جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية، المالية والمحاسبة، وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه LMD

قسم: العلوم المحاسبية والمالية، تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي

التدقيق المحاسبي في ظل العولمة الاقتصادية

–دراسة حالة الجزائر–

إعداد الطالبة:

بن زازة منصورية

إشراف الأستاذ الدكتور:

العيد محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
أ/د بن حمودة محبوب	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر –3–	رئيسا
أ/د العيد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم	مشرفا
د/ دواح بلقاسم	أستاذ محاضر–أ–	جامعة مستغانم	مناقشا
د/ بحيح عبد القادر	أستاذ محاضر –أ–	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
د/ مخفي أمين	أستاذ محاضر–أ–	جامعة مستغانم	ممتحنا
د/ بوروبة احمد الحاج	أستاذ محاضر–أ–	جامعة مستغانم	ممتحنا

السنة الجامعية: 2015–2016

شكر وتقدير

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" سورة النمل: الأية 19.

الحمد والشكر لله، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور العيد محمد المشرف على الأطروحة، الذي لم يبخل بتقديم يد العون والمساعدة، فأسأل الله أن يجازيه بكل خير، وأن يمتعه بالصحة والعافية ليظل منبرا لطالب العلم.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة الأطروحة وتحملهم عناء قراءتها وتقييمها.

كما لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل الذين ساهموا في الإجابة على الاستبيان.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى كل من قدم يد العون من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا البحث.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله

زوجي بارك الله فيه

جميع أفراد العائلة

إلى كل من طلب العلم واجتهد في تحصيل المعرفة

عرفانا ومحبة

الملخص

يهدف البحث إلى دراسة التدقيق المحاسبي وأهميته في الحصول على خدمات ذات جودة عالية تساعد مختلف الأطراف ذات العلاقة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، خاصة في ظل انفتاح الأسواق المالية الدولية وظهور شركات متعددة الجنسيات في إطار عولمة الأنشطة الاقتصادية، حيث أصدرت المنظمات الدولية معايير التدقيق الدولية تساعد على التطبيق الجيد، باعتبارها ترتكز على دراسة دقيقة للتعامل معها في أوساط مهنة المحاسبة والتدقيق والمجتمع المالي محليا ودوليا، وذلك من أجل تذليل الفروقات وتقريب الممارسات بين الدول. وتمشيا مع العولمة، والتطور الملحوظ في مجال التدقيق، وتحقيق الارتقاء بجودة خدماته، وإرساء المفهوم الحديث للحوكمة، وإعادة ثقة المجتمع لهذه المهنة وخدمة المصلحة العامة وتنمية الاقتصاد العالمي، إلا أن مهنة التدقيق لا تزال تواجه تحديات وصعوبات ذات بعد عالمي. ولا شك أن الجزائر تسعى إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي ومواكبة هذه التطورات، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي الذي يقرب الممارسة المحاسبية من الممارسة الدولية، ومحاولة منها إلى الرفع من مستوى خدمات التدقيق وفق المتطلبات الدولية، من أجل الحصول على معلومات ذات جودة عالية تساعد على تدفق مختلف الاستثمارات الأجنبية، مما يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، معايير التدقيق الدولية، الحوكمة ، العولمة، الجزائر.

Résumé

La recherche vise à étudier l'audit comptable et son importance pour obtenir des services de haute qualité qui aident ses utilisateurs de prendre les meilleures décisions économiques. En effet ; dans le cadre de l'ouverture des marchés financiers internationaux et l'émergence des sociétés multinationales à la lumière de la mondialisation des activités économiques, les organisations internationales ont publié des normes internationales d'audit « ISA » aidant à avoir une équitable application basée sur une étude approfondie, afin de surmonter les différences et rapprocher les pratiques entre les pays dans le domaine de la comptabilité et de l'audit. Ainsi, pour suivre la mondialisation et le développement remarquable de l'audit, et obtenir de meilleurs services de qualité sous le contexte de la gouvernance, et de restaurer la confiance de la communauté de cette profession et servir l'intérêt public et le développement de l'économie mondiale, néanmoins la profession d'audit demeure confronter à des défis et des difficultés à dimension mondiale. Il est clair que l'Algérie cherche à s'intégrer dans l'économie mondiale et suivre ses évolutions, notamment après l'adoption du système comptable financier qui fait approcher la pratique comptable à la pratique internationale et ce, d'augmenter le niveau d'audit conformément aux exigences internationales dans le but d'obtenir des informations de haute qualité en vue de l'attraction de différents investissements étrangers, contribuant ainsi à la promotion du développement économique.

Mots-clés : audit, normes internationales d'audit « ISA », la gouvernance, la mondialisation, l'Algérie.

Abstract

The research aims to study accounting and significance of the audit to obtain high-quality services that help various relevant to make the right economic decisions of the Parties, especially in light of the opening of the international financial markets and the emergence of multinational companies in the context of the globalization of economic activities, where international organizations issued an international auditing standards help a good application as based on a thorough study to deal with it among the profession of accounting and auditing the financial community, locally and internationally, in order to overcome the differences and bring the practices between the countries. In line with the globalization of economic activities and the opening of international financial markets, and the development of the remarkable in the field of audit and confirmation, and achieve better quality services according as governance, and restore community confidence in the profession and serving the public interest and the development of the global economy, but the profession of an audit it is still facing challenges and difficulties with a global dimension. There is no doubt that Algeria is seeking to integrate into the global economy and keep pace with these developments, especially after the adoption of the financial accounting system which is nearly the accounting practice of international practice, and an attempt to increase the level of scrutiny in accordance with international requirements of services, in order to get high-quality information to help to various flow of foreign investments, thus contributing to promoting economic development.

Keywords: auditing, international auditing standards, governance, globalization, Algeria.

البيان	الصفحة
شكر وتقدير	ب
الإهداء	ت
الملخص	ث
الفهرس	ج
فهرس الجداول	د
فهرس الأشكال	ذ
فهرس الملاحق	ذ
المقدمة العامة	1
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	**09**
تمهيد	10
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق المحاسبي	11
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	11
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق	15
المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه	20
المطلب الرابع: أنواع التدقيق	23
المبحث الثاني: مدقق الحسابات	34
المطلب الأول: مؤهلات مدقق الحسابات	35
المطلب الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات	37
المطلب الثالث: تنظيم مهنة مدقق الحسابات	42
المطلب الرابع: مسئولية مدقق الحسابات	44
المبحث الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها	49
المطلب الأول: المعايير العامة	49
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	53
المطلب الثالث: معايير التقرير	57
المبحث الرابع: آداب وسلوك مهنة التدقيق	63
المطلب الأول: مفاهيم قواعد آداب وسلوك المهنة	64

المطلب الثاني: أهداف ومزايا وأنواع قواعد السلوك المهني	66
المطلب الثالث: مظاهر التزام المدقق بقواعد السلوك المهني ودوره في مواجهة الأزمة المالية العالمية	67
الخلاصة	70
الفصل الثاني: الجوانب الفنية لعملية التدقيق	**71**
تمهيد	72
المبحث الأول: فروض التدقيق وفجوة التوقعات،الأخطاء والغش، المعاينة الاحصائية وتحديد المخاطر، الأدلة وقرائن الإثبات	73
المطلب الأول: فروض التدقيق وفجوة التوقعات	73
المطلب الثاني: الأخطاء والغش	83
المطلب الثالث: المعاينة الإحصائية وتحديد المخاطر	89
المطلب الرابع: الأدلة وقرائن الإثبات	94
المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق	102
المطلب الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق	102
المطلب الثاني: الخطوات التمهيدية لمهمة التدقيق الجديدة	104
المطلب الثالث: إعداد برامج التدقيق	107
المطلب الرابع: أوراق وعلامات ومذكرات التدقيق	109
المبحث الثالث: الرقابة الداخلية	116
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية	116
المطلب الثاني: تقسيمات الرقابة الداخلية	118
المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية	120
المطلب الرابع: دراسة العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية	121
المبحث الرابع: تقرير المدقق	126
المطلب الأول: مفهوم التقرير وأهميته	126
المطلب الثاني: الأركان الشكلية للتقرير وعناصره	128
المطلب الثالث: أنواع التقرير	129
المطلب الرابع: إجراءات إعداد التقرير والفحص النهائي لأوراق التدقيق والتقرير	133
خلاصة	137
الفصل الثالث: بيئة التدقيق الدولية	**138**

تمهيد	139
المبحث الأول: التدقيق من المنظور الدولي	140
المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية	140
المطلب الثاني: المتطلبات الدولية لتأهيل المدققين	143
المطلب الثالث: سوق التدقيق الدولي	155
المطلب الرابع: مكاتب التدقيق الدولية	157
المبحث الثاني: التدقيق وآليات حوكمة المؤسسة	159
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسة	159
المطلب الثاني: التدقيق ودوره في تفعيل الحوكمة	167
المطلب الثالث: الدور الحوكمي للتدقيق بخصوص التنبؤ بالانهيار المالي ومدى قدرتها على الاستمرار	176
المبحث الثالث: التدقيق الحديث وفق قانون « SOX »	179
المطلب الأول: العوامل المساعدة على تطبيق قانون « SOX »	179
المطلب الثاني: أقسام وبنود قانون « SOX »	181
المطلب الثالث: تأثير قانون « SOX » على تطوير مهنة التدقيق وتحسين حوكمة المؤسسة	183
المبحث الرابع: القضايا المعاصرة التي يواجهها المدقق في البيئة الدولية	191
المطلب الأول: مشاكل مهنة التدقيق على المستوى الدولي	191
المطلب الثاني: التدقيق وجرائم غسل الأموال	194
المطلب الثالث: تدقيق صناديق الاستثمار	200
المطلب الرابع: تدقيق الأدوات المالية المشتقة	207
خلاصة	213
الفصل الرابع: التدقيق المحاسبي في الجزائر	**214**
تمهيد	215
المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	216
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	216
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	221
المطلب الثالث: ممارسة مهنة مدقق الحسابات في الجزائر	226
المبحث الثاني: معايير التدقيق في الجزائر	229
المطلب الأول: المعايير العامة	229

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني	231
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	236
المبحث الثالث: إطار الدراسة الميدانية	239
المطلب الأول: إعداد الاستبيان	239
المطلب الثاني: تحديد مجتمع وعينة الدراسة	241
المطلب الثالث: توزيع قوائم الاستبيان	241
المطلب الرابع: الأساليب الإحصائية لمعالجة نتائج الاستبيان	242
المبحث الرابع: تحليل وتقييم نتائج الاستبيان	245
المطلب الأول: تحليل عينة الدراسة	245
المطلب الثاني: مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها	255
المطلب الثالث: واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر	261
المطلب الرابع: الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية	266
خلاصة	273
خاتمة	274
قائمة المراجع	279
قائمة الملاحق	289

فهرس الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	الفرق بين المحاسبة والتدقيق	20
02	المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	31
03	مقياس ليكارت الخماسي	242
04	تحديد الاتجاه لمقياس ليكارت الخماسي	244
05	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	245
06	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	247
07	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	249
08	توزيع أفراد العينة حسب التأهيل المهني	251

09	توزيع أفراد العينة حسب التكوين المهني والدورات التدريبية	252
10	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	254
11	مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها	255
12	واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر	262
13	الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية	267

فهرس الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
01	العلاقة بين المحاسبة والتدقيق	17
02	معايير التدقيق المتعارف عليها	62
03	مراحل تنفيذ عملية التدقيق	111
04	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	246
05	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	248
06	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	250
07	توزيع أفراد العينة حسب التأهيل المهني	251
08	توزيع أفراد العينة حسب التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية	253
09	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	255

فهرس الملاحق

الرقم	البيان	الصفحة
01	الاستبيان باللغة العربية	289
02	الاستبيان باللغة الفرنسية	294
03	مخرجات نظام SPSS	299
04	عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة	319

اللغة العربية	اللغة اللاتينية	الاختصار
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accounting	IFAC
معايير التقارير المالية	International Financial Reporting Standars	IFRS
مجلس الإشراف المحاسبي للشركات		PCAOB

العامة		
	Sarbane –Oxley	SOX
الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Package for Social Sciences Statiscal	SPSS
		COSO
معايير التدقيق الدولية	International Standars of Auditing	ISA
هيئة سوق الأموال		SEC
مكتب المحاسبة العام		GAO
	Institut Français d'Audit et de Contrôle Interne	IFACI
		AAA
	Système comptable Financier	SCF
	Plan Comptable National	PCN
معايير التدقيق الجزائرية	Normes Algériennes d'Audit	NAA
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de la Comptabilité	CNC
معايير التدقيق المقبولة عموما		GAAP
		IAASB

المقدمة العامة

مع ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من كبر في حجم المؤسسة وتعدد أصنافها، والزيادة في الاستثمارات، وبالتالي الحاجة إلى الزيادة في رؤوس الأموال، جعل تمويل هذه المشاريع أمرا صعبا، مما أدى إلى اللجوء إلى الاقتراض من البنوك وحملة السندات، بالإضافة إلى ظهور مؤسسات الأسهم التي تتكون من آلاف المساهمين الذين يوكلون صلاحيات التسيير إلى الإدارة، أملى فصل الملكية عن التسيير، مما أوجب الحاجة إلى تبني التدقيق المحاسبي من أجل المحافظة على أموال الملاك، وضمان الاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء والغش، من خلال التدقيق المحاسبي للقوائم المالية وإصدار تقرير حول مدى مصداقيتها، خصوصا عند وجود التعارض في المصالح بين معدي ومستخدمي المعلومات التي تعتبر الأساس الذي يبني عليه مختلف الأطراف قراراتهم الاقتصادية.

وفي ظل التغيرات المستمرة التي تخضع لها المؤسسة نتيجة حدوث التطورات في مجال التكنولوجيا والاتصالات، وتلاشي الحدود الجغرافية، وانتشار المؤسسات متعددة الجنسيات، وفتح أسواق المال في ظل العولمة، مما أدى إلى زيادة المخاطر والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق على المستوى الدولي، مما ألح على منظمات التدقيق الدولية إلى ضرورة تذليل الفروقات بين الدول من خلال إصدار معايير دولية للتدقيق تلقى الاعتراف العام وتوفر التوافق عبر الدول، وإحداث تنسيق وانسجام للتقارير الدولية، وتحديد المتطلبات التي تؤهل مدققي الحسابات للقيام بمهامهم بمهارات كافية، وفتح مكاتب دولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية تلقى القبول والتطبيق العالمي.

ومن أجل تعزيز مهنة التدقيق والحصول على مخرجات فعالة تساعد الجهات التي تحتاج إلى خدمات التدقيق في اتخاذ القرارات الملائمة، تم تبني مفهوم الحوكمة الذي يساعد في إرساء عملية التدقيق، حيث يعتبر تطبيق مفهوم الحوكمة أحد متطلبات ثقة المستثمرين والإدارة الناجحة.

وعلى إثر الفضائح والإخفاقات المالية الحديثة، خاصة التي تعرضت لها المؤسسات العالمية مثل شركة إنرون وشركة وورد كوم، كانت هناك نداءات من أجل تحسين حوكمة المؤسسات، وإدارة المخاطر، وتحسين جودة عمليات التدقيق، والتي في مقدمتها قانون « Sarbane Oxley »، الذي يهدف إلى تعديل معايير الحوكمة، ووضع متطلبات جديدة للإفصاح وكشف الجرائم الجديدة للغش وانتهاك قوانين الأوراق المالية، وخلق مجلس جديد على المدقق، وذلك من أجل منع خطورة التقرير المالي المضلل ومنع الانهيارات المالية.

ورغم التطورات التي شهدتها مهنة التدقيق، إلا أنها لازالت تواجه التحديات والصعوبات في ظل العولمة خاصة أنه لم تعد لرؤوس الأموال هوية وطنية، مما يستدعي من مدقق الحسابات محاربة جرائم غسل الأموال، بالإضافة إلى القيام بتدقيق المشتقات المالية وصناديق الاستثمار في الأسواق المالية الدولية.

ومن خلال مساعي الجزائر نحو الانفتاح الاقتصادي، والاندماج في الاقتصاد العالمي، وذلك من خلال انتقالها من نظام الاقتصاد الموجه نحو نظام اقتصاد السوق، ومشروع انضمامها إلى منظمة التجارة العالمية، وانتهاجها منهج الإصلاحات الذي يتماشى مع هذا التوجه، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي من خلال صدور قانون 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي، والمستمد من معايير المحاسبة الدولية، والذي يقرب التطبيق المحاسبي للجزائر من التطبيق الدولي، والذي يسمح للمحاسبة بإنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية تساعد على اتخاذ أنجع القرارات الاقتصادية، وتساهم في إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال من خلال تشجيع الاستثمار، خاصة بعد صدور قانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، الذي من خلاله تحاول الجزائر مواكبة المعايير الدولية للتدقيق.

1- إشكالية الدراسة

يحاول البحث الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل العولمة الاقتصادية؟

2- الأسئلة الفرعية

من خلال الإشكالية الرئيسية، تتفرع الأسئلة التالية:

- فيما تتمثل أهم الخصائص والمتغيرات التي تحكم الإطار النظري للتدقيق المحاسبي؟
- ما هي الجوانب الفنية لعملية التدقيق المحاسبي؟
- ما هي المتطلبات الجديدة لمهنة التدقيق التي يمكن الاعتماد عليها في ظل البيئة الاقتصادية الدولية الحديثة؟
- ما مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر؟ وهل يعتبر تطبيقها ضروريا من أجل الاندماج في الاقتصاد العالمي؟

3- فرضيات الدراسة

كإجابة مؤقتة للأسئلة السابقة، يتم الانطلاق من الفرضيات التالية:

- يتمتع التدقيق المحاسبي بثقة الأطراف التي تحتاج إلى خدماته، نظرا لوجود معايير التدقيق المتعارف عليها، وقواعد السلوك المهني، وتحديد واجبات وحقوق ومسؤوليات مدقق الحسابات، حتى يتم تحقيق أهداف التدقيق.
- تحتاج عملية التدقيق المحاسبي إلى مجموعة من العناصر التي تحدد مهمة التدقيق.
- يمثل التدقيق وفق المعايير الدولية التي تلقى القبول العام، والمؤهلات الدولية التي تسمح لمدققي الحسابات القيام بمهامهم بمهارات كافية، بالإضافة إلى تطبيق المفهوم الحديث للحوكمة، عناصر أساسية تساهم في تحقيق أفضل ممارسة للتدقيق في البيئة الدولية.

- يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي المستنبط من معايير المحاسبة الدولية، مما يسمح للجزائر بالانفتاح على الاقتصاد العالمي.

4- مبررات اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى ما يلي:

- الإصلاحات التي تشهدها الجزائر، من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك بعد صدور قانون 11/07 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، وتأثير ذلك على إنتاج المعلومات المالية.
- مشروع انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية، واتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي، وما يستلزمه من تهيئة البيئة الاقتصادية الجزائرية وفق المتطلبات الدولية، مما يحتم تبني المعايير الدولية للتدقيق من أجل الرفع من مستوى ثقة المستثمرين في القوائم المالية المنشورة.
- سعي المنظمات الدولية المهنية إلى ضرورة لجوء الدول إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق.
- التحديات التي تواجه ممارسة مهنة التدقيق من المنظور الدولي.
- أسباب ذاتية، رغبة الطالبة في التعرف على كل ما هو جديد حول الموضوع، وكون البحث يندرج ضمن التخصص في طوري الماستر والدكتوراه.

5- أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها ما يلي:

- الإلمام بالجوانب النظرية والفنية المرتبطة بالتدقيق المحاسبي؛
- دراسة البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي؛
- إبراز الدور الحوكمي في إرساء عملية التدقيق والارتقاء بمخرجاته؛
- التعرف على التغيرات الحديثة حول موضوع التدقيق؛
- التعرف على المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق على المستوى الدولي؛
- دراسة واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المتطلبات الدولية والتغيرات الاقتصادية العالمية الحديثة.

6- أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من خلال دراسة التدقيق المحاسبي وأهميته في الحصول على خدمات ذات جودة عالية تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة، خاصة في ظل انفتاح الأسواق المالية وعولمة الأنشطة الاقتصادية، حيث أصدرت المنظمات الدولية معايير التدقيق الدولية من أجل تذليل الفروقات وتقريب الممارسات بين الدول.

ولا شك أن الجزائر تسعى إلى مواكبة هذه التطورات، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي الذي يقرب الممارسة المحاسبية من الممارسة الدولية، ومحاولة منها إلى الرفع من مستوى خدمات التدقيق وفق المتطلبات الدولية، من أجل الحصول على معلومات ذات جودة عالية تساعد على تدفق الاستثمارات، مما يساعد على دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

7- منهج الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية، والأسئلة الفرعية، يتم الاعتماد على مجموعة من المناهج، حيث يتم استخدام المنهج التاريخي من أجل سرد نشأة وتطور مهنة التدقيق، كما سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض محتوى البحث، بالإضافة إلى المنهج الاحصائي من خلال الدراسة التطبيقية، وذلك باستخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات.

8- حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في ما يلي:

- الحدود الزمنية: شملت هذه الدراسة نشأة مهنة التدقيق وتطورها على المستوى الدولي، كما تم عرض لأهم مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر منذ عام 1962 إلى غاية عام 2014، كما شملت الحدود الزمنية المتعلقة بالدراسة الميدانية والتي كانت من 28 أكتوبر 2015 إلى غاية 27 جانفي 2016.
- الحدود المكانية: شملت هذه الدراسة الجزائر، من خلال توزيع قوائم الاستبيان على مجموعة من المختصين حول موضوع الدراسة، من أجل التعرف على واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر وأهميته، ومدى إمكانية تطويره وفق المتطلبات الحديثة.

9- الدراسات السابقة

كمرجعية لهذه الدراسة، تم الاعتماد على بعض الدراسات السابقة على النحو التالي:

- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر، وتونس، والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2012.

تطرقت هذه الدراسة إلى مقارنة التنظيم المهني للتدقيق لكل من الجزائر، تونس، والمملكة المغربية، لارتباطهم بالعديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية، وقد تمت المقارنة من خلال دراسة الإطار العام للممارسة المهنية، الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير التدقيق، ودستور وآداب سلوك المهنة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التنظيم الحالي لمهنة التدقيق في الجزائر لا يتوفر على الخصائص والمتطلبات التي تساهم في إنجاح وتطوير المهنة.

وقدمت الدراسة مساهمة لتطوير التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق الأهداف المرجوة منها.

- سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي: دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015.

تناولت هذه الدراسة إبراز أهمية تبني معايير التدقيق الدولية كامتداد للإصلاح المحاسبي في الجزائر بعد صدور قانون 11/07 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، وقانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي 24/11 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه وقواعد سيره، كما يقوم المجلس بتطوير التقنيات المحاسبية وتطوير معايير التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى أن تبني معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية يساعد على تحقيق نتائج إيجابية على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وعلى قبول تقارير التدقيق على المستوى الدولي، وأن المنافع المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية ستكون أكبر من تكاليفها.

- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010-2011.

تناولت هذه الدراسة التدقيق من المنظور الدولي من خلال دراسة بيئة التدقيق الدولية، وأهمية إصدار معايير التدقيق الدولية، والمنظمات المسؤولة عن إصدارها، وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية، وعرض معايير التدقيق الدولية.

وتوصلت الدراسة إلى أن البعد الدولي للتدقيق يحقق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية وتقريب وجهات النظر بين الدول، وأنه يجب توفير المتطلبات العلمية والعملية اللازمة للممارسين لمهنة التدقيق بما يتوافق مع التطورات الاقتصادية الدولية، كما أن مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بنظيراتها المحلية. كما خلصت الدراسة إلى أن التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطورات الحاصلة في العالم رغم حاجتها الملحة في جوانب عديدة، وأنه في حالة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يجب تكييفها مع بيئتها الاقتصادية شريطة الرفع من القدرات العلمية والخبرة التي يجب توفرها لدى المدققين.

10- هيكل البحث

للإجابة على إشكالية الدراسة، تم تقسيم البحث إلى مقدمة، أربعة فصول، وخاتمة، يحتوي كل فصل على أربعة مباحث، حيث يتناول الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي، أما الفصل الثاني، فيشمل الجوانب الفنية للتدقيق المحاسبي، ويتطرق الفصل الثالث إلى بيئة التدقيق الدولية، أما الفصل الرابع فيتم من خلاله دراسة واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر على ضوء التغيرات الاقتصادية الدولية الحديثة.

- **الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي**

من خلال هذا الفصل، سيتم التطرق إلى عرض التطور التاريخي لنشأة مهنة التدقيق، ومفهومه، وتوضيح أهميته وأهدافه وأنواعه من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسيتناول مدقق الحسابات ويتم التطرق فيه إلى مؤهلات المدقق، حقوقه وواجباته، مسؤولياته، بالإضافة إلى تنظيم المهنة، أما المبحث الثالث فسيشمل دراسة معايير التدقيق المتعارف عليها، ومن خلال المبحث الرابع سيتم دراسة آداب وسلوك مهنة التدقيق.

- **الفصل الثاني: الجوانب الفنية للتدقيق المحاسبي**

يهدف هذا الفصل إلى إبراز الجوانب الفنية لعملية التدقيق، حيث سيشمل المبحث الأول على فروض التدقيق وفجوة التوقعات، مفاهيم حول الأخطاء والغش، كما سيتضمن كيفية المعاينة الإحصائية وتحديد المخاطر، وجمع الأدلة والقرائن، أما المبحث الثاني فسيتناول إجراءات تنفيذ عملية التدقيق بدءا من التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق وصولا إلى أوراق وعلامات ومذكرات التدقيق، أما المبحث الثالث فسيتم فيه دراسة نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق المحاسبي، أما المبحث الرابع فسيتضمن تقرير التدقيق.

➢ **الفصل الثالث: بيئة التدقيق الدولية**

يتناول الفصل الثالث دراسة مهنة التدقيق على المستوى الدولي، حيث سيتضمن المبحث الأول معايير التدقيق الدولية، المتطلبات الدولية لتأهيل المدققين، أهم مكاتب التدقيق الدولية، وسوق التدقيق الدولي، أما المبحث الثاني فسيشمل التدقيق وآليات الحوكمة باعتبار الحوكمة متطلب لثقة المستثمرين، وسيتطرق المبحث الثالث إلى دراسة التدقيق وفق قانون الأوراق المالية « SOX » الذي جاء من أجل تعزيز وتنظيم مهنة التدقيق، وذلك من خلال وضع متطلبات جديدة للإفصاح وكشف التضليل المالي ومنع الانهيارات المالية، أما المبحث الرابع، فسيتناول القضايا المعاصرة التي يواجهها المدقق في البيئة الدولية، وذلك من خلال التعرض إلى مشاكل مهنة التدقيق على المستوى الدولي، ودراسة العلاقة بين التدقيق وجرائم غسل الأموال، تدقيق صناديق الاستثمار، وتدقيق عمليات المشتقات المالية.

➢ **الفصل الرابع:**

يهدف الفصل الرابع إلى دراسة واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الحديثة، حيث يتناول المبحث الأول تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك من خلال عرض التطور التاريخي للمهنة، الهيئات المشرفة على تنظيمها، وممارسة مهنة التدقيق، أما المبحث الثاني فسيتناول معايير التدقيق في الجزائر، أما المبحث الثالث فسيتم من خلاله دراسة إطار الدراسة الميدانية، ومن خلال المبحث الرابع سيتم تحليل وتقييم نتائج محاور الاستبيان.

تمهيد

يتمثل التدقيق المحاسبي في تلك العملية المنظمة التي يتم من خلالها جمع الأدلة الكافية حول صحة المعلومات المقدمة من أجل تكوين رأي فني وموضوعي حول مدى عدالة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة، وتقديم النتائج في شكل تقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة، وقد ظهر نتيجة لضرورة التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية، وتطور بتطور حجم المؤسسة وفصل الملكية عن التسيير وكبر حجم المعاملات الاقتصادية وتعدد الفئات التي تحتاج إلى الخدمات المتنوعة التي يقدمها، ومن أجل الوفاء بمتطلبات عملية التدقيق، توجد مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات والصفات التي يجب أن يتحلى بها بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والمبادئ والأسس المرتبطة بأداء مهامه، ومن أجل القيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع المدقق بمجموعة من الحقوق التي تسمح له بأداء مهامه، كما عليه واجبات تتمثل في أعمال مختلفة لإنجاز برنامج عمله، ويعتبر المدقق مسؤولا في أداء عمله، ومن أجل تحديد مهنة التدقيق توجد معايير مقبولة عموما ومتعارف عليها تساعد المدقق على تنفيذ مهامه، كما يوجد دليل لسلوك وأخلاقيات مهنة التدقيق يشمل مجموعة من المبادئ الضرورية التي يجب أن يلتزم بها المدقق عند أداء عمله.

وعليه سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي من خلال:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: مدقق الحسابات

المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

المبحث الرابع: آداب وسلوك مهنة التدقيق

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق المحاسبي

تزايدت الحاجة إلى مهنة التدقيق نظرا للدور الهام الذي يكتسيه من خلال التأكد من مدى صحة وعدالة القوائم المالية وتقديم تقرير يتضمن رأيه الفني والموضوعي حول عملية التدقيق التي قام بها وتقديمه إلى الأطراف ذوي العلاقة، وقد تطور التدقيق بتطور حجم المؤسسة وكبر حجم المعاملات الاقتصادية وتعدد الجهات التي تحتاج إلى خدماته المتنوعة، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى نشأة التدقيق والعوامل التي أدت إلى تطوره من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسوف يتناول مفهوم التدقيق، أما المطلب الثالث فسيتم التطرق إلى أهمية التدقيق وعرض أهدافه التقليدية والحديثة، أما المطلب الرابع فسيتم فيه عرض لأهم أنواع التدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تشير الدراسات إلى أن التدقيق ظهر قديما نتيجة إلى حاجة الأفراد إلى التحقق والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية، وقد تطور التدقيق وانتشر مع تطور حجم المعاملات المالية والتجارية وتغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية.

1- نشأة التدقيق

تعود نشأة مهنة التدقيق إلى حاجة الإنسان من التحقق من صحة المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد حول مدى صحتها، ولهذا لفظ تدقيق Audit مشتق من الكلمة اللاتينية « Audire » ومعناه يستمع[1].

كما يعود الفضل للخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه في تسجيل وتدوين عمليات بيت المال، حيث كان موسم الحج موعدا للتدقيق، حيث يعرض الولاة والعمال خلاله حساباتهم المتعلقة بالعام المنصرم، ويحضر أصحاب المظالم والشكاوى، كما يحضر المدققون الذين كانوا ينتشرون في أنحاء العالم. ويعتبر ديوان الزكاة الذي أقامه الخليفة العباسي المهدي من أهم الدواوين التي كانت معنية بالرقابة، كما أنشئت ولاية الحسبة التي كانت تهتم بالجوانب المالية للدولة[2].

[1] خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004، ص ص: 17-18.

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص: 01.

كما أدى ظهور نظام القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة وتبسيط تطبيق المحاسبة والتدقيق، مما ساعد على انتشار وتطور مهنة المحاسبة والتدقيق[1].

ونتيجة لاتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها، مما استدعى من المساهمين تعيين مدققين من أجل التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومراقبة أعمال الإدارة[2].

ولقد أنشئت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 من خلال تأسيس كلية Roxanati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بالإضافة إلى النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وفي عام 1669 أصبح يشترط لمزاولة مهنة التدقيق عضوية هذه الكلية. وقد كانت بريطانيا هي السابقة في تنظيم مهنة التدقيق، حيث تأسست جمعية المحاسبين القانونيين بأندبرة عام 1854 بالرغم من أن مهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير عام 1773. وقد نص قانون المؤسسات البريطاني عام 1862 على إلزامية التدقيق من أجل حماية أموال المستثمرين من تلاعب الإدارة حيث ساهم هذا القانون على تطوير مهنة التدقيق وانتشارها[3]. أما الدول التي تلتها في ذلك هي كندا عام 1880، فرنسا عام 1881، الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882، ألمانيا عام 1896، أستراليا 1904، فنلندا عام 1911، مع الإشارة إلى أن مهنة التدقيق في هذه الدول نشأت قبل ذلك، حيث تدل الوثائق التاريخية على وجود أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين[4].

ويعود تطور المهنة في كل من البلدان السابقة الذكر إلى السياسات المالية والضريبية فيها، حيث ظهرت رقابة جديدة تتمثل في الرقابة الضريبية ومن وسائلها التدقيق الضريبي الذي استدعى الحاجة إلى خدمات المدققين[5].

أما من ناحية التطور التاريخي في الوطن العربي، فقد بدأت مصر بمزاولة المهنة بصدور قانون لعام 1909 والذي من خلاله اكتسب المدقق تقديرا واحتراما، وفي عام 1946 تم تأسيس جمعية المحاسبين والمدققين المصرية، أما فلسطين والعراق فكانت لديهما تشريعات مستوحاة من قانون المؤسسات البريطاني وذلك منذ عام 1919، أما في إمارة شرق الأردن فقد كانت تقدم لها خدمات التدقيق من فلسطين إلى غاية عام 1944، حيث تأسست فروع لمؤسسات تدقيق بريطانية.

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، " تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2010، ص:17.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 19.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 18.
[4] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، مرجع سبق ذكره، ص: 18.
[5] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

وفي منطقة الخليج العربي تم تطبيق قانون المؤسسات الهندي المستوحى من القانون البريطاني إلى غاية استقلال هذه الدول، حيث أنشأت قوانين المؤسسات فيها من أجل تنظيم مهنة التدقيق على الأسس المطبقة في البلدان المتطورة.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فقد نشأت المهنة وتطورت على الأسس والمبادئ الفرنسية[1]، وحاليا تتمتع جميع الدول العربية بتشريعات وقوانين منظمة لمهنة التدقيق[2].

2- العوامل المفسرة لتطور مهنة التدقيق

نشأت مهنة التدقيق وتطورت نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية، ولعل العوامل التالية هي التي تفسر نشوءها وتطورها[3]:

2-1 تضارب المصالح: تشير دراسة نشأة مهنة التدقيق إلى أن التعارض بين مصالح كل من مستخدمي ومعدي المعلومات المحاسبية هو الذي فرض الحاجة إليها، حيث يلمس مستخدمي هذه المعلومات تعارضا بين مصلحتهم ومصلحة الطرف الذي ينتج تلك المعلومات التي إليه والتي يمكن أن تكون متحيزة، مما يدفع بهم إلى اللجوء لمدقق حسابات من أجل إبداء رأيه الفني حول مصداقية المعلومات.

ومع تطور التجارة والصناعة مما أدى إلى بدوره إلى تطوير السياسة الضريبية، حيث اعتبر تحصيل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مورد رئيسي لتحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية، وهنا ظهر نوع جديد من التعارض في المصالح بين الدوائر الضريبية التي تسعى إلى تحصيل أكبر ضريبة ممكنة وبين أصحاب المؤسسات الاقتصادية الذين يعدون المعلومات المحاسبية من جهة أخرى، مما دفع إلى تعيين مدققين من أجل إعداد تقرير حول عدالة القوائم المالية.

ومع ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من كبر في حجم المؤسسات والزيادة في الاستثمارات وبالتالي زيادة الحاجة لرؤوس الأموال مما جعل تمويل هذه المشاريع أمرا صعبا مما أدى إلى اللجوء إلى الاقتراض من البنوك وحملة السندات بالإضافة إلى ظهور شركات المساهمة التي تتكون من آلاف المساهمين الذين يوكلون صلاحيات التسيير إلى الإدارة مما أدى إلى فصل الملكية عن التسيير، مما أوجب الحاجة إلى مدقق حسابات يقوم بفحص القوائم المالية وإبداء رأيه حول مدى مصداقيتها. وقد أدى هذا التعارض في المصالح إلى ضرورة وجود تقرير مدقق الحسابات لإقناع الممولين بمدى مصداقية القوائم المالية المنشورة وعدالة المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية.

---

[1] هادي التميمي، " مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص:19.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص ص: 2-12.

2-2 الأثر المتوقع: تهدف القوائم المالية المنشورة إلى إحداث الأثر في عملية اتخاذ القرار من قبل المستخدمين المختلفين، مما أدى بمستخدمي القوائم المالية إلى الاعتماد على المدقق ليقرر حول مدى تمثيل القوائم المالية لوضعية المؤسسة الاقتصادية، وبناءا على ذلك فإن تطور حاجات متخذي القرارات انعكست على مجال التدقيق، فقد كان الهدف الرئيسي للتدقيق في مراحله الأولى هو البحث عن الغش والخطأ من خلال التركيز على التدقيق الحسابي حيث يتم إعادة للحساب وتدقيق الترحيل والعمليات الحسابية المختلفة، وقد ساعد في ذلك صغر حجم المؤسسات وقلة عملياتها، حيث كان المدققون يعتمدون على أسلوب التدقيق الشامل، لكن مع كبر حجم المؤسسات وتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية أصبح متخذي القرارات يهتمون بعدالة القوائم المالية ومدى مصداقية المعلومات التي تتضمنها مما فرض على المدققين جمع أدلة الإثبات والبراهين التي توفر اقتناعهم بعدالة القوائم المالية، أما البحث عن الغش والأخطاء فأصبح هدف ثانوي يتم اكتشافه من خلال عملية فحص القوائم المالية.

لكن حدة المنافسة والأزمات الاقتصادية الناتجة عن الزيادة في الانتاج أدت بالاهتمام بمستوى الكفاية الاقتصادية والفعالية للمؤسسات مما جعل بالمجتمع المالي يطالب بالإفصاح عن المعلومات غير المتوفرة بالقوائم المالية مما جعل مهنة التدقيق لا تقتصر على تقييم أداء الإدارة خلال فترة سابقة فحسب، وإنما جعلها أمام تحد كبير لتحمل مسؤولية تقييم خطط الإدارة والتنبؤ بنتائجها المستقبلية.

2-3 التعقيد: تعتبر مسألة الإفصاح عن عدالة القوائم المالية أمرا معقدا لا يستطيع مستخدم تلك المعلومات العادي أن ينجز هذه المهمة بالاعتماد على نفسه فقط، وكلما أصبحت المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة أكثر تعقيدا كلما زادت إمكانية حدوث الأخطاء والغش. وأصبح فهم الأسس التي اعتمدت عليها أكثر تعقيدا مما زادت ضرورة اللجوء إلى خدمات المدقق، وتجدر الإشارة أن ذلك التعقيد الذي يمس المعلومات يتطلب من مهنة التدقيق أن تواكب التطور الذي يحصل حتى تتمكن من الحكم على تلك المعلومات المعقدة التي تعدها الإدارة خاصة بعد استخدام أجهزة الحاسوب مما استدعى بالمدققين ضرورة استيعاب هذا النظام حتى تكون عملية إعداد التقرير حول المعلومات التي تعد من خلاله مبنية على أسس منطقية.

2-4 البعد المكاني: غالبا ما يكون مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين حاليين ومستقبليين وبنوك ومقرضين وغيرهم من أصحاب المصالح بعيدين عن مكان المؤسسة وأن تكاليف السفر قد تمنع هؤلاء المستخدمين من الانتقال والتأكد بأنفسهم من تلك المعلومات التي على أساسها تتخذ القرارات المناسبة.

2-5 البعد الزماني: لا يستطيع مستخدم المعلومات خلال الأربعة الشهور الأولى من العام وهي المدة القانونية لتدقيق المعلومات المحاسبية ونشرها في معظم دول العالم أن يقوم بالتحقق بنفسه من مصداقية القوائم المالية.

2-6 التكلفة: يعتبر قيام كل مستخدم على اختلافهم بالتأكد بنفسه عن مدى مصداقية القوائم المالية مكلفا وغير اقتصاديا أكثر من قيام المدقق بهذا العبء.

2-7 البعد القانوني: غالبا ما تمنع القوانين فئات عديدة من المستخدمين من الاطلاع على خفايا المعلومات من المؤسسة الاقتصادية حفاظا على سرية المعلومات وعدم تداولها من طرف المنافسين، وعليه يعتبر قيام المدقق بالاطلاع عليها لا يشكل خطرا نظرا لالتزامه بأخلاقيات المهنة.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

تعددت التعاريف والمفاهيم التي يصدرها المؤلفين والمنظمات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق وتأثرت بتغير الظروف الاقتصادية، ومن خلال هذا المطلب سيتم عرض مجموعة من التعاريف التي تحدد مفهوم التدقيق ودراسة العلاقة بين المحاسبة والتدقيق.

1- تعريف التدقيق

يعرف التدقيق على أنه "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بعملية الفحص الانتقادي للأنظمة والبيانات المالية"[1].

يمكن تعريف التدقيق بأنه " عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات"[2].

كما يعرف التدقيق أنه " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل"[3].

ويتمثل التعريف الحديث للتدقيق في" أن التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى

[1] نواف محمد عباس الرماحي، "مراجعة المعلومات المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 17.

[2] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002-2003، ص: 13.

[3] ألفين أرينز، جيمس لوبك، "المراجعة: مدخل متكامل"، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطى، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، بدون طبعة، بدون عام النشر، ص:21.

منشأة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب اتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة"[1].

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التدقيق عملية منظمة تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير يتم من خلالها جمع الأدلة الكافية والملائمة حول مدى مصداقية وعدالة المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية، وتقديم النتائج في شكل تقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة.

2- العلاقة بين المحاسبة والتدقيق

تعتبر المحاسبة نشاط خدمي تهدف إلى تزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية حول مؤسسة معينة من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية[2].

ويمثل التدقيق المحاسبي أحد الوظائف المرتبطة بالمحاسبة والمستقلة عنها، حيث تقوم عملية التدقيق على قياس مستوى الثقة في المعلومات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية وتوصيل نتائج التدقيق لمستخدمي هذه المعلومات على أسس سليمة، فالتدقيق يضفي على المعلومات المحاسبية درجة كبيرة من الثقة والاعتماد عليها، فهو يمثل فرع من فروع المحاسبة ومجال عملهما المستندات والبيانات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية[3].

ويبدأ عمل المحاسب بتسجيل مختلف العمليات التي تنجزها المؤسسة الاقتصادية بدفتر اليومية العامة واليوميات المساعدة، ثم تحليل هذه العمليات وتبويبها في حسابات بدفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة، ثم ترصيد هذه الحسابات في نهاية العام المالية وإعداد ميزان المراجعة تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية لإظهار نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية العام المالية، من ناحية أخرى، يبدأ عمل مدقق الحسابات عمله من حيث ينتهي المحاسب، فالمدقق يبدأ عمله من خلال التحقق من صحة ما تحتوي عليه القوائم المالية التي أعدها المحاسب في المراحل الأخيرة من مراحل عمله[4]، ويوضح الشكل الموالي العلاقة بين المحاسبة والتدقيق.

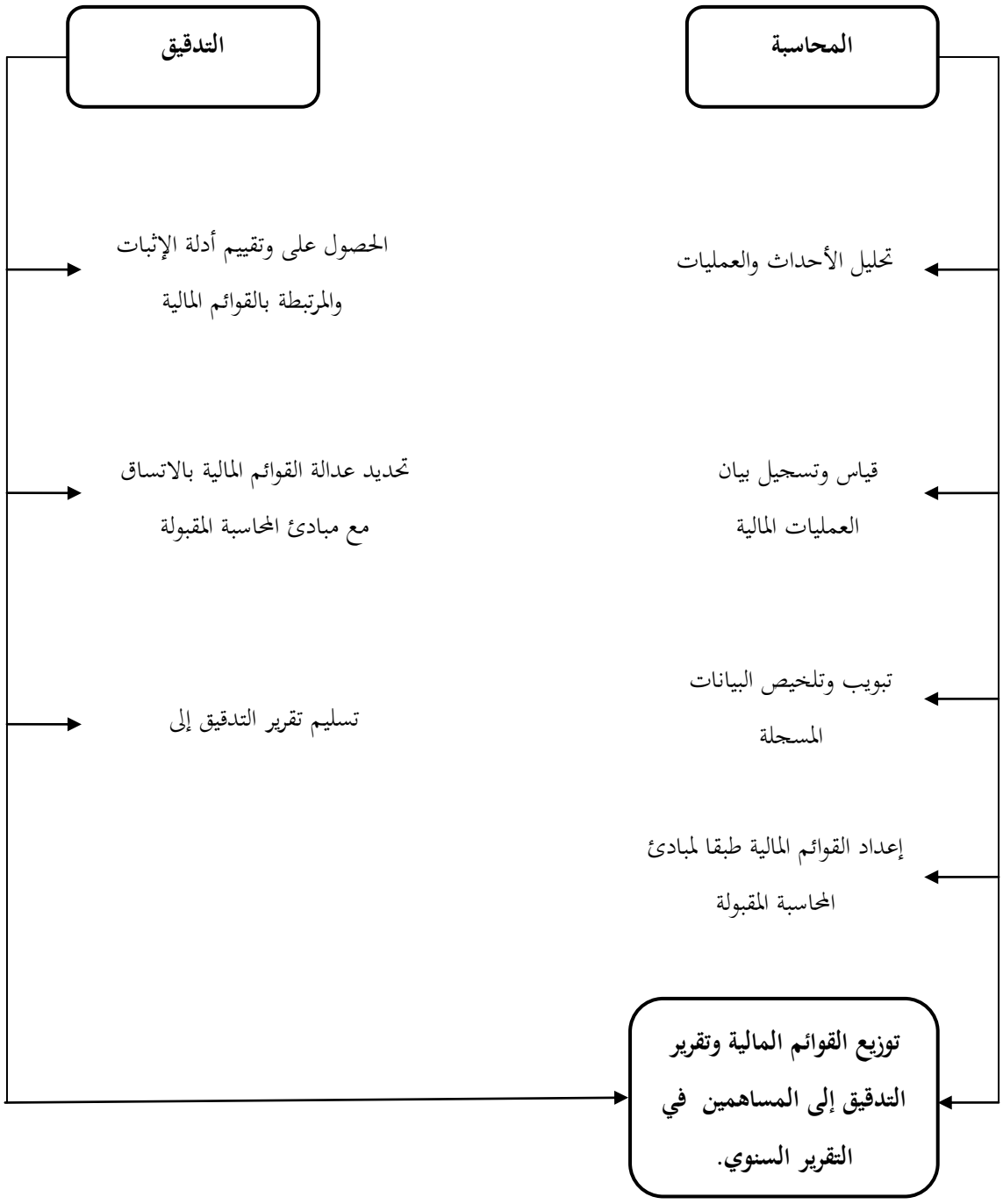
[1] مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص: 17.

[2] حيدر محمد علي بني عطا، " مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة"، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص: 89.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار البداية ناشرون وموزعون، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 14.

[4] محمد الفيومي، عوض لبيب، " أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، بدون طبعة، 1998، ص: 10.

الشكل رقم (01): العلاقة بين المحاسبة والتدقيق



المصدر: سهام محمد السويدي،" دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر: دراسة ميدانية"، الدار الجامعية، مصر، 2010-2011، الطبعة الأولى، ص: 179.

من الشكل السابق، يلاحظ أن هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة والتدقيق، حيث تقوم المحاسبة بتحليل

الأحداث والعمليات، قياس وتسجيل البيانات، ثم تصنيف وتلخيص البيانات المسجلة من أجل إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وفي المقابل وبعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية تبدأ عملية التدقيق، حيث يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بتلك القوائم المالية، وتقييمها، وتحديد مدى عدالة القوائم المالية ومدى توافقها مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وإعداد تقرير حول ذلك وتقديمه إلى الأطراف ذوي العلاقة.

ويمكن توضيح أهم الفروق بين المحاسبة والتدقيق فيما يلي[1]:

- **مجال العمل:** تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية المتعلقة بفترة زمنية معينة، وتلخيص وتحليل المعلومات المتعلقة بهذه العمليات، وإعداد القوائم المالية، بينما يقوم التدقيق بفحص المعلومات المتواجدة على مستوى القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة المركز المالي.
- **طبيعة العمل:** تعتبر المحاسبة عملية إنشائية تبدأ بتسجيل مختلف العمليات من خلال المستندات المساعدة لها بدفتر اليومية وتنتهي بإعداد القوائم المالية، بينما يعتبر التدقيق عملية تحليلية انتقادية يبدأ بفحص القوائم المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وينتهي عمله باعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد.
- **المدخلات والمخرجات:** تتمثل مدخلات المحاسبة في المستندات والبيانات الأولية المساعدة للعمليات اما مخرجاتها فتتمثل في القوائم المالية، بينما التدقيق فمدخلاته القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة ومخرجاته تتمثل في التقرير الذي يحتوي على الرأي الفني المحايد.
- **الاستقلالية والحياد:** تمثل المحاسبة أحد نشاطات المؤسسة الاقتصادية، وتابعة لإدارتها حيث تقوم بتنفيذ تعليماتها وسياستها فهي لا تتمتع بالاستقلالية حيث تعتبر خاضعة تماما للإدارة، أما التدقيق فهو مستقل عن المؤسسة محل التدقيق غير تابع لإدارتها ولا يخضع لسلطة الإدارة، ويتم التدقيق دون أي تدخل من الإدارة في مهامه.
- **تبعية العمل:** تبدأ عملية التدقيق بعد انتهاء عمل المحاسبة، فالتدقيق له صلة وثيقة بانجاز عمل المحاسبة، فيبدأ التدقيق بعد إنهاء عملية المحاسبة بدرجة كبيرة.

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

ويمكن تلخيص الفروق بين المحاسبة والتدقيق في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): الفرق بين المحاسبة والتدقيق

المحاسبة	التدقيق
المحاسبة عملية تسجيل وتبويب وتصنيف وتلخيص البيانات المالية وإيصالها إلى متخذ القرار.	فحص انتقادي منظم للسجلات والقوائم المالية.
المحاسب هو موظف يتبع إدارة المؤسسة.	المدقق جهة خارجية مستقلة ومحايدة.
يبدأ عمل المحاسبة من اليوم الأول في العام وينتهي لحظة إعداد القوائم المالية.	التدقيق يبدأ عند انتهاء عمل المحاسبة.
المحاسب لا يجب أن يكون ملما بالتدقيق.	المدقق يجب أن يكون ملما بالأمور المحاسبية.
المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية.	المدقق ملزم بتقديم تقرير حول عدالة القوائم المالية.

المصدر: إيهاب نظمي، هاني العزب، "تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص: 14.

يلاحظ من الجدول السابق أن المحاسبة تقوم بتسجيل وتصنيف البيانات المالية، وتبدأ من اليوم الأول في العام وتنتهي لحظة إعداد القوائم المالية، وإيصالها إلى متخذ القرار، وتتم من طرف محاسب يكون موظف تابع لإدارة المؤسسة، ولا يشترط أن يكون ملما بالتدقيق أو يقدم تقريرا حول القوائم المالية، بينما المدقق يكون طرف خارجي مستقل عن المؤسسة، ويبدأ عمله عند انتهاء عمل المحاسب، وذلك بالفحص الانتقادي للقوائم المالية، حيث يجب أن يكون ملما بالأمور المحاسبية، ويجب أن يقدم تقريرا حول عدالة القوائم المالية.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه

تستمد مهنة التدقيق أهميتها من خلال اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية أو المستفيدين منها على تقرير المدقق من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وكلما كبر حجم المؤسسة، وزاد عدد مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية[1]، وذلك من خلال الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

1- أهمية التدقيق: يكتسي تدقيق الحسابات أهمية كبيرة، حيث هناك العديد من الجهات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات، ومن بينها ما يلي:

1-1 إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية[2].

