهم الضرر.

2- البيئة القانونية والتشريعية:

إن القواعد القانونية في أي بلد هي التي تحدد العلاقة بين الأفراد والمؤسسات وتفاعلاتها، وكذلك تضع الأنظمة والتشريعات التي تنظم المهن المختلفة ومنها مهنة التدقيق وممارساتها ومتطلباتها، وبالتالي على الجهات التشريعية أن تدرس مصالح مختلف الأطراف التي ستتأثر بتلك التشريعات وتعمل على إيجاد نوع من التوازن بينها وبين يحقق الهدف منها، وفي هذا المجال هناك اتجاهان هما:[57]

- **الاتجاه الأول:** وهو مدخل دول القانون المدني، حيث تشتمل القوانين فيها على مجموعة من التشريعات والإجراءات التي تنظم المهنة وممارساتها، حيث تفرض هذه الإجراءات على الأفراد والمؤسسات لمصلحة المجتمع، كما يجب أن يبين النظام القانوني الذي سينظم القوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة (مثل: قانون الشركات أو القانون التجاري... إلخ)، باعتباره قانون صادر عن الدولة وأن الدولة هي الوكيل عن المجتمع ولها الحق في تشريع القوانين التي تنظم حياة الأفراد والمؤسسات والمهن.
- **الاتجاه الثاني:** وهم مدخل دول القانون العام، حيث لا يميل القانون إلى تغطية جميع القضايا الخاصة بالتدقيق بتشريع واحد، و إنما يترك الدور الكبير والواسع للهيئات المهنية والمجالس المتعلقة بالمهنة لإصدار الأنظمة والتعليمات الخاصة بالتدقيق.

[57] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية 2013، بغداد، ص290.

3- البيئة الاجتماعية:

ويمكن قراءة تأثيرها من خلال ثقافة المجتمع تجاه المدقق ومهنة التدقيق بالإضافة إلى الدين ومستوى التعليم.

- **المناخ الثقافي:** إن التدقيق كغيره من العلوم يتأثر بالبيئة المحيطة وبالمجتمع الذي تمارس فيه المهنة، فهناك العديد من الدول التي تعتبر فيها مهنة التدقيق من بين أرقى المهن، نظرا لأثرها الكبير على اقتصاديات تلك الدول، بحيث أنها تحمل على عاتقها حماية تلك الاقتصاديات من السقوط والانهيار، أما على النقيض من ذلك في بعض المجتمعات التي يعتبر فيها المدقق وكأنه ذلك الشرطي الذي يريد الحصول على المعلومات لإدانة العاملين بالمنشاة، مما يؤثر سلبا على تعاون العاملين مع المدقق في جمع أدلة الإثبات، مما يصعب عليه الوصول للعديد من الحقائق والتي من شأنها التأثير سلبا على أداء مهامه بالشكل المطلوب.
- **الدين:** يمثل الدين أحد مكونات العوامل الاجتماعية لما يحمله من قيم وعقائد تمثل مرشدا لحياة الأفراد والمجتمعات لعلاقتهم الروحية مع الله وفيما بينهم، ومع ذاتهم، فالدين كعنصر مؤثر في البيئة الاجتماعية والاقتصادية للفرد والمنشاة وبالتالي المجتمع[58]، فهو كذلك يؤثر على مهنة التدقيق على غرار باقي المهن والوظائف لما يتضمنه من أسس و إرشادات ذات قيم يلزم الأفراد على تطبيقها في تعاملاتهم، ولهذا فالمدقق مطالب بتحري الحقائق وإتقان عمله ببذل مجهوده في سبيل أداء مهامه على الوجه المتفق عليه، وخدمة للهدف المنشود من قبل المتعاقدين معه، وكل هذا من شأنه التأثير بشكل إيجابي على أدائه، وإرضاء عملائه.
- **التعليم:** يتأثر التدقيق بالتعليم المتاح في المجتمع، سواء أكان أكاديميا أو مهنيا باعتباره أحد عناصر البيئة الاجتماعية تزاول ضمنها مهنة التدقيق، والتعليم بهذا المعنى لا يعني نقل العلوم والمعارف وإكسابها للآخرين فقط، وإنما العمل على تطوير مهارات وعلوم غير موجودة أصلا، وبناء مستقبل ثقافي واعد.

لذا لا يمكن أن نتصور أن مهنة التدقيق يمكن أن تخدم الأهداف المرجوة منها في إطار مستوى مقبول من الجودة في بيئة ثقافية واجتماعية وتعليمية رديئة، لأن المدقق مطالب بأن يكون على مستوى من الكفاءة المعرفية والثقافية في العديد من العلوم المتعلقة بمهنة، على غرار التحكم الجيد في تكنولوجيا المعلومات استخداما وفهما واستيعابا، وهذا إضافة للتحكم في العديد من اللغات الأجنبية التي تمكنه من التواصل الجيد في حالة تدقيق مؤسسات أو فروع لمؤسسات أجنبية.

[58] نفس المرجع السابق، ص 292.

وبالتالي فالعلاقة بين النظام التعليمي بشكل عام والأداء المهني هي علاقة وطيدة، لأن قصور المناهج التعليمية، وبعض الأساليب المستخدمة في تأهيل الكوادر والخريجين في مجال الدقيق سينعكس سلبا على أدائهم مستقبلا.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق

تعد عملية الرقابة على جودة عملية التدقيق من بين الحلول التي تم اللجوء إليها من أجل الحفاظ على المستوى الأدنى لمصداقية عمل مدقق الحسابات تجاه عملائه، فضلا عن أن جودة عملية التدقيق والرقابة عليه تهم فئات متعددة تشمل الممارسين والهيئات المهنية والكثير ممن يعتمدون على التقارير المالية.

المطلب الأول: ماهية رقابة جودة التدقيق

يقصد بالرقابة على جودة مكاتب أو شركات التدقيق بأنها:[59]

" التنظيم الإداري لمكتب التدقيق وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بهذا المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملائهم، بالإضافة إلى التزامهم بقواعد وسلوك وآداب المهنة، وبالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة ".

أما أحمد حلمي جمعة فقد عرفها على أنها:[60]

" تلك السياسات المصممة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص:

- امتثال المكتب وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- أن تكون التقارير الصادرة عن أعضاء المكتب ملائمة.

أما المعيار الدولي رقم 220 لرقابة الجودة الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين فقد عرفها على أنها:[61]

" عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير التدقيق، وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد ذلك التاريخ".

---

[59] رزق أبو الزيد الشحنة، مرجع سابق، ص 290.

[60] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق ورقابة الجودة : التأكيد، رقابة الجودة، المراجعة، الخدمات ذات العلاقة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص88.

[61] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، 2014، ص 129.

انطلاقا من مجموعة التعريفات التي تناولناها يمكن القول بأن رقابة جودة التدقيق هي عبارة عن عملية ممنهجة تخضع لبعض الضوابط من سياسات وإجراءات من قبل شخص مؤهل من داخل مكتب التدقيق أو قد يكون من خارجه أو ما يطلق عليه (تدقيق الزميل أو النظير)، بغية الوقوف على مدى جودة الأعمال المقدمة للعملاء وكذلك جودة التقارير المقدمة للمستفيدين من عملية التدقيق، هذا ويمكن حصر الأهداف المرجوة من عملية رقابة الجودة فيما يلي:[62]

- ضمان التزام المدققين بمتطلبات مبادئ وآداب السلوك المهني، من أمانة وموضوعية والسرية المهنية؛
- إلزام شركات ومكاتب التدقيق بتوظيف أفراد تتوافر فيهم المعايير التقنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بمهام التدقيق؛
- توزيع مهام وأعمال التدقيق على أفراد يتمتعون بالتدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مجال عملهم؛
- توفير دليل معقول بأن العمل المنجز من قبل مكاتب التدقيق قد تم وفقا لمعايير الجودة المناسبة، من خلال التوجيه والإشراف والمتابعة للأعمال في كافة مستويات عملية التدقيق.

ومن خلال كل ما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل لرقابة جودة التدقيق على أنها عملية ممنهجة تقوم على مجموعة من الإجراءات والسياسات المتداخلة فيما بينها في سبيل الوقوف على مدى السير الحسن لمهمة التدقيق، سواء من حيث جودة الأداء أو نتائج عملية التدقيق، ويمكن حصر هذه الإجراءات والسياسات المتعلقة بنظام رقابة جودة التدقيق فيما يلي:[63]

- ✓ مسؤولية القيادة فيما يتعلق بالجودة داخل المكتب؛
- ✓ المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- ✓ قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة؛
- ✓ الموارد البشرية؛
- ✓ أداء العملية؛
- ✓ المراقبة والمتابعة.

وسنحاول التطرق إلى كل عنصر من العناصر سالفة الذكر، والمتعلقة بسياسات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق بشيء من التفصيل على النحو التالي:

---

[62] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 291.

[63] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، **ملحق لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة مجمع المحاسبين القانونين العرب، الجزء الثالث، عمان، 2014، ص 73.

أولا: مسؤوليات قيادة المكتب تجاه جودة التدقيق داخل المكتب

يشير هذا العنصر إلى أن مكتب التدقيق ملزم بوضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء عمليات التدقيق، كما تقتضي هذه السياسات والإجراءات أن مدير المكتب في حالة الملكية الفردية، أو المجلس الإداري في حالة شركة التدقيق التي تضم أكثر من مدقق معتمد في ذات المحل، هو من يتحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة[64]، وهذا من خلال توثيق سياساته وإجراءاته، والعمل على إبلاغها لكل العاملين بالمكتب، كما ينبغي مراعاة بعين الاعتبار الأخذ بآراء العاملين بالمكتب فيما يتعلق بتلك السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة وتشجيعهم على إبداء الرأي فيها[65].

فقيادة المكتب من شأنها التأثير على سلوك العاملين، وهذا بتسليط الضوء على سياسات رقابة الجودة من خلال اللوائح والتنظيمات كما أن للالتزام الإدارة بهذه السياسات الأثر الكبير على إرساء ثقافة الجودة في الأداء، بالإضافة إلى ذلك يمكن الاستعانة بالندوات التدريبية والاجتماعات أو الملتقيات أو المذكرات الإعلامية، كما قد يتم دمجها في الوثائق الداخلية ومواد التدريب الخاصة بمكاتب وشركات التدقيق، وفي إجراءات تقييم الشريك*، بحيث تدعم وتعزز وجهة نظر الشركة فيما يتعلق بأهمية الجودة وكيفية تطبقها عمليا.

ومن خلال ما تقدم فإن مسئولي مكتب التدقيق لابد لهم من مراعاة وجود مناخ داخلي قائم على الجودة في أداء المهام، سواء داخل المكتب أو ما تعلق بالخدمات المقدمة للعملاء، وهذا من خلال:

- وضع سياسات وإجراءات تعمل على تحفيز وتشجيع موظفي المكتب على الالتزام أكثر بشأن تحقيق الجودة في تأدية المهام؛
- تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل المؤدى؛
- توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

[64] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق ورقابة الجودة**، مرجع سابق، ص 93.

[65] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، مرجع سابق، 146.

*الشريك بحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 220، هو الشخص الذي يتحمل مسؤولية أداء عملية التدقيق، وكذا مسؤولية إعداد التقرير في منشأة العميل، أما مراقب جودة التدقيق، فهو شخص آخر في مكتب التدقيق أو شخص خارجي مؤهل أو قد يكون فريق من أفراد مؤهلين لا ينتمي أي منهم للفريق الذي قام بأداء مهمة التدقيق لدى العميل، والذين يملكون الخبرة والصلاحية الكافية والمناسبة لتقييم الأحكام التي أصدرها الفريق المكلفة بعملية التدقيق والتقرير الذي توصل إليه.

كما أن الشيء الذي لا يقل أهمية عن وضع تلك السياسات والإجراءات في حد ذاتها، هو درجة وضوحها، فعلى المسئولين صياغتها بشكل يسمح بفهمها وتطبيقها من قبل العاملين و المكلفين برقابة الجودة داخل المكتب.

ثانيا: المتطلبات الأخلاقية الملائمة

ينبغي على المكتب تصميم سياسات وإجراءات لرقابة الجودة تعمل على إلزام موظفي المكتب أو شركة التدقيق على الامتثال للمتطلبات السلوك الأخلاقي التالية:[66]

- النزاهة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة
- السرية؛
- السلوك المهني.

وتعد هذه المتطلبات الركيزة الأساسية لعملية تدقيق الحسابات لما لها من أثر على مصداقية خدماتهم المقدمة للعملاء، والتي تطرقنا لبعضها في فصول ومباحث سابقة، إلا أننا سنحاول في هذا المبحث ربطها بعملية رقابة الجودة، بالنظر لأهميتها ولأثرها الكبير على جودة التدقيق.

- **الاستقلالية:**

بالتطرق لمبدأ الاستقلالية، فقد حثت كل المعايير الدولية والوطنية على التزام المدققين ومكاتب التدقيق بهذا المبدأ الذي يعد من بين أهم متطلبات السلوك الأخلاقي لما يضفيه من ثقة في مهنة التدقيق، وذلك بوضع وتصميم إجراءات وسياسات من شأنها إلزام الموظفين بالتقيد بالاستقلالية في أداء المهام والتنفيذ الإجراءات وإعداد التقارير، ولهذا فقد كان لزاما على مسئولي مكتب التدقيق العمل على:[67]

- تحديد وتقييم الظروف التي من شانها أن تشكل تهديدا للاستقلالية؛
- تحديد وتقييم المخالفات التي شملت السياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية تجاه منشاة العميل إن وجدت؛

[66] يوسف محمود الجربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، الطبعة الأولى، حقوق النشر والتأليف محفوظة للمؤلف، غزة، 2002، ص 59.
[67] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014، مرجع سابق، ص 131.

- اتخاذ الإجراءات المناسبة للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول، بتطبيق الإجراءات الوقائية، أو بالانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسبا، كما ينبغي إعلام منشأة العميل بعدم القدرة على المهمة لاتخاذ الإجراء المناسب.

كما ينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات ما يلي:[68]

- أن يقوم شركاء العملية بتزويد الشركة أو مكتب التدقيق بالمعلومات حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي على متطلبات الاستقلالية؛
- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة أو المكتب فورا بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا على الاستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب؛
- جمع المعلومات والإبلاغ عنها إلى الموظفين المناسبين من أجل أن:
  - ✓ تتمكن الشركة وموظفيها من أن يحددوا وبسهولة ما إذا كانوا يحققون متطلبات الاستقلالية؛
  - ✓ تتمكن الشركة من الحفاظ على سجلاتها المتعلقة بالاستقلالية وتقوم بتحديثها؛
  - ✓ تتمكن الشركة من اتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بالتهديدات المحددة على الاستقلالية والتي لا تصل عند مستوى مقبول.

كما ركز المعيار رقم (01) لرقابة الجودة على السياسات والإجراءات التي ينبغي أن تضعها شركات ومكاتب التدقيق، من أجل تزويدها بالمخالفات المتعلقة بمتطلبات الاستقلالية، وينبغي أن تشتمل هذه السياسات والإجراءات على متطلبات من أجل:

- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة بشكل فوري بالمخالفات التي يعلمون بها ؛
- أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن المخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات إلى الأطراف التالية:
  - ✓ المسئول عن أداء مهمة التدقيق، والذي هو بحاجة لمعالجة المخالفة؛
  - ✓ الموظفون الآخرون ذوي العلاقة في مكتب أو شركة التدقيق، وحيث يكون ممكننا الأشخاص الخاضعين لمتطلبات الاستقلالية الذين يحتاجون اتخاذ الإجراء المناسب.

[68] نفس المرجع السابق، ص 46.

- وإذا اقتضت الضرورة يتم إبلاغ المنشأة محل التدقيق، من قبل القائمين على عملية التدقيق، حتى تتمكن المنشأة من اتخاذ الإجراء المناسب.[69]

وفي ذات الإطار فقد أكد ذات المعيار على أنه ينبغي على شركة التدقيق على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الامتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية من قبل كافة الموظفين.

كما لم يغفل المعيار رقم 01 من معايير رقابة الجودة مشكلة تهديدات التآلف، وقد أقر في (الفقرة 26) منه، على أنه ينبغي على مكتب أو شركة التدقيق أن تضع سياسات وإجراءات من شأنها أن:

- تحديد المعايير اللازمة لتحديد الحاجة إلى تطبيق إجراءات وقائية من أجل الحد من تهديدات التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن؛
- تقتضي في عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة إعادة توزيع شريك العملية والأفراد المسئولين عن رقابة جودة العملية، وذلك وفقا لمتطلبات السلوك الأخلاقي.

وبهذا يكون الاتحاد الدولي للمحاسبين قد حاول التطرق لمجمل الجوانب التي يمكن أن تمثل تهديدات لمتطلبات الاستقلالية، سواء من قبل الأعضاء المكلفين بعملية التدقيق أو على مستوى المكلفين برقابة جودة التدقيق.

ثالثا: قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول بعض المهام المحددة

يجب على مكتب التدقيق أن يضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء، مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصائص المتعلقة بالعملاء[70]، وعلى هذه الإجراءات أن تكون مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو تستمر في علاقات وعمليات مع العملاء عندما يكون مكتب التدقيق:[71]

- مؤهل لأداء العملية ويمتلك القدرات اللازمة، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها؛
- قادر على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي؛
- قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تمتلك معلومات قد تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة.

كما ينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات العديد من المتطلبات على النحو التالي:

[69] نفس المرجع السابق، ص 46-47.
[70] عبد الوهاب نصر على وآخرون، مرجع سابق، ص146.
[71] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014، مرجع سابق، ص 47-48.

- أن تحصل الشركة على المعلومات حسبما تراه ضروريا في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تقرر ما إذا كانت ستستمر في عملية قائمة وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي؛
- في حالة تحديد تعارض محتمل في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي، ينبغي أن تقرر الشركة أو مكتب التدقيق ما إذا كان من الملائم قبول العملية أم لا؛
- في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ الشركة أو المكتب قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي على المكتب توثيق كيفية حل القضايا.

أيضا ينبغي أن يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، يتناول فيها الظروف التي تحصل فيها المكتب على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضه للعملية، لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب، وتتضمن هذه السياسات والإجراءات اعتبار ما يلي:

- المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يقتضي من المكتب الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية؛
- احتمالية الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل.

وقد نوه المعيار الدولي لرقابة الجودة إلى مجموعة من النقاط فيما يتعلق بعنصر قبول واستمرار العلاقات مع العميل على النحو التالي:

1- الكفاءة والقدرات والموارد :

وفيما يتعلق بمدى توافر الكفاءات والقدرات والموارد اللازمة للقيام بمهمة التدقيق فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار، مدى معرفة العاملين بمكتب التدقيق بنشاط العميل، وخبرتهم بالمتطلبات التنظيمية وقدرتهم على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة[72]، وينطوي اعتبار ما إذا كان المكتب يتمتع بالكفاءة والقدرات والموارد من أجل تنفيذ التزاماته تجاه العملاء الجدد أو الحاليين، وبما إذا:

- كان موظفو مكتب التدقيق يملكون معرفة بالقطاعات أو المواضيع ذات العلاقة؛
- كان موظفو المكتب أو الشركة يملكون خبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات الإبلاغ ذات العلاقة أو القدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية؛

[72] عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق، ص147.

- كانت الشركة تمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والمقدرات اللازمة؛
- كان الخبراء متوفرين عند اقتضاء الحاجة؛
- توفر الأفراد الذين يحققون المعايير ومتطلبات الأهلية للأداء مراجعة رقابة جودة العملية؛
- كانت الشركة أو المكتب قادرا على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.

2- نزاهـــــة العميل

ويتضمن هذا العنصر المسائل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند التعاقد مع العميل أو تجديد التعاقد مع هذا الأخير، والمتعلقة بمدى نزاهته، وهي كالآتي:

- هوية وسمعة المالكين الرئيسين والإدارة، والمكلفين بالرقابة في منشأة العميل؛
- طبيعة عمليات العميل، بما في ذلك ممارسات العمل الخاص به؛
- المعلومات المتعلقة بموقف المالكين الرئيسين والإدارة والمكلفين بالرقابة في منشأة العميل تجاه بعض المسائل، مثل التفسير الصارم لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية؛
- ما إذا كان العميل مهتما بشكل صارم بالحفاظ على الرسوم المفروضة عليه، متدنية قدر الإمكان؛
- المؤشرات المتعلقة بوجود تحديد غير ملائم لنطاق العمل؛
- وجود مؤشرات على تورط العميل في عملية غسيل الأموال أو أنشطة إجرامية أخرى؛
- داعي تعيين مكتب التدقيق وعدم إعادة تعيين المكتب السابق؛

ومن المعلوم أن العلاقة المستمرة مع العميل من شأنها زيادة معرفة المكتب بنزاهة هذا العميل، لأن المدقق سيكون لديه الوقت الكافي للحصول على الدلائل حول مقدار نزاهة أي عميل.

ويمكن لمكتب التدقيق الاستعانة بالعديد من المصادر التي من شأنها إعطائه نظرة حول مسألة نزاهة العميل، والتي حددها معيار رقابة الجودة كما يلي:

- المراسلات من مزودي خدمات المحاسبة المهنية الحاليين أو السابقين للعميل، والنقاشات مع الأطراف ذوي العلاقة بالعميل؛

- الاستفسارات من موظفي المنشاة محل التدقيق، والأطراف الأخرى مثل البنوك والمستشارين القانونيين، والنظراء في القطاع؛
- البحث في قواعد البيانات الخفية ذات العلاقة.[73]

3- استمرار العلاقة مع العميل

يتضمن قرار الاستمرار مع العميل دراسة العديد من الأمور الجوهرية التي قد حدثت أثناء المهمة الحالية أو السابقة، وتأثيرها على استمرار العلاقة، فعلى سبيل المثال يمكن أن يبدأ العميل في توسيع نشاطه التجاري في منطقة ليس لمكتب التدقيق دراية بها، وليس لديه الخبرة الكافية فيها.

وإذا حصل مكتب التدقيق على معلومات كانت من الممكن أن تجعله يرفض المهمة، ينبغي دراسة المسؤوليات المهنية والقانونية التي تسري في مثل هذه الظروف، ويشمل ذلك ما إذا كان مطلوب من مكتب التدقيق تبليغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو في بعض الحالات السلطات الرقابية، أو إمكانية الانسحاب من المهمة وقطع العلاقة مع العميل[74].

4- الانسحاب :

إذا قرر المدقق أنه من الملائم الانسحاب من أداء المهمة، فعليه إتباع جملة من السياسات والإجراءات المتعلقة بهذا الغرض، والتي تتضمن ما يلي:

- إجراء نقاش مع المستوى الإداري المناسب في منشأة العميل، وأولئك المكلفين بالرقابة فيها، حول الإجراء المناسب الذي قد تتخذه شركة أو مكتب التدقيق بناء على الحقائق والظروف ذات العلاقة؛
- في حال قررت الشركة بأن الانسحاب مناسب، فيتم إجراء نقاش مع المستوى الإداري المناسب، وأولئك المكلفين بالرقابة في منشأة العميل حول الانسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية وقطع العلاقة معا، مع تحديد الأسباب من وراء هذا الانسحاب؛
- اعتبار ما إذا كان هنالك متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي يقتضي من الشركة من مكتب أو شركة التدقيق عدم اتخاذ أي إجراء أو الإبلاغ عن انسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل إلى جانب الأسباب وراء الانسحاب إلى السلطات التنظيمية؛

[73] الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 59-60.
[74] عبد الوهاب نصر على وآخرون، مرجع سابق، ص148.

- توثيق المسائل الهامة والمشاورات والاستنتاجات وأساس تلك الاستنتاجات.

رابعا: الموارد البشرية

لضمان أداء عملية التدقيق بجودة عالية يجب أن يتوفر مكتب أو شركة التدقيق على سياسات و إجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتلاكها عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء العمليات[75]، وهذا من أجل:

- أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ؛
- تمكين مكتب التدقيق و مدقق الحسابات من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

هذا وقد حدد معيار رقابة الجودة في (الفقرة 29)، إجراءات مكاتب وشركات التدقيق المتعلقة بعنصر الموارد البشرية على النحو التالي:

- التوظيف ؛
- تقييم الأداء؛
- القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق في أداء المهام؛
- الكفاءة؛
- التطور الوظيفي؛
- الترقية؛
- التعويض؛
- تقدير احتياجات الموظفين.

ومن الواضح أهمية العنصر البشري الكفء في عملية التدقيق، لما له من دور كبير في جودة العملية، وبالتالي على مكتب التدقيق إتباع إجراءات توظيف فعالة من شأنها اختيار أفراد نزهاء يملكون القدرة على تنمية الكفاءات والقدرات اللازمة لأداء المهام كم ينبغي.

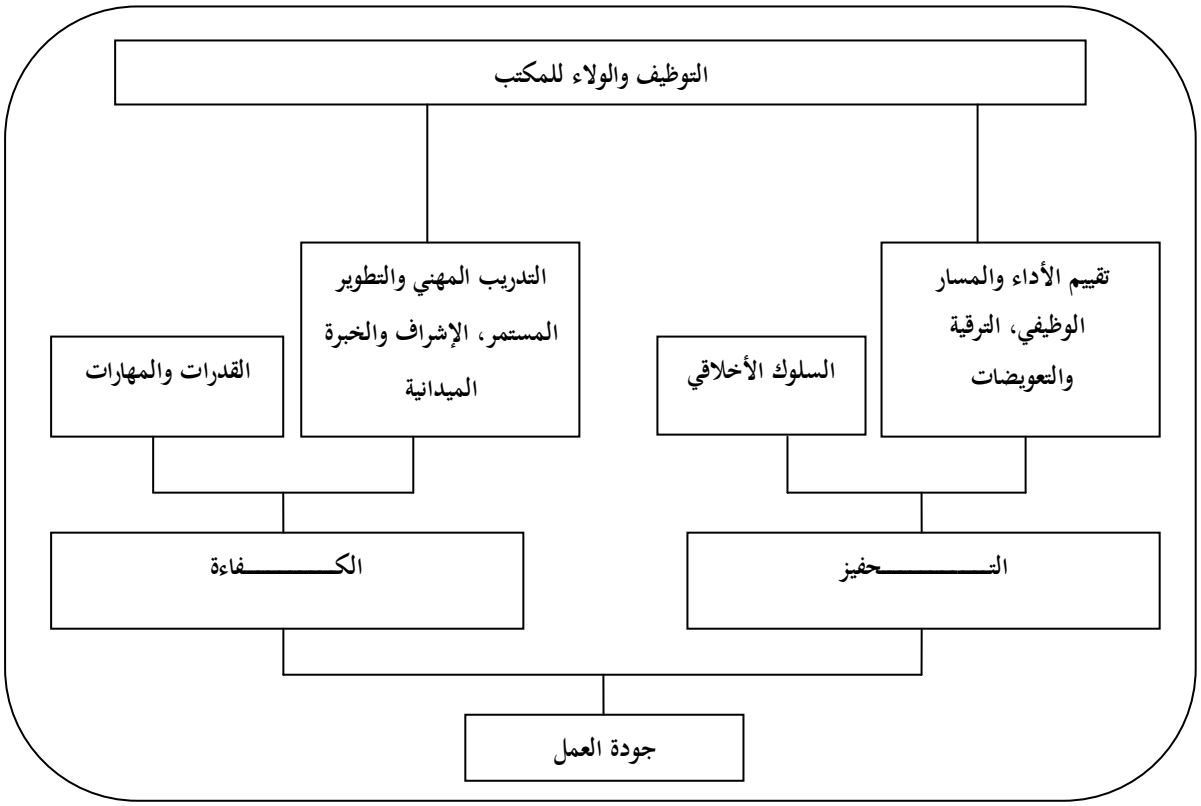
[75] العايب عبد الرحمان، حططاش نشيدة، **رقابة جودة التدقيقي الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها**، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 08، العدد 01، 2017، ص 62.

ولتتأكد مكاتب التدقيق من أن لديها القدرات والمهارات اللازمة لتلبية احتياجات عملائها، كان ولابد لها من إجراء تقييم دوري ومنتظم لاحتياجاتها في هذا الشأن، وهذا بإتباع مجموعة من التدابير التالية:[76]

- إعداد توقعات مفصلة لاحتياجات مختلف العمليات والمهام خلال الدورة، من أجل تحديد أي نقص محتمل في العنصر البشري؛
- إتباع إجراءات ومعايير التوظيف، بما في ذلك توثيق تلك العملية؛
- الحفاظ على مستوى معين من الكفاءة لدى المترشحين أثناء عملية التوظيف.

كما يمكن لمكتب التدقيق تطوير مواد توجيهية، لحضور الموظفين لجلسات توجيهية بعد تولي المنصب، ويجب تزويدهم وإعلامهم بمختلف السياسات والإجراءات المتعلقة بالمكتب، وبمختلف المزايا الاجتماعية الخاصة بهم، وبمختلف تفاصيل التكوين المقترح لهم، بالإضافة إلى طبيعة الحوافز المخصصة لهم وجدول الأجور المتعلق بهم، وهذا لتجنب خسارة الموظف للمكاتب المنافسة.