ويعتبر تقرير المدقق بالنسبة لإدارة المؤسسة بمثابة رأي تعتمد عليه ودليل حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة[3].

1-2 الملاك والمستخدمين: تعتمد هذه الطائفة على القوائم المالية المدققة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم إلى الجهة التي تضمن حماية استثماراتهم وتحقق لهم أكبر عائد ممكن[4].

1-3 الدائنين والموردين: يعتمد الدائنون والموردون على تقرير المدقق من أجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرار الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي[5].

1-4 المؤسسات البنكية ومؤسسات الإقراض الأخرى: يعتبر التدقيق مهما لمثل هذه المؤسسات خاصة عند طلب العميل قرضا معينا أو تمويل المؤسسة، حيث تعتمد تلك المؤسسات في عملية منح القرض من عدمه على تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص: 40.

[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

[3] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 27.

[4] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

[5] نفس المرجع السابق، ص: 12.

1-5 المؤسسات الحكومية: تعتمد المؤسسات الحكومية على القوائم المالية المدققة لوضع الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتأكيد التزاماها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات بالإضافة إلى تحديد الانحرافات وأسبابها[1].

1-6 رجال الاقتصاد: تعتبر االقوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات ذات أهمية لما تتضمنه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الاقتصادية[2].

1-7 نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة من أجل تحديد السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال[3].

1-8 مصلحة الضرائب: تعتمد هذه المصلحة على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المدققة من أجل الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومساعدة هذه المصلحة في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة[4].

1-9 أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة وفعالية ممكنة لانتاج مختلف السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها المؤسسات الاقتصادية القادرة على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة، حيث أن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيحة[5].

1-10 أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني: يعتبر التدقيق ذو أهمية للاقتصاد الوطني من خلال تقديم الخدمات للأطراف السابقة الذكر، كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات واستغلال الموارد المتاحة، كما يساعد التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ويعتبر أفضل عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها الوطنية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم[6].

ويمكن توضيح أهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال[7]:

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، مرجع سبق ذكره، ص: 26.
[2] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص: 28.
[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، مرجع سبق ذكره، ص: 27.
[4] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص: 28.
[5] نفس المرجع السابق، ص: 28.
[6] نفس المرجع السابق، ص: 29.
[7] أحمد حلمي جمعة،، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات المتواجدة بالقوائم المالية المدققة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة، وبالتالي يساعد التدقيق على تجنب مخاطر اتخاذ القرارات؛
- الحصول على المعلومات ذات القيمة الموجودة بتقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار معين؛
- يساهم في دفع وبعث موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

2- أهداف التدقيق: تطورت مهنة التدقيق بتطور مماثل في أهدافها[1]، حيث كانت النظرة إلى أهداف التدقيق قديما تقتصر على أنها وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ والتلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية[2]، لكن بعد التطور الحاصل في بيئة الأعمال وتحرير التجارة الخارجية وأثر العولمة على اقتصاديات الدول، تغيرت النظرة إلى التدقيق حيث أصبحت تتطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الغش والخطأ والتلاعب والتزوير من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتوافق مع بيئة الأعمال الحديثة[3]، وعليه يمكن أهداف التدقيق بمجموعتين رئيسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة على النحو التالي:

2-1 الأهداف التقليدية: وتتمثل في ما يلي[4]:

- التحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد بالاعتماد على أدلة إثبات قوية حول مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- اكتشاف الأخطاء والغش التي يمكن أن تتواجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- وضع ضوابط وإجراءات من أجل تقليل فرص ارتكاب الغش والخطأ؛
- المساهمة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر والمستقبل؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في ترشيد القرارات المتعلقة باستثماراتهم؛
- مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم مختلف التقارير وملء الاستمارات للجهات الحكومية.

2-2 الأهداف الحديثة: وتتمثل في ما يلي[5]:

- مراقبة ومتابعة تنفيذ الخطط ومدى تحقيق الأهداف المسطرة وتحديد الانحرافات وأسبابها وإيجاد طرق لمعالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المسطرة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص: 08.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 20.

[3] غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 19.

[4] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 25-26.

[5] نفس المرجع السابق، ص: 26.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال القضاء على الإسراف في جميع جوانب نشاط المؤسسة؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة أقسام وكل قسم يتضمن عدة أنواع، إلا أنها تعتبر لأغراض الوصف فقط، لأن مفهوم ومبادئ وجوهر عملية التدقيق لا يتغير بتغير الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية تدقيق الحسابات[1]، وعليه سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى أنواع التدقيق من حيث الزوايا التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق.

1- تصنيف التدقيق من حيث نطاقه: يشمل هذا النوع من التدقيق على كل من التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي كما يلي:

1-1 التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق مجالا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي قامت بتعيين المدقق أية قيود على نطاق عمله، إلا أنه يتعين على المدقق أن يلتزم في ذلك بمعايير التدقيق المتعارف عليها، كما يتعين عليه في نهاية عملية التدقيق إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى سلامة القوائم المالية ككل بغض النظر عن مجال الفحص والعينة المأخوذة حيث أن مسؤوليته تشمل جميع المفردات سواءا خضعت لعملية الفحص أو لم تخضع[2]، لذلك يناسب التدقيق الكامل المؤسسات صغيرة الحجم حيث لا يعتمد المدقق في عمله على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، أما المؤسسات كبيرة الحجم فيعتمد المدقق على مدى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية في تحديد نطاق الفحص[3].

1-2 التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي تحدد فيه الجهة التي قامت بتعيين المدقق مجال عمله حيث يتم فيه وضع القيود على نطاق التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات التي حددتها الجهة التي عينته، وفي هذا النوع من التدقيق تنحصر مسؤولية المدقق في المجال الذي حدد له دون غيره، ولذلك يتعين توفير عقد أو اتفاق كتابي يوضح حدود التدقيق والهدف منه، كما يتعين على المدقق أن يوضح في تقريره تفاصيل عمله لتحديد مسؤوليته لمستخدمي تقريره وما يتضمنه من معلومات[4].

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002، ص ص: 34-35.

[3] غسان فلاح المطارنة، "، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

2- تصنيف التدقيق من حيث مدى الفحص: ويشمل التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري:

2-1 التدقيق التفصيلي "الشامل": وهو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مسجلة وفقا للمبادئ المحاسبية، كما أنها خالية من الخطأ والغش والتلاعب. وهذا النوع من التدقيق كان سائدا في بداية ظهور المهنة، لذلك يناسب المؤسسات صغيرة الحجم، أما استخدام هذا النوع في المؤسسات الكبيرة سيؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق التي تتعارض مع عامل الوقت والتكلفة الذي يحرص دائما مدقق الحسابات على مراعاتهما[1].

2-2 التدقيق الاختباري: وفيه يقوم المدقق بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من العناصر أي تحديد العينة لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على المجتمع الذي تم اختيار منه هذه العينة، ومع كبر حجم المؤسسات وتنوع نشاطاتها واهتمامها بأنظمة الرقابة الداخلية أدى إلى ضرورة لجوء مدقق الحسابات إلى العينة من أجل الفحص، ويتوقف تحديد حجم العينة على اعتبارات عديدة من أهمها فحص وتقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من جهة، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من جهة أخرى[2].

ويتم التدقيق الاختباري باتباع أحد الأساليب التالية[3]:

أ- الأسلوب الشخصي(المدخل الكمي): من خلاله يتم الاعتماد على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات عند قيامه بتحديد حجم العينة، واختيار المفردات وتقييم نتائج الاختبارات المتوصل إليها.

ب- الأسلوب الإحصائي(المدخل الاحصائي): من خلاله يعتمد المدقق على المفاهيم والطرق الإحصائية عند قيامه بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائج الاختبار المتوصل إليها.

ومن الملاحظ أنه مهما كان حجم العينة المختارة فلا يمكن أن تمثل جميع عناصر المجتمع، وعليه يمكن أن تشتمل عملية فحص العينة وتعميم النتيجة على المجتمع على أخطاء، ويطلق على هذه الأخطاء مصطلح "أخطاء المعاينة"، ومع أن أخطاء المعاينة لا يمكن تجنبها، إلا أن اتباع الأسلوب الإحصائي المبني على الأسس العلمية يساعد على قياسها والحكم على إذا ما كان خطأ المعاينة يقع ضمن الحدود التي تعتبر مقبولة من طرف مدقق الحسابات أم لا[4].

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

ويعتبر التدقيق الاختباري في الوقت الحالي سائدا للعمل الميداني بعكس التدقيق الشامل "التفصيلي" الذي يعتبر استثنائي.[1]

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى عدم الخلط بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من جهة، والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من جهة أخرى، فالتدقيق الكامل يمكن أن يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع الحسابات والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنه قد يكون اختباري إذا تم فحص جزء معين من الحسابات والدفاتر والسجلات والمستندات ثم تعميم النتيجة المتوصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه ذلك الجزء. وكذلك بالنسبة للتدقيق الجزئي حيث يمكن أن يكون تفصيلي "شامل" إذا تم فحص جميع العمليات التي يتضمنها الجزء محل التدقيق، وعليه يكون التدقيق في هذه الحالة تدقيق اختباري، ولهذا يجب عدم الخلط بين نطاق أو مجال عملية التدقيق وبين مدى الفحص أو حجم العينة المستخدمة لتنفيذ عملية التدقيق[2].

3- تصنيف التدقيق من حيث التوقيت: ويشمل التدقيق النهائي والتدقيق المستمر:

3-1 التدقيق النهائي: وهو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية أي بعد إقفال العام المالية، ويصلح التدقيق النهائي في المؤسسات صغيرة الحجم نظرا لصغر العمليات التي تقوم بها[3]. وفي معظم الأحيان ينحصر هذا النوع من التدقيق على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا يطلق عليه غالبا بتدقيق الميزانية[4].

ومن المزايا التي يختص بها التدقيق النهائي ما يلي[5]:

- التدقيق النهائي لا يعمل على تشويش عمل المؤسسة وموظفيها لأن المدقق يبدأ عمله بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية؛
- يعتبر التدقيق النهائي غير مكلف ومناسب للمؤسسات الصغيرة؛
- التدقيق النهائي يؤدي إلى تخفيض التواطؤ بين موظفي المؤسسة لعدم تردد المدقق إلى المؤسسة إلا بعد نهاية العام المالية لفترة واحدة؛
- يساعد التدقيق النهائي على التجديد والابتعاد عن الروتين في أداء عمل مدقق الحسابات.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 37.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 37-38.
[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 27.
[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 29.
[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

أما عيوب التدقيق النهائي فيمكن حصرها كما يلي[1]:

- عدم اكتشاف المدقق ما تتضمنه الدفاتر والسجلات من أخطاء وتلاعب حين وقوعها؛
- يؤدي التدقيق في نهاية العام المالية إلى إهمال موظفي المؤسسة من القيام بعملهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية العام المالية؛
- يؤدي التدقيق النهائي إلى إرهاق المدقق ومساعديه خاصة إذا كانوا يقومون بتدقيق عدة مؤسسات تنتهي العام المالية لها في نفس الفترة؛
- قد يؤدي التدقيق النهائي إلى إلى عدم قيام المدقق بعمله بالمستوى المطلوب نظرا لقصر المدة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛
- عدم ملائمة التدقيق النهائي للمؤسسات كبيرة الحجم لأنها تحتوي على عدد كبير من العمليات المالية، ولهذا يعتبر ملائم للمؤسسات صغيرة الحجم لأنه يتم في مدة قصيرة في نهاية العام المالية.

2-3 التدقيق المستمر: وهو التدقيق الذي يتم من خلاله تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم المدقق بالتردد على المؤسسة محل التدقيق عدة مرات طوال الفترة التي يقوم بتدقيقها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ويناسب التدقيق المستمر المؤسسات الكبيرة الحجم[2]، وفي غالب الأحيان يتم إعداد برنامج زمني مسبقا، ويتم إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الأرصدة للتأكد من التعديلات الضرورية لإعداد القوائم المالية النهائية[3]، ويطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في نفس الوقت[4].

ويختص هذا النوع من التدقيق بالمزايا التالية[5]:

- توفر الوقت الكافي لدى مدقق الحسابات مما يساعده في التعرف على المؤسسة محل التدقيق بشكل أفضل، وكذا القيام بمهامه بشكل أوفى؛
- سرعة اكتشاف الغش والأخطاء أي بعد حدوثها بوقت قصير نظرا لأنه تدقيق مستمر؛
- يساعد على تنظيم العمل بمكتب المدقق وكذا المؤسسة نظرا لوجود الوقت الكافي للتدقيق؛
- تقليل فرص التلاعب والتزوير والغش نظرا للتردد المتكرر للمدقق؛
- إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من طرف موظفي المؤسسة محل التدقيق، وذلك راجع كذلك إلى الزيارات المتكررة للمدقق.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 28.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 29.
[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 18.
[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 15.
[5] خالد أمين عبد الله، ، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

وبالرغم من المزايا التي يتمتع بها التدقيق المستمر إلا أنه يعاب عليه ما يلي:

- إمكانية قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف البيانات أو القيود في المستندات والسجلات بعد قيام المدقق بتدقيقها، سواءا كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش والتزوير لتغطية اختلاس، لأن مدقق الحسابات لا يقوم ثانية بتدقيق تلك السجلات والمستندات، ولتجنب حدوث ذلك، يستطيع المدقق أن يقوم بوضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي تدل على ما تم تدقيقه، أو استعمال مذكرة لأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها لغاية تاريخ التدقيق[1]؛
- تعطيل عمل المؤسسة محل التدقيق خاصة قسم المحاسبة عند زيارة المدقق لتدقيق الحسابات، ولكن يمكن تجنب ذلك بحسن اختيار مواعيد الزيارة[2]؛
- احتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها في آخر زيارة له، ولكن يمكن تجاوز ذلك من خلال تجاوز تسجيل الملاحظات بالإضافة إلى وجود برنامج تدقيق يثبت من خلاله المدقق ما تم إنجازه من عمل[3]؛
- تعدد الزيارات التي يقوم بها مدقق الحسابات إلى المؤسسة محل التدقيق قد يؤدي إلى إنشاء صلات تعارف وصداقة بين المدقق والموظفين داخل المؤسسة، مما يسبب حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في الدفاتر والسجلات، مما يؤثر على رأيه الفني المحايد عند كتابته للتقرير[4].
- احتمال أن تصبح عملية التدقيق المستمر إلى عمل روتيني آلي، إلا أنه يستطيع المدقق أن يتفادى ذلك من خلال إدخال المدقق بعض التعديلات على برنامجه الذي يجب أن يتسم بالمرونة[5]؛
- يتطلب التدقيق المستمر تكاليف أكبر نظرا للزيارات المتكررة والمستمرة التي يقوم بها المدقق إلى المؤسسة محل التدقيق مما يعني ارتفاع أجر المدقق[6].

4- التصنيف من حيث الإلزام: ويتضمن التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري:

4-1 التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون الصادر من الدولة (قانون المؤسسات- قوانين الضرائب- قانون الاستثمار)، وتعين الجمعية العامة مدقق الحسابات وتقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن، ويستثنى من ذلك أن يقوم مؤسسي المؤسسة بتعيين المدقق الأول[7]. ويخضع المدقق من خلال التدقيق الإلزامي لشروط وضوابط عمليات تدقيق الحسابات الكامل، ويلتزم

[1] نفس المرجع السابق، ص: 29.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 30.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 30.
[4] نفس المرجع السابق، ص: 30.
[5] نفس المرجع السابق، ص:30
[6] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 30.
[7] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

ببذل العناية المهنية اللازمة وإعداد تقرير يبين فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة ومصداقية وعدالة القوائم المالية والمركز المالي للفترة المالية للمؤسسة محل التدقيق[1].

وقد نص المشرع الجزائري في المادة (609) من القانون التجاري على إلزامية تعيين مدقق الحسابات في قانون التأسيس لشركات المساهمة[2].

4-2 التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون وجود نص قانوني يلزم على ضرورة القيام به. والتدقيق الاختياري يكون فقط بالنسبة للمؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، حيث يتم القيام به حسب رغبة أصحاب هذه المؤسسات بهدف تقديم تقرير المدقق إلى مصلحة الضرائب أو الحصول على قروض أو تسهيلات مصرفية، ويكون هذا النوع من تدقيق الحسابات إما كاملا أو جزئيا حسب ظروف المؤسسة محل التدقيق وحسب الهدف من عملية تدقيق الحسابات والاتفاق المبين في العقد المبرم بين المدقق والمؤسسة[3].

وقد نص المشرع الجزائري في المادة (584) من القانون التجاري على تعيين مدقق الحسابات إذا كانت هناك ضرورة لذلك[4].

5- تصنيف التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق: ينقسم التدقيق من حيث هذا المعيار إلى التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي والتدقيق الحكومي:

5-1 التدقيق الخارجي: ويقصد به الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من طرف شخص محايد خارجي عن المؤسسة من أجل الحصول على رأي فني حول عدالة القوائم المالية، ويعين مدقق الحسابات الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة[5].

ويعتبر التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل نظام يهدف إلى تقديم رأي موضوعي حول القوائم المالية والأنظمة والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة التي تم تدقيقها والمتعلقة بحماية ممتلكاتها[6].

5-2 التدقيق الداخلي: وهو التدقيق الذي يتم من طرف شخص من داخل المؤسسة بحيث يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية[7]، ويعتبر التدقيق الداخلي أحد أدوات الإدارة

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 30-31.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص: 21.

[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 21-22.

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

[6] كمال الدين مصطفى الهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2001، ص: 179.

[7] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

للتحقق من مدى التزام الموظفين المنفذين للسياسات الإدارية الموضوعة، ويمثل التدقيق الداخلي وسيلة من الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية[1].

وعرف المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم للمؤسسة تأكيد حول درجة التحكم في العمليات، وتقديم الاستشارات من أجل تطوير المؤسسة والمساهمة في خلق القيمة المضافة. ويساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال التقييم بطريقة منهجية ومنظمة، وتقديم الاقتراحات من أجل تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، وحوكمة المؤسسة[2].

ويهدف التدقيق الداخلي إلى توفير تقييم الأنظمة الرقابية في المؤسسة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها[3]،

وقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي حيث أصبحت [4]:

- تدعيم وتعزيز قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها؛
- تقييم فعالية إدارة المخاطر وتحسينها؛
- تقييم فعالية الرقابة وتحسينها؛
- تقييم فعالية التحكم وتحسينها.

ويتم التدقيق الداخلي من طرف من داخل المؤسسة، وتتميز هذه الوظيفة بمرونة وسهولة مقارنة بالتدقيق الخارجي[5]، ويمكن توضيح أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ما يلي[6]:

- يمثل كل من التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي نظام محاسبي فعال يهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية والموثوقة والتي تساعد في إعداد التقارير المالية الملائمة؛
- يتطلب كل منهما وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل فرص حدوث الأخطاء والتلاعبات والتزوير والغش؛

كما يوجد تعاون وتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي يمكن توضيحه في ما يلي[7]:

[1] نوال صالح بن عمارة، "المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص: 159.

[2] Pierre SCHICK, « Mémento d'audit interne : Méthode de conduite d'une mission », DUNOD, France, 2007, p : 05.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافري، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، بدون طبعة، 2006، ص: 225.

[4] أحمد حلمي جمعة، " التدقيق الداخلي والحكومي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 47.

[5] Paul GAGNON, « 100 questions pour comprendre et agir l'audit sécurité », AFNOR, France, 2006, p :13.

[6] أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

[7] نفس المرجع السابق، ص: 17.

- يساعد التدقيق الداخلي على تقليل حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي عند الفحص، وبالتالي توفير الوقت والجهد إضافة عن كفاءة الكلي للتدقيق؛
- وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة لا يعني الاستغناء عن التدقيق الخارجي مما يؤكد وجود التكامل بينهما.

يلخص الجدول الموالي أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

الجدول رقم (02): المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1- الهدف	- تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. - التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	- إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2- علاقة القائم بعملية التدقيق	- موظف من داخل المؤسسة (تابع).	- شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (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 وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.	- يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي، والعرق السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق، وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو إختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
4- التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال العام المالية.	- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية

	– اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	طوال العام المالية (مستمرة). – قد يكون كامل أو جزئي. – إلزامي وفقا للقانون السائد.
5– المستفدين	– إدارة المؤسسة.	– قراء التقارير المالية.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

يلاحظ من خلال الجدول أن التدقيق الخارجي يتم من طرف شخص خارجي ومستقل عن المؤسسة، يهدف أساسا إلى إصدار رأي فني محايد في شكل تقرير حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وتقديمه إلى قراء ومستخدمي المعلومات المالية، ويتحدد نطاق العمل وفقا للعقد المبرم بين المدقق والعميل والمعايير والقوانين الموضوعة، أما التدقيق الداخلي فيتم من طرف من داخل المؤسسة، يهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف، واكتشاف الأخطاء والغش في الحسابات، وتقييم الإجراءات المعمول بها وتقديم الإرشادات التي تساعد إدارة المؤسسة على رسم الخطط واتخاذ القرارات الملائمة، ويكون اختياري، تحدد الإدارة نطاق عمله، ويتم بصورة مستمرة نظرا لكونه وظيفة في المؤسسة.

5–3 التدقيق الحكومي: يتم التدقيق الحكومي من طرف جهة حكومية[1]، وتخصص الحكومة قسم مستقل ومنفصل يترأسه مراقب النفقات والحسابات ومدقق خاص، إلا أنه لم يتم تحديد واجبات ومسؤوليات هؤلاء المدققين من قبل القانون، وذلك باعتبارهم أنهم يعملون في الأقسام الحكومية كموظفين وليس مدققي حسابات عامة وعلى أساس ذلك يكون عملهم على أساس قوانين وتعليمات الأقسام الحكومية[2]. ويمكن تعريف التدقيق الحكومي على أنه "فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصاد"[3]. ويتمحور الهدف الأساسي للتدقيق الحكومي حول التقرير عن مخالفات وتجاوزات إدارة الوحدة أو البرنامج الحكومي، واقتراح التوصيات المناسبة ومتابعة موقف الوحدة اتجاه العلاج المقترح من طرف المدقق الحكومي[4].

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الأولى،2009.ص: 54.

[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

[3] أحمد حلمي جمعة، " الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي– الحكومي– الإداري– الخاص– البيئي– المؤسسات الصغيرة"، سلسلة الكتب التعليمية– الكتاب الرابع، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 74.

[4] أحمد صلاح عطية، " أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2008، ص: 27.

6- تصنيف التدقيق من حيث الهدف: يمكن تصنيف التدقيق بالاعتماد على الهدف من الوظيفة المؤداة إلى تدقيق القوائم المالية، تدقيق الالتزام، والتدقيق التشغيلي (تدقيق العمليات):

6-1 تدقيق القوائم المالية: يقوم هذا النوع من التدقيق على جمع الأدلة عن البيانات التي تتضمنها القوائم المالية في المؤسسة موضوع التدقيق من أجل التأكد من مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتهدف عملية تدقيق القوائم المالية أساسا إلى إبداء المدقق لرأيه أو إلى الإدلاء بشهادته عن مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجب أن تتم هذه العملية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة ويتمتع بالكفاءة المهنية المعتادة التي تمكنه من إبداء رأيه بالاعتماد على الأدلة والبراهين اللازمة[1].

6-2 تدقيق الالتزام: يهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحديد مدى التزام المؤسسة محل التدقيق بالسياسات الموضوعة والقوانين المعمول بها، ويمكن اعتبار السياسات التي تتبناها الإدارة أو القوانين وما يرتبط بها من لوائح تنفيذية المعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام[2].

6-3 التدقيق التشغيلي (تدقيق العمليات): يقوم التدقيق التشغيلي أو تدقيق العمليات بفحص منظم لجميع عمليات المؤسسة أو جزء منها، من أجل تحقيق أهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء وإصدار التوصيات بخصوص ما يجب اتخاذه من إجراءات تتعلق بتحسين الأداء وتطويره.[3]

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 54.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 54.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 55.

المبحث الثاني: مدقق الحسابات

مدقق الحسابات هو الشخص المخول له بتدقيق الحسابات لمؤسسات متعددة تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد تكلفه إدارة المؤسسة موضوع التدقيق باجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات المبنية على نتائج تقريره[1]. وتحتاج مهنة التدقيق إلى مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات والصفات التي يجب أن يتحلى بها بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والمبادئ والأسس المرتبطة بأداء مهامه. ومن أجل القيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع المدقق بمجموعة من الحقوق التي تساعد في أداء مهمته، كما عليه واجبات تتمثل في أعمال مختلفة لإنجاز برنامج عمله، ويعتبر المدقق مسؤولا في أداء عمله على أساس العقد المبرم بين المدقق والعميل، وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى مؤهلات مدقق الحسابات من خلال المطلب الأول، وسيشمل المطلب الثاني حقوق وواجبات المدقق، وسيتناول المطلب الثالث تنظيم المهنة المدقق، أما المطلب الرابع فسيدرس مسؤولية مدقق الحسابات.

المطلب الأول: مؤهلات مدقق الحسابات

من أجل القيام بمهمة مدقق الحسابات هناك مجموعة من الشروط لمزاولة هذه المهنة والصفات التي يجب أن يتمتع بها المدقق إضافة إلى الإلمام بالمفاهيم والأسس والمبادئ.

1- تعريف مدقق الحسابات

يعرف مدقق الحسابات على أنه " الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق وتقديم تقرير يبدي فيها رأيه حول القوائم المالية بالمشروع والمدقق له عدة تسميات مرادفة منها مراجع، مراقب، فاحص حسابات، أو مراقب قانوني."[2]

2- شروط مزاولة المهنة

لقد نص القانون الجزائري رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وفي المادة 08 على شروط مزاولة مهنة مدقق الحسابات كما يلي[3]:

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، "تدقيق ومراجعة الحسابات"، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن،الطبعة الأولى، 2014، ص: 79.

[3] القانون 01/10، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، المادة 08.

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الأتي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو معترفا بمعادلتها،

ت- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

- **التأهيل العلمي**: بالإضافة إلى الشروط السابقة الذكر يجب أن يلم مدقق الحسابات بما يلي[1]:

- الإلمام بمبادئ وطرق ونظريات المحاسبة وتطبيقاتها؛
- الإلمام مبادئ علم الاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم السلوكية، والقانون التجاري والمدني وقوانين الجمارك وضريبة الدخل وضريبة المبيعات؛
- الإلمام بجميع مبادئ المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية؛
- الإلمام بعلم الإحصاء الرياضي، بحوث العمليات، والإعلام الآلي وتطبيقاته المحاسبية؛
- متابعة لكل ما هو جديد في العلوم السالفة الذكر، وكذلك ما يستجد من تشريعات وتنظيمات وتعديلات للقوانين المتعلقة بعمله؛
- الإلمام باللغات.

- **التأهيل العملي**: بالإضافة إلى التأهيل العلمي، يجب أن يتمتع مدقق الحسابات بتأهيل عملي يساعده في أداء مهامه بصورة سهلة من خلال[2]:

- الواقعية في عمله عند طلب المدقق أية معلومات أو بيانات وفقا لتقديره الشخصي؛
- الإلمام بالمعلومات الفنية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق عن طريق القيام بزيارة لمواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية من خلال المختصين؛

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 102-103.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 103.

- عدم القيام بابداء ملاحظاته في التقرير في ظروف غير مناسبة للمؤسسة؛
- المتابعة للحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات والمنظمات العلمية الدولية حول تطبيقات الممارسة الفعلية.

- **صفات مدقق الحسابات:** هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى تأهيله العلمي والعملي، منها[1]:

- المحافظة على أسرار العميل الذي يقوم بتدقيق أعماله وعدم الإفصاح عن المعلومات التي يطلع عليها خلال أداء مهامه؛
- أن يكون عمليا ويواكب لكل ما هو جديد في القوانين والتشريعات؛
- أن يكون مستقلا وغير تابع لأي طرف إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله عل مصالحه الشخصية؛
- أن يكون صبورا نظرا لطبيعة عمله الروتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- أن يتصف باللباقة في التعامل وحسن التصرف قادرا على التعبير بكل وضوح؛
- أن يتصف بالأمانة والواقعية وأن يكون مستقلا عند إبداء رأيه؛
- أن يتفهم طبيعة نشاط العمبل وأن يقتنع بصحته قبل أن يوافق عليه.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق

حتى يستطيع مدقق الحسابات أن يقوم بمهامه بكفاءة وفاعلية يجب أن يكون على دراية بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات وفقا لما تقتضيه مبادئ مهنة التدقيق وكذا القوانين والأعراف السائدة.

1- حقوق مدقق الحسابات: من أجل تحديد أهم حقوق مدقق الحسابات يجب التمييز بين أن يكون التدقيق اختياري أو إجباري، ففي الحالة الأولى يجب الإهتمام أكثر بعقود التدقيق أو خطابات العمل أو التعاقد حيث ينبغي تحديد في هذه العقود نطاق عملية التدقيق وحقوق وواجبات المدقق بكل دقة، لأنه من الممكن أن يكون لذلك تأثير في المستقبل عند تحديد مسؤولية المدقق القانونية، أما في الحالة الثانية أي عندما يكون التدقيق إجباري فيتحدد الإطار العام لحقوق وواجبات المدقق من خلال القوانين واللوائح التنفيذية[2]، ويمكن ذكر أهم حقوق مدقق الحسابات كما يلي:

1-1 حق الإطلاع: يمكن لمدقق الحسابات الخارجي الإطلاع في أي وقت على جميع دفاتر المؤسسة والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة من أجل التأكد من مدى الالتزام بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون المؤسسات، كما يحق للمدقق زيارة المؤسسة للاطلاع على دفاترها ووثائقها في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كانت هناك حالة شكوى

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 103-104.

[2] حامد طلبة محمد أبو وهيبة، "أصول المراجعة"، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص ص: 184-185.

لدى المدقق عن تلاعب أو غش ورأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود شك، فيقوم المدقق بالاتفاق مع المؤسسة حول موعد زيارته حتى لا يعطل أعمال المؤسسة، وليتمكن العاملين من توفير الظروف المناسبة من أجل إجراء عملية التدقيق[1]. ولقد نصت المادة 31 من القانون 10-01 والمرتبط بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد على أنه " يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأ، يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة[2]". كما نصت المادة 32 من نفس القانون المذكور أعلاه أنه "يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها[3]"، وفي حالة عرقلة المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام إدارة المؤسسة بخلق عراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم كفاية الوقت فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة أن يبين في تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العامة للمساهمين[4]، وقد نصت المادة 34 من نفس القانون على أنه "يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري"[5].

2-1 حق طلب البيانات والتوضيحات: يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بطلب البيانات والتوضيحات من إدارة المؤسسة محل التدقيق للقيام بمهته بصورة فعالة. ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والتوضيحات على مدى ارتباطها بعملية التدقيق، وفي حالة امتناع إدارة المؤسسة توفير ذلك فإنه يحق للمدقق إبلاغ مجلس الإدارة عن هذا الامتناع لأن المدقق يذكر صراحة في تقريره عما إذا تمكن من الحصول المعلومات والبيانات اللازمة لأداء مهامه[6].

3-1 حق الحصول على الكشوف المحاسبية: نصت المادة 33 من القانون على أنه "يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون"[7].

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص ص : 73-74.
[2] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 31.
[3] نفس المرجع السابق، المادة 32.
[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 74.
[5] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 34.
[6] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 74.
[7] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 33.

1-4 حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات الحصول على نسخة من الإخطارات والبيانات التي أرسلت إلى المساهمين من اجل الحضور لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين[1].

1-5 حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بدعوة الجمعية العامة للإجتماع في حالة حدوث طارئ بالمؤسسة يهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء التسيير، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك باعتبار المدقق وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم بالإضافة إلى أن المدقق يخلي بمسؤوليته بإبلاغ الجمعية العامة بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل[2]. وقد نصت المادة 36 من نفس القانون المذكور أعلاه على أنه " يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته"[3].

1-6 أتعاب مدقق الحسابات: نصت المادة 37 من نفس القانون المذكر أعلاه على أنه " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته. لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعنية"[4].

1-7 حق الاستقالة: نصت المادة 38 من نفس القانون المذكور أعلاه على أنه " يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"[5].

1-8 حق مناقشة اقتراح عزله: من حق مدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله من خلال مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كما يحق له الرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين[6].

1-9 حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه: يسمح القانون لمدقق الحسابات أن يحتجز الأوراق والمستندات ولا يردها حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج هذه المستندات[7].

1-10 تحديد وقت الجرد: يمكن لمدقق الحسابات الخارجي أن يقوم بتحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتمكن من التحقق من عدالة إعداد القوائم المالية للمؤسسة موضوع التدقيق، ويجب

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 74.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 75.
[3] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 36.
[4] نفس المرجع السابق، المادة 37.
[5] نفس المرجع السابق، المادة 38.
[6] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 75.
[7] نفس المرجع السابق، ص: 75.

أن يتم هذا الجرد بإشرافه أو بحضور من ينوب عنه، وإلا من حقه أن لا يعتمد على قوائم الجرد التي تمت دون إشرافه[1].

2- واجبات مدقق الحسابات: تتمثل أهم واجبات مدقق الحسابات التي يجب أن يقوم بها لإنجاز مهامه على أكمل وجه كما يلي:

2-1 إعداد التقرير: يعتبر إعداد التقرير وتقديمه إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات[2]، وقد نصت المادة 25 من القانون المذكر أعلاه على أنه "يترتب عن 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 الخاصة 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.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم"[3].

2-2 حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين: على مدقق الحسابات حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين مناقشة محتويات تقريره، ويقوم بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها، بالإضافة إلى الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح[4].

[1] نفس المرجع السابق، ص: 75.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 76.
[3] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 25.
[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

2-3 التدقيق والتحقيق في أصول وخصوم المؤسسة: باعتبار مدقق الحسابات ملزم بابداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضعية المؤسسة، لابد أن يقوم بفحص والتحقق من أصول وخصوم المؤسسة[1]، وقد نصت المادة 23 في الفقرة الأولى من نفس القانون أنه " يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات العام المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات"[2].

2-4 مراقبة سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها: يقوم المدقق بمراقبة أعمال المؤسسة والتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية في إعداد الدفاتر والسجلات[3].

2-5 فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة: يقوم المدقق بفحص الأنظمة المالية والإدارية ونظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته للمؤسسة محل التدقيق[4]، وقد نصت الفقرة (3) من المادة 23 من نفس القانون على أنه "يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير"[5].

2-6 كما يجب على المدقق كما نصت الفقرة (4) من المادة 23 أن "يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالادارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة"[6].

2-7 كما يجب على المدقق كما نصت الفقرة (5) من المادة 23 أن "يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة أو المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة"[7].

2-8 على مدقق الحسابات الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات كما تنص عليه المادة 40 من نفس القانون " يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر عام مالية للعهدة"[8].

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 78-79.
[2] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 23.
[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 79.
[4] نفس المرجع السابق، ص: 79.
[5] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 23.
[6] نفس المرجع السابق، المادة 23.
[7] نفس المرجع السابق، المادة 23.
[8] نفس المرجع السابق، المادة 40.

2-9 الالتزام بأصول المهنة: من واجبات مدقق الحسابات الالتزام بأصول ومبادئ مهنة التدقيق مع مراعاة مصالح العميل[1]، وقد نصت المادة 6 من نفس القانون على أن يقوم مدقق الحسابات بأداء اليمين التالي: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"[2].

المطلب الثاني: تنظيم مهنة مدقق الحسابات

تحتاج مهنة مدقق الحسابات إلى شروط وقواعد من أجل تنظيم هذه المهنة، وقد تم تأسيس في الجزائر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي تسهر على السير الحسن لهذه المهنة واحترام قواعدها وإعداد دليل لأخلاقيات المهنة وإصدار كل ما يتعلق بالمسائل المرتبطة بمهنة مدقق الحسابات.

1- أشكال مكاتب التدقيق: تتوفر عدة أشكال يمكن الاختيار من بينها لتنظيم مكتب التدقيق، حيث نصت المادة 12 من نفس القانون على أنه "يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع"[3]، ونصت المادة 46 من نفس القانون على أنه "طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية"[4].

ويتوقف اختيار الشكل على عدة عوامل أهمها[5]:

- الحاجة إلى الاستقلال عن العميل: تتيح استقلالية المدقق ممارسة مهامه دون أي تحيز في الرأي الذي يبديه حول القوائم المالية.
- أهمية الشكل: يتيح شكل شركة مدقق الحسابات إلى توفير مدققين ذوي كفاءة من أجل القيام بالمهام المسندة إليهم، فالمؤسسات الصغيرة لا تتوفر لها الموارد اللازمة لاستقطاب مدققين ذوي الكفاءات العالية للعمل بها، وغنما تتوفر خاصة لدى شركات المساهمة.

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 79.
[2] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 06.
[3] نفس المرجع السابق، المادة 12.
[4] نفس المرجع السابق، المادة 46.
[5] حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 68.

- زيادة احتمال تعرض المدقق للمساءلة القانونية نتيجة أدائه عملية التدقيق: يلاحظ في العقود الأخيرة أنه زادت القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، لذلك اتجهت هذه الأخيرة نحو اختيار شكل قانوني للمكتب يضمن لأعضائه درجة من الحماية.
- أهمية زيادة درجة المصداقية في تقرير التدقيق: تتأثر زيادة درجة المصداقية في تقرير المدقق باختيار شكل قانوني يسمح للعميل بتعويض خسائره إذا حدثت بسبب تقرير المدقق.

2- تعيين مدقق الحسابات: يتم تعيين مدقق الحسابات من طرف الجمعية العامة حيث نصت المادة 26 من نفس القانون على أنه "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"[1]، وقد أوضحت المادة 27 من نفس القانون عهدة مدقق الحسابات حيث نصت على أنه "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات"[2].

3- عزل مدقق الحسابات: يتم عزل وتغيير مدققي الحسابات لعدة أسباب، وتقوم بذلك الجمعية العامة للمساهمين باعتباره الوكيل عن المساهمين للقيام بعملية التدقيق، وعلى المؤسسات التي قامت بعزل المدقق واستبداله توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق لمدقق الحسابات الدفاع عن نفسه أمام الجمعية العامة للمساهمين[3].

4- أتعاب مدقق الحسابات: تمثل أتعاب المدقق المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يحصل عليها مقابل قيامه بعملية التدقيق لمؤسسة معينة[4]. وقد نصت المادة 37 من نفس القانون على أنه "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعنية"[5].

وتوجد عدة اعتبارات وعوامل تساعد في تحديد الأتعاب أهمها[6]:

- الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق؛
- طبيعة ونوع العمل المطلوب؛

[1] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 26.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 27.
[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 82-83.
[4] نفس المرجع السابق، ص: 84.
[5] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 37.
[6] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

- مستوى ودرجة التأهيل العلمي والعملي المطلوب لإنجاز العمل؛
- مدى مسؤولية المدقق بخصوص عملية التدقيق؛
- حجم المؤسسة وتعدد الأنشطة والفروع والأقسام؛
- قيمة العملية الذاتية للعميل؛
- مدى درجة وإمكانية المدقق من توثيق الهدف من العمل المطلوب من وجهة نظر العميل؛
- مدى ملائمة توقيت إنجاز عملية التدقيق مع برنامج مكتب التدقيق؛
- مدى قدرة العميل على دفع الأتعاب خاصة المؤسسات الجديدة؛
- مدى توافر العملاء المحليين وطبيعة أعمالهم؛
- التكاليف غير المباشرة لعملية التدقيق مثل تكلفة الإيجار.

مع العلم أن التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل مصاريف نقل المدقق لتدقيق وفحص الفروع وما شابه ذلك لا تعتبر ضمن الأتعاب بل يجهز العميل مباشرة فاتورة مستقلة لذلك[1].

وتأخذ الأتعاب التي يتقاضاها المدقق أحد الأشكال التالية[2]:

- **الأتعاب الثابتة:** وهو المبلغ الذي يحدد مسبقا ويكون غير قابل للتغيير في المستقبل، ويجب أن يكون المبلغ مناسب مع العمل المطلوب من مدقق الحسابات.
- **الأتعاب المتغيرة:** وهو المبلغ الذي يحدده المدقق وفقا للوقت والجهد الذي تتطلبه عملية التدقيق، ويمكن تحديد ذلك لكل ساعة عمل تستغرقها عملية التدقيق أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق.
- **الأتعاب الشرطية:** وهو المبلغ الذي يتحدد على أساس نتائج عملية التدقيق أو المنافع التي ستعود على العميل، ويعتبر ذلك منافيا للقانون وأخلاقية المهنة.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 125.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

المطلب الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات

تقوم مسؤولية مدقق الحسابات على أساس مقارنة تصرفاته وسلوكه، لهذا يجب على المدقق عند أداء مهامه إبداء العناية المهنية المطلوبة، وإن عدم إبداء هذه العناية وإهماله المهني سوف يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأطراف الأخرى التي تعتمد على نتائج التقرير[1]، لذلك يترتب على مدقق الحسابات عدة أنواع من المسؤولية.

1- المسؤولية الأدبية (الاجتماعية –الأخلاقية)

تمثل المسؤولية الأدبية التزامات وواجبات المدقق نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة التدقيق، حيث يمثل المدقق ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة أو الفساد، ولذلك عليه أن يلتزم بالمعايير الأخلاقية وأن عدم تصريحه عن المخالفات أو السرقات أو عدم الإشارة عليها في تقريره أو موافقته على الغش يعرضه إلى فقدان هذا المركز الاجتماعي (الأدبي)، الذي يتمتع المدقق[2]. وقد نصت المادة 63 من نفس القانون على أنه "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 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. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الإنذار،
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم"[3].

ولكي يقوم مدقق الحسابات بمسؤوليته الاجتماعية عليه[4]:

- مساعدة المجتمع في رقابة إدارة المؤسسة من خلال القيام بمهامه بكفاءة وفاعلية وتقديم تقرير عملية التدقيق إلى المجتمع؛

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 71-72.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة من الإطار النظري والإجراءات العملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 186.

[3] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 63.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة من الإطار النظري والإجراءات العملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 187.

– توسيع مجالات التدقيق من خلال دراسة الآثار المالية للتصرفات الاجتماعية للمؤسسة، كالمساهمة في مشاريع التنمية المحلية، تسديد الضرائب، التبرعات للجهات الحكومية والخيرية، والمحافظة على البيئة؛

– الإدراك دائما أن أفراد المجتمع يمثلون طرفا ثالثا له مصلحة في المؤسسة حتى ولو كانت هذه الأخيرة مؤسسة خاصة؛

– عدم إلحاق أدنى ضرر بالمستثمرين، وأن يعمل على إعداد تقرير يساعد في ترشيد القرارات من خلال زيادة إمكانية إعتمادهم على المعلومات المحاسبية المدققة.

2– المسؤولية المهنية (الفنية): تمثل المسؤولية المهنية التزامات وواجبات مدقق الحسابات نحو المهنة بشكل عام وتجاه عملائه وزملائه في المهنة[1]، وقد نصت المادة 59 من نفس القانون على أنه " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[2]، وتتلخص هذه المسؤولية في مجالين أساسيين هما[3]:

2–1 مسؤولية التأكد من أن المؤسسة موضوع التدقيق قامت بتطبيق وبشكل سليم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، (تم التعرض إليها عند تناول واجبات المدقق).

2–2 مسؤولية التحقق من أن المؤسسة محل التدقيق ملتزمة بالنصوص القانونية واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال المؤسسة محل التدقيق. وقد نصت المادة 62 من نفس القانون على أنه "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[4]

3– المسؤولية القانونية (المدنية): تتعلق المسؤولية المدنية للعن إنمدقق عن الأضرار التي لحقت بالعميل أو طرف ثالث أو امتناع المدقق عن إنجاز ما تم الاتفاق عليه في العقد لإلحاق الضرر، كما يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا أمام الطرف الثالث عن الغش وعن الإهمال في أداء مهامه[5]. وقد نصت المادة 60 من نفس القانون على أنه"يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية"[6]. وتنقسم المسؤولية القانونية إلى نوعين[7]:

[1] نفس المرجع السابق، ص: 187.
[2] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 59.
[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، مرجع سبق ذكره، ص: 110.
[4] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 62.
[5] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، مرجع سبق ذكره، ص: 85.
[6] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 60.
[7] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة من الإطار النظري والإجراءات العملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 190.

3-1 المسؤولية العقدية: وهي المسؤولية التي تنتج عن العقد الذي يربط المدقق بعميله، ويعتبر المدقق مسؤولا عند عدم التزامه بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى إلحاق الضرر بالعميل.

3-2 المسؤولية التقصيرية: وهي المسؤولية التي تنتج بسبب تضرر أطراف أخرى من غير المساهمين بسبب اعتمادهم على نتائج تقرير المدقق.

إلا أن تحقيق المسؤولية القانونية سواءا كانت عقدية أو تقصيرية يشترط توفر الأركان التالية[1]:

أ- الضرر: يمثل الضرر ركنا أساسيا في المسؤولية القانونية للمدقق ويمكن التعبير عنه بخسارة مالية ألحقت بمستخدمي القوائم المالية نتيجة اعتمادهم على تقرير المدقق، ويمكن إثبات الضرر من خلال إهمال المدقق وعدم بذله العناية المهنية المعتادة.

ب- الإهمال: يعتبر المدقق مسؤولا مسؤولية قانونية في حدود إهماله، لذلك يجب التمييز بين الأمور التالية:

- الإهمال البسيط: ويحدث نتيجة غياب مستوى معقول من العناية من المدقق ويمكن تقييم ذلك من خلال مقارنة الطريقة التي يتبعها المدقق الكفء في حالة مواجهة نفس ظروف عملية التدقيق.
- الإهمال الجسيم: ويشير إلى عدم بذل المدقق أقل قدر من العناية المهنية اللازمة في أداء مهامه، ويتصف سلوك المدقق في هذه الحالة بالطيش.
- الغش الاستدلالي: ويتمثل في وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد من طرف المدقق عند قيامه بمهامه مع عدم وجود نية الغش والخداع وإلحاق الضرر بالأطراف الأخرى.
- الغش: ويحدث عند وجود التزوير والتحريفات التي يكون المدقق على دراية بها وعلى أثرها السلبي ووجود نية الخداع لديه.

ت- العلاقة السببية بين الإهمال والضرر: تنجم مسؤولية المدقق القانونية عن وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر أي وجود نتيجة مباشرة بين الضرر والإهمال.

وعموما، يمكن القول أنه لا تقع المسؤولية القانونية على المدقق إلا إذا أثبت مستعملي القوائم المالية أنه تم الاعتماد على تقرير المدقق في اتخاذ القرار بالإضافة إلى إثبات ما يلي[2]:

- تم الاعتماد على القوائم المالية المدققة التي كانت سببا في الضرر؛
- الإهمال الجسيم والمتهور للمدقق وأنه اتبع أسلوب غير قانوني وكان مخادعا؛
- توقع المدقق الضرر أثناء إعداده للتقرير.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 190-192.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 192.

4- المسؤولية الجنائية: تعتبر المسؤولية جنائية عند ارتكاب المدقق جريمة يتعدى الضرر منها الشخص الطبيعي أو المعنوي ليصل الضرر إلى المجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها القانون[1]. وقد نصت المادة 62 من نفس القانون على أنه "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[2].

4-1 أركان المسؤولية الجنائية: تحتاج المسؤولية الجنائية إلى توافر الأركان التالية[3]:

أ- الركن الأول: ويتعلق بوجود نص قانوني يحدد كل من الجريمة والعقوبة.

ب- الركن الثاني: وهو مادي يتعلق بالنشاط الإجرامي مثل التستر عن الغش والفساد وإلحاق الضرر بالمجتمع نتيجة لذلك، أي وجود علاقة سببية بين الفعل أو الامتناع عنه والضرر الذي يصيب المجتمع من خلاله.

ث- الركن الثالث: وهو معنوي ويتعلق بادراك وفهم المدقق على نتائج الفعل الذي أقدم عليه.

وتجدر الإشارة أن هناك حدودا لمسؤولية المدقق مهما كانت العناية المهنية المبذولة ومهما كان المدقق كفؤا وأهم هذه الحدود ما يلي[4]:

- يقوم المدقق بتدقيق اختباري نظرا للوقت والتكلفة، لذلك تتحدد مسؤولية المدقق على أساس برنامجه والعينات التي تم سحبها وفقا لهذا البرنامج؛
- وجود عمليات مدبرة غير مسجلة بالدفاتر والمستندات بحيث يعجز مدقق الحسابات عن كشفها إلا عن طريق الصدفة أو الشك فيها عن طريق عمليات التدقيق القياسي أو التحليلي.

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

[2] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 62.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة من الإطار النظري والإجراءات العملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 192-193.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 104.

المبحث الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها

تمثل معايير التدقيق المبادئ والقواعد والإرشادات التي يجب أن يتحلى ويلتزم بها مدقق الحسابات عند أدائه لمهامه، فهي تعكس أداء جودة التدقيق.

ويجب أن تتماشى معايير التدقيق مع خصائص وظروف المجتمع الذي تطبق فيه، حيث لا يوجد هيكلا وحيدا من معايير التدقيق التي تفي بجميع خصائص وظروف المجتمعات، إلا أن هناك حدا أدنى من معايير التدقيق المتعارف عليها يجب توفرها في أي مجتمع، ويمكن الإضافة إليها حسب ظروف كل مجتمع وخصائصه[1]، وكان لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي السبق في تأسيس لجنة إجراءات التدقيق لصياغة تلك المعايير، حيث أصدرت هذه اللجنة عام 1948 تسعة معايير ثم أصدرت المعيار العاشر عام 1949، وبذلك أصبحت معايير التدقيق المتعارف عليها تحتوي على عشرة معايير مبوبة في ثلاث مجموعات أساسية تتعلق الأولى بالمعايير العامة، أما المجموعة الثانية فتتعلق بمعايير العمل الميداني، أما المجموعة الثالثة فترتبط بمعايير إعداد التقرير[2]، وعليه سوف يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة كل مجموعة من معايير التدقيق المتعارف عليها.

المطلب الأول: المعايير العامة (الشخصية)

ترتبط المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة التدقيق، ويقصد بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن يقوم بها أشخاص مدربين وأن تقدم على درجة عالية من الكفاءة المهنية، وسميت بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية من أجل العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة مناسبة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات[3]، وتنقسم هذه المعايير إلى تأهيل المدقق، الاستقلالية والحيادية، بذل العناية المهنية اللازمة.

1- معيار تأهيل المدقق: يقضي المعيار الأول من معايير التدقيق العامة على ضرورة توافر التأهيل العلمي والعملي المناسب للمدقق، وتختلف المؤهلات العلمية والعملية من دولة لأخرى، وحتى من ولاية أخرى كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية[4]، ويتطلب لممارسة مهنة مدقق الحسابات في الجزائر أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو فروع أخرى، بالإضافة إلى شهادة ميدانية في المحاسبة، أما من ناحية التأهيل العملي، فيجب أن يكون قد أنهى التربص

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية طبع– نشر– توزيع، مصر، بدون طبعة، 1999-2000، ص: 28.

[2] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

[3] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002-2003، ص: 49.

[4] حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص: 107.

كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص[1]. وعليه يمكن القول أن تأهيل المدقق يعتمد على:

1-1 التأهيل العلمي: تتطلب مهنة التدقيق أن يتوفر لدى المدقق مستوى علمي في المواد المحاسبية والتدقيق من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم هذه المواد، بالاضافة إلى معرفة جوانب أخرى من العلوم مثل العلوم السلوكية والإدارية وطرق الاتصال حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول ما تم عرضه عليه من قوائم وتقارير[2].

1-2 التأهيل العملي: ينطوي التأهيل العملي للمدقق على ضرورة تدريب المدقق تدريبا مهنيا فنيا كافيا قبل ممارسته للمهنة حتى يتمكن من الإلمام بأكبر قدر ممكن من متطلبات الممارسة المهنية وحتى يكون له القدرة لمواجهة المشاكل التي يمكن أن يواجهها، بالإضافة إلى أنه يجب على القائمين على تأهيل المدقق ألا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى كالتشغيل الالكتروني للبيانات الذي أصبح أمرا ضروريا يجب أن يلم به مدقق الحسابات من الناحية التطبيقية حتى يكون مؤهلا بصورة جيدة[3].

1-3 التعليم المستمر: يتطلب ذلك من مدقق الحسابات ضرورة الالتحاق ببعض برامج التعليم المستمر من أجل التعرف على التطور الحاصل في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، والإطلاع على أحدث القضايا المهنية والفكرية والإلمام بمستجدات الإصدارات المهنية على المستوى المحلي والدولي والتعرف على أحدث القوانين المنظمة للمهنة حتى تواكب مهنة التدقيق متطلبات العصر[4].

1-4 معيار الاستقلال: ينص معيار الاستقلال على ضرورة أن يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه خاصة وأنه في معظم الأحيان يكون هناك تعارض بين الإدارة والملاك مما يستدعي توفر درجة من الثقة لمستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها من قبل المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية[5]. ويرتبط معيار الاستقلال بقدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية، حيث تتطلب نزاهة المدقق بعدم خضوعه وعدم سعيه إلى أي مصلحة تؤثر على سلوكه في أداء مهامه بأمانة، وتتطلب موضوعية المدقق الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله حتى يتمكن من إنجاز جميع مراحل مهامه بكل استقلالية وحياد[6].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39-40.

[2] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 50-51.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، 30.

[4] نفس المرجع السابق، ص: 30.

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39-40.

[6] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 30-31.

وتنبع أهمية استقلال وحياد المدقق من خلال[1]:

- الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف التدقيق الأساسي المتمثل في إبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق، ولا تتم هذه الموضوعية إلا من خلال توفر مبدأ الإستقلالية والحياد للمدقق؛
- حماية مصالح الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق من خلال استقلالية وحياد المدقق؛
- إضفاء الثقة على المعلومات المعتمدة على تقرير المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية والحياد في أداء مهامه؛
- تحقيق أهداف التدقيق لا تقتصر على الموضوعية التي يقدرها المدقق فحسب، وإنما انطباع الآخرين على مدى توفر الاستقلال المهني للمدقق يعتبر ضروري لتحقيق مبدأ الاستقلال والحياد.

ويتطلب ذلك الحكم على ظروف إنجاز عملية التدقيق بمقياس العقل والمنطق ومدى توفر الحقائق اللازمة للحكم على مدى استقلالية المدقق، بالإضافة إلى تقدير تصرف وسلوك المدقق بمقياس تصرف وسلوك الرجل العادي من خلال نفس الظروف والإمكانيات المتاحة.

ويمكن تحديد الأبعاد التي تدل على استقلال المدقق من خلال[2]:

أ- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق: ينطوي هذا البعد على عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم إنجازه من طرف المدقق في برنامج عمله، حيث يستطيع المدقق بكل استقلالية تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل المراد إنجازه وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها والعناصر المراد تدقيقها من نظام المعلومات المحاسبي ككل.

ب- الاستقلال في مجال الفحص: وينطوي ذلك على الاستقلالية والحرية التي يتمتع بها المدقق في اختيار حجم العينة التي سوف تخضع لعملية الفحص، حيث يمكن للمدقق فحص جميع البيانات والمستندات والسجلات ومسار عملية إعدادها من أجل إعداد التقرير الذي يبين مدى صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

ت- الاستقلال في إعداد التقرير: ويعني ذلك أن يتمتع المدقق بالاستقلالية عند كتابة تقريره الموضح لعملية التدقيق التي قام بها، ويجب عدم تدخل أي طرف في تغيير أو استبعاد الحقائق في التقرير، مع إظهار جميع الحقائق التي تم اكتشافها خلال قيامه بأداء مهامه وإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية.

2- معيار العناية المهنية الملائمة: ينص المعيار الثالث من المعايير العامة للتدقيق على أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة خلال أداء مهامه وأثناء إعداد التقرير[3]، وتعني كلمة العناية في اللغة العربية الاهتمام،

[1] محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص ص: 170-171.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 41-42.

[3] حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

وهذا يدل على على أن هذا المعيار يتطلب من المدقق الاهتمام الكافي لجميع مراحل أداء مهامه بحيث تكون لديه الرغبة في النجاح وحريصا عليه ويبذل كل مجهود ممكن من أجل أداء مهامه بصورة ملائمة[1]، وتم تحديد مفهوم العناية المهنية على جانبين، ينطوي الجانب الأول على تحديد مضمون المدقق الحكيم أو الحذر، أما الجانب الثاني يتمثل في الإفصاح عن العناية المهنية التي من خلالها سيقوم المدقق بأداء مهامه في ظل اختلاف الظروف البيئية[2].

وقد تم تحديد الشروط العامة التي يجب توافرها في المدقق الحكيم أو الحذر ومنها[3]:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المختلفة باستمرار التي تمكنه بالتنبؤ بالأخطار التي يمكن أن تلحق الضرر بالآخرين؛
- توخي درجة عالية من الحذر عند تنفيذ عملية الفحص خاصة إذا واجهته ظروف غير عادية؛
- الاهتمام المتزايد للأخطار التي تظهر من خلال خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل؛
- العمل على إزالة الشكوك والاستفسارات التي تتكون لديه والمتعلقة بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
- العمل على تطوير مجال خبرته المهنية والمعرفة التي لديه باستمرار، خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب حيث يتطلب من المدقق الحكيم بذل الجهود المستمرة والدراسة الجادة في ميدان التدقيق وأنواع المعرفة ذات العلاقة حتى يحافظ على خبرته وكفاءته في مهنته التي تتسم بالتغيير والتطور المستمرين؛
- الاهتمام بعمل مساعدي المدقق وضرورة مراجع عملهم على أن يكون المدقق على اقتناع بأهميته.

ويعتبر كل من معيار تأهيل المدقق والاستقلال وبذل العناية من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها كون أي خلل في هذه المعايير سيؤدي إلى منع تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى أهداف التدقيق المراد تحقيقها[4].

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص:34.
[2] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص:70-71.
[3] نفس الرجع السابق، ص ص: 71-72.
[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تمثل معايير العمل الميداني الارشادات التي يجب أن يتبعها المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وتتضمن معايير العمل الميداني على المعايير التالية: الإشراف والتخطيط، تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكفاية أدلة وقرائن الإثبات.

1- معيار التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الملائم على المساعدين

يتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميداني قيام المدقق بتخطيط عملية التدقيق التي سوف يقوم بها وتحديد العدد الملائم من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة أعمالهم[1]، وينبغي على المدقق من أجل تنفيذ عملية التدقيق إعداد خطة ملائمة، ويطلق المدققون على هذه الخطة مصطلح "برنامج التدقيق" الذي يتمثل في خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات التدقيق يتضمن الدفاتر والسجلات التي ستخضع للفحص والوقت المحدد لذلك، ويمكن تعديل برنامج التدقيق وفق لظروف عملية التدقيق، حيث يجب أن يتصف بالمرونة لأن الهدف الأساسي لعملية التدقيق ليس تنفيذ وتطبيق البرنامج بالكامل، وإنما هو القيام بعملية التدقيق بالشكل السليم والفعال[2].

ويمكن حصر أهداف برنامج التدقيق في العناصر التالية[3]:

- توضيح نطاق الفحص والاختبارات التي يجب القيام بها والعناصر التي ستخضع للفحص وخطوات الفحص الضرورية وتحديد الوقت اللازم للقيام بذلك، حيث يعتبر برنامج التدقيق خطة تفصيلية لعملية التدقيق، إضافة غلى ذلك، فهي تساهم في توضيح الأعمال المطلوبة من مساعدي المدقق وكيفية غنجازها بطريقة صحيحة خاصة أن التأهيل المهني للمساعدين اقل من التأهيل المهني للمدقق.
- تحديد الأعمال المنجزة والأعمال المتبقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها كونه يستخدم للدلالة على مدى تقدم الأعمال مما يساعد المدقق على إعادة تخطيط عملية التدقيق وتوزيع المهام على مساعديه وفقا لما تتطلبه الظروف من أجل الانتهاء من عملية التدقيق في مدة زمنية مناسبة بعد نهاية العام المالية للمؤسسة محل التدقيق.
- يعتبر أداة للمتابعة والرقابة وتقييم الأداء، حيث من خلال برنامج التدقيق يتم مقارنة ما تم إنجازه مع ما كان مسطر في البرنامج، وتحديد الانحرافات وتحديد المسؤول عنها واقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها أو تعديل البرنامج في حالة الاقتضاء إلى ذلك.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

[2] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 77-78.

- أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني لكل شخص قام بتنفيذ جزء من عملية التدقيق.

ويتطلب تحقيق المعيار الأول من معايير الفحص الميداني إنجاز الأنشطة التالية[1]:

أ- اكتشاف بيئة التدقيق ووضع خطة عمل: تتمثل بيئة التدقيق في البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بمكتب التدقيق التي تؤثر على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتتمثل البيئة الخارجية في ظروف وخصائص المؤسسة محل التدقيق مثل الهيكل التنظيمي، طبيعة النشاط، نوع النظام المحاسبي المطبق، مدى متانة نظام الرقابة الداخلية، الوضع المالي والضريبي، أما البيئة الداخلية فتتمثل في ظروف وخصائص مكتب التدقيق مثل العاملين بمكتب التدقيق ومدى كفاءتهم، الأهداف المراد تحقيقها، مراعاة الوقت، التكلفة، الأرباح، ومعايير الرقابة على جودة عمل مكتب التدقيق، ويساعد التوفيق بين ظروف كل من المؤسسة محل التدقيق وظروف مكتب التدقيق على التخطيط السليم لعملية تنفيذ التدقيق والإشراف الملائم لمتابعة تنفيذ المهام المسندة للمساعدين.

ب- تخصيص المساعدين على مهام الفحص: ويتطلب ذلك تحديد المدقق عدد المساعدين وتحديد نوعية الكفاءات المطلوبة لتنفيذ برنامج التدقيق مع مراعاة تحقيق مستوى ربح معين، إنجاز المهام في الوقت الملائمأ العمل على تنمية قدرات المساعدين مهنيا ومحاولة تخفيض التكلفة الفعلية لعملية التدقيق مع المحافظة على جودتها المهنية.

ت- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم: لا تقتصر عملية التخطيط على تحديد المساعدين وتخصيص مهامهم، وإنما تتطلب متابعة أدائهم والإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذ المهام المسندة إليهم، ولذلك يتعين عند عملية التخطيط وضع نظام ملائم من أجل تقييم الداء ووضع نظام للحوافز يكون مرتبط بكفاءة أداء المساعدين وسلوكهم سواءا داخل مكتب التدقيق أو مع موظفي المؤسسة محل التدقيق، إضافة غلى أن يجب مراعاة المساعدين عند إعداد برنامج التدقيق وتعديله، بحيث يتم إشراكهم ومناقشة المسائل الجوهرية المتعلقة بعملية الفحص، والمتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين، وهذا يساهم في ارتفاع مستوى جودة عملية التدقيق.

ومن جهة أخرى، يمكن تفسير معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين من خلال توقيت المدقق، بالإضافة إلى الإشراف الملائم على المساعدين حيث يتضمن التخطيط السليم لعملية التدقيق وفقا لهذا التفسير على مايلي[2]:

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 37-40.
[2] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 78-80.

1- توقيت تعيين المدقق: ينبغي تعيين مدقق الحسابات في الوقت الملائم الذي يتيح له القيام بمهامه، وغالبا ما يفضل تعيينه في وقت مبكر، حيث يكون لديه الوقت الكافي لتنفيذ برنامج عمله، إضافة إلى أن المؤسسة موضوع التدقيق عند تعيين المدقق في وقت مبكر ستتمكن من معرفة نتيجة عملية التدقيق بعد فترة قصيرة من تاريخ نهاية العام المالية مما يتيح مناقشة العناصر الواردة في تقرير المدقق وإجراء ما يكون ضروري في هذا المجال.

2- توقيت القيام بالتدقيق: في حالة التدقيق المستمر، ينبغي على المدقق أن يضع خطة للاختبارات المستمرة التي ستتم على مدار العام على أن تقتصر اختبارات نهاية العام على بعض العناصر ذات الطبيعة الخاصة، مما يسمح بتوفير الوقت اللازم لإعداد التقرير حول القوائم المالية الختامية.

3- توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق: ويتعين على المدقق اختبار الوقت الملائم لتنفيذ إجراء مختلف الاختبارات، حيث تتطلب بعض الاختبارات إجراؤها في وقت معين وإلا فقدت الكثير من أهميتها، إضافة إلا أنه تتطلب بعض الاختبارات توافر عنصر المفاجأة من أجل منع الغش والتلاعبات.

2- معيار تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق الأساس الذي يعتمد عليه مدقق الحسابات لتحديد حجم العينة التي ستخضع للاختبار من خلال الاعتماد على مستوى احترام مقوماته والالتزام باجراءاته وبالتالي درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عنه[1].

ويؤدي تقييم نظام الرقابة الداخلية على تحقيق غرضين[2]:

- الاعتماد مدقق الحسابات على النظام نفسه لأنه لا يمكنه إعادة تسجيل جميع العمليات التي تمت في المؤسسة، أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف فينبغي على المدقق بذل جهود كبيرة؛
- يحدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حجم الاختبارات التي ستخضع للفحص حتى يتمكن من الاقتناع بمدى عدالة القوائم المالية.

ومن أجل الحكم على نظام الرقابة الداخلية ينبغي على المدقق مراعاة ما يلي[3]:

- القيام بوضع برنامج مبدئي للتدقيق على أساس وجود نظام امثل للرقابة الداخلية في المؤسسة التي ستخضع للتدقيق، ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق هذا البرنامج يستطيع المدقق تقييم نظام الرقابة واكتشاف العناصر غير المتوفرة فيه ومن ثم يقوم المدقق بتعديل البرنامج المبدئي للتدقيق؛

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 40-41.

- يستحسن قيام فريق من المدققين مع توحيد الأساليب والمعايير المستخدمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية خاصة إذا كان حجم المؤسسة محل التدقيق كبير، وذلك انطلاقا من مبدأ حكم الجماعة افضل من من حكم الفرد؛
- يستحسن قيام أفراد فريق العمل بدراسة ومقارنة أحكامهم من أجل الوصول إلى الحكم الذي يتقارب أكثر أحكام فريق العمل.

3- معيار حصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول مدقق الحسابات على الأدلة وقرائن الإثبات اللازمة من خلال الفحص والملاحظة وارسال المصادقات من أجل الإعتماد عليها لإبداء رأيه حول القوائم المالية[1].

وتتمثل أهمية التزام المدقق بهذا المعيار في أن جمع الأدلة الكافية والملائمة تمكن من تعزيز رأي المدقق الفني، وأن فشله في جمع الأدلة الكافية والملائمة يزيد من احتمال إبداء رأي فني غير صحيح[2].

ويقصد بملائمة الأدلة أن تكون مرتبطة وذات صلة وثيقة مع موضوع التدقيق، ويقصد بكفايتها أن يتم جمع كل البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع التدقيق[3].

وينبغي على مدقق الحسابات عند قيامه بجمع الأدلة الملائمة والكافية أن يأخذ بعين الاعتبار القيود التي يمكن أن تؤثر على اختيار وتقييم هذه الأدلة مثل قيود الوقت والجهد والتكلفة، كما يتعين على المدقق بذل العناية اللازمة عند تحليل وتقييم هذه الأدلة وصدق مصدرها من أجل رفع درجة ثقته في هذه الأدلة حتى يتمكن في النهاية من إبداء حكمه الشخصي حول مدى ملائمة وكفاية الدليل[4].

المطلب الثالث: معايير التقرير

تتمثل معايير إعداد التقرير في القواعد والإرشادات التي يجب مراعاتها وتنفيذها من طرف المدقق حتى يتمكن من إعداد تقريره وتبليغ الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق بالنتائج المتوصل إليها وفقا لما نصت عليه هذه المعايير، وتتضمن هذه المعايير على معيار إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الإفصاح الكافي والمناسب، والتعبير عن رأي المدقق.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

1- إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على ضرورة أن يوضح المدقق في تقريره إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما والتحقق من مدى قبول الطرق التي من خلالها يتم تطبيق تلك المبادئ[1].

ويتلخص هذا المعيار بصفة عامة على العناصر التالية[2]:

- التحقق من إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- التحقق من صدق عرض القوائم المالية بدرجة مقبولة؛
- التحقق من تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة.

ويمكن تصنيف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حسب المعيار الأول لإعداد التقرير إلى ثلاث مجموعات، تتضمن الأولى المبادئ العامة، والثانية المبادئ الخاصة بقوائم الربح، أما المجموعة الثالثة فتضمن قائمة الميزانية، ومن أهم هذه المبادئ ما يلي[3]:

أ- المبادئ العامة: وأهمها ما يلي:
- مبدأ الاستمرار؛
- مبدأ الفترة المحاسبية؛
- مبدأ الوحدة المحاسبية؛
- مبدأ وحدة القياس.

ب- المبادئ المتعلقة بقوائم الربح: من بينها ما يلي:
- مبدأ فصل الأرباح الناتجة عن النشاط العادي عن الأرباح غير العادية؛
- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

ت- المبادئ المتعلقة بإعداد قائمة المركز المالي (الميزانية): أهمها ما يلي:
- تصنيف الأصول طبقا لخصائصها؛
- إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بقيمتها التاريخية؛
- الربط بين مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيمتها.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 44.
[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 299.
[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 45-46.

يجب أن تظهر الميزانية طبيعة وقيم الأصول والالتزامات ورأس المال، وينبغي على مدقق الحسابات ان يكون ملما بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وجميع التطورات الحاصلة في قواعد وإجراءات وأسس القياس والإفصاح المحاسبي، كما يتعين على المدقق أن يحرص على استخدام الإطار التصوري للمحاسبة المالية كدليل أساسي لإبداء رأيه حول جودة القوائم المالي، وأن لا يعتمد على حكمه الشخصي في هذا المجال[1].

2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير على ضرورة أن يبين المدقق في تقريره إذا كانت المبادئ المطبقة في الفترة الحالية تتميز بالثبات بالمقارنة مع الفترات السابقة[2].

ويهدف هذا المعيار إلى [3]:

- قابلية مقارنة القوائم المالية لفترات متلاحقة؛
- توضيح طبيعة التغيرات التي حدثت على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومدى تأثيرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، وفي هذا الصدد على مدقق الحسابات أن يشير إلى ذلك في تقريره بطريقة ملائمة؛

وتتأثر قابلية مقارنة القوائم المالية لفترات بالتغيرات الناتجة عن[4]:

- التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة؛
- التغير في بعض الظروف التي تحيط بالمؤسسة والتي تؤدي إلى ضرورة إجراء تغيرات محاسبية، ولكنها لا تتضمن تغيير في المبادئ المحاسبية المستخدمة؛
- تغير في بعض الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.

ويعتبر النوع الأول من التغيرات هو الذي يؤثر على معيار الثبات، وعليه فإن هذه التغيرات فقط لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية يتعين على المدقق أن ينص عليها في تقريره حول الثبات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 45.
[2] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 88.
[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 46.
[4] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 89-90.

أما التغيرات في النوع الثاني والثالث والتي لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية، فليست هناك ضرورة أن ينص عليها المدقق في تقريره، وإنما يكفي أن يفصح عنها في شكل ملاحظات أو مذكرات ترفق بالقوائم المالية.

ويتطلب هذا المعيار وجود البيانات المحاسبية والسجلات منتظمة ودقيقة عن السنوات السابقة حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، أما في حالة التدقيق لمؤسسة حديثة لأول مرة، فلا يتم الإشارة إلى معيار الثبات في التقرير لأن ليس هناك فترات سابقة يتم المقارنة على أساسها[1].

3- الإفصاح الكافي والملائم

ينص هذا المعيار على ضرورة أن يقوم المدقق بالتحقق من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا ينبغي على المدقق أن يشير إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح في القوائم المالية غير كاف بدرجة معقولة.

ويعني الإفصاح الكافي نوع المعلومات المتواجدة على مستوى القوائم المالية، وأيضا أسلوب عرض وتصنيف هذه المعلومات في القوائم المالية وكذلك المصطلحات المستعملة للتعبير من العناصر الموجودة في القوائم المالية[2].

ويقصد بالإفصاح الملائم عدم كتابة المدقق لأي تحفظات خاصة في تقريره، وأنه على اقتناع بعدم ضرورة الإفصاح أكثر لأنه تم عرض القوائم المالية بصورة صادقة وعادلة[3].

ويتم حكم المدقق على ملائمة الإفصاح وفقا للاعتبارات التالية[4]:

- خدمة المصلحة العامة للجمهور؛
- الأخذ بعين الاعتبار عند عملية الإفصاح عامل الأهمية كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- التعبير بشكل صريح عن مضمون القوائم المالية مما4 يمنع التأويل أو الشك للمستثمر؛
- عدم الإفصاح أحيانا يكون مبررا خاصة إذا كان هناك تضارب في المصالح وأن الإفصاح سيضر بالمؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص:95-96.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 47.
[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 301.
[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

4- التعبير عن رأي المدقق

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه "يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك.وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد- ودرجة المسؤولية التي يتحملها"[1].

ويمكن لمدقق الحسابات أن يتبنى أحد الأشكال التالية من الأراء:

4-1 إبداء الرأي النظيف: يصدر المدقق الرأي النظيف عندما يرى أن القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط دون أية شروط أو قيود[2]. ويصدر المدقق رأيا نظيفا حول القوائم المالية الخاضعة للفحص إذا توفرت الشروط التالية[3]:

- عدم وضع العميل القيود التي تحدد مدى الفحص الذي يقوم به المدقق أثناء تنفيذ مهامه؛
- قيام المدقق بجمع الأدلة الملائمة والكافية والحصول على كافة المعلومات الضرورية التي تمكنه من إبداء رأيه؛
- التزام المؤسسة محل التدقيق عند إعدادها للقوائم المالية بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- توافر عنصر الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- عدم وجود مظاهر عدم التأكد فيما يخص ببعض الارتباطات والأحداث في المستقبل.

بالإضافة إلى أن القوائم المالية تقدم الصورة الصادقة للوضعية المالية ونتيجة العمليات وأصول المؤسسة[4].

4-2 إبداء رأي متحفظ: يلجأ المدقق إلى إصدار رأي متحفظ عندما يجد القوائم المالية التي خضعت للفحص تمثل في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود بعض القيود أو التحفظات التي يجب أن يكون مستخدمي القوائم المالية على دراية بها، ولذلك يتعين على المدقق عند إبداء رأيه في هذه القوائم أن يستخدم مصطلحات معينة للتعبير عن تحفظاته مثل اصطلاح "باستثناء"، أو "أخذ بعين الاعتبار"[5].

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 48.

[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 49-50.

[4] Bahram SOLTANI, « Le commissaire aux comptes et le marché financier : Etudes empiriques du rôle informationnel de l'auditeur légal », RG ECONOMICA, France, 1996, p : 25.

[5] نفس المرجع السابق، ص:48.

ويوجد ثلاثة أسباب رئيسية تجعل المدقق يبدي رأيا متحفظا وتتمثل في[1]:

- وجود ظروف تمنع المدقق من اداء مهامه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، حيث يتم وضع قيود من طرف العميل على نطاق الفحص مما يستلزم إبداء رأي مقيد؛
- عدم التزام المؤسسة محل الفحص ببعض مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، أو عدم مراعاتها أو عدم الاستمرارية في تطبيق بعض هذه المبادئ المحاسبية؛
- وجود حالة عدم التأكد حول تأثير الأحداث المستقبلية على القوائم المالية كأن تكون للمؤسسة محل التدقيق التزامات مالية ناتجة عن دعاوي قضائية ولا توجد لديها تغطية كافية، فيتعين على المدقق في هذه الحالة أن يصدر رأيا متحفظا ليس بسبب نقص إجراءات التدقيق، وإنما بسبب عدم تقدير التأثير المحتمل لهذه الحالة.

4-3 إبداء رأي معاكس: يصدر المدقق رأيا معاكسا عندما يجد أن القوائم المالية ككل لا تمثل بصورة عادلة المركز المالي ونتيجة النشاط، ويعتبر الرأي معاكسا عند مقارنته بالرأي النظيف[2].

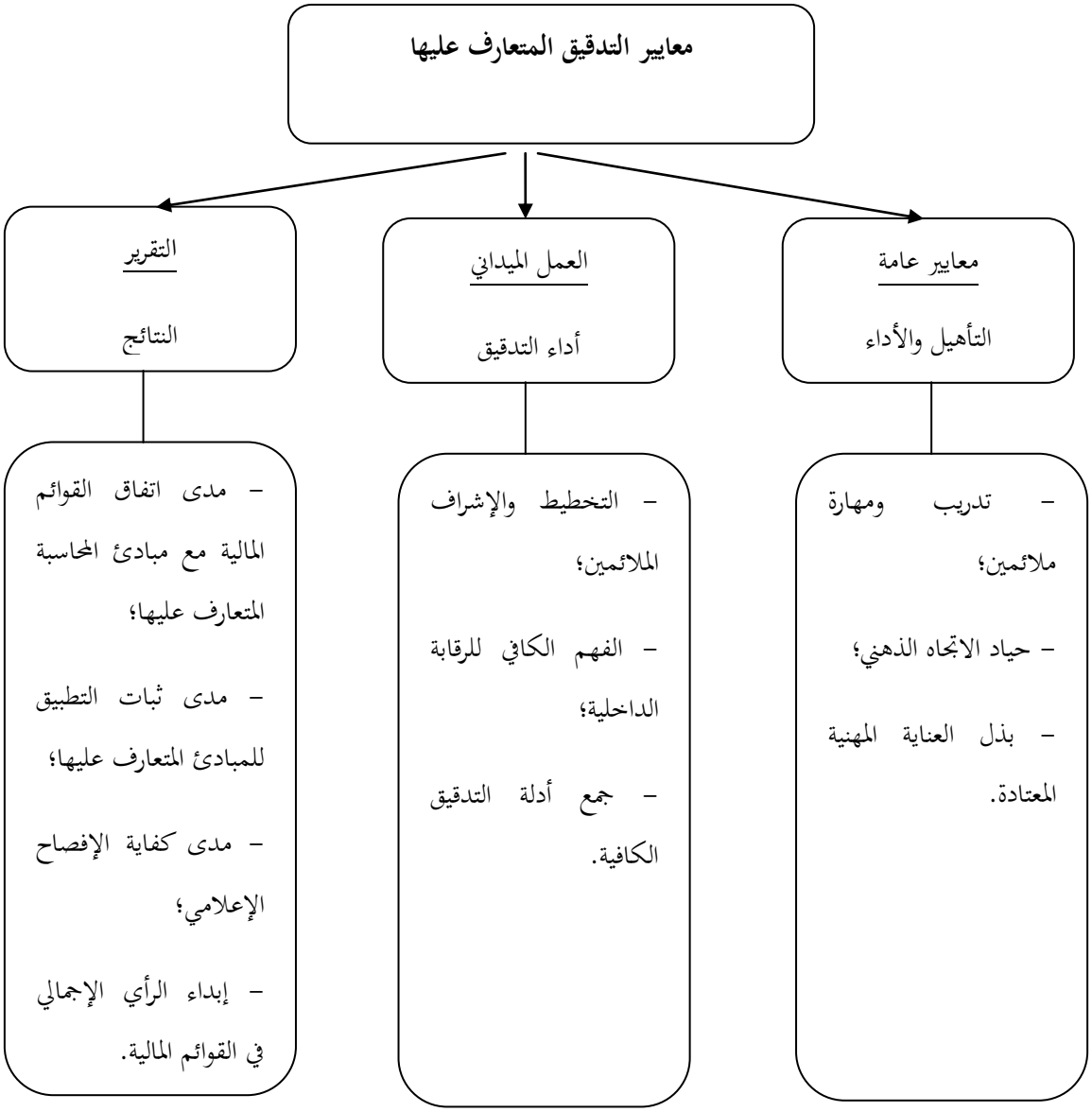
4-4 الامتناع عن إبداء الرأي: يرفض المدقق إبداء رأيه حول القوائم المالية محل الفحص وذلك لأسباب معينة[3]، وفي هذه الحالة ينبغي على المدقق توضيح الأسباب لأن قواعد ومعايير التقرير تفرض توضيح الأسباب[4]، والتي قد يكون من بينها ما يلي[5]:

- وجود مشاكل جوهرية تؤثر على حرية المدقق في تحديد مدى الفحص بالطريقة المناسبة مما يؤدي إلى قناعته بالامتناع عن إبداء رأيه؛
- عدم التأكد من إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة مما يجعل من المدقق يفضل الامتناع عن إبداء رأيه بدلا من إبدء رأيا متحفظا؛
- عدم تمكن المدقق من جمع الأدلة الملائمة والكافية التي تمكنه من إبداء رأيه، مما يجعله يفضل عدم إبداء رأيه؛
- عدم استقلال المدقق عن المؤسسة محل التدقيق وذلك في حالة وجود علاقة اجتماعية معينة أو شراكة بينهما مما يؤثر على استقلالية وحرية وحياد المدقق مما يؤدي إلى عدم إمكانية المدقق من إبداء رأيه.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 52-53.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 48.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 49.
[4] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 303.
[5] نفس المرجع السابق، ص: 304.

يوضح الشكل الموالي ملخص عن معايير التدقيق المتعارف عليها:

الشكل رقم (02): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

المبحث الرابع: آداب وسلوك مهنة التدقيق

تمثل آداب وسلوك مهنة التدقيق الدليل الذي ينبغي على المدقق الالتزام به عند أداء مهامه، كما تعمل على تنظيم العلاقة بين مزاولي المهنة والمجتمع الذي تمارس فيه هذه المهنة. وقد أصدر المجمع المحاسبي الأمريكي دليل قواعد السلوك المهني وتم تطويره بما يتماشى مع التطورات الحاصلة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، وتم تقسيمه إلى ثلاثة أقسام، يتضمن القسم الأول مفاهيم لآداب وسلوك المهنة، ويشمل القسم الثاني فيشمل قواعد السلوك المهني، أما القسم الثالث فيتضمن تفسير قواعد السلوك المهني. وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى آداب وسلوك مهنة التدقيق، ويتم تخصيص كل مطلب على قسم من أقسام دليل قواعد آداب وسلوك المهنة.

المطلب الأول: مفاهيم قواعد آداب وسلوك المهنة

تشمل مفاهيم قواعد آداب وسلوك المهنة مجموعة من المبادئ الضرورية التي ينبغي على مزاولي مهنة التدقيق الالتزام بها عند أداء المهام المسندة إليهم، وسيتم التطرق إلى هذه المبادئ كما يلي:

1- الاسقلال والنزاهة الموضوعية: ويتكون هذا المبدأ مما يلي:

1-1 الاستقلال: ويعني ضرورة أن يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلال عند إبداءه الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ومن الأمور التي تضعف من استقلالية المدقق:

- أن يكون للمدقق خلال أداء مهامه مصالح مادية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أو يكون له استثمارات في أسهم أو اية قروض ممنوحة إلى المؤسسة موضوع الفحص، ويستثنى من ذلك المؤسسات المالية حيث تعتبر القروض التي يحصل عليها المدقق من هذه المؤسسات باستخدام إجراءات منح الإئتمان العادية أو القروض العقارية[1] بضمان، أو أنها ليست لها أهمية نسبية، لا تضعف من استقلالية المدقق.
- وجود علاقة تعاقدية مع المؤسسة موضوع التدقيق خلال الفترة التي تغطيها عملية التدقيق بأي شكل، كأن يكون المدقق أحد العاملين أو أحد المديرين أو تربطه أي عقود للوكالة.

2-1 النزاهة والموضوعية: ينبغي على المدقق ألا يقوم بتحريف الحقائق التي حصل عليها عند اداء مهامه، وأن لا يخضع عمله ورأيه للآخرين، ولا يقتصر مفهوم النزاهة على الأمانة فقط، وإنما التعامل العادل والثقة[2].

[1] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 144.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

2- المعايير العامة والفنية: ويشمل هذا المبدأ على ما يلي[1]:

2-1 القدرة: ويعني عدم قبول مدقق الحسابات بالقيام بتدقيق حسابات مؤسسة معينة إلا إذا كان قادرا على إكمال عملية وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية اللازمة.

2-2 معايير التدقيق: ويعني أن لا يسمح مدقق الحسابات باقتران اسمه بالقوائم المالية لأي مؤسسة إلا إذا كان وفقا للمعايير المتعارف عليها الممكن تطبيقها.

2-3 المبادئ المحاسبية: ينبغي على مدقق الحسابات أن لا يقوم بإبداء الرأي حول القوائم المالية الختامية التي تحتوي على خروج عن تطبيق أي مبدأ من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويكون لها تأثير نسبي على القوائم ككل، إلا إذا كان هذا الخروج ناتج عن ظروف غير عادية، وعلى المدقق كذلك أن يوضح في تقريره الآثار المترتبة على ذلك، والأسباب التي تجعل تطبيق المبادئ المحاسبية تؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية ونتائج الأعمال للمؤسسة محل التدقيق بصورة صادقة وسليمة.

2-4 التنبؤ: ينبغي على مدقق الحسابات أن لا يربط اسمه بأي تنبؤات مستقبلية تجعل الآخرين يعتقدون بأن المدقق يؤكد تحقيق هذه التنبؤات.

3- المسؤولية تجاه العملاء: وتشمل هذه المسؤوليات ما يلي[2]:

3-1 المحافظة على سرية بيانات العميل: يجب على مدقق الحسابات عدم إفشاء المعلومات السرية التي حصل عليها عند أداء مهامه إلا بموافقة العميل.

3-2 الأتعاب المشروطة والاتفاقية: ويعني أن تحديد أتعاب الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات لا تكون وفق نتائج عملية التدقيق أو بعد الاتفاق حول النتائج المراد الوصول إليها، ولكن يمكن أن تختلف حسب درجة تعقيد وصعوبة الخدمة التي يقدمها مدقق الحسابات والأتعاب التي تحددها المحكمة أو سلطة أخرى عامة حيث تتحدد على أساس نتائج الإجراءات القضائية أو نتائج الأجهزة الحكومية لا تعتبر أتعابا مشروطة.

[1] محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 145.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 146.

4- المسؤولية تجاه الزملاء: تشمل مسؤولية مدقق الحسابات زملائه في المهنة ما يلي[1]:

4-1 عدم قبول المدقق بتقديم خدمة لعميل معين يحصل عليها حاليا من زميل له، أما في حالة طلب العميل لخدمة مهنية منه حول مواضيع محاسبية لدى زميل له في المهنة، فعلى المدقق الاتصال بزميله من أجل التأكد بأن زميله ملم بكل الحقائق وذلك لتحقيق المنافع التالية:

- حماية المدقق من التعيين في ظروف يجهل فيها الحقائق ذات الصلة؛
- حماية أقلية المالكين في المؤسسة الذين ليسوا على دراية بظروف التغير المقترحة؛
- حماية مصالح المدقق الزميل إذا كان التغير المقترح من أجل التدخل في واجباته؛
- عدم تقديم المدقق العروض من أجل تعيين موظفين يعملون في مكتب زميل له إلا بعد إخبار زميل أولا.

4-2 عدم تقديم المدقق العروض من أجل تعيين موظفين يعملون في مكتب زميل له إلا بعد إخبار زميله أولا.

5- المسؤوليات الأخرى وممارسة المهنة: ويشمل هذا المبدأ ما يلي[2]:

5-1 الأعمال المخلة بكرامة المهنة: يجب على مدقق الحسابات عدم القيام بعمل يعتبر مخلا بكرامة المهنة وكرامة العاملين فيها.

5-2 الإعلان ووسائل الاجتذاب العملاء: لا يحق لمدقق الحسابات الحصول على عمل من خلال الإعلان أو استخدام وسائل اجتذاب العملاء بطرق غير صحيحة.

5-3 العمولات: يمنع على المدقق دفع عمولات للحصول على عميل، كما يمنع عليه أن يقبل عمولة نتيجة لتوصياته للعميل عن منتجات أو أي خدمات.

5-4 الأعمال المتعارضة: لا يحق لمدقق الحسابات الجمع بين مهنة التدقيق وعمل أو مهنة أخرى يكون فيها تضارب في المصالح عند أداء مهامه.

5-5 شكل المكتب واسمه: يمنع على مدقق الحسابات أن يمارس مهنته تحت اسم شركة تحمل اسم وهمي أو مضلل بالنسبة لنوع المؤسسة، ويمكن أن تحمل المؤسسة اسم واحد أو اكثر من الشركاء أو المساهمين السابقين.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

[2] يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص ص: 206-207.

المطلب الثاني: أهداف، مزايا، وأنواع قواعد السلوك المهني

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أهداف عديدة، وتوفر مزايا مختلفة تساهم في تنفيذ مهام المدقق بشكل سليم من خلال عدة أنواع لقواعد السلوك المهني.

1- أهداف قواعد السلوك المهني: تسعى قواعد السلوك المهني لتحقيق عدة أغراض أهمها[1]:

- الرفع من مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال المحافظة على كرامة المهنة وتدعيم التطور الحاصل في هذه المهنة بين المهن الحرة الأخرى؛
- تعزيز وتنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين وحماية مصالحهم المادية والمعنوية والحفاظ على حقوقهم؛
- تدعيم النصوص والأحكام القانونية وتكملتها من أجل تحقيق الالتزام بمبادئ وقواعد التدقيق؛
- بث الاستقرار والطمأنينة والثقة في الأطراف المعنية بخدمات المحاسبين والمدققين.

2- مزايا قواعد السلوك المهني: توفر قواعد السلوك المهني مزايا مختلفة أهمها[2]:

- تحديد المواصفات والمتطلبات التي ينبغي توفرها في شخص مدقق الحسابات؛
- تحديد المواصفات والمتطلبات التي ينبغي توفرها في مستوى وجودة أداء المدقق؛
- تمثل مقياس لمدى التزام المدقق بقواعد وأهداف التدقيق العامة؛
- تمثل إرشادات للتقييم والحكم على عمل الآخرين؛
- توفر للقضاء والمشرع تصور واضح حول مستوى الأداء المهني المتوقع من المدقق؛
- توفر للمدقق أساسا للتقييم الذاتي حول مسؤوليته المهنية؛
- تمثل غايات بالنسبة للراغبين في الانضمام إلى مهنة التدقيق من أجل الوصول إلى المستوى المهني؛
- تمثل حماية من أي إنحرافات في الرأي الشخصي للمدقق.

3- أنواع قواعد السلوك المهني: تصنف قواعد السلوك المهني وفق الزاوية التي ينظر منها إلى[3]:

3-1 من حيث الهيئة التي أصدرتها: ويوجد نوعين:

أ- قواعد قانونية: ويقصد بها القواعد المنظمة التي يضعها المشرع.

ب- قواعد تنظيمية: ويقصد بها القواعد التي تصدرها النقابات والمنظمات المهنية والمعاهد من أجل دفع أعضائها الالتزام بها.

[1] زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص ص: 61-62.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، "تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

[3] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

2-3 من حيث وسيلة إثباتها أو شكل صدورها: ويوجد نوعين:

أ- قواعد مكتوبة: ويقصد بها القواعد المدونة كتابة في وثيقة تصدر عن السلطة التشريعية أو التنفيذية أو المنظمات المهنية.

ب- قواعد عرفية: ويقصد بها القواعد والمبادئ المتعارف عليها من طرف المحاسبين والمدققين ويلتزمون بها دون إصدار وثائق كتابية.

المطلب الثالث: مظاهر التزام المدقق بقواعد السلوك المهني ودوره في مواجهة الأزمة المالية العالمية

يجب على مدقق الحسابات الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة حتى تكون مردودية عملية التدقيق إيجابية ولها دور فاعل في عملية اتخاذ القرارات السليمة من خلال حصول المتعاملين في الأسواق المالية والأطراف المهتمة بنتائج عملية التدقيق على معلومات صحيحة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.

1- مظاهر التزام مدقق الحسابات بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني

تتمثل أهم مظاهر التزام مدقق الحسابات بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني في ما يلي[1]:

أ- اتخاذ القرار السليم المتعلق بقبول التكليف بعملية التدقيق من خلال:

- تقييم خطر التكليف من أجل تخفيض الآثار السلبية لعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها؛
- الاهتمام بتنمية الموارد البشرية والمادية بالمكتب من أجل الوفاء بالمتطلبات الفنية للتكليف؛
- التركيز على التعرف على طبيعة نشاط العميل والبيئة التي يعمل فيها؛
- جودة إعداد خطاب الارتباط أو قبول التكليف بما يوضح حدود مسؤوليته؛
- عدم قبول تكليفات تخل باستقلاليته.

ب- الاحتفاظ بعلاقات طيبة مع زملاء المهنة من خلال:

- عدم إغراء مساعدي زملائه في المهنة؛
- عدم الإخلال بالأتعاب المعقولة من أجل إلحاق الضرر بزملائه؛
- عدم إفشاء أسرار زملائه خاصة المدقق الزميل السابق.

ت- تدعيم مفهوم الاستقلال من خلال:

- عدم القيام بخدمات إدارية لعميله من شأنها أن تهدد استقلاليته إذا كان يدقق حساباته في نفس الوقت؛

[1] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، "قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية: مدخل مصري وعربي ودولي مقارن"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2009، ص ص: 13-14.

- عدم الإخلال بإدراك الطرف الثالث بأنه يحافظ على استقلاليته؛
- الابتعاد عن المصالح المادية المباشرة وغير المباشرة على عميله؛
- مراعاة مفهوم الاستقلال وعدم الإخلال به في ظل الطلب على الخدمات المهنية التكنولوجية مثل الخدمات الاستشارية الالكترونية؛

ث- الارتقاء بجودة التدقيق من خلال ما يلي:

- الحرص الكامل على الوفاء بمسؤولياته المهنية والقانونية والاجتماعية؛
- بذل العناية المهنية الكافية عند قبول التكليف وتخطيط عملية التدقيق والتقرير عن النتائج؛
- الحد من حالات التعرض لخطر المقاضاة خاصة من طرف مستخدمي تقرير التدقيق.

2- أليات دعم دور قواعد أخلاقيات السلوك المهني في مواجهة الأزمة المالية العالمية:

تتمثل أهم الآليات التي تساعد على تفعيل دور المدقق في مواجهة الأزمات المالية من منظور قواعد أخلاقيات المهنة في ما يلي[1]:

أ- التركيز على دور المدقق في كشف الغش والأخطاء والفساد الإداري، خاصة عندما يكون تواطؤ بين البنوك والمقترضين؛

ب- قيام المدقق بدوره كفاحص قانوني، يفحص المستندات من أجل كشف الغش الإداري، حتى ولو كان غشا غير مالي؛

ت- تركيز المدقق على فحص والتحقق من ضمانات القروض سواءا عند المقرضين أو المقترضين معا؛

ث- تطبيق المدقق نموذج مخاطر التكليف عند قبوله لعملية تدقيق حسابات المؤسسات المالية أو المؤسسات التي تعمل في مجال التمويل العقاري؛

ج- تركيز مدقق الحسابات على مدخل مخاطر الأعمال عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق باعتبار أن هذا المدخل مفيد لأغراض مراعاة أثر طبيعة نشاط العميل على تدقيق حساباته؛

ح- تركيز مدقق الحسابات عند تخطيط برنامج الكشف عن الغش والفساد الإداري خاصة بشأن دوافع الإدارة لارتكاب الغش والفساد.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 16-17.

الخلاصة

يتمتع التدقيق المحاسبي بثقة واحترام كل الأطراف التي تحتاج إلى خدماته لما يقدمه من فحص وتقييم موضوعي للأنشطة التي يقوم بتدقيقها والتأكد من صحة وعدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، وذلك من خلال إضفاء الثقة والمصداقية إلى المعلومات التي يقرر عنها. وقد تزايدت أهمية التدقيق بتطور حجم المؤسسة وظهور شركات الأموال وانفصال الملاك عن التسيير مما أدى إلى ضرورة وجود مدقق حسابات مستقل يقوم بإصدار رأي فني محايد حول القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق.

وتعتبر الإجراءات التي يتبعها المدقق أثناء تنفيذ مهمته أسلوبا فعالا تسمح بتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها من خلال تحديد حقوق المدقق التي تخول له بالقيام بالمهام المنسوبة إليه، وواجبات تتمثل في الأعمال التي تم تخطيطها في برنامج العمل، وبذل العناية المهنية وعدم الإهمال والتقصير من أجل الوفاء بمسؤولية المدقق، وذلك في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة عموما، مع الالتزام بقواعد السلوك المهني والتحلي بأخلاقية المهنة.

ومن أجل الوفاء بمتطلبات مهنة التدقيق ينبغي اتباع مراحل مختلفة واستخدام مجموعة من الأساليب والطرق التي تمكن من تنفيذ عملية التدقيق بالشكل السليم وهذا ما سيتم دراسته خلال الفصل الموالي.

تمهيد

يتطلب تنفيذ عملية التدقيق تحديد مجموعة من العناصر والمفاهيم التي تحدد مهمة التدقيق، حيث يبدأ مدقق الحسابات بالتعرف على المؤسسة محل التدقيق، وورسم خطط العمل وبرامج الأداء وتوزيع المهام على مساعديه، والقيام بفحص المستندات والوثائق واكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش وتلاعبات وتصرفات غير قانونية، وتحديد المخاطر ، كما يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتحديد نقاط القوة ومواطن الضعف الذي على أساسه يتم اختيار العينة التي ستخضع للفحص، ومن ثم تعميم النتائج على جميع العمليات، وذلك بعد جمع قرائن الإثبات والأدلة الكافية والملائمة، والتقرير عن نتائج العمل من خلال إصدار رأي فني وموضوعي حول العمليات التي قام بتدقيقها.

وعليه سيتم في هذا الفصل دراسة الجوانب الفنية للتدقيق المحاسبي من خلال:

المبحث الأول: فروض التدقيق وفجوة التوقعات،الأخطاء والغش، المعاينة الاحصائية وتحديد المخاطر، الأدلة وقرائن الإثبات

المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية

المبحث الرابع: تقرير المدقق

المبحث الأول: فروض التدقيق وفجوة التوقعات،الأخطاء والغش، المعاينة الاحصائية وتحديد المخاطر، الأدلة وقرائن الإثبات

تحتاج مهمة التدقيق إلى مجموعة من العناصر والمفاهيم التي من خلالها يتم الوصول إلى نتائج تحدد عملية التدقيق، ومن خلال هذا المبحث سيتم تناول التعرف الفروض التي ينطلق منها المدقق وفجوة التوقعات التي تمثل الفرق بين توقعات الجمهور من أداء المدقق وما يقوم به المدقق، وذلك من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيتطرق إلى تحديد مفهوم الخطأ والغش ومجالات ارتكابهما والإرشادات التي تمكن المدقق من اكتشافهما، أما المطلب الثالث فسيتم من خلاله عرض لمفهوم المعاينة الاحصائية وأساليبها ودراسة المخاطر خلال المعاينة، أما المطلب الرابع فسيتناول لمفهوم أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق.

المطلب الأول: فروض التدقيق وفجوة التوقعات

تتمثل فروض التدقيق في المعتقدات التي ينطلق منها المدقق في أداء مهامه، أما فجوة التوقعات فتتمثل في الفرق بين ما يقوم به المدقق وما يتوقعه المجتمع المالي، وسيتم في هذا المطلب عرض كل من فروض التدقيق وفجوة التوقعات.

1- فروض التدقيق

تعتبر الفروض في أي مجال من مجالات المعرفة نقطة الانطلاق للتفكير المنظم من أجل الوصول إلى نتائج تحدد الإطار العام للنظرية التي تحكم ذلك المجال، ويعتبر إيجاد فروض التدقيق عملية ضرورية تساعد على إيجاد حلول المشاكل التي تواجه التدقيق والوصول إلى نتائج تساهم في تحديد نظرية التدقيق[1].

وتم تعريف فروض التدقيق على أنها " المبادئ الأساسية، والتي يفترض أنها تمثل حقائق تساعد على شرح هدف المراجعة أو ممارسات المراجعة[2]".

وتتمثل فروض التدقيق فيما يلي:

1-1 قابلية البيانات المالية للفحص: وتعتمد البيانات المالية المتواجدة على مستوى القوائم المالية للفحص على نوع عملية التدقيق وطبيعة الحسابات أو العمليات أو البرامج التي ستخضع للتدقيق[3]، ويستمد هذا

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2004-2004، ص: 29.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، " فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2009، ص: 131.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002-2003، ص: 36.

الفرض من المعايير المستعملة في تقييم البيانات المحاسبية والعناصر التي تحدد نظام الاتصال بين معدي ومستخدمي المعلومات[1]، وتتمثل هذه المعايير في[2]:

أ- الملائمة: ويقصد بها أن تتلاءم المعلومات المحاسبية مع احتياجات المستخدمين المحتملين، وأن تعبر عن الأحداث المتعلقة بها.

ب- القابلية للفحص: ويقصد بها ضرورة الوصول إلى نفس النتائج إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات.

ت- البعد عن التحيز: ويعني ذلك تسجيل الحقائق بطريقة صحيحة وبكل موضوعية.

ث- القابلية للقياس الكمي: يجب أن تتحلى المعلومات المحاسبية بخاصية القياس الكمي الذي يضفي الفائدة والمنفعة على المعلومات من خلال العمليات الحسابية.