الشكل رقم(03-03): التوظيف والولاء في مكاتب التدقيق



Source: International Federation of Accountants(IFAC), **Guide sur Le contrôle qualité pour les cabinets de petite et de moyenne taille** ,op cit, p30.

[76] International Federation of Accountants(IFAC), **Guide sur Le contrôle qualité pour les cabinets de petite et de moyenne taille**, Deuxième édition, New York, 2010, p 29

كما أنه ينطوي تحت عنصر الموارد البشرية، عملية تعيين فرق العمليات المكلفة بأداء مهام التدقيق على مستوى منشأة العميل، بالإضافة إلى ما تتطلبه من الإشراف عليهم، ويجب أن تقتضي سياسات وإجراءات تعيين المدقق ما يلي: [77]

- الإبلاغ عن هوية ودور المدقق المكلف بعملية التدقيق، إلى الإدارة والمكلفين بالرقابة في منشأة العميل؛
- امتلاك المدقق الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء المهمة؛
- تحديد مسؤوليات المدقق المكلف بوضوح وإبلاغها له.

أما فيما يتعلق بالاعتبارات التي يجب أن تتوفر في فريق العمل الذي يتم الإشراف عليه فقد حددها المعيار على النحو التالي: [78]

- الفهم والخبرة العملية في العمليات التي تتسم بطبيعتها المعقدة؛
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- المعرفة والخبرة الفنية، بما في ذلك المعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات
- المعرفة في مجال القطاعات التي ينشط فيها العميل؛
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في مكتب التدقيق الذي ينضوي تحته.

خامسا: أداء العمليات (المهام)

ينبغي على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن المهام تتم طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المعمول بها، وأن المكتب يصدر تقارير مناسبة في ظل الظروف القائمة[79]، كما تطرق المعيار إلى جملة من السياسات والإجراءات التي ينبغي أن تنفذ بها العمليات على النحو التالي:

1- الثبات في جودة أداء العملية:

تسعى مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق من خلال سياساتها وإجراءاتها إلى خلق اتساق في جودة أداء المهام ويتم غالبا تحقيق ذلك من خلال كتيبات يدوية أو الكترونية أو برامج الحاسب الآلي أو أي شكل من أشكال التوثيق، والمواد الإرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع معين، وقد تتضمن المسائل التي يتم تناولها ما يلي:

[77] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة، مرجع سابق، ص 109. بتصرف
[78] المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 62-63.
[79] عبد الوهاب نصر على وآخرون، مرجع سابق، ص 150.

- كيفية إعلام فريق العملية من أجل الحصول فهم لأهداف عملهم؛
- العمليات المطبقة للامتثال لمعايير العملية ذات العلاقة؛
- عمليات الإشراف على العملية وتدريب وتمرين كوادر العمل؛
- طرق مراجعة العمل المؤدى والأحكام الهامة التي أصدرت، وشكل التقرير الصادر؛
- التوثيق المناسب للعمل المؤدى وتوقيت ونطاق التدقيق؛
- العمليات المتبعة للحفاظ على حداثة كافة السياسات والإجراءات.

2- الإشراف:

ويتضمن الإشراف على العملية الأمور التالية:

- متابعة تقدم العملية؛
- النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية المختلفين، وما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لتنفيذ عملهم، وما إذا كانوا يفهمون التعليمات، وينفذون الأعمال وفقا للمنهجية المخطط لها؛
- تناول المسائل الهامة الناشئة أثناء العملية والنظر في أهميتها وتعديل المنهجية المخطط لها بالشكل الملائم؛
- تحديد المسائل التي تحتاج إلى التشاور أو الدراسة من قبل الأعضاء أكثر خبرة في الفريق المكلف بمهمة التدقيق وهذا أثناء أداء المهمة.

3- المراجعة :

وتتألف المراجعة من اعتبار ما إذا:

- تم إنجاز العمل وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- تمت إثارة مسائل هامة من أجل النظر فيها مرة أخرى؛
- تم إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عنها؛
- كانت هناك حاجة إلى مراجعة طبيعة وتوقيت نطاق العمل المؤدى؛
- كان العمل المؤدى يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وما إذا تم توثيقه بالشكل المناسب؛
- كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم التقرير؛

- تم تحقيق أهداف إجراءات العملية.

لذلك ينبغي تحديد سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بمسؤولية التدقيق على أساس مراقبة أداء الأعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل الأعضاء الأكثر خبرة.

4- التشاور:

يتضمن التشاور إجراء نقاش عند المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذين يعملون داخل أو خارج المكتب أو شركة التدقيق والذين يملكون الخبرة المتخصصة اللازمة، ويستخدم التشاور مصادر البحث المناسبة والخبرة الجماعية والفنية في المكتب، ويساعد التشاور على تعزيز الجودة ويحسن تطبيق الحكم المهني، ويساعد التقدير المناسب للتشاور في سياسات وإجراءات المكتب أو شركة التدقيق على تعزيز ثقافة تدرك بأن التشاور هو مصدر قوة، ويشجع الموظفين داخل المكتب على إتباعه في المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل، ويمكن تحقيق التشاور الفعال حول المسائل الفنية أو الأخلاقية الهامة أو غيرها من المسائل داخل مكتب أو شركة التدقيق أو خارجها، عندما:

- يتم تزويد الأشخاص الذين يتم التشاور معهم بكافة الحقائق ذات العلاقة التي تمكنهم من تقديم نصيحة مدروسة؛
- يملك الأشخاص الذين يتم التشاور معهم المعرفة والأسبقية في العمل والخبرة المناسبة؛
- يتم توثيق وتطبيق الاستنتاجات المنبثقة عن هذه المشاورات بالشكل المناسب.

إلا أن المعيار نوه إلى ضرورة النظر في كفاءة وقدرات المستشار الخارجي قبل التعاقد معه، وهذا في حال لجأ المكتب إلى الحصول على مشورة من خارج المكتب، وأنه مؤهل بما يتناسب والهدف من التعاقد معه.

5- مراجعة رقابة جودة العمليات:

يتعلق هذا العنصر برقابة جودة أداء عمليات التدقيق، من خلال مناقشة عملية تدقيق القوائم المالية مع الفريق المكلف بالمهمة، أو أية معلومات متعلقة بالموضوع والتقرير[80]، وفي سبيل ذلك ينبغي على المكتب أو شركة التدقيق وضع سياسات وإجراءات تقتضي إجراء مراجعة لرقابة جودة الأداء لكافة العمليات والمهام المتعلقة بتدقيق البيانات المالية للعملاء، وتحديد المعايير

[80] عبد الوهاب نصر على وآخرون، مرجع سابق، ص154.

التي ينبغي تقييم العمليات على أساسها لتحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة لرقابة جودة عملية ما أو لا[81]، وتتضمن معايير العمليات التي ستخضع لمراجعة رقابة الجودة ما يلي:

- طبيعة العملية، بما في ذلك الحد الذي تنطوي فيه مسألة معينة على مصلحة عامة؛
- تحديد الظروف الغير عادية أو المخاطر في عملية معينة أو مجموعة من العمليات؛
- عندما تقتضي القوانين والأنظمة إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية.

أما فيما يتعلق بنطاق وتوقيت عملية مراجعة رقابة جودة العملية، فإن ذلك منوط بمدى تعقد العملية و بتاريخ صدور تقرير التدقيق من طرف المكلفين بالمهمة أو العملية، إلا أنه يمكن إجراء مراجعة على رقابة جودة أداء العملية أثناء القيام بالعملية مما يسمح بمعالجة أي انحراف في الأداء بشكل فوري.

6- معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات:

ينبغي أن تتضمن سياسات مكتب التدقيق تعيين مراجعين لرقابة جودة العمليات، تحدد جدارتهم من خلال:

- المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء هذا الدور، ويشمل ذلك الخبرة والصلاحية اللازمة؛
- مدى إمكانية استشارة هؤلاء المراجعين دون تأثير ذلك على موضوعيتهم، وذلك بعدم إشراكه في عملية التدقيق، أو في قرارات يتم اتخاذها بدلا من الفريق المكلف بالعملية.

7- **توثيق العملية:**

ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات تعنى بتوثيق عملية رقابة الجودة بما يتضمن أن:

- الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب بشأن مراجعة عملية رقابة الجودة قد تم تنفيذها؛
- الانتهاء من مراجعة رقابة الجودة قد تم قبل عملية إصدار التقرير أو بعده؛
- المراجع المكلف برقابة الجودة ليس على دراية بأية أمور مازالت معلقة من شأنها جعله يظن أن الأحكام الجوهرية التي أصدرها فريق العملية والنتائج التي توصلوا إليها غير ملائمة.

[81] العايب عبد الرحمن، أحطاطاش نشيدة، مرجع سابق، ص 63.

8- السرية والحيازة الآمنة لوثائق العملية:

ينبغي على مكتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات تضمن المحافظة على السرية والحيازة الآمنة، وسلامة وإمكانية الوصول واسترجاع مستندات المهمة التي تفرضها المتطلبات الأخلاقية للعاملين بمكتب التدقيق، وتتضمن هذه الإجراءات المتعلقة بالسرية والحيازة الآمنة ما يلي:

- استخدام كلمة سر بين أعضاء الفريق المسئول عن المهمة وذلك من أجل تقييد الوصول إلى وثائق العملية إلا من قبل الأشخاص المسموح لهم بذلك؛
- ضرورة وجود نسخ احتياطية من المستندات الالكترونية؛
- ضرورة توفير نسخ إلكترونية تعكس كافة محتويات المستندات الورقية الأصلية، بما في ذلك التوقيعات اليدوية مع وجود فهرسة مناسبة تسمح بإمكانية استعادة وطبع تلك النسخ كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

ويجب أن يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات لحفظ مستندات المهمة لفترة كافية، تنفيذا للقوانين واللوائح أو لاحتياجات المكتب، مع ملاحظة أن تلك المستندات ملك لمكتب التدقيق، الذي له الحق في توفير تلك المستندات أو جزء منها للعملاء إن لم يحدد القانون خلاف ذلك، بشرط ألا يؤثر ذلك على استقلالية مكتب التدقيق أو العاملين به.

سادسا: المـــراقبة

يعد وجود تقييم دائم ومستمر لنظام رقابة الجودة من خلال المراجعة الدورية لمجموعة من المهام التي تم أداؤها من قبل مكتب التدقيق، من السبل التي توفر تأكيدا مناسبا بأن نظام رقابة الجودة بالمكتب يعمل بكفاءة وفعالية، وفي هذا الإطار فقد حدد المعيار الأول من معايير رقابة الجودة جملة من النقاط التي تنضوي تحت هذا العنصر المهم في عملية رقابة جودة التدقيق، وهي كما يلي:

1- مراقبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة (المكتب)

ينبغي على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات تعمل على التأكد من امتثال مكاتب التدقيق للسياسات المتعلقة برقابة الجودة، وهذا بهدف توفير تقييم لما يلي:

- الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، والتنظيمية المعمول بها؛
- ما إذا كان نظام رقابة الجودة مصمما بالشكل المناسب ومطبقا بفعالية؛

- ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب مطبقة بالشكل المناسب بحيث تكون التقارير الصادرة عن فريق المهمة مناسبة للظروف.

كما ويتضمن الاعتبار والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة المسائل التالية:

- التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وانعكاس هذه التطورات في سياسات وإجراءات المكتب؛
- مصادقة خطية على الامتثال للسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية؛
- التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب؛
- القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة؛
- تحديد الإجراءات التصحيحية التي ينبغي اتخاذها والتحسينات التي ينبغي إجراؤها على النظام، بما في ذلك توفير تغذية راجعة حول سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالتعليم والتدريب؛
- إبلاغ موظفي المكتب أو الشركة المناسبين عن نقاط الضعف المحددة في النظام أو مستوى فهم النظام أو الامتثال له؛
- المتابعة من قبل موظفي المكتب أو الشركة المناسبين لكي يتم إجراء التعديلات اللازمة فورا على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

2- حالات القصور في الإبلاغ

ينبغي على مكتب التدقيق تقييم تأثير حالات القصور التي تم اكتشافها نتيجة عملية الرقابة، مع بيان حالات القصور المتعلقة بالنظام المتكررة، أو غير ذلك من أوجه القصور الجوهرية التي تتطلب إجراء تصحيحي سريع، ويجب أن يفسر تقييم المكتب لأوجه القصور المكتشفة عن التوصيات التالية:[82]

- اتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم فيما يتعلق بمهمة أو عضو ما من العاملين المسئولين عن ذلك؛
- إبلاغ المسئولين عن التدريب والتنمية المهنية بالمستجدات؛
- التغيرات اللازمة على سياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها؛

[82] عبد الوهاب نصر على وآخرون، مرجع سابق، ص 159.

- إجراء تأديبي ضد الأشخاص الذين لا يلتزمون بسياسات مكتب التدقيق وإجراءاته وخاصة أولئك الذين يقومون بذلك بشكل متكرر.

3- الشكاوي والإدعاءات

يتوجب على مكتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أنه يتم التعامل بشكل ملائم مع الشكاوي والإدعاءات حول عدم امتثال المكتب للمعايير المهنية والشروط الرقابية والقانونية، وكذلك ادعاءات عدم الالتزام بنظام مراقبة الجودة الخاص بالمكتب[83]، ويمكن أن تنشأ هذه الشكاوي والإدعاءات من داخل أو خارج المكتب، الموظفين بهذا الأخير أو العملاء أو الأطراف المستفيدين من مهنة التدقيق أو ما يعرفون بالطرف الثالث.

وعلى هذا الأساس ينبغي على مكتب أو شركة التدقيق وضع سياسات وإجراءات فيما يتعلق بالتحقيق في الشكاوي والادعاءات، وأن يتصف المشرفين عليه بما يلي:[84]

- الخبرة والكفاءة المناسبة؛
- التمتع بالسلطة داخل المكتب؛
- عدم المشاركة في العملية بأي شكل من الأشكال.

سابعا: وثائق نظام رقابة الجودة

ينبغي على مكتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقا مناسبا يعمل على توفير تأكيد حول تشغيل كل عنصر من عناصر رقابة الجودة، ويرجع القرار للمكتب حول كيفية توثيق مثل هذا الأمور، فعلى سبيل المثال يمكن أن تستخدم بعض المكاتب قواعد بيانات إلكترونية لتوثيق مصادقات الاستقلالية وتقييم الأداء ونتائج مراقبة الجودة، أما البعض الآخر من المكاتب فبإمكانه استخدام أساليب غير رسمية مثل المذكرات اليدوية وقوائم المراجعة والنماذج، وهذا يعود بالدرجة الأولى إلى مجموعة من الخصائص التالية:

- حجم المكتب وعدد فروعه؛
- طبيعة وتعقيد ممارسات وتنظيم المكتب؛

[83] نفس المرجع السابق، ص 161.
[84] الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الأول مرجع سابق، ص 72.

- مستوى السلطة المخولة لكل من العاملين والمكاتب الفرعية.

كما يجب على مكتب التدقيق الاحتفاظ بهذه الوثائق فترة من الوقت تكفي للسماح للمكلفين بإجراءات رقابة الجودة، لتقييم مدى التزام المكتب بالنظام وباللوائح والقوانين لفترة أطول إن لزم الأمر.

المطلب الثاني: أساليب الرقابة على جودة التدقيق

بالنظر إلى الأهمية التي إكتستها رقابة جودة التدقيق، هذا ما جعل المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول تعنى بإرساء بعض الوسائل والأساليب التي يمكن استخدامها لهذا الغرض، وقد انقسمت هذه الوسائل والأساليب إلى بين ما يعنى برقابة أداء المدققين وما يعنى برقابة جودة مكاتب التدقيق، وينبع هذا الانقسام من عدم وجود معايير واضحة لتحدد الأساليب المعيارية للوقوف على مدى سلامة وكفاية الإجراءات والسياسات المتعلقة برقابة الجودة داخل مكاتب التدقيق، ولهذا سنحاول عرض بعض الأساليب التي تبنتها بعض الهيئات الدولية والمنظمات المحلية عبر العالم من خلال هذا المطلب.

أولا: وضع نظام لرقابة الجودة داخل شركات ومكاتب التدقيق

فقد أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي (رقم 220)، تحت عنوان رقابة الجودة بهدف وضع نظام لمراقبة الجودة في شركات ومكاتب التدقيق من خلال:

- تحديد عناصر وإجراءات الرقابة على جودة شركات التدقيق؛
- إصدار معيار التدقيق الدولي رقم (01) تحت عنوان ضبط الجودة، ويعد هذا المعيار تطويرا للمعيار رقم (220)، ويهدف معيار ضبط الجودة إلى رقابة الجودة على الشركات والمكاتب التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية، ووضع نظام لضبط جودة هذه الشركات والتزويد بتأكيد معقول بأن:[85]
  - ✓ الشركة وموظفيها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛
  - ✓ التقارير الصادرة عن الشركة أو المكتب مناسبة.

إلا أن هذا النظام المتعلق برقابة الجودة داخل مكتب التدقيق، يجب أن تتوفر فيه جملة من المتطلبات حتى يكون قادرا على القيام بدوره حسبما تقتضيه مسئولياته الملقاة على عاتقه، وتشتمل هذه المتطلبات ما يلي:[86]

[85] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 302.

- أن يتلاءم مع حجم المكتب وهيكله التنظيمي، وأن يصمم بحيث يشمل كافة الأقسام والنشاطات داخل المكتب؛
- أن يتلاءم مع طبيعة المكتب ونشاط الزبائن؛
- أن يكون قابلا لاحتواء واستيعاب النمو المستقبلي في أعمال المكتب أو الشركة، سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته.
- أن تكون هناك قناعة معقولة بتوافق المكتب مع المعايير المهنية بشكل عام والمعايير المتعلقة بالجودة بشكل خاص، خاصة فيما يتعلق بـــ :
  - ✓ وصف لسياسات وإجراءات كل ضابط من ضوابط الجودة بالنسبة لقابليتها للممارسة العملية للمكتب؛
  - ✓ إيصال سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للعاملين بالمكتب؛
  - ✓ قيام المكتب بمراقبة فعالية هذه السياسات والإجراءات.

ثانيا: أسلوب مراجعة النظير

حتى عام 1977 لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، بل كان التنظيم قاصرا على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة من قبل الكونجرس، وفي استجابة لانتقادات الكونجرس وتقرير لجنة مسؤوليات المدققين، ولتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق التنظيم الذاتي، فقد انشأ فقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسما لمكاتب المحاسبة ويتفرع من هذا القسم شعبتين، الشعبة الأولى لمكاتب التدقيق التي تتولى تدقيق الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، والشعبة الثانية خاصة بمكاتب التدقيق التي تدقق باقي الشركات، وبذلك تعد مراجعة النظير أحد أهم متطلبات الانضمام للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين[87]، ويقصد بمراجعة النظير في هذا الإطار على أنه، "قيام مكتب تدقيق خارجي تابع لهيئة ما بمراجعة وتدقيق عمل مكتب تدقيق خارجي آخر تابع لنفس الهيئة"[88].

[86] صبا أحمد السعيد، **نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات – دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، العراق، 2009، ص28-29.
[87] محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 70.
[88] صبا أحمد السعيد، مرجع سابق، ص 76.

وبالتالي فهذا الأسلوب يقتضي، تقييم جودة أداء مكتب التدقيق بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب التدقيق الأخرى، وهذا بهدف ما يلي:[89]

- التأكد من أن مكتب التدقيق ملتزم بمعايير الرقابة على جودة التدقيق، وذلك من خلال فحص أوراق العمل، والوثائق الأخرى، والتأكد من أن المكاتب الأعضاء ملتزمة بباقي متطلبات العضوية في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين؛
- إبداء رأي فني مستقل عما إذا نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر للمكتب ضمان معقول عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية؛
- دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق من حيث مدى ملاءمته ومناسبة تصميمه للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها إلى الأشخاص العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل التدقيق أو منع حدوثها.

1- أنواع مراجعة النظير:

لقد تم اعتماد مراجعة النظير في الولايات المتحدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كمعيار يختص بفحص ومراجعة أعمال شركات التدقيق والرقابة عليها، وتم تعديل هذا الأسلوب ليشمل ثلاث أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق الخارجي، ويهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة يعمل بكفاءة وفعالية، وتتمثل هذه الأنواع الثلاث فيما يلي:[90]

2- مراجعة النظام أو المراجعة المباشرة

يهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق في المكتب قد صمم طبقا لمعاير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة قد طبقت فعلا كما هو مخطط لها.

3- مراجعة الارتباط

ويقصد بها توفير أساسا للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المدقق عند ارتباطه بمهمة عمل مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وأن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

[89] محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 71.
[90] عابي خليدة، مرجع سابق، ص 154.

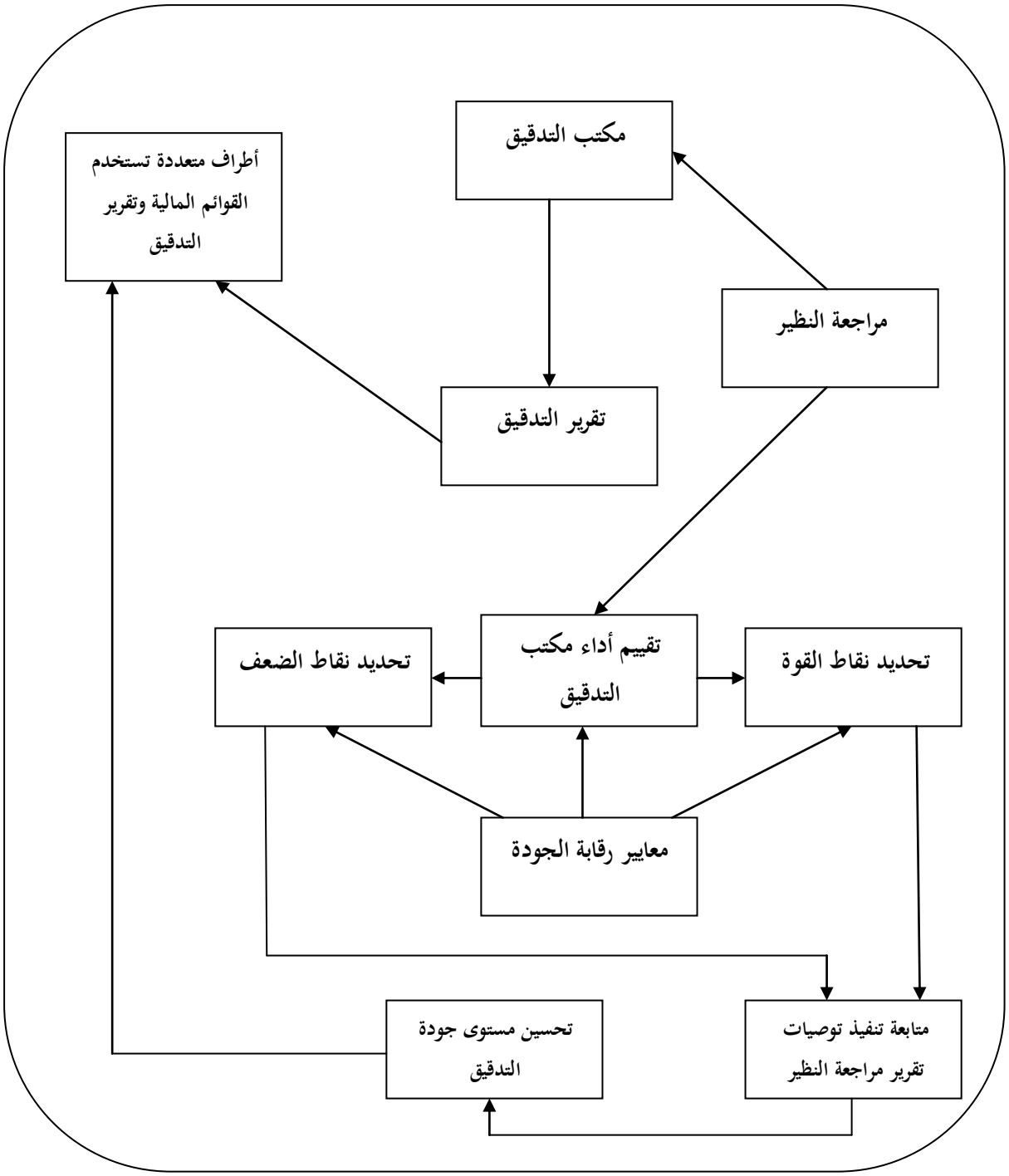
4- مراجعة التقرير

يهدف إلى مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية، إلى التحقق من مدى التزام المكتب بنظام الرقابة على الجودة وتقديم تقرير حول ما توصل إليه نتيجة عملية التدقيق المأداة، وأن ينفذ العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

5- دور مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق

تشير جودة التدقيق إلى مجموعة من القواعد والإجراءات والسياسات التي يتم الالتزام بها في أداء العمل بمكتب التدقيق، ويتم وضع تلك الإجراءات في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني، ويترتب على تنفيذها تحسين مستوى أداء المكتب، ومن هنا يبدأ دور مراجعة النظير من خلال تقييم هذا الأداء انطلاقا من معايير الجودة التي تمثل مجموعة متكاملة من السياسات والإجراءات، التي يعد الالتزام بها عبارة عن تأكيد معقول بأن أداء المكتب يتم في مستوى عال من الجودة، وهو ما يمكن التعبير عنه من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم (03-04): دور مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق



المصدر: حسن شقامي محمد، **مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة –دراسة ميدانية**، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، المجلد الثاني، العدد الأول،القاهرة، 2014، ص 88.

فبالإضافة إلى ما سبق فإن فريق مراجعة النظير مطالب بإعداد تقريرا عن كل مكتب يتم فحصه موضحا فيه النقاط المكتشفة أثناء الفحص والتي تتطلب إجراءات مصححة من جانب المسئولين في مكتب التدقيق، أو تلك التي تتطلب تطويرا جوهريا لنظام رقابة الجودة، أو مدى الالتزام به وفقا لقسم مكاتب التدقيق في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ولقد أثبت هذا الأسلوب

فعاليته في مساعدة المكاتب في تحقيق معايير رقابة الجودة وتحسين أداء الممارسين، إلا أنه لم يسلم من بعض الانتقادات الموجهة أليه، خصوصا بعد الأحداث التي تعرضت لها المهنة في السنوات الأخيرة بأمريكا، والتي من ضمنها انهيار شركة إنرون والتي بدورها كانت السبب في زوال مكتب التدقيق (أرثر أنديرسون)والذي يعد أحد المكاتب الكبر آنذاك، وأهم تلك الانتقادات ما يلي:[91]

- أن مراجعة النظير تؤدى بشكل روتيني، ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون؛
- أن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير مؤهلين للقيام به في بعض الأحيان؛
- أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق، حيث أتاح قسم مراجعة النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمكتب التدقيق الحرية في اختيار المكتب الذي سيقوم بفحصه، مما يؤثر على استقلالية وحياد المكتب القائم بالفحص وبالتالي تقرير الفحص.

ثالثا: أسلوب مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والتدقيق العامة (PCAOB)

أنشأ مجلس الأشراف على مكاتب المحاسبة في إطار التغيرات التي أحدثها قانون Sarbanes – Oxely الذي أصدره الكونجرس الأمريكي بعد فترة وجيزة من فضائح الإفلاس التي طالت العديد من الشركات الأمريكية، وهذا في سبيل حماية المستثمرين والمصلحة العامة واستعادة الثقة بمهنة المحاسبة، وذلك بإصلاح الممارسات المتعلقة بهذه الأخيرة وأعمال الرقابة على المكاتب والشركات لخاصة بالمهنة.

وقد اتبع هذا النموذج الرقابي لمراجعة مكاتب التدقيق بالولايات المتحدة من قبل الاتحاد الأوربي والعديد من دول العالم مع بعض التعديلات لموائمة خصوصية كل بلد[92].

1- الشكل القانوني للمجلس

يعد المجلس هيئة رقابية مستقلة غير هادفة للربح، تسعى لتنظيم مهنة التدقيق والمدققين، من أجل تحسين دقة تقارير التدقيق، وهذا بإشراف من هيئة سوق الأوراق المالية (SEC)[93]، ويتشكل المجلس من خمسة أعضاء معروفين بالنزاهة والسمعة الحسنة، مع

[91] عابي خليدة، مرجع سابق، ص 153-154.
[92] نايف عبد الرحمن ادريس، **من يراجع عمل المراجع**، مقال من صحيفة مال الاقتصادية، من الموقع تاريخ التصفح بالموقع 2018/12/08. http://www.maaal.com/archives/2017-10-23
[93] فهيم سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، العدد الأول، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، 2012، ص 50.