1 -2 عدم وجود بالضرورة تعارض بين المدقق وإدارة المؤسسة في المدى الطويل، وأنه من الممكن وجود احتمال للتعارض بينهما في المدى القصير[3]

ويعني ذلك أنه ينبغي على كل من مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة الاهتمام بالتمثيل الصادق للقوائم المالية خلال عرض نتائج الأعمال والمركز المالي من أجل تحقيق الفائدة للمجتمع على المدى الطويل من خلال اتخاذ القرارات السليمة والتوزيع الكفء للموارد لأن التدقيق يقدم تأكيد معقول نسبيا حول سلامة عرض القوائم المالية، إلا أنه قد يوجد تعارض في المدى القصير بين المدقق وإدارة المؤسسة لعدة أسباب منها:

- رغبة الإدارة في إظهار صورة ناجحة للمؤسسة وأنها تحقق أرباحا عالية من أجل الحصول على المكافآت؛
- محاولة الإدارة تعديل بعض التأكيدات التي تسبب لها إحراجا عند قيام المدقق بفحص وتقييم تلك التأكيدات ولذلك يتعين على المدقق أن يتحلى بالشك المهني عندما يقوم بتجميع الأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بتأكيدات إدارة المؤسسة.

1-3 خلو القوائم المالية وأي معلومات أخرى تخضع للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية

يجعل هذا الفرض عملية التدقيق اقتصادية وعملية من خلال تحديد الاختبارات عند إعداد برنامج التدقيق، ووجود هذا الفرض لا يساعد مدقق الحسابات على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية إلا إذا كانت هناك أخطاء واضحة يمكن أن يكتشفها المدقق أثناء اختباراته العادية، فليس له أي عذر إذا

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص:30.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 30-31.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

لم يستطع اكتشافها عند قيامه بعملية التدقيق ولذلك يتعين على المدقق أن يبذل العناية المهنية عند أداءه لمهامه حتى يكون لهذا الفرض قيمة حقيقية، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في تدعيم هذا الفرض[1].

1-4 وجود نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية يساهم في تقليل احتمالات الغش والتلاعب في المؤسسة

يستوحى هذا الفرض من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد إمكانية وقوع الأخطاء مما يساعد في إعداد برنامج التدقيق وتخفيض حجم الاختبارات[2]، حيث عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يسهل إمكانية وقوع الأخطاء في القوائم المالية مما يجعل التحقق منها أمرا صعبا، ولهذا يقوم المدقق بتقدير المخاطر التي قد تنجم من عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية[3].

1-5 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز ونتائج الأعمال

تمثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المقياس الذي من خلاله يتم الحكم على مدى مصداقية وعدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن المدققين يستدلون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمقياس للحكم على سلامة عناصر معينة، كما انها تساهم في تكوين وتدعيم آرائهم[4].

1-6 العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يستمد هذا الفرض من أحد فروض المحاسبة وهو فرض الاستمرارية، ويعني هذا الفرض أنه إذا اتضح لمدقق الحسابات أن إدارة المؤسسة تتصرف بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق سليم، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في الفترات اللاحقة ما لم يثبت العكس، والعكس صحيح، حيث إذا تبين للمدقق أن إدارة المؤسسة تتلاعب في تصرفاتها، وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق غير سليم فينبغي عليه الحرص منها في المستقبل، ومن جهة أخرى تستحيل عملية التدقيق في حالة عدم وجود هذا الفرض[5].

---

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان،" الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 33.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

[4] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

[5] نفس المرجع السابق، ص:34-35.

1-7 مدقق الحسابات عليه أن يتصرف عند أداءه لمهامه كمدقق فقط

لا يعني هذا الفرض أن المدقق لا يمكنه تقديم أنواع أخرى من الخدمات لعملائه من خلال معرفته المحاسبية مثل اقتراح طرق ملائمة لمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وإنما يعني أن الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق يجب أن تكون أقل أهمية لأنه من الممكن أن تكون مضرة إذا تداخلت مع واجباته، كما يعني هذا الفرض أنه لا ينبغي أن يكون للمدقق مصالح متعارضة تحد من استقلاليته عند أداء مهامه[1].

1-8 يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

من خلال هذا الفرض يمكن تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة من مدقق الحسابات عند ممارسته للمهنة، وقد تم الإعتراف بالالتزامات المهنية التي تفرضها مهنة مدقق الحسابات إلى حد مقبول من خلال معايير التدقيق المتعارف عليها، ويشكل هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس الذي من خلاله تتحدد مسؤولية المدقق تجاه المجتمع، العميل، وزملاء المهنة[2].

2- فجوة التوقعات

يعود ظهور استخدام مصطلح "فجوة التوقعات" إلى عام 1974 في أمريكا عندما كلفت لجنة كوهين بدراسة حول مدى وجود فجوة بين توقعات الجمهور وبين توقعات ما يمكن قيام به المدقق بمستوى معقول[3].

2-1 مفهوم فجوة التوقعات

يمكن تعريف فجوة التوقعات في مجال المحاسبة والتدقيق بأنها " مساحة الإختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن"[4].

---

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 38-39.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان،" الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

[4] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2005-2006، ص: 11.

كما يمكن تعريف فجوة التوقعات في التدقيق بأنها " التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم"[1].

كما تعرف فجوة التوقعات بأنها " الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم"[2].

أ- **فجوة المعقولية:** وتتمثل في الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من المدققين وما يمكن إنجازه من طرف المدققين بدرجة معقولة (الأداء المعقول للإنجاز).

ب- **فجوة الأداء:** وتتمثل في الفرق بين توقعات المجتمع من إنجاز عمل المدققين بمستوى معقول وبين الأداء الفعلي للمدققين، وتنقسم فجوة الأداء إلى عنصرين هما:

- الفجوة بين المهام المتوقعة بمستوى معقول من المدققين والمهام الحالية المستندة إلى المدققين التي تحددها القوانين والمنظمات المهنية والمعايير، ويطلق على هذا العنصر بنقص المعايير.
- الفجوة بين المعايير التي يمكن توقعها للأداء للمهام الحالية المسندة إلى المدققين والأداء الفعلي للمدققين، ويطلق على هذا العنصر عدم كفاية أو قصور الأداء.

2-2 العوامل المسببة لفجوة التوقعات[3]

هناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى فجوة التوقعات أو تزيد على اتساعها ومن بين أهم تلك العوامل ما يلي:

أ- **الاختلاف حول دور المدقق في المجتمع:** يمثل الاختلاف حول دور المدقق في المجتمع من العوامل الأساسية التي تؤدي إلى خلق فجوة التوقعات في التدقيق، حيث عدم تحديد دور المدقق ومسئولياته بطريقة واضحة يؤدي إلى ظهور فجوة، وخير دليل على ذلك أن البعض من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق مسئول عن إعداد القوائم المالية ويضمن دقتها وأنها خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، كما أنه مسئول عن اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، مما يدل على عدم وضوح دور المدقق ومسئولياته من جهة، ومن جهة أخرى تمثل توقعات غير معقولة من قبل المستفيدين من خدمات التدقيق، كما أن المستثمرين لا يلجئون إلى خدمات المدقق إلا إذا كانت مؤسساتهم تعاني من مشاكل مالية أو تحقق خسائر. إذن هناك اختلاف حول دور المدقق في المجتمع، وفي

[1] جورج دانيال غالي، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2001، ص: 07.

[2] محمد سامي راضي، " موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية- مراجعة الأداء البيئي- مراجعة حوكمة المؤسسات- جودة المراجعة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، بدون طبعة،2011، ص: 21.

[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 23-33.

هذا السياق تعتبر واجبات ومسئوليات المدقق محددة حسب المعايير المهنية، وعليه تعتبر توقعات المجتمع توقعات غير معقولة.

ب- **الشك في استقلالية المدقق:** تنشأ فجوة التوقعات إذا كان هناك شك من طرف المجتمع في استقلالية المدقق، وتوجد العديد من المتغيرات التي تثير شك المجتمع في استقلال المدقق مثل المنافسة بين مكاتب التدقيق التي قد تجعل من بعض المدققين يترددون في إصدار رأي متحفظ من أجل المحافظة على العملاء، إلا أن بعض الباحثين يرفضون ذلك ويعتبرون أن الخوف من سمعتهم يجعلهم يحافظون على استقلاليتهم، كما يعتبر البعض تقديم المدققين لخدمات أخرى مثل الاستشارات الضريبية أو اذفدارية أو مسك الدفاتر وغيرها من الخدمات تحد من استقلالية المدقق، والبعض الآخر على العكس تماما، حيث يعتبرون أن تقديم مثل هذه الخدمات لا تحد من استقلالية المدقق وإنما تزيد من استقلاليته وتنفع العميل، باعتبار المدقق يتميز بالخبرة والمهارة وعلى دراية بظروف المؤسسة محل التدقيق، مما يؤدي إلى زيادة الاعتماد على المدققين، مما يترتب عنه زيادة القوة النسبية للمدقق وقدرته على مقاومة أي ضغوطات وبالتالي زيادة استقلاليته. وإذا كان هناك اختلاف بين اللجان المنبثقة عن مهنة التدقيق بالاضافة إلى الباحثين فإن مستخدمي القوائم المالية يكون لديهم شك حول استقلالية المدقق مما يترتب عنه زيادة اتساع فجوة التوقعات. كما يعتبر تسوق الرأي الذي يتمثل في سعي بعض المؤسسات إلى تأييد مواقفهامن خلال لجوءها إلى المدققين من أجل تفسير بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بطريقة لا تتوافق مع التفسير الذي طبق في الفترة السابقة وغيرها مما يؤثر على استقلالية وسمعة المدقق وعدالة عرض القوائم المالية.

ومما سبق يتبين ان المدقق يحيط به الكثير من الشكوك حول استقلاليته مما يؤدي غلى خلق أو زيادة في عمق فجوة التوقعات.

ت- **مدى مسؤولية مدقق الحسابات من اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية**

يعتبر هذا العامل من العوامل الرئيسية التي أدت إلى خلق وتعميق فجوة التوقعات في التدقيق، حيث تؤكد الدراسات أن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق مسئول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش المهمة. وقام عدد من الباحثين على تأكيد ضرورة تحمل مدققي الحسابات مسئوليات أكبر لاكتشاف الغش، وقد أثارت مسؤولية المدقق اتجاه اكتشاف التصرفات غير القانونية المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية جدلا كبيرا في أوساط الصحافة المالية وهيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية وكذا المنظمات المهنية حيث تبين إحدى الدراسات الميدانية أن أغلبية مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المقدم يقدم تأكيد حول اكتشاف كل التصرفات غير القانونية أو تلك التي لها تأثير هام على القوائم المالية. وعليه يعتبر توقع

مستخدمي القوائم المالية اكتشاف المدقق للأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية أثناء قيامه بمهامه من أهم العوامل التي أدت إلى نشوء فجوة التوقعات وتعميقها.

ث- اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن التقرير الإيجابي للتدقيق يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار: يعتقد أغلب مستخدمي القوائم المالية أن التقرير الإيجابي لمدقق الحسابات يضمن استمرارية المؤسسة، وإذا فشلت المؤسسة بعد إعداد تقرير المدقق التقرير الإيجابي حول القوائم المالية، يتهم المدقق بالإهمال والتقصير في أداء مهامه حتى ولو كان ذلك الفشل نتيجة أحداث فجائية وقعت بعد إنهاء عملية التدقيق، إلا أن معايير التدقيق المهنية حددت واجبات المدقق بهذا الشأن حيث يتعين على المدقق أن يقوم بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهري فيما يخص قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها لفترة لا تزيد عن عام من تاريخ القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق، كما يعتبر أن المدقق غير مسئول عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، وأن عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في التقرير الذي يعده المدقق لا يعني أنه يدل على تأييد حول إمكانية المؤسسة على الاستمرار في نشاطها. وقد بينت الممارسة الفعلية لمهنة التدقيق مثل هذا القصور من طرف مدققي الحسابات كأن تكون مؤسسة في طريق الإفلاس دون أن يكون هناك أي إنذار أو تحذير في تقرير المدقق خلال السنوات السابقة، بحيث يتم إبداء رأي نظيف لا يتضمن تحفظ أو يتضمن تحفظ كنوع من الوقاية من المسؤولية القانونية دون أن يفصح بصورة مناسبة عن عدم إمكانية المؤسسة من استمرارية نشاطها، ويرجع ذلك إلى في المعايير المهنية والقوانين الموضوعة، بالإضافة إلى عدم كفاءة المدققين، وهناك سبب آخر مهم يتمثل في عدم تحقيق التوازن الملائم والمطلوب بين حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة بخدمات المدقق. وعليه يعتبر توقع مستخدمي القوائم المالية وأداء المدققين الفعلي وفقا للمعايير المهنية والإختلاف حول إمكانية المؤسسة على استمرارية نشاطها من بين العوامل المسببة لظهور فجوة التوقعات.

ج-الاتصال غير الفعال في بيئة التدقيق: يعتبر تقرير المدقق وسيلة اتصال حيث من خلاله يتم توصيل المعلومات إلى الأطراف ذوي العلاقة، إلا أن الكثير من هؤلاء الأطراف لا يستوعبون بشكل دائم جميع المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق، وهذا النقص في الفهم أو الاستيعاب يطلق عليه فجوة الاتصال والتي تعتبر عنصر أو سبب في فجوة التوقعات، وقد لأشار مجلس معايير التدقيق التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى ضرورة تحسين وتطوير الاتصال بين مدققي الحسابات والأرطاف المعينة بخدماتهم.

3-2 الحلول المقترحة لفجوة التوقعات

توجد مجموعة من الحلول المقترحة لسد أو تضييق فجوة التوقعات تتمثل في ما يلي[1]:

أ- **رفع كفاءة المدققين وتطوير أدائهم وخبرتهم بصورة مستمرة:** ويمكن تحقيق ذلك على مستويين كما يلي:

المستوى الأول: ويتضمن تعليم المدققين الجدد في الجامعات والمعاهد وتزويدهم بالمهارات الأساسية، وعليه ينبغي تطوير البرامج التعليمية لتأهيل المدققين والمحاسبين حتى يتمكنوا من رفع قدرتهم التحليلية والتفكير الانتقادي البناء ومهارة التعامل مع الآخرين من بيئات مختلفة والقدرة على التعامل مع قضايا الوقت الراهن الذي يتميز بالعالمية والتعقيد من جهة، والاستفادة من التقدم من التقدم التكنولوجي الذي يفرضه هذا العصر من جهة أخرى، ولقد أشار بهذا الشأن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث يجب ألا يقتصر تعليم المدققين الجدد على الجوانب النظرية والمهارات وإنما يتعين يتزودوا بالقدرات التحليلية ومهارات الاتصال ومهارات التعامل مع الأفراد والوعي الثقافي حتى تتمكن المهنة من القيام بالدور المنوط بها في المجتمع. وعليه ينبغي أن يتحلى طالب المحاسبة والتدقيق بالمهارات التالية:

1- مهارة الاتصال: يقتضي ظهور المؤسسات متعددة الجنسيات التي تعمل في بيئات وثقافات مختلفة وتنتج منتجات عالية التقنية اتصالات كثيرة بين المؤسسات والصناعات لذلك ينبغي على طالب المحاسبة والتدقيق أن تكون له القدرة على:
- نقل واستقبال المعلومات من الآخرين بسهولة؛
- القدرة على التعبير بصورة واضحة ومفهومة من خلال إصدار أرائه وأحكامه والدفاع عنها؛
- القدرة على الاستماع والقراءة والكتابة بطريقة صحيحة وملائمة من أجل التمكن من فهم أوجه الاعتراض على أدائه وجمع المعلومات التي تساعده في تنفيذ مهامه.

2- مهارات عقلية: يعمل المدقق في بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية تتميز بالتعقيد والتغيير المستمر في ظل العولمة مما يستوجب على المدقق أن تكون له القدرة على:
- حل مختلف المشاكل الروتينية والاستثنائية التي قد يواجهها في بيئة متغيرة؛
- فهم الحقائق الخفية التي غالبا ماتكون ناقصة، والقدرة على التنبؤ بالمشاكل التي يحتمل وقوعها وإيجاد الحلول الملائمة لها؛

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 26-34.

- تحديد المسائل الأخلاقية ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها وفقا لقواعد ومبادئ آداب أخلاقية وسلوك المهنة؛
- القدرة على التقصي والاستفسار والتفكير بطريقة منطقية والتفكير الاستقرائي والاستدلالي والقيام بالتحليل الانتقادي.

3- مهارات التعامل مع الآخرين: تعتبر وظيفة المدقق وظيفة اجتماعية مبنية على على أساس التعاون بين مختلف الأطراف، وعليه ينبغي أن يكون المدقق قادرا على:

- العمل في مجموعات بكفاءة حتى تتكون له روح العمل الجماعي ويتعود على العمل مع غيره كفريق؛
- القدرة على التأثير على الغير والتعامل مع مختلف الشخصيات والقدرة على حل التعارض الذي قد ينشأ بينهم.

وعليه ينبغي تعليم طالب المحاسبة والتدقيق طريقة تقدير الأفراد وفن المعاملات الانسانية وإدراجها ضمن أهداف التعليم المحاسبي.

4- المعرفة العامة: ينبغي تعليم طلبة المحاسبة والتدقيق الوسائل والأساليب الضرورية التي تساعدهم على المعرفة العامة وذلك من خلال:

- فهم تدفق الأحداث أو العمليات وفقا لتاريخها في مختلف ثقافات العالم؛
- القدرة على التعامل مع مختلف مستويات العاملين والمسئولين؛
- القدرة على فهم واستيعاب المسائل العامة والمتغيرات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية في العالم؛
- تقدير الفن والإلمام بعلم النفس والعلوم الاقتصادية والرياضية والإحصاء وغيرها من العلوم؛
- معرفة القيم الشخصية والاجتماعية التي تساعد على عملية الحكم والتحري.

وعليه ينبغي على مدقق الحسابات الذي يعمل في مكاتب دولية للمحاسبة والتدقيق أن تكون له القدرة على العمل بكفاءة مع زملائه من بيئات مختلفة.

5- المعرفة التنظيمية والإدارية: حتى يتمكن المدقق من فهم البيئة التي سيعمل فيها، عليه أن تكون له القدرة على فهم ما يلي:

- المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسيكولوجية التي لها تأثير على مختلف التنظيمات؛
- الأساليب المختلفة من أجل تحقيق النمو مثل تحليل القوائم المالية والأدوات المالية وأسواق رأس المال المحلية والدولية؛
- دور واهمية تكنولوجيا المعلومات ودراسة العلاقات بين الأفراد والمجموعات في المؤسسات المختلفة.

6- المعرفة المحاسبية: يتعين على المدقق أن تكون لديه معرفة كافية بجميع فروع المحاسبة المختلفة حيث يجب أن يتعرف الطالب على:

- تاريخ مهنة المحاسبة والتدقيق، ومعرفة تامة حول النظرية التي تحكم المحاسبة؛
- أساليب جمع وتحليل وتلخيص البيانات المالية؛
- قواعد القرار التي تشمل النموذج المحاسبي؛
- أساليب استعمال البيانات واتخاذ القرارات وتقييم الأخطار والاهتمام بدراسة وتحليل المسائل الواقعية؛
- القدرة على فهم أنواع ومحتويات مختلف التقارير الداخلية والخارجية التي يحتاجها الأطراف ذوي العلاقة ودور المعلومات المحاسبية في تلبية احتياجات مستخدمي تلك المعلومات؛
- الفهم الصحيح لدور المحاسبة في المجتمع المحلي وعلى المستوى الدولي والعلاقات المتداخلة بين علم المحاسبة والعلوم الأخرى؛
- استيعاب المسؤولية المهنية والاخلاقية لمزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- طبيعة خدمات المدقق وكيفية تنفيذها؛
- معرفة تأثير الضرائب على القرارات المالية والإدارية.

ولذلك ينبغي على طلبة المحاسبة استيعاب المفاهيم المحاسبية ودور القوائم المالية في المجتمع، وكذلك فهم النتائج الاقتصادية والسلوكية للمحاسبة حتى يتمكنوا من تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية والمجتمع.

المستوى الثاني: عند الممارسة العملية: ينبغي على المدققين أن يقوموا بالتعليم المستمر حتى يتمكنوا من تطوير أدائهم وكفاءتهم وتحديث معلوماتهم حسب متطلبات العصر، حيث يجب تغيير طريقة التعليم في الجامعات من أسلوب التلقين إلى أسلوب المشاركة والتعلم الذاتي الذي من خلاله يصبح الطالب عنصرا فعالا في عملية التعليم ولذلك يجب الاهتمام بطريقة تعليم الطالب. وقد قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بتبني برنامج التعليم المستمر حيث اشترط على مزاولي المهنة أن ينخرطوا في برامج التعليم المستمر من أجل استمراريتهم في المهنة، حيث يتطلب من المدققين تقديم ما يدل على تعليمهم المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق في دورات تدريبية تعادل 120 ساعة كل ثلاث سنوات، وذلك من أجل ضمان تحديث المعلومات باستمرار للمدقق.

ب- **تطوير معايير التدقيق**: تعتبر مهمة تطوير معايير التدقيق من مسئوليات المنظمات المهنية وكذا مزاولي المهنة بحيث ينبغي مراجعتها والعمل على تطويرها بما يتماشى مع التغيرات والمتطلبات التي يفرضها العصر الراهن، ووضع معايير تتناسب مع القضايا والمسائل الجديدة حتى يتمكن المدقيقين من الاستدلال بها وتكوين ارائهم على أسس صحيحة.

ت- **التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات الجمهور**: ويتم ذلك من خلال تعليم الجمهور وتثقيفهم وتعريفهم بطبيعة التدقيق ومحدداته من خلال قيام الجهات المهنية والإعلامية بتطوير وسائلها المستعملة في

إعلام الجمهور وتوضيح مسئوليات وواجبات المدقق، كما ينبغي استخدام عبارات واضحة في التقرير وتحديد معنى المصطلحات المستعملة في إعلام الجمهور وتوضيح مسئوليات وواجبات المدققن كما ينبغي استخدام عبارات واضحة في التقرير وتحديد معنى المصطلحات المستعملة مثل معنى مصطلح درجة معقولة، صدق، عدالة وغيرها حتى يتمكن الجمهور من فهم تقرير المدقق.

المطلب الثاني: الأخطاء والغش

يعتبر احتمال وجود الأخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية إلى أن البيانات المحاسبية تمر بعدة مراحل من طرف العديد من الموظفين الذين تختلف مجالات تخصصاتهم حتى يتم إعداد القوائم المالية في صورتها النهائية.

1- مفهوم الخطأ: يعرف الخطأ في علم المحاسبة على أنه إثبات عملية محاسبية لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية أو أنها تخرج من نظام القيد المزدوج[1].

كما يعرف الخطأ على أنه يشمل أي تغيير أو حذف غير ما هو متعارف عليه إما عن طريق السهو أو الاهمال أو التقصير بغض النظر عن الهدف إذا ما كان موجودا[2].

2- أسباب ارتكاب الخطأ: يعود وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما[3]:

- عدم الإلمام بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها التي يجب الالتزام بها في جميع مراحل إعداد القوائم المالية؛
- السهو أو عدم العناية أي الاهمال والتقصير من طرف موظفي قسم المحاسبة في اداء المهام المسندة إليهم.

بالإضافة إلى هذين السببين الرئيسيين، توجد أسباب أخرى لارتكاب الأخطاء خاصة المتعمد منها، ومن هذه الأسباب مايلي[4]:

- الرغبة في اختلاس بعض أصول المؤسسة؛
- محاولة تغطية عجز في الخزينة أو تغطية اختلاس سابق؛
- محاولة الإدارة التدخل في إعداد القوائم المالية بما يخدم أغراضا معينة؛
- محاولة التهرب من دفع الضرائب.

[1] محمد أحمد خليل، "المراجعة والرقابة المحاسبية"، دار الجامعات المصرية، مصر، بدون عام نشر، ص: 18.
[2] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 33.
[3] خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 37.
[4] نفس المرجع السابق، ص: 37.

3- أنواع الأخطاء: تقسم الأخطاء حسب الزاوية التي ينظر منها إلى[1]:

3-1 أخطاء الحذف أو السهو: ويقصد بها عدم إثبات كامل عملية أو جزء منها في الدفاتر، والحذف الكلي لا يؤثر على ميزان المراجعة ويتم اكتشافه من خلال التدقيق المستندي والمقارنات والمصادقات، أما الحذف الجزئي فيؤثر على ميزان المراجعة، ويكون اكتشافه سهلا.

3-2 أخطاء ارتكابية: وتنتج هذه الأخطاء في العمليات الحسابية كالجمع أو الطرح أو في الترحيل، وتكون غما أخطاء كلية أي في طرفي العملية أو جزئية في طرف واحد، ويتم اكتشاف الأخطاء الكلية من خلال التدقيق المستندي والمقارنات والمصادقات.

3-3 أخطاء فنية: وهي الأخطاء التي تنتج عن خطأ في تطبيق مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها، وهي لا تؤثر على ميزان المراجعة وإنما تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، وتعتبر هذه الأخطاء خطيرة يتعين على المدقق البذل لاكتشافها من خلال الدراسة التامة والخبرة الأكيدة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

3-4 أخطاء متكافئة أو أخطاء معوضة: ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض، بمعنى أن بعض الأخطاء تمحو أثر أخطاء أخرى أو تعوضها، وهي لا تؤثر على ميزان المراجعة، وكثرة الوقوع في مثل هذه الأخطاء يدل على ضعف النظام المحاسبي وعدم سلامته.

3-5 أخطاء كتابية: وهي الأخطاء التي تنشأ عن خطأ في القيد أو التسجيل، ومنها ما يؤثر على ميزان المراجعة ومنها لا يؤثر إطلاقا عليه.

ويمكن تقسيم الأخطاء السابقة إلى[2]:

أ- **أخطاء قابلة للاكتشاف تلقائيا:** ويقصد بها الأخطاء التي يسهل اكتشافها من خلال التدقيق الداخلي أو الخارجي وذلك راجع إلى اتباع المؤسسة لأنظمة أو سياسات معينة تساهم في إظهار الأخطاء بسهولة مثل اتباع نظام القيد المزدوج في اثبات العمليات حيث أن عدم تحقيق التوازن في أي مرحلة من مراحل النظام المحاسبي المبني على نظام القيد المزدوج يدل على وجود خطأ في تلك المرحلة.

ب- **الأخطاء غير قابلة للاكتشاف تلقائيا:** ويقصد بها الأخطاء التي لا يمكن أن تظهر تلقائيا من خلال عمليات الموازنة الحسابية المعتادة مثل ميزان المراجعة والحسابات الإجمالية والمصادقات.

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 34-35.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص: 40-41.

4- الغش

يعتبر الغش مرادفا للخطأ العمد[1]، حيث يعرف الغش على أنه فعل إرادي يقوم به شخص أو مجموعة من الأشخاص من إدارة أو عمال المؤسسة، أو الغير، من خلال مخالفة القواعد والإجراءات الموضوعة، من أجل الحصول على نتائج يمكن من خلالها تغيي الحسابات وإخفاء عدم احترام النصوص القانونية والتنظيمية[2].

وتوجد ثلاثة ظروف لارتكاب الغش موضحة بمثلث الغش كما أشارت إليها إيضاح معايير التدقيق رقم 99 [3]كما يلي[4]:

- **الحوافز أو الضغوط**: يمكن أن تكون للإدارة أو العاملين حوافز أو ضغوط لارتكاب الغش؛
- **الفرص**: يمكن أن تكون فرصا للإدارة أو العاملين لارتكاب الغش؛
- **الاتجاهات أو التبرير**: توجد مجموعة من الاتجاهات أو القيم الأخلاقية تسمح للإدارة أو العاملين بارتكاب الغش، أو يكونوا في بيئة تفرض ضغوطات كافية تجعلهم يخطئون أو يبررون ارتكابهم لذلك التصرف غير السليم.

ويرتكب الغش من خلال[5]:

- التلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف تغطية عجز أو اختلاس أو من أجل إساءة استعمال أحد أصول المؤسسة؛
- التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات من طرف إدارة المؤسسة من أجل التأثير على مدى دلالة القوائم المالية حول المركز المالي ونتيجة الأعمال بما يخدم تحقيق أغراض معينة.

5- مواطن الخطأ والغش ومجالات ارتكابهما

تمر البيانات المحاسبية بثلاثة مراحل أساسية في الدورة المحاسبية، ومن خلال هذه المراحل يتم ارتكاب الخطأ والغش، وتتمثل المراحل التي قد يتم ارتكابهما من خلال هذه المراحل في ما يلي:

1-5 مرحلة القيد الأولى: وتتمثل فرص ارتكاب الخطأ والغش في ثلاثة أنواع كما يلي:

أ- التحليل غير السليم للعمليات ويرتكب عن عمد أو غير عمد في تحليل طرفي العملية إلى الدائن والمدين.

[1] نفس المرجع السابق، ص:41.

[2] Jean-Luc SIRUGUET, Emmanuelle FERMANDEZ, Lydia KOESSLER, « Le contrôle interne bancaire et la fraude », DUNOD, France, 2006, p : 08.

[3] أمين السيد لطفي، " دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة،2010، ص: 274.

[4] نفس المرجع السابق، ص: .274

[5] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص: 41-42.

ب- حذف عمليات كان يجب قيدها مثل عدم إدراج بضاعة معينة ضمن المخزون السلعي للمؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية رغم دخول فاتورة المورد مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح.

ت- ادراج عملية كان يجب حذفها: وترتكب في معظم الأحيان بطريقة متعمدة مثل قيام المحاسب بتسجيل مقبوضات بداية الفترة في نهاية الفترة بهدف تحسين وضع السيولة في المؤسسة.

2-5 مرحلة الترحيل والتجميع: ويتم خلال هذه المرحلة ترحيل البيانات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ ثم إعداد ميزان المراجعة، وبالتالي تكون أكثر عرضة للأخطاء من غيرها.

3-5 مرحلة إعداد القوائم المالية: تعتبر هذه المرحلة فرصة لارتكاب الأخطاء وأعمال الغش والتي من بينها:

- إدراج مبالغ غير سليمة مثل تضخيم أصول المؤسسة أو إظهار أرباح غير محقق؛
- حذف مبالغ أو بنود من القوائم المالية مثل إدراج بعض الالتزامات بقيمة لا تعبر عن قيمتها الحقيقية؛
- تقديم وصف غير حقيقي وغير سليم لبعض البنود في القوائم المالية مثل إدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة من أجل تضخيم رأس المال العامل؛
- عدم الإفصاح عن كل العوامل التي تؤثر على المركز المالي في بنود القوائم المالية أو في الملاحق.

6- تصحيح الأخطاء: يتم تصحيح الأخطاء من خلال:

1-6 الطريقة المطولة: ويتم فيها إلغاء القيد الخطأ وكتابته بعكسه ثم يتم تسجيل القيد الصحيح[1].

2-6 الطريقة المختصرة: ويتم التصحيح في هذه الطريقة دون الحاجة إلى إلغاء القيد الخطأ وإنما مباشرة يتم تصحيح الخطأ بإلغاء الطرف الخطأ[2].

3-6 طريقة تصحيح الأخطاء بالشطب: ويتم التصحيح في هذه الطريقة من خلال شطب الخطأ الموجود في الدفاتر باللون الأحمر ووضع التصحيح اللازم فوقه مع التوقيع ووضع تاريخ اكتشاف الخطأ بجانب القيد الصحيح[3].

7- مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش أو الخطأ

عند تنفيذ مدقق الحسابات مراحل عمله، يقوم بتحديد الفوارق بين ما يجب أن يتم وما هو محقق في المؤسسة موضع الفحص[4]، إلا أن المدقق لا يعتبر مسئولا عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش أو التلاعب

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، مرجع سبق ذكره، ص:63.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 64.

[3] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

[4] Geneviève KREBS, Yvon MOUGIN, « Les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne », AFNOR, France, 2ème édition, 2005, p 18.

بالحسابات لأن التدقيق أصبح يقوم على أساس العينة أي تدقيق اختباري، ولكن يكون مسئولا عن اكتشاف الأخطاء التي يظهرها العادي، ويشترط أن يمارس المدقق حذره المهني واختيار العينة بطريقة عشوائية، أما الغش المحكم ولم يكتشفه المدقق، فلا يعتبر مسئولا عنه ولكن ينبغي على مدقق الحسابات أن يزيد من حجم العينة ونطاق الاختبارات، حيث لا يعتبر المدقق مسئولا عن التلاعب والغش إذا قام بأداء واجباته بكل عناية وفقا لأصول المهنة والإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها مع مراعاة ظروف المؤسسة محل التدقيق وشروط العقد إذا كان التدقيق غير إلزامي[1]. ويعتبر اتباع أنظمة سليمة للرقابة الداخلية وسيلة أساسية وفعالة لمنع الغش والخطأ أو العميل على تقليلها، وعليه ينبغي على المدقق إسداء النصح وتقديم المقترحات لتعزيز نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وتصحيح نقاط الضعف فيها[2].

8- الارشادات التي تساعد المدقق على اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير

تساهم الإرشادات التالية في مساعدة مدقق الحسابات في اكتشاف عمليات التزوير[3]:

- جمع المعلومات حول الصفقات الضخمة من مصادر خارجية بالإضافة إلى المعلومات الداخلية التي تقدمها الإدارة؛
- ضرورة التدقيق بعناية للعمليات الصغيرة العديدة المتعلقة بمؤسسة واحدة تتعامل معها والتي لها تأثير في مجملها على القوائم المالية وحسابات الرقابة؛
- دراسة نشرات القوائم المالية والمعاملات للمؤسسة التي لا تقل عن خمس سنوات الماضية؛
- تدقيق العمليات والصفقات المسجلة في نهاية العام بكل حذر وعناية؛
- عند وجود صفقات سرية، على المدقق أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة المصادقة على جميع الصفقات المهمة، أما إذا كان المدراء يمثلون مجلس الإدارة فينبغي على المدقق أن يطلب تدخل القانون؛
- مقارنة صفقات متعلقة بالإدارة بصفقات تشبهها قام بها فريق آخر منافس؛
- تعاون المدققين لمعرفة مدى تدخل الإدارة في أعمال المحاسبة والتدقيق.

بالإضافة إلى ما سبق، توجد إشارات يجب أن تثير شكوك المدقق هي كالتالي[4]:

- عدم كفاية رأس المال أو الرصيد المالي؛
- الرغبة في تحقيق ربح سريع لتدعيم قيمة الأسهم المطروحة في السوق المالي؛
- الإعتماد على عدد قليل من المنتوجات والزبائن والصفقات؛

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص:39.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 47.
[3] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 41-42.
[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص: 49-50.

- تدهور مستمر للمؤسسة؛
- وجود ملاحقات قضائية عديدة من طرفي حملة الأسهم؛
- تحقيق توسع سريع في مجالات مختلفة؛
- وجود صعوبة في التحصيل خاصة من العملاء الرئيسيين؛
- وجود عمليات منوعة وضخمة وتوفير لكل منها جهاز محاسبي خاص؛
- السيطرة الإدارية من طرف فرد أو عدد ضئيل من لأفردا؛
- إعتماد هيئة تدقيق داخلي تفتقر للكفاءة المهنية؛
- الاعتماد على مدققين أو اكثر للأقسام المنفصلة الرئيسية؛
- تغيير مفاجئ للمسئولين في الأقسام المالية الحساسة، أو للمستشارين القانونيين.

وقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين باصدار معيارا بعنوان "البرامج والضوابط الرقابية ضد غش الإدارة بهدف المساعدة على منع واكتشاف الغش"، وذلك من خلال ثلاثة تصرفات كما يلي[1]:

- خلق ثقافة الأمانة والأخلاقيات المرتفعة والاحتفاظ بها؛
- تقييم المخاطر المتعلقة بالغش وتطبيق برامج وضوابط الرقابة من أجل التخفيف من مخاطر الغش المحددة؛
- تطوير وتحسين عملية الإشراف والمراقبة الملائمة على الغش.

المطلب الثالث: المعاينة الاحصائية وتحديد المخاطر

يعتمد المدقق عند قيامه بعملية التدقيق بتحديد العينة التي ستخضع لاختبارات الفحص وتخفيض مستوى المخاطر، ثم يقوم بتعميم النتائج المتوصل إليها على جميع العمليات.

1- مفهوم العينة في مجال التدقيق

تمثل المعاينة في مجال التدقيق فحص لعدد محدد من المفردات التي تسحب من المجتمع حتى يتم تعميم النتائج المتوصل إليها من العينة على جميع عناصر المجتمع[2]، حيث يقوم مدقق الحسابات باختيار العينة لعمليات وحسابات المؤسسة وفحصها فحصا شاملا تمهيدا لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية وتعميم النتائج المتحصل عليها[3].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، " دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، مرجع سبق ذكره، ص: 290.
[2] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 1998، ص:88.
[3] أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة باستخدام العينات"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2009، ص:03.

وقد عرف معيار التدقيق الدولي رقم 590 عينة التدقيق بأنها " تطبيق إجراءات المراجعة بنسبة أقل 100% على المفردات الواردة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات حتى يتمكن المراجع من الحصول على أدلة إثبات مراجعة بالاضافة إلى تقييم البنود التي تم اختيارها من أجل إبداء المساعدة في إبداء رأي نهائي يتعلق بإجمالي مجتمع العينة الذي تم سحب العينة منه[1].

ويقصد بتطبيق إجراء التدقيق، التعامل مع ثلاثة عناصر خلال معاينة التدقيق، وتتمثل في تخطيط العينة، اختيار وتنفيذ العينة، وتقييم النتائج المتحصل عليها[2].

2- دراسة المخاطر خلال المعاينة

يتمثل خطر التدقيق أن القوائم المالية تحتوي على أخطاء لم يكتشفها المدقق، مما ينتج عنه تكوين رأي غير صحيح حول القوائم المالية[3]، حيث يعرف خطر التدقيق على أنه " ذلك الخطر الناتج عن فشل المراجع بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم تحتوي على تحريف جوهري[4]".

وتتلخص إدارة مخاطر التدقيق في تخفيض مستوى الخطر إلى مستوى كاف من أجل الحصول تأكيد أساسي للمصادقة على الحسابات[5].

وتنقسم مخاطر التدقيق إلى:

2-1 المخاطر الكامنة: وهي مقياس يوضح تقدير أو توقع مدقق الحسابات بقابلية تجاوز الأخطاء بالقدر المسموح الموجودة في الحساب قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية[6].

2-2 مخاطر الرقابة الداخلية: وهي مقياس يعكس تقديرات مدقق الحسابات حول مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة في منع وقوع الأخطاء أو اكتشافها عند حدوثها[7].

---

[1] نفس المرجع السابق، ص ص:03-04.

[2] أمين السيد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، ص: 686.

[3] Gérard VALIN, J.F GAVANOU, C.GUTTMANN, J. LE VOURC'H, " Controlor &Auditor", DUNOD, France, 2006, p: 166.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص:91.

[5] Antoine MERCIER, Philippe MERLE, « Audit et commissariat aux comptes », Editions Francis Lefebre, France, 2010, p : 483.

[6] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية" ، مرجع سبق ذكره، ص:108.

[7] نفس المرجع السابق، ص: 109.

2-3 مخاطر الكشف "الاكتشاف": وهي المخاطر التي تنجم من عدم امكانية المدقق من اكتشاف الأخطاء المادية التي لا تظهر القيم الصحيحة الموجودة في القوائم المالية[1].

وترتبط أساليب المعاينة في عملية التدقيق بكل من مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف حيث أن المعلومات التي يتحصل عليها المدقق من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تساعده على تقدير مخاطر الرقابة، أما المعلومات المرتبطة بالأخطاء الجوهرية فهي تساعد المدقق في تقدير مخاطر الاكتشاف. ويعني استخدام أسلوب العينة أن المدقق لا يقوم بفحص جميع عناصر المجتمع، وإنما يقوم بفحص عناصر تقل عن 100%، وعليه تعتبر النتائج المتوصل إليها المرتبطة بجميع عناصر المجتمع يحتمل أن تكون فيها خطأ، وقد يعود ذلك الخطأ إلى عوامل متعلقة مباشرة باستعمال أسلوب العينة، ويسمى خطر المعاينة، أو قد يرجع إلى عوامل أخرى بخلاف أسلوب العينة وتسمى خطر عدم المعاينة[2].

أ- خطر المعاينة: ويتمثل في إمكانية أن العينة التي تم سحبها لا تمثل المجتمع تمثيلا سليما، وعليه تعتبر النتائج المتوصل إليها على أساس تلك العينة تختلف عن النتائج التي يمكن التوصل إليها إذا تم فحص جميع عناصر المجتمع. ولا يمكن تجنب خطر المعاينة إلا انه يمكن التقليل من وقوعه من خلال زيادة حجم العينة واختيارها بطريقة عشوائية، كما يمكن التحكم فيه من خلال استخدام الطرق الاحصائية عند اختيار العينة[3].

ويمكن أن يقع مدقق الحسابات في نوعين من المخاطر عند إصداره الرأي الفني حول القوائم المالية وهما[4]:

- المخاطر من النوع الأول (مخاطر ألفاα): وهي المخاطر المرتبطة برفض المدقق لفرضية صدق المزاعم والتأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية التي خضعت للفحص على أساس أنها تحتوي على أخطاء جوهرية، إلا أنه في الحقيقة أن المزاعم والتأكيدات صادقة، وأن القوائم المالية خالية من الأخطاء.
- المخاطر من النوع الثاني (مخاطر بيتا β): وهي المخاطر المرتبطة بقبول المدقق لفرضية صدق المزاعم والتأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية التي خضعت للفحص على أساس انها خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية في حين أن تلك المزاعم والتأكيدات غير صادقة وأن تلك القوائم المالية تتضمن تحريفات جوهرية.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص:92.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص:92-93.

[3] نفس المرجع السابق، ص:93.

[4] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية "، مرجع سبق ذكره، ص ص: 94-95.

ب- الخطر الناتج من مصادر أخرى بخلاف العينة: توجد مخاطر أخرى لا ترجع إلى استخدام العينة وإنما ترجع إلى مصادر أخرى مثل[1]:

- أخطاء ناجمة عن العنصر البشري؛
- تطبيق إجراءات تدقيق لا تتماشى مع نوع عملية التدقيق؛
- تفسير نتائج العينة بصورة خاطئة؛
- عدم استخدام المستندات الملائمة؛
- حصول المدقق على معلومات خاطئة من طرف ثالث.

3- أساليب المعاينة في مجال عملية التدقيق

يقوم مدقق الحسابات بتحديد حجم العينة التي ينبغي فحصها واختبار صحتها باستخدام إما الأسلوب الإحصائي المبني على أساس المعاينة الاحصائية أو استخدام الأسلوب غير الاحصائي المبني على الحكم الشخصي للمدقق[2]، ويتطلب كلا النوعين استخدام الحكم الشخصي للمدقق عند تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج عملية التدقيق، ويتعرض كلا منهما إلى خطر المعاينة والخطر الناتج من مصادر أخرى بخلاف العينة، ويتمثل الاختلاف الأساسي بينهما أن أسلوب المعاينة الإحصائية يعتمد على قوانين الاحتمالات للتحكم في خطر المعاينة، أما المعاينة غير الإحصائية فتعتمد على حكم وخبرة المدقق الشخصية في تحديد حجم العينة وتقييم نتائجها مما قد يلزم المدقق بزيادة حجم العينة أكثر منه في مجال آخر[3].

وتوجد مجموعة من العوامل التي تؤثر على اختيار أحد هذين الأسلوبين، وتتمثل هذه العوامل في[4]:

- مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛
- نوع عملية التدقيق التي يجب القيام بها؛
- أهمية العناصر التي ستخضع للفحص؛
- رغبة المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق في الحصول على معلومات إضافية.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص:95.

[2] أحمد نور، "مراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، بدون طبعة، 1992، ص: 254.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص:95-96.

[4] أحمد نور،مرجع سبق ذكره، ص ص: 254-255.

وتتضمن المعاينة الاحصائية مجموعة من الأساليب كما يلي:

أ- معاينة القبول: يتضمن هذا الأسلوب تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولا إذا كانت نسبة الأخطاء الموجودة في هذا الحجم تساوي أو تقل عن نسبة الخطأ المحددة سابقا حيث يتم قبول أو رفض مجموعة من العناصر على أساس عدد الأخطاء التي توجد في العينة[1].

ب- معاينة التقدير أو التنبؤ: ويتضمن هذا الأسلوب تقدير كمية محددة لمميزات المجتمع الخاضع لعملية الفحص، ومن خلال معاينة التقدير أو التنبؤ يمكن تقدير نسبة الأخطاء والقيم الكمية المتوسطة أو التجميعية لمجتمع الدراسة[2].

ت- معاينةالاستكشاف أو الاستنباط: ويتضمن هذا الأسلوب تحديد حجم العينة المناسب الذي من خلاله يتمكن المدقق من اكتشاف وجود حدث هام واحد على الأقل وبدرجة مقبولة من الثقة، ويستخدم أسلوب معاينة الاستكشاف من أجل اكتشاف عمليات التزوير أو التلاعب والأخطاء الكتابية الجوهرية او عدم الالتزام بأنظمة الرقابة الداخلية[3].

4- المعاينة للصفات والمعاينة للمتغيرات

يواجه المدقق نوعين من المشاكل، يرتبط الأول بالحقائق والثاني يرتبط بالقيم، وعليه ظهرت أهمية تحديد كل من مفهوم المعاينة للصفات والمعاينة للمتغيرات[4] كما يلي:

4-1 المعاينة للصفات: تعتبر المعاينة للصفات أداة لقياس نسبة حدوث لخاصية نوعية يعبر عنها بوصف معين من خلال تحديد دقيق لتكرار تلك الخاصية، ثم دراسة كل عنصر موضع الفحص للتحقق من وجود أو عدم وجود تلك الخاصية[5].

4-2 المعاينة للمتغيرات: تهدف معاينة المتغيرات إلى تقدير القيمة النقدية لرصيد حساب معين من الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية أو تقدير الأخطاء التي يمكن أن تتواجد في ذلك الرصيد، وتعتبر معاينة المتغيرات ذات أهمية كبيرة باعتبارها تركز على القيم النقدية من خلال قيام مدقق الحسابات باجراء اختبارات جوهرية من أجل التحقق من مدى صحة الأرصدة الحسابية التي تحتويها القوائم المالية[6].

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 353.
[2] نفس المرجع السابق، ص:358.
[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 364-365.
[4] محمد سمير الصبان، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 328.
[5] نفس المرجع السابق، ص: 328.
[6] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص:84.

5- خطوات عملية المعاينة الاحصائية[1]

تتضمن عملية المعاينة الاحصائية على ست خطوات أساسية على النحو التالي:

5-1 تحديد أهداف عملية المعاينة: يسمح تحديد أهداف ملية المعاينة بطريقة واضحة بتوفير إجراءات العمل التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات من خلال اتباع أسلوب معين للمعاينة الاحصائية*[2] الذي يتناسب مع الأهداف المراد الوصول إليها.

5-2 تعريف وتحديد المجتمع: المجتمع هو جميع العناصر التي تسحب منه العينة، وعند تحديد المجتمع ينبغي مراعاة تجانس المجتمع وحجمه، حيث ينبغي أن يكون متجانسا بمستوى مقبول في محتوياته وطريقة عمله، وبعد تعريف المجتمع يكون تحديد حجمه أمرا سهلا حيث أن المعلومات الداخلية عن المجتمع غالبا ما تكون معروفة مما تسمح للمدقق بتقدير العدد الكلي للعناصر محل الفحص، وإذا كان المجتمع كبيرا جدا غير قابل للتقسيم الفوري إلى مجموعات فيمكن افتراض أنه ذو حجم لا نهائي، ويعتبر هذا الفرض غير ملائم بالنسبة للمجموعات الصغيرة حيث سيكون حجم العينة التي تم اختيارها أكبر من اللازم. ويمكن أن يقوم مدقق الحسابات بتقسيم المجتمع إلى مجموعات تكون أقل حجما وأكثر تجانسا حتى يتمكن من الحصول على معلومات أكثر دقة.

5-3 تحديد وحدة العينة: تتمثل وحدة العينة في العنصر الذي تم اختياره من مجتمع الدراسة من أجل القيام بالاختبار، وعلية يتم التعرف على وحدة العينة بعد تحديد المجتمع.

5-4 تحديد حجم العينة السليم: يتم تحديد حجم العينة الملائم حسب الأسلوب المتبع في المعاينة، حيث توجد ثلاثة أساليب مختلفة للمعاينة، وتتمثل في معاينة القبول، معاينة التقدير، ومعاينة الاستكشاف، حيث لكل أسلوب طريقة لاختيار حجم العينة والتي تتلاءم مع الهدف المراد تحقيقه.

5-5 اختيار مفردات العينة: عند اختيار مفردات العينة يجب أن تكون كل مفردة من المفردات لها احتمال متساوي لاختيارها من أجل القيام بالاختبارات، حيث يتم اختيار العينة الاحتمالية عن طريق استخدام الأرقام العشوائية والتي تكون مرتبة حتى تكون فرصة اختيارها متساوية ولا تكون متحيزة.

5-6 تفسير وتلخيص نتائج عملية المعاينة: يعتمد تفسير وتلخيص نتائج عملية المعاينة الاحصائية على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات كما في المعاينة الحكمية، إلا أن المعاينة الاحصائية تسمح للمدقق بقياس دقة

[1] أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص ص: 262-285.

* تم التطرق إلى أساليب المعاينة الاحصائية.

النتائج المتحصل عليها من العينة من خلال تحديد درجة الثقة أو المخاطر التي تكون دائما موجودة في عملية التدقيق، وغالبا ما يلجأ المدققين إلى استخدام أسلوب المعاينة الاحصائية.

ويمكن أدائه لمهامه بالشكل اللازم الذي يسمح له بتكوين رأيه حول القوائم المالية خاصة بعد ظهور الجداول الاحصائية*

المطلب الرابع: أدلة وقرائن الاثبات

يقوم مدقق الحسابات بجمع أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة تمكنه من الوصول إلى قناعة تسمح له بتحديد رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

1- مفهوم أدلة وقرائن الإثبات في عملية التدقيق

يقصد بالاثبات في عملية التدقيق حصول المدقق على الأدلة والقرائن التي تساعده في تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية التي خضعت لعملية التدقيق[1].

ويمثل دليل الاثبات أي معلومة تستخدم من طرف المدقق لتحديد ما إذا كانت البيانات الخاضعة لعملية التدقيق تتماشى مع المعايير الموضوعة ذات الصلة[2].

ويعتبر الدليل برهان قاطع بحد ذاته، بينما القرينة فتستخدم للاستعاضة بها عن الدليل، حيث يقوم المدقق بجمع أكبر عدد من الحقائق لإيجاد قرائن إثبات، حيث قرينة الإثبات هي استنباط نتيجة أمر ثابت أو حقيقة أو مجموعة من الحقائق لتكوين رأي يقتنع به حول موضوع معين يتم افصاح عنه، وتعتبر القرائن دليلا عندما تتعدد إلى الدليل في إثبات حقيقة معينة أو تكوين رأي حول موضوع معين[3].

وينتج عن عملية الإثبات في التدقيق صفة الثبوت سواءا كان صدقا أو كذبا حتى يتمكن مدقق الحسابات من تكوين الرأي الفني المحايد الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات الاقتصادية أطراف مختلفة المصالح من مستثمرين حاليين ومتوقعين ومقرضين وأجهزة الدولة. ولا ينحصر صدق المسائل أو العناصر الخاضعة لعملية التدقيق على التطابق مع الواقع فقط، وإنما يتعدى ذلك على التطابق مع الواقع فقط، وإنما يتعدى ذلك إلى

* توجد جداول احصائية توفر للمدقق الجهد والوقت حيث تستخدم في تحديد حجم العينة في ظل أساليب المعاينة الاحصائية المختلفة.