إلمامهم الكافي بطبيعة الإفصاح عن العمليات المالية، وواجبات ومسؤوليات المدققين فيما يتعلق بإعداد وإصدار التقارير، كما يشترط في عضوية المجلس بالإضافة إلى ما سبق، ما يلي:[94]

- أن يكون هناك عضوين فقط من الأعضاء الخمسة حاصلين على ترخيص محاسب قانوني، أما البقية فيتم تعينهم من قبل هيئة سوق الأوراق المالية بالتشاور مع رئيس مجلس محافظي الاحتياطي الفيدرالي و وزير المالية؛
- أن يكون الأعضاء متفرغين لخدمة المجلس في أي وقت؛
- عدم تزامن عمل أي عضو في المجلس مع ممارسة أي مهنة أو نشاط تجاري؛
- أن يكون رئيس المجلس قد توقف عن مزاولة المهنة لمدة لا تقل عن خمس سنوات قبل توليه رئاسة المجلس؛

أما المؤهل العلمي فيما يتعلق بأعضاء المجلس فينبغي أن يكون كما يلي:[95]

- درجة الدكتوراه أو ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن 04 سنوات؛
- درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والتدقيقي لا تقل عن 08 سنوات.

2- مهام وواجبات المجلس

يتعين على المجلس القيام بالواجبات والمهام التالية:

- الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه والتي تعد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛
- إصدار أو تبني معايير التدقيق، ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في البورصة؛
- إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه؛
- إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب التدقيق المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها؛

[94] محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 72.
[95] علي حسين الدوغجي، اسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربينز – أوكسلي) في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، الأردن، 2011، ص18-19.

- القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية لتحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المسجلة لديه، أو أي شخص ذو علاقة بذلك؛
- تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بهذا القانون وقواعد المجلس، والمعايير المهنية وقوانين هيئة الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير التدقيق؛
- وضع ميزانية خاصة بالمجلس وإدارة عملياته وموظفيه.

3- شروط الانضواء تحت مسؤولية المجلس

تعد مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق الشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، ملزمة بالتسجيل لعضوية المجلس في غضون 180 يوم من تاريخ تشكيل المجلس، وبالتالي يعدمن غير القانوني أن يقوم أي شخص أو مكتب غير مسجل في المجلس بتدقيق وإصدار التقارير المالية للشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، وقد حدد المجلس بعض المتطلبات الواجب توافرها في مكاتب التدقيق للموافقة على انضوائها:[96]

- الحصول على طلب التسجيل في المجلس؛
- تقديم قائمة بأسماء العملاء من الشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، والتي قام المكتب بإعداد أو إصدار تقارير مراجعة لها في السنة السابقة، وكذلك اسم أي عميل يتوقع مكتب التدقيق أنه سيعد أو يصدر لها تقارير مراجعة أثناء السنة الحالية؛
- كشف بالأتعاب التي السنوية التي تلقاها المكتب منكل عميل والناتجة عن خدمات التدقيق، والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة؛
- الإفصاح عن أية معلومات مالية أخرى ضخمة ذات علاقة بالسنة المالية المكتملة مؤخرا؛
- قائمة بسياسات رقابة الجودة للمكتب، والخاصة بممارسات التدقيق والمحاسبة؛
- قائمة بكل المدققين المرتبطين بالمكتب، بالإضافة إلى عدد رخص مزاولة المهنة، مع تحديد المؤهلات والرخص الحاصل عليها المكتب نفسه؛

[96] محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 74. بتصرف

- الإفصاح عن أية معلومات متعلقة بالأعمال الإدارية أو أية إجراءات تأديبية معلقة ضد المكتب، أو أي شخص مرتبط بالمكتب؛
- تقديم نسخ من أوراق العمل المحفوظة والتي تكشف عن المخالفات المحاسبية وعن الخلافات بين العميل والمكتب والمتعلقة بتقرير التدقيق؛
- الإفصاح عن أية معلومات أخرى متعلقة بقواعد المجلس، والتي تحددها هيئة سوق الأوراق المالية حسب الضرورة لحماية المستثمرين والمصلحة العامة.

وعلى مكتب التدقيق المسجل لدى المجلس تقديم تقرير سنوي للمجلس لتوضيح أية تغيرات حدثت في المعلومات المقدمة بطلب التسجيل، أو أية تغيرات في أي معلومات تم طلبها من قبل المجلس أو هيئة سوق الأوراق المالية.

4- مسؤولية المجلس فيما يتعلق بمعايير التدقيق ومعايير الرقابة على الجودة

يقوم المجلس بتبني المعايير المقترحة من قبل أحد الهيئات المهنية التي تعنى بمهنة التدقيق أو أكثر، كما يحق للمجلس القيام بتنقيحها أو تعديلها أو تغييرها، وذلك حسب ما يراه مناسبا لحماية المستثمرين والمصلحة العامة، وهذا من خلال الصلاحية التي يخولها له القانون وقواعد هيئة سوق الأوراق المالية.

كما يقوم المجلس بإجراء تفتيش لمكاتب التدقيق، لتقييم مدى التزام المكاتب والأشخاص ذوي العلاقة بها، بقواعد هيئة سوق الأوراق المالية، أو المعايير المهنية المرتبطة بأداء تلك المكاتب ومعايير الرقابة على الجودة التي تبناها المجلس من خلال العناصر التالية:[97]

- مراقبة الأخلاقيات المهنية والاستقلال؛
- الاستشارة الداخلية مثل الأسئلة المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق في المكتب؛
- عملية الإشراف على مهمة التدقيق؛
- التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين؛
- قبول العملاء والاستمرار معهم؛
- التفتيش الداخلي؛

[97] نفس المرجع السابق، ص 76.

- أية متطلبات أخرى للمجلس قد يتم توضيحها.

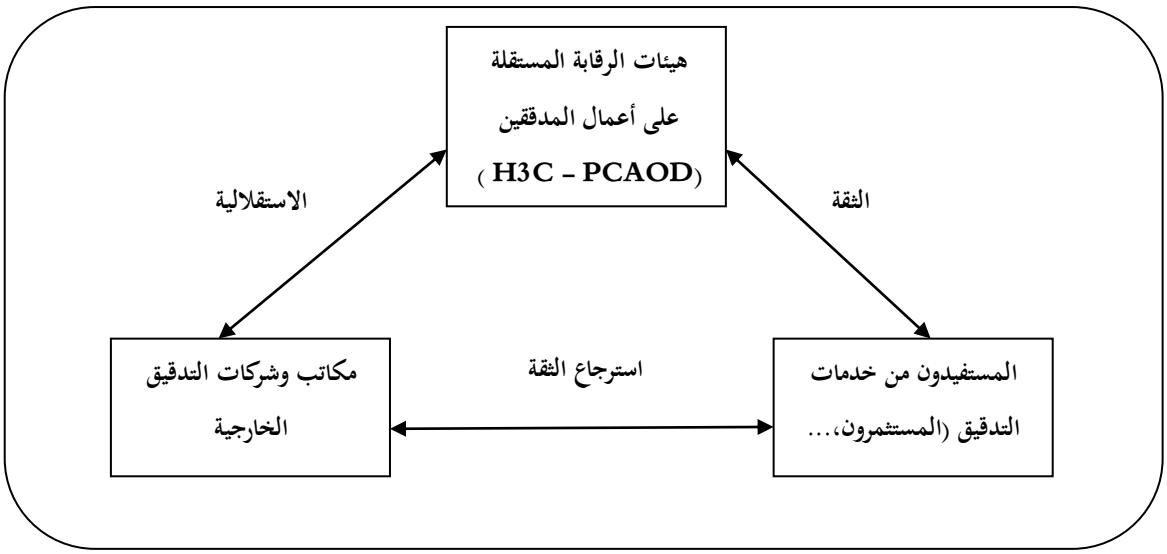
وعليه يتضح من خلال ما سبق أن عملية الرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق أخذت منحى آخر غير الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق أو رقابة مكاتب التدقيق على بعضها البعض، لتتحول إلى أسلوب رقابة الهيئات المستقلة والذي انبثق أساسا من قانون (Sarbanes - Oxely)، لينتشر في عديد الدول الأخرى، وهذا بالنظر لعجز وفشل أسلوب مراجعة النظير على تحقيق الرقابة على جودة التدقيق، وهذا يرجع بالأساس لمشكلة الحياد وخضوع المراقبين للمهنة وتأثير ذلك على مصداقية أعمال الرقابة، لذلك لجأت العديد من الدول وخاصة المتقدمة منها إلى تبني أسلوب رقابة الهيئات المستقلة على أعمال مكاتب التدقيق، وهذا إقتداء بمجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والتدقيق، وهو النسق الذي سارت فيه فرنسا من خلال إنشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) للاضطلاع بالمهام التالية في ما يتعلق برقابة الجودة على أعمال التدقيق:[98]

- متابعة مهنة تدقيق الحسابات الخارجي؛
- مراقبة جودة أعمال المدققين الخارجيين؛
- تحديد وضمان السلطة في تنفيذ عملية فحص النظير من طرف مكاتب وشركات التدقيق.

وفي ذات الشأن فإن الشكل الموالي يوضح مدى فعالية تبني الرقابة على جودة أعمال التدقيق من قبل الهيئات المستقلة، ومدى إضفائها للثقة في مخرجات عملية التدقيق.

[98] عابي خليدة مرجع سابق، ص 157.

الشكل رقم (03-05): دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة على أعمال التدقيق



Source : Mouna Hazgui, Ridha Manita, Christine Pochet, **Les défaillances affectant la qualité de l'audit : Une étude qualitative sur le marche français**, 31 ème Congrés de l'association francophone de comptabilité, La crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Nice, France, May 2010, p 05.

المطلب الثالث: تجارب بعض المنظمات المهنية في تحقيق جودة التدقيق

لقد استرعت جودة التدقيق اهتمام العديد من المنظمات، وبذلت جهودا حثيثة لتحسين الأداء والارتقاء به، وذلك من خلال إصدار العديد من المعايير والمتعلقة بالرقابة على جودة الأداء، والعمل على إلزام المدققين بالتقيد بها ومراعاتها في أداء المهام الموكلة إليهم، وقد تم إصدار العديد من النشرات والإرشادات والتوصيات في هذا الشأن، وسنتطرق فيما يلي إلى توضيح إسهامات بعض هذه المنظمات.

أولا: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

ويعد السباق في الاهتمام بموضوع جودة التدقيق، ولهذا فقد تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة، وقد أصدرت هذه اللجنة في عام 1974م، بيان مبادئ التدقيق رقم (04)، بعنوان " الاعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات"، كما قام المعهد في عام 1977م، بإنشاء دائرة خاصة لشركات تدقيق الحسابات تضم قسمين، وهما قسم الممارسة لمجلس الأوراق المالية، وقسم

ممارسة الشركات الخاصة، ووضعت هذه الدائرة شرطا يلزم خضوع شركة التدقيق لبرنامج تدقيق الخبرة مرة كل ثلاث (03) سنوات كأحد متطلبات العضوية لكل قسم من أقسامها، أما في عام 1979م فقد أصدرت معيار التدقيق رقم (01) حول الرقابة على جودة التدقيق وقد تضمن تسعة (09) معايير، يتعين على كل مكاتب التدقيق مراعاتها (الحياد، تخصيص الأفراد، لتأدية الأعمال المتعلقة بكل مهمة تدقيق، الاستشارة، متابعة أعمال المساعدين، التعيين، التدريب المستمر، الترقية، قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم، الفحص الدوري والتفتيش)، أما في عام 1988م فقد أنشا المعهد اللجنة التنفيذية للإشراف على جودة عمليات التدقيق، وإلى جانب ذلك تم إنشاء قسم لتدقيق الجودة النوعية يضطلع بمهمة وضع برنامج لجودة التدقيق والإشراف على تنفيذ ذلك البرنامج، بحيث يقوم بأداء عمليات التدقيق لمكاتب المحاسبين القانونيين المشتركة بالبرنامج كشرط لاستمرار عضويتهم في المعهد (AICPA)، وقد أسهم برنامج تدقيق الجودة في تحسين الأداء المهني للمدققين، إنجاز أعمال عالية الجودة.[99]

ثانيا: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1981م بإصدار الدليل الدولي رقم (08)، "ضبط جودة عملية التدقيق"، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق، وهي (الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه، قبول واستمرار العملاء، التفتيش)، وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين جهوده في الرقابة على جودة التدقيق، وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (08)، ليحمل الرقم (IAS 220) وهذا عام 1994م[100]، ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق، ويعد هذا المعيار المرشد الأساسي في مجال جودة التدقيق لمكاتب وشركات تدقيق الحسابات في الدول التي تتبنى المعايير الدولية.

أما في عام 2005م، فقد تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول (ISQC 1)، ضمن دليل إصدارات معايير التدقيق الدولية (IFAC)، ويتناول هذا المعيار مسؤوليات مكاتب وشركات التدقيق المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها، ويوضح أن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة، والالتزام به، كما يتطرق المعيار إلى مكونات نظام رقابة الجودة، من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة، والإجراءات اللازمة لتطبيق، ومراقبة الامتثال[101].

---

[99] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **أنموذج مقترح لتفعيل الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، جامعة بغداد، 2013، ص 269- 270. بتصرف

[100] نفس المرجع ، ص 270.

[101] عابي خليدة، مرجع سابق، ص 179. بتصرف

ثالثا: مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا و ويلز ICAEW

لقد اهتم المجمع ومنذ نشأته في 1880م، بتنظيم المهنة، وبذل جهودا كبيرا من اجل النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق في المملكة المتحدة، وفي عام 1985م، قامت لجنة الفحص لتابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والتدقيق، وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني، تمثلت في (الاستقلال، التعيين، الالتزام بالشروط، تطوير، وتدريب الموظفين، المشورة، الكفاية المهنية والإشراف، الفحص الداخلي الدوري، قبول عملاء جدد والاستمرار معهم، التعليم المستمر، تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني).

رابعا: الحاجة إلى معايير رقابة الجودة وأهميتها

من خلال عرضنا لإسهامات بعض المنظمات المهنية في تحقيق جودة التدقيق، يظهر جليا اشتراكها في إصدارها لمعايير تضمنها جملة من الإجراءات والقواعد المتعلقة برقابة وتطبيق نظم الجودة، والتي تكون ملزمة التطبيق بالنسبة للأعضاء المنتمين لهذه المنظمات المهنية، أو للذين يرغبون في الانضواء تحتها.

وقد دعت الحاجة لتلك المعايير لمواجهة مشاكل الجودة وتنديها فيما يتعلق بأداء مهام التدقيق، وبالتالي تم وضع بعض السياسات والإجراءات للحيلولة دون ذلك، وهذا من خلال الالتزام بها وبتطبيقها، كما يبقى للجهة التي تصدر معايير رقابة الجودة سلطة ومسؤولية إجراء اختبارات التحقق والالتزام للتأكد من التطبيق الفعلي للمعايير التي أصدرتها، حيث تقوم المعايير برسم الإطار العام لمكتب التدقيق وتترك له حرية وضع الإجراءات والسياسات الخاصة به، بما يتناسب وإمكانياته المادية والبشرية وحجمه، وتكمن أهمية وجود هذه المعايير فيما يلي:[102]

- توثيق سياسات مكاتب التدقيق وإجراءاتها؛
- تحقيق التأكيد المعقول حول جودة أعمال مكاتب التدقيق؛
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق؛
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها؛
- زيادة الكفاءة المهنية لممارسي المهنة؛

[102] نفس المرجع، ص 162.

- زيادة الموضوعية والمصداقية؛
- إعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق لفحص أعمال مكاتب التدقيق الأخرى؛
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.

تعتبر جودة التدقيق مطلبا أساسيا وهدفا تسعى كل المنظمات المهنية تحقيقه، وقد اعتمدت في ذلك على جملة من المعايير التي اعتبرتها بمثابة مقاييس من شأنها الحفاظ أداء مهام التدقيق في أعلى مستوى من الجودة، ولم يعد أمر العناية بجودة خدمات مكاتب التدقيق وإصدار معايير في هذا الشأن مقتصرا على الدول الاقتصادية العظمى، وإنما امتد ليشمل العديد من الدول النامية، رغبة منها في النهوض بالمهنة وجعلها أكثر موثوقية، وهو الركب الذي يجب أن تمضي فيه الجزائر.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا افصل إلى مختلف المفاهيم النظرية التي تخص جودة تدقيق الحسابات من خلال استعراض بعض التعريفات والمفاهيم المختلفة، والأهمية البالغة لجودة التدقيق لمختلف الطوائف المستفيدة من خدمات التدقيق، مع إبراز المنافع التي يمكن تحقيقها من خلال أداء مهام التدقيق وفقا المستوى المطلوب من الجودة، بالإضافة إلى مختلف العوامل التي من شأنها التأثير على جودة تدقيق الحسابات، كما قمنا بعرض مختلف المتطلبات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة والتي أقرتها معايير التدقيق الدولية لرقابة الجودة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والأساليب المستخدمة في الرقابة عليها، انطلاقا من الإجراءات التي يتم تبنيها داخل مكاتب وشركات التدقيق للرقابة على جودة أداء عملية التدقيق إلى رقابة مكاتب التدقيق على بعضها البعض، وصولا إلى رقابة الهيئات المستقلة على أداء مكاتب التدقيق المنضوية تحت سلطتها.

كما تم عرض بعض الهيئات الدولية الكبرى وذات الصدى العالمي، وتجربتها في تحقيق جودة تدقيق الحسابات، وتطويرها المستمر لمعاييرها في هذا الشأن، والتي تدل على إعطائها قدر كبير من الأهمية لضرورة تحقيق الجودة في أداء عملية التدقيق بالنظر لارتباطها بكل جوانب الاقتصادي القومي لي بلد.

الفصل الرابع:

جودة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل الإصلاحات

– دراسة حالة مكاتب التدقيق بعنابة–

تمهيد:

تحتل الجودة في مجال تدقيق الحسابات صدارة الاهتمام في المجال الاقتصادي والمالي ، وكل الدول تسعى جاهدة لأن تكون مكاتب التدقيق العاملة بها ذات كفاءة في ممارسة المهام المنوطة بها، لتمكن من تلبية حاجات المستفيدين بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة، وهذا خدمة للدور الذي وجدت من أجله.

فبالرغم من التطورات التي طرأت على عملية التدقيق من خلال الإصلاحات التي شهدتها مهنة محافظ الحسابات مطلع التسعينات بصدور القانون (91-08) الذي أعطى نفسا جديدا للمهنة، بعد التحولات التي شهدها النظام الاقتصادي في الجزائر، إلا أن التحولات الوطنية والدولية جاءت بحتمية إعادة النظر في المقومات الأساسية للمهن المحاسبية بما فيها مهنة محافظ الحسابات ، وذلك مطلع العقد الحالي، وهذا سعيا منها للرفع بالمستوى النوعي لأداء مهام التدقيق ومخرجات هذه العملية الحيوية في أي نشاط اقتصادي، وهو الشيء الذي دفع بالجزائر بالتوجه الإصلاحي من خلال إصدار القانون (10-01) والذي ينظم المهن المحاسبية الثلاث، الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا من خلال جملة من الإصلاحات التي لم يتم مراعاتها في القانون (91-08) السابق.

وقد دفعنا التباين في وجهات النظر بين المهنيين والآكاديمين حول أثر هذه الإصلاحات ومدى نجاعتها في إيجاد الحلول لما تعانيه مهنة محافظة الحسابات، إلى اختيار عينة من بين المهنيين الذين يعدون المرآة العاكسة للمهنة أمام كل المستفيدين، وعلى اعتبارهم المعنيون بهذه الإصلاحات، وللوقوف على مدى جديتها وأثرها في تحسين وتفعيل الأداء الجيد لهؤلاء المهنيين، حيث تم توزيع (54) استبيان على مكاتب معتمدة، غير أنه تم استرجاع (47) استبيان منها، وتم معالجتها على النحو الذي يعرضه هذا الفصل.

المبحث الأول: مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

وسنعرج في هذا المبحث إلى الخيار الذي تبنته الجزائر فيما يتعلق بتطوير مهنة التدقيق من خلال سن جملة من القوانين والتنظيمات في ظل ما عرف بإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، وإلى أهم الجوانب التي مستها هذه الإصلاحات .

المطلب الأول: تبني الجزائر خيار الإصلاح

يمثل الإصلاح عملية متشابكة ومتداخلة في العديد من الجوانب ، وبالتالي فهذه العملية لها مقتضياتها وبيئتها وشروطها، ولقد تم في بادئ الأمر تبني خيار الإصلاح المحاسبي في الجزائر بتغيير المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي اتفق على أنه أصبح لا يساير المرحلة الاقتصادية الراهنة، بنظام محاسبي مالي (SCF) مستقى من معايير المحاسبية الدولية[1]، والذي من شأنه أن يلبي احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، الداخليين والأجانب على حد سواء، ولقد كان لهذا التغيير الأثر الكبير في إحداث إصلاحات على مستويات أخرى لضمان نجاح العملية، والتي كان من ضمنها ضرورة إصلاح مهنة التدقيق، والممثلة بمحافظ الحسابات في الجزائر، باعتبارها هي الأخرى شريك في العملية المحاسبية، وأصبح من الضروري أن تكون مخرجاتها على درجة عالية من الدقة والموثوقية، وهو الأمر الذي استدعى ضرورة توفر مهنيين ذوي خبرة وتكوين كافي لأداء مهامهم على النحو المطلوب، وقد عانت المهنة محافظ الحسابات على غرار باقي المهن المحاسبة الأخرى، العديد من النقائص وعرفت انتكاسات عديدة، وهذا يرجع بالدرجة الأولى إلى جملة من الأسباب المهمة التالية:[2]

- ضعف وتيرة التكوين والتأخر الكبير في منح الاعتماد للمهنيين المتربصين، نتيجة للفراغ الذي عاشته المنظمة الوحيدة المشرفة على المهن المحاسبية، والتي تسبب في تعطل هياكلها؛
- ضعف فعالية صحاب المهنة حيال القضايا المصيرية المتعلقة بالمهنة، وابتعادهم شبه الكلي عن مسار التوحيد؛
- غياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم، مثل (IFAC).
- غياب سياسة تكوين جادة وحقيقية، تعد وتكون المهنيين الجزائريين للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد وكذلك وفقا للتطبيقات الدولية؛

[1] مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية تقييمية-**، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة-، يومي29-30 نوفمبر 2011، ص 02. (بتصرف)

[2] زوهري جليلة، صالح إلياس، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، ص 89-90. (بتصرف)

- عدم الانضمام للهيئات الدولية، مما ترتب عنه الابتعاد عن مسار التوحيد وإصدارات المعايير الدولية، والذي حال دون الاستفادة من المزايا التي تقدمها هذه الهيئات من مساعدات تقنية لأعضائها خاصة في الدول النامية؛
- طبيعة التكوين لاكتساب صفة المهني، أصبح لا يتماشى مع الاحتياجات الفعلية للسوق؛
- فيما يتعلق بالمسابقة الوطنية للدخول للمهنة لم تنظم منذ أكثر من 10 سنوات، مما يطرح العديد من التساؤلات حول النية من وراء ذلك، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جدا على المستوى الوطني؛
- ضعف تنافسية المهنيين الجزائريين لتواضع إمكانياتهم، خاصة في ظل محاولات المكاتب العالمية الولوج لسوق المهنة في الجزائر؛
- غياب المهنة عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية، وهذا يرجع بالأساس لسوء العلاقة بين المهنيين والمجلس الوطني للمحاسبة.

وبالإضافة للعوامل السابقة، هناك عدة عوامل ومسببات أخرى لا تقل أهمية عن سابقاتها، من شانها المساهمة في ضرورة إجراء جملة الإصلاحات التي تمت مباشرتها، وهي:

- توفير الظروف الضرورية لتنفيذ فعال لنظام المحاسبي المالي الجديد الساري المفعول منذ مطلع سنة 2010؛
- السعي لإرساء نص قانون يتماشى والإصلاحات التي باشرتها العديد من الدول، التي أصدرت خصيصا لعصرنة المهنة، وذلك بتعزيز صلاحيات السلطات العمومية في مجال مراقبة ممارسة المهنة؛[1]
- محدودية القانون (91-08) في تسيير ومرافقة التغيرات الطارئة على الفضاء الاقتصادي والمهن المحاسبية على المستوى الدولي؛
- جمع في تنظيم واحد وهو المصف الوطني للمهن المحاسبية لأصناف مهن تختلف في مهامها وصلاحياتها؛
- عدم المتابعة المنتظمة لطلبات الاعتماد، والتي تمتد بعضها لعدة سنوات؛

[1] مقابلة مع رشيد موساوي، مدير العصرنة والتقييس المحاسبي بوزارة المالية، عبد القادر بن تركي، الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة، تم نشرها بجريدة المساء، بتاريخ 2010/04/24، متوفرة على الموقع https://www.djazairess.com/elmassa/32865 تاريخ التصفح 2018/05/12.

- الاعتماد على اجتهادات غير مهنية لم تخضع للتكييف مع المعايير الدولية لتدقيق الحسابات، والتي تؤدي إلى رقابة غير صادقة ولا تمنح ضمانات كافية للمصداقية والصورة الحقيقية للوضعية المالية وعمليات الرقابة.

وقد أقر المشرفون على إعداد مشروع نص القانون 10-01 على أنه سيضمن استقرار للمهنة بالسماح للهيئة النقابية بالتفرغ إلى تحسين مستوى معارف المهنيين في مجال المعايير الدولية من أجل تحضيرهم إلى مواجهة المنافسة، مع انفتاح الخدمات المحاسبية المقررة في إطار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.[1]

وقد ساعدت جل هذا العوامل والأسباب، بالإضافة إلى الوضع المتردي الذي شهدته المهنة، في إعادة النظر في تنظيمها ، لاسيما بإصدار القانون (10-01)، والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى مجموعة من المراسيم التنفيذية والمقررات المتممة للقانون، التي تم التطرق لها في فصول سابقة، في إطار التطور التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر، والذي حل محل القانون السابق (91-08)، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وما تبعه من مراسيم وقرارات، والذي كان يمثل الإطار القانوني والتنظيمي للمهن المحاسبية الثلاث بما فيها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في الفترة الممتدة من سنة 1991 إلى سنة 2010.

أولا: أهم النقاط التي شملتها الإصلاحات المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات التي جاء بها القانون (10-01) بالمقارنة مع القانون (91-08):

قبل تناول الإصلاحات التي تم تبنيها والمتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في ظل القانون (10-01)، كان ولابد من التعريج أولا لتفصيل مبسط حول استعمال مصطلح "إصلاحات" على هذه الخطوة التي اتخذتها الجزائر، دون غيرها من المصطلحات، مع فهم معناه والمقصد منه.

1- المعنى اللغوي لمصطلح الإصلاح:

الإصلاح كلمة مشتقة من "صلح"، وقد جاء في لسان العرب، الصلاح ضد الفساد، صلح ، يصلح، صلاحا، وأصلح الشيء بعد فساده أي أقامه.[2]

[1] مقال بعنوان **"وزارة المالية تسترجع الوصاية على تنظيم مهنة المحاسبة،"** جريدة صوت الأحرار، نشر بتاريخ 2010/03/07، على الرابط https://www.djazairess.com/alahrar/16023 تاريخ التصفح 2018/05/12.

[2] قاموس لسان العرب، مرجع سابق، ص 415.

ويتضح من خلال هذا المعنى اللغوي لمفهوم الإصلاح ومشتقاته، أنه يعني إعادة تقويم الشيء وإتمام ما يعتريه من نقصان قد يفسد وظيفته أو يحيده عن تحقيق الهدف الذي وجد من أجله.

وعليه فالإصلاح عملية تأخذ بعين الاعتبار الوضع القائم وتنطلق منه، بتثبيت الصالح فيه، وتعديل وتقويم الفاسد والانتقال به إلى وضع جديد أفضل، دون اشتراط التغيير الجذري.[1]

ومن خلال ما سبق تناوله، فالمشرع الجزائري ومن خلال إصداره للقانون (10-01)، فهو قام بالاعتماد على القانون (91-08)، مع محاولة إدخال بعض التغيرات التي رأى بأنها مناسبة وتقتضيها الظروف الراهنة، سواء على الساحة المحلية أو الدولية، وكذا سدا لبعض الثغرات والنقص الذي كان يؤثر سلبا على سمعة وموثوقية المهنة، بالإضافة إلى عدم كفاية بعض الإجراءات والمتطلبات المتعلقة بها، لأن اللبنة الأولى للتغيرات الجذرية في الحقيقة تم إرساؤها بصدور القانون (91-08)، والذي كان بداية للحد من هيمنة أجهزة الدولة المتمثلة في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، على مهنتي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث كانت تقتصر مهام محافظ الحسابات حينها، في الرقابة على المؤسسات العامة والمخولة حصرا للمفتشية العامة للمالية، والتي تخضع لإشراف وزارة المالية، التي تم إنشاؤها، وفقا للمرسوم رقم (80-53) المؤرخ في 1980/03/01،[2] أين أصبحت المهن المحاسبية الثلاث بما فيها مهنة محافظ الحسابات خاضعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما أعطاها نفسا جديدا من خلال العمل على تطوير وتحسين الممارسة المهنية وذلك بإنشاء منظمة وطنية يديرها مجلس، وتم تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وقد أتاح بذلك القانون (91-08) للمهنيين الإشراف على المهنة ولو بنسبة أقل بالمقارنة مع بلدان أخرى، كما أقر بتمثيل منتخبين من أعضاء المصف الوطني للمهن الثلاث، لدى المجلس الوطني للمحاسبة، وقد شمل تغطية معتبرة فيما يتعلق بتنظيم المهنة، خاصة فيما يتعلق بـــ:

- ضبط الاختصاصات وقواعد العمل بالنسبة للهيئة المشرفة على المهن المحاسبية الثلاث؛
- تحديد شروط الممارسة المهنية، وكيفيات التعيين؛

[1] مصطفى هطي، **تأمل في مفهوم الإصلاح**، مقال منشور في 2015/10/01، على الموقع: http://www.maghress.com/al3omk/85. تاريخ التصفح 2018/05/12.

[2] المرسوم التنفيذي رقم (80-53)، **يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية**، المادة 01، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04، ص 349.

- وضع سلم لأتعاب محافظي الحسابات؛
- اعتماد قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات من خلال المرسوم التنفيذي رقم (136-96)؛
- تحديد المهام والمسؤوليات المنوطة بمحافظي الحسابات.

وعلى الرغم من المستويات التي بلغتها المهنة من ناحية التنظيم من خلال هذا الإطار القانوني، بالمقارنة مع الأطر السابقة إلا أنها لم ترقى للتطلعات ولم تستجب بما يكفي لاحتياجات الاقتصاد الوطني، الذي أخذى منحى أكثر خوصصة، خاصة بعد تبني نظام اقتصاد السوق مطلع التسعينات.

كما اتسمت هذه الفترة بغياب معايير لتدقيق الحسابات، معايير وآليات لرقابة جودة الممارسة المهنية لهذه الأخيرة، حيث كانت الممارسة المهنية تقوم وتقتصر على التشريعات المهنية التي جاء بها القانون (91-08)، بالإضافة إلى المراسيم التشريعية في إطار ذات القانون.

2- أوجه التغييرات والاختلافات التي جاء بها القانون (10-01) بالمقارنة مع القانون (91-08)

هناك جملة من التغيرات في إطار الإصلاحات التي تم أخذها بعين الاعتبار في القانون (10-01)، بالمقارنة مع القانون (91-08)، بالإضافة إلى التشريعات التي تم إصدارها في إطارهما، والتي سنتناولها في الجدول رقم (04-01) الموالي، بالاقتصار فقط على ما تعلق منها بمهنة محافظ الحسابات، ومن أهمها ما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (04-01): بعض أوجه الاختلاف بين القانون (10-01) والقانون (91-08)

مجال الاختلاف	القانون (91-08)	القانون (10-01)
الإشراف على المجلس الوطني للمحاسبة	من قبل رئاسة الجمهورية	من قبل وزارة المالية
الهيئة المشرفة على مهنة محافظة الحسابات	المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويديرها مجلس.	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يرأسها المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
التكوين	يمكن لحاملي شهادات الليسانس على الأقل في بعض التخصصات التي حددتها المادة 64 من القانون، وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة فرع الإحتساب، أو ما يعادلها من الشهادات الجامعية في نفس الاختصاص، في الرحلة الانتقالية والتي حددت بثلاث (03) سنوات، أن يسجلوا أنفسهم في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي حسابات بشرط إثبات خبرة مهنية قدرها (05) سنوات. كما يمكن في ذات الإطار للأشخاص الذين أتى ذكرهم في المواد 65،66،67،68، من القانون، التسجيل في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي حسابات بشرط إثبات خبرة مهنية قدرها (10) سنوات.	يتم التكوين على مستوى المعهد المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وذلك بعد اجتياز مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص. وينتهي التكوين بالحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، وهي تعد شرط من شروط ممارسة المهنة.
تقارير محافظ الحسابات	يترتب عن مهمة محافظ الحسابات، إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا.	يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد: – تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية، وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛ – تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛ – تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛ – تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛ – تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛ – تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس

		الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛ – تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
تحديد الأتعاب	تحدد الأتعاب بالاتفاق بين الجمعية العامة للمساهمين ومحافظ أو محافظي الحسابات، وهذا طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به.	يتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات،من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، وهذا في بداية مهمته. ولا يمكن في أي حال من الأحوال احتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة من قبل الكيان.
التربص		لا يقبل لإجراء التربص المهني لمحافظ الحسابات إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية، مع الإشراف على اختيار أمكان التربص للمترشحين.
جودة التدقيق	تتأكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.	من خلال المادة 05 من القانون فإنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة، خمس (05)، لجان متساوية الأعضاء، من ضمنها لجنة مراقبة النوعية ، ويتعين على محافظ الحسابات إبلاغ لهذه اللجنة في حال تعيينه في مهمة تدقيق، وهذا من خلال رسالة موصى عليها في أجل أقصاه (15) يوما، وهذا في انتظار إصدار المعيار الجزائري للتدقيق 220 والذي من شأنه تعزيز جودة التدقيق والرقابة عليها.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القانون (10-01) والقانون (91-08)، المتعلقين بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

من خلال الجدول الذي استعرضنا فيه بعض النقاط التي تم التطرق لها في القانون (91-08)، وقد تم إعادة النظر فيها من خلال القانون (10-01)، أو تم تدارك ما يعتريها من النقائص، فعلى سبيل المثال لا الحصر، فالقانون (91-08) تطرق فقد للتقرير عن انتظام وصحة القوائم المالية، وإبداء الرأي فيها، أو ما يعرف بالتقرير العام، أما القانون الذي تلاه فقد اعتبر هذا الأخير غير كافي، وقد أغفل بعض النقاط التي يرى بأنها مهمة، وبالتالي فقد تطرق إلى ذات التقرير، كما ألزم محافظ الحسابات بإعداد

تقارير أخرى خاصة، لتتدارك هذا النقص في المعلومات والبيانات التي يتضمنها التقرير العام، والتي قد تكون مهمة بالنسبة للمستخدمين، والجهات الحكومية على حد سواء، وهو الشيء الذي جعل المشرع يلزم محافظ الحسابات بالإضافة إلى التقرير عن انتظام وصحة القوائم السنوية، بإعداد تقارير خاصة حول بعض البنود، كأعلى خمس تعويضات يتقاضاها موظفو المنشأة، وكذلك التقرير عن تقييمه لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، ومدى إمكانية تعرضها للتصفية، والذي يعتبر شيء مهم تجدر معرفته من قبل المساهمين، والمقرضين وأصحاب المصلحة في الكيان، وخاصة عندما يتم معرفة ذلك من مهني مستقل كمحافظ الحسابات.

كذلك فيما يتعلق بالتكوين وإجراء التربصات، فقد أتى على ذكرها في القانون (91-08)، لاسيما في المادة 59 منه، ولكنه أتاح أيضا لحاملي بعض الشهادات العليا، وبعض الأشخاص التي حددها القانون التسجيل في الجدول الوطني لمحافظي الحسابات مع اشتراط توافر فترة معينة من الخبرة، وهو الشيء الذي تداركه القانون الحالي، بحيث اشترط الحصول على شهادات التكوين للاستفادة من فترة تربص والتسجيل في قائمة مهنيي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وإلى جانب التغيرات التي تم إدخالها على بعض العناصر والتي سبق وأن تم التطرق لها في القانون السابق المنظم للمهنة، فقد تم التطرق إلى جملة من المستجدات في القانون الحالي، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- تم في إطار الإشراف على المهن المحاسبية بما فيها مهنة محافظ الحسابات، استحداث خمس لجان مختصة متساوية الأعضاء، وهي:
  - ✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
  - ✓ لجنة الاعتماد؛
  - ✓ لجنة التكوين؛
  - ✓ لجنة الانضباط والتحكيم؛
  - ✓ لجنة مراقبة النوعية.
- تم إقرار مسابقة وطنية للراغبين في التكوين والالتحاق بالمهنة، مع تحديد الشروط قائمة الشهادات الجامعية التي يملك حامليها الحق في التقدم لاجتياز المسابقة؛

- معايير محتوى تقارير محافظ الحسابات، وكل التفصيلات المتعلقة بها؛
- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والتي تمت الإشارة لها في المادة 35 من القانون (10-01)؛
- تحديد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني ل حافظ الحسابات.

ثانيا: أهداف تبني خيار الإصلاح في مجال تدقيق الحسابات

أجمل وزير المالية السابق كريم جودي جملة من الأهداف التي دفعت لتبني هذا الخيار، وذلك على هامش عرض مشروع القانون 10-01 على المصادقة من طرف البرلمان بغرفتيه، من أبرزها ما يلي:[1]

- عصرنة المهنة وتحديث ممارساتها التي تعاني من نقائص عدة؛
- يهدف إلى الإصلاح المالي للدولة بما يتماشى مع الإصلاحات التي تقوم بها عديد الدول الليبرالية، فيما يخص الرقابة القانونية على الحسابات ورقابة ممارسة المهن المحاسبية؛
- تنظيم وتأهيل وترقية المهن المحاسبية، وضمان استقرارها استجابة للتحولات الاقتصادية الكبيرة والمؤسساتية التي عرفتها البلاد؛
- إعادة تنظيم الوظيفة وممارسة الوصاية على المهن المحاسبية ورفع مستوى تكوين المهنيين.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

لقد قام القانون (10-01) بتحديد الجوانب المتعلقة بتنظيم المهنة، كمهام محافظ الحسابات ومسؤولياته، وشروط ممارسة المهنة، وكل ما يرتبط بالمهنة، والذي يعد في مفهوم هذا القانون، بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وقد تم استقاء هذا المفهوم حرفيا من التعريف الفرنسي

أولا: مهام محافظ الحسابات

وقد حدد ذات القانون، والذي يعد المنظم لمهنة محافظ الحسابات على غرار باقي المهن المحاسبية، جملة من المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات، وهذا بحسب ما جاء في المادتين 23، 24 منه، وذلك على النحو التالي:

[1] مقال بعنوان **"مجلس الأمة يصادق على القانون المتعلق بمهنة المحاسبة"**، جريدة صوت الأحرار، نشر بتاريخ 2010/05/28 ، على الرابط https://www.djazairess.com/alahrar/17279 تاريخ التصفح 2018/05/14.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المنشأة أو الهيئة؛
- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير، غير أنه ملزم في إطار تأديته لهذه المهام إعداد وتقديم جملة من التقارير، كما حددها القانون على النحو التالي:[1]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

[1] المادة 25 من القانون (10-01) **والمتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**، مرجع سابق، ص 07.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وعند الاقتضاء قد يكون محافظ الحسابات ملزم بإصدار تقارير أخرى، أتى على ذكرها المشرع من خلال المرسوم التنفيذي رقم (11-202)، على النحو التالي:[1]

- تقرير خاص بحيازة أسهم الضمان؛
- تقرير حول عملية رفع رأس المال؛
- تقرير حول عملية خفض رأس المال؛
- تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- تقرير متعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- تقرير حول الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

ثانيا: شروط وموانع ممارسة مهنة محافظ الحسابات

من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات فيجب مراعاة توفر جملة من الشروط، وانعدام بعض الموانع التي حددها المشرع.

1- الشروط:

لممارسة المهنة يجب أن تتوفر الشروط التالية:[2]

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

[1] المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها،الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، المؤرخة في 2011/06/10، ص19.

[2] المادة 8 من القانون 10-01 **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق، ص 05.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقا للشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في القانون، وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليميا.

2- حالات التنافي والموانع مع مزاولة المهنة

بغية تحقيق ممارسة مهنية في إطار استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد حدد المشرع المهن التي يكون من المنافي جمعها مع مهنة محافظ الحسابات بحسب القانون (10-01)، وهي النحو التالي:[1]

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

وعلى محافظ الحسابات المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته، كما لا يتنافى مع ممارسة المهنة مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

وبالإضافة إلى حالات التنافي السابقة، يمنع كذلك على محافظ الحسابات ما يلي:[2]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

[1] المادة 64 من القانون (10- 01) **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق، ص 10.
[2] المادة 65 من القانون (10-01) **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق، ص 11.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

أما القانون التجاري الجزائري فقد جاء على ذكر جملة من الموانع،و التي تم اعتمادها كذلك من خلال القانون (10-01)، وذلك في المادة (715 مكرر 06)، على النحو التالي:[1]

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمتلك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات (محافظ الحسابات)، في أجل خمس سنوات، ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات، ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

وتأتي إجراءات المنع السالفة الذكر من أجل الحفاظ على استقلالية وحياد محافظ الحسابات، لضمان تقارير أكثر مصداقية، وبالتالي حماية حقوق أصحاب المصلحة من مهمة التدقيق.

ثالثا: مزاولة مهنة محافظ الحسابات

1- الاعتماد:

على الأشخاص الطبيعيين الراغبين في مزاولة مهنة محافظ الحسابات التقدم بطلب الاعتماد للمجلس الوطني للمحاسبة، عن طريق رسالة موصى عليها، يتم إرفاقها بالوثائق التالية:

- شهادة الجنسية الجزائرية؛

[1] القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، ص 189.

- مستخرج من سجلات الميلاد رقم 12؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

ويتم الفصل في منح أو رفض الاعتماد من قبل لجنة الاعتماد بناءا على دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، ويتكفل المجلس الوطني للمحاسبة بتبليغ قرار الاعتماد أو الرفض.

وبحسب القانون (01-01) فإن عملية الاعتماد يجب أن يسبقها تكوين لمدة ثلاث (03) سنوات على مستوى معهد التكوين المتخصص المعتمد من وزير المالية، يليه تربص لمدة سنتين (02) قابل للتمديد، على مستوى مكتب محافظ حسابات معتمد، وهو الشيء الوحيد بحسب القانون الذي يمنح الشخص حق الحصول على شهادة ممارسة المهنة.

2- التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بعد الاعتماد يلتزم محافظ الحسابات بالتسجيل في الجدول الوطني، وذلك بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:[1]

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛
- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني؛

[1] المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 **يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق، ص 20.

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين (02) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين.
- ست (06) صور شمسية على خلفية بيضاء؛
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر تحت أية صفة كانت؛
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

وبعد التسجيل في الجدول الوطني لمزاولي المهنة تمنح له بطاقة مهنية تحت اللقب والاسم والمهنة التي تم الترخيص له بممارستها.

3- الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب محافظي الحسابات

يعد المحل المهني من إحدى أولويات مزاولة مهنة محافظ الحسابات، بل تعدت ذلك لكون المشرع الجزائري اعتبر أن حيازة محل لمزاولة المهنة سواء عن طريق الامتلاك أو الاستئجار، يعد من أولى الشروط للتسجيل في الجدول الوطني لمزاولي المهنة، بالإضافة إلى محضر معاينة معد من قبل محضر قضائي قصد إثبات وجوده.

هذا وقد حدد المشرع من خلال القرار المؤرخ في 2013/03/26، جملة من الشروط المتعلقة بكل من المساحة والتجهيزات التي يجب أن تتوفر عليها مكاتب المهنيين حتى يتسنى لهم ممارسة مثلى للمهام الموكلة إليهم، والتي سنستعرضها فيما يلي:[1]

- يجب أن يتضمن المحل المهني مساحة دنيا قدرها 50 م^2 ، يتم تخصيصها للمهني ومساعديه، على أنت تتناسب هذه المساحة وعدد المساعدين بالمكتب، بحيث يتم تحديد ما مساحته 4 م^2 كحد أدنى لكل مساعد؛
- يجب تحديد تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات، حسب عدد وحجم الموظفين؛
- يجب توفر المحل المهني على كل المرافق الصحية، لاسيما الطاقة والماء والتدفئة، ودورات المياه؛

[1] المواد 02،03،04،05،من القرار المؤرخ في 2013/03/26 **يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 48، المؤرخة في 2013/09/29، ص 15.

- يجب توفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط، من تجهيزات وأثاث المكتب إلى تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية ،بالإضافة إلى تجهيزات الاتصال؛
- كما يجب أن يتم تأمين المحل المهني بكل الوسائل اللازمة.

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

تقع على عاتق محافظ الحسابات أثناء أدائه للمهام المنوطة به، مجملة من المسؤوليات ، يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أقسام، وهي مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية.

أولا: المسؤولية المدنية

إن مهمة محافظ الحسابات لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم ، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الفئات التي لديها مصلحة مع الكيان المراقب، سواء باعتبارهم عاملين به، أو تربطهم علاقات اقتصادية به، وبالتالي فمحافظ الحسابات ملزم تجاههم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء أدائه لمهامه، وأي تقصير في ذلك قد ينجر عنه ضرر ، يجعله مطالب بتعويضهم عليه وبالتالي يصبح أمام مسؤولية مدنية، والتي يشترط في قيام هذه المسؤولية على محافظ الحسابات توفر مجموعة من الأركان وهي:[1]

- حصول إهمال أو تقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال من جانب محافظ الحسابات؛
- وعلاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق.

وفي هذا المنحى جاءت المادة (59) من القانون (10-01) ، على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج[2]، كما يتحمل مسؤولية الأخطاء التي يرتكبها أثناء أداء مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون (10-01) ، ولا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيلة الجمهورية لدى المحكمة

[1] شريف عمر، **"مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 12، جامعة سطيف 1، 2012، ص 96.

[2] المادة 59 من القانون 10-01 **المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق، ص 10.

المختصة[1]، وفي سبيل تعزيز التزامات محافظ تجاه مسؤوليته المدنية فقد نصت المادة (75) من القانون المنظم للمهنة، على أنه يتعين على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته لمهامه، ويضمن عقد التأمين الذي تكتتبه الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظو الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين.

ثانيا: المسؤولية الجزائية

تم التطرق إلى المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات من خلال المادة (62) من القانون (10-01)، على أن محافظ الحسابات ملزم بتحمل مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، وفي ذات الصدد والمتعلق بمخالفة التنظيم والقانون المعمول به، فقد أقرت المادتين (73)و (74) من ذات القانون، على انه يتم معاقبة محافظي الحسابات الذين يمارسون المهنة بطريقة غير شرعية، أي من تم توقيفه بصفة مؤقتة أو تم شطبه من الجدول ومع ذالك يواصل في أداء المهام المنصوص عليها، بالإضافة إلى كل من ينتحل صفة أو تسمية شركة محافظة حسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات، وتراوحت هذه العقوبات المالية بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، غير أن هذه العقوبات تغلظ في حالة العودة لمثل هذه المخالفات لتتراوح الغرامة بين 1000.000 دج إلى 4000.000 دج ، بالإضافة إلى الحبس من (06) أشهر إلى سنة.

ولم يقتصر المشرع على العقوبات التي جاء بها القانون المنظم للمهنة وإنما كرسها كذلك في كل من القانون التجاري ، وقانون العقوبات، وهو الأمر الذي استدعى عدم التطرق لها في القانون الجديد، ويلخص الجدول الموالي المخالفات التي يترتب عليها مسؤولية جزائية يتحملها محافظ الحسابات.

[1] المادة 61 من القانون 10-01 **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق، ص10.

الجدول رقم (04-02): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر

المخالفة المرتكبة من خلال محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبـــــــة	
		السجن	الغرامات المالية
الممارسة بصفة غير شرعية لمهنة محافظ الحسابات .	المادة (73) من القانون (01-10)	في حالة العودة: من (06) أشهر إلى سنة واحدة	من 500.000 إلى 2000.000 دج وفي حالة العودة تضاعف الغرامة
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات الغير صحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري	من (06) أشهر إلى سنتين	من 20.000 إلى 500.000 دج
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية.	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين إلى (06) أشهر	من 20.000 إلى 500.000 دج
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى (05) سنوات	من 20.000 إلى 500.000 دج
إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	من شهر إلى (06) أشهر	من 500 إلى 5000 دج

المصدر: شريقي عمر، مرجع سابق، ص103.

ثالثا: المسؤولية التأديبية

تنشأ المسؤولية التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي ينضوي تحت سلطتها، وبالتالي فالهيئة تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها، وهو الأمر الذي أظهرته المادة (63) من القانون المنظم للمهن المحاسبية الساري المفعول، على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن لمحافظي الحسابات التعرض لها في حالة الوقوع في أحد الخلافات المنصوص عليها، فيما يلي:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛

- الشطب من الجدول.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وخصائص عينة الدراسة

تم اعتماد الاستبيان كوسيلة لجمع المعلومات التي رآها الباحث ضرورية لخدمة الدراسة، وسوف يتم من خلال هذا المبحث تقديم شرح مفصل لمحتوى الاستبيان ومحاوره، ومختلف الأساليب المستعملة في تحليل البيانات، بالإضافة إلى لخصائص عينة الدراسة وكل ما يتعلق بها.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

أولا: الإطار المكاني

اقتصرت الدراسة على أخذ آراء كل من أصحاب مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المعتمدين الناشطين بولاية عنابة.

ثانيا: الإطار الزمني للدراسة

انطلقت الدراسة الميدانية في أواخر 2018، حيث تم خلالها إعداد الاستبيان الأولي، وبعد أخذ ورد مع الأساتذة والمهنيين تمت الصياغة النهائية للاستبيان في فيفري 2019، لنشرع بعدها في توزيع الاستبيانات على عينة عشوائية من المهنيين في مقر نشاطهم ومن ثم استرجاعها،

ثالثا: تصميم الاستبيان

وبالنظر لقلة الدراسات التي تناولت جودة تدقيق الحسابات في الجزائر ، فقد استعنا ببعض أهم الإصلاحات التي شملها القانون (10-01)، والمتعلق بتنظيم المهن المحاسبية الثالث، بما فيها مهنة محافظ الحسابات وربطها بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق في شقها المتعلق بالمدقق وفريق العمل وكذا الشق المتعلق بمكاتب التدقيق، بالإضافة إلى أثرها على عملية الرقابة على جودة عملية التدقيق.

يتكون الاستبيان من قسمين، يتعلق القسم الأول بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة ، أما القسم الثاني فيعالج أثر الإصلاحات على جودة تدقيق الحسابات من خلال أربع محاور، المحور الأول تطرقنا فيه إلى مدى رضا المهنيين على الإصلاحات التي تم اتخاذها وهذا من خلال (35) عبارة تم تقسيمها على (09) أبعاد، أما المحور الثاني فيهتم بمدى تأثير هذه الإصلاحات على عوامل

الجودة والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل، وتم تقسيمه إلى (04) أبعاد على أساس العوامل التي تم تناولها في الجانب النظري وضم هذا المحور (09) عبارات، أما فيما يتعلق بالمحور الثالث والذي يدرس مدى أثر الإصلاحات على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات والمتعلقة بمكاتب التدقيق، وقد تم تقسيمه هو الآخر إلى (04) أبعاد على أساس العوامل التي تم تناولها في الجانب النظري، وضم المحور (09) عبارات.

أما في ما يتعلق بالمحور الرابع، فقد تناول الرقابة على جودة تدقيق الحسابات، سواء ما تعلق بالمكتب أو الجهات الإشرافية المختصة بذلك في الجزائر، وقد تم تقسيم المحور إلى (05) أبعاد ضمت (19) عبارة.

رابعا: ثبات أداة الدراسة

قبل التطبيق العملي للاستبيان تم حساب معامل الثبات له، وذلك بغرض اختبار مدى استقرار الأداة وعدم تناقضها مع نفسها، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وفي نفس الظروف، ولهذا الغرض تم حساب معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للاستبيان، وتم التوصل إلى النتائج التالية، وذلك باستخدام برنامج SPSS،كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-03): معامل الاتساق الداخلي الكلي (ألفا كرونباخ) للإستبيان

عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
71	0.74

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (04-03) نلاحظ بأن معامل الاتساق الداخلي الكلي للاستبيان ألفا كرونباخ يقدر بـ (0.74) وهو أكبر من القيمة 0.5، وهذا مؤشر جيد على ثبات أداة القياس ومناسب للتحليل.

رابعا: اختيار عينة الدراسة وحجمها

اقتصرت الدراسة على مزاولي تدقيق الحسابات في الجزائر، و يتعلق الأمر بمحافظي الحسابات بالدرجة الأولى والخبراء المحاسبين، وقد وقع الاختيار على المهنيين دون غيرهم من المستفيدين من عملية التدقيق والأكاديميين والطلبة في مجال التدقيق والمحاسبين المعتمدين، كونهم يمثلون المجتمع الذي يملك الإلمام الكافي بالتشريعات والقوانين ومدى أثرها على العوامل التي تم التطرق إليها في

محاور الاستبيان، كما يعدون الفئة التي تستهدفها التشريعات المهنية في مجال تدقيق الحسابات باعتبارها المخولة الوحيدة بمزاولة مهام التدقيق.

وقد تم اخذ عينة عشوائية قدرها (54) مهني معتمد، ما بين محافظ حسابات وخبير محاسب من مجموع المهنيين الذين ينشطون بولاية عنابة والذي يقدر عددهم بـ (80) مكتب معتمد بحسب جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتم استرجاع ومعالجة (47) استبيانا، أي ما يعادل (58.75 %) من مجتمع الدراسة.

وقد تم اختيار المهنيين الناشطين بولاية عنابة كعينة لدراسة لعدة أسباب منها عدم إمكانية استقصاء كل مكاتب محافظة الحسابات التي يقدر عددها بـ (2369) مكتب على مستوى الوطن، من بينها (318) مكتب يملك أصحابها الاعتماد في مجال الخبرة المحاسبية، بالإضافة إلى (05) شركات تدقيق ذات طابع معنوي.

الجدول رقم(04-04): الاستبيانات الموزعة والمسترجعة

الاستبيانات	العدد
الاستبيانات الموزعة	54
الاستبيانات المسترجعة	47
الاستبيانات المستثناة	00
الاستبيانات المعتمدة للتحليل الإحصائي	**47**

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على نتائج الاستبيانات المجمعة

رابعا: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

وبغية تحليل البيانات التي تم جمعها ومعالجتها إحصائيا تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية statistical (spss) package for social sciences، من أجل استعمال جملة من الأساليب والمقاييس الإحصائية التالية:

1- حساب معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ للتأكد من مدى ثبات أداة القياس.

2- استخراج التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة في الاستبيان.

3- استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس عبارات الجزء الثاني من الاستبيان بحيث:

✓ فيما يتعلق بالمحور الأول تم التقسيم إلى خمسة اختيارات من أدنى درجة وهي (01) والتي تعبر عن غير راض بشدة إلى أعلى درجة وهي (05) والتي تعبر عن راض بشدة، وذلك على النحو التالي:

- راض بشدة: تعطى له 5 درجات؛
- راض: تعطى له 4 درجات؛
- محايد: تعطى 3 درجات؛
- غير راض: تعطى له 2 درجة؛
- غير راض بشدة: تعطى له 1 درجة.

✓ أما فيما يتعلق ببقية المحاور الثاني والثالث والرابع، فقد تم تقسيمها هي الأخرى على النحو التالي:

- موافق بشدة: تعطى له 5 درجات؛
- موافق: نعطى له 4 درجات؛
- محايد: تعطى له 3 درجات؛
- غير موافق: تعطى له 2 درجة؛
- غير موافق بشدة تعطى له 1 درجة.

وتحسب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى للفئات عن طريق حساب المدى (5-1=4)، ومن ثم تقسيمه على عدد الفئات أي (5/4= 0.8)، ومن ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة وهي الواحد (01)، وصولا إلى أعلى قيمة وهي الخمسة (05)[1] ، وبالتالي يصبح طول الفئات كما يلي:

[1] محمد خير، سليم أبو زيد، **أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية (SPSS)**، دار صفاء، الأردن، 2005، ص 216.

المقياس	المحور الأول	المحور الثاني والثالث والرابع
من [1 - 1.8[	رضا ضعيف جدا	موافقة ضعيفة جدا
من [1.8 - 2.6[	رضا ضعيف	موافقة ضعيفة
من [2.6 - 3.4[	رضا متوسط	موافقة متوسطة
من [3.4 - 4.2[	رضا عال	موافقة عالية
من [4.2 - 5]	رضا عال جدا	موافقة عالية جدا

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على المرجع السابق.

4- وقد استخدام تحليل التباين الأحادي للوقوف على مدى صحة الفرضيات التي تم اعتمادها، باعتباره يستخدم لتفسير الظواهر، بالإضافة إلى استخدام قيمة فيشر الإحصائية.

المطلب الثاني: الخصائص الإحصائية لعيينة الدراسة

يمكننا التحليل الإحصائي للقسم الأول من الاستبيان والمتعلق بالمعلومات الشخصية من التعرف على بعض الخصائص الشخصية لعينة الدراسة، وعلاقة هذه الخصائص بالإجابات التي تمت على الاستبيان.

أولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

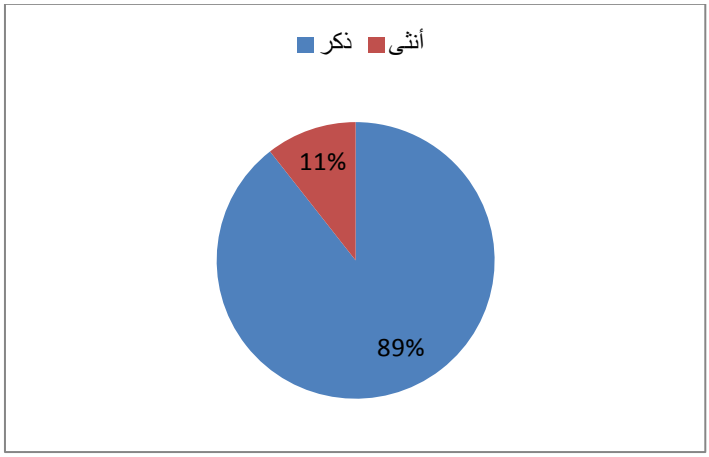
أظهرت النتائج الإحصائية لتوزيع عيينة الدراسة حسب متغير الجنس، على النحو الذي يوضحه كل من الشكل رقم (04-01)، والجدول رقم (04-05).