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص:174.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد، شريفة على حسن، " أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، بدون طبعة،2007، ص:73.

[3] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص:175.

التطابق مع الفروض والمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها، ومع القوانين الأساسية وأساليب العمل المطبقة بالمؤسسة، مما يحقق الصدق النظري إلى جانب الصدق الواقعي من خلال الالتزام والتماسك والوضوح[1].

2- أنواع أدلة الإثبات: توجد أنواع عديدة من أدلة وقرائن الاثبات أهمها:

2-1 الوجود الفعلي: يعتبر الوجود الفعلي من أقوى الأدلة والقرائن لأنه يثبت وجود الأصل فعلا، إلا أنه غير كاف وحده لأن وجود أصل لا يعني بالضرورة ملكيته وصحة تقييمه بجمع أدلة وقرائن أخرى، وهذا النوع يقتصر دوره على تحقيق الأصول الملموسة، فهو لا يناسب جميع الأصول[2].

2-2 المستندات[3]: وتعتبر من أكثر الأنواع التي يستخدمها المدقق في عمله، وتقسم إلى:

أ- مستندات يتم إعدادها خارج المؤسسة وتستعمل داخلها مثل فاتورة الشراء.

ب- مستندات يتم إعدادها دخل المؤسسة وتستعمل خارجها مثل فاتورة البيع.

ت- مستندات يتم إعدادها واستعمالها داخل المؤسسة مثل السجلات المحاسبية بأنواعها.

وتتدرج المستندات في مدى قوتها ودرجة الاعتماد عليها تنازليا على حسب الترتيب السابق، ويتعين على المدقق فحصها من الناحية الشكلية والقانونية والموضوعية، كما ينبغي أن يتحلى بالحذر لأنه يمكن أن يقوم أي شخص بتزوير المستندات والإمضاءات.

2-3 الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة: وشمل الاقرارات التي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين المتعلقة بمصادقات وكشوفات الحسابات[4].

2-4 الاقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: وتتمثل في الاقرارات التي يطلبها المدقق من الإدارة من أجل مساعدته عندما تواجهه أمور لا يستطيع الحكم عليها[5].

2-5 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: تعتبر دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع التدقيق دليلا أو قرينة على مدى انتظام الدفاتر والسجلات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب، وتعتمد عملية

[1] أبو الفتوح على فضالة، سلسلة الكتب العلمية في المحاسبة وإدارة الأموال:9، "أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996مصر، بدون طبعة، ص:203.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، مرجع سبق ذكره، ص:96.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:128.

[4] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص:114.

[5] نفس المرجع السابق، ص:114.

التدقيق في وضع البرنامج وتحديد حجم العينة على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومعرفة مدى قوته وسلامته[1].

2-6 نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: تبدأ عملية التدقيق بعد انتهاء العام المالية، حيث يقدم المدقق نتائج تقريره خلال ثلاثة أشهرمن انتهاء العام المالية، ويمكن أن تقع أحداث لها أثر على عناصر سابقة كأن تكون مبيعات العام السابقة غير صحيحة بسبب اكتشاف المدقق في الفترة اللاحقة تحصيل مبالغ كبيرة لتلك المبيعات[2].

2-7 صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: يتحقق المدقق من نتيجة العمليات الحسابية لأن هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ، ويعتبر استعمال الآلة الحاسبة دليلا على انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية[3].

2-8 قرائن شفوية: وتعتبر من أضعف القرائن والأدلة، كأن يوجه المدقق أسئلة شفوية لموظفي المؤسسة تتعلق بالحسابات التي يقوب بفحصها، بحيث يمكن أن تكون الإجابات مفيدة ولكنها لا تعتبر قرينة كافية يعتمد عليها حيث ينبغي تدعيمها بقرائن أخرى مثل الرجوع إلى مستندات داخلية أو خارجية[4].

3- العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن

يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي تساعده في تكوين رأيه، وتوجد عوامل عديدة تؤثر على كمية الأدلة والقرائن منها[5]:

- مدى كفاية أو شمول الأدلة لتحقيق الهدف، فقد يكون دليل واحد كاف لتحقيق الهدف، وإذا لم يكن الدليل كافيا فيتعين على المدقق أن يبحث عن أدلة أخرى؛
- مدى ملائمة الدليل أو القرينة لطبيعة العنصر الخاضع لعملية الفحص، لأن الأدلة وقرائن الإثبات تختلف باختلاف طبيعة العناصر؛
- أهمية العنصر الخاضع لعملية الفحص، حيث كلما زادت أهمية العنصر كلما زاد المدقق من جمع الأدلة؛
- مستوى الخطر الذي يتعرض له العنصر الذي يقوم المدقق بفحصه، حيث كلما كان العنصر الخاضع لعملية الفحص عرضة للاختلاس والتلاعب كلما قام المدقق بجمع أكبر كمية من الأدلة وقرائن الإثبات؛
- تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة حيث لا ينبغي أن تفوق التكلفة على المنفعة المرجوة؛

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، مرجع سبق ذكره، ص:98.
[2] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 114.
[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 129.
[4] إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، مرجع سبق ذكره، ص:99.
[5] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص:115.

- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، حيث تنعكس كمية أدلة وقرائن الإثبات وحجم العينة ومجال الاختبارات على مدى متانة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

4- حجية الأدلة وقرائن الإثبات

تتفاوت أدلة الاثبات من حيث حجيتها ودرجة الاعتماد عليها وفقا للاعتبارات التالية[1]:

4-1 صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبعه المدقق في الحصول على الدليل أو القرينة: حيث يوجد لكل دليل إثبات أسلوب فني ملائم لجمعه والحصول عليه، وله أحكام وقواعد منظمة، فعلى المدقق الالتزام بها حتى لا يفقد الدليل حجته وقوته.

4-2 مصدر القرينة: وتعتبر القرينة الخارجية الأكثر مصداقية واعتمادا من غيرها لصعوبة التلاعب والغش والتزوير.

4-3 طبيعة القرينة: هناك نوعان من القرائن، قرائن إيجابية لا تحتمل التأويل ولا تعتمد على الاستنباط للتفسير الشخصي للمدقق، وتعتبر أقوى في حجيتها مثل الوجود الفعلي والمستندات القانونية السليمة، وقرائن ذاتية تعتمد على الاجتهاد والتفسير الشخصي للمدقق مثل الاستفسارات التي يقوم بها عند قيامه بفحص نظام الرقابة الداخلية.

4-4 طريقة الحصول على قرينة: تعتبر القرينة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو أحد مساعديه أقوى في حجيتها من القرينة التي يتحصل عليها من إدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق.

4-5 مدى ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر أو العملية محل التدقيق: فهناك علاقة طردية بين ارتباط الدليل بالعنصر وحجية الدليل، حيث كلما كان الارتباط وثيقا وقويا كلما كانت حجية الأدلة والقرائن ودرجة الاعتماد عليها قوية.

5-6 التوقيت المناسب للحصول على القرينة: يكتسي عنصر الوقت أهمية كبيرة حتى تحقق القرينة الغاية من الحصول عليها، حيث يجب أن يتناسب الوقت الذي يحصل فيه المدقق على القرينة مع تاريخ الفحص وذلك حتى لا تفقد القرينة دلالتها وقوة حجيتها.

5-7 مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي يحصل منها على القرينة: حيث كلما توفرت ثقة المدقق بالمصادر الخارجية من خلال استقلاليتها وعدم خضوعها لرغبات الإدارة، بالإضافة إلى إلمامها بالمعلومات المطلوبة، كلما زادت حجية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص: 131-132.

8-5 سلوك المدقق في جمع الأدلة والقرائن: يعتبر استقلال المدقق وحياده التام وعدم خضوعه لجميع المؤثرات عند أداء مهامه من المقومات الأساسية لعملية التدقيق، ولذلك ينبغي على المدقق أن يكون نزيها مستقلا ومحايدا وموضوعيا خلال جمعه للأدلة والقرائن حتى لا تفقد حجيتها.

6- وسائل وأساليب الحصول على أدلة الإثبات والقرائن

تتمثل الأساليب والوسائل التي يستعملها مدقق الحسابات في تنفيذ إجراءات التدقيق والحصول على أدلة وقرائن الإثبات في بعض العناصر التالية:

1-6 المعاينة والجرد الفعلي[1]: يتعين على المدقق الاطلاع على الأصل المعني أو الوثائق التي تدل على وجوده والقيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن وغيرها، ويقتصر الجرد على الأصول الملموسة مثل النقد بأنواعه، والأوراق المالية والتجارية، ومن أجل التأكد على صحة وسلامة الرصيد ينبغي على مدقق الحسابات القيام بفحص مستندي لإثبات الملكية ونوعها، وصحة التقييم، وحتى تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب توفير الشروط التالية:

- حضور المدقق لعملية الجرد مما يجعل الدليل الذي يحصل عليه قويا؛
- قدرة المدقق على التعرف وتمييز العنصر الخاضع لعملية الجرد من خلال إلمام المدقق بالقواعد القانونية والموضوعية والشكلية لعملية التدقيق؛
- قدرة المدقق على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة العناصر محل الجرد، ومدى صلاحية أو عدم صلاحية استعمالها؛
- إعتماد المدقق على شهادات الغير تكون مدعمة بالضمانات الكافية التي تسمح الاقتناع بصحتها؛
- قيام المدقق بتوحيد عملية الجرد وتحقيق رقابة فعالة على جميع العمليات المتشابهة التي يمكن إساءة استخدامها من خلال إحلال بعضها محل الآخر.

2-6 إعادة العمليات الحسابية: تشمل إعادة العمليات الحسابية اختبار الدقة الرياضية والحسابية للسجلات الأساسية والدفاتر الحسابية أو أداء عمليات حسابية مستقلة مثل عمليات الجمع في اليومية ودفاتر الأستاذ الفرعية، وتتضمن إجراءات التدقيق المتعلقة باختبار دقة تسجيل عمليات الفحص من أجل تحديد إذا كانت نفس المعلومات تم إدخالها بالطريقة الصحيحة[2].

[1] نفس المرجع السابق، ص ص:133-134.

[2] أمين السيد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة "، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2007، ص: 388.

3-6 الفحص المستندي: يمثل الفحص المستندي عملية التدقيق التي من خلالها يقوم مدقق الحسابات باختيار بنود عينة من بين الحسابات من أجل المتابعة من الخلف في مسار النظام المحاسبي لإيجاد الوثائق المناسبة التي تدعم البند الذي تم اختياره[1]،

وللقيام بالفحص المستندي على المدقق مراعاة الأسس التالية[2]:

- صحة المستند من حيث النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية ويكون موقعا من طرف الجهة المعنية؛
- أن يكون المستند حاملا لاسم المؤسسة المعنية وليس لأحد المديرين أو الموظفين فيها؛
- أن يقع تاريخ المستند في الفترة المالية التي تخضع لعملية التدقيق؛
- تدعيم المستند لعملية تدخل ضمن عمل المؤسسة ونشاطها القانوني كما هو موضح في النظام الداخلي للمؤسسة؛
- أن يكون المستند أصليا وليس صورة منه أو "بدل فاقد أو ضائع"، وإذا كانت هناك ظروف مضطرة لقبول صورة أو بدل ضائع للمستند فينبغي على المدقق البحث عن قرائن أخرى من أجل تجنب استعمال كل من الأصل والصورة لتدعيم دفعة متكررة لنفس العملية؛
- أن يكون القيد المحاسبي المسجل في المستند صحيحا يعكس الرقم الصحيح؛
- تعزيز المستند لعملية معينة بشكل كاف؛
- وضع علامة على المستند الذي تم فحصه وتدقيقه حتى لا يتم تقديمه مرة أخرى لتعزيز عمليات أو قيود أخرى.

4-6 المصادقة: تتمثل المصادقة في استلام مدقق الحسابات لرد كتابي أو شفوي من الغير يكون من أجل التأكد من دقة المعلومات التي يستفسر عنها، وتعتبر المصادقة دليل إثبات من طرف آخر منت أجل تدعيم حقيقة معينة[3]. وعند اتباع المدقق نظام المصادقة عليه مراعاة ما يلي[4]:

- إصدار طلب المصادقة للغير من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق لأن المدقق لا يملك الصلاحية اتجاه الغير في هذه السلطة؛
- إشراف المدقق أو مساعديه على عملية إعداد وإرسال المصادقات للغير، والتحقق من المعلومات التي تتضمنها؛

[1] نفس المرجع السابق، ص:388.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:138.
[3] أمين السيد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة "، مرجع سبق ذكره، ص: 389.
[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 137.

- إخطار إدارة المؤسسة الطرف الذي ترسل إليه المصادقات بضرورة إرسالها بعد إمضاءها والإجابة مباشرة إلى مكتب التدقيق.

وهناك عدة أنواع من المصادقات منها[1]:

أ- المصادقات الإيجابية: وتتمثل في الطلب من الطرف الآخر إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب المبين بالمصادقة، وفي هذا النوع من المصادقات يتوقع الإجابة في الحالتين ولذلك سميت بالمصادقة الإيجابية.

ب- المصادقة السلبية: وتتمثل في الطلب من الطرف الآخر بارسال إقرار كتابي إذا كان هناك خطأ بالرصيد المبين بالمصادقة فقط. ويعتبر عدم الرد يدل على صحة الرصيد إلا أن المدقق لا يستطيع الجزم، حيث يمكن أن يكون عدم الرد نتيجة للإهمال وعدم إهتمام الطرف المعني بارسال هذه المصادقات.

ت- المصادقات العمياء: يطلب من الطرف الذي ترسل إليه المصادقات إقرار كتابي حول الرصيد الحسابي كما يظهره في دفاتره، ولهذا يعتبر هذا النوع من المصادقات الأفضل من سابقيه.

5-6 الاستفسار: يتضمن الاستفسار البحثلا عن معلومات كتابية أو شفوية من أشخاص من داخل أو خارج المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق من خلال طرح أسئلة رسمية مكتوبة أو أسئلة شفوية غير رسمية موجهة إلى أشخاص من داخل المؤسسة، ويوفر أسلوب الاستفسار معلومات لم تستخدم سابقا أو توفر أدلة إثبات، كما يمكن أن يوفر أسلوب الاستفسار للمدقق مرجعا لتعديل إجراءات التدقيق[2].

6-6 نظام المقارنات والربط بين المعلومات: ومن خلاله يقوم المدقق بمقارنة بين المؤسسة الخاضعة لعملية الفحص والمؤسسات المشابهة خلال فترات مالية مختلفة أو في نفس المدة من أجل اكتشاف أية اوضاع غير عادية، ويعتمد نظام المقارنات والربط بين المعلومات على الحكم الشخصي للمدقق[3].

7-6 الفحص الانتقادي: ومن خلاله يقوم مدقق الحسابات بالقاء النظرة الفاحصة السريعة للمستندات والسجلات المحاسبية من أجل تحديد أي أمور غير عادية، ويتطلب هذا الأسلوب مهارة وخبرة عالية من المدقق[4].

[1] نفس المرجع السابق، ص: 137.
[2] أمين السيد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 381 وص: 383.
[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 138.
[4] نفس المرجع السابق، ص: 138.

6-8 فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية: يقوم مدقق الحسابات بفحص وتقييم الأنظمة الرقابية للمؤسسة موضوع التدقيق من أجل تحديد مجال عملية التدقيق ومدى الاعتماد عليها في تحديد حجم العينة والاختبارات، ويؤثر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية عند تحديد العينة الاحصائية على جميع الوسائل المستخدمة في جمع الأدلة وقرائن الإثبات[1].

6-9 نظام الشهادات "الإقرارات" من داخل المؤسسة: يلجأ المدقق إلى هذه الوسيلة من أجل الحصول على مختلف الكشوف من داخل المؤسسة مثل الأصول الثابتة واهتلاكها، كما يمكن استخدامها من أجل الحصول على كشوف الأجور والمصاريف الأخرى[2].

[1] نفس المرجع السابق، ص: 138.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 138.

المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق

يتطلب تنفيذ عملية التدقيق اتخاذ مجموعة من الخطوات التمهيدية ورسم خطط العمل وبرامج الأداء وما يقتضيه من استخدام الأوراق والعلامات والاحتفاظ بمذكرات وملفات خاصة حول عملية التدقيق التي تم إنجازها في مؤسسة معينة، بالإضافة إلى حسن تنظيم مكتب التدقيق بأقسامه المختلفة والعاملين فيه، وذلك نظرا للأهمية التي يكتسبها مكتب التدقيق في إنجاح عملية التدقيق. وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى التنظيم الداخلي لمكتب المدقق من خلال المطلب الأول، أم المطلب الثاني فسيتضمن الخطوات التمهيدية لعمليات التدقيق الجديدة، أما المطلب الثالث فسيشمل برامج التدقيق، أما المطلب الرابع فسيتضمن أوراق وعلامات ومذكرات التدقيق.

المطلب الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

يكتسي حسن التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق أهمية كبيرة في إنجاح الخدمات التي يقدمها المكتب وكسب ثقة العملاء والحصول على شهرة وسمعة جيدة، حيث لا يكفي وجود عدد كبير من الموظفين في المكتب حتى يتم تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم بأداء جيد وإنما يجب اختيار موظفين يمتازون بالتأهيل العلمي والخبرات والمهارات الفنية اللازمة، كما يجب توزيع وتقسيم الأعمال بالشكل الملائم.

1- محددات التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

يختلف التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق من مكتب لآخر وفق عدة اعتبارات أهمها[1]:

1-1 الوضع القانوني لمكتب التدقيق: حيث يمكن أن يكون مكتب التدقيق مؤسسة فردية، مؤسسة، أو مهن حرة.

2-1 تنوع الخدمات: حيث يمكن أن يقدم مكتب التدقيق خدمات متنوعة مثل تدقيق ومحاسبة، تصميم الأنظمة، دراسات وأبحاث، واستشارات.

3-1 تباين أنشطة العملاء: حيث يمكن أن يقدم مكتب التدقيق خدماته لأنواع مختلفة من العملاء مثل البنوك، شركات التأمين، مقاولات صناعية، تجارية، حيث تخصص الخدمات حسب نشاط العميل.

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص:138.

2- أقسام مكتب التدقيق

في معظم الأحيان ينقسم مكتب التدقيق إلى قسمين رئيسيين هما[1]:

2-1 القسم الفني: ويتضمن خدمات التدقيق، الضرائب، والمحاسبة بأنواعها.

2-2 القسم الإداري: ويضم المستخدمين والإدارة الداخلية للمكتب.

3- وظائف التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

يمكن توضيح أهم وظائف التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق على النحو التالي[2]:

3-1 مجلس الشركاء: ويتمثل في الشركاء ملاك المكتب، وتتمحور مهمتهم في الإدارة والإشراف على شؤون المكتب، وضع السياسات العامة ومتابعة تنفيذها، إنجاز العمل الموكل إليهم، مقابلة العملاء ومناقشة عمليات التدقيق التي سيقومون بتنفيذها للعملاء، توضيح الاستفسارات ومناقشة عملية التدقيق مع الموظفين بالمكتب، وضع برامج التدقيق ومتابعة إنجازها، وذلك من أجل التأكد من الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها واحترام قواعد وآداب سلوك المهنة حتى لا يتم مساءلتهم.

3-2 الشريك المدير: يمكن أن يقوم الشركاء باختيار واحد منهم ليكون مديرا للمكتب وممثلا عنهم أمام الغير، حيث يقوم بالاشراف على المكتب والعمل تنفيذ سياسته وتحقيق أهدافه وإدارته فنيا وإداريا، كما يعتبر مسئولا أمام مجلس الشركاء.

3-3 مدير القسم: يقوم مجلس الشركاء أو المدير الشريك بتفويض جزء من مهامهم لأشخاص تتوفر لديهم المؤهلات العلمية والفنية والكفاءة اللازمة بحيث يشرفون على إدارة الأقسام بالمكتب من خلال تنفيذ البرامج الموضوعة ومتابعتها ومساعدة مرؤوسيه في تقديم الاستشارات الفنية والاستفسارات، ومن بين المهام التي يقوم بها مدير قسم التدقيق فحص أوراق عملية التدقيق ومتابعة تنفيذ برامج التدقيق بشكل دوري في مكان العمل.

3-4 المساعدون الأوائل والمساعدون الثانويون: يقوم المساعدون الأوائل والمساعدون الثانويون بتنفيذ الاجراءات الفنية لعملية التدقيق باشراف مدير القسم وطبقا لارشاداته وتوجيهاته، ويتم تقسيم العمل بينهم وفقا لمسئولياتهم ومدة خبراتهم بحيث يقوم المساعدون الأوائل بتنفيذ الأعمال والاجراءات الهامة والخطيرة، أما المساعدون الثانويون فيقومون بتنفيذ الأعمال والاجراءات الأقل أهمية والأقل خطورة.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:148.

[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 138-139.

3-5 المساعدون تحت التدريب: ويتمثلون في المبتدئين في ممارسة مهنة التدقيق بحيث لا يتوفر لديهم التدريب الكافي، ويعملون باشراف المساعدين الأوائل أو الثانويين، ويوكل إليهم تنفيذ الأعمال والإجراءات البسيطة والروتينية ثم يتدرجون في تنفيذ الأعمال ذات الأهمية إذا ثبت حسن أدائهم وتقدمهم في العمل.

3-6 موظفو القسم الإداري[1]: لا يشترط في موظفي القسم الإداري توفر دراسة مهنية متخصصة في مجال التدقيق، حيث يقوم كتبة الحسابات بمسك حسابات العملاء، كما يقوم الضاربون على الآلة الكاتبة والسكرتاريون وكتبة الأرشيف الإشراف على مراسلات المكتب من إعداد وحفظ ومتابعة وغيرها من الأعمال الإدارية، ويمكن أن يتولى رئاسة القسم الإداري أحد الشركاء.

وفي مكاتب التدقيق الكبيرة يمكن أن يتواجد إضافة إلى هؤلاء، خبراء للضرائب يتولون الأمور المتعلقة بالضرائب في عمليات التدقيق، وكذلك استخدام المحامي ليكون مسئولا عن القضايا القانونية للمكتب[2].

المطلب الثاني: الخطوات التمهيدية لمهمة التدقيق الجديدة

عند تعيين مدقق حسابات في مؤسسة يقوم بعملية تدقيق حساباتها لأول مرة، تكون المعلومات التي تتوفر لديه قليلة، لذلك عليه مراعاة الخطوات التالية قبل البدء في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق.

1- التحقق من صحة تعيينه[3]: يتم التأكد من صحة تعيين المدقق حسب الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق حيث إذا كانت:

أ- المؤسسة فردية أو شركات أشخاص: فينبغي على المدقق أن يتحصل على عقد مكتوب يوضح حدود عملية التدقيق.

ب- شركات المساهمة: ويعتبر تدقيق الحسابات في هذا النوع من المؤسسات إلزامي.

وينبغي على المدقق التأكد من صحة تعيينه ومراعاة وضعه من خلال:

- الاطلاع على قرار الجمعية العامة بتعيينه، وذلك في الحالة العامة، أما في الحالات الاستثنائية فيميز ما يلي:
- المؤسسة في حالة التأسيس: يتم التأكد من صحة تعيينه من خلال اطلاعه على قرار جمعية التأسيس لتعيينه؛

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 149.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 149.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

- الاطلاع على القرار الصادر من مراقب المؤسسات لتعيينه؛
- الاطلاع على القرار الصادر من وزير التجارة والصناعة لتعيينه.

2- الاتصال بالمدقق السابق: ويعتبر ذلك من قواعد آداب السلوك المهني للمدقق، حيث يمكن أن يتعرض المدقق للمسؤولية التأديبية إذا لم يتصل بالمدقق السابق، لذلك ينبغي على مدقق الحسابات أن يتصل بالمدقق السابق بعدما يتأكد من صحة تعيينه من أجل معرفة سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، لأنه من الممكن أن يجد ما يمنعه من قبول المهمة المعروضة عليه[1].

3- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة: يختلف نطاق عملية التدقيق حسب الشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق، ففي حالة شركات المساهمة حيث التدقيق على الحسابات إلزامي، لا يوجد تحديد لنطاق عملية التدقيق فيحق للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات والبيانات والتوضيحات التي يراها ضرورية للقيام بمهمته، أما في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية حيث يعتبر التدقيق اختياري لا يفرضه المشرع، فيمكن أن تكون عملية التدقيق جزئية أو شاملة، ويتحدد نطاقها في العقد المتفق عليه بين المدقق والعميل[2].

4- الحصول على معلومات أولية عن المؤسسة[3]: يقوم المدقق بجمع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق، ويتوقف ذلك على الشكل القانوني للمؤسسة حيث في حالة:

أ- مؤسسة فردية أو مؤسسة أشخاص: يتعين على المدقق الاطلاع على عقد التأسيس والنظام الداخلي للتعرف على:

- رأس المال وحصة كل شريك فيه؛
- اسم الشريك المدير؛
- طريقة تقسيم الأرباح والخسائر؛
- حدود المبالغ التي يسحبها كل شريك؛
- الفوائد على رأس المال والمبالغ المسحوبة؛
- أجور ومكافآت الشريك المدير.

ب- شركات المساهمة: يجب على المدقق الاطلاع على العقد التأسيس والنظام الداخلي للتعرف على مايلي:

- مركز ومقر المؤسسة القانوني؛

[1] نفس المرجع السابق، ص: 140.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 150.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

- مدة المؤسسة وغرضها الرئيسي؛
- رأس مال المؤسسة؛
- السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والعضو المنتدب؛
- الأحكام المتعلقة بالعام المالية وإعداد القوائم المالية وكيفية توزيع الأرباح.

5- زيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على الجوانب الفنية: يجب على المدقق أن يقوم بزيارة إلى المؤسسة التي ستخضع لعملية التدقيق من أجل التعرف على سير العمل فيها من حيث الانتاج والتخزين وطريقة تسلسل العمليات حتى يتمكن من إعداد برنامج التدقيق[1].

6- فحص النظام المحاسبي للمؤسسة: يجب على مدقق الحسابات فحص النظام المحاسبي للمؤسسة والاطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية، والإلمام بجميع خطوات التسجيل والترحيل وغيرها، حتى يتمكن من إصدار رأيه الفني المحايد حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات[2].

7- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة: يجب على المدقق الاطلاع على الحسابات الختامية والميزانية العامة التي تم إعدادها عن العام السابقة، ويقوم بالاطلاع على تقرير المدقق السابق ويدرس أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، كما يجب عليه أن يقوم بدراسة تقرير مجلس الإدارة[3].

8- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية*: وتعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات التي ينبغي على المدقق أن يهتم بها، خاصة بعدما أصبحت عملية التدقيق عملية اختبارية تقوم على أساس الاختبارات والعينات حيث تتوقف حجم العينة ونطاق عملية التدقيق على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، ولهذا يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية[4].

9- فحص التنظيم الإداري: يقوم المدقق بفحص التنظيم الإداري للمؤسسة من أجل التعرف على السلطات الممنوحة للمديرين والموظفين من خلال حصوله على كشف بأسماء الموظفين المسئولين بالمؤسسة ومدى تخصصهم وصورة من توقيعاتهم وتحديد وتوزيع المسئوليات والسلطات بالمؤسسة محل التدقيق[5].

10- فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية: يقوم المدقق بفحص المركز الضريبي للمؤسسة ليقتنع بكفاية مخصصات الاقتطاعات للضريبة من أجل التأكد من صحة المعلومات الموجودة بالقوائم المالية[6].

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 151.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 142.

* سيتم التفصيل حول نظام الرقابة الرقابة الداخلية في المبحث الموالي.

[4] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 142.

[5] نفس المرجع السابق، ص: 142.

[6] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 152.

تعتبر هذه الخطوات من أهم الخطوات التي ينبغي على المدقق مراعاتها قبل البدء في تنفيذ عملية التدقيق إذا كان يقوم بتدقيق المؤسسة لأول مرة، أما عند تكرار تعيينه فيقتصر عمله ودراسته على التغيرات التي طرأت فقط[1].

المطلب الثالث: إعداد برامج التدقيق

يتمثل برنامج التدقيق في خطة العمل التي سيتبعها مدقق الحسابات عند تنفيذ عملية التدقيق، كما تتضمن هذه الخطة على الأهداف التي يجب تحقيقها والخطوات التي سيتم اتباعها من أجل تحقيق هذه الأهداف والوقت المخصص لكل خطوة، والشخص المسئول حتى تنفيذها. وبرنامج التدقيق يحقق مزايا عديدة منها أنه ملخص لأعمال المدقق التي يجب أن يقوم بها، ويحتوي على تعليمات فنية تفصيلية التي يقوم بها مساعدي المدقق، كما يعتبر سجل بالعمل المنتهي، ولذلك يعتبر أداة رقابة وتخطيط يتمكن من خلالها المدقق تتبع عملية التدقيق والوقت المستنفذ لكل عملية[2].

1- الاعتبارات الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصميم برنامج التدقيق

عند تصميم المدقق لبرنامج التدقيق، يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية[3]:

- الالتزام بنطاق عملية التدقيق حسب نوعها جزئية أو كاملة حيث لكل منها أهدافها، ويجب أن يتضمن البرنامج الخطوات والاجراءات التي سيتم اتباعها من أجل تحقيق تلك الأهداف؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق حيث على أساس نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية سيتم تحديد نوع ومدى وكمية الاختبارات التي سيتم القيام بها؛
- تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها من إجراءات عملية التدقيق؛
- استخدام وسائل وأساليب التدقيق من أجل الحصول على أقوى الأدلة والقرائن والأكثر حجية حتى يستطيع المدقق ابداء رأي فني محايد؛
- اختيار طرق وإجراءات التدقيق التي تلائم طبيعة وظروف كل مؤسسة وإعداد برنامج تدقيق مناسب.

2- أنواع برامج التدقيق

من غير الممكن وضع برنامج تدقيق موحد يناسب جميع المؤسسات لأن لكل مؤسسة ظروفها الخاصة وشكلها القانوني وحجمها وغيرها من المتغيرات، وهناك ثلاثة أنواع من برامج التدقيق هي[4]:

---

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 143.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 152.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 143-144.

[4] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص ص: 69-70.

1-2 البرامج النموذجية: وهي برامج شاملة لأهداف وإجراءات التدقيق التي يمكن تطبيقها في نوع معين من المؤسسات المتماثلة مع إمكانية وضع تعديلات وفقا للمعلومات التي يتحصل عليها المدقق، ويتميز هذا النوع من البرامج بأنه يضمن عدم السهو في اتخاذ إجراء ضروري ولازم، إلا أنه يعاب عليه بأنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات ولذلك ينصح الجميع بعدم استخدام البرامج النموذجية.

2-2 برامج مندرجة (برامج الخطوط الرئيسية): تقتصر البرامج المندرجة على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق والأهداف التي يجب تحقيقها، أما الخطوات التفصيلية وكمية الاختبارات الضرورية يتم تقريرها أثناء تنفيذ عملية التدقيق. ويسمح هذا النوع من البرامج باستخدام خبرات ومعارف المدقق ومساعديه لانجاز الخطوات المرغوب القيام بها واختيار الوسائل والأساليب الملائمة لذلك، مما يتطلب توفر تدريب وخبرة واسعة وكافية وتأهيل علمي وعملي مناسب.

3-2 برامج ثابتة أو محددة مقدما: وهي البرامج التفصيلية التي تبين الاجراءات التي يجب اتباعها، وذلك بعد القيام بدراسة تفصيلية دقيقة لظروف المؤسسة والأوضاع المحيطة بها ومستوى كفاية نظام الرقابة الداخلية.

ويتميز هذا النوع من البرامج بالمزايا التالية[1]:

- يساعد في توزيع العمل بين المدققين؛
- التقليل من السهو والتكرار؛
- تحديد الوقت اللازم لانجاز العملية؛
- يعتبر أساسا لعملية تدقيق المؤسسة مستقبلا.

أما عيوبه تتمثل فيما يلي[2]:

- يمكن أن تتحول عملية التدقيق إلى عملية روتينية؛
- عدم القيام بالتعديلات؛
- الحد من عملية النقد.

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، مرجع سبق ذكره، ص: 124.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 124.

المطلب الرابع: أوراق وعلامات ومذكرات التدقيق

يحتفظ مدقق الحسابات بأوراق التدقيق المتعلقة بعملية التدقيق التي قام بها في مؤسسة معينة، كما يستخدم مجموعة من العلامات والرموز والتي لها مدلول معين إضافة لاستخدامه لمذكرات التدقيق التي تدون فيها مجموعة من الملاحظات والعناصر المختلفة.

1- أوراق التدقيق: يقوم المدقق بالاحتفاظ بمجموعة متكاملة ومنظمة لأوراق عملية التدقيق يتم تسجيل فيها جميع المعلومات والخطوات والاجراءات والأدلة التي يحصل عليها أثناء تنفيذ مهامه. وتمثل أوراق التدقيق الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يعتمد عليه المدقق في إعداد التقرير وذلك لما تحتويه من المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد[1]، وتحفظ أوراق التدقيق في ملفين منفصلين كما يلي[2]:

1-1 الملف الدائم: ويتضمن المعلومات الثابتة والدائمة وتتمثل فيما يلي:

أ- نبذة عن حالة المؤسسة وتتمثل في العناصر التالية:

- اسم المؤسسة، عنوانها، مصانعها؛ وفروعها؛
- الشكل القانوني للمؤسسة، ورقم سجلها وتاريخ تأسيسها؛
- أسماء وتوقيعات المفوض لهم بالتوقيع؛
- قائمة السجلات والدفاتر المستعملة؛
- نسخ عن القوائم المالية للفترات السابقة؛
- بيان راس المال والأصول الثابتة والسندات؛

ب- نبذة عن التنظيم الإداري كما يلي:

- ملخص يبين الاختصاصات ومسئوليات الموظفين؛
- قائمة أسماء الموظفين المسئولين؛
- ملخص يوضح مسئوليات وصلاحيات كل مسئول؛

ت- معلومات أخرى متنوعة كما يلي:

- ملخص حول قرارات الجمعية العامة التي لها تأثير على الحسابات؛
- ملخص حول قرارات مجلس الإدارة التي لها تأثير على الحسابات؛
- ملخص حول العقود المبرمة بين المؤسسة والغير؛

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 71.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 72-73.

- ملخص حول التزامات المؤسسة طويلة الأجل.

1-2 الملف الجاري: ويتضمن المعلومات الجارية التي تتعلق بعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق للعام الحالي، ويشمل هذا الملف على المعلومات التالية:

- نسخة من خطاب تعيين المدقق (عقد أو قرار الجمعية العامة)؛
- بيان عن أسماء المدققين السابقين وخطاب المجاملة؛
- نسخة من مراسلات المدقق لعميله؛
- نسخة من تقرير المدقق حول نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- نسخة من برنامج عملية التدقيق؛
- ملخص حول محاضر انعقاد مجلس الإدارة والجمعية العامة خلال العام؛
- ميزان المراجعة النهائي وميزانيات المراجعة الدورية؛
- الكشوف التحليلية لبنود النفقات والإيرادات وعناصر الميزانية العامة؛
- ملخص لقيود التسويات التي تمت في نهاية الفترة المالية؛
- محاضر مختلف عمليات الجرد؛
- نسخة من تقارير المدقق ومساعديه الدورية التي تتعلق بفحص الحسابات والدفاتر؛
- نسخة من التقرير النهائي للمدقق.

2- علامات التدقيق: ينبغي على مدقق الحسابات أن يستخدم علامات أو رموزا خاصة عند تنفيذ عملية التدقيق، حيث عند الانتهاء من فحص خطوة معينة يرمز غليها بوضع علامة خاصة تدل على أنه تم تدقيقها وطبيعة ذلك التدقيق، كما ينبغي أن يحتفظ المدقق ومساعديه على سرية تلك المعلومات حيث أن لكل مكتب تدقيق علامات أو رموز يختص بها، ولا توجد علامات متعارف عليها بين المدققين وإلا أصبحت لا تتصف بالسرية المطلوبة[1].

3- مذكرات التدقيق[2]: غالبا مايجد مدقق الحسابات أمورا تحتاج إلى تفسير وتوضيح من طرف إدارة المؤسسة او الموظف المختص، ولهذا ينبغي تسجيلها في سجل خاص، ومن الملاحظات التي يسجلها المدقق في هذا السجل ما يلي:

- معلومات بالمستندات المفقودة؛
- معلومات بالمستندات التي لا تستوفي للشروط الشكلية أو القانونية؛
- بيان بالأخطاء التي وجدها أثناء تنفيذ مهامه؛

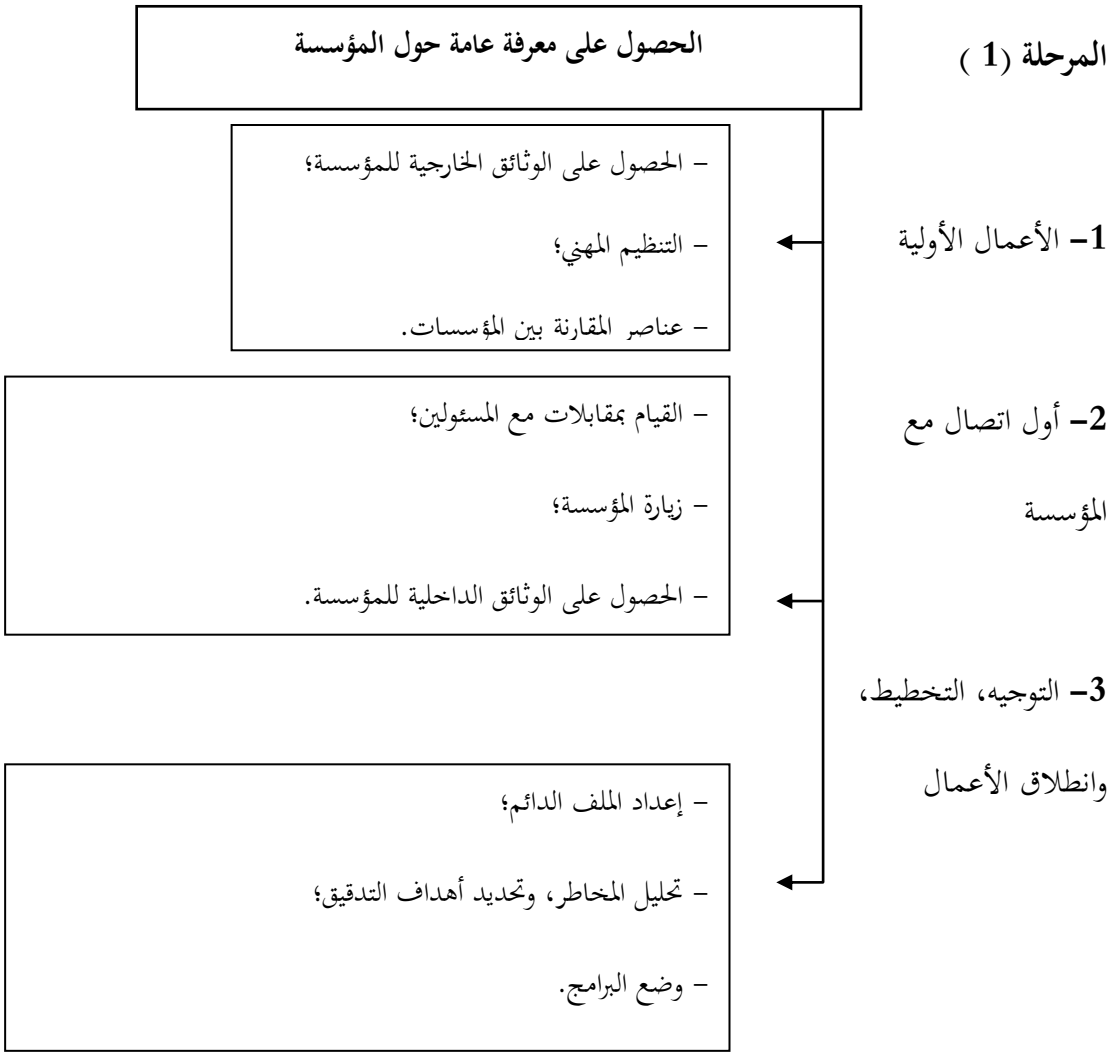
[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:156.

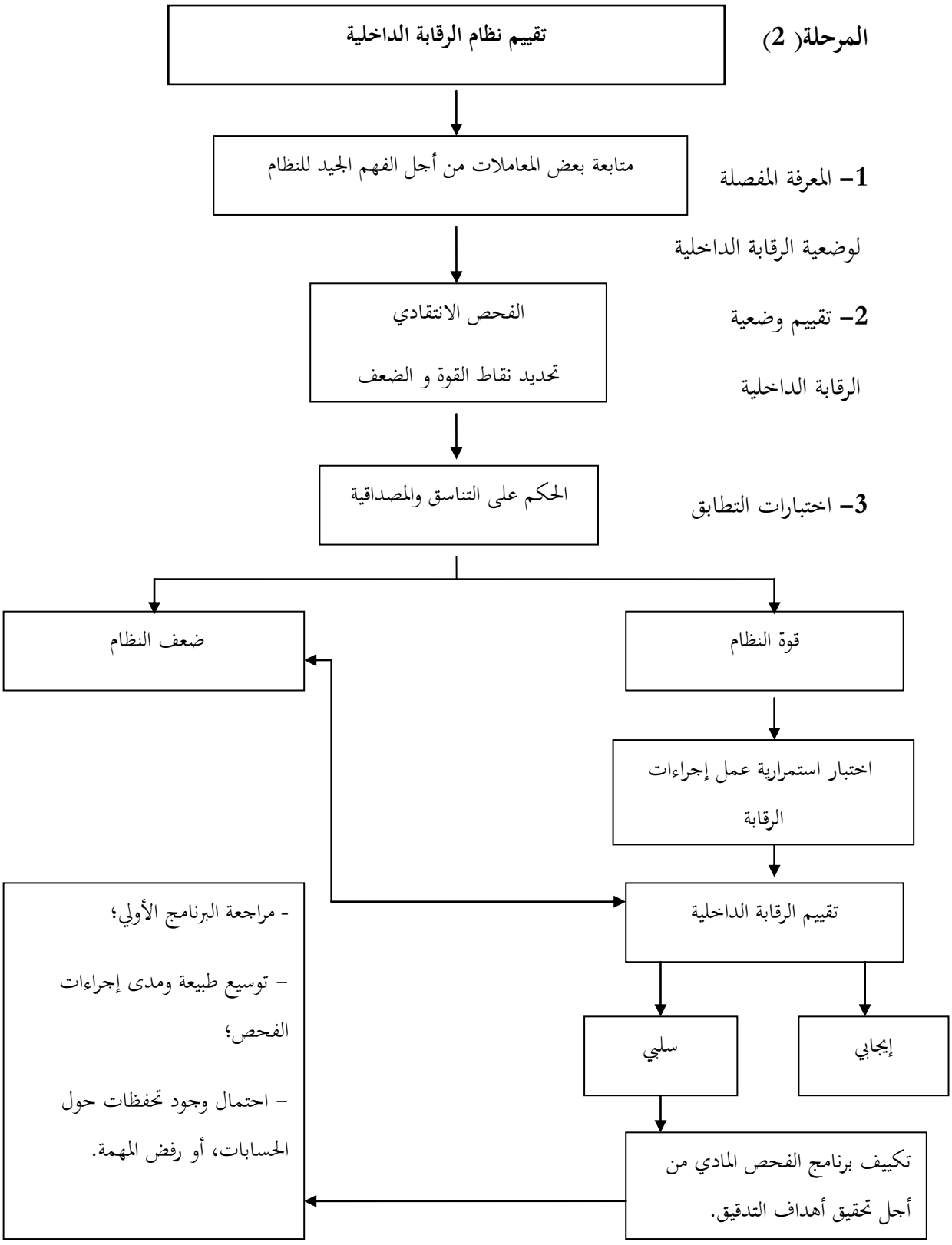
[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص:148.

- بيان بالنقائص التي وجدها اثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- المسائل التي يريد المدقق إتمامها في المرات القادمة؛
- المسائل التي يريد مساعد المدقق توضيحها على المدقق الرئيسي؛
- أرصدة الحسابات التي يمكن أن تعدل بعد تدقيقها؛
- المراسلات التي أرسلها المدقق إلى عميله لطلب التوضيحات والتفسيرات لإخلاء مسئوليته؛
- الاقتراحات والتعديلات التي يراها ضرورية على برنامج التدقيقح
- التحفظات والملاحظات التي وجدها أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

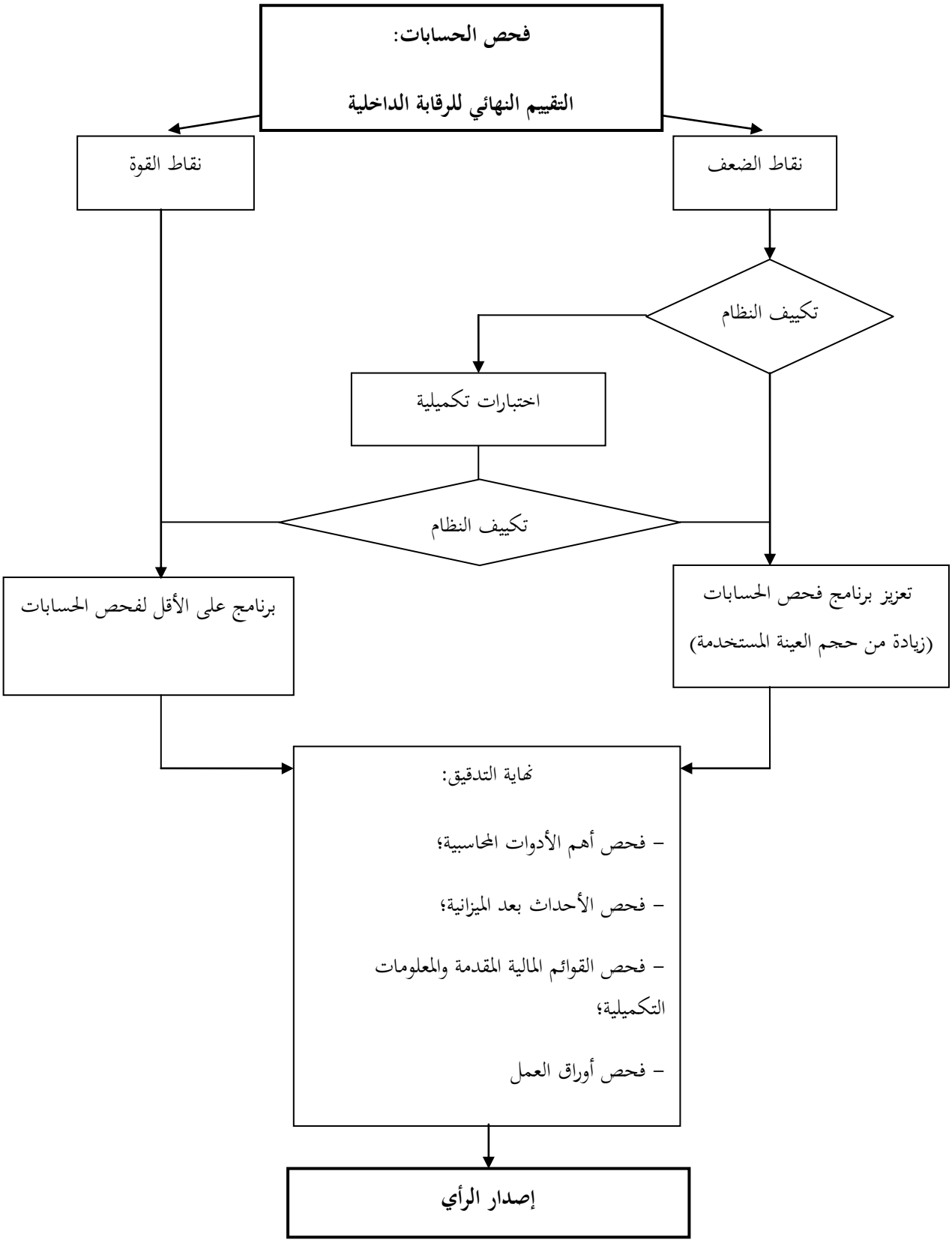
يلخص الشكل الموالي مراحل تنفيذ عملية التدقيق:

الشكل (03): مراحل تنفيذ عملية التدقيق




المرحلة(2)
تقييم نظام الرقابة الداخلية
1- المعرفة المفصلة
متابعة بعض المعاملات من أجل الفهم الجيد للنظام
لوضعية الرقابة الداخلية
2- تقييم وضعية
الفحص الانتقادي
تحديد نقاط القوة و الضعف
الرقابة الداخلية
3- اختبارات التطابق
الحكم على التناسق والمصداقية
ضعف النظام
قوة النظام
اختبار استمرارية عمل إجراءات
الرقابة
تقييم الرقابة الداخلية
- مراجعة البرنامج الأولي؛
- توسيع طبيعة ومدى إجراءات
الفحص؛
- احتمال وجود تحفظات حول
الحسابات، أو رفض المهمة.
سلبي
إيجابي
تكييف برنامج الفحص المادي من
أجل تحقيق أهداف التدقيق.

المرحلة(3)



Source : Reda KHELASSI, « L'audit interne : Audit opérationnel, technique, méthodologie, contrôle interne », Editions Houma, 2ème édition, Algerie, 2007, p p : 65-67.

يلاحظ من الشكل السابق أن عملية التدقيق تمر بثلاثة مراحل على النحو التالي:

1- المرحلة الأولى: ويتم من خلالها الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع التدقيق، وذلك من خلال الحصول على الوثائق ومعرفة التنظيم والاتصال مع المسئولين.

2- المرحلة الثانية: ويتم من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة، وتحديد نقاط القوة والضعف.

3- المرحلة الثالثة ويتم من خلالها التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، والقيام بفحص الحسابات، من أجل إعداد التقرير.

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية

تطورت عملية التدقيق بتطور حجم المؤسسة وتنوع أنشطتها وتشعب عملياتها مما جعل من المتعذر القيام بتدقيق وتفصيلي لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة بسبب التكلفة والوقت اللذين تحتاجه عملية التدقيق، وعليه أصبحت عملية التدقيق اختبارية تعتمد على أسلوب العينة والاختبارات، ويعتمد حجم العينة وعدد الاختبارات إلى مدى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة موضوع التدقيق. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، أهدافها، ومقوماتها من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيشمل تقسيمات الرقابة الداخلية، أما المطلب الثالث فسيتناول إجراءات الرقابة الداخلية، أما المطلب الرابع فسيدرس علاقة تدقيق الحسابات بالرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الدعامة الأساسية لعملية التدقيق حيث يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط القوة والضعف فيه، وعلى أساسه يتم تحديد حجم العينة والاختبارات التي ستخضع لعملية الفحص والتدقيق.

1- تعريف الرقابة الداخلية

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (315) الرقابة الداخلية على أنها: " العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

أ- موثوقية تقديم التقارير المالية.

ب- فاعلية وكفاءة العمليات.

ت- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة"[1]

2- أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في ما يلي[2]:

- حماية المؤسسة من مخاطر الأخطاء والغش؛
- التسيير العقلاني للمؤسسة؛

[1] أحمد حلمي جمعة، " تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة: عرض وتحليل"، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص: 98.