الجدول رقم (04-05): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	العدد	النسبة %
ذكر	42	89.4
أنثى	05	10.6
المجموع	47	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

الشكل رقم (04-01): الدائرة النسبية لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: تم إعداد الشكل على أساس نتائج الاستبيان

من خلال كل من الجدول رقم (04-05) والشكل رقم (04-01)، يتضح لنا بأن عينة الدراسة تتكون من ما نسبته 89.4 % من الذكور وهو ما يقابل الـ (42) مهنيا الذين شملتهم الدراسة، في حين بلغ عدد الإناث (05) أي ما نسبته 10.6%، وهذه النسبة وإن دلت على شيء فإنما تدل على احتكار هذه المهنة على فئة الذكور بصفة كبيرة، وبالتالي فالنسبة ممثلة لمجتمع الدراسة.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر

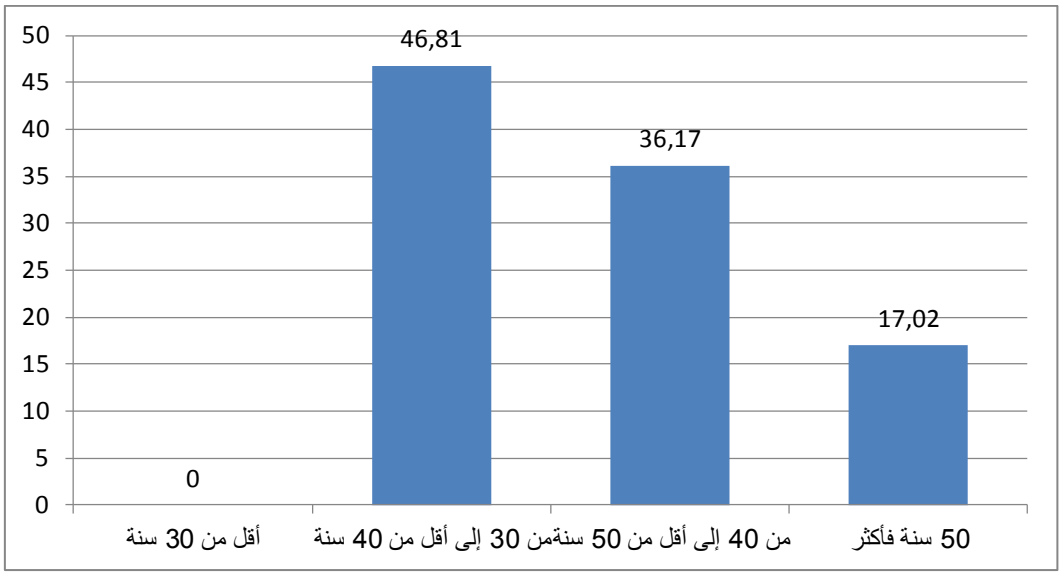
أظهرت النتائج الإحصائية لعينة الدراسة حسب متغير العمر، على النحو الذي يبينه كل من الجدول رقم (04-06)، والشكل رقم (04-02).

الجدول رقم (04-06): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمـــر	العدد	النسبة %
أقل من 30 سنة	00	00
من 30 إلى أقل من 40 سنة	22	46.81
من 40 إلى أقل من 50 سنة	17	36.17
من 50 سنة فأكثر.	08	17.02
المجموع	47	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

الشكل رقم (04-02): الأعمدة البيانية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: تم إعداد الشكل بناءا على نتائج الاستبيان

بناءا على معطيات كل من الجدول رقم (04-06) والشكل رقم (04-02)، يتضح لنا بأن النسبة الأكبر من أفراد العينة تقع أعمارهم ضمن الفئة التي تتراوح أعمارها ما بين (30 إلى أقل من 40 سنة) بنسبة تعادل 46.81 %، أما الفئة التي تقع أعمارهم مابين (40 إلى أقل من 50 سنة) فقد جاءت في المرتبة الثانية بما نسبته 36.17 % ، وتليها الفئة التي تتراوح أعمارهم (من 50 سنة فأكثر) بنسبة 17.02 %، أما الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) فقد كانت منعدمة بسبب تبعات صدور القانون (10-01)، وما صاحبه من وقف استلام ملفات الاعتماد من قبل الجهات الوصية منذ سنة 2010 وإلى غاية اليوم، فيما عدى الملفات التي أودعت قبل إصدار القانون سالف الذكر، وعلى العموم فغالبية العينة المدروسة تتعدى أعمارهم الـ 40 سنة.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

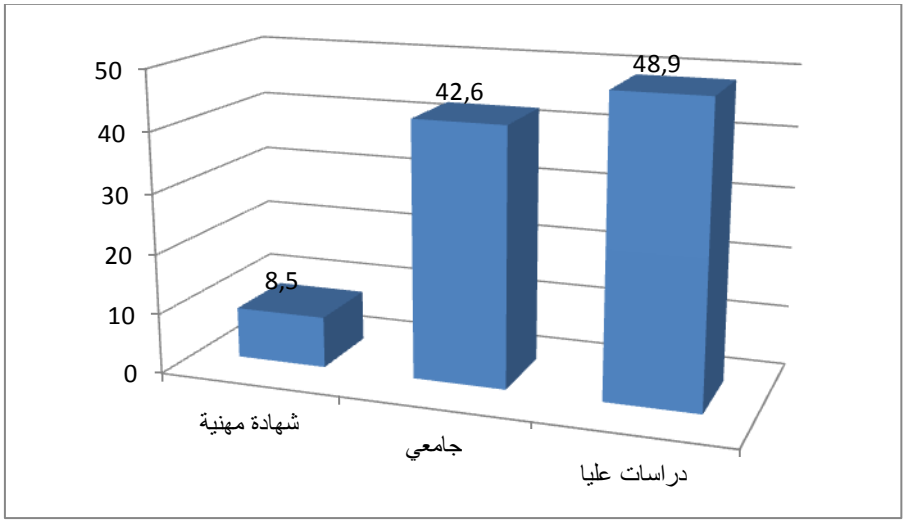
وأوضحت النتائج الإحصائية لتوزيع عينة الدراسة بناءا على المؤهل العلمي المحصل عليه، ما يبرزه كل من الجدول رقم (04-07) والشكل (04-03).

الجدول رقم (04-07): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
شهادة مهنية	04	8.5
جامعي	20	42.6
دراسات عليا	23	48.9
المجموع	47	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا مخرجات الاستبيان

الشكل رقم (04-03): الأعمدة البيانية لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: تم إعداد الشكل على أساس الاستبيان

من خلال كل من الجدول رقم (04-07) و الشكل رقم (04-03) يتبين لنا أن نسبة أفراد العينة معظمهم حاملي لشهادات دراسات عليا بنسبة تقدر بـ 48.9 % بينما حاملي الشهادات الجامعية فقدرت نسبتهم بـ 42.6 % من عينة الدراسة، والنسبة الأقل جاءت من نصيب حاملي الشهادات المهنية بما نسبته 8.5 %.

رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

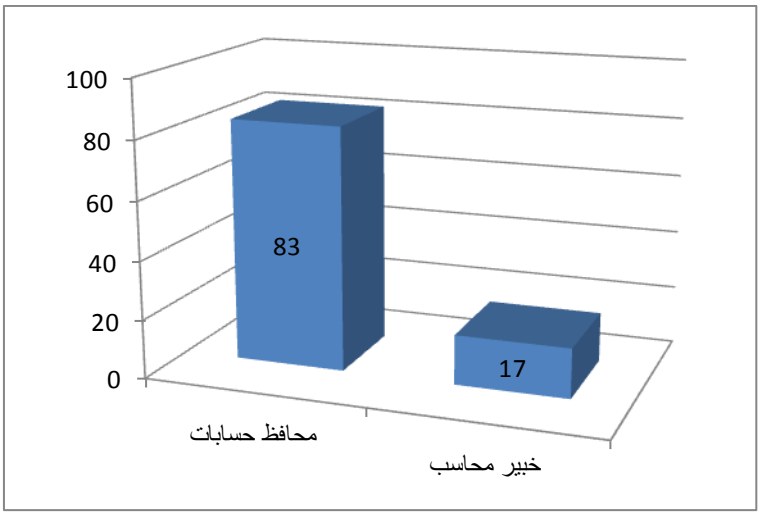
أظهرت النتائج الإحصائية لتوزيع عيينة الدراسة بناءا على متغير الوظيفة التي يتم مزاولتها بناءا على الاعتماد المرخص من قبل الجهات الوصية، وذلك بحسب كل من الجدول رقم (04-08) والشكل رقم (04-04) المواليين.

الجدول رقم (04-08): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة %
محافظ حسابات	39	83
خبير محاسب	08	17
المجموع	47	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

الشكل رقم (04-04): الأعمدة البيانية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الاستبيان.

يتضح من خلال كل من الجدول رقم (04-08) والشكل رقم (04-04)، أن عينة الدراسة تتكون من الوظيفتين اللتين تم استهدافهما من خلال الدراسة، وهما مهني محافظة الحسابات والخبراء المحاسبين باعتبارهما ذوى الصلاحية في ممارسة مهام التدقيق، ويمثل محافظي الحسابات النسبة الأعلى من مجمل العينة بحيث قدرت هذه النسبة بـ 83 %، أما الخبراء المحاسبين فبنسبة تقدر بـ 17% من عينة الدراسة.

وتجدر الإشارة إلى أن عدد المكاتب الحائزة على الاعتماد في ممارسة الخبرة المحاسبية في ولاية عنابة تقدر بـ 11 مكتب من مجمل 80 مكتب للتدقيق في الولاية، أي ما نسبته 13.75 %، وهذا ما يفسر انخفاض نسبتها على مستوى عينة الدراسة.

خامسا: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

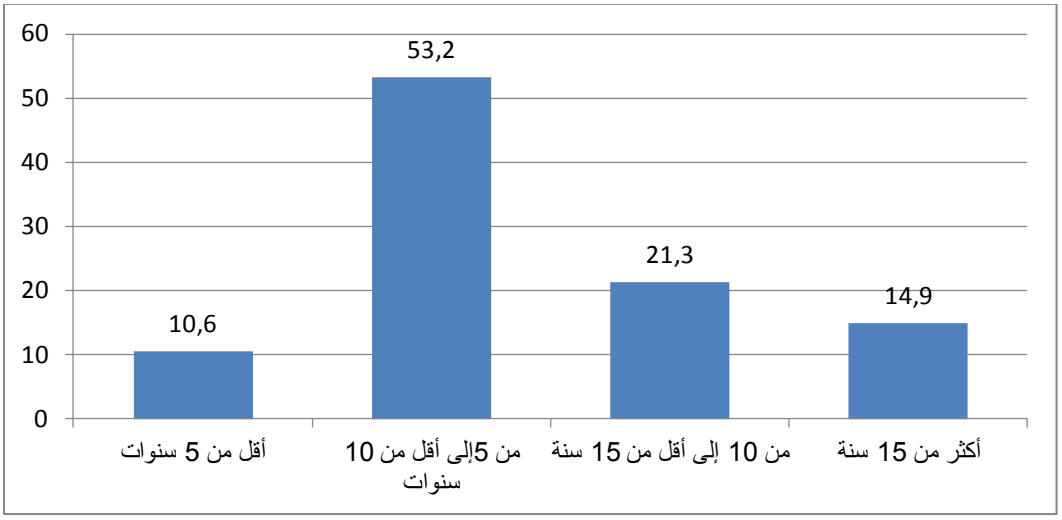
أظهرت النتائج توزيع المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية على النحو المبين في الجدول رقم (04-09) والشكل رقم (04-05).

الجدول رقم (04-09): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

سنوات الخبرة المهنية	العدد	النسبة %
أقل من 05 سنوات	05	10.6
من 05 إلى أقل من 10 سنوات	25	53.2
من 10 إلى أقل من 15 سنة	10	21.3
أكثر من 15 سنة	07	14.9
المجموع	47	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (04-05): الأعمدة البيانية لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الاستبيان.

ما يمكن ملاحظته من خلال كل من الجدول رقم (04-09) والشكل رقم (04-05)، هو أن النسبة الأعلى من حيث عدد سنوات الخبرة لأفرد عينة الدراسة تتراوح بين (05 إلى أقل من 10 سنوات) إذ تقدر بحوالي 53.2 % ، أما ثاني نسبة فتقدر بـ 21.3 % ويتعلق الأمر بذوي الخبرة التي تتراوح بين (10 إلى أقل من 15 سنة) ، وتأتي في المرتبة الثالثة الفئة التي أفراد العينة الذين لهم خبرة تفوق 15 سنة وتقدر بما نسبته 14.9 %، أما الفئة التي لها خبرة مهنية لا تزيد عن 5 سنوات فكانت نسبتهم في حدود 10.6 %.

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المطلب الأول: تحليل النتائج المتعلقة برضا المهنيين على الإصلاحات المتخذة

أولا: بعد لإشراف والتنظيم

الجدول رقم (04-10): المتوسط الحسابي ولانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالإشراف والتنظيم

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الرضا
01	إشراف وزارة المالية على المهن المحاسبية بما فيها مهنة محافظ الحسابات.	2.04	0.50	4	منخفضة
02	فصل المهن المحاسبية الثلاث، وإنشاء غرفة وطنية تعنى بمهنة محافظة	2.70	0.99	3	متوسطة

	الحسابات.				
03	إنشاء الجان متساوية الأعضاء تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة والذي يتولى بدوره مهام الاعتماد والتقييس وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية	2.96	0.95	2	متوسطة
04	ترأس المجلس الوطني للمحاسبة يكون من قبل الوزير المكلف بالمالية.	1.32	0.59	5	منخفضة جدا
05	يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عن طريق الاقتراع السري للمهنيين المعتمدين .	4.09	0.28	1	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**2.52**	**0.39**		**ضعيفة**

جاء البعد الأول بعنوان الأشراف والتنظيم، ويقصد به الهيئات المشرفة على المهنة في إطار التشريع الحالي القائم، بالإضافة إلى إعادة التنظيم التي خضعت لها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، ويعد هذا البعد الأول بالنسبة للإصلاحات التي شملت المهنة، وقد شمل خمس عبارات، وحازت العبارة "يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عن طريق الاقتراع السري للمهنيين المعتمدين"، على المرتبة الأولى من حيث الأهمية بوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.28) حيث كانت أغلب إجابات أفراد العينة بالرضا حول هذا الإجراء المتخذ الذي يعطي ولو شيء من الاستقلالية للمهنيين ويشركهم في تسيير أهم هيئة مهنية بالنسبة لمحافظي الحسابات، وهو ما يفسر انحصار المتوسط الحسابي ضمن مجال الرضا المرتفع.

في حين جاءت في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية العبارة " ترأس المجلس الوطني للمحاسبة يكون من قبل الوزير المكلف بالمالية"، بوسط حسابي (1.32) وانحراف معياري (0.59) والذي يبرز عدم التباين في إجابات أفراد العينة بخصوص عدم رضاهم الشديد بتولي وزير المالية رئاسة أعلى هيئة محاسبية في الجزائر، لما قد ينجر عنه من آثار سلبية على استقلالية المهنة ومصداقيتها، وهو الشيء الذي يفسر اللغط الذي صاحب صدور القانون (10-01)، ومطالبة بعض المهنيين بإعادة مراجعة القانون وتكريس مزيد من الاستقلالية فيما يتعلق بالمهن المحاسبية.

ويظهر من خلال المتوسط العام لإجابات المهنيين المستجوبين عدم رضاهم على تولي السلطة التنفيذية الممثلة في وزارة المالية الإشراف على مهنة حساسة تعد استقلاليتها أهم سماتها، حيث يقدر المتوسط العام للإجابات المبحوثين بـ (2.52) والذي يعبر عن درجة رضا منخفضة تجاه إشراف وزارة المالية على مهنة محافظة الحسابات وعلى اللجان التي تعنى بمنح الاعتماد وتكوين المهنيين والإشراف على رقابة الجودة على أعمالهم، وهو ما يتنافى والمعمول به دوليا، وبانحراف معياري (0.39) يدل على عدم تباين إجابات أفراد العينة تجاه مسألة الإشراف والتنظيم.

ثانيا: بعد الاستقلالية وبذل العناية المهنية

الجدول رقم (04-11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد المتعلق بالاستقلالية وبذل العناية المهنية

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة التوفر
06	تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة.	4.30	0.46	4	مرتفعة جدا
07	تحدد الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات بالاتفاق بينه وبين العميل.	3.77	1.33	6	متوسطة
08	لا يمكن لعدم كفاية الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات بالمقارنة مع حجم العمليات في إطار تنفيذ مهامه أن تؤثر بأي شكل من الأشكال على عدم احترام الاجتهاد المهني.	4.72	0.45	3	مرتفعة جدا
09	عدم إمكانية احتساب أتعاب محافظ الحسابات على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة محل التدقيق.	4.98	0.14	1	مرتفعة جدا
10	إقرار عقوبة الشطب من الجدول الوطني للمهنيين الذين يبدر منهم تصرفات تمس بقواعد أخلاقيات المهنة.	4.17	0.60	5	مرتفعة
11	إلزام محافظ الحسابات بإثبات اكبر قدر من الموضوعية والاستقلالية وتجنب كل ما من شأنه التشكيك في القيم التالية: الكفاءة والعناية المهنية، الموضوعية ، النزاهة والسرية المهنية.	4.89	0.31	2	مرتفعة جدا
	المتوسط العام للإجابات	**4.47**	**0.20**	—	**مرتفعة جدا**

من خلال الجدول رقم (04-11)، فقد جاءت العبارة: " عدم إمكانية احتساب أتعاب محافظ الحسابات على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة محل التدقيق "، في المرتبة الأولى من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.98) يقع ضمن مجال رضا مرتفع جدا، بانحراف معياري (0.14) يبرز شبه إجماع من طرف أفراد العينة عن رضاهم الشديد على إقرار المشرع الجزائري بعدم إمكانية احتساب الأعباء على أساس النتائج المالية للكيان محل التدقيق، لما قد ينجر عنه من تعارض ومبدأ الاستقلالية تجاه منشأة العمل.

وقد جاءت العبارة " تحدد الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات بالاتفاق بينه وبين العميل"، في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3.77) وانحراف معياري قدره (1.33)، و قد يرجع هذا التباين في آراء أفراد العينة إلى اعتبار جزء

من أفراد العينة بأن منح الحرية في تحديد الأتعاب قد يقود بعض المهنيين إلى خفض الأتعاب لاستقطاب أكبر قدر من العملاء في سوق المهنة، وهو الشيء الذي قد يعصف بمصداقية المهنة والمهنيين لدى الجمهور.

ويتضح من الجدول السابق أن ما تم اتخاذه في سبيل دعم الاستقلالية وبذل العناية المهنية قد لاقى رضا كبيرا من قبل مهنيي التدقيق وهذا حسب أراء أفراد العينة حيث قدر المتوسط العام لإجابات الأفراد بـ: (4.47) وهو ضمن مجال الرضا المرتفع، أما الانحراف المعياري لهذا البعد فهو (0.20)، والذي يدل على إجماع أغلبية المهنيين المستجوبين على عبارات هذا البعد ، نظرا لرضاهم عن إلزام المشرع الجزائري للمهنيين بإثبات جملة من القيم الأخلاقية والموضوعية والتحلي بالاجتهاد المهني حتى في ظل انخفاض الأتعاب المحصلة، وهذا دليل على أن المهنيين يلون أهمية بالغة لمتطلبات الاستقلالية ومراعاة بذل العناية المهنية.

ثالثا: البعد المتعلق بإدراج عملية التكوين

الجدول رقم (04-12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد المتعلق بإدراج عملية التكوين

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الرضا
12	اعتماد عملية تكوين لمدة ثلاث (03) سنوات على مستوى معهد التكوين المتخصص التابع لوزارة المالية، بالنسبة للراغبين في مزاولة مهنة محافظ الحسابات .	3.66	0.70	2	مرتفعة
13	الاقتصار على التخصصات المتعلقة بالمالية والمحاسبة والتدقيق، في إمكانية الالتحاق بمعهد التكوين المتخصص بالنسبة لراغبين في مزاولة مهنة محافظ الحسابات.	4.02	1.15	1	مرتفعة
14	حجم وطبيعة المقاييس المنتهجة في تكوين محافظي الحسابات.	3.00	0.83	3	متوسطة
15	الحجم الساعي في عملية تكوين المهنيين الراغبين في مزاولة المهنة.	2.87	0.79	4	متوسطة
	المتوسط العام للإجابات	**3.38**	**0.58**	**—**	**متوسطة**

من خلال الجدول رقم (04-12) يتضح أن عملية التكوين التي تم إدراجها من طرف المشرع الجزائري لكل من يجتاز مسابقة القبول، لم يلقى الرضا الكافي من طرف المهنيين المستجوبين، حيث قدر المتوسط العام للإجابات بـ: (3.38) وهو يأتي ضمن مجال رضا متوسط وبانحراف معياري (0.58).

حيث جاءت العبارة " الاقتصار على التخصصات المتعلقة بالمالية والمحاسبة والتدقيق، في إمكانية الالتحاق بمعهد التكوين المتخصص بالنسبة للراغبين في مزاولة مهنة محافظ الحسابات"، في المرتبة الأولى من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.02)، وانحراف معياري يدل على التباين في أراء المهنيين المستجوبين يقدر بـ (1.15)، ويرجع هذا التباين إلى الخلفيات العلمية التي جاء منها المهنيين فقد أتاح التشريع السابق الذي كان ينظم المهنة ، للعديد من حاملي الشهادات في مختلف التخصصات مزاولة مهنة محافظة الحسابات دون احتكارها على حاملي الشهادات في التخصصات المتعلقة بالمالية والتدقيق والمحاسبة كما هو الحال في الوقت الراهن.

أما عبارة " الحجم الساعي في عملية تكوين المهنيين الراغبين في مزاولة المهنة"، فقد حلت في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (2.87)، وانحراف معياري (0.79)، وهي تدخل ضمن مجال الرضا المتوسط، حيث يرى البعض من أفراد العينة بأن الحجم الساعي للتكوين مبالغ فيه، وقد يؤثر على قدرة استيعاب المتكونين.

رابعا: البعد المتعلق بعملية التربص

الجدول رقم (04-13): المتوسط الحسابي لعبارات البعد المتعلق بعملية التربص

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الرضا
16	إدراج عملية تربص لمدة سنتين (02) قابلة للتمديد على مستوى مكتب معتمد، ومن طرف مهنيين معتمدين ومسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل لمدة سنتين.	4.09	0.28	2	مرتفعة
17	المجلس الوطني للمحاسبة هو المسئول عن تعيين أماكن التربص والمشرفين على كل متربص.	3.32	0.59	5	متوسطة
18	يحدد خمس (05) متربصين كحد أقصى لكل مشرف.	3.87	0.49	4	مرتفعة
19	إلزام المهنيين المشرفين بتقديم كل التسهيلات والتوجيهات للمتربصين.	4.32	0.47	1	مرتفعة جدا
20	إلزام المتربص بإعداد وإرسال تقرير كل سداسي إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، ويتم تأشير التقرير من قبل المشرف عليه.	3.94	0.63	3	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**3.90**	**0.27**	**——**	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-13)، نلاحظ مدى وعي أفراد العينة من المهنيين بضرورة مساعدة المتربصين على إتمام تربصهم على النحو الذي يمكنهم من أخذ كل المعارف العملية والتطبيقية اللازمة، وهو ما يعكس تصدر عبارة " الحجم الساعي في عملية تكوين المهنيين الراغبين في مزاولة المهنة"، المرتبة الأولى من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.32) لتكون ضمن درجة رضا مرتفعة جدا ، وذلك بإجماع أغلب أفراد العينة وهو الشيء الذي يعكسه الانحراف المعياري المقدر بـ (0.47)، أما العبارة التي جاءت في المرتبة الأخيرة من هذا البعد المتعلق بإدراج تربص بعد عملية التكوين على مستوى معهد التكوين المتخصص، هي عبارة " المجلس الوطني للمحاسبة هو المسئول عن تعيين أماكن التربص والمشرفين على كل متربص"، فكانت درجة رضا أفراد عينة الدراسة تقع ضمن المجال المتوسط وهذا بمتوسط حسابي قدره (3.32)، وبانحراف معياري يقدر بـ (0.59.) .

وبالمجمل فأفراد العينة راضون حول عملية التربص المدرجة والتي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة سواء من خلال توجيه المتربصين أو تعيين المشرفين بمتوسط عام للإجابات بلغ (3.90) وبانحراف معياري (0.27)، بحيث يزيد هذا الالتزام من وفاء المشرفين بمهامهم وواجباتهم تجاه المتربصين الذين وجهوا إليهم، وفي هذا الإطار فقد أقر المشرع عقوبات ضد أصحاب المكاتب المشرفين الذين لا يلتزمون باستقبال المتربصين أو منحهم المكافآت المستحقة لهم، وهذا للحد من التعسف الذين كان يمارس على الباحثين عن مكاتب للتربص فيها والحصول على الاعتماد من خلالها.

خامسا: البعد المتعلق بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

الجدول رقم (04-14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد المتعلق بإصدار معايير التدقيق الجزائرية

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الرضا
21	إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA تتوافق ومعايير التدقيق الدولية IAS.	4.02	1.05	1	مرتفعة
22	عدم التبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية من قبل الجهات الوصية في الجزائر.	3.79	0.99	3	مرتفعة
23	إصدار معايير التدقيق الجزائرية على دفعات وعلى فترات متباعدة.	3.98	0.53	2	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**3.92**	**0.73**	**—**	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-14) يظهر جليا وعي المهنيين بضرورة إصدار معايير تحكم الممارسة المهنية في الجزائر، حيث حازت العبارة " إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA تتوافق ومعايير التدقيق الدولية IAS"، على المرتبة الأول من حيث درجة الرضا، بمتوسط حسابي قدره (4.02)، حيث يمكن تفسيره على أن المهنيين الجزائريون راضوان على إصدار معايير جزائرية للتدقيق مستمدة من معايير التدقيق الدولية، بالرغم من التباين الطفيف في الآراء الذي يظهره قيمة الانحراف المعياري والمقدر بـ (1.05)، والذي يظهر أن هناك مهنيين يتطلعون لتبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية بصفة كاملة.

وبالتالي فالمتوسط العام الإجابات الخاصة بهذا البعد فكان بمتوسط حسابي (3.92) يقع ضمن مجال رضا مرتفع وبانحراف معياري قليل التباين عموما، قدره (0.73)، يظهر شبه اتفاق بين آراء أفراد العينة حول الموضوع.

سادسا: البعد المتعلق بمراقبة النوعية

الجدول رقم (04-15): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بمراقبة النوعية

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الرضا
24	إصدار معيار جزائري للتدقيق متعلق برقابة الجودة يتم استقاؤه من معايير التدقيق الدولية.	4.02	0.84	6	مرتفعة
25	إنشاء لجنة لمراقبة النوعية تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة.	4.30	0.50	3	مرتفعة جدا
26	تعنى لجنة مراقبة النوعية بضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات، وإعداد المعايير المتعلقة بكيفية تنظيم المكاتب وتسييرها.	4.34	0.47	2	مرتفعة جدا
27	تضطلع لجنة مراقبة النوعية بضمان نوعية التدقيق الموكلة للمهنيين، بالإضافة إلى إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية الخدمات.	4.30	0.62	4	مرتفعة جدا
28	يتم اختيار المراقبين المكلفين بمهام مراقبة النوعية أو الجودة من ضمن المهنيين المسجلين والمعتمدين.	3.70	0.65	7	مرتفعة
29	تقوم لجنة مراقبة النوعية بتنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.	4.43	0.50	1	مرتفعة جدا
30	محافظ الحسابات ملزم بإبلاغ لجنة مراقبة النوعية بعملية تعيينه للقيام بمهمة تدقيق، في رسالة موصى عليها في الآجال المحددة.	4.19	0.68	5	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**4.21**	**0.27**	**——**	**مرتفعة جدا**

من خلال الجدول رقم (04-15) نلاحظ أن المستوى العام لإجابات أفراد العينة حول البعد المتعلق برقابة النوعية جاءت بمتوسط حسابي قدره (4.21)، يقع ضمن مجال رضا مرتفع جدا، وبانحراف معياري قدره (0.27) يدل على شبه إجماع المهنيين المستجوبين حول رضاهم التام بالإجراءات التي اتخذها المشرع فيما يتعلق برقابة الجودة وبالآليات المتبعة في ذلك والمتعلقة بإنشاء لجنة لرقابة النوعية، وبمختلف المهام التي تضطلع بها هذه اللجنة من متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات، وإعداد المعايير المتعلقة بكيفية تنظيم المكاتب إلى وضع التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية الخدمات، بالإضافة إلى تنظيم الملتقيات حول الجودة والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها، وجاءت هذه العبارة " تقوم لجنة مراقبة النوعية بتنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن"، في المرتبة الأولى من حيث درجة الرضا بمستوى حسابي قدره (4.43)، بحيث يقع ضمن درجة رضا مرتفعة، وبانحراف معياري قدره (0.50) والذي يدل على عدم تباين آراء أفراد العينة تجاه هذا الموضوع.