[2] Mokhtar BELAIBOUD, « pratique de l'audit : Apports à l'entreprise, guide synthétique, organisation de la fonction, présentation des normes IAS/IFRS », BERTI Edition, Algerieie, 2005, p :17.

- حماية أصول المؤسسة والمحافظة عليها؛
- ضمان مصداقية وفعالية المعلومات؛
- تطوير مردودية المؤسسة؛
- احترام تعليمات إدارة المؤسسة.

3- مقومات خصائص الرقابة الداخلية

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس كما يلي[1]:

3-1 الرقابة الداخلية هي خطة تنظيمية إدارية جيدة

يمثل نظام الرقابة الداخلية خطة تنظيمية وإدارية جيدة من خلال تقديم تقييم ملائم للمسئوليات الوظيفية والإدارية لمؤسسة معينة كما ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مرن قابل للتطوير في المستقبل ويحدد بوضوح خطوط السلطة ومسؤولية الإدارات التي تتكون منها المؤسسة.

3-2 نظام محاسبي سليم: وذلك من خلال اتباع الخطوات التالية:

- الرقابة على مصادر البيانات وتدفقاتها وتنفيذ العمليات؛
- تصنيف البيانات ووضع دليل مصنف للحسابات من أجل تسهيل إعداد القوائم المالية، كما يمكن تحقيق مستوى عالي من التوحيد في تسجيل العمليات والمحاسبة إذا توفر إضافة إلى دليل الحسابات كتيب يبين الحسابات والقيود الجارية.

3-3 نظام مستندي دقيق: من أجل تحقيق نظام الرقابة الداخلية فعال وسرعة في الأداء لابد من تحديد المستندات اللازمة والتنسيق بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري حتى تسهل عملية تحديد المسئوليات ومتابعة تنفيذ الاجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية وفي الوقت المناسب، ووضع ازدواج المستندات وتقليل عدد المستندات المطلوبة لتبسيط العمل الإداري والمكتبي.

3-4 نظام تكاليف مناسب: حتى تتحقق فاعلية نظام الرقابة الداخلية ينبغي أن يحدد نظام التكاليف مراكز التكلفة والتبويب الملائم والصحيح لعناصر التكاليف، وأن يرتبط هذا النظام بالخطة التنظيمية للمؤسسة.

[1] المنظمة العربية للتنمية الإدارية: بحوث ودراسات، العدد 483: التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات: بحوث محكمة منتقاة، عنوان البحث: مدى إدراك المؤسسات الأردنية المساهمة العامة لأهمية الرقابة الداخلية"، عبد الله عزت بركات، 2012، ص: 44-45.

3-5 نظام فعال للحوافز: من أجل تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية، ينبغي أن يتوفر نظام فعال للحوافز يتصف بالعدالة ويحقق القناعة لدى العاملين وأن يرتبط بأداءهم ويتصف بالثبات النسبي، وأن تكون الأسس الموضوعة لنظام الحوافز واقعية يمكن تحقيقها في ظل ظروف المؤسسة.

المطلب الثاني: تقسيمات الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمقومات من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف، ولتحقيق تلك الأهداف تم تقسيم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

1- **الرقابة الإدارية:** تشمل الرقابة الإدارية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق أكبر عدد ممكن من الكفاية الانتاجية والعمل على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية من خلال الاعتماد على وسائل مختلفة منها استخدام الكشوف الاحصائية ودراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، والميزانيات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستعمال الخرائط والرسوم البيانية وتدريب المستخدمين من خلال الاعتماد على برامج متنوعة، فالرقابة الإدارية ترتبط بطريقة غير مباشرة بالمحاسبة والمالية[1].
2- **الرقابة المحاسبية:** تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى اختبار مدى صحة المعلومات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى درجة الاعتماد عليها، وتعتمد الرقابة المحاسبية على وسائل متعددة منها استخدام نظام القيد المزدوج ونظام المصادقات وقيود التسوية ووجود نظام مستندي سليم، وتوفير مصلحة التدقيق الداخلية في المؤسسة، كما ينبغي فصل المحاسب من الواجبات المتعلقة بالتخزين والانتاج[2]، وتقوم الرقابة الداخلية المحاسبية على العمليات التي تنتج معلومات موثوقة طبقا للقوانين والتشريعات الموضوعة[3].

وقد تم تعريف الرقابة المحاسبية على أنها "خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا وترتبط مباشرة بالمحافظة على الأصول درجة الاعتماد على السجلات المحاسبية التي تتحقق بطريق الوسائل التالية:

أ- النظم الفعالة للسلطة والاعتماد؛
ب- الرقابة الطبيعية على الأصول؛

[1] خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 1998، ص: 163.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 163.
[3] Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, « Comptabilité et audit : Manuel et applications », DUNOD, France, 2ème édition, 2009, P :524.

ت– عزل الأعمال المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن الواجبات الخاصة بالتسجيل في الدفاتر والتقارير المحاسبية؛

ث– إيجاد نظام مستندي سليم ونظام محاسبي سليم (يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات) ونظام فعال للتدقيق الداخلي"[1].

وقد تم توضيح خصائص نظام الرقابة المحاسبية الداخلية الجيد من أجل تقديم تأكيد معقول من أن عناصر الرقابة المحاسبية تعمل كما ينبغي وذلك من خلال[2]:

- التأهيل الكافي للأفراد العاملين في المؤسسة؛
- تحديد النظام وفصل دقيق لأداء الوظائف التالية:

أ– التصريح بالعملية؛

ب– قيد العملية؛

ت– التعهد بالمحافظة على الأصول الناتجة من العمليات؛

ث– مقارنة الأصول المملوكة مع القيود الموجودة بالسجلات المحاسبية.

- قيام أفراد مسئولين بالتصريح بالعمليات قبل تنفيذها؛
- تسجيل العمليات في الحسابات المناسبة حسب قيمتها في نفس الفترة المحاسبية التي صرفت فيها؛
- الوصول إلى الأصول ينبغي أن يكون منحصرا فقط في الأشخاص المخول لهم بذلك؛
- توفير المقارنات المستقلة بين الأصول الموجودة فعلا وبين الحسابات التي تمثلها.

3- الضبط الداخلي: يعرف الضبط الداخلي بأنه " توزيع للعمل (مسئوليات وسلطات) بطريقة تمكن من إجراء ضبط تلقائي (ذاتي) على العمليات الروتينية للعمل اليومي، وذلك عن طريق مراجعة العمل الذي يؤديه شخص آخر بطريقة تلقائية. أو أن العمل الذي يتم بواسطة شخص معين أو قسم معين في المؤسسة يتم استكماله بواسطة شخص آخر أو قسم آخر. فالضبط الداخلي يتم بطريقة تلقائية في الوقت الذي تتم فيه العملية أو يتم قيدها"[3].

[1] مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

[2] ثناء علا القباني، " الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002-2003، ص: 18.

[3] صلاح الدين حسن السيسي، " دراسات نظرية وتطبيقية: نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية"، دار الوسام للطباعة والنشر، لبنان، الطبعة الأولى، 1998، ص: 183.

المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية

تمثل الرقابة الداخلية مجموعة الوسائل الموضوعة من طرف المسئولين في جميع المستويات من أجل التحكم في تنفيذ العمليات[1]، توجد مجموعة من الاجراءات التنفيذية التي ينبغي مراعاتها من أجل تحقيق خصائص ومقومات الرقابة الداخلية، وفيما يلي عرض لهذه الاجراءات التنفيذية.

1- إجراءات تنظيمية وإدارية: وتشمل الجوانب التالية[2]:

- اتباع نظام يحدد اختصاصات الإدارات والأقسام بصورة تضمن عدم التداخل؛
- توزيع المهام بين الموظفين بحيث لا ينفرد موظف بعمل معين من بدايته حتى نهايته، حتى يكون عمل كل موظف مراقب من قبل موظف آخر؛
- تقييم العمل بين الإدارات والموظفين من خلال فصل الوظائف؛
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بنفس المهام في حجرة واحدة؛
- تدوين إجراءات العمل وتعميمها على الموظفين؛
- إجراء تنقلات كلما أمكن ذلك بين الموظفين.

2- إجراءات محاسبية: وتشمل الجوانب التالية:

- إصدار تعليمات توجب تسجيل العمليات بالدفاتر حين حدوثها من أجل تقليل فرص الغش والاحتيال، كما أنه يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات بسرعة؛
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستندات إذا لم تكم معتمدة من طرف موظف مسئول ومرفقة بوثائق مؤيدة أخرى؛
- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يتم مراجعته من طرف موظف آخر؛
- استعمال الآلات المحاسبية التي تسهل الضبط الحسابي وسرعة إنجاز العمل وتقلل من حتمالات وقوع الأخطاء؛
- استعمال وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل ميزان المراجعة العامة؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الخارجية والأرصدة الموجودة في الدفاتر والسجلات مثل حالة البنوك والموردين؛
- إجراء جرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقته مع الأرصدة المسجلة بالدفاتر.

[1] Jaques RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », éditions Organisation, groupe Eyrolles, 7 éme édition, France, 2010, P : 135.

[2] خلف عبد الله الواردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006 ، ص: 140.

3- إجراءات عامة: وتشمل الجوانب التالية[1]:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية وغيرها؛
- اتباع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- استعمال الرقابة الحدية مما يجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية مثل أن يختص رئيس القسم باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يعتمد رئيس الدائرة للصرف في حدود مائة دينار؛
- استعمال وسائل الرقابة المزدوجة للعمليات المهمة في المؤسسة؛
- اتباع نظام تفتيش في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول التي قد تتعرض للتلاعب والاختلاس.

المطلب الرابع: دراسة العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية

يعتمد مدقق الحسابات على نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة المناسبة وكمية الاختبارات اللازمة من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل التدقيق وذلك من خلال مجموعة من العناصر، كما يترتب على المدقق درجة من المسؤولية بالنسبة لفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، كما تتوفر مجموعة من الوسائل التي يستخدمها مدقق الحسابات للتعرف على نظام الرقابة الداخلية ومدى كفايته في المؤسسة.

1- عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية: وتشمل العناصر التالية:

1-1 الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من اجل جمع معلومات كافية حول البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية من جهة، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة من جهة أخرى[2]، ويعمل الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية على تزويد المدقق بما يلي[3]:

- فهم بيئة الرقابة الداخلية وتدفق العمليات من خلال النظام؛
- التعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وطبيعة وظائف التدقيق الداخلي.

[1] خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، مرجع سبق ذكره، ص: 168.

[2] محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد التدقيق الشامل: الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 88.

[3] ثناء علا القباني، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

ويعتمد المدقق عند الفحص المبدئي على خبرته السابقة والاستقصاء والملاحظة والمستندات المتداولة بالمؤسسة.

1-2 نتيجة الفحص المبدئي: يصل المدقق بعد إنهاء الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى أحد الاستناجين التاليين[1]:

أ- الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يتوصل المدقق إلى هذا الاستنتاج إذا توصل إلى:

- لا جدوى من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل تفصيلي وأنه وهو بهذا الشكل لا يسمح بتحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق؛
- أن أي عملية تقييم أو دراسة إضافية للنظام سوف تكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذه العملية.

وفي هذا الصدد على المدقق أن يذكر الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

ب- الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يتوصل مدقق الحسابات إلى هذا الاستنتاج عندما يجد أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في رسم برنامج التدقيق ولذلك يجب أن يستمر المدقق في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بمستوى معقول من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية وذلك من خلال:

- الاستفسار من العمال في المؤسسة؛
- فحص المستندات التي تدل على حدوث عمليات معينة؛
- المراقبة عن قرب لبعض العمليات؛
- مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة في المؤسسة.

1-3 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم مدقق الحسابات بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية على أساس النتائج التي توصل إليها عند تقييمه الأولي للنظام ونتائج اختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات الرقابية، ومن خلال التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يتمكن المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 89-90.

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة المتعلقة بأرصدة القوائم المالية التي يجب أن يتحصل عليها المدقق، ويعتبر هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق؛
- اكتشاف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي يجب أن يقوم بتبليغها لإدارة المؤسسة[1].

وبالاعتماد على النتائج التي توصل إليها المدقق من نقاط الضعف ونقاط القوة يقوم المدقق بتقديم حوصلة في وثيقة شاملة يوضح فيها آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات لتحسين الاجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة تقريرا حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه المدقق إلى الإدارة وتعتبر جانب إيجابي لمهمة المدقق[2].

1-4 المخاطر المحيطة بعملية التدقيق

يقوم المدقق بتقيم نظام الرقابة الداخلية وإعداد خطة ملائمة لجمع الأدلة من أجل تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة باصدار رأيه حول القوائم المالية تتمثل في:

- مخاطر أخطاء جوهرية تتواجد في السجلات المحاسبية؛
- مخاطر احتمال عدم كفاية الاختبارات التي يقوم بها المدقق لاكتشاف تلك الأخطاء.

حيث:

- كلما كانت مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية سليمة وقوية وقادرة على توفير معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها كلما قل احتمال وجود الأخطاء والمخالفات إلى حدها الأدنى.
- يتوقف اكتشاف المخاطر والأخطاء على مستوى العناية المهنية الكافية التي يبذلها مدقق الحسابات عند تنفيذ مهامه، لذلك يجب أن تكون طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية ملائمة لتعويض مواطن الضعف التي تم اكتشافها من قبل المدقق عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية[3].
- وتعتمد منهجية التدقيق القائمة على المخاطر على القناعة التي تشير إلى فعالية التدقيق تزداد من خلال الفهم المتأني لأهداف المؤسسة محل التدقيق، لأن المخاطر يمكن أن تمنع تحقيق هذه الأهداف، حيث أن منهجية التدقيق تقوم بعملية تصفية لهذه المخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية قيد التدقيق لتقليل أخطاء إعداد القوائم المالية[4].

---

[1] نفس المرجع السابق، ص: 91.

[2] محمد بوتين،"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2003، ص: 75

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 91-92.

[4] إيهاب نظمي ابراهيم، "التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: حداثة وتطور"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 42.

1-5 القيود: هناك عدة قيود تحد من مدى اعتماد مدقق الحسابات على نظام الرقابة الداخلية أهمها[1]:

- إمكانية حدوث أخطاء نتيجة لعدم فهم بعض العاملين في المؤسسة التعليمات والاجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية؛
- إمكانية حدوث أخطاء نتيجة لسوء الحكم والتقدير الشخصي للعاملين المسئولين على بعض العمليات أو الاجراءات وكيفية تنفيذها؛
- إمكانية حدوث أخطاء نتيجة لعدم قيام العاملين بالوظائف والمهام المستندة إليهم بعناية وجهد كاف، وقد يكون ذلك بسبب الإرهاق أو المرض أو التعب الجسماني.
- إمكانية حدوث أخطاء نتيجة الانحرافات أو نتيجة لتواطؤ شخصين أو أكثر من أجل التلاعب في السجلات المحاسبية؛
- قد تقوم غدارة المؤسسة أحيانا بالتحايل على نظام الرقابة الداخلية من خلال ارتكاب البعض من الأخطاء والمخالفات التي يمكن إخفاؤها بحيث يمكن معرفتها بعد ذلك.

2- مدى مسؤولية مدقق الحسابات بالنسة لنظام الرقابة الداخلية

يضم نظام الرقابة الداخلية الرقابة الادارية، الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه حول مدى مسؤولية المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد كمية الاختبارات وحجم العينات كما يلي[2]:

2-1 بالنسبة للرقابة الإدارية: لا يعتبر المدقق الخارجي مسئولا عن فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الموضوعة، إضافة إلى أن وجود نظام الرقابة الإدارية أو عدمه ليس له تأثيرا مباشرا على برنامج التدقيق ولا على كمية الاختبارات وحجم العينة إلا في بعض الحالات حيث إذا تبين للمدقق وجود علاقة وتأثير لنظام الرقابة الإدارية على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية أو على نتيجة الأعمال أو المركز المالي، فهنا يجب على المدقق الخارجي فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية.

2-2 بالنسبة للرقابة المحاسبية: يعتبر المدقق الخارجي مسئولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم نظام الرقابة المحاسبية باعتبارها لها علاقة وثيقة بطبيعة عمل المدقق والأهداف التي يجب تحقيقها من خلاله، حيث يهدف نظام الرقابة المحاسبية إلى اختبار مدى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وأن دقة هذه المعلومات وخلوها من الأخطاء لها تأثير مباشر على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 92-93.

[2] عبد الرؤوف جابر، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، لبنان، 2004، ص ص: 177-178.

نتيجة الأعمال والمركز المالي وهذا ما يهدف إليه أساسا المدقق الخارجي، كما أن نظام الرقابة المحاسبية يؤثر على كمية الاختبارات وحجم العينة التي يحددها المدقق.

2-3 بالنسبة للضبط الداخلي: يعتبر المدقق الخارجي مسئولا عن فحص وتقييم النظام الضبط الداخلي، ويرجع ذلك إلى أن هذا النظام يهدف إلى حماية أصول وممتلكات المؤسسة من أي اختلاسات أو تلاعبات أو سوء استعمال، ويعتبر المدقق الخارجي مسئولا عن تحقيق هذا الهدف وينبغي عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس من خلال فحص الضبط الداخلي في المؤسسة محل التدقيق.

3- وسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

توجد مجموعة من الوسائل والطرق التي تساعد مدقق الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق ومن بين أهم هذه الوسائل ما يلي:

3-1 خرائط التتبع: وتتمثل في خريطة من خلالها يتم تحديد خطوط سير المستندات منذ بداية تسجيلها إلى غاية حفظها، وعند قيام المدقق بتتبع سير المستندات المحاسبية حسب دورة التدقيق، يتمكن بسهولة من اكتشاف مواطن الغش أو التلاعب أو الأخطاء[1].

3-2 قائمة الاستقصاء (الاستبيان): وهي عبارة عن قائمة لمجموعة من الأسئلة المختلفة الي يعدها المدقق والتي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية من أجل تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر، وبالتالي الحكم على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة[2].

3-3 التقرير الوصفي: ويتمثل في وصف مفصل مكتوب باجراءات الرقابة في كل نوع من العمليات[3].

3-4 المقارنة مع النظام النموذجي: وتتمثل في التحقق من صحة وسلامة سير العمليات في المؤسسة من خلال وضع أساس نموذجي في الخطة ومقارنته مع الأعمال والإجراءات الفعلية التي يمارسها الأفراد في المؤسسة من أجل معرفة الإنحرافات وأسبابها ومدى تأثيرها على أعمال المؤسسة من أجل تصحيح هذه الإنحرافات[4].

3-5 دراسة النظام المحاسبي: وتتمثل في عملية التدقيق المتعارف عليها للدفاتر والسجلات والمستندات من أجل الحكم على مدى سلامة إجراءات التسجيل، وعلى القائمين على هذه الإجراءات من أجل اكتشاف

[1] سعود كايد، "تدقيق الحسابات"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012 ، ص: 165.

[2] عوف محمد الكفراوي، " الرقابة المالية: النظرية والتطبيق"، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، الطبعة الثالثة، 2005، ص:72.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في: المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، بدون طبعة، 2009، ص: 283.

[4] سعود كايد، مرجع سبق ذكره، ص: 166.

نقاط الضعف والقوة في هذا النظام[1].

المبحث الرابع: تقرير التدقيق

يعتبر إعداد تقرير المدقق المرحلة النهائية لعملية التدقيق بعدما قام مدقق الحسابات باستخدام الأساليب العلمية ومهاراته الفنية وكفاءته وخبرته في تطبيق الإجراءات العملية حتى يتوصل إلى قناعة كافية تسمح له بإصدار رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة موضوع التدقيق وتوصيل النتائج من خلال التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة.

ويكتسي تقرير المدقق أهمية كبيرة لما يتضمنه من معلومات التي على أساسها تتخذ القرارات الاقتصادية، ولهذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأهمية التقرير من خلال المطلب الأول، وسيتناول المطلب الثاني الأركان الشكلية وعناصر تقرير المدقق، أما المطلب الثالث فسيتطرق إلى أنواع التقرير، وأما المطلب الرابع فسيشمل إجراءات إعداد التقرير والفحص النهائي لأوراق التدقيق والتقرير.

المطلب الأول: مفهوم التقرير وأهميته

تقرير التدقيق هو ذلك البيان الذي كان يعده مدقق الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية وكان يصطلح عليه لفظ "شهادة"، بينما في بريطانيا كان يصطلح عليه "تقرير"، ومن ثم استبدلت الولايات المتحدة الأمريكية لفظ "شهادة"، بلفظ "تقرير"، ثم انتشر استعمال لفظ "تقرير"، في دول العالم المختلفة[2].

1- تعريف التقرير

يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات على أنه عبارة عن بيان مكتوب يلخص فيه مدقق الحسابات المعتمد رأيه حول ما قام به من استخدام أساليب وإجراءات فنية لتنفيذ عملية فحص وتدقيق البيانات المالية التي تتضمنها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ويتم تقديم التقرير إلى الجمعية العامة للمساهمين في حالة مؤسسة الأموال، أو إلى صاحب المؤسسة الفردية، أو إلى الشريك المدير في حالة مؤسسة الأشخاص، ويوضح المدقق رأيه في التقرير بشكل أساسي حول مدى تمثيل القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق في نهاية العام المالية بالإضافة إلى عناصر أخرى يتضمنها التقرير[3].

[1] نفس المرجع السابق، ص: 166.

[2] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص:98.

ويمثل تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي يتم الرجوع إليها من أجل تحديد مدى إهماله أو تقصيره في أداء المهام المستندة إليه لتحديد مسئوليته المدنية والجنائية واتخاذ الاجراءات القانونية بشأن ذلك[1].

كما يمثل التقرير ذلك المنتج النهائي لعملية التدقيق الذي يقدم إلى المساهمين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية للمؤسسة، حيث يعرض فيه المدقق الاستنتاجات عن حقيقة وعدالة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة، وأدائها والتزامها بالقوانين واللوائح[2].

2- أهمية تقرير مدقق الحسابات[3]: يستمد التقرير أهميته من عوامل مختلفة أهمها:

1- يمثل التقرير حوصلة العمل الذي أنجزه مدقق الحسابات، حيث خلال عملية التدقيق يتمكن المدقق من معرفة جميع المعلومات المرتبطة بأنشطة المؤسسة الخاضعة للفحص والتي تعكس نتائج الأعمال والمركز المالي، وعليه يكون تقرير المدقق بمثابة كشف حول نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية التي خضعت للفحص وتقديمه إلى الأطراف ذوي العلاقة وخاصة الملاك باعتبار المدقق وكيلا عنهم.

2- يمثل التقرير الوثيقة المكتوبة التي يتم الاعتماد عليها لتحديد المسؤولية المدنية والجنائية للمدقق لمعرفة مدى إهماله أو تقصيره في أداء مهامه من أجل اتخاذ الاجراءات القانونية حول ذلك.

3- ارتفاع الطلب على رأي المدقق الفني المحايد الذي يتضمنه تقرير المدقق نظرا لتوفر العوامل التالية:

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية: عندما يكون هناك تعارضا فعليا أو محتملا بين مصالح معدي ومستخدمي المعلومات، يقوم مستخدمي المعلومات باللجوء إلى مدقق الحسابات لإبداء رأيه الفني المحايد المستقل بعد تقييم دقيق حول تلك المعلومات.
- صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها: في معظم الأحيان لا يستطيع مستخدمي المعلومات من استيعاب المعلومات واكتشاف الأخطاء المحتملة مما يستلزم ضرورة وجود مدقق الحسابات الذي يساعد على تحديد مدى جودة تلك المعلومات ودرجة الاعتماد عليها.
- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة: تعتبر المعلومات المقدمة ذات أهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات مما يجعل التحقق من مدى جودتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها أمرا ضروريا لاتخاذ القرارات المناسبة.
- الفصل بين مستخدمي المعلومات وبين من يقوم باعدادها من جهة، وفصل مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من جهة أخرى: ويكون هذا الفصل إما بصورة طبيعية أو من خلال بعض القيود

[1] محمد سمير الصبان، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 162.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعة المعلومات المحاسبية ومسئوليات التقرير"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2009، ص: 540.

[3] محمد سمير الصبان، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 162-164.

مثل الموانع القانونية، أو عامل الوقت أو التكلفة التي تجعل من غير الممكن قيام مستخدمي المعلومات باجراء عملية التدقيق وتقييم المعلومات التي تقدم إليهم حتى يتمكنوا من تكوين رأيا حول مدى جودتها.

المطلب الثاني: الأركان الشكلية للتقرير وعناصره

يشترط في تقرير المدقق مجموعة من الأركان الشكلية التي يجب أن تتوافر فيه بالاضافة إلى مجموعة من العناصر التي يجب أن يشير إليها مدقق الحسابات في التقرير وذلك نظرا لأهمية المعلومات التي يتضمنها التقرير.

1- الأركان الشكلية للتقرير: يجب توافر الأركان الشكلية التالية في تقرير المدقق[1]:

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا في وثيقة؛
- يجب توجيه التقرير إلى الجمعية العامة للمساهمين باعتبارها الجهة التي كلفت المدقق ليكون وكيلا عنها من أجل حماية حقوقها إذا كانت هذه المؤسسة عبارة عن مؤسسة الأموال، أما إذا كانت عبارة عن مؤسسة أشخاص، فيجب أن يكون التقرير موجها إلى الشخص الذي قام بتعيين المدقق ومن ثم دفع أتعابه؛
- يجب أن يكون التقرير موقعا من طرف مدقق الحسابات الذي يحمل الترخيص وليس من طرف أحد مساعديه بالمكتب؛
- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تم إعداد التقرير عنها؛
- يجب أن يكون التقرير مؤرخا ويحمل توقيع مدقق الحسابات؛
- يجب أن يكون التقرير واضحا ويحمل عبارات سهلة القراءة والفهم.

إضافة إلى ذلك يجب تلاوة التقرير خلال اجتماع الجمعية العامة[2].

2- عناصر أو مشتملات التقرير: يكتسي تقرير مدقق الحسابات أهمية بالغة نظرا للمعلومات التي يتضمنها والتي تساعد على اتخاذ القرارات، فقد اهتمت العديد من التشريعات على ضرورة أن يشتمل التقرير على مجموعة من العناصر والتي تتمثل فيما يلي[3]:

- توضيح مدقق الحسابات ما إذا تحصل على المعلومات والتوضيحات الضرورية حسب رأيه التي تساعده على أداء مهامه، حيث تخول التشريعات للمدقق حق الاطلاع إما بنفسه أو من ينوب عنه على كافة الدفاتر والسجلات والمحاضر التي يرى أنها ضرورية حتى يتمكن من الوصول إلى قناعة حول ما سيضعه في التقرير، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يجب أن يشتمل التقرير على مدى تقديم المديرين ومجلس إدارة المؤسسة البيانات والمعلومات التي يطلبها المدقق وموقفهم من ذلك؛

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 77.
[2] خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 92.
[3] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 77-78.

- مدى تمثيل القوائم المالية (الميزانية وقائمة نتيجة الأعمال) المعروضة على الجمعية العامة للمساهمين للحالة المادية للمؤسسة وأنها مطابقة للقوانين ودفاتر المؤسسة؛
- توضيح ما إذا كانت دفاتر المؤسسة معدة وفقا للقوانين والأنظمة؛
- توضيح موقف المدقق إذا كان هناك مخالفات لنظام المؤسسة الداخلي أو قانون المؤسسات؛
- توضيح موقف المديرين ومجلس إدارة المؤسسة ومدى تعاونهم مع المدقق؛
- يجب أن يوضح التقرير إذا تم جرد المخزون السلعي وفقا للإجراءات والمبادئ المتعارف عليها؛

وفي حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه لعدم حصوله على المعلومات الكافية أو اكتشافه أخطاء متعددة في المستندات والدفاتر أو عدم تجميع الأدلة الكافية، فعليه أن يوضح التقرير الأسباب التي منعته من إبداء رأيه[1].

المطلب الثالث: أنواع التقرير

يواجه مدقق الحسابات عند قيامه بتدقيق حسابات بعض المؤسسات ظروفا مختلفة تجعل من المدقق مضطرا لاتخاذ مواقف معينة ترتبط بتلك الظروف، وعليه تختلف التقارير من نواحي عديدة ويمكن تقسيمها وفقا لزوايا مختلفة تتمثل في:

1- التقارير من حيث درجة الإلزام القانوني: وتنقسم إلى تقارير خاصة وتقارير عامة على النحو التالي[2]:

1-1 التقارير الخاصة: وهي التقارير الاختيارية غير الاجبارية والتي تتعلق بمهام محددة وخاصة كما في حالة التقرير عن مؤسسة فردية أو مؤسسة الأشخاص.

1-2 التقارير العامة: وهي التقارير الاجبارية التي يلزمها القانون.

ويتميز التقرير العام عن التقرير الخاص بأن التقرير العام يلزم القانون بنشره في الصحف اليومية حتى يتمكن الأطراف المهتمين الاطلاع عليه، بينما التقرير الخاص لا يلزم القانون بنشره[3].

2- التقارير من حيث محتويات المعلومات:وتنقسم إلى تقارير مطلقة وتقارير تتضمن تحفظات كما يلي:

2-1 التقرير المطلق: ويسمى كذلك بالتقرير النظيف، وهو التقرير الذي لا يحتوي على أي تحفظات

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 101.
[2] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 78.
[3] خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

أو ملاحظات[1]، ويكون التقرير غير متحفظ إذا قام المدقق بجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تدل أن القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق[2]:

- تعكس الصورة الحقيقية والعادلة عن الحالة المالية للمؤسسة؛
- تم الالتزام بإطار عمل التقرير المالي المناسب؛
- أعدت وفقا للقانون بطريقة ملائمة؛
- أنها متسقة مع المعلومات المقدمة في تقرير المدراء؛
- أنها متسقة مع المعلومات المالية غير المدققة في التقرير السنوي الذي يتضمن القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق إذا كان مدقق الحسابات على علم أن تلك المعلومات غير المدققة في التقرير السنوي لم تحرف ماديا.

وعندما يتوصل المدقق إلى نتيجة حول حقيقة وعدالة القوائم المالية يجب عليه أن يقوم بدراسة حول[3]:

- مدى الالتزام بسياسات محاسبية ملائمة واستمرارية تطبيقها في إعداد القوائم المالية؛
- أن القيم الموضحة في القوائم المالية تعتبر معقولة؛
- عرض القيم والافصاحات في القوائم المالية على نحو يسمح للمستخدمين من فهمها بشكل ملائم للتعرف على المركز المالي للمؤسسة وأرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية.

2-2 التقرير الذي يتضمن تحفظات: يصدر المدقق هذا النوع من التقارير عندما يجد تحفظات يرى أنها ضرورية يجب توضيحها في تقريره، وذلك بعد محاولته اقناع المؤسسة العدول عنها ولكنها أصرت على ذلك[4]، وتنقسم هذه التحفظات إلى:

أ- تحفظات تتعلق باجراءات التدقيق: وهي التحفظات التي يشير إليها مدقق الحسابات في تقريره عندما لا يستطيع اتباع إجراءات التدقيق المتعارف عليها بسبب معين، مثل ضيق الوقت المخصص لعملية التدقيق أو حدوث ظروف خارجية تمنعه من ذلك مثل عدم حضور المدقق لعملية جرد المخزون، وبالتالي على المدقق في هذه الحالة أن يوضح في تقريره إلى عدم اتباع الاجراءات المتعارف عليها في هذه العملية، والتحفظ هنا يكون حول عدم حضور المدقق لعملية جرد المخزون[5].

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 102.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، " ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2010 ، ص ص: 431-432.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 432.
[4] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 79.
[5] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

ب- **تحفظات تتعلق بالقيود:** قد تضع المؤسسة محل التدقيق بعض القيود على عملية التدقيق مثل امتناع المؤسسة عن تقديم للمدقق مصادقات العملاء على الأرقام المدينة لها، وفي هذه الحالة يتعين على المدقق أن يضع تحفظات في تقريره بشأن هذا القيد[1].

ت- **تحفظات تتعلق بقيام مدققين آخرين باجراء جزء من الفحص:** قد يقوم مدقق الحسابات بالاستعانة بمدققين آخرين لاجراء جزء من عملية التدقيق كأن تكون فروع وأقسام المؤسسة متواجدة في مكان بعيد عن المدقق الأصلي. ويستخدم المدقق الأصلي التقارير التي أعدها المدققين الذين تم الاستعانة بهم من أجل إبداء رأيه الفني في القوائم المالية كوحدة واحدة، ويكون للمدقق الاختيار حول الإشارة أو عدم الإشارة للمدققين الفرعيين، وقد يشير إلى ذلك من أجل تحديد مسئوليته[2].

ث- **تحفظات تتعلق بعدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:** إذا قامت إدارة المؤسسة موضوع الفحص بعدم الثبات في تطبيق أحد مبادئ المحاسبة المتعارف عليه، فيجب على مدقق الحسابات أن يبين ذلك في تقريره ويوضح مدى تأثير ذلك التغير على القوائم المالية[3].

ج- **تحفظات تتعلق بعدم تطبيق المبادئ المحاسبية:** إذا قامت إدارة المؤسسة بعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو البعض منها مما يؤثر على قوائم نتائج الأعمال فعلى المدقق أن يتحفظ في تقريره بخصوص ذلك[4].

ح- **تحفظات تتعلق بعدم كفاية المعلومات والبيانات:** قد تقوم إدارة المؤسسة برفض إظهار بعض المعلومات الضرورية لصحة عرض القوائم المالية، فينبغي على المدقق أن يتحفظ بشأن هذا الخصوص من خلال إظهار المعلومات حتى يتحقق مبدأ الإفصاح في القوائم المالية[5].

خ- **تحفظات تتعلق بالنواحي التقديرية:** قد تستخدم إدارة المؤسسة أسلوب التقدير الشخصي لبعض عناصر المصاريف أو الالتزامات مما يؤدي إلى التأثير على نتائج المركز المالي للمؤسسة مثل تقدير مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، فيتعين على المدقق أن يوضح في التقرير تحفظه حول ذلك[6].

3- التقارير من حيث إدلاء المدققين برأيهم: توجد أربعة أنواع من الرأي في تقارير التدقيق تتمثل فيما يلي:

3-1 الرأي غير المتحفظ (النظيف): يعتبر التقرير نظيفا عندما لا يبدي المدقق أي تحفظات في تقريره، وذلك عندما لا يتم وضع أي قيود أو حدود على نطاق عملية الفحص التي يقوم بها، ولا توجد لديه أية

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 80.
[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 104.
[3] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 81.
[4] نفس المرجع السابق، ص: .81
[5] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 105.
[6] نفس المرجع السابق، ص: 105.

ملاحظات حول صدق وعدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها عن أعمال المؤسسة، وتطبيق إدارة المؤسسة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على النحو الملائم وكذا الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة محليا[1].

3-2 الرأي المتحفظ: يصدر المدقق رأيا متحفظا إذا لاحظ أثناء تنفيذ مهمته ما يقيد رأيه، مما يجعله مضطرا إلى تسجيل الاعتراضات والتحفظات الضرورية بالتقرير في فقرة خاصة مستقلة يوضح فيها أسباب ذلك التحفظ[2].

3-3 الرأي السلبي (المعاكس): يقوم المدقق باصدار رأيا معاكسا عندما يتأكد أن القوائم المالية لا تعكس الواقع الصحيح للمركز المالي أو نتيجة الأعمال للمؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي هذه الحالة يتعين على المدقق توضيح الأسباب التي أدت إلى إصدار هذا الرأي[3].

ونادرا ما يتم إصدار الرأي السلبي لأن أغلب المؤسسات تقوم بتطبيق توصيات المدقق حول عرض القوائم المالية بصورة صادقة وعادلة[4].

3-4 الامتناع عن إبداء الرأي: يقوم المدقق بالامتناع عن إبداء رأيه عندما يواجه ظروف عدم التأكد التي لا يستطيع المدقق من خلالها إصدار رأيا نظيفا أو متحفظا أو معاكسا، وفي هذه الحالة ينبغي على المدقق توضيح الأسباب التي تمنع من إبداء رأيه في فقرة مستقلة عن التقرير[5].

4- أنواع أخرى من التقارير: يقوم المدقق باعداد تقارير أخرى مثل[6]:

4-1 التقرير على الإقرار الضريبي: يكلف مدقق الحسابات أحيانا بإعداد تقرير على الإقرار الضريبي الذي يتم تقديمه إلى مصالح ضريبة الدخل، أو يتم تكليفه بإعداد تقرير حول هذا الإقرار يوضح فيه رأيه الفني المحايد حول صافي الربح الخاضع للضريبة وفقا للقانون، ويمكن أن يكون هذا النوع من التقرير نظيفا أو به تحفظات إذا رفضت المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي قدمها المدقق وذلك حتى يحمي نفسه من إمكانية مساءلته.

4-2 تقرير نشرة الاكتتاب في أسهم زيادة رأس المال: يمكن أن يكلف مدقق الحسابات باعداد النشرة المتعلقة بطرح أسهم الاكتتاب من أجل رفع رأس المال، بحيث تتضمن النشرة المعلومات الكافية واللازمة حتى

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 82.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 82-83.
[3] خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، مرجع سبق ذكره، ص: 95-96.
[4] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص: 107.
[5] نفس المرجع السابق، ص ص: 107-108.
[6] نفس المرجع السابق، ص ص: 109-110.

يتمكن الجمهور من الاطلاع عليها قبل أن يقدم على عملية الاكتتاب، كما تتضمن النشرة تقرير المدقق عن الوضعية المالية للمؤسسة قبل طرح الأسهم للاكتتاب من أجل رفع رأس المال.

3-4 التقرير المطول المقدم إلى الإدارة: إضافة إلى التقرير المختصر الذي يقدمه مدقق الحسابات إلى الجمعية العامة للمساهمين والذي يتعلق بالقوائم المالية، يقدم المدقق تقريرا مطولا إلى مجلس إدارة المؤسسة يتضمن ملاحظاته حول نقاط الضعف التي قد يجدها في نظام الرقابة الداخلية حتى يتم تصحيحها من أجل منع ارتكاب الغش أو الأخطاء وذلك بصفته خبيرا وليس مدققا، كما يمكن تكليف المدقق ببعض العمليات التي لا تدخل ضمن نطاق عملية التدقيق وتعتبر هذه التقارير خاصة تهم إدارة المؤسسة ولا تهم المساهمين إلا إذا كانت هذه التقارير تتضمن عناصر لها تأثير على القوائم المالية مما يستلزم على المدقق توضيحها في شكل ملاحظات أو تحفظات في التقرير عن الميزانية.

المطلب الرابع: إجراءات إعداد تقرير المدقق والفحص النهائي لأوراق التدقيق والتقرير

بعد الانتهاء من فحص أوراق التدقيق والتأكد من أن المعلومات الضرورية لإعداد التقرير متوفرة وأنها مدعمة بأوراق العمل الملائمة والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات المناسبة يقوم المدقق المسئول بإعداد تقرير[1] التدقيق الذي يجب أن يكون وفقا لمعايير التقرير المتعارف عليها*[2].

1- إجراءات إعداد التقرير: تتمثل خطوات إعداد التقرير المختصر حول نتيجة عملية التدقيق التي قام بها مدقق الحسابات فيما يلي[3]:

- تحضير القوائم المالية التي يجب أن تكون معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإرفاق تلك القوائم بجميع الملاحظات والحصول على موافقة إدارة المؤسسة محل التدقيق بعد إتمام عملية الفحص؛
- تدوين رأي مدقق الحسابات حسب النموذج النمطي المتعارف عليه؛
- إعداد قائمة تتعلق بالمسائل التي سيتم مناقشتها مع المسئولين في المؤسسة عند انعقاد الاجتماع النهائي معهم؛
- إعداد قائمة تتضمن محتويات التقرير المختصر، وفي معظم الأحيان تكون على النحو التالي:
  - رأي مدقق الحسابات؛
  - الميزانية العامة؛

[1] أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص: 564.

* تم التطرق إلى معايير التقرير في الفصل الأول.

[2] أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص: 565-566.

- الحسابات الختامية؛
- قائمة الأرباح المحجوزة؛
- الملاحظات والتوضيحات التي ترتبط بالقوائم المالية.

ويمكن تسجيل الملاحظات في قائمة خاصة إذا لم يتم تسجيلها في نفس القوائم المالية أو كتابتها وترتيبها في مجموعات خاصة بكل قائمة.

- إتمام الاجراءات الخاصة بإعداد التقرير، وفي معظم الأحيان تكون تلك الاجراءات موضحة في دليل يوضح طريقة كتابة عنوان التقرير وطريقة كتابته على الآلة الكاتبة، طريقة تحديد تاريخ رأي مدقق الحسابات والتاريخ التقريبي للانتهاء من إجراءات إعداد التقرير، طريقة كتابة اسم مكتب التدقيق، وكيفية تسليم نسخ من التقرير، وغيرها من الأمور التي تتعلق بطريقة إعداد التقرير وتداوله.

ويجب وضع عنوان التقرير على الغلاف الخارجي للملف، حيث يتضمن عنوان التقرير اسم المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق، طبيعة التقرير، والفترة التي تغطي التقرير، إضافة إلى اسم مكتب التدقيق ورقم القيد المتعلق بالمدقق الرئيسي أو صاحب المكتب والمسجل في سجل المحاسبين والمدققين.

ويكون تاريخ إصدار رأي المدقق هو تاريخ آخر يوم كان فيه المدقق بالمؤسسة محل التدقيق والذي يتوافق مع نهاية عملية التدقيق بالمؤسسة.

2- الفحص النهائي لأوراق التدقيق وتقرير المدقق

يتعين على المدقق المسئول على عملية التدقيق أن يقوم بفحص نهائي لتقرير المدقق وأوراق العمل والملف الدائم وأي خطابات إدارية[1] على النحو التالي:

2-1 الفحص النهائي لأوراق التدقيق: تتمثل خطوات عملية الفحص النهائي لأوراق التدقيق كما يلي[2]:

- قراءة أوراق التدقيق وخاصة التي تتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته من أجل تحديد مدى ملائمة الفحص، وما تم الوصول إليه، كما يجب التحقق من إرسال الخطابات الإدارية الضرورية المرسلة إلى المؤسسة المتعلقة بهذه المسائل؛
- التحقق من الملف الدائم للمؤسسة وأنه يحتوي على أحدث المعلومات الخاصة بالمؤسسة التي تتوافق مع نهاية عملية التدقيق؛
- الاطلاع على برنامج التدقيق وتحديد مدى ملائمته بالنسبة للمعلومات المتوصل إليها؛

[1] نفس المرجع السابق، ص: 584.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 586-588.

- مقارنة الوقت الذي تم تقديره لإنجاز عملية التدقيق والوقت الفعلي الذي تطلبته عملية التدقيق وتوضيح أسباب ذلك؛
- التحقق من أنه تم الحصول على خطاب تمثيل ملائم من إدارة المؤسسة؛
- التأكد من إعداد مسودة التقرير بشكل سليم، وأنه معد حسب سياسة مكتب التدقيق، وأنه يحتوي على المعلومات المالية الضرورية لإبداء الرأي؛
- فحص قيود التسوية التي يجب القيام بها؛
- مقارنة القوائم المالية التي تم فحصها مع المبالغ التي تظهر بميزان المراجعة بعد التسويات أو مع الكشوف المالية لمختلف العناصر؛
- فحص ميزان المراجعة والتأكد من مدى تطابقه مع المعلومات التي تتضمنها الكشوف والتحليلات ومن وجود الإشارات التي تمكن من مطابقته بسهولة؛
- فحص الجداول والتحليلات والمذكرات والملاحظات الخاصة باتمام العمل ومدى ملائمته والتأكد من مدى الالتزام ببرنامج التدقيق الذي تم إعداده؛
- التحقق من التسويات من خلال الكشوف والبيانات التحليلية مع قيود التسوية والتأكد من أن الإشارات المستخدمة سليمة يمكن الاعتماد عليها بسهولة؛
- فحص الإقرار الضريبي والتأكد من أن الالتزام الضريبي للمؤسسة يتوافق مع أعباء الضرائب المحملة على الحسابات الختامية؛
- مناقشة جميع نتائج عملية التدقيق مع المسئولين بالمؤسسة من أجل منع حدوث الأخطاء وتدعيم علاقة المؤسسة بالمدقق؛

وعند الانتهاء من عملية الفحص والتدقيق يقوم المدقق بإعداد مذكرة تتضمن مدى الفحص والنتائج، والتحفظات التي يجب توضيحها في التقرير، كما يجب أن تشير هذه المذكرة على العناصر التي لها تأثير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، ويجب إمضاء وتسجيل تاريخ هذه المذكرة.

3- الفحص النهائي للتقرير[1]

عندما يتم الانتهاء من عملية الفحص النهائي لأوراق

التدقيق، يتم تحويل هذه الأوراق -إذا كان مكتب التدقيق يعتبر من مكاتب التدقيق الكبيرة - إلى قسم خاص بفحص التقارير حيث من خلاله يتم التأكد من مدى الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق ومدى ملائمتها والتمثيل الصادق والعادل للقوائم المالية، كما يتم التأكد من وجود المعلومات التي تتناسب مع الملاحظات

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 588-589.

والتحفظات التي يشير إليها التقرير، كما يتم التحقق من صحة الإقرار الضريبي للمؤسسة، أما في مكاتب التدقيق الصغيرة فيتم تنفيذ هذه المهام من المدقق المسئول صاحب المكتب أو الشريك.

بعد ذلك يتم إعداد مذكرة تتعلق بنتيجة الفحص النهائي للتقرير توضح مدى الفحص ومدى ملائمته والنتائج التي ترتبت عنه، والاقتراحات التي يمكن استخدامها مستقبلا في تحسين برنامج التدقيق، ثم يتم كتابة التقرير في شكله النهائي ويتم إدراج الملاحظات والمذكرة المرفقة به ضمن أوراق التدقيق، ويتم مراجعته بعد كتابته من طرف أحد المسئولين بالمكتب، ثم يوقع عليه ويسلم إلى المؤسسة مع الاحتفاظ بنسخة منه في مكتب التدقيق في ملف خاص بالمؤسسة.

خلاصة

يهدف مدقق الحسابات إلى تقييم الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة والتعرف على المركز المالي ومدى صحة وعدالة القوائم المالية من خلال التعرف على المؤسسة محل التدقيق واتخاذ مجموعة من الخطوات التمهيدية ورسم خطط العمل وبرامج الأداء وما يستلزم من استخدام الأوراق والعلامات والاحتفاظ بمذكرات وملفات خاصة حول عملية التدقيق.

ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الدعامة الأساسية لعملية الفحص حيث من خلاله يتمكن المدقق من اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، وتحديد حجم العينة التي ينبغي فحصها وكمية الاختبارات اللازمة من أجل التعرف على مراكز القوة وتعزيزها، واكتشاف مواطن الضعف وتصحيحها وتحديد المخاطر، وذلك من خلال استخدام مجموعة من الوسائل والأساليب العلمية والمهارات الفنية.

وبعد قيام المدقق بجمع الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة التي تمكنه من الوصول إلى قناعة تسمح له بتحديد رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة، يقوم المدقق بإعداد التقرير الذي يعتبر حوصلة عن العمل الذي قام بانجازه حيث خلال عملية التدقيق يتمكن المدقق من معرفة الجوانب الهامة التي تتعلق بأنشطة المؤسسة والتي تعكس نتائج الأعمال والوضعية المالية حيث يمثل تقرير المدقق كشف حول نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية التي خضعت للفحص، وتقديمه إلى الجهات المعنية.

ولتقرير التدقيق أهمية بالغة في الاقتصاد حيث يمثل وسيلة تتضمن المعلومات الضرورية تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الناجعة خاصة بعد ظهور المؤسسات متعددة الجنسيات وفتح الأسواق المالية وتلاشي الحدود الجغرافية مما استلزم ضرورة توحيد الممارسة الدولية للتدقيق في إطار العولمة.

وعليه سيتم التطرق في الفصل الموالي إلى دراسة بيئة التدقيق الدولية.

تمهيد

تشهد البيئة الدولية تغيرات سريعة ومتلاحقة ظهرت نتيجة للتطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا والاتصالات، وتلاشي الحدود الجغرافية وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات وفتح أسواق رؤوس الأموال في ظل العولمة، مما أدى إلى زيادة المخاطر والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق على المستوى الدولي، مما ألح على منظمات التدقيق الدولية إلى ضرورة تذليل الفروقات بين الدول من خلال إصدار معايير دولية للتدقيق تلقى الاعتراف العام، وتحديد المتطلبات التي تؤهل مدققي الحسابات للقيام بمهامهم بمهارات كافية، وفتح مكاتب دولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية تلقى القبول والتطبيق العالمي.

ومن أجل تعزيز مهنة التدقيق والحصول على مخرجات فعالة تساعد الجهات التي تحتاج إلى خدمات التدقيق في اتخاذ القرارات الملائمة، تم تبني مفهوم الحوكمة في إرساء عملية التدقيق، وبعد فشل التدقيق وإخفاقات الحوكمة مما سبب انهيار بعض المؤسسات العالمية العملاقة وتسجيل فضائح مالية، تم التعجيل بتطبيق قانون الأوراق المالية « SOX ».

ورغم التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق إلا أنها لازالت تواجه التحديات وصعوبات في ظل العولمة حيث لم تعد لرؤوس الأموال هوية وطنية مما يستدعي من مدقق الحسابات محاربة جرائم غسل الأموال، بالإضافة إلى القيام بتدقيق المشتقات المالية وصناديق الاستثمار.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى بيئة التدقيق الدولية من خلال:

المبحث الأول: التدقيق من المنظور الدولي؛

المبحث الثاني: التدقيق وآليات حوكمة المؤسسات؛

المبحث الثالث: التدقيق الحديث وفق قانون « SOX »؛

المبحث الرابع: القضايا المعاصرة التي يواجهها المدقق في البيئة الدولية.

المبحث الأول: التدقيق من المنظور الدولي

أدى ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، وفتح أسواق رأس المال في ظل العولمة إلى أهمية التدقيق وفق معايير دولية تلقى القبول العام، ومتطلبات دولية تؤهل مدققي الحسابات للقيام بمهامهم بمهارات كافية، كما تقدم مكاتب التدقيق الدولية خدمات ذات جودة عالية تلقى الاعتراف والتطبيق العالمي وفق مقاييس مرجعية، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى معايير التدقيق الدولية من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسوف يتناول المتطلبات الدولية لتأهيل المدققين، أما المطلب الثالث فسيتم دراسة سوق التدقيق الدولي أما المطلب الرابع فسيتطرق إلى مكاتب التدقيق الدولية.

المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية

تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1977 بمقتضى اتفاقية تضم 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وقد انبثق عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة أو القواعد الدولية لتدقيق الحسابات[1].

1- إصدار معايير التدقيق الدولية

تشمل معايير التدقيق الدولية المبادئ الأساسية والإجراءات اللازمة معا بالارتباط مع الإرشادات ذات الصلة في شكل مواد إيضاحية أو أية مواد أخرى من أجل توفير إرشاد يساعد على تطبيقها[2].