سابعا: البعد المتعلق بالمعايير الخاصة بالمكاتب

الجدول رقم (04-16): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتعلقة بالمعايير الخاصة بالمكاتب

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة التوفر
31	شروط المساحة فيما يتعلق بالمحل المهني، بحيث لا تقل مساحة المحل المهني عن 50 م^2 ، على أن يخصص ما مساحته 4 م^2 على الأقل لكل مساعد.	3.62	0.96	2	مرتفعة
32	إلزام المهنيين بتجهيز المحل المهني بكل المرافق الصحية والتجهيزات الضرورية وتأمينه بكل الوسائل اللازمة.	4.74	0.44	1	مرتفعة جدا
	المتوسط العام للإجابات	**4.18**	**0.65**	——	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-16)، يظهر لنا رضا المهنيين الذين شملتهم عينة الدراسة حول المعايير التي أقرها المشرع وألزم بها المهنيين على مستوى محل نشاطهم، وخاصة ما تعلق منها بإلزامهم بتوفير مختلف التجهيزات والمرافق الصحية ووسائل التأمين المختلفة، على اعتبارها ضرورية لمزاولة نشاطهم وتضمن لهم أداء المهام بشكل أفضل، وتحافظ على الوثائق الخاصة بالعملاء والتي قد تتسم بالسرية، ومن شأن تلفها أو تعرضها للضياع أن تعرض المهنيين إلى مسائلات قضائية وتدخلهم في نزاعات مع العملاء ،

وقد حظيت هذه العبارة بدرجة رضا مرتفعة جدا، وهو ما يعكسه الوسط الحسابي لهذه العبارة والمقدر بـ (4.74)،و يعززه شبه اتفاق عينة الدراسة حول الموضوع الذي تشمله العبارة وهو ما يظهر من خلال الانحراف المعياري المقدر بـ (0.44).

أما العبارة المتعلقة بشروط المساحة فيما يتعلق بالمحل المهني فبالرغم من المتوسط الحسابي المقدر بـ (3.62) والذي يدخل ضمن مجال الرضا المرتفع إلا أن التباين بين أفراد العينة يظهر جليا من خلال الانحراف المعياري المقدر بـ (0.96)، والذي يرجع إلى عدم توفر مكاتب بعض المهنيين المستجوبين على شروط المساحة التي أقرتها الإصلاحات، وبالتالي أصبح ترك مكاتبهم والانتقال إلى مكاتب تتوفر فيها شروط المساحة المناسبة قد يؤثر على حجم التعاملات وعلى إمكانية وصول العملاء إلى مقراتهم الجديدة، وهناك من المهنيين من لا يرى ضرورة لمثل هذه الشروط المتعلقة بالمساحة مدام أن محافظ الحسابات يكون غالبا خارج المكتب.

وقد قدر المتوسط العام لعبارات هذا البعد بـ (4.18) ، وبانحراف معياري لهذه العبارات قدره (0.65) والذي يدل على عدم تباين أراء العينة حول الموضوع.

سابعا: البعد المتعلق بمعايير التقرير

الجدول رقم (04-17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بمعايير التقارير

	معايير التقارير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة التوفر
33	أشكال ومعايير تقارير محافظ الحسابات ومحتواها، والتي حددتها المادة 25 من القانون 10-01، والمرسوم التنفيذي رقم 11-202، والقرار المؤرخ في 2013/06/24.	4.45	0.65	1	مرتفعة جدا
34	يتم تسليم التقارير من قبل محافظ الحسابات في مقر الكيان المدقق، قبل 15 يوم من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة.	3.94	0.24	2	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**4.19**	**0.36**	——	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-17) يتضح أن إقرار المجلس الوطني لمعايير خاصة بمحتوى وأشكال التقارير وطرق تسليمها قد لاقى رضا أفراد العينة من المهنيين وهو الأمر الذي يبرز من خلال المتوسط العام لإجابات المتعلقة بعبارات هذا البعد والذي جاء بمقدار (4.19)، على اعتبار أن تقارير محافظي الحسابات ستصبح أكثر إلماما وأكثر وضوحا بالنسبة للمستخدمين، وسيعزز من

مصداقية التقارير، ويجعل عملية اتخاذ القرارات أكثر رشدا بالنسبة لمستخدميها، ومن خلال الانحراف المعياري الخاص بالعبارات (0.36) والذي يدل عن عدم تباين أفراد العينة حول الموضوع.

تاسعا: فتح سوق المهنة لمكاتب التدقيق الأجنبية

الجدول رقم (04-18): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد المتعلق بفتح سوق المهنة للمكاتب الأجنبية

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الرضا
35	منح الاعتماد للمكاتب الأجنبية وخاصة الكبرى منها، للفتح فروع لها و مزاولة المهنة في الجزائر .	1.87	0.67	1	منخفضة
	المتوسط العام للإجابات	**1.87**	**0.67**	**——**	**منخفضة**
	المتوسط العام للمتغير المستقل	**3.64**	**0.21**	**——**	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-18)، يتضح أن منح الاعتماد لمكاتب تدقيق أجنبية أو الترخيص لها بفتح فروع لها في الجزائر صاحبه عدم رض من قبل المهنيين الذين شملتهم الدراسة، حيث كان المتوسط العام للإجابات بمقدار (1.87)، حيث يقع ضمن مجال درجة الرضا المنخفضة، وهو ما يفسره الحركات التي نظمها العديد من المهنيين غداة صدور القانون 10-01، ومطالبتهم بمنع منح التراخيص للأجانب لمزاولة المهنة في الجزائر.

المطلب الثاني: تحليل العبارات المتعلقة بأثر الإصلاحات على جودة التدقيق والرقابة عليها

أولا: أثر الإصلاحات على عوامل الجودة المتعلقة بالمدقق وفريق العمل

1- البعد المتعلق بالكفاءة والتأهيل العلمي

الجدول رقم (04-19): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلق بالكفاءة والتأهيل العلمي

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
36	من شأن عملية التكوين أن تزود محافظي الحسابات بالمهارات الشخصية التي تمكنه من إبداء رأيه.	3.89	0.42	2	مرتفعة
37	من شأن برنامج التكوين المدرج تزويد المهنيين بالتأهيل العلمي	4.23	0.56	1	مرتفعة

	والتحصيل الدراسي الكافي في المحاسبة والتدقيق والعلوم الأخرى ذات العلاقة.				جدا
المتوسط العام للإجابات		**4.06**	**0.37**	**——**	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-19) يظهر لنا بأن آراء أفراد العينة من المهنيين تجاه مدى موافقتهم حول تأثير عملية التكوين على تزويد المهنيين من محافظي الحسابات بالمهارات الشخصية التي تمكنهم من إبداء آرائهم في القوائم المالية بكل سهولة، كما كانت آراؤهم غير متباينة فيما يخص أثر برنامج التكوين والمقاييس التي تم تبنيها خلال مراحل عملية التكوين والتي حددها المجلس الوطني للمحاسبة، على الرفع من التأهيل العلمي والتحصيل الدراسي الكافي في كل من المحاسبة والتدقيق والعلوم الأخرى كالإحصاء وتكنولوجيا المعلومات وغيرها، وهو الشيء الذي يعكسه المتوسط العام للإجابات المبحوثين من المهنيين والمقدر بـ (4.06) وبانحراف معياري قدره (0.37) يدل على عدم تباين الأفراد المستجوبين في هذا الشأن.

2- البعد المتعلق بالموضوعية والحياد

الجدول رقم (04-20): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالموضوعية والحياد

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
38	من شأن العقوبات الجزائية والمالية المتخذة أن تعزز من تحلي محافظي الحسابات بحياد وموضوعية أكثر في أداء عملية التدقيق، ومراعاة متطلبات النزاهة في أداء المهام الموكلة إليهم.	3.70	0.65	2	مرتفعة
39	الالتزام بالمعايير الصادرة عن الجهات الوصية تقلص الفجوة بين توقعات الزبائن ومخرجات عملية التدقيق.	3.53	0.58	3	مرتفعة
40	عدم ربط الأتعاب بالنتيجة المالية لمنشأة العميل تجعل محافظ الحسابات يتجرد من أية مصلحة عند أدائه لمهامه أو عند إبداء رأيه في القوائم المالية.	3.72	0.45	1	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**3.65**	**0.31**	**——**	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-20)، يتضح بأن التشريع الحالي المنظم لمهنة محافظة الحسابات يعمل على تعزيز قيم الموضوعية والحياد الذي يتطلبه الأداء الجيد الذي يتناسب وتطلعات المستخدمين لتقارير هؤلاء المهنيين، حيث يقدر المتوسط العام لآراء

المهنيين الذين شملتهم الدراسة بـ (3.65) وهو يترجم درجة الموافق المرتفعة، أما الانحراف المعياري العام لعبارات هذا البعد فقدر بـ (0.31)، والذي يدل على عدم التباين في الآراء بين المهنيين المستجوبين حول أثر العقوبات المقررة في إطار الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01، بالإضافة إلى مراعاتهم لمدى التأثير الإيجابي الذي قد ينجر عن التقيد بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة على خدمة الأهداف التي وجدة المهنة لأجلها وهي حماية حقوق كل الأطراف في الحياة الاقتصادية.

3- البعد المتعلق بالخبرة المهنية

الجدول رقم (04-21): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالخبرة المهنية

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
41	إشراف مهنيين ذوي خبرة على المتربصين ، من شأنه تطوير المعارف التطبيقية لهؤلاء المتربصين.	4.70	0.50	1	مرتفعة جدا
42	إشراك المتربصين في مهام تدقيق رسمية من قبل المشرفين على التربص يعزز مستوى الخبرة لديهم.	4.71	0.50	2	مرتفعة جدا
	المتوسط العام للإجابات	**4.70**	**0.41**	——	**مرتفعة جدا**

من خلال الجدول رقم (04-21)، الذي يوضح بأن المتوسط العام للإجابات المهنيين المستجوبين يقدر بـ (4.70) والذي يقع ضمن درجة موافقة مرتفعة جدا، وبانحراف معياري لمجمل العبارات قدر بـ (0.41) والذي يظهر عدم تباين آراء المهنيين حول مدى أثر إشراف المهنيين المعتمدين والذين يملكون خبرة مهنية في مجال التدقيق ، على تطوير المعارف التطبيقية للمتربصين، التي لن يحصلوا عليها من خلال عملية التكوين النظرية، والتي يمكن اعتبارها تكملة لعملية التكوين التي تسبق فترة التربص.

ويعتبر التربص على مستوى المكاتب المعتمدة، والمشاركة في مهام تدقيق برفقة مشرفين متمرسين من أهم العوامل التي تعزز مستوى الخبرة لهؤلاء المتربصين، في التعامل مع المسائل المعقدة والمشاكل التي قد تطرأ أثناء القيام بمهام التدقيق الموكلة للمكاتب التي يتمون تربصهم بها، والاستفادة من التجربة والخطأ، لأن المتربص يعلم بأنه متابع من قبل مشرف بإمكانه تدارك الأخطاء والهفوات التي قد يقع فيها المتربص.

4- البعد المتعلق بالتدريب المستمر

الجدول رقم (04-22): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلق بالتدريب المستمر

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة التوفر
43	طبيعة الإلزام التي تتميز بها القوانين والتشريعات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، تملي على المهنيين ضرورة الإطلاع المستمر على ما يستجد من الإصدارات أو التعليمات التي يجب عليهم تطبيقها والتقيد بها.	3.94	0.24	2	مرتفعة
44	مشاركة محافظي الحسابات في الملتقيات والتظاهرات التي يتم تنظيمها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، والتي تتعلق بالمهنة من شأنها أن تبقيهم على إطلاع بما يستجد من تطورات في مجال المحاسبة والتدقيق وأنشطة أعمال المنشآت.	4.09	0.65	1	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**4.01**	**0.38**	**——**	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-22) يتضح أن المهنيين المستجوبين موافقون بدرجة مرتفعة حول طبيعة الإلزام وما يقتضيه من التزامات من قبل المهنيين تجاه هذه التعليمات والقوانين سيجعل منهم دائمي الحرص على ما يستجد من نصوص قانونية أو التعليمات المنظمة للمهنة، خاصة مع توفر موقع الكتروني خاص بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يمكن التواصل من خلاله مع المهنيين أو العكس.

وكذلك هو الشأن بالنسبة للعبارة " مشاركة محافظي الحسابات في الملتقيات والتظاهرات التي يتم تنظيمها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، والتي تتعلق بالمهنة من شأنها أن تبقيهم على إطلاع بما يستجد من تطورات في مجال المحاسبة والتدقيق وأنشطة أعمال المنشآت " والتي جاءت في المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.09)، وبانحراف معياري قدره (0.65)، والتي يرى من خلالها المهنيين المستجوبين بأن الملتقيات والتظاهرات التي ينظمها المجلس الوطني للمحاسبة خاصة ما يدخل منها في إطار مهام التقييس المحاسبي، ستجعل المهنيين على إطلاع بما يستجد من تطورات في مجال المحاسبة والتدقيق، وفي ذات الإطار كان الاتجاه العام لآراء المستجوبين، بمتوسط عام قدره (4.01)، وبانحراف معياري قدره (0.38) .

ثالثا: أثر الإصلاحات على العوامل المؤثرة على الجودة والمتعلقة بمكاتب التدقيق

1- البعد المتعلق بحجم وسمعة المكتب

الجدول رقم (04-23): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بحجم وسمعة المكتب

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
45	المعايير الخاصة بمكاتب التدقيق سيعمل على توفير المجال والمناخ المناسبين لتدريب موظفيها.	2.83	0.76	3	متوسطة
46	من شأن العقوبات التي تم إقرارها في إطار القانون (10-01) أن تعزز من عدم رضوخ محافظي الحسابات لضغوطات الزبائن على حساب سمعة المكتب، من أجل الحفاظ على العملاء أو توسيع نطاق الحصة السوقية في سوق المهنة.	3.72	0.80	1	مرتفعة
47	مزاولة مكاتب التدقيق الكبرى المهنة في الجزائر من شأنه تحفيز محافظي الحسابات المحليين للارتباط أو الاندماج مع هذه المكاتب التي تمتلك سمعة وشهرة عالمية.	2.74	0.64	4	متوسطة
48	إعادة تنظيم المهنة وفق إطار التشريع الحالي من شأنه إكساب مكاتب التدقيق الجزائرية القدرة على المنافسة في ظل سعي الجزائر لعولمة المهنة.	3.30	0.88	2	متوسطة
	المتوسط العام للإجابات	**3.14**	**0.51**	ـــــ	**متوسطة**

من خلال الجدول رقم (04-23) يمكن الحكم على مدى تأثير الإصلاحات المتخذة على تعزيز حجم وسمعة مكاتب محافظة الحسابات على اعتبارها من بين العوامل التي أثبتت الدراسات تأثيرها على جودة أداء عملية التدقيق، ويعكس هذا الحكم المتوسط العام لإجابات المهنيين المستجوبين المقدر بـ (3.14)، والانحراف المعياري (0.51)، حيث كانت معظم الإجابات بمحايد.

وقد جاءت العبارة "من شأن العقوبات التي تم إقرارها في إطار القانون (10-01) أن تعزز من عدم رضوخ محافظي الحسابات لضغوطات الزبائن على حساب سمعة المكتب، من أجل الحفاظ على العملاء أو توسيع نطاق الحصة السوقية في سوق المهنة"، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.72)، وانحراف معياري (0.80)، وهو يعكس درجة موافقة مرتفعة من قبل آراء عينة الدراسة من المهنيين حول مدى فعالية العقوبات التي أقرها القانون (10-01) التي قد تصل لدرجة الشطب من الجدول الوطني

للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وسحب بطاقة الاعتماد من المخالفين، بالإضافة إلى ما يصاحبه من عقوبات مالية، على التزام المهنيين بعدم الرضوخ لأي ضغوطات من شانها التأثير بأي شكل على مجريات أو نتائج عملية التدقيق.

أما العبارة التي جاءت في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الأهمية، فكانت العبارة " مزاولة مكاتب التدقيق الكبرى المهنة في الجزائر من شأنه تحفيز محافظي الحسابات المحليين للارتباط أو الاندماج مع هذه المكاتب التي تمتلك سمعة وشهرة عالمية"، بمتوسط حسابي (2.74)، يقع ضمن مجال الموافقة المتوسطة، وبانحراف معياري (0.64)، مما يدل على عدم تباين آراء أفراد العينة حول الموضوع المتعلق، بإمكانية تحفيز وجود فروع لمكاتب التدقيق العالمية الكبرى في الجزائر، محاولة المكاتب المحلية الاندماج معه للاستفادة من شهرته العالمية ومن الإمكانيات التقنية والتكنولوجية لمثل هذه المكاتب، كما هو الشأن بالنسبة لأحد مكاتب التدقيق الكبرى الذي ينشط له فرع في الجزائر ويتعلق الأمر بـ (DELOITTE). بحيث أن عديد الدراسات التي تناولت جودة التدقيق اقترحت ضرورة الاندماج مع المكاتب العالمية للاستفادة من الخبرة الكبيرة لهذه المكاتب والسمعة الجيدة لها، خاصة في مجال الجودة وأنظمة الجودة المطبقة بها.

2- البعد المتعلق بالتخصص المهني في الصناعة التي ينتمي لها العميل

الجدول رقم (04-24): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالتخصص المهني

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
49	عولمة المهنة وفتح سوق المهنة للمكاتب الأجنبية سيحفز المكاتب الجزائرية على التخصص في تدقيق قطاع معين، لتحسين القدرات المهنية والرفع من تنافسية مكتب التدقيق.	2.85	0.58	1	متوسطة
	المتوسط العام للإجابات	**2.85**	**0.58**	**——**	**متوسطة**

من خلال الجدول رقم (04-24) يمكن أن المهنيين الذين تناولتهم الدراسة كانوا غير متأكدين من مدى تأثير فتح سوق المهنة للمكاتب الأجنبية على ضرورة التوجه نحو التخصص القطاعي في التدقيق، من أجل الحصول على فرص تنافسية أكثر بالنسبة للمكاتب المحلية، كتخصص بعض المكاتب في تدقيق حسابات القطاع المصرفي، أو القطاع الإنتاجي، أو التجاري، مما

يساعدهم على التفرغ للتطور في مجال معين دون غيره، وقد جاء كل من المتوسط العام للإجابات بمقدار (2.85)، وبانحراف معياري (0.58).

3- البعد المتعلق بأتعاب التدقيق

الجدول رقم (04-25): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بأتعاب التدقيق

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
50	إعطاء الحرية لمحافظ الحسابات لتحديد الأتعاب بالاتفاق بينه وبين العميل من شأنها أن تجعلها تتناسب والخدمات المقدمة للعملاء.	3.94	0.32	1	مرتفعة
51	تحديد الأتعاب بالاتفاق بين العميل ومحافظ الحسابات، سيحد من بحث هذا الأخير عن مداخيل إضافية لدى العميل، من خلاف تقديم الخدمات بخلاف التدقيق كتقديم الاستشارات.	3.34	0.96	2	متوسطة
	المتوسط العام للإجابات	**3.63**	**0.56**	——	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-25) يتضح بأن أفراد العينة من المهنيين يرون بأن الإصلاحات المتعلقة بالأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات والتي جاءت في مجملها في مدونة أخلاقيات المهنة لسنة 2015، قد تجعلها تتناسب والجهود التي يبذلها محافظ الحسابات مما قد يجعل هذا الأخير يبذل العناية المهنية اللازمة، هذا وقد جاء المتوسط الحسابي لهذه العبارة بمقدار (3.94)، وبانحراف معياري قدره (0.32) وهو دليل على عدم تباين آراء أفرد العينة حول الموضوع.

أما العبارة " تحديد الأتعاب بالاتفاق بين العميل ومحافظ الحسابات، سيحد من بحث هذا الأخير عن مداخيل إضافية لدى العميل، من خلاف تقديم الخدمات بخلاف التدقيق كالاستشارات " فقد جاءت بوسط حسابي (3.34) والذي يقع ضمن مجال موافقة متوسطة ، بحث أن أغلب الإجابات جاءت بمحايد، وربما يفسر هذا بمدى الأهمية التي يوليها المهنيين لمداخيل الاستشارات للعملاء، والتي قد تمس باستقلالية المدقق تجاه العميل، وبانحراف معياري قدره (0.96).

4- البعد المتعلق بالتواصل الجيد مع العملاء

الجدول رقم (04-26): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالتواصل الجيد مع العملاء

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة التوفر
52	تعمل مكاتب التدقيق على تأطير موظفيها فيما يتعلق بالتواصل الجيد مع موظفي منشأة العميل.	3.91	0.40	2	مرتفعة
53	مراعاة مبدأ السر المهني تجاه العميل وموظفيه تجعله أكثر تعاوننا.	4.06	0.32	1	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**3.98**	**0.28**	——	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-26) يتضح بأن مكاتب التدقيق تعمل على حث الموظفين التابعين لها بضرورة التواصل الجيد مع العملاء وإبقائهم على إطلاع بحسب ما جاءت به المادة 04 من قانون أخلاقيات المهنة الصادرة عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما ينبغي على المهنيين احترام مبدأ السر المهني تجاه العميل، سواء بالنسبة للمهنيين أو المتربصين، وكل ذلك من شأنه أن يجعل موظفي العميل يتعاونون في تقديم المعلومات لمحافظي الحسابات، التي قد لايصل إليها من هم أكثر منه خبرة، وقد جاء المتوسط الحسابي العام لإجابات هذا البعد بمقدار (3.98) ويقع ضمن مجال موافقة مرتفعة وبانحراف معياري يدل على آراء عديمة التباين بقيمة (0.28).

رابعا: أثر الإصلاحات على مقومات رقابة الجودة على أعمال التدقيق

1- البعد المتعلق بمسؤوليات محافظي الحسابات تجاه جودة التدقيق

الجدول رقم (04-27): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بمسؤولية محافظي الحسابات تجاه جودة التدقيق

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
54	يلتزم محافظي الحسابات بوضع سياسات وإجراءات خاصة بالجودة داخل المكاتب.	3.85	0.36	1	مرتفعة
55	تتوفر مكاتب محافظي الحسابات على أنظمة داخلية لرقابة الجودة.	2.89	0.42	2	متوسطة
56	تراعي مكاتب محافظي الحسابات توفر الموارد الكافية لتطوير وتوثيق	2.72	0.54	3	متوسطة

	ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.				
المتوسط العام للإجابات		**3.15**	**0.41**	**——**	**متوسطة**

من خلال الجدول رقم (04-27) يظهر بأن العبارة " يلتزم محافظي الحسابات بوضع سياسات وإجراءات خاصة بالجودة داخل المكاتب"، جاءت في المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية بوسط حسابي قدره (3.85)، يدل على أن أغلب آراء المهنيين جاءت بالموافقة المرتفعة وبانحراف معياري (0.36) يدل على عدم التباين في الآراء حول الموضوع.

أما العبارة التي جاءت في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية فكانت بمتوسط حسابي قدره (2.72) وهذا يدل على أن أغلب الآراء جاءت بموافقة متوسطة أو ضعيفة، وبانحراف معياري (0.54)، وهو نفس السياق التي جاء فيه المتوسط العام للعبارات حيث يقدر بـ (3.15) يدل على موافقة متوسطة، وبانحراف معياري يدل على عدم التباين مقداره (0.41).

2- البعد المتعلق بالالتزام بمبادئ وآداب سلوك المهنة

الجدول رقم (04-28):المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالالتزام بمبادئ وآداب سلوك المهنة

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة التوفر
57	يتم تصميم سياسات وإجراءات لرقابة الجودة تعمل على إلزام موظفي المكتب بالامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، من نزاهة وموضوعية، الكفاءة، السرية والسلوك المهني.	3.64	0.60	1	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**3.64**	**0.60**	**——**	**مرتفعة**

الجدول رقم (04-28) يتضح من خلاله بأن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن مكاتب التدقيق تلتزم بتصميم سياسات وإجراءات للوقوف على مدى التزام موظفيها بمتطلبات السلوك الأخلاقي، كالنزاهة والموضوعية والكفاءة وغيرها وهو ما يعبر عنه المتوسط الحسابي المقدر بـ (3.64) والانحراف المعيار المقدر بـ (0.60).

وفي ذات الصدد فقد ألزمت مدونة أخلاقيات المهنة لسنة 2015، في المادة (02) من الجزء المتعلق بالتزامات محافظي الحسابات، أن هذا الأخير ملزم بإثبات أكبر قدر من الموضوعية والكفاءة والعناية المهنية بالإضافة إلى النزاهة والسرية والسلوك

المهني وتجنب كل ما من شأنه التشكيك في هذه القيم وهي نفس القيم التي دعا لها المعيار الدولي لرقابة الجودة وحث على الالتزام بها.

3- البعد المتعلق بالموارد البشرية.

الجدول رقم (04-29): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالموارد البشرية

	الموارد البشرية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة التوفر
58	يتم إعداد توقعات لاحتياجات المكتب من اليد العاملة، من أجل تحديد أي نقص نحتمل.	3.64	0.73	2	مرتفعة
59	يتم إتباع إجراءات ومعايير التوظيف المعمول بها، لانتقاء موظفي مكاتب محافظي الحسابات.	3.49	0.58	3	مرتفعة
60	يتم مراعاة مستوى معين من الكفاءة أثناء عملية التوظيف.	3.83	0.63	1	مرتفعة
61	يتم وضع سياسات وإجراءات داخل مكاتب محافظي الحسابات لتزويدها بتأكيد معقول حول توفرها على العدد الكافي من الموظفين المؤهلين، ومدى التزامهم بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم.	3.17	0.48	4	متوسطة
	المتوسط العام للإجابات	**3.53**	**0.41**	**——**	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-29) يتضح أن مكاتب محافظي الحسابات لها وعي بضرورة توظيف أفراد ذوي كفاءة ، بالمستوى الذي يحقق حاجة المكتب ويسمح له بالوفاء بالتزاماته تجاه عملائه، وهو ما يعكسه المتوسط العام للعبارات الذي يقدر (3.53) والذي يقع ضمن درجة الموافقة المرتفعة، والذي يدل على أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على موضوع البعد ، وهذا بانحراف معياري يساوي (0.41) يدل على عدم تباين آرائهم.

4- البعد المتعلق بتوزيع المهام على أفراد تتوفر فيهم الكفاءة المهنية المطلوبة

الجدول رقم (04-30): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بتوزيع المهام على أفراد تتوفر فيهم الكفاء المهنية المطلوبة

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
62	يتمتع موظفي مكاتب محافظة الحسابات بالفهم الكافي للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.	3.91	0.35	1	مرتفعة
63	يمتلك الموظفين داخل المكاتب الخبرة العملية في المهام التي تتسم بطبيعتها المعقدة.	3.85	0.36	2	مرتفعة
64	يمتلك موظفي المكاتب الخبرة الفنية، بما في ذلك المعرفة في تكنولوجيا المعلومات وفي مجال القطاعات التي ينشط فيها العميل.	3.79	0.46	3	مرتفعة
65	الموظفين لهم الفهم الكافي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة داخل المكتب.	3.51	0.54	4	مرتفعة
	المتوسط العام للإجابات	**3.76**	**0.25**	——	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-30) يظهر بأن إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى التزام محافظي الحسابات بتفويض وتوزيع المهام على الموظفين الذين تتوفر فيهم الكفاءة المهنية ولهم القدرات والمعارف التي تؤهلهم لذلك، كانت أغلبها تصب في إطار الموافقة المرتفعة، وهذا ما تعكسه المتوسطات الحسابية لجل عبارات هذا البعد، وكذلك المتوسط العام للإجابات الذي يقدر بـ (3.76) وبانحراف معياري يدل على شبه إجماع تجاه هذا الموافقة على هذا الموضوع قدره (0.25).

5- البعد المتعلق بالمتابعة والإشراف لضمان الجودة في الأداء

الجدول رقم (04-31): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بالمتابعة والإشراف لضمان الجودة في الأداء

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	درجة الموافقة
66	يراعي محافظي الحسابات عملية تقييم نظام رقابة الجودة على مستوى المكتب من خلال فحص مجموعة من المهام التي تم أداؤها من قبل	2.36	0.56	6	منخفضة

	المساعدين للوقوف على مدى كفاءة وفعالية هذا النظام.				
67	إنشاء لجنة لمراقبة النوعية سيسهم في ترسيخ أكبر لمفهوم الجودة داخل المكاتب من خلال المهام الموكلة لهذه اللجنة.	3.94	0.38	2	مرتفعة
68	اضطلاع لجنة مراقبة النوعية بعملية متابعة تنفيذ التوصيات والمقترحات بشأن التحسينات المستمرة في مكاتب التدقيق سيعزز من جودة أداء هذه المكاتب.	3.68	0.47	3	مرتفعة
69	من شأن لجنة مراقبة النوعية باعتبارها الهيئة المشرفة على رقابة جودة تدقيق الحسابات، وضع السياسات الإجراءات الكفيلة بضمان احترام قواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة.	3.64	0.48	4	مرتفعة
70	ستهم لجنة مراقبة النوعية في وضع نظم داخلية للرقابة على جودة عمل موظفي مكاتب محافظة الحسابات.	3.04	0.20	5	متوسطة
71	إصدار معيار جزائري لرقابة الجودة من شأنه زيادة فعالية الرقابة على جودة التدقيق على مستوى مكاتب محافظي الحسابات.	3.96	0.65	1	مرتفعة
المتوسط العام للإجابات		**3.43**	**0.22**	——	**مرتفعة**
المتوسط العام لإجابات المتغير التابع		**3.66**	**0.20**	——	**مرتفعة**

من خلال الجدول رقم (04-31) نلاحظ بان العبارة التي جاءت في المرتبة الأول من حيث درجة الأهمية هي العبارة " إصدار معيار جزائري لرقابة الجودة من شأنه زيادة فعالية الرقابة على جودة التدقيق على مستوى مكاتب محافظي الحسابات" بمتوسط حسابي قدره (3.96) وانحراف معياري قدره (0.65)، ويدل ذلك على أن أغلب آراء عينة الدراسة كانت بالموافقة المرتفعة، ويرون بأن إصدار معيار للتدقيق متعلق برقابة الجودة مستمد من معايير التدقيق الدولية سيدفع بمكاتب محافظي الحسابات للالتزام أكثر تجاه موضوع الجودة والرقابة عليها.