وتصدر معايير التدقيق الدولية عن طريق لجنة معايير التدقيق الدائمة المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وتتكون من مرشحي المنظمات الأعضاء في الدول التي يعينها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وتقدر عهدة أعضاء اللجنة عادة لفترة خمس سنوات، ويشترط في العضو أن يكون عضوا في إحدى منظمات الاتحاد. كما توجد لجان فرعية منبثقة عن اللجنة الدائمة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة كلما أمكن ذلك من أجل إتاحة الفرص لأكبر عدد ممكن من الأعضاء[3].

وتهدف الممارسة الدولية للتدقيق إلى تحسين جودة وتوحيد الممارسات الدولية من خلال[4]:

- إصدار معايير دولية للتدقيق؛
- إصدار إرشاد يساعد على تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- تنشيط تبني نشرات اللجنة كمصادر أساسية للمعايير الدولية وكدليل عند طرح الأموال عبر الحدود؛

[1] محمود السيد الناغي، " دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق"، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص: 67.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، " المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 416-417.
[3] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص:71.
[4] أمين السيد أحمد لطفي، " رقابة الجودة ونظم الفحص والإشراف في المراجعة من منظور دولي"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2011، ص: 42.

- تنشيط الجدل والمناقشات لتحديد احتياجات المستخدمين للمعايير والإرشادات الجديدة، وذلك مع مختلف الممارسين والمستخدمين والمنظمين عبر العالم.

وقامت اللجنة الدائمة بإصدار تمهيدا حول المعايير الدولية لتدقيق الحسابات ورد به ما يلي[1]:

"1- هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة المحاسبة دولية مترابطة استنادا إلى قواعد منسقة؛

2- تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية، في كل بلد -بدرجة مختلفة- تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات التدقيق؛

3- تحاول اللجنة أخذ مظاهر الإختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير؛

4- تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية؛

5- يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل تدقيق أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات المالية لأية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بهذه المعايير كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مدققو الحسابات، ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به؛

6- تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية على نفقتها مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الانجليزي الصادر عن الاتحاد".

ومنذ بداية عام 2001، تم تغيير اسم لجنة ممارسات التدقيق الدولية إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي[2].

2- إطار عمل معايير التدقيق الدولية

يميز نطاق عمل معايير التدقيق الدولية عمليات التدقيق عن الخدمات ذات الصلة والتي تتضمن عمليات الفحص وأداء الإجراءات المتفق عليها وجمع وإعداد المعلومات المالية على النحو التالي[3]:

[1] محمود السيد ناغي، مرجع سبق ذكره، 71-72.

[2] أحمد حلمي جمعة، " الريادية في المحاسبة والتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011 ، ص: 184.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، " المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 428- 430.

2-1 عملية تدقيق القوائم المالية

ينص التعريف المقدم في معيار التدقيق الدولي رقم (200) على أن الهدف من عملية تدقيق القوائم المالية يتمثل في تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأيه حول القوائم المالية إذا تم إعدادها في كافة الجوانب الهامة وفقا لإطار عمل تقرير مالي محدد. ويصدر المدقق رأيه حول مصداقية القوائم المالية من خلال توفير مستوى مرتفع من التأكد وليس مطلق باعتبار أن المستوى المطلق في التدقيق لا يمكن تحقيقه لعدة أسباب أهمها وجود الحاجة إلى الحكم الذاتي المهني للمدقق واستخدام العينة، بالإضافة إلى القيود الحتمية الكافية في الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.

كما يعتقد أن رأي المدقق يعزز من مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ولا يمكن توفير أساس منطقي رشيد لتقييم الحيوية المستقبلية للمؤسسة أو أداء الإدارة في مجال الكفاءة والفاعلية.

يتمكن المدقق من تكوين رأي حول عملية التدقيق على دليل ملائم وكاف يمكنه من التوصل إلى استنتاجات يؤسس من خلالها ذلك الرأي بصورة حقيقية وعادلة في كافة الجوانب الهامة.

2-2 الخدمات ذات الصلة

وتشمل خدمات ذات الصلة العناصر التالية:

أ- الفحص: يتمثل الهدف من عملية فحص القوائم المالية في تمكين المدقق من تحديد ما إذا كان على أساس الإجراءات التي قام بها لم توفر كافة الأدلة المطلوبة أي عنصر يشير إلى انتباه المدقق أن القوائم المالية لم تعرض وفقا لإطار عمل التقرير المالي الموحد في كافة الجوانب الهامة. وعلى الرغم من محاولة المدقق في أن يصبح على دراية بكافة الجوانب الهامة إلا أن إجراءات عملية الفحص تجعل تحقيق ذلك أقل احتمالا مقارنة بعملية التدقيق، ولذلك يكون مستوى التأكد المقدم في تقرير عملية الفحص أقل مقارنة بما يتم توفيره في تقرير عملية التدقيق، إلا أن عملية الفحص تتضمن تطبيق مهارات وأساليب التدقيق إضافة إلى عملية جمع أدلة الإثبات، غير أنها لا تتضمن عادة تقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية واختبارات السجلات، بالاضافة إلى إجابات الاستفسارات من خلال الحصول على دليل إثبات مؤيد عن طريق عملية الفحص والمصادقات وإجراءات العمليات الحسابية والإجراءات المطبقة عادة خلال عملية التدقيق.

ب- الإجراءات المتفق عليها: يكون مدقق الحسابات مرتبط بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها والتي لها نفس طبيعة عملية التدقيق، والتي يتفق من خلالها المدقق مع المؤسسة أو أي طرف ثالث ملائم للتقرير عن نتائج حقائق معينة. وينبغي أن يقوم متلقو التقرير بتكوين استنتاجاتهم من تقرير المدقق، ويتم تقييد توزيع

تقرير المدقق على الأطراف التي اتفقت على الاجراءات التي يجب تنفيذها لأن الأطراف الأخرى التي لا تعلم عن أسباب الإجراءات المتفق عليها قد يسيئون فهم النتائج.

ت- إعداد وجمع المعلومات: يرتبط المدقق في إعداد وجمع المعلومات المالية باستخدام خبرته المحاسبية مع خبرته بالتدقيق من أجل جمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية، ويتضمن ذلك عادة على تخفيض البيانات المفصلة إلى نمط قابل للإدارة وللتنميط دون الحاجة إلى اختبار الإيضاحات حول تلك المعلومات، كما أن الإجراءات المستخدمة لا يتم عملها بطريقة منظمة ولا يمكن للمدقق من التعبير عن أي تأكد حول المعلومات المالية إلا أن مستخدمي المعلومات المالية المجمعة بإمكانهم استنتاج بعض الفوائد كنتيجة لارتباط المحاسب لأن أداء الخدمة قد يتم باللمهارة والعناية المهنية اللازمة.

المطلب الثاني: المتطلبات الدولية لتأهيل المدققين

تهدف رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى تطوير وتدعيم معايير متجانسة لمهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي، وتمكينها من تقديم خدمات ذات جودة عالية بشكل متسق لصالح الجمهور[1] من خلال وضع معايير وإرشادات دولية لتعليم المحاسبين والمدققين يشمل التعليم المسبق والتأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر.

1- لجنة التعليم والمعايير والإرشادات الدولية للتعليم

تعتبر لجنة التعليم أحد اللجان المنبثقة عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، وتهدف إلى تطوير معايير وإرشادات ووثائق ومعلومات أخرى عن كل من التعليم المسبق لتأهيل وتدريب المحاسبين والتعليم المهني المستمر، كما تسعى هذه اللجنة إلى تطوير برامج التعليم المحاسبي على مستوى عالمي، وخاصة أن ذلك يساهم في التنمية الاقتصادية[2].

وتقوم المعايير والإرشادات الدولية للتعليم بتحديد الطرق والأساليب الجوهرية سواء كانت المتعلقة ببرامج التعليم والتدريب السابقة أو اللاحقة لتأهيل كافة المحاسبين، والتي يجب أن تلقى الاعتراف والقبول والتطبيق على المستوى العالمي، وبالرغم من أنها لا تتخطى الإصدارات المحلية الملزمة إلا أنها تعتبر آمرة وإرشادية، فهي تعزز التطبيق الجيد وتوفر النصيحة الملائمة لأنها ترتكز على دراسة دقيقة لأفضل التطبيقات وأنجعها للتعامل مع الإصدرات محل الإهتمام[3].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، " المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 469.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 469.
[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 470-471.

2- الإعتراف بالمؤهلات المهنية الدولية للمحاسبيين المهنيين

يقر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن السوق العالمي الدولي الحقيقي والمتعلق بخدمات المحاسبة يقدم فرصة متكافئة لعمل جميع المهنيين المؤهلين من خلال وجود معايير قياسية ومرجعية دولية كالتي يتم نشرها عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين واللجنة الدولية لمعايير المحاسبة[1].

2-1 مبادئ الاعتراف بالتأهيل[2]

تتطلب الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات ألا تزيد المعايير المتعلقة بالاعتراف بالتأهيل عما هو ضروري لضمان جودة الخدمات، ولقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحديد العناصر الرئيسة للتأهيل المهني التي تندرج ضمن المجالات الثلاثة التالية:

أ- **التعليم**: يجب أن تتضمن المعرفة النظرية للأشخاص الذين يرغبون في تحقيق ذلك الاعتراف، معرفة على الأقل المواضيع التالية:

- تحليل وتقييم القوائم المالية؛
- التدقيق؛
- الحسابات الموحدة؛
- المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية؛
- المحاسبة العامة؛
- أنظمة الرقابة الداخلية؛
- المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بممارسة الوظائف ذات الصلة؛
- معايير القوائم المالية.

إضافة إلى ذلك يجب أن يغطي هيكل المعرفة على الأقل المجالات التالية:

- المبادئ الرئيسية للإدارة المالية للمؤسسات؛
- إقتصاد المؤسسة والإقتصاد العام والإقتصاد المالي؛
- القانون المدني والتجاري؛
- تكنولوجيا وأنظمة المعلومات؛
- قوانين التعثر المالي والإجراءات المماثلة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص:473.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 476-480.

- آداب وسلوك وأخلاق المهنة؛
- الأمن الاجتماعي وقانون العمل والتوظيف؛
- قانون الضرائب.

حيث يجب أن يقوم مقدمو طلب الاعتراف بتغطية كافية لجميع المواضيع بعمق وتوسع من أجل أداء الوظيفة طبقا للمعيار، مما يستلزم مراجعة تفصيلية لمحتوى البرامج التعليمية ذات العلاقة، كما يجب تحديد مجالات الإختلاف الجوهرية لممارسة المهنة في البلاد المرتبطة بصورة عميقة وواسعة.

كما يمكن أن يكون مطلوب من مزاولي المهنة الساعين نحو الاعتراف، أن يقوموا بدورات إضافية وأن يكتسبوا الخبرة ويخضعون لبعض التقييم الإضافي حول الموضوع الرئيسي.

ب– الامتحانات: يجب الإعتراف بوجود امتحان من أجل تقييم المستوى الضروري للمعرفة النظرية والقدرة على تطبيقها في المجال العملي بكفاءة، كما يجب أن تكون السياسات والإجراءات المتعلقة بتصميم الإمتحان كافية للتأكد من سلامة عملية تقييم المتقدمين من أجل تمكنهم من العمل بكفاءة عند ممارستهم للعمليات المتعلقة باختباراتهم.

ت– الخبرة: تعتبر المعرفة النظرية والقدرة على تطبيقها بكفاءة في عالم الأعمال أمر ضروري، ويقترح قبل أن يتم الإعتراف بقابلية أداء الوظيفة أن يقوم الفرد باتمام ثلاث سنوات كحد أدنى تحت إشراف مقبول وملائم كخبرة عملية بشكل رئيسي في مجال الوظيفة وفي بيئة مهنية ملائمة. يؤخذ بعين الإعتبار عند التقييم الخبرة الملائمة، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى متطلب معين قبل الإعتراف في البلد المضيف، ويمكن أن يكون مطلوبا من المتقدم أن يتحصل على خبرة إضافية.

2-2 العوامل الأخرى التي يجب أخذها بعين الإعتبار[1]

يعتبر التعليم، الإمتحان، والخبرة، عناصر أساسية لأي اتفاقية إعتراف، إلا أن هناك عوامل أخرى يجب أخذها بعين الاعتبار تتمثل في ما يلي:

- الاختلاف في معايير المحاسبة والتدقيق بين الدول مما يسبب مشاكل في موضوع الإعتراف، ويمكن الحد منها إذا كان المتقدم يقدم معرفة كافية وفهم ملائم للمعايير المناسبة كما هي مطبقة في البلد المضيف.
- الاختلاف في الممارسة الأخلاقية بين الدول فعند الاعتراف بأحد المحاسبين المهنيين، جب أن يخضع لقواعد آداب وسلوك أخلاقية المهنة لذلك البلد المضيف، وإذا كان الاختلاف جوهري، فمن المفيد الرجوع إلى دليل آداب السلوك الأخلاقي للمحاسبين والمهنيين الصادر من الإتحاد الدولي للمحاسبين.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 481-482.

- يحتاج الفرد الراغب في مزاولة المهنة أن تكون لديه مهارة معقولة وكافية بلغة الأعمال المستخدمة في البلد المضيف حتى يتمكن من مزاولة المهنة بكفاءة.
- أصبحت متطلبات التعليم المهني المستمر منتشرة بشكل واسع ومتعارف عليه داخل المهنة كشرط للمزاولة الجيدة، إلا أنه في أغلبية الدول يعتبر التعليم المهني المستمر أمرا اختياريا، وتظهر الصعوبة عندما تكون إحدى الدول لها سياسة تعليم مهني مستمر إجبارية، ولا يكون ذلك في بلد المتقدم مما يجعل من المتقدم يحتاج إلى مؤهلات إضافية، ومع ذلك فإن الترتيبات التي ينبغي القيام بها يجب أن تكون معقولة تستوفي المتطلبات الضرورية خلال فترة معقولة.

3- ضمان جودة الخدمات المهنية

يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أن جميع مؤسسات المحاسبة يجب أن تتوفر لديها سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة لكافة الخدمات المهنية من أجل الحصول على أكبر درجة من الإعتماد التي يضعها الجمهور على ارتباطات التأكيد[1].

3-1 تحديد معايير وإرشادات الرقابة على الجودة[2]

يجب أن تقوم المنظمات العضو بتحديد المعايير التي على أساسها يتم قياس سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لمكاتب المحاسبين المزاولين والتي يجب أن تغطي هذه السياسات والإجراءات المجالات التالية:

- الصفات والمهارات والتأهيل الفني للعاملين بمكتب المحاسبة؛
- توزيع المهام على المحاسبين وتوجيههم والإشراف عليهم؛
- قبول عملاء جدد والاحتفاظ بالعملاء القائمين؛
- متابعة سياسة وإجراءات الرقابة على الجودة.

ويمكن توفير إرشادات أخرى تساعد على فهم أهداف الرقابة على الجودة وتطبيق سياسات وإجراءات ملائمة للرقابة على الجودة اعتمادا على حاجات البلد في نماذج متعددة مثل:

- الإلزام بالتعليم المهني المستمر؛
- من أجل التأكد أن كافة مزاولي المهنة يحصلون على تدريب كافي؛
- تطوير الإرشادات الخاصة ببرامج التعليم المهني المستمر الشاملة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص: 487.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 489-490.

- توفير برامج تعليم مستمر على المكاتب أو الأفراد الممارسين للمهنة الذين لا تتوفر لديهم موارد لتطوير البرامج الداخلية لتطبيق سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة؛
- توفير إرشادات تتعلق بأداء برامج فحص داخلية فعالة؛
- تطبيق برامج اختيارية تساعد مكاتب المحاسبة على تقييم حيادي وخصوصي لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة المطبقة.

3-2 سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة

تحتاج الرقابة على الجودة إلى مجموعة من العناصر تضمن تطبيق الرقابة على الجودة على النحو التالي[1]:

أ- الصفات الشخصية: يجب أن يتحلى الأفراد العاملين بالمكتب بمبادئ الموضوعية والاستقلال والسرية، كما يجب أن تعمل معايير الرقابة على الجودة على تشجيع مكاتب المحاسبين المهنيين على تبني سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة والتي توفر للمكتب تأكيد معقول حول:

- سياسات المكتب المرتبطة بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية والسرية حسب ارتباطها بأنواع الخدمات المقدمة والتي يتم توصيلها إلى الأفراد العاملين بالمكتب عند كافة المستويات؛
- تحديد الأسئلة عن وحلها من خلال الأفراد العاملين بالمكتب عند المستويات الإدارية المناسبة؛
- متابعة الإلتزام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية.

ب- المهارات والكفاية الفنية: يجب أن يكون الأفراد العاملين بالمكتب يمتازون بالمهارات والكفاية الفنية المطلوبة حتى يتمكنوا من أداء مسؤولياتهم، حيث:

- يجب أن تشجع معايير الرقابة على الجودة على تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول:
- برنامج التعيين بالمكتب، حيث أن عدد الأفراد الذين تم تعيينهم يفي باحتياجات المكتب، كما أنهم يتمتعون بالخبرة والنزاهة وصفات أخرى تمكنهم من إنجاز مهامهم بمهارة وكفاية؛
- تنفيذ برنامج التعليم المهني المستمر والتدريب وفقا للإرشادات المصممة، والأفراد العاملين بالمكتب على معرفة بمسؤولياتهم وتحقيق التقدم بالمكتب؛
- إعلام الأفراد العاملين بمسؤولياتهم ووظائفهم ونصحهم في الوقت الملائم وإحراز التقدم في عملهم طبقا للإرشادات التي تقدم اعتراف ملائم لجودة عملهم.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 495-499.

ت- التخصص: من خلال:

- يجب تخصيص العمل على الأفراد الذين لديهم مستوى عالي من المهارة والكفاية الفنية المطلوبة؛
- يجب أن تشجع معايير الرقابة على الجودة على تبني سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة بالمكاتب التي توفر تأكيد معقول حول:
- تخصيص الأفراد على الارتباطات بشكل ملائم ووفقا لمتطلبات عبء العمل ووفقا للمهارة والكفاية الفنية ومدى الإشراف، بالإضافة إلى عوامل ملائمة أخرى؛
- اتخاذ قرار التخصيص من خلال أفراد يتحملون تلك المسؤولية.

ث- التوجيه والإشراف: يجب توجيه العمل والإشراف عليه بصورة كافية في جميع المستويات من أجل تزويد المكتب بتأكيد معقول على أن العمل يتم وفقا لمعايير الجودة الملائمة، كما يجب أن تشجع معايير الرقابة على الجودة على تبني سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة بالمكتب التي توفر تأكيد معقول حول:

- تخطيط العمل بشكل ملائم من خلال أفراد ملائمين؛
- الإشراف على العمل في جميع المستويات التنظيمية مع الأخذ بعين الإعتبار تدريب وقدرة وخبرة الأفراد المتخصصين؛
- الإلتزام بالإجراءات الأخرى الملائمة من أجل المحافظة على معايير الجودة بالمكتب؛
- توفير تدريب ملائم أثناء تنفيذ العمل؛
- الإلتزام بالإرشادات المتعلقة بفحص العمل المنجز.

ج- القبول والاحتفاظ بالعملاء: يجب أن يقوم المكتب بتقييم وفحص العميل المرتقب قبل أن يتم قبوله، وعند اتخاذ قرار قبول أو الاحتفاظ بالعميل يجب دراسة البيئة المحيطة به، كما يجب أن تشجع معايير الرقابة على الجودة سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة بالمكتب التي توفر تأكيد معقول حول:

- تقييم العملاء القائمين والمرتقبين بصورة متسقة على أساس الارشادات الملائمة للمكتب ومن خلال الأفراد الملائمين؛
- وجود إجراءات كافية يلتزم بها المكتب من أجل تحديد ودراسة قبول أو رفض العميل؛
- تقديم فهم واضح للعملاء يبين الأهداف وطبيعة ونطاق وقيود الإرتباط من خلال إعداد خطاب التعاقد.

ح- الفحص: يجب أن يقوم المكتب بمراقبة سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، حيث يجب أن تشجع معايير الرقابة على الجودة على تبني سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة بالمكتب والتي توفر تأكيد معقول حول:

- تحديد نطاق ومضمون برنامج الفحص بشكل ملائم على أساس حجم المكتب، طبيعة ممارساته، ودرجة استقلال العاملين بالمكتب ومكاتبه التشغيلية والإجراءات الأخرى التي يتبعها المكتب لمساعدته في الرقابة على الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة؛
- تنفيذ برنامج الفحص بكفاية وخبرة ضرورية؛
- تطبيق إجراءات تصحيحية مبنية على نتائج الفحص وفي الوقت المناسب.

4- إرشادات التعليم المستمر

تحدد إرشادات التعليم المهني المستمر التوصيات والبرامج الفعالة من خلال المنظمات العضو بهدف المحافظة على تحسين الكفاية المهنية للمحاسبين والوفاء بتوقعات الجمهور المتعلقة بجودة العمل المنجز[1]، وتهدف إرشادات التعليم المهني على وضع برنامج تأهيل مستمر من شأنه[2]:

- الحفاظ وتحسين المعرفة والمهارات الفنية التي يكتسبها أعضاءها؛
- مساعدة الأعضاء في تطبيق الأساليب الجديدة وفهم التطورات الاقتصادية، وتقييم أثرها وللوفاء بالمستويات والتوقعات المتغيرة؛
- توفير للمجتمع تأكيد معقول بأن أعضاء المهنة يكتسبون المهنة المعرفة والمهارات الفنية اللازمة لأداء الخدمات التي يضطلعون الوفاء بها.

5- متطلبات التعليم السابق للتأهيل والخبرة

حدد المعيار الدولي للتعليم السابق للتأهيل وتقييم الكفاية المهنية ومتطلبات الخبرة للمحاسبين المهنيين التوصيات المتعلقة بالتعليم والخبرة المطلوبة من المحاسبيين المهنيين المحتملين حتى يصبحوا مؤهلين ويتمكنوا من ممارسة مهنتهم بفاعلية والوفاء بمسؤولياتهم[3].

5-1 هدف التعليم والخبرة المحاسبية

يتمثل هدف التعليم والخبرة المحاسبية في الحصول على محاسبين مهنيين ذوي كفاءة تمكنهم من مواجهة التغيرات المتزايدة من خلال التطوير والحفاظ على الاتجاه التعليمي، وتوفير أساس للمعرفة والمهارات والقيم المهنية التي تجعلهم قادرين على الاستمرار في التعليم والتكيف مع التغيرات خلال مسارهم المهني[4].

[1] نفس المرجع السابق، ص: 499.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 502.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 512.
[4] نفس المرجع السابق، ص: 522.

2-5 متطلبات تحقيق هدف التعليم والخبرة المحاسبية

من أجل تحقيق هدف التعليم والخبرة المحاسبية وتحديد مكونات المعرفة والمهارات والقيم المهنية ينبغي مراعاة العناصر الآتية[1]:

- متطلبات الدخول للمهنة؛
- التعليم العام؛
- التعليم المهني؛
- التقييم؛
- متطلبات الخبرة.

أ- متطلبات الدخول للمهنة: يجب أن يقوم الفرد بالإنخراط في برنامج تعليمي معين، ويحصل على الخبرة في المحاسبة لتوفير الأساس الضروري للمعرفة والمهارات والقيم الفنية اللازمة، ويتمثل الحد الأدنى من أجل الدخول للمهنة الإلتحاق ببرنامج للدراسة يسمح له بالعضوية كمحاسب مهني في المنظمات المحاسبية[2].

ب- التعليم العام: يعتبر التعليم العام واسع النطاق ويهدف إلى[3]:

- فهم تدفق الأفكار والأحداث التاريخية ومختلف الثقافات العالمية؛
- معرفة السلوك البشري؛
- الإلمام بالأفكار والقضايا والقوى الإقتصادية والسياسية والاجتماعية المتعارضة في العالم؛
- القدرة على الاستفسار والتفكير المنطقي المجرد وفهم التفكير الحرج وتقييم البيانات الكمية؛
- تقدير مختلف العلوم والأدب والفنون؛
- فهم القيم الشخصية والاجتماعية لعملية الاستفسار والحكم الشخصي؛
- الخبرة باتخاذ الأحكام المرتبطة.

ت- التعليم المهني[4]: يتكون التعليم المهني من سنتين من الدراسة على الأقل طوال الوقت أو ما يعادلها، يتم خلالها بشكل إضافي وتطوير المهارات الفكرية وطريقة الاتصال والتعامل مع الأفراد ويتمثل التعليم المهني في المحاور التالية:

- **محور المعرفة بالتنظيم والأعمال:** ويتضمن تغطية الموضوعات التالية:

[1] نفس المرجع السابق، ص: 522.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 523-524.
[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 524-525.
[4] نفس المرجع السابق، ص ص: 525-536.

- الاقتصاد الكمي والإحصاء؛
- معرفة السلوك التنظيمي؛
- إدارة الأعمال؛
- الأعمال الدولية.

- **محور معرفة تكنولوجيا المعلومات:** ينبغي على كافة المحاسبين المهنيين أن يحصلوا على معرفة عامة حول تكنولوجيا المعلومات والمهارات المرتبطة بها من خلال:
- دراسة محتويات تكنولوجيا المعلومات المتعلقة بتنظيم الأعمال؛
- الرقابة الداخلية في الأنظمة التي تعتمد على استخدام الحواسب الالكترونية؛
- اختيار إدارة وتطبيق واستخدام تكنلوجيا المعلومات؛
- تطوير المعايير والتطبيقات المتعلقة بنظم الأعمال؛
- تقييم نظم الأعمال التي تعتمد على استخدام الحواسب الالكترونية.
- **محور المعرفة المحاسبية أو المعرفة المتصلة بها:** يقوم هذا المحور بتطوير وحدات تكامل بين المعرفة والمهارات والقيم المهنية، فهي تكسب الطلاب المعرفة المحاسبية النظرية والفنية وأخلاقيات المهنة والقيم الكافية التي يجب اتباعها في المستقبل كمحاسبين مهنيين من خلال تغطية الموضوعات التالية:
- المحاسبة والتقارير المالية؛
- المحاسبة الإدارية؛
- الضرائب؛
- قانون الأعمال والقانون التجاري؛
- التدقيق؛
- التمويل والإدارة المالية؛
- أخلاقيات المهنة.

ث- تقييم الكفاية المهنية للمدققين: يجب أن يكون تقييم كافي وملائم للأفراد الذين يطمحون أن يكونوا محاسبين مؤهلين، وذلك من خلال اجتياز امتحان نهائي الذي يتم إدارته عن طريق المنظمات المهنية أو السلطات التنظيمية الرقابية، ويجب أن يكون هذا الامتحان شاملا، ويتطلب جزء جوهري من الإجابات الكتابية، وقد يتضمن تقييمات شفوية وعناصر أخرى شفوية مرتبطة بالمجموعة، وينبغي أن يكون الامتحان قرب نهاية المتطلب التعليمي ومتطلب الخبرة. وتأخذ عملية التقييم مجموعة من الأشكال والأنماط التي يجب أن تكون ملائمة للمعرفة والمهارات والقيم محل التقييم وتعتمد أيضا على عوامل أخرى متعلقة بالمنظمات المهنية

العضو تتمثل في الموقع الجغرافي، الموارد التعليمية أو الموارد الأخرى المتاحة، وعدد المترشحين محل الامتحان ونطاق خلفيتهم وخبرتهم وتدريبهم[1].

ج- متطلبات الخبرة[2]: يجب أن تكون الخبرة الملائمة لأداء المحاسبين المهنيين المؤهلين أحد مكونات البرنامج السابق للتأهيل، وتختلف فترة الخبرة بسبب تباين البيئة التي يقدم فيها المحاسبين المهنيين خدماتهم، إلا أنها يجب أن تكون كافية بطريقة من شأنها أن تسمح للمحاسبين المحتملين الحصول على المعرفة والمهارات والقيم المهنية الكافية التي تمكنهم من أداء خدماتهم بكفاية مهنية، حيث لا يمكن أن تقل الخبرة عن مدة ثلاث سنوات*، وقد أوضح الإرشاد الدولي للتعليم أن الخبرة الملائمة تشير إلى المشاركة في أنشطة العمل في بيئة ملائمة لتطبيق المعرفة والمهارات والقيم المهنية، وتوفر الخبرة الملائمة البيئة المهنية التي من خلالها يقوم المحاسب ب:

- تعزيز وإدراك فهمه لأعمال وأنشطة المؤسسة؛
- القدرة على ربط العمل المحاسبي بالوظائف والأنشطة الأخرى للمؤسسة؛
- إدراك البيئة التي يقدم خلالها خدماته؛
- تطوير الأخلاقيات والقيم المهنية الملائمة في المواقف العملية والواقعية؛
- القدرة على العمل في مستويات متقدمة من المسؤولية؛
- الحصول على تدريب محاسبي متخصص مطلوب يضمن الكفاية المهنية.

6- تعليم الأخلاقيات المهنية للمدققين

نشر الاتحاد الدولي للمحاسب في جويلية 1990 إرشاده عن الأخلاقيات الخاصة بالمحاسبين المهنيين، وقد تم إعادة عنونته لاحقا باسم دليل أخلاقيات المحاسبين القانونيين، ويتمثل الهدف من وراء ذلك تحديد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين في كل دولة، وتعزيز التجانس الدولي من أجل تشجيع المنظمات العضو فحص ترتيباتهم المرتبطة بتعليم أعضائهم الحاليين أو المستقبلين لأخلاقيات المهنة وتطبيقاتها[3].

ويقترح أن يتضمن برنامج تعليم الأخلاقيات المهنية مبدئيا على[4]:

- فهم طبيعة الأخلاقيات والتمييز بين المدخل الفلسفي والمدخل المهني؛
- مفاهيم حول النزاهة، المسؤولية، الاستقلالية، وتوقعات الجمهور؛

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 531-532.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 533-534.

* قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتغيير الحد الأدنى للخبرة لفترة ثلاث سنوات وإحلاله إلى سنتين كما جاء في الفقرة رقم (23) في إيضاح سياسة مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان " الاعتراف بالمؤهلات المهنية للمحاسبة".

[3] أمين السيد أحمد لطفي، " المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 536.

[4] نفس المرجع السابق، ص: 538.

- أخلاقيات المهنة والأخلاقيات القانونية وأخلاقيات الأعمال؛
- نتائج السلوك اللاأخلاقي على الفرد وعلى المهنة وعلى المجتمع؛

ب- الأخلاقيات والمحاسب والمشاكل الأخلاقية والحلول المرتبطة بها.

7- المعرفة بتكنولوجيا المعلومات في المناهج المحاسبية

أوصى المعيار الدولي رقم (11) بضرورة توافر المعرفة الخاصة بتكنولوجيا المعلومات كجزء من التأهيل المهني المحاسبي، والتي ترتبط بأربع مجالات رئيسية لعمل المحاسبين تتمثل في:

- دور المحاسب باعتباره مستخدم لتكنولوجيا المعلومات؛
- دور المحاسب باعتباره مدير لأنظمة المعلومات؛
- دور المحاسب باعتباره مصمم لأنظمة الأعمال؛
- دور المحاسب باعتباره مقيم لأنظمة المعلومات.

وتتمثل عناصر التأهيل الضرورية لممارسة المهنة التي يقترحها الإتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلقة بتكنولوجيا المعلومات كما يلي[1]:

- الرقابة الداخلية على أنظمة المعلومات المعتمدة على الحواسب الإلكترونية؛
- إدارة عملية اختيار وتنفيذ التكنولوجيا واستخدامها؛
- معايير أنظمة معلومات الأعمال وتطويرها؛
- برنامج تشغيل الكلمات وقواعد البيانات والجداول الالكترونية وأية برامج إدخال محاسبية، والخبرة بالبريد الالكتروني؛
- تحديد احتياجات النظام وبدائله؛
- قرار صناعة أو شراء برامج تكنولوجيا المعلومات؛
- تقييم أنظمة المعلومات التي تعتمد على الحواسب الالكترونية؛
- إدارة برامج محاسبية الكترونية والاحتفاظ بها؛
- أمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات؛
- الخبرة على الأقل بنوعين مختلفين من الأنظمة؛
- التركيز على دور المدير المصمم والمقيم إضافة إلى أنه مستخدم لتكنولوجيا المعلومات.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 546.

المطلب الثالث: سوق التدقيق الدولي

ظهرت مجموعة من النظريات التي تفسر الطلب والعرض على خدمات التدقيق، ومن جهة أخرى توجد مجموعة من الدراسات والأبحاث التي تهدف إلى تنظيم سوق التدقيق الدولي وتؤثر فيه من خلال إصدار مجموعة من القوانين والتشريعات التي تتماشى مع التغيرات والتطورات العالمية.

1- نظريات الطلب والعرض على خدمات التدقيق

توجد عدة نظريات تشرح الطلب والعرض على خدمات التدقيق من بينها[1]:

1-1 نظرية الرجل البوليس: وتعتمد هذه النظرية على قيام المدقق بالتركيز على الدقة المحاسبية إضافة إلى اكتشاف الغش ومنع حدوثه.

1-2 نظرية إضفاء المصداقية: وتعتمد على استخدام الإدارة للقوائم المالية المدققة من أجل تعزيز ثقة أصحاب المصالح في إشراف أو وكالة الإدارة.

1-3 نظرية الثقة الملهمة: يعتبر الطلب على خدمات التدقيق نتيجة وجود أطراف خارجية تطالب بالمساءلة المحاسبية على الإدارة حيث أن المعلومات المقدمة من طرف الإدارة يمكن أن تكون متحيزة، وبسب احتمال وجود تعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة والأطراف الخارجية فإن تدقيق القوائم المالية يعتبر أمرا ضروريا.

1-4 نظرية الوكالة: في ظل هذه النظرية يتم تعيين المدقق الذي يتميز بشهرة وسمعة ليس فقط لمصلحة الأطراف الخارجية وإنما كذلك لمصلحة الإدارة، كما ينظر إلى المؤسسة على أنها نتيجة عقود والتي من خلالها مجموعات عديدة بعمل بعض الأنواع من المشاركة في المؤسسة في ظل سعر معين.

2- الدراسات والتشريعات التي أثرت على سوق التدقيق

توجد دراسات وأبحاث وتشريعات أثرت على سوق التدقيق من أهمها:

2-1 تقرير كوزو[2]: وتتمثل أهداف هذا التقرير فيما يلي:

- العمل على تجانس التعريفات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ومكوناته؛
- مساعدة إدارة المؤسسة على تقييم جودة نظام الرقابة الداخلية؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص:59.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 81.

- وضع مقاييس لنظام الرقابة الداخلية تساعد الإدارة من مقارنة نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسستها مع تلك المقاييس؛
- وضع أساس للتقرير الخارجي بناءا على كفاية ضوابط نظام الرقابة الداخلية.

2-2 تقرير كادبوري والدليل المدمج: في جوان 1988 تم نشر في سوق أسهم لندن قاعدة جديدة للتسجيل مرتبطة بمبادئ الحوكمة الجيدة ذات الصلة ودليل أفضل ممارسة والذي أطلق عليه اسم "الدليل المدمج"، ومن خلاله يجب على مجلس الإدارة أن يعلن ويفصح عن التمسك بذلك الدليل في القوائم المالية المنشورة، ويتحمل صراحة مسؤوليتها[1]، وفي ديسمبر عام 1992 تم نشر قانون كادبوري الذي تم إعداده من طرف لجنة يترأسها سير أدريان كادبوري[2]، واقترح التقرير أن المؤسسة المسجلة في بورصة لندن يجب أن بدليل أفضل ممارسة والتي تتضمن مسؤوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وغير التنفيذيين. ، بالإضافة إلى ذلك اقترح تقرير كادبوري أن مجلس الإدارة يجب أن يقرر حول ما إذا تم اختبار كافة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى قدرتها على استمرارية نشاطها، ويعتبر اقتراح تقرير كادبوري للتقرير عن كافة ضوابط نظام الرقابة الداخلية إلا أنه طرأت عليه تعديلات ليتضمن فقط التقرير عن ضوابط نظام الرقابة الداخلية المالية[3].

2-3 تقرير تيرنبول مقارنة بالدليل المدمج[4]: يطلق على تقرير تيرنبول ب" الرقابة الداخلية- إرشادات للمديرين في الدليل المدمج"، حيث قدم تقرير تيرنبول إرشاد يساعد المؤسسات المسجلة في سوق لندن على تطبيق متطلبات الدليل المدمج الخاص بالرقابة الداخلية. ويتضمن هذا التقرير أن مجلس الإدارة يجب أن يقوم بتحديد سياسات ملائمة حول نظام الرقابة الداخلية مع الحصول على تأكيد دوري منظم موافق عليه من طرف مجلس الإدارة بأن نظام الرقابة الداخلية فعال في إدارة المخاطر.

2-4 قانون *SOX عام 2002[5]: بعد ظهور الفضائح المحاسبية خاصة بعد انهيار شركة إنرون، والتي تلتها بعض المؤسسات العملاقة مثل شركة ورلد كوم وزيروكس وتايكو، مما أدى إلى هلع في الولايات المتحدة الأمريكية مما أدى إلى صدور أول قانون محاسبي تم إبرامه في الولايات المتحدة الأمريكية منذ قانون الأسهم

[1] نفس المرجع السابق، ص:83.

[2] Michel POWER, « La société de l'audit : L'obsession du contrôle », Editions La Découverte, France, 2005, p : 115.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

[4] نفس المرجع السابق، ص:83.

[*] قانون SOX اختصارا ل Sarbane-Oxley.

[5] نفس المرجع السابق، ص: 84.

وتنظيم تداولها عام 1934، حيث صدر تشريع وقعه الرئيس الأمريكي الأسبق جورج بوش في جويلية عام 2002 الذي أطلق عليه قانون "Sarbanes-Oxley "**.

المطلب الرابع: مكاتب التدقيق الدولية

توجد مكاتب دولية تقدم خدمات التدقيق ذات جودة عالية تعرف بالأربعة الكبار لها فروع في أغلب الولايات المتحدة الأمريكية وأهم المدن في العالم، ومن جهة أخرى توجد مجموعة أخرى من مكاتب التدقيق تقدم أعمال دولية كذلك إلا أن امتدادها يعتبر أقل مقارنة بشبكة أعمال الأربعة الكبار.

1- مجموعة مكاتب الأربعة الكبار

تتميز مكاتب الأربعة الكبار بأن لديها شبكة عالمية من مكاتب التدقيق الشقيقة أو الزميلة وتتمثل في ديلويت،وارنست ويونج، وك بي أم جي، وبرايس ووترزهاوس كوبرز، وقد نتجت هذه المكاتب بصفة جزئية من خلال الاندماجات العديدة الرئيسية في أواخر الثمانينات، حيث كان هناك خمسة مكاتب تدقيق كبيرة بعد سلسلة الإدماجات، فبالاضافة إلى المكاتب الأربعة الكبار السابقة كان يوجد مكتب أرثر أندرسون الذي زالت أعماله عام 2002 نتيجة لفضيحة أنرون المحاسبية، وفقد السوق ثقته في هذا المكتب بعدما كان يحظى بالاحترام لمدة تسعين عاما. ويتم هيكلة معظم هذه المكاتب كمؤسسات تضامن قومية بدلا من كونها ذات مشاركة دولية في الأرباح إلا أنها تشارك كمؤسسة رئيسية دولية تساهم في تطوير تكنولوجيا وإجراءات وتوجيهات عالية الجودة، كما يتم استخدام شبكات العمل للتنسيق بين تكاليف التدقيق الدولية، وتعتبر خدمات المحاسبة والتدقيق التي تقدمها المكاتب الأربعة الكبار تقريبا نصف مداخيل الأتعاب الإجمالي لهذه المكاتب[1].

2- مكاتب التدقيق بخلاف الأربعة الكبار

تعتبر هذه المكاتب مجموعة متجانسة، حيث يوجد عدد كبير من المكاتب المحلية الصغيرة تضم عدد قليل من المهنيين، ومن جهة أخرى يوجد عدد صغير من المكاتب التي لديها شبكة أعمال دولية رغم عدم انتشارها مقارنة بشبكة أعمال الأربعة الكبار، ومن بين الجانبين يوجد عدد كبير من مكاتب التدقيق الوطنية الإقليمية متوسطة الحجم[2]، وهي مؤسسات لها مكاتب في أغلب المدن الرئيسية بالولايات المتحدة الأمريكية، وتنافس مكاتب التدقيق الأربعة الكبار في السوق[3].

** سيتم التفصيل حول هذا القانون في المبحث الموالي.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 64-65.

[2] نفس المرجع السابق:65.

[3] حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

3- متطلبات العضوية لمزاولة مهنة التدقيق والمحاسبة في قسم المؤسسات الخاضعة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في ما يلي[1]

1- معايير الرقابة على الجودة: يجب على مكتب المحاسبة أن يتقيد بمعايير الرقابة على جودة الأداء؛

2- التعليم المستمر: يجب على جميع المهنيين الانخراط في التعليم المستمر عشرين ساعة سنويا على الأقل، وعدد 120 ساعة خلال فترة ثلاث سنوات؛

3- فحص نظير إلزامي: يجب على كل مكتب محاسبة أن يخضع لعملية فحص كل ثلاث سنوات عن طريق فريق فحص مؤهل؛

4- تدوير الشريك: قد يتم تحديد شريك التدقيق لمدة سبع سنوات متتالية فقط بالنسبة لمهمة تدقيق إحدى المؤسسات التي تخضع لهيئة تداول الأوراق المالية على ألا يعود لتحمل المسؤولية لنفس المؤسسة إلا بعد مرور سنين على الأقل؛

5- فحص متزامن للشريك: يجب قيام أحد شركاء التدقيق بخلاف شريك مهمة التدقيق بفحص متزامن لمهمة التدقيق للمؤسسات العامة قبل إصدار تقرير مهمة التدقيق؛

6- خدمات محظورة: هناك أنواع معينة من خدمات الاستشارة لعملاء التدقيق المتعلقة بالمؤسسات العامة، التي يجب ألا يقوم المكتب بأدائها مثل المساعدة في الإندماج، أو الشراء بأتعاب محددة بتعيين المسؤولين التنفيذيين؛

7- أتعاب الاستشارات: يجب على المدققين إعداد تقرير إلى لجنة التدقيق أو إلى مجلس الإدارة للعميل حول أنواع الاستشارات المؤداة أثناء عملية التدقيق مع توضيح إجمالي الأتعاب المرتبطة بتلك الاستشارات؛

8- الاختلافات في الرأي: يجب على المدقق إعداد تقرير إلى لجنة التدقيق أو إلى مجلس إدارة العميل موضحا طبيعة الاختلافات في الرأي المتعلقة بالمحاسبة والإفصاح التي أدت إلى إصدار رأي متحفظ؛

9- حد أدنى من قيمة ومقدار التأمين: يجب أن تقوم مكاتب المحاسبة والتدقيق بالاحتفاظ بمقدار من التأمين لتغطية المسؤولية على المحاسبين.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، " مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة "، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2005، ص ص: 29-30.

المبحث الثاني: التدقيق وآليات الحوكمة

يكتسي مفهوم حوكمة المؤسسات في الآونة الأخيرة أهمية كبيرة لدى منظمات الأعمال، حيث يعتبر أحد متطلبات ثقة المستثمرين والإدارة الناجحة، خاصة بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي خلال عقد التسعينات من القرن الماضي والفضائح المالية التي تعرضت لها المؤسسات العالمية، مثل شركة (Enron)، وشركة (World com)، بالإضافة إلى انهيار عدد من المؤسسات العملاقة العالمية لأسباب متعددة منها الغش، التضليل، والأخطاء المحاسبية، بالإضافة إلى تدهور أخلاق إدارة المؤسسات ومكاتب التدقيق العالمية مثل شركة (Anderson)، مما نتج عنه فقدان ثقة المجتمع من الأنظمة الإدارية والمحاسبية والرقابية مما أثر سلبا على القرارات الاستثمارية في الأسواق المالية العالمية[1]. وفي هذا الصدد سيتم التطرق في هذا المبحث إلى آلية التدقيق وحوكمة المؤسسات من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسة في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيتناول التدقيق ودوره في تفعيل وإرساء الحوكمة، أما المطلب الثالث فسيتناول الدور الحوكمي للتدقيق بخصوص التنبؤ بالانهيار المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرار.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

أدى انفجار الأزمة المالية الآسيوية عام 1997 وما صاحبها من فضائح مالية وإفلاس العديد من المؤسسات الكبرى على مستوى العالم إلى اهتزاز ثقة المستثمرين بالمؤسسات الوطنية أو متعددة الجنسيات مما أدى بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى إصدار مبادئ حوكمة المؤسسة عام 1999، وإعادة تنقيحها وتحديثها في طبعتها الثانية عام 2004[2].

1- مفهوم حوكمة المؤسسات

تعرف حوكمة المؤسسة على أنها: " مجموعة القواعد التي تنظم العلاقات المتبادلة بين المؤسسة والأطراف أصحاب المصالح المختلفة في المؤسسة، في إطار من الشفافية والمساءلة، والتي يؤدي اتباعها إلى استدامة الأعمال ورفع كفاءة المؤسسة في إدارة عملياتها ويحسن قدرتها التنافسية بالأسواق"[3].

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، " الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 09.

[2] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، بدون طبعة،2013، ص ص: 15-16.

[3] أحمد على خضر، " الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون المؤسسات"، دار الفكر الجامعي، مصر، الطبعة الأولى، 2012- ص: 13.

كما تعرف حوكمة المؤسسة على أنها " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"[1].

ويشير مصطلح حوكمة المؤسسات إلى الخصائص التالية:[2]

1- الانضباط: ويقصد به اتباع السلوك الصحيح والملائم؛
2- الشفافية: ويقصد بها تقديم الصورة الحقيقية التي تعبر عن الأحداث؛
3- الاستقلالية: وتعني عدم وجود تأثيرات أو ضغوط غير لازمة للعمل؛
4- المساءلة: ويقصد بها إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
5- المسؤولية: ويقصد بها وجود مسؤولية أمام كافة الأطراف التي لها مصلحة في المؤسسة؛
6- العدالة: وتعني ضرورة احترام حقوق جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
7- المسؤولية الاجتماعية: ويقصد بها النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

2- أهداف حوكمة المؤسسة[3]

تساهم حوكمة المؤسسة في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية، وجذب الاستثمارات، وتحسين الاقتصاد، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة، وإجراءات المحاسبة، والتدقيق المالي؛
- تطوير وتحسين إدارة المؤسسة ومساعدتها على تبني استراتيجية سليمة، واتخاذ قرارات الدمج والسيطرة على أسس صحيحة، بما يسمح إلى الرفع من مستوى كفاءة الأداء؛
- اجتناب حدوث أزمات مالية، وذلك نظرا لتأثيرها على الاقتصاد الوطني؛
- تعزيز ثقة الجمهور في نجاح عملية الخصخصة، مع ضمان تحقيق أفضل عائد على استثمارات الدولة، مما يوفر فرص العمل والرفع من معدلات النمو الاقتصادي بالدولة؛
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين، والعاملين، والدائنين، والمتعاملين الآخرين ذوي العلاقة، خاصة عند تعرض المؤسسة إلى الإفلاس؛
- رقابة ومتابعة الأداء التشغيلي والاستراتيجي للشركة؛

[1] طارق عبد العالي حماد، "حوكمة المؤسسات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، مؤسسات قطاع عام أو خاص، ومصارف"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007، ص: 04.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 04.

[3] عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، مراجعة: بسمان الفيصل، " الحوكمة المؤسسية: المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، امصر، بدون طبعة، 2008، ص ص: 35-37.

- زيادة كفاءة وفاعلية المؤسسات ونموها والحفاظ على استمراريتها؛
- إيجاد الهيكل الملائم الذي يحدد الأهداف ووسائل تحقيقها، وتحسين الأداء الجزئي والكلي للمؤسسة؛
- تعديل ومراجعة القوانين الحاكمة لأداء المؤسسات؛
- توضيح وعدم الخلط بين مهام ومسؤوليات المديرين التنفيذيين ومهام ومسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة؛
- تقييم أداء مجلس الإدارة، وتدعيم المساءلة ورفع درجة الثقة بقراراتهم؛
- مساعدة المؤسسات على الحصول على التمويل من المستثمرين المحليين والخارجيين، من خلال كسب ثقتهم؛
- تمكين المساهمين والدائنين والمقرضين والموظفين من المشاركة والقيام بدور مراقبين بالنسبة لأداء المؤسسات؛
- تجنب حدوث أخطاء في الممارسات الإدارية والمالية في المؤسسات وتدعيم استقرارها، ودعم الأسواق المالية المحلية والدولية؛
- رفع الكفاءة الاقتصادية وتطويرها على المستوى الجزئي والكلي؛
- إنشاء وكسب الثقة بين الإدارة والأطراف الأخرى أصحاب المصالح مما يساعد على تخفيض المخاطر إلى أدنى حد ممكن؛
- تحسين أداء المؤسسات وضمان حصولها على تمويل بتكلفة معقولة مما يساعد على تحقيق أفضل أداء تنافسي على مستوى بيئتها الاقتصادية، مما يترتب عنه ارتفاع العائد على رأس المال المملوك، وتحقيق قيمة اقتصادية مضافة عالية؛
- رفع مستوى التعاون التجاري بين المؤسسات على المستويات المحلية والإقليمية والدولية؛
- تحقيق الاستقرار والمصداقية بالمستوى المطلوب للقطاعات المالية على المستويين المحلي والدولي؛
- تدعيم العلاقة وتعزيزها بين مؤسسات الأعمال وأصحاب المصالح بجميع فئاتهم.

3- الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات[1]

تتمثل الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات وذلك بخلاف جهة الإشراف والرقابة مثل الوزرات المعنية وهيئة سوق المال، في ما يلي:

3-1 المساهمون: يكتسي المساهمون دورا مهما في تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسة من خلال اختيارهم لمجلس الإدارة فعال يتحمل المسؤولية ويتمكن من قيادة المؤسسة في الطريق المناسب، كما يقوم المساهمون بتعيين مدقق الحسابات من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

[1] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص: 434-435.

3-2 مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة مسؤولا عن المحافظة على مصالح المساهمين عن طريق القيام بالمهام المنسوبة إليه بطريقة فعالة وكفئة من خلال الالتزام بمعايير أخلاقية عالية، والعمل على رسم السياسات العامة للشركة وإدارة المخاطر المختلفة لأعمال المؤسسة وحماية حقوق المساهمين، كما يقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين والرقابة على ادائهم.

3-3 الإدارة: يعتبر المديرون التنفيذيون مسؤولين عن تنفيذ الأعمال المختلفة وتسيير الأعمال اليومية، وتقديم التقارير المتعلقة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما تعتبر الإدارة مسؤولة عن تعظيم وزيادة قيمة الأرباح، كما أنها مسؤولة عن الافصاح والشفافية حول المعلومات المقدمة إلى المساهمين.

3-4 أصحاب المصالح: يتمثل أصحاب المصالح في الأطراف التي لها مصالح في المؤسسة سواءا كانت أطراف داخلية مثل العمال، أو خارجية مثل الدائنين وحملة الأسهم والعملاء والموردين وغيرهم، وهذه الأطراف لها مصالح مختلفة ويمكن أحيانا أن تكون متعارضة.