أما العبارة الأخيرة من حيث الأهمية في هذا البعد فكانت " يراعي محافظي الحسابات عملية تقييم نظام رقابة الجودة على مستوى المكتب من خلال فحص مجموعة من المهام التي تم أداؤها من قبل المساعدين للوقوف على مدى كفاءة وفعالية هذا النظام"، والتي جاءت بمتوسط حسابي قدره (2.36) وبانحراف معياري يساوي (0.56) ، وهو دليل على أن أغلبية إجابات أفراد العينة كانت بعدم الموافقة وهو ما يعززه قيمة الانحراف المعيار السابقة حول الموضوع .

وعلى العموم فقد كان المتوسط العام لإجابات العبارات بمقدار (3.43)، وهو يقع ضمن مجال موافقة مرتفعة وهذا نظرا لموافقتهم على بقية العبارات المتعلقة بدور لجنة مراقبة النوعية في عملية المتابعة والإشراف تجاه جودة أداء محافظي الحسابات، ومدى فعالية هذه اللجنة في ترسيخ قيم وأخلاقيات مهنة التدقيق.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى اختبار فرضيات الدراسة والمتعلقة بمدى وجود أثر للإصلاحات التي عرفتها مهنة محافظ الحسابات على جودة عملية تدقيق الحسابات وهذا من وجهة نظر أصحاب المهنة.

الفرضية الأولى: لا توجد موافقة ذات دلالة إحصائية حول رضا أفراد العينة بالإصلاحات التي عرفتها مهنة محافظة الحسابات.

وللتأكد من من صحة الفرضية فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على اختبار (T) للعينة الواحدة، T- test pour échantillon unique .

وقد جاءت النتائج على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04-32): نتائج التحليل اختبار (T) للعينة الواحدة للوقوف على مدى رضا المهنيين بالإصلاحات المتخذة

المتغير	الوسط الحسابي	إحصاء (T)	مستوى الدلالة	القرار
الإصلاحات المتخذة في إطار القانون (01-10)	3.64	20.821	0.000	نرفض H0 ونقبل H1

من خلال الجدول رقم (04-32)، نلاحظ أن مستوى الدلالة المقدرة بـ (0.000) والتي هي أقل من مستو المعنوية ($\alpha \leq$ 0.05) وبالتالي توجد موافقة ذات دلالة إحصائية حول رضا أفراد عينة الدراسة عن الإصلاحات التي تم اتخاذها فيما يتعلق بمهنة محافظ الحسابات.

الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل.

وقد تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال تحليل التباين الأحادي one way (ANOVA) ، وقد جاءت النتائج كما هو الحال في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04-33): نتائج التحليل الأحادي لأثر الإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل.

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التفسير	إحصاء الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل	0.649	0.421	2.985	0.009	نرفض H0 ونقبل H1

من خلال الجدول رقم (04-33) ، ومن خلال ملاحظة قيمة مستوى الدلالة التي تقدر بـ (0.009)، والتي هي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم (H0) التي تقول بعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل، ونقبل الفرضية البديلة (H1)، على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات على عوامل الجودة المتعلقة بالمدقق وفريق العمل.

الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق.

وقد تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال تحليل التباين الأحادي one way (ANOVA) ، وقد جاءت النتائج كما هو الحال في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04-34):نتائج التحليل الأحادي لأثر الإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق.

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التفسير	إحصاء الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق	0.788	0.621	6.735	0.000	نرفض H0 ونقبل H1

من خلال الجدول رقم (04-34)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.000)، والتي هي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم (H0) التي تقول بعدم وجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على العوامل

المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بمكاتب التدقيق، ونقبل الفرضية البديلة (H1)، على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات على عوامل الجودة المتعلقة بمكاتب التدقيق.

ويعتبر هذا التأثير إيجابيا كون العلاقة بين المتغيرين طردية وقوية وظهر ذلك من خلال قيمة معامل التفسير المقدرة بـ (62.1%).

الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على مقومات رقابة جودة التدقيق.

وقد تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال تحليل التباين الأحادي (one way (ANOVA ، وقد جاءت النتائج كما هو الحال في الجدول الموالي.

الجدول رقم(04–35): نتائج التحليل الأحادي لأثر الإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على مقومات رقابة الجودة.

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التفسير	إحصاء الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
مقومات رقابة الجودة	0.725	0.526	4.563	0.000	نرفض H0 ونقبل H1

من خلال الجدول رقم (04-35)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.000)، والتي هي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم (H0) التي تقول بعدم وجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإصلاحات المتخذة على العوامل المؤثرة على مقومات رقابة جودة التدقيق، ونقبل الفرضية البديلة (H1)، على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات على عملية الرقابة على جودة عمل مكاتب التدقيق.

ويتضح من خلال معامل الارتباط المقدر بـ (0.725)، بأن هناك علاقة تأثير قوية وطردية للإصلاحات المتخذة في إطار القانون (10–01) على عملية الرقابة على جودة التدقيق، وهو الشيء الذي سيعزز مراعاة الأداء الجيد لمكاتب التدقيق في الجزائر.

الفرضية الرئيسة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات التي عرفتها مهنة محافظة الحسابات على جودة عملية تدقيق الحسابات.

وقد تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال تحليل التباين الأحادي (one way (ANOVA ، وقد جاءت النتائج كما هو الحال في الجدول الموالي.

الجدول رقم(04-36): نتائج التحليل الأحادي لأثر إصلاح مهنة محافظ الحسابات على جودة عملية تدقيق الحسابات.

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التفسير	إحصاء الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
جودة عملية تدقيق الحسابات	0.840	0.706	9.892	0.000	نرفض H0 ونقبل H1

من خلال الجدول رقم (04-36)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.000)، والتي هي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم (H0) التي تقول بعدم وجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإصلاح مهنة محافظ الحسابات على جودة عملية التدقيق في الجزائر، ونقبل الفرضية البديلة (H1)، على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإصلاحات على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر.

ويتضح من خلال معامل الارتباط المقدر بـ (0.840)، بأن هناك علاقة وقوية وموجبة لهذه الإصلاحات على جودة عملية تدقيق الحسابات.

خلاصة الفصل:

يمكن القول بأن الجزائر أخذت على عاتقها مسؤولية ضمان الجودة في مجال المهن المحاسبية، سعيا منها لمواكبة المستويات التي بلغتها الدول الرائدة عالميا، والاستفادة من امتيازات تكريس هذه الجودة، وهذا بالسير بخطى ثابتة لتبني معايير التدقيق الدولية، التي من شأنها إعطاء مهنة محافظ الحسابات نفسا جديدا ، كما كان الحال بالنسبة لتبني النظام المحاسبي المالي، ولكن وبالرغم من النية الواضحة من قبل الدولة لنهوض بقطاع التدقيق في الجزائر إلا أن النتائج لم تكن بالدرجة التي كان يرجى الوصول لها، وهذا ما تم الوقوف عليه من خلال الدراسة الميدانية، حيث أن التجسيد الفعلي لمجمل الإصلاحات لم تعرف طريقا لذلك طيلة عقد من الزمن، وبقيت حبرا على ورق، ينتظر كل المعنيين بالمهنة تجسيدها لتدارك النقائص والثغرات التي كانت تعاني منها المهن المحاسبية في إطار التشريع السابق، والذي لم يعر الاهتمام الكافي لمسألة الجودة التي تداركها القانون الحالي، لضمان رفع مستوى المهنيين الجزائريين وتعزيز سمعتهم إقليميا ودوليا، خاصة في ظل التكتلات الاقتصادية، وقد أظهرت الدراسة الميدانية النقاط التالية:

- رضا أفراد العينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين، حول الإصلاحات المهمة التي جاء بها القانون (10-01)، وهو الشيء الذي أظهره المتوسط الحسابي العام المقدر بـ (3.64) والذي يدخل ضمن درجة الرضا المرتفعة حول مجمل الإصلاحات، غير أن ذلك لا يخفي عدم رضاهم عن بعض البنود خاصة المتعلقة منها بمسألة إيعاز مسؤولية الإشراف على مهنة محافظ الحسابات على غرار باقي المهن المحاسبية إلى السلطة التنفيذية والممثلة في وزارة المالية، الأمر حسبهم الذي يكون له الأثر في الممارسة السلسة لمهامهم وخاصة فيما يتعلق بتدقيق حسابات المؤسسات العمومية التي تشرف عليها الحكومة.
- تبين من خلال النتائج التي تم التوصل إليها بأن الإطار التشريعي الحالي له تأثير على الكفاءة والتأهيل المهني ، ويعزز من موضوعية وحياد محافظي الحسابات، والخبرة المهنية، والتي تعد من أهم العوامل التي تؤثر إيجابا على آداء مهام التدقيق وفق جل الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وكذلك الشأن بالنسبة للعوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق.
- أظهرت الدراسة بأن مشكلة الجودة والحفاظ عليها، وتكريسها بين المهنيين، أخذ حيز كبير في عملية الإصلاحات المبذولة، وذلك من خلال عمليات تكوين المهنيين وتأطيرهم، والبرامج المسطرة لذات الغرض، من تربصات وغيرها.

الخـــاتمة

الخاتمة:

من خلال هذا البحث حاولنا الوقوف على آفاق جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق بالجزائر، وذلك بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنة محافظة الحسابات في ظل القانون 10-01، والذي تم إقراره كإصلاح مالي من قبل الجهات الوصية في الجزائر، وهذا من خلال تحليل أثر هذه الإصلاحات على الرفع من مستوى جودة عملية تدقيق الحسابات التي يتم آداؤها، وهذا من وجهة نظر أصحاب المهنة من محافظي حسابات والخبراء المحاسبين المعتمدين من قبل الدولة.

حيث تم تحليل مختلف العوامل المؤثرة على جودة عملية تدقيق الحسابات، ودور الجهات الإشرافية فيما يتعلق بتكريس مبدأ الجودة والرقابة عليها من خلال جملة من الآليات، بالإضافة إلى المقارنة بين أوجه الرقابة المختلفة التي يتم إتباعها على المستوى الدولي، لضمان الأداء الجيد للمهام التي يقوم بها مزاولو المهنة.

وقد تم الإجابة على إشكالية الدراسة من خلال تحليل أثر كل من الإصلاحات المتعلقة بتنظيم والإشراف الذي يتم ممارسته من قبل الجهات الوصية وإدراج عملية تكوين للراغبين في مزاولة المهنة وغيرها من المستجدات التي جاء بها التشريع الحالي القائم الذي ينظم مهنة محافظ الحسابات على غرار باقي المهن المحاسبية، على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات والمتعلقة منها بالمدقق وفريق العمل التابع له، والعوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق والتي ثبت مدى تأثيرها على جودة عملية تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى مدى تعزيز هذه الإصلاحات لسياسات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق.

وقد أفضت الدراسة إلى أن الإصلاحات التي جاء بها القانون (10-01)، سيكون لها الأثر الكبير في الرفع من جودة أداء المهنيين ومخرجات المهنة، في حالة ما إذا تم تجسيدها، بالطرق المثلى والتي حددها المشرع الجزائري، والتي ينتظر منها أن تعزز من دور مهنة محافظة الحسابات بإعتبارها إحدى أهم آليات الرقابة في أي بلد.

نتائج الدراسة النظرية:

1- تتوقف جودة عملية التدقيق على مدى توفر العوامل المساعدة على المساهمة في الأداء الجيد، من الكفاءة والتأهيل العلمي، وبمدى تحلي محافظي الحسابات بالموضوعية والحياد سواء فيما يتعلق بأداء أعمال التدقيق أو تقاريره التي يعدها، بالإضافة على الخبرة التي يتمتع بها المهنيين ومساعديهم والتي تتطلب التدريب والتحديث المستمر للمعارف.

2- تعتبر الجودة تدقيق مطلبا عالميا ، خاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى، والتي كان له الأثر الإيجابي على التوجه نحو تعزيز جودة الأداء في التدقيق، للتصدي لحالات التلاعب والغش.

3- يعتبر إقرار معايير لرقابة الجودة من أهم الآليات للرفع من جودة ممارسة التدقيق، وهو النهج الذي تم انتهاجه في عديد الدول، وكان للجزائر نصيب منه، غير أن الإصدار المتقطع للمعايير أخر صدور هذا المعيار لغاية الآن.

4- هناك تباين كبيرين بين المستفيدين من عملية التدقيق حول مفهوم الجودة وهو الشيء الذي يقود إلى صعوبة إقرار مقاييس تحكم عملية قياسها، مما يدفع الباحثين للاعتماد على مدى توفر جملة من العوامل الدالة على وجودها.

5- اعتمدت الجزائر على معايير التدقيق الدولية في صياغة معايير التدقيق الجزائرية، وهو ما يبرز جدية الجهات الوصية في تدويل والنهوض بمهنة التدقيق، والرفع من مستوى أدائها بالنظر للدور المحوري الذي تلعبه هذه المهنة في النشاط الاقتصادي للبلد؛

نتائج الدراسة الميدانية:

1- هناك رضا من قبل المهنيين حول جملة الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر فيما يتعلق بمهنة محافظة الحسابات بشكل خاص وبالمهن المحاسبية بشكل عام ، بالرغم من التحفظ تجاه بعض المسائل، كمسألة الإشراف على المهنة من قبل وزارة المالية التي يرون بأنها تمس باستقلالية ومصداقية المهنة وسمعتها على المستوى الإقليمي والدولي.

2- أظهرت الدراسة مدى وعي المهنيين بأهمية الاستقلالية وبذل العناية المهنية في أداء المهام الموكلة إليهم، وهذا يظهر من خلال درجة رضاهم تجاه مختلف الإجراءات التي اتخذت بهذا الشأن، سواء ما تعلق منها بتحديد العهدات أو باحتساب الأعباء، والتي يرون بأنها ستعزز من استقلالية محافظ الحسابات تجاه العملاء، وتجعل تقاريره أكثر مصداقية؛

3- يولي المهنيين أهمية بالغة للجودة والرقابة عليها، وهو ما يفسره مدى رضاهم عن إنشاء لجنة لمراقبة نوعية المهام والخدمات التي يقدمها محافظو الحسابات للعملاء، كما لاقت المهام المنوطة بهذه اللجنة رضا جل أفراد العينة التي شملتها الدراسة.

4- كما أبدى المهنيين امتعاضهم من فتح ممارسة المهنة أمام الأجانب، بالنظر لحساسية المهنة خاصة ما تعلق بتدقيق منشآت القطاع العام، وما قد ينجر عنه من تسريب معلومات من شانه إلحاق الضرر بالاقتصاد الوطني، بالنظر للتنافسية التي يشهدها الاقتصاد العالمي في ظل ما يعرف العولمة الاقتصادية؛

5- هناك موافقة من قبل المهنيين بأن هذه الإصلاحات من شأنها تعزيز كفاءة وتأهيل المهنيين ، خاصة ما تعلق منها بعملية التكوين والبرامج المحددة لها؛

6- يعتبر التربص تحت اشرف مهنيين متمرسين، من بين العوامل التي تعزز خبرة المهنيين الجدد، خاصة ما تعلق منها بالقضايا والمهام التي تتسم بالتعقد، وهو الشيء الذي سيعزز من الأداء الجيد في أداء المهام الموكلة إليهم؛

7- من شأن العقوبات التي جاء بها القانون فيما يتعلق بالمقصرين في أداء المهام الموكلة إليهم وتعريض المستفيدين للضرر، أن تعزز من بذل المهنيين للعناية المهنية، وتعزز مبدأ الاستقلالية لديهم .

8- يرى المهنيين بأن التوجهات الجديد التي تعرفها المهنة في متطلبات المهنة في ظل الإصلاحات، ستفرض عليهم ضرورة مراعاة الإطلاع المستمر على كل ما يستجد من تطورات في مجال التشريع أو في مجال التقنيات التي يتم استحداثها، زهو الشيء الذي ثبت دوره الإيجابي في رفع جودة الأداء لدى المهنيين في جل الدراسات التي تناولت عوامل التدريب المستمر كأحد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

9- يرى المهنيين بأن الترخيص للمكاتب التدقيق الكبرى بفتح فروع لها في الجزائر، لن يكون له أثر على حجم وسمعة مكاتب التدقيق الجزائرية، وأن المهنيين لن يكونوا مهتمين بالاحتكاك بهم أو الاندماج معهم، من أجل الاستفادة من خبرتهم والسمعة العالمية التي يتمتعون بها، خاصة في مجال الجودة.

10- يرى المهنيون بأن إصدار معيار لرقابة الجودة يتم استقاؤه من معايير التدقيق الدولية سيكون له الأثر البالغ حول تعزيز جودة أداء مكاتب التدقيق، وسيكون له الأثر البالغ في إرساء مفهوم الجودة داخل مكاتب محافظة الحسابات .

11- يولي محافظو الحسابات أهمية لرقابة الجودة، بإتباع سياسات وإجراءات لرقابة الجودة داخل المكاتب، لكن في أغلب الأحيان لا تكون مكتوبة، وهذا راجع لعدم وجود نصوص قانونية ملزمة بذلك، في التشريع السابق، ولم يتم تجسيدها بعد في إطار التشريع الحالي، لعدم سريان نفاذه بعد.

12- تراعي مكاتب التدقيق أهمية المورد البشري، من خلال انتقاء موظفين ذوي خبرة وكفاءة بما يلبي احتياجات المكتب، ويحفظ مصالح العملاء؛

13- يرى المهنيين بأن هذه الإصلاحات من شأنها أن تعزز من جودة أداء عملية التدقيق، وحث المهنيين على احترام قواعد الاستقلالية، وأخلاقيات المهنة، بشرط أن تلقى التجسيد والمتابعة المناسبة من الجهات الوصية بحسب ما تمليه القوانين والتشريعات في ذات المجال؛

الاقتراحات:

من خلال دراستنا لموضوع الإصلاحات التي جاء بها القانون (10-01) والمتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ومدى أثرها على تعزيز جودة تدقيق الحسابات في الجزائر ، يمكننا طرح الاقتراحات التالية:

1- ضرورة الإسراع في تجسيد الإصلاحات التي تم تبنيها منذ سنة 2010، على أرض الواقع للاستفادة منها في قطاع المهنة، خاصة ما تعلق منها الشروع في عملية تكون المهنيين، من خلال فتح المعهد المختص المكلف بتكوين المهنيين الراغبين الناجحين في مسابقة مزاولة المهنة .

2- ضرورة إشراك المهنيين في عملية صياغة القوانين المتعلقة بالمهنة، وإعطائهم حيز أكبر في مجال المشاورة تجاه قضايا المهنة والتشريع لها.

3- ترسيخ ثقافة الجودة لدى المهنيين المعتمدين من خلال ملتقيات وتظاهرات حول الجودة، وكيفية وتبني أنظمة للجودة داخل المكاتب والعمل على متابعتها ذاتيا.

4- ضرورة مباشرة لجنة مراقبة النوعية لمهامها في الرقابة على جودة أداء محافظي الحسابات، والإسراع في إصدار معايير التدقيق الجزائرية ووضعها حيز التنفيذ.

آفاق الدراسة

إن جودة التدقيق أصبحت مطلبا ملحا ، لما لها من أثر على كافة جوانب الاقتصاد في كل الأقطار، والشيء الذي يسترعي إيلائها أهمية بالغة، وهو ما يفتح الآفاق أمام معالجتها وفق مستويات ومع متغيرات أخرى، على غرار:

" **دور نظم رقابة الجودة في خلق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق**"، وذلك بغرض تعزيز ثقافة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية التي لا يتم إيلاؤها الاهتمام الكافي، بحيث لا يعطها الحيز المناسب من خلال توثيق قواعد وسياسات متعلقة بضمان الحد الأدنى من الجودة داخل المكاتب .

المـــراجع

I. المراجع باللغة العربية

- **الكتب:**

1- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**،الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن، 2005.

2- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، 2009.

3- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق ورقابة الجودة : التأكيد، رقابة الجودة، المراجعة، الخدمات ذات العلاقة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

4- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

5- أحمد عبد المولى الصباغ، كمال السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، مطبوعات كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، 2008.

6- أرنيز ألفين، جيمس لوبيك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسطى، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002.

7- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة نظم الرقابة الداخلية**، موسوعة الدكتور أمين لطفي في المراجعة، الكتاب السابع، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، 2004.

8- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **إصدارات المعايير الدولية للرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، الأردن، 2013.

9- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، الأردن، 2014.

10- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية**، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،الطبعة الثانية، الرياض ،نوفمبر 2007.

11- توماس وليم، هنلي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة : احمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ ، الرياض، 1986.

12- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

13- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.

14- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013.

15- خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال، إيناس مصطفى محمد سليمان، عارف محمود كامل عيسى، **دراسات في المراجعة**، الطبعة الأولى، جهاز الكتب بكلية التجارة ، القاهرة، 2016.

16- خالد راغب الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، دار المستقبل، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.

17- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2011.

18- راضية رابح بوزيان، **إدارة الجودة الشاملة ومؤسسات التعليم العالي**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015.

19- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2015.

20- زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.

21- زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010.

22- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.

23- صالحي محمد يزيد، **التدقيق الاجتماعي ودوره في تحسين أداء الموارد البشرية**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة ، عمان، 2016.

24- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليب وسبل الحد منها**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، بغداد، 2015.

25- عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدية، الجزائر، 2008.

26- عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، العراق، دار لنشر والتوزيع، 1999.

27- عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية للطباعة، الطبعة الأولى، بيروت، 2011.

28- عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية، السكندرية، 2013.

29- عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، القاهرة، 2003.

30- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات : مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2013.

31- عصام الدين محمد متولي، **المراجعة**، الطبعة الأولى، منشورات مطبعة جامعة السودان، السودان، 2006.

32- عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الثانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013.

33- عماد سعيد الرمز، أحمد أبو الوفا رمضان، وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.

34- محمد خير، سليم أبو زيد، "**أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية (SPSS)**"، دار صفاء، الأردن، 2005.

35- محمود عبد الفتاح رضوان، **إدارة الجودة الشاملة** ، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2012.

36- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

37- محمد فاتح بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، دار الجنان، الطبعة الأولى، عمان، 2016.

38- محمد ناصر الهوارى، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية**، كلية التجارة عين شمس، مصر، 1999.

39- فريد النجار، **إدارة الجودة الشاملة والإنتاجية والتخطيط التكنولوجي للتمييز والريادة والتفوق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

40- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

41- وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.

42- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، حقوق الطبعة محفوظة للمؤلف، فلسطين، 2002.

43- كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

44- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

45- يوسف محمود الجربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، الطبعة الأولى، حقوق النشر والتأليف محفوظة للمؤلف، غزة، 2002.

- **الرسائل العلمية:**

1- بن قارة إيمان، **واقع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014.

2- بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية،

تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2017/2016.

3- خليدة عابي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجة الخارجية –دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف –المسيلة–، 2016/2015.

4- سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر–** ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015/2014.

5- عبد السلام قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

6- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

7- محمد محمود حميدات، **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها – دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2002.

- **دورات و ملتقيات:**

1- بن عمارة منصور، حولي محمد، مداخلة بعنوان: **معايير المراجعة الدولية**، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة بجامعة في 13–14 ديسمبر 2011، جامعة باجي مختار – عنابة.

2- سيد أحمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون (10–01)**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية (IFRS-IAS)، بجامعة سعد دحلب ، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

3- مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية تقييمية–**، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي29–30 نوفمبر 2011.

4- محمد جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين**، الندوة الثانية لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18-19 ماي 2010.

5- مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مداخلة بعنوان: **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

- **المجلات العلمية:**

1- أحمد زكي حسين متولي، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في أداء عملية المراجعة**، المجلة العلمية لتجارة والتمويل، العدد 01، مصر، 2006.

2- العايب عبد الرحمان، حططاش نشيدة، **رقابة جودة التدقيقي الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها**، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 08، العدد 01، 2017.

3- إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **أنموذج مقترح لتفعيل الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، جامعة بغداد، 2013.

4- حسنين طارق محمد، قطب أحمد سباعي، **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج جودة التدقيق والرقابة الخارجية عن الحسابات**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003.

5- بكحيل عبد القادر، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (IAS) في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 14، جامعة الشلف، 2018.

6- بلبية محمد، بوشرف جيلالي، **واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01**، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، رقم BIS K12، منشورات كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة أبوبكر بالقايد، تلمسان، 2014.

7- بوزيد حميد، سايج فايز، **تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق – دراسة ميدانية لعيينة من المدققين القانونين–** ، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث العلمية، المجلد 06، العدد 11، جامعة البليدة 02، 2017.

8- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.

9- خالد عبد المنعم لبيب، **دور التخصص القطاعي في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي**، مجلة البحوث العلمية، الإسكندرية، العدد 01، 2005.

10- زوهري جليلة، صالح إلياس، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس.

11- سليمان حسن عطية، حسام مصطفى أبو عياش، **العوامل المؤثرة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 02، الأردن، 2013.

12- سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة على عمليات إدارة الأرباح –دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، الإسكندرية، 2008.

13- شريف عمر، **"مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 12، جامعة سطيف 1، 2012.

14- صبا أحمد السعيد، **نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات – دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، العراق، 2009.

15- طلبة علي إبراهيم، **قياس بعض العوامل في جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان**، مجلة الإداري، العدد 69، سنة 1997.

16- عبد الكريم عبد الرحيم، جليل إبراهيم صالح، نهلة غالب عبد الرحمن، **قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية –دراسة ميدانية لمكاتب البصرة**، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 09، العدد01، البصرة، 2014.

17- عبد الله أحمد عمر بامشموس، **تطبيق معايير التدقيق الدولية**، مجلة المحاسب القانوني، العدد 09، اليمن، مارس 2010.

18- علي محمد علي موسى، **دور التخصص المهني في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة**، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، العدد02، 2017.

19- علي حسين الدوغجي، اسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربينز – أوكسلي) في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، الأردن، 2011.

20- فهيم سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، العدد الأول، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، 2012.

21- فوزية حامد الجفري، حسام عبد المحسن العنقري، **اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية –تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 02، الرياض، 2007.

22- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، بغداد ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية 2013.

23- محمد أحمد شاهين، **نموذج مقترح لدراسة العلاقة بين خصائص الاستقلالية الخاصة بلجنة المراجعة وعمليات تعديل القوائم المالية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 01، العدد 01، عين شمس، 2012.

24- معاذ طاهر صالح المقطري، عصام قريط، منصور ياسين الأديمي، **أهمية التخصص المهني في تحسين تقدير مخاطر المراجعة – دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 04، دمشق، 2011.

25- نور بنت ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، **تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني– دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، المجلد23، العدد02، الرياض، 2009.

26- جمانة حنظل التميمي، مقال بعنوان: **العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية–دراسة ميدانية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 10، جامعة البصرة، 2013.

- **القوانين و التشريعات:**

1- الأمر رقم 69-107، المؤرخ في 1969/12/31، **المتعلق بقانون المالية لسنة 1970**، العدد 110، المؤرخة في 1969/12/31.

2- الأمر رقم 71-82، المؤرخ في 1971/12/29، **والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير محاسب**، العدد 107، المؤرخ في 1971/12/30.

3- القانون (91-08) المؤرخ في 1991/04/27، **المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 20، المؤرخة في 1991/05/01.

4- المرسوم التنفيذي رقم (92-20)، **الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**، العدد 03، المؤرخة في 1992/01/15.

5- المرسوم التنفيذي رقم (96-136) المؤرخ في 1996/04/05، **المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 24، المؤرخة في 1996/04/17.

6- المرسوم التنفيذي رقم (96-318)، المؤرخ في 1996/09/25، **المتعلق بإحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد 56، المؤرخة في 1996/09/29.

7- المرسوم التنفيذي رقم (96-431)، المؤرخ في 1996/11/30، **المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة**، العدد 74، المؤرخة في 1996/12/01.

8- المرسومين التنفيذيين رقم (97-457)، رقم (97-458)، المؤرخين في 1997/12/01، العدد 80، المؤرخة في 1997/12/07.

9- المرسوم التنفيذي رقم (11-351)، المؤرخ في 1999/11/10، **يتضمن تطبيق أحكام المادة (101) من القانون رقم (99-11) المؤرخ في 1999/12/23 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000**، والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة والجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، المادة (03)، العدد 67، المؤرخة في 2015/11/11.

10- المرسوم التنفيذي رقم (01-421)، المؤرخ في 2001/12/20، **المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (92-20) المؤرخ في 1992/01/13، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله**، العدد 80، المؤرخة في 2001/12/26.

11- القانون (10-01) المؤرخ في 2010/06/29، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.

12- المرسوم التنفيذي رقم (11-24)، المؤرخ في 2011/01/27، **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد 07، المواد (6،7،8).

13- المرسوم التنفيذي رقم (11-25)، المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد 07، المؤرخ في 2011/02/02.

14- المرسوم التنفيذي رقم (11-26)، المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد 07، المؤرخ في 2011/02/02.

15- القرار المؤرخ في 2013/06/13 **محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات**، العدد 24، المؤرخة في 04/30 2014.

16- الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2014/01/12، **كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، العدد24، المؤرخة في 2014/04/30.

17- المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016، من الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

18- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016، من الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

19- مقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية 2016، من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

20- مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/01، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية 2016، من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

21- مقرر رقم 23 المؤرخ في 2016/03/15، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2017، من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

22- مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/10/03، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2018، من موقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp

- **بحوث ومقالات منشورة على الانترنيت:**

1- فتحي سالم محمد عبد الله، **تأثير المقاييس التي تحدد حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق**، ورقة بحثية، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، 2009. منشورة على الموقع :

https://fr.scribd.com/document/16170577

2- محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر –دراسة نظرية**، 2009، منشورة على الموقع .www.Alukah.net

3- مصطفى هطي، **تأمل في مفهوم الإصلاح**، مقال منشور في 2015/10/01، على الموقع:

. http://www.maghress.com/al3omk/85

4- نايف عبد الرحمن ادريس، **من يراجع عمل المراجع**، مقال من صحيفة مال الاقتصادية، من الموقع http://www.maaal.com/archives/2017-10-23 تاريخ التصفح بالموقع 2018/12/08

5- مقال بعنوان "**مجلس الأمة يصادق على القانون المتعلق بمهنة المحاسبة**"، جريدة صوت الأحرار، نشر بتاريخ 2010/05/28 ، على الرابط https://www.djazairess.com/alahrar/17279.

6- مقال بعنوان "**وزارة المالية تسترجع الوصاية على تنظيم مهنة المحاسبة**،" جريدة صوت الأحرار، نشر بتاريخ 2010/03/07، على الرابط https://www.djazairess.com/alahrar/16023

7- مقابلة مع رشيد موساوي، مدير العصرنة والتقييس المحاسبي بوزارة المالية، عبد القادر بن تركي، الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة، تم نشرها بجريدة المساء، بتاريخ 2010/04/24، متوفرة على الموقع: https://www.djazairess.com/elmassa/32865.

8- علي عبد الله شاهين، يوسف محمود الجربوع، **العوامل المؤثرة في فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل، دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، دراسة تحليلية، غزة، سنة 2011.

- **مواقع الإنترنيت:**

1- القانون التجاري الجزائري، من الموقع www.joradp.dz/HAR/Index

2- مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والإدارية: https://sqarra.wordpress.com/auditt6/

3- موقع الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC): www.ifac.org .

4- موقع المجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz/presentation

5- موقع مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد وضمان الجودة: www.iaasb.org/about-iassb/terms-refrence

6- موقع مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي: www.iaesb.org/about-iaesb/terms-reference

7- موقع مجلس المعايير الدولية للسلوك وأخلاقيات المحاسبين: www.ethicsboard.org/about-iesba/terms-reference.

8- موقع مجلس مراقبة المصلحة العامة: www.ipiob.org/index.php/about-piob

9- الموقع: www.researchgate.net

10- الموقع: www.l-expert-comptable.com/a/529542-la-methodologie-d-audit.html

11- الموقع : http //mawdoo3.com

II. مراجع باللغات الأجنبية

- **Les livers**

1- Alin Mikol, **Audit et Commissariat aux comptes**, édition e-theque, 12e édition, France, 2014.

2- Christelle Baratay, **Comptabilité et Audit,48 fiches de cours**,5e édition, Edition Gualino, France, 2017.

3– Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, **Audit et Commissariat aux Comptes**, édition Gualino, Paris, 2007.

4- Olivier Herrbach, **Le comportement au Travail Des Collaborateurs De Cabinets D'audit Financier**, Thése de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse, France, 2000.

5- Pascale Kroll, Débora Fiori, **Les Métiers de L'audit**, édition l'étudiant, France, 2010.

6- Phlippe Merle**, Mémento Audit et Commissariat aux Comptes 2015/2016**, Edition Francis Lefebvre, Paris, 2014

7- Robert Obert , Marie-pierre Mairésse, Arnaud Desenfans, **DSCG4 comptabilité et audit**, 8eme éditions, édition Francis Lefebvre, Paris,2017.

8– International Federation of Accountants(IFAC), **Guide sur Le contrôle qualité pour les cabinets de petite et de moyenne taille**, Deuxième édition, New York, 2010.

9- International Federation of Accountants (IFAC), **Bylaws of International Federation of Accountants**, New Yourk, November 2017.

10- Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, Arnie Wright, The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quallity, Journal of Accounting Literature, USA, 2004, p78-152. at the site :

- **Revues**:

1- Djoumaa Lamri**, Historique du commissariat aux comptes en Algérie**, revue de L'auditeur CNC, n° 02, Alger, 2014.

2- Hadj Ali Samir**, Le Commissaire aux comptes, Caractéristique et Missions**, Revue Algérienne de Comptabilité et Audit, SNC, n° 03, 3eme trimestre, Alger, 1994.

3- Linda Elizabeth De Angelo, **Auditor size And Audit Quality**, journal of Accounting and Economics, vol 3, North- Holland,1981.

4- Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit** : une revue critique : Comptabilité et Environnement, France, 2007 .https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780

5- Robin .N.Romanus , John .J.Maher , Damon. M. Fleming, **Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements**, journal Accounting Horizons, vol 22, Iss 04, 2008.

6- Zoe-Vonna Palmorse, **An Analysis of Audit Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Riview, vol 1, 1987.

- **Conférence:**

1- Mouna Hazgui, Ridha Manita, Christine Pochet, **Les défaillances affectant la qualité de l'audit : Une étude qualitative sur le marche français**, 31 ème Congrés de l'association francophone de comptabilité, La crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Nice, France, May 2010.

2- Riadh Manita**, La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien**, 30eme Congrès de l'association francophone de comptabilité, Laplace de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009.

3– A. Ramaswamy **, Cost Audit, Advanced Auditing And Professional Ethics**, The Institute of Chartered Accountants, India, 2001.

الملاحق

الملحق رقم:01

ملحق: نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المُعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل:.....

المرسل إليه المناسب:.....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة و الملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعدّ المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد و العرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي و المالي، و كذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية عُلى أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منّا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط و أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ و المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمّن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان و المتعلقة بإعداد و عرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، و ليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدّة من طرف الإدارة و عرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمّعة كافية و ملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدّة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح و المطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منتظمة و تعرض بصدق، و في جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، و كذلك النجاعة المالية و سيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى

[محتوى و شكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به]

[هوية و توقيع المدقق]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المدقق]

الملحق رقم: 02

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مشروع أطروحة دكتوراه بعنوان:

إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر

–عيينة من مكاتب ولاية عنابة–

استبيان موجه لمهنيي المحاسبة (خبراء وحافظي الحسابات)

بعد التحية والسلام:

في إطار إعداد هذا البحث لاستكمال الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، والذي نهدف من خلاله الإشارة إلى مدى نجاعة الإصلاحات التي تبنتها الحكومة فيما يتعلق بمهن المحاسبة وعلى رأسها مهنة محافظة الحسابات من أجل تدويل إجراءات وسياسات عملية التدقيق و أثرها على زيادة وجودة التدقيق، ومدى مسايرة إصلاحات المعايير الدولية للتدقيق، حيث يتكون من جزئين، الأول عبارة عن جزء التعرف على العينة المقصودة، والجزء الثاني هو عبارة عن الأسئلة المطروحة.

المحور الأول: يختص بمدى رضا أصحاب المهن على الإصلاحات المتخذة في إطار القانون (10-01).

المحور الثاني: يختص بمدى تأثير الإصلاحات على جودة التدقيق من مدخل العوامل المتعلقة بالمدقق وفريق العمل.

المحور الثالث: مدى تأثير الإصلاحات على جودة التدقيق من مدخل العوامل المتعلقة بمكاتب التدقيق.

المحور الرابع: مدى تأثير الإصلاحات على جودة التدقيق من منطلق الرقابة على جودة التدقيق.

لذلك نرجوا منكم المساعدة في انجاز هذا البحث العلمي من خلال الإجابة على أسئلة الاستمارة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة، وهذا بعد قراءتها بشكل جيد.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير..

ملاحظة:

هذه الاستمارة أعدت لأغرض علمية بحته، وأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم إلا في حدود آداب البحث العلمي.

الجزء الأول: معلومات شخصية عن عينة الدراسة:

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐

من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 ☐

المؤهل العلمي: شهادة مهنية ☐ معهد ☐ دراسات عليا ☐

أخرى

حدد.....

..

الوظيفة الحالية: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني: أثر الإصلاحات المتخذة في إطار القانون (10-01) على جودة تدقيق الحسابات.

أولا: تقييم مدى رضا أفراد العيينة على الإصلاحات التي اتخذت في إطار القانون (10-01).

	العبـــــــــــارة	راضي بشدة	راضي	محايد	غير راضي	غير راضي بشدة
الإشراف والتنظيم						
01	إشراف وزارة المالية على المهن المحاسبية بما فيها مهنة محافظ الحسابات.					
02	فصل المهن المحاسبية الثلاث، وإنشاء غرفة وطنية تعنى بمهنة محافظة الحسابات.					
03	إنشاء الجان متساوية الأعضاء تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة والذي يتولى بدوره مهام الاعتماد والتقييس وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.					
04	ترأس المجلس الوطني للمحاسبة يكون من قبل الوزير المكلف بالمالية.					
05	يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عن طريق الاقتراع السري .					
الاستقلالية وبذل العناية المهنية						
06	تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة.					
07	تحدد الأتعاب التي يتقاضها محافظ الحسابات بالاتفاق بينه وبين العميل.					
08	لا يمكن لعدم كفاية الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات بالمقارنة مع حجم العمليات في إطار تنفيذ مهامه أن تؤثر بأي شكل من الأشكال على عدم احترام الاجتهاد المهني.					
09	لا يمكن احتساب الأتعاب، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة محل التدقيق.					
10	إقرار عقوبة الشطب من الجدول الوطني للمهنيين، للأشخاص الذين يبدر منهم تصرفات تمس بقواعد أخلاقيات المهنة.					
11	إلزام محافظ الحسابات بإثبات أكبر قدر من الموضوعية والاستقلالية					

	وتجنب كل ما من شأنه التشكيك في القيم التالية: الكفاءة والعناية المهنية ، الموضوعية ، النزاهة والسرية المهنية.					
	التكوين					
12	اعتماد عملية تكوين لمدة ثلاث (03) سنوات على مستوى معهد التكوين المتخصص التابع لوزارة المالية، بالنسبة للراغبين في مزاولة مهنة محافظ الحسابات.					
13	الاقتصار على التخصصات المتعلقة بالمالية والمحاسبة والتدقيق، في إمكانية الالتحاق بمعهد التكوين المتخصص بالنسبة للراغبين في مزاولة مهنة محافظ الحسابات.					
14	حجم وطبيعة المقاييس المنتهجة في تكوين محافظ الحسابات.					
15	الحجم الساعي في عملية تكوين المهنيين الراغبين في مزاولة المهنة.					
	التربـــــــــــــص					
16	يلي عملية التكوين، تربص لمدة سنتين (02) قابلة للتمديد، على مستوى مكتب معتمد وعلى أيدي مهنيين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل لمدة سنتين (02).					
17	المجلس الوطني للمحاسبة هو المسئول عن تعيين أماكن التربص والمشرفين عليه. لكل متربص.					
18	يحدد خمس (05) متربصين كحد أقصى لكل مشرف.					
19	على المهنيين المشرفين تقديم كل التسهيلات والتوجيهات للمتربصين،					
20	على المتربص إعداد وإرسال تقرير تربص كل سداسي إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، يتم تأشير التقرير من قبل المشرف على التربص.					
	المعايير الجزائرية للتدقيق NAA					
21	إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA تتوافق ومعايير التدقيق الدولية IAS.					
22	عدم التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق IAS، من قبل الجهات الوصية في الجزائر.					
23	إصدار معايير التدقيق على دفعات وعلى فترات متباعدة.					

مراقبة النوعية						
24	إصدار معيار جزائري للتدقيق متعلق برقابة الجودة يتم استقاؤه من معايير التدقيق الدولية.					
25	إنشاء لجنة لمراقبة النوعية تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة،					
26	تعنى لجنة مراقبة النوعية بضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات، وإعداد المعايير المتعلقة بكيفية تنظيم المكاتب وتسييرها.					
27	تضطلع لجنة مراقبة النوعية بضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة، بالإضافة إلى إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية الخدمات.					
28	يتم اختيار المراقبين المكلفين بمهام مراقبة النوعية أو الجودة من ضمن المهنيين المسجلين والمعتمدين.					
29	تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.					
30	محافظ الحسابات ملزم بإبلاغ لجنة مراقبة النوعية بعملية تعيينه للقيام بمهمة تدقيق، في رسالة موصى عليها في الآجال المحددة.					
المعايير الخاصة بالمكاتب						
31	يجب أن لا تقل مساحة المحل المهني لمحافظ الحسابات عن 50 م^2 ، على أن يخصص ما مساحته 4 م^2 على الأقل لكل مساعد.					
32	إلزام المهنيين بتجهيز المحل المهني بكل المرافق الصحية والتجهيزات الضرورية وتأمينه بكل الوسائل اللازمة.					
معايير التقاريـــــــــــــــــر						
33	أشكال ومعايير تقارير محافظ الحسابات ومحتواها، والتي حددتها المادة 25 من القانون 10-01 و المرسوم التنفيذي رقم (11-202)، والقرار المؤرخ في 2013/06/24.					
34	يتم تسليم التقارير من قبل محافظ الحسابات في مقر الكيان المدقق، قبل (15) يوم على الأقل من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة.					
فتح سوق مهنة للمكاتب الأجنبية						
35	منح الاعتماد للمكاتب الأجنبية وخاصة الكبرى منها، لمزاولة المهنة في الجزائر.					

ثانيا: مدى تأثير الإصلاحات على عوامل الجودة والمتعلقة بالمدقق وفريق العمل

	العبـــــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الكفاءة والتأهيل العلمي						
36	من شأن عملية التكوين أن تزود محافظ الحسابات بالمهارات الشخصية التي تمكنه من إبداء رأيه.					
37	من شأن برنامج التكوين المدرج أن يجعل محافظ الحسابات بالتأهيل العملي والتحصيل الدراسي الكافي في المحاسبة والتدقيق والعلوم الأخرى التي لها علاقة بعملية التدقيق.					
الموضوعية والحياد						
38	من شأن العقوبات الجزائية والمالية المتخذة أن تعزز من تحلى محافظ الحسابات بحياد وموضوعية أكثر في أداء عملية التدقيق، ومراعاة متطلبات النزاهة في أداء المهام الموكلة إليهم.					
39	الالتزام بالمعايير الصادرة من الجهات الوصية تقلص الفجوة بين توقعات الزبائن ومخرجات عملية التدقيق.					
40	عدم ربط الأتعاب بالنتيجة المالية لمنشأة العميل تجعل محافظ الحسابات يتجرد من أية مصلحة عند أدائه لمهامه أو عند إبداء رأيه في القوائم المالية.					
الخبرة المهنية						
41	عمليات التربص تتم تحت إشراف مهنيين ذوي خبرة، ومن شأنها تطوير المعارف التطبيقية للمتربصين.					
42	إشراك المتربصين في مهام تدقيق رسمية، من قبل المشرفين على التربص يعزز مستوى الخبرة لديهم.					
التدريب المستمر						
43	طبيعة الإلزام التي تتميز بها القوانين والتشريعات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، تملي على المهنيين ضرورة الإطلاع المستمر بما يستجد من إصدارات أو تعليمات التي يجب عليهم تطبيقها والتقيد بها.					

44	مشاركة محافظي الحسابات في الملتقيات والتظاهرات التي يتم تنظيمها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، والتي تتعلق بالمهنة من شأنها أن تبقيهم على إطلاع بما يستجد من تطورات في مجال المحاسبة والتدقيق وأنشطة أعمال المنشآت.					

ثالثا: تأثير الإصلاحات على عوامل الجودة والمتعلقة بمكاتب التدقيق

	العبـــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	حجم وسمعة المكتب					
45	إدراج معايير خاصة بمكاتب التدقيق سيعمل على توفير المجال والمناخ المناسبين لتدريب موظفيها.					
46	من شأن العقوبات التي تم إقرارها في إطار القانون 10-01 أن تعزز من عدم رضوخ محافظي الحسابات لضغوطات الزبائن على حساب سمعة المكتب من أجل الحفاظ على العملاء أو توسيع نطاق الحصة السوقية في سوق المهنة.					
47	مزاولة مكاتب التدقيق الكبرى المهنة في الجزائر من شأنه تحفيز محافظي الحسابات الجزائريين للارتباط أو الاندماج مع هذه المكاتب التي تملك سمعة وشهرة عالمية.					
48	إعادة تنظيم المهنة وفق إطار التشريع الحالي من شأنه إكساب مكاتب التدقيق الجزائرية القدرة على المنافسة في ظل سعي الجزائر لعولمة المهنة.					
	التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي لها العميل					
49	عولمة المهنة وفتح سوق المهنة للمكاتب الأجنبية سيحفز المكاتب الوطنية على التخصص في تدقيق قطاع معين على تحسين القدرات المهنية والرفع من تنافسية مكتب التدقيق.					
	أتعاب التدقيق					
50	إعطاء الحرية لمحافظ الحسابات لتحديد الأتعاب بينه وبين العميل من شأنها أن تتناسب والخدمات المقدمة للعملاء.					
51	تحديد الأتعاب بالاتفاق بين العميل ومحافظ الحسابات، سيحد من بحث هذا الأخير عن مداخيل إضافية لدى العميل، من خلال تقديم الخدمات بخلاف التدقيق كتقديم الاستشارات.					

التواصل الجيد مع العملاء						
52	تعمل مكاتب التدقيق على تأطير موظفيها فيما يتعلق بالتواصل الجيد مع موظفي منشأة العميل.					
53	يراعي أعضاء مكتب التدقيق مبدأ السر المهني تجاه العميل.					

رابعا: تأثير الإصلاحات على سياسات وإجراءات رقابة الجودة

	العبـــــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مسؤولية محافظي الحسابات تجاه جودة التدقيق						
54	يلتزم محافظي الحسابات بوضع سياسات وإجراءات خاصة بالجودة داخل المكاتب.					
55	تتوفر مكاتب محافظي الحسابات على أنظمة داخلية لرقابة الجودة.					
56	تراعي مكاتب محافظي الحسابات توفر الموارد الكافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.					
الالتزام بمبادئ وآداب سلوك المهنة						
57	يتم تصميم سياسات وإجراءات لرقابة الجودة تعمل على إلزام موظفي المكتب بالامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، من النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، السرية والسلوك المهني.					
الموارد البشرية						
58	يتم إعداد توقعات مفصلة لاحتياجات المكتب من اليد العاملة، من أجل تحديد أي نقص محتمل.					
59	يتم إتباع إجراءات ومعايير التوظيف المعمول بها، لانتقاء موظفي مكاتب محافظي الحسابات.					
60	يتم الحفاظ على مستوى معين من الكفاءة لدى المترشحين أثناء عملية التوظيف.					
61	يتم وضع سياسات وإجراءات داخل مكاتب محافظي الحسابات لتزويدها بتأكيد معقول حول توفرها على العدد الكافي من الموظفين					

	المؤهلين ومدى التزامهم بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام الموكلة للمكتب.					
توزيع المهام على أفراد تتوفر فيهم الكفاءة المهنية المطلوبة						
62	يتمتع موظفي مكاتب محافظة الحسابات على الفهم الكافي للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.					
63	يمتلك الموظفين الخبرة العملية في العمليات التي تتسم بطبيعتها المعقدة.					
64	يمتلك موظفي المكاتب الخبرة الفنية، بما في ذلك المعرفة في تكنولوجيا المعلومات، وفي مجال القطاعات التي ينشط فيها العميل.					
65	الموظفين لهم الفهم الكافي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبق داخل مكتب التدقيق.					
المتابعة الإشراف لضمان الجودة في الأداء						
66	يراعي محافظي الحسابات عملية تقييم نظام رقابة الجودة على مستوى المكتب من خلال فحصه لمجموعة من المهام التي تم أداؤها من قبل المكتب للوقوف على كفاءته وفعاليته.					
67	إنشاء لجنة لمراقبة النوعية سيسهم في ترسيخ أكبر لمفهوم الجودة داخل المكاتب من خلال المهام الموكلة لهذه اللجنة.					
68	اضطلاع لجنة مراقبة النوعية بعملية متابعة تنفيذ التوصيات والمقترحات بشأن التحسينات المستمرة في مكاتب التدقيق سيعزز من جودة أداء هذه المكاتب.					
69	من شأن لجنة مراقبة النوعية باعتبارها الهيئة المشرفة على رقابة جودة تدقيق الحسابات، وضع السياسات الإجراءات الكفيلة بضمان احترام قواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة.					
70	ستهم لجنة مراقبة النوعية في وضع نظم داخلية للرقابة على جودة عمل موظفي مكاتب محافظة الحسابات.					
71	إصدار معيار جزائري لرقابة الجودة من شأنه زيادة فعالية الرقابة على الجودة على مستوى مكاتب محافظي الحسابات.					

الملاحـــــــــــــظات والاقتراحـــــــــــــات	
	01
	02
	03
	04

الملحق رقم:03

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,742	71

Fréquences

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل	الوظيفة	الأقدمية
N	Valide	47	47	47	47	47
	Manquant	0	0	0	0	0

Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	42	89,4	89,4	89,4
	أنثى	5	10,6	10,6	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 30 إلى أقل من 40 سنة	22	46,8	46,8	46,8
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	17	36,2	36,2	83,0
	50 سنة فأكثر	8	17,0	17,0	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية	4	8,5	8,5	8,5
	جامعي	20	42,6	42,6	51,1
	دراسات عليا	23	48,9	48,9	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	39	83,0	83,0	83,0

	خبير محاسب	8	17,0	17,0	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

الأقدمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	5	10,6	10,6	10,6
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	25	53,2	53,2	63,8
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	10	21,3	21,3	85,1
	15 سنة فأكثر	7	14,9	14,9	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
X1	47	2,04	,509
X2	47	2,70	,998
X3	47	2,96	,955
X4	47	1,32	,594
X5	47	4,09	,282
X6	47	4,30	,462
X7	47	3,77	1,339
X8	47	4,72	,452
X9	47	4,98	,146

X10	47	4,17	,601
X11	47	4,89	,312
X12	47	3,66	,700
X13	47	4,02	1,151
X14	47	3,00	,834
X15	47	2,87	,797
X16	47	4,09	,282
X17	47	3,32	,594
X18	47	3,87	,494
X19	47	4,32	,471
X20	47	3,94	,639
X21	47	4,02	1,053
X22	47	3,79	,999
X23	47	3,98	,531
X24	47	4,26	,846
X25	47	4,30	,507
X26	47	4,34	,479
X27	47	4,30	,623
X28	47	3,70	,657
X29	47	4,43	,500
X30	47	4,19	,680
X31	47	3,62	,968
X32	47	4,74	,441
X33	47	4,45	,653
X34	47	3,94	,247

X35	47	1,87	,679
N valide (liste)	47		

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
XA	47	2,6213	,39173
XB	47	4,4716	,20653
XC	47	3,3883	,58237
XD	47	3,9064	,27929
XE	47	3,9291	,73536
XF	47	4,2158	,27442
XG	47	4,1809	,65463
XH	47	4,1915	,36939
XL	47	1,8723	,67942
X	47	3,6419	,21136
N valide (liste)	47		

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Y1	47	3,89	,429
Y2	47	4,23	,560
Y3	47	3,70	,657

Y4	47	3,53	,584
Y5	47	3,72	,452
Y6	47	4,70	,507
Y7	47	4,70	,507
Y8	47	3,94	,247
Y9	47	4,09	,654
Y10	47	2,83	,761
Y11	47	3,72	,800
Y12	47	2,74	,642
Y13	47	3,30	,883
Y14	47	2,85	,589
Y15	47	3,94	,323
Y16	47	3,34	,962
Y17	47	3,91	,408
Y18	47	4,06	,323
Y19	47	3,85	,360
Y20	47	2,89	,429
Y21	47	2,72	,540
Y22	47	3,64	,605
Y23	47	3,64	,735
Y24	47	3,49	,585
Y25	47	3,83	,637
Y26	47	3,17	,481
Y27	47	3,91	,351
Y28	47	3,85	,360

Y29	47	3,79	,463
Y30	47	3,51	,547
Y31	47	2,36	,568
Y32	47	3,94	,385
Y33	47	3,68	,471
Y34	47	3,64	,486
Y35	47	3,04	,204
Y36	47	3,96	,658
N valide (liste)	47		

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
YA	47	4,0638	,37033
YB	47	3,6525	,31819
YC	47	4,7021	,41257
YD	47	4,0106	,38291
YE	47	3,1489	,51251
YF	47	2,8511	,58898
YG	47	3,6383	,56820
YH	47	3,9894	,28532
YL	47	3,1560	,30177
YM	47	3,6383	,60525
YN	47	3,5319	,41578
YO	47	3,7660	,25219

YP	47	3,4362	,22402
Y	47	3,6604	,20831
N valide (liste)	47		

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : Y

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,840[a]	,706	,635	,12585

a. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,410	9	,157	9,892	,000[b]
	de Student	,586	37	,016		
	Total	1,996	46			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,076	1,045		1,987	,054
	XA	-,048	,071	-,090	-,682	,500
	XB	,364	,164	,360	2,214	,033
	XC	,163	,059	,456	2,753	,009
	XD	-,320	,172	-,429	-1,859	,071
	XE	,063	,079	,223	,801	,428
	XF	,098	,084	,129	1,158	,254
	XG	-,179	,081	-,562	-2,208	,034
	XH	,241	,092	,427	2,605	,013
	XL	-,076	,082	-,246	-,925	,361

a. Variable dépendante : Y

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : AUDITEUR

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,649[a]	,421	,280	,19809

a. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,054	9	,117	2,985	,009[b]
	de Student	1,452	37	,039		
	Total	2,506	46			

a. Variable dépendante : AUDITEUR

b. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	3,427	1,644		2,084	,044
	XA	-,156	,111	-,262	-1,404	,169
	XB	,205	,258	,182	,794	,432
	XC	,131	,093	,326	1,402	,169
	XD	-,138	,271	-,165	-,509	,614
	XE	,064	,124	,203	,519	,607
	XF	,077	,133	,090	,578	,567
	XG	-,238	,127	-,666	-1,864	,070
	XH	,184	,146	,291	1,265	,214
	XL	-,048	,129	-,140	-,373	,711

a. Variable dépendante : AUDITEUR

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : BUREAU

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,788[a]	,621	,529	,23818

a. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,439	9	,382	6,735	,000[b]
	de Student	2,099	37	,057		
	Total	5,538	46			

a. Variable dépendante : BUREAU

b. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,567	1,977		,792	,433
	XA	,041	,134	,047	,309	,759
	XB	,206	,311	,123	,664	,511

	XC	,277	,112	,465	2,469	,018
	XD	-,282	,325	-,227	-,868	,391
	XE	,248	,149	,526	1,666	,104
	XF	,030	,160	,023	,185	,854
	XG	-,150	,153	-,284	-,982	,332
	XH	,140	,175	,149	,800	,429
	XL	-,045	,155	-,088	-,292	,772

a. Variable dépendante : BUREAU

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : CONTROLE

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,725[a]	,526	,411	,20741

a. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,767	9	,196	4,563	,000[b]
	de Student	1,592	37	,043		
	Total	3,358	46			

a. Variable dépendante : CONTROLE

b. Prédicteurs : (Constante), XL, XE, XF, XA, XH, XB, XC, XD, XG

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,402	1,722		,814	,421
	XA	-,033	,116	-,048	-,287	,776
	XB	,616	,271	,471	2,275	,029
	XC	,098	,098	,211	1,004	,322
	XD	-,495	,283	-,512	-1,747	,089
	XE	-,086	,130	-,234	-,663	,512
	XF	,169	,139	,172	1,215	,232
	XG	-,154	,133	-,374	-1,157	,255
	XH	,367	,152	,502	2,408	,021
	XL	-,122	,135	-,307	-,906	,371

a. Variable dépendante : CONTROLE