4- أهمية حوكمة المؤسسة

تتمثل أهمية حوكمة المؤسسات في ما يلي[1]:

- المساعدة في الحصول على التمويل عن طريق الأسهم، السندات، القروض، وبتكلفة أقل؛
- زيادة جذب الاستثمارات والمؤسسات الأجنبية؛
- رفع القيمة السوقية للمؤسسات؛
- الرفع من مستوى الثقة مع الأطراف المتعاملة مع المؤسسة؛
- التقليل من مخاطر الأزمات المالية على مستوى المؤسسة، والاقتصاد بشكل عام؛
- محاربة الفساد داخل المؤسسة وخارجها؛
- تدعيم الدور الاجتماعي للمؤسسة.

5- مبادئ حوكمة المؤسسات[2]

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتأسيس مبادئ حوكمة المؤسسات لتدور حول ستة مبادئ أساسية على النحو التالي:

[1] نفس المرجع السابق، ص: 436.

[2] عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، مراجعة: بسمان الفيصل، ، مرجع سبق ذكره، ص: 38-45.

5-1 الإطار العام لحوكمة المؤسسات: يشمل الإطار العام لحوكمة المؤسسات الأبعاد التالية:

- يجب أن يعمل إطار حوكمة المؤسسات على تعزيز وتشجيع الشفافية والكفاءة للأسواق المالية، وأن يكون متسقا مع أحكام قانون المؤسسات، وأن يوضح توزيع المسؤوليات بين مختلف المشرفين والجهات التنظيمية المسؤولة عن تطبيق القوانين؛
- يجب أن يعمل إطار الحوكمة على تطوير الأداء الاقتصادي بصفة عامة، وتكامل السوق، والحوافز التي يوفرها للمتعاملين في السوق، وتدعيم شفافية وكفاءة الأسواق المالية؛
- يجب أن تتسق المتطلبات التنظيمية والقانونية في التشريع القضائي والتي لها تأثير على حوكمة المؤسسات مع التشريعات والقوانين ذات العلاقة ، وتتصف بالشفافية، وموضع التنفيذ؛
- يجب أن توزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة في التنظيم بوضوح وتضمن خدمة مصالح الجمهور؛
- يجب أن تكون الأحكام الصادرة عن السلطات الإشرافية والتنظيمية والمسؤولة عن تطبيق القوانين ذات العلاقة، في الوقت المناسب، وبشفافية ومفسرة بالكامل، وأن تتوفر لهذه السلطات الموارد للوفاء بواجباتها بأسلوب مهني وموضوعي.

5-2 حقوق المساهمين: يجب أن يكفل نظام حوكمة المؤسسات حماية حقوق حملة الأسهم كما يلي:

حيث تتمثل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم كما يلي:

- تأمين طرق تسجيل الملكية؛
- تحويل أو نقل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة منتظمة وفي الوقت المناسب؛
- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وانتخاب مجلس الإدارة؛
- الحصول على حصص من أرباح المؤسسة.

أ- حق المشاركة للمساهمين، والحصول على المعلومات الكافية التي لها علاقة مع القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة، من بينها:

- طرح أسهم أخرى؛
- تعاملات مالية غير عادية يمكن أن تسفر عن بيع المؤسسة.

ب- يجب إتاحة الفرصة للمساهمين للمشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما يجب تزويدهم بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين، ومن بينها القواعد الخاصة بالتصويت والتي تشمل:

- إحاطة المساهمين بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب الخاصة بتواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة، والمسائل التي تستهدف إلى اتخاذ قرارات خلال الاجتماعات.
- يجب أن تتاح الفرصة للمساهمين من أجل طرح الأسئلة بصفة موضوعية على مجلس إدارة المؤسسة لإضافة مواضيع إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة.
- يجب أن يتمكن المساهمين أو من ينوب عنهم من الحضور إلى الاجتماعات وان يعطى نفس الوزن للأصوات سواءا للمساهمين الحاضرين أو من ينوب عنهم.

ت- يجب الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تسمح للمساهمين من ممارسة درجة من الرقابة تتناسب مع حقوق الملكية.

ث- يجب السماح لنظام الرقابة على المؤسسات أن يعمل بفاعلية وشفافية.

ج- يتعين ضمان ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات المتعلقة بتدعيم أنظمة الرقابة على المؤسسات في الأسواق المالية، وكذلك بالنسبة للتعديلات غير العادية مثل الاندماج، كما يجب الإفصاح عن التعاملات المالية من أجل حماية حقوق جميع المساهمين، كما يتعين عدم استخدام الآليات المضادة لحماية الإدارة التنفيذية ضد المساءلة الإدارية، كما يجب أن يأخذ المساهمون بعين الاعتبار التكاليف والمنافع المرتبطة بحقهم في التصويت.

3-5 المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يضمن نظام حوكمة المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع حملة الأسهم، كما ينبغي إتاحة الفرصة لجميع المساهمين على الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، ولذلك يجب:

- التعامل بطريقة متكافئة بالنسبة للمساهمين الذين ينتمون إلى نفس الفئة؛
- حصول كافة المساهمين المنتمون إلى نفس الفئة على المعلومات المتعلقة بحقوق التصويت، كما يجب الإعلان عن أي تغيرات في حقوق التصويت في الوقت المناسب من أجل حماية حقوق حملة الأسهم؛
- التصويت بواسطة الأمناء المفوضين بطريقة متفق عليها مع حملة الأسهم؛
- ضمان المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين التي تكفل العمليات والإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة؛
- منع تداول الأسهم بطريقة لا تتسم بالشفافية أو الإفصاح؛
- الإفصاح من طرف مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين عن وجود أية مصالح خاصة بهم أو بذويهم يمكن أن تمس بعمليات أو مسائل تتعلق المؤسسة.

4-5 دور أصحاب المصالح: يتعين أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسة على اعتراف بحقوق أصحابها كما يتضمنها القانون، وأن يعمل على تعزيز التعاون بين المؤسسات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وتوفير فرص العمل وضمان استمرارية المؤسسات على أسس مالية صحيحة من خلال:

- التأكد من احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون في إطار حوكمة المؤسسات؛
- يجب أن يعمل إطار حوكمة المؤسسات على إتاحة فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوق أصحاب المصالح التي يرسيها القانون؛
- يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح تسمح بتحسين مستوى الأداء؛
- يجب إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح الحصول على المعلومات المالية وغير المالية عند المشاركة في عملية حوكمة المؤسسات؛

5-5 الإفصاح والشفافية: يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بخصوص جميع المسائل التي تتعلق بتأسيس المؤسسة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء، والملكية، طريقة ممارسة السلطة، ولهذا:

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ولا يقتصر فقط على المعلومات التالية:

أ- النتائج المالية والتنفيذية للشركة؛

ب- أهداف أعمال المؤسسة، وأنشطتها وبرامجها؛

ت- حق الأغلبية من حيث حقوق التصويت، والمساهمة؛

ث- أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين الرئيسيين، والأجور والمزايا التي تمنح لهم؛

ج-عوامل المخاطر المنظورة وغير المنظورة؛

ح- المسائل المادية التي تتعلق بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح؛

خ- الهياكل والسياسات وأدلة الإجراءات بشأن حوكمة المؤسسات؛

- يجب إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها وفقا لمعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما يجب الوفاء بمتطلبات الإفصاح عن الأمور غير المالية ومتطلبات عمليات التدقيق والفحص المستمر؛
- يتعين إتاحة الاضطلاع على أعمال التدقيق السنوية والنتائج السنوية للتدقيق الخارجي من أجل التأكد على مدى توافقه مع أسلوب إعداد وتقديم القوائم المالية؛

- يجب أن تسمح قنوات توزيع المعلومات على حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

5-6 مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب على هيكل حوكمة المؤسسات إتاحة الخطوط الارشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسة، كما ينبغي أن يعمل على متابعة الإدارة التنفيذية من طرف مجلس الإدارة بشكل فعال، وأن يتضمن مساءلة الإدارة عموما من قبل المؤسسة والمساهمين، وعليه:

- يجب على مجلس الإدارة توفير كامل للمعلومات وعلى أساس النوايا الحعام، والعمل على تطبيق القواعد بطريقة سليمة وكفريق من أجل تحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين؛
- يجب أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين في حالة صدور قرارات لها تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين؛
- يجب على مجلس الإدارة أن يضمن التوافق مع القوانين السارية والأخذ بعين الاعتبار اهتمامات جميع أصحاب المصالح؛
- يجب على مجلس الإدارة الاضطلاع بمجموعة من الوظائف الأساسية من بينها:

أ- مراجعة وتوجيه استراتيجية المؤسسة، ووضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ، والإشراف على أموالها؛

ب- تحديد المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير الأجور والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم؛

ت-مراجعة مستوى مرتبات ومزايا أعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين؛

ث- متابعة صور التعارض بين المصالح المختلفة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة وحملة الأسهم، عند إساءة استخدام أصول المؤسسة؛

ج- التأكد من سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة، عن طريق استخدام مدقق مستقل، وتوفير أنظمة الرقابة الملائمة؛

ح-متابعة هيكل حوكمة المؤسسات الذي يعمل في ظله مجلس الإدارة ومدى فعاليته، وإجراء التغيرات اللازمة حول ذلك؛

خ- الإشراف على التدفقات الرأسية والعمودية للمعلومات المؤسسة؛

- يجب على مجلس الإدارة أن يتمكن من القيام بالتقييم الموضوعي لشؤون المؤسسة، وعلى نحو مستقل تجاه الإدارة التنفيذية؛
- يجب على مجلس الإدارة تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتميزون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال عندما تكون هناك إمكانية تعارض المصالح.

المطلب الثاني: التدقيق ودوره في تفعيل وإرساء الحوكمة

يعتبر التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من آليات حوكمة المؤسسة[1]، حيث تزايد الدور التدقيق خاصة في ما يتعلق بالأداء المستقبلي والمساهمة في تقييم الاحتمالات والمخاطر المستقبلية للمؤسسات، مما جعله يحقق أفضل ممارسة في تدعيم جميع أجزاء الحوكمة.

1- حوكمة المؤسسات من منظور ممارسة مهنة التدقيق[2]

يسهل وصف مفهوم حوكمة المؤسسات من منظور التدقيق بعدة خصائص على النحو التالي:

1- تحسين أداء المؤسسة وتعظيم قيمتها السوقية؛
2- تعزيز المساءلة المحاسبية لإدارة المؤسسة؛
3- تدعيم تفاعل الأنظمة الداخلية مع الأنظمة الخارجية المنظمة لأعمال المؤسسة؛
4- توازن العلاقة التعاقدية بين إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى؛
5- تحقيق أفضل ممارسة للسلطة في المؤسسة؛
6- توفير الضمانات التي تحد من الفساد المالي والإداري؛
7- حماية أموال كل من المستثمرين والمقرضين من المخاطر المالية والتشغيلية؛
8- اجتناب مظاهر سوء اقتناء واستخدام المواد الانتاجية التي تتميز بالندرة النسبية؛
9- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة الإشرافي ومجلس الإدارة التنفيذي؛10
10- تطوير دور التدقيق الداخلي من خلال المشاركة في التنبؤ بسلوك الأداء المستقبلي للمؤسسة؛
11- توزيع حقوق ومسؤوليات الأطراف المشاركة في المؤسسة؛
12- اجتناب سلبيات هياكل الملكية المركزة وهياكل الملكية المشتتة.

وتعكس هذه الخصائص دوافع حاجة المنظمات إلى ضرورة تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، ومن أهم هذه الدوافع ما يلي:

1- فصل الملكية عن الإدارة؛
2- تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين؛
3- تدعيم القيمة الاقتصادية للتدقيق الداخلي؛
4- ضرورة تماثل المعلومات المالية وغير المالية؛

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Redha Khelassi , « Manuel Comptabilité&Audit conforme au SCF : Manuel complet Applications et corrigés », BERTI Edition, Algerie, 2013, p529.

[2] عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، مراجعة: بسمان الفيصل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 126-128.

5- مساءلة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
6- ضرورة معالجة الخلل الموجود في الهياكل المالية؛
7- التوجه نحو إدارة المخاطر التشغيلية والمالية؛
8- ضرورة الإفصاح المحاسبي العادل؛
9- التوجه نحو تطبيق مبادئ الشفافية المالية؛
10- تعزيز مراقبة الأداء التشغيلي والاستراتيجي.

2- آليات التدقيق التي تحقق حوكمة المؤسسات[1]

يتطلب الدور المتزايد للتدقيق ضرورة قبول المدققين لمسؤوليات أكبر من تلك التي تقتضيها القوانين والتشريعات، حيث أصبح يهتم أكثر بالأداء المستقبلي والمساهمة في تقييم الاحتمالات والمخاطر المستقبلية للمؤسسات. ومن بين أهم ملامح الدور المتزايد والإيجابي للتدقيق آليات التدقيق التي تؤدي إلى تفعيل حوكمة المؤسسة وتحقيق أهدافها، حيث يوجد نوعين من آليات التدقيق هما:

2-1 آليات التدقيق من داخل المؤسسة: وتتضمن مجموعة من الآليات الرقابية المصممة والمنفذة من داخل المؤسسة، والتي تهدف إلى مراقبة وتوجيه قرارات الإدارة التي تتعلق بإدارة أنشطة المؤسسة من أجل تحقيق التوازن بين مصالح أعضاءها ومصالح وتعظيم ثروة الملاك والأطراف الأخرى التي لها علاقة مع المؤسسة. وتتمثل هذه آليات الداخلية في:

2-1-1 لجنة التدقيق: لقد كان الهدف الأساسي من إنشاء فكرة لجنة التدقيق هو المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، حيث تعتبر لجنة التدقيق حلقة وصل بين المدقق وإدارة المؤسسة، بالاضافة إلى عوامل أخرى اقتصادية أو محاسبية زادت من أهمية وجود لجان التدقيق.

أ- المهام الأساسية للجنة التدقيق: تتلخص المهام الأساسية للجان التدقيق كما يلي:

- مساعدة مجلس الإدارة في القيام بمسؤولياته القانونية حول إدارة المؤسسة، وتجاه المساهمين من خلال الحد من الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية المنشورة أو التي تم إعدادها لأغراض الإدارة؛
- الحد من الغش والإخلال بالقوانين واللوائح وعدم الالتزام بالأخلاقيات المهنية والبيئية؛
- تعزيز كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية والخارجية؛
- تحسين جودة التقارير المالية و تعزيز درجة الثقة في المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي العادل؛
- تحقيق اقتصاديات المعلومات والحد من المعلومات الزائدة؛

[1] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 447- 477.

- تحقيق التناسق بين المعلومات المعدة والمتوافرة من طرف إدارة المؤسسة مع احتياجات الأطراف الخارجية من معلومات؛
- الإشراف على أداء الإدارة من أجل التأكد من مدى التزامها بتطبيق القوانين والأخلاقيات والأعراف؛
- تطوير السياسات المحاسبية وتعزيز فاعلية النظم المحاسبية وشفافية التقارير المالية.

ب- ضوابط تشكيل لجنة التدقيق من منظور الحوكمة

توجد مجموعة من الضوابط المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق، والتي تمثل ركائز تمكن من إنجاز المهام المسندة إليها بكفاءة وفاعلية، مما ينعكس إيجابيا على تفعيل حوكمة المؤسسة، ومن بين أهم هذه الضوابط ما يلي:

- تحديد بصورة واضحة وتفصيلية لمسؤوليات وسلطات لجنة التدقيق من خلال لائحة مكتوبة تبين اختصاصات وسلطات كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في اختيار وتقييم وتغيير مدقق الحسابات؛
- الخبرة والمهارة الكافية التي يجب أن تتحلى بها أعضاء لجنة التدقيق؛
- فهم ووعي لجنة التدقيق لدورها في مجال حوكمة المؤسسة.

ت- دور لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة المؤسسات

تكتسي لجنة التدقيق دورا حيويا في تعزيز فعالية حوكمة المؤسسات، حيث تعمل على تحقيق ضمان جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وإضفاء مزيدا من الثقة من خلال الإشراف على عملية التدقيق الداخلي أو الخارجي ومقاومتها لأية ضغوط أو تدخلات التي قد تمارسها الإدارة على عملية التدقيق، حيث أن وجود لجنة التدقيق يحقق مزايا كثيرة تساهم في تفعيل حوكمة المؤسسة مثل:

- زيادة مصداقية القوائم المالية وثقتها والتحقق من جودة المعلومات التي تتضمنها، بالاضافة إلى تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، مما يساهم في تدعيم القدرة التنافسية للشركة من خلال برامج تخفيض التكلفة، تحسين جودة المنتجات، وارتفاع الحصة التسويقية للشركة؛
- تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق وتحسين جودتها من خلال قيام لجنة التدقيق بمهمة ترشيح وتعيين وعزل مدقق الحسابات والاشتراك في تحديد أتعابه؛
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز استقلالها؛
- مساعدة مجلس الإدارة على الالتزام بمسؤولياته القانونية باعتباره وكيل عن حملة الأسهم، من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من جهة، والمدققين الداخليين والخارجيين وهيكل الرقابة الداخلية من جهة أخرى؛

- مساعدة مجلس الإدارة في ترشيد الوقت، من خلال الابتعاد عن التفاصيل للمواضيع التي تمت مناقشتها بلجنة التدقيق، والاهتمام بالمتغيرات الأخرى التي لها تأثير في اتخاذ القرار؛
- تحقيق اقتصاديات، حيث تحقق لجنة التدقيق منافع ووفرات تفوق بكثير أعباء بيئة الرقابة بالمؤسسة؛
- تدعيم وتعزيز ثقة المتعاملين بالبورصة، مما ينجم عنه ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم، وارتفاع ثقة البنوك والمقرضين للشركة، مما يترتب عليه انخفاض طلب الضمانات وشروط التمويل؛
- تحقيق مزايا ضريبية لثقة مصلحة الضرائب في مصداقية التقارير المالية والبيئة الرقابية للشركة.

2-1-2 التدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات التي لها دورا هاما في تفعيل حوكمة المؤسسة، ومن بين أهم المتطلبات الضرورية لتطوير وتحسين فعالية التدقيق الداخلي من أجل تعزيز دوره كآلية في تفعيل حوكمة المؤسسات ما يلي:

- ضرورة إيجاد الضوابط التي تضمن استقلالية المدقق الداخلي، مما يسمح بتحقيق كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي؛
- التأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي، بالاضافة إلى التعليم المستمر، مما يسمح له القيام بالمهام المسندة إليه بكفاءة عالية؛
- ضرورة قيام المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق مع مراعاة المخاطر الجوهرية، وإعداد برنامج للعمل، ووضع تقرير مبدئي للمخاطر الملائمة للعملية محل التدقيق؛
- قيام إدارة التدقيق الداخلي بتقييم حوكمة المؤسسة وتقديم تقرير دوري إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة حول مدى التزامها بقواعد الحوكمة؛
- قيام المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة؛
- الاستعانة بخبراء في مجال التدقيق الداخلي من خارج المؤسسة، مما يزيد من جودة القوائم والتقارير المالية؛
- الزيادة من أنشطة التدقيق الداخلي، بحيث تساهم في استراتيجية المؤسسة، وجودة قواعد أنظمة الحوكمة؛
- وجود تنظيمات مهنية تتولى الإشراف على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي.

2-2 آليات التدقيق من خارج المؤسسة "التدقيق الخارجي"

يكتسي التدقيق الخارجي دورا هاما وفعالا في الفكر الحوكمي، حيث من خلاله يتم الرقابة على سلوك إدارة المؤسسة، والتحقق من كفاية الإفصاح والشفافية، وجودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية المنشورة. وهناك علاقات متشابهة بين التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسة، حيث ينبغي على مدقق الحسابات الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار آليات الحوكمة عند تخطيط عملية التدقيق حيث يقوم بتقييم هيكل الحوكمة في المؤسسة ومدى

الاختبارات الأساسية، كما تؤثر الحوكمة على تقييم مخاطر التدقيق، وعلى قبول العملاء، وتحديد مهام المدققين، كما توجد علاقة بين ضعف نظام الحوكمة وضعف نظام الرقابة الداخلية وزيادة حجم التلاعبات في القوائم المالية وانخفاض جودة التقارير المالية، كما يساعد التدقيق الخارجي على تفعيل العديد من مبادئ حوكمة المؤسسة، حيث يساعد في تحقيق المبدأ الأول والمتعلق بضمان وجود أساسي لإطار فعال لحوكمة المؤسسة، حيث يشجع هذا المبدأ على شفافية وكفاءة الأسواق المالية ولا شك أن عملية التدقيق الخارجي تؤدي إلى رفع مستوى الشفافية من خلال الإفصاح وإضفاء المصداقية والجودة والثقة على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، كما يساعد التدقيق الخارجي على تحقيق المبدأ الثاني من مبادئ الحوكمة المتعلق بحماية حقوق حملة الأسهم، وأيضا فيما يخص المبدأ الثالث المتعلق بالمعادلة المتكافئة عند الحصول على معلومات، وكذلك بالنسبة لتحقيق المبدأ السادس المتعلق بالإفصاح والشفافية، حيث يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من الإفصاح السليم والكافي في الوقت المناسب، بشأن المركز والأداء المالي وحوكمة المؤسسة. ولتحقيق هذا المبدأ يجب توفير ما يلي:

1- أن يشمل الإفصاح المعلومات المتعلقة بالعناصر التالية:
- نتيجة الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة؛
- أهداف المؤسسة؛
- حصص الأغلبية في الملكية وحقهم في التصويت؛
- السياسة المتبعة في مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، والمعلومات المتعلقة بمؤهلاتهم وعملية اختيارهم، وأية وسائل أخرى خاصة بإدارة المؤسسة ومدى استقلاليتها عن مجلس الإدارة.
- التعامل مع الأطراف الأخرى التي لها علاقة مع المؤسسة؛
- العوامل المحددة للخطر؛
- هيكل الحوكمة، وكيفية تطبيق السياسات واللوائح.

2- يجب الإفصاح طبقا لمعايير الإفصاح المالي والإفصاح غير المالي وإعداد المعلومات بجودة عالية؛

3- يجب إجراء عملية تدقيق سنوية من طرف مدقق مستقل كفء ومؤهل، من أجل تقديم تأكيد موضوعي حول مدى عدالة المركز المالي وأداء المؤسسة في جميع العناصر المهمة، يتم تقديمه لمجلس الإدارة والمساهمين بالمؤسسة؛

4- يجب على المدققين بذل العناية المهنية الواجبة أثناء قيامهم بالمهام المسندة إليهم، حيث يجب أن يكونوا مسؤولين أمام المساهمين وأمام المؤسسة.

5- يجب توفير قنوات توصيل المعلومات لمستعمليها على نفس القدر من المساواة وبتكلفة اقتصادية وفي الوقت المناسب؛

6- يجب تعزيز هيكل الحوكمة بمدخل فعال يوفر للمستثمرين التحليل والمشورة من طرف محللين أو وسطاء أو هيئات للتقييم، مما يسمح لهم باتخاذ القرارات على نحو متجرد من تعارض المصالح الذي له تأثير على التحليل والمشورة.

وقد نص معيار التدقيق الدولي (رقم 260، 2007)، ومعيار التدقيق الأمريكي (رقم 114، 2007)، في إطار تأكيد دور التدقيق الخارجي كأحد آليات الحوكمة، على ضرورة قيام المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق إلى المسؤولين عن الحوكمة.

ويمكن الربط بين قواعد حوكمة المؤسسة ومستوى الأداء المهني للمدقق الخارجي بعملية التقرير المالي للشركة وتدقيق القوائم المالية المنشورة مما استدعى قيام المنظمات المهنية وغير المهنية والسلطات التشريعية في مختلف دول العالم إلى إيجاد حلول حول القضايا التي تتعلق بكيفية تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي بما يتوافق مع قواعد حوكمة المؤسسات بما ينعكس بالإيجاب على فاعلية قواعد الحوكمة مما ينجم عنه الوصول إلى الأهداف المبتغاة منها.

ويمكن تقسيم هذه القضايا إلى قضيتين أساسيتين على النحو التالي:

1- قضية تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق:

يمثل التدقيق الخارجي الأساس لحوكمة المؤسسات، حيث بانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، أصبح من اللازم أن يقوم أعضاء مجلس الإدارة بتقديم تقارير مالية إلى حملة الأسهم وإلى مستخدمي هذه التقارير، ويجب أن تكون هذه التقارير قد تم تدقيقها من قبل مدقق حسابات مؤهل وكفء ومستقل وموضوعي. ورغم قيام مدققي الحسابات بتطبيق هذه المعايير إلا أن بعض المؤسسات العملاقة انهارت مثل شركة أنرون الأمريكية في أوائل القرن الحالي مما ترتب عنه انخفاض الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق، مما أدى إلى إصدار قانون "sox"*[1] من طرف الحوكمة الأمريكية وبذل الجهود من أجل إعادة بعث الثقة في المهنة من خلال تأسيس مجلس الإشراف العام على مهنة المحاسبة والتدقيق كقطاع تابع لرقابة هيئة البورصة المالية الأمريكية يهدف إلى فحص وضبط العلاقة التفاعلية والتكاملية بين مهنة المحاسبة والتدقيق وحوكمة المؤسسات من خلال:

- التحسين من تقارير أداء المؤسسات؛
- الرفع من درجة الثقة في البورصات الأمريكية؛
- توفير الحماية للمستثمرين في ضوء التقارير المالية المنشورة.

* سيتم التفصيل في المبحث الموالي حول قانون «SOX ».

وعليه ترتب عن صدور قانون "sox" تغيير في شكل ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إنشاء مجلس الإشراف العام على مهنة المحاسبة والتدقيق من تنظيم ذاتي للمهنة إلى تنظيم شبه حكومي.

2- قضية تقييم جودة الأداء المهني لعملية التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي:

عكست الدراسات الأكاديمية والممارسات العملية للمهنة اتجاهين للرقابة على تقييم جودة الأداء المهني لعملية التدقيق الخارجي على النحو التالي:

أ- الاتجاه الأول: شمل هذا الاتجاه على ضرورة تبني مجموعة من الأساليب الرقابية التي تعمل على تقييم جودة أداء مهنة التدقيق الخارجي، منها:

- الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي؛
- التطوير المستمر للمعايير؛
- التأكد من مدى التزام مكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة الموضوعة من طرف المنظمات المهنية.

ب- الاتجاه الثاني: شمل هذا الاتجاه على تبني فكرة الرقابة التي تعمل على تقييم جودة أداء مهنة التدقيق الخارجي من منظور إدراكات وتوقعات الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة محل التدقيق الخارجي، وما يجب أن يتم تقديمه لهذه الأطراف من خدمات التدقيق الخارجي وبجودة.

3- آليات تعزيز دور التدقيق في حوكمة المؤسسات

تزايد الاهتمام بدور التدقيق في تفعيل حوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال من أجل الارتقاء بجودة عملية التدقيق، وتتمثل أهم الآليات التي تدعم دور التدقيق في حوكمة المؤسسات على النحو التالي:

3-1 الآليات الأكاديمية لدعم دور التدقيق في حوكمة المؤسسات: وتتمثل في ما يلي[1]:

- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه الأبحاث المحاسبية لحل مشاكل حوكمة المؤسسات وبرامج التعليم المستمر؛
- ضرورة تنظيم وعقد مؤتمرات تتعلق بالتدقيق ودوره في حوكمة المؤسسات؛
- ضرورة تكامل أداء الجامعات العربية بخصوص حوكمة المؤسسات.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، " معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني: مراجعة حسابات مؤسسات الرهن العقاري وتوريق الأصول المالية- دور المراجعة البيئية في تفعيل حوكمة المؤسسات من منظور مهني- تقرير مراقب الحسابات وفقا للمعايير الدولية- شروط التكليف لعمليات المراجعة وفقا للمعايير الدولية"، دار التعليم الجامعي، مصر، بدون طبعة، 2013، ص: 350.

2-3 الآليات التنظيمية المهنية لدعم دور التدقيق في حوكمة المؤسسات: وتتمثل في ما يلي[1]:

- ضرورة تطوير معايير المحاسبة المالية؛
- ضرورة تطوير معايير التدقيق؛
- تدعيم برامج التعليم والتدريب المهني المستمر؛
- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء؛
- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير المدقق.

3-3 الآليات المهنية العملية لدعم دور التدقيق في حوكمة المؤسسات: ويمكن أن تتلخص هذه الآليات على النحو التالي:

أ- حرص مدقق الحسابات على الارتقاء بجودة التدقيق

تعرف جودة التدقيق على أنها "التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني[2]"، وتتحقق جودة التدقيق من خلال توفر عنصرين الأول يتعلق بالكفاءة، و الثاني يتعلق بالاستقلالية[3]، وينتج عن تحقيق جودة عملية التدقيق آثارا حوكمية إيجابية لمدقق الحسابات من خلال تطور دور التدقيق الداخلي والعمل على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحقيق الثقة في الجودة الشاملة لعملية التدقيق، كما تحقق جودة عملية التدقيق آثارا حوكمية إيجابية على سوق رأس المال من خلال رفع درجة ثقة مستخدمي المعلومات المالية خاصة في الحالات التي يكون فيها ارتفاع الخطر المتعلق بالتدفقات النقدية المرتفعة والتي تتطلب أداء عملية التدقيق بجودة مرتفعة[4].

ب- تفعيل المساءلة المهنية لمدقق الحسابات

تتمثل أهم وسائل تفعيل المساءلة المهنية للمدقق في ما يلي[5]:

- مساءلة مدقق الحسابات مهنيا عن كشف التلاعب من قبل الإدارة سواءا كان في صورة تزييف للقوائم المالية أو اختلاس للأصول؛

---

[1] نفس المرجع السابق، ص: 355.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 381.

[3] Marine PORTAL, « Les déterminants de la qualité de l'audit : Le cas de l'audit des comptes publics », la revue de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit », Tome 17,volume 1, avril 2011,p : 44.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، " معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني: مراجعة حسابات مؤسسات الرهن العقاري وتوريق الأصول المالية- دور المراجعة البيئية في تفعيل حوكمة المؤسسات من منظور مهني- تقرير مراقب الحسابات وفقا للمعايير الدولية- شروط التكليف لعمليات المراجعة وفقا للمعايير الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 401.

[5] نفس المرجع السابق، ص ص: 402- 404.

- منع العاملين بمكتب المحاسبة والتدقيق العمل لدى العميل؛
- تشديد العقوبات عند الإخلال بالمسؤولية المهنية لمدققي الحسابات من جهة، والإعلان عنها من جهة أخرى من قبل مجلس الرقابة على أعمال مدققي الحسابات للمؤسسات المسجلة بالبورصة، يعتبر رادعا للمدققين مقابل إهمالهم في الوفاء بمسؤوليتهم؛
- مساءلة مدقق الحسابات عن تقييم فرض استمرارية المؤسسة المسجلة بالبورصة؛
- مساءلة مدقق الحسابات عن كشف التصرفات والأعمال غير القانونية وتعديل تقريره في مواجهة ذلك؛
- تطوير تقرير مدقق الحسابات بما يتماشى مع مستجدات بيئة الممارسة المهنية في اتجاه دعم دور التدقيق الحوكمي.

المطلب الثالث: الدور الحوكمي للتدقيق بخصوص التنبؤ بالانهيار المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرار

يعتبر التدقيق المحاسبي من أهم الوسائل التي يتم الاعتماد عليها للتعرف على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، كما يعتبر تطبيق مفهوم الحوكمة يزيد من تفعيل دور المدقق فيما يتعلق بالتنبؤ بالانهيار المالي ومدى قدرتها على الاستمرار.

1- المتطلبات المهنية لوفاء مدقق الحسابات بمسؤوليته عن تقييم فرض الاستمرار من منظور حوكمي

يجب على مدقق الحسابات أن يستوفي مجموعة من المتطلبات لتقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، ومن بين أهم هذه المتطلبات ما يلي:

1-1 تقييم خطر عدم ملائمة فرض الاستمرار: لتقييم خطر عدم ملائمة فرض الاستمرار يحتاج المدقق إلى مجموعة من المؤشرات والمظاهر التي تشير إلى ذلك، ويمكن تقسيم هذه المؤشرات والمظاهر كما يلي[1]:

أ- **المؤشرات المالية:** ومن أهمها ما يلي:

- تدهور رأس المال العامل الصافي؛
- تزايد القروض طويلة الأجل وتراكمها؛
- تمويل الأصول الثابتة بقروض قصيرة الأجل؛
- تدهور النسب المالية؛
- تحقيق المؤسسة لخسائر تشغيلية جوهرية؛

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، " مراجعة الحسابات وحوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2006-2007، ص ص: 115-117.

- انخفاض التوزيعات على حاملي الأسهم، أو عدم الاستمرار في التوزيع؛
- التعثر في سداد الديون وفوائدها وعدم الالتزام بشروط الاتفاق والاقتراض؛
- التحول من الشراء الآجل إلى الشراء نقدا من الموردين؛
- العجز عن تمويل استثمارات جديدة، أو تطوير تشكيلة المنتجات.

ب- المؤشرات التشغيلية: ومن أهمها ما يلي:

- تسرب القيادات الكبيرة بالمؤسسة مع عدم إحلالها؛
- فقدان المؤسسة لبعض أسواق المنتج تدريجيا؛
- فقدان المؤسسة المستمر لبعض العملاء؛
- كثرة المشاكل مع نقابات العمل.

ت- المؤشرات الأخرى: وتشمل المؤشرات غير المالية وغير التشغيلية، ومن أهمها ما يلي:

- عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الموضوعة؛
- التعرض إلى الكثير من القضايا من الغير، والتي يحتمل كثيرا أن تكون في صالح الغير؛
- التغيرات التي تحدث في السياسة الاقتصادية للدولة، القوانين ذات الصلة، مناخ العمل، وسوقي المدخلات والمخرجات، والتي يمكن أن تؤثر سلبا على المؤسسة.

ث- مظاهر الضعف الإداري: يمكن أن يؤثر ضعف إدارة المؤسسة سلبا على قدرة المؤسسة على الاستمرار، ومن بين أهم هذه المظاهر ما يلي:

- عدم وجود خطط مستقبلية للتطوير والتنمية وتعزيز تنافسية المؤسسة؛
- عدم وجود بدائل عملية لمواجهة التعثرات في سداد الديون وفوائدها؛
- عدم التحرك الرشيد لإعادة جدولة الديون التي توقفت المؤسسة عن دفعها؛
- عدم البحث عن مصادر أخرى لتوريد المؤسسة في حالة توقف الموردين الحاليين؛
- عدم وجود نظام يستخدم الأساليب العلمية وتكنولوجيا المعلومات للتنبؤ المالي.

1-2 جمع الأدلة الكافية والملائمة على الشك في مقدرة المؤسسة على الاستمرار

يجب على المدقق أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تساعده على التعرف على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار سواء بثبوت الشك أو التأكد من عدمه، وذلك باتباع مجموعة من الاجراءات أهمها ما يلي[1]:

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 118- 120.

- تحليل قائمة التدفقات النقدية ومناقشتها مع الإدارة؛
- فحص الأحداث التي تلت العام المالية، خاصة التي تؤثر على مقدرة المؤسسة على الاستمرار؛
- تحليل ومناقشة آخر القوائم المالية المرحلية المتاحة للمؤسسة؛
- فحص اتفاقات وشروط القروض، والتحقق من مدى الالتزام بها؛
- فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، والجمعية العامة للمساهمين، ولجنة التدقيق، ولجنة التمويل، من أجل النظر في الصعوبات المالية التي تتعرض لها المؤسسة وبدائل مواجهتها؛
- الاستفسار عن القضايا التي رفعت ضد المؤسسة وآثارها على استمرارية **المؤسسة** في المدى القريب؛
- طلب مصادقات من الطرف الثالث الذي دعم المؤسسة ماليا لمواجهة الصعوبات المالية؛
- مقارنة البيانات المتعلقة بالتنبؤات المالية عن العام المالية الحالية مع النتائج الفعلية لنفس العام؛
- الاستفسار ومناقشة الإدارة حول خططها المستقبلية خاصة ما يتعلق بتسييل الأصول، الحصول على قروض، إعادة جدولة قروض قائمة للغير، تخفيض أو تأخير إنفاق استثماري معين، زيادة رأس المال؛
- طلب خطابات تمثيل من الإدارة، تتعلق بوجود خطط للمستقبل تهدف إلى تحسين سيولة المؤسسة ومقدرتها على سداد التزاماتها، وتطوير تدفقاتها الداخلة والمحافظة على سمعتها في سوق الأوراق المالية.

1-3 تقييم نتائج التحقق من مدى ملائمة فرض الاستمرار

بعد قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية حول مدى ملاءمة فرض الاستمرار، يمكنه تحديد ما إذا كان هناك شك جوهري في قدرة المؤسسة حول الاستمرار أم لا، من خلال ترشيد حكمه ومراعاة عدة اعتبارات أهمها[1]:

- الرجوع لملف أوراق العمل للمؤسسة موضوع التدقيق للاستفادة بحكمه المهني السابق بخصوص مقدرتها على الاستمرار؛
- الرجوع لإرشادات المعايير والإصدارات المهنية ذات الصلة؛
- الاعتماد على مساعديه ذوي الخبرة في تدقيق المؤسسات التي تنتمي إلى نفس البيئة التي تعمل فيها المؤسسة؛
- الاسترشاد برأي مستشاره القانوني في هذا المجال.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 120.

المبحث الثالث: التدقيق الحديث وفق قانون SOX

نشأ قانون Sarbanes-Oxley في ديسمبر عام 2001، إثر فضيحة إفلاس شركة أنرون Enron خلال شهر فقط بعدما سمحت بأخطاء محاسبية أسفرت عن تضخيم الأرباح، وتعتبر هذه الحالة أكبر إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية، وتلتها بعد ذلك بشهور إفلاس وورد كوم World Com، فنشأ قانون SOX وتم توقيعه تشريعيا في جويلية 2002، ويمثل هذا القانون أهم قوانين الأوراق المالية منذ قانوني الأوراق المالية 1933 –1934، ويتم تطبيقه على المؤسسات العامة والمؤسسات التي تقوم بتدقيقها، ويمثل تأسيس مجلس الإشراف المحاسبي للمؤسسات العامة أحد النتائج الرئيسية لقانون SOX حيث أصبحت المهنة منظمة لتدقيق المؤسسات العامة، كما يوفر مجلس الإشراف المحاسبي للمؤسسات العامة الإشراف على مدققي المؤسسات العامة وإقرار معايير التدقيق والمعايير الأخلاقية ومعايير الإستقلالية، ومعايير الرقابة على جودة عملية تدقيق المؤسسات العامة وأداء فحوص الرقابة على الجودة على مكاتب التدقيق محل إشرافها[1].

ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى العوامل المساعدة على تطبيق قانون SOX من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيتناول أقسام وبنود قانون SOX، أما المطلب الثالث فسيتطرق إلى دراسة حوكمة المؤسسات وقانون SOX.

المطلب الأول: العوامل المساعدة على تطبيق قانون SOX

يعتبر القانون الأمريكي SOX من أهم قوانين الأوراق المالية، وقد أدت مجموعة من العوامل إلى الحاجة لوجود هذا القانون، حيث أثرت اخفاقات التدقيق في السنوات الأخيرة بالاضافة إلى إخفاقات جميع أجزاء حوكمة المؤسسات إلى التعجيل بتطبيق بنود قانون SOX.

1- إخفاقات التدقيق التي عجلت بتطبيق قانون SOX

تعتبر إخفاقات عملية التدقيق لشركتي Enron وWorld Com من أبرز الإخفاقات في السنوات الأخيرة باعتبارها من عملاء مكتب Arthur Anderson أحد أهم مكاتب المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العالم، حيث يعتبر Arthur Anderson أحد مؤسسات المحاسبة العامة الخمس الكبار سابقا، كما أن هناك العديد من الإخفاقات في المحاسبة والتدقيق في مؤسسات أخرى تتعامل مع مكاتب المحاسبة العامة الخمس الكبار[2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وحوكمة المؤسسات"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص ص: 300-301.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، " التطورات الحديثة في المراجعة "، مرجع سبق ذكره، ص: 686.

2- إخفاقات حوكمة المؤسسة

بالاضافة إلى إخفاقات التدقيق، كانت هناك إخفاقات أحاطت بجميع أجزاء حوكمة المؤسسات حيث أن كل جزء من النظام قد فشل على الأقل بدرجة معينة سواءا كان مرتبط بالإدارة أو بالمدققين أو بمجلس الإدارة أو الهيئات المنظمة مثل هيئة سوق المال أو البورصة وغيرها.

وتتمثل الأطراف الرئيسية المرتبطة بحوكمة المؤسسات كما يلي:

- المساهمين؛
- مجلس الإدارة؛
- لجنة التدقيق؛
- الإدارة؛
- المؤسسات المحاسبية ذاتية التنظيم؛
- مؤسسات أخرى ذاتية التنظيم مثل البورصة والمدققين الداخليين.

وبشكل عام يمكن استعراض تلك المشاكل التي قامت هيئة تنظيم الأوراق المالية وجهات أخرى بدراستها كما يلي[1]:

- الاعتماد أكثر على الشكل عن الجوهر عند استخدام أحكام المحاسبة؛
- إقرار المدققين أن الإدارة هي العميل وليس المساهمين؛
- أصبح لإدارة الأرباح دورا مقبولا تقره الإدارة؛
- عدم استقلالية مجلس الإدارة كما أنهم ليسوا أقوياء؛
- ارتفاع ربحية الاستشارات الإدارية مقارنة بعمليات التدقيق وخدمات التأكد؛
- تطور العلاقة بين الإدارة وشركاء التدقيق حيث يتم تخصيص مكافآت لشركاء التدقيق على أساس النمو والربحية.

3- أهداف قانون SOX

تم إبرام قانون SOX في 30 جويلية 2002 الذي سمي رسميا باسم قانون "Sarbanes-Oxley"، كما يطلق عليه أحيانا بشكل غير رسمي بقانون "مسؤولية المؤسسة"، باعتباره يمثل حوكمة جديدة لمهنة ومؤسسات المحاسبة والتدقيق[2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، " المراجعة وحوكمة المؤسسات"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 309-310.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، " التطورات الحديثة في المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 699.

ويهدف هذا القانون إلى[1]:

- إعادة النظر حول معايير حوكمة المؤسسة وتعديلها؛
- إضافة عناصر جديدة للإفصاح؛
- كشف جرائم جديدة متعلقة بالغش؛
- زيادة العقوبات الجنائية المرتبطة بالانتهاكات الجوهرية الخاصة بقوانين الأوراق المالية؛
- إنشاء مجلس إشراف قوي على المدقق.

المطلب الثاني: أقسام وبنود قانون SOX

يقوم كل من مكتب المحاسبة العام والبورصة باجراء دراسات والتقرير عن نتائجها من خلال مجموعة من الأقسام بالإضافة إلى أن هناك مجموعة من المتطلبات والبنود التي لها تأثير على طبيعة التقرير المالي.

1- أقسام قانون SOX

تتمثل الدراسات والتقارير المتعلقة بأقسام قانون SOX على النحو التالي[2]:

1- القسم رقم 207: دراسة التدوير الإلزامي لمؤسسات المحاسبة العامة المسجلة

يقوم مكتب المحاسبة العام باجراء دراسة وفحص حول آثار التدوير الإلزامي المحتملة لمؤسسات المحاسبة والتقرير عن النتائج إلى الكونغرس خلال عام واحدة من تاريخ سن القانون.

2- القسم 701: دراسة تقرير مكتب المحاسبة العام حول دمج مؤسسات المحاسبة العامة

يقوم مكتب المحاسبة العام بفحص الأسباب التي أدت إلى دمج مؤسسات المحاسبة العامة منذ عام 1989، حيث كانت ثمانية مؤسسات محاسبة عامة دولية رئيسية وتقلصت إلى أربعة فقط، والتعرف على الأسباب والمضامين وانعكاساتها على حماية الجمهور.

3- القسم 702: دراسة وتقرير اللجنة عن التصنيف الائتماني للوكالات

تقوم البورصة خلال 180 يوم من تاريخ إصدار القانون بدراسة حول دور وأهمية وأثر تصنيف وكالات الائتمان في سوق العمل، والتقرير عن النتائج إلى الكونغرس.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 700.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 701-703.

4- **القسم 703: دراسة والتقرير عن المنتهكين والانتهاكات**

تقوم البورصة بدراسة أحداث الانتهاكات لقوانين الأسهم والعقوبات التي تنجر عنها، والتقرير عن النتائج خلال مدة ستة أشهر من تاريخ صدور القانون.

5- **القسم رقم 704: دراسة التصرفات التأديبية**

تقوم البورصة بدراسة حول فحص وتحليل جميع التصرفات التأديبية ومتطلبات التقرير المفروضة على قوانين الأوراق المالية وإعادة صياغة القوائم المالية الصادرة قبل خمس سنوات من إصدار قانون SOX من أجل تحديد التقارير التي كانت أكثر تعرضا للغش، وتقدم نتائج الدراسة إلى الكونغرس خلال 180 يوم من تاريخ إصدار قانون SOX.

6- **القسم 705: دراسة بنود الاستثمار**

يقوم مكتب المحاسبة العام باجراء دراسة حول دور بنوك الاستثمار والمستشارين الماليين في تدهور شركة Enron، حيث تقدم نتائج هذه الدراسة إلى الكونغرس خلال 180 يوم من تاريخ صدور قانون SOX.

2- البنود الرئيسية لقانون SOX

تتمثل البنود والمتطلبات الرئيسية لقانون SOX التي تؤثر على طبيعة التقرير المالي لبعض السنوات كما يلي[1]:

1- إنشاء مجلس الإشراف المحاسبي على المؤسسة العامة ومنحه سلطات واسعة تشمل سلطة وضع معايير التدقيق واختيار ما إذا كان يتم وضع معايير محاسبية أم لا؛
2- متطلب على كل من المدير التنفيذي والمدير المالي والقيام بالمصادقة والإفصاح على القوائم المالية؛
3- متطلب من المؤسسات توفير تقرير شامل حول ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وأن يقوم المدققين بالتقرير عن تلك الضوابط الرقابية؛
4- منح لجان التدقيق سلطات واسعة باعتبارها عميل التدقيق، حيث يجب أن توافق لجان التدقيق على أي خدمات تقدمها مؤسسات المحاسبة العامة بخلاف خدمات التدقيق، كما يجب أن تقوم بالتقرير علانية إلى الجمهور؛

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 703-705.

5- يجب أن يكون على الأقل خبير مالي واحد ضمن تشكيل أعضاء لجنة التدقيق، كما يجب الإفصاح عن اسم وخصائص هذا الخبير المالي، كما يجب أن يكون الأعضاء الآخرين ذوي معرفة وإلمام بالمحاسبة المالية والرقابة؛

6- يجب القيام بتدوير الشركاء المسؤولين عن تكليفات التدقيق كل خمس سنوات، بالإضافة إلى كافة الشركاء أو المديرين الآخرين الذين يقومون بأدوار هامة في التدقيق؛

7- يجب أن تكون هناك فترة تجميد لأحد الشركاء أو المديرين قبل حصوله على وظيفة في مستوى أعلى لدى أحد عملاء التدقيق دون تعريض مؤسسة المحاسبة العامة للخطر؛

8- الإفصاح المتزايد عن المعاملات أو الاتفاقيات خارج الميزانية العامة والتي يمكن أن يكون لها أثر مادي حالي أو مستقبلي على الوضعية المالية للمؤسسة، وينبغي قيام البورصة بدراسة طبيعة تلك الاتفاقيات على المعاملات وتطوير نظام محسن للمساءلة المحاسبية.

المطلب الرابع: تأثير قانون « SOX » على تطوير مهنة التدقيق وتحسين حوكمة المؤسسة

تعتبر أحداث الفشل والإخفاقات التي وقعت في الماضي لم تكن نتيجة لفشل عملية التددقيق فقط، وإنما تمثل فشل رئيسي مرتبط بكافة أجزاء ومكونات هيكل حوكمة المؤسسة حيث لا يرتبط هذا الفشل بعملية التدقيق أو بالإدارة، فكل جزء في النظام قد فشل على الأقل بدرجات متفاوتة في بعض المنظمات من الإدارة إلى المدققين إلى مجلس الإدارة إلى التنظيمات ذاتية التنظيم مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين[1].

1- متطلبات حوكمة المؤسسة في ظل قانون SOX[2]

تتمثل متطلبات حوكمة المؤسسة التي انعكست على ما جاء به قانون SOX وفقا للقوانين المختلفة كما يلي:

1-1 سلطة لجنة التدقيق: ينبغي أن تقوم لجنة التدقيق بتعيين المدققين والإشراف عليهم مباشرة، وتحديد مكافآتهم، كما ينبغي توفير تمويل خاص بها فضلا عن قيامها بتعيين مستشارها.

1-2 استقلالية لجنة التدقيق: يجب أن يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق مستقلين من خلال استبعاد أي مكافأة من المؤسسة ما عدا المكافأة كعضو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، كما يجب استبعاد أي موظف أو شخص منتسب للمؤسسة.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 724-725.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 727- 734.

1-3 الخبير المالي بلجنة التدقيق: حيث ينبغي على المدققين القيام بالتقرير إلى اللجنة عن كافة:

- السياسات وممارسات المحاسبة المهمة؛
- المعالجات البديلة للمعلومات المالية التي نوقشت مع الإدارة والمعالجة المفصلة من خلال المدققين؛
- اتصالات أخرى مع الإدارة.

1-4 دليل الأخلاقيات التنفيذيين: حيث يجب على المؤسسات العامة تبني دليل الأخلاقيات للمديرين الماليين الرئيسيين حيث يجب أن يشمل دليل الأخلاقيات:

- السلوك الأمين والأخلاقي الذي يتضمن فصل المصالح بين العلاقات الشخصية والمهنية؛
- الإفصاح العادل والكامل والقابل للفهم والدقيق والزمني؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح.

1-5 تصديق المدير التنفيذي: حيث يجب على كل من المدير التنفيذي والمدير المالي الرئيسي القيام بالمصادقة على التقارير السنوية والربع السنوية والإقرار أن:

- تم فحص التقرير بشكل شخصي؛
- التقرير لا يتضمن أي استبعادات تجعله مضللا؛
- التقرير يقدم عرضا عادلا في جميع النواحي المادية الموقف المالي ونتائج أعمال المؤسسة؛
- التقرير ينص على أن المديرين الموقعين قاموا :
- بوضع وحفظ وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية وأنه تم توفير المعلومات المادية للمديرين الموقعين؛
- الإفصاح للمدققين ولجنة التدقيق عن جميع أوجه النقص في الرقابة الداخلية والغش المتعلق بالإدارة والعاملين الذين لهم دور في ضبط نظام الرقابة الداخلية؛
- الإفصاح عن أي تغير وإقرار التصرف التصحيحي في ضوابط الرقابة الداخلية.

1-6 مصادقة المديرين: حيث يجب أن يقوم كل من المديرين الماليين الرئيسيين والمديرين التنفيذيين الرئيسين بالمصادقة على أن كل تقرير دوري يتضمن قوائم مالية مستوفاة مع هيئة سوق المال SEC ما يلي:

- الالتزام بقوانين الأوراق المالية؛
- العرض العادل في جميع النواحي المادية الموقف المالي ونتائج الأعمال للشركة.

1-7 حوافز المديرين التنفيذيين: حيث يجب على كل من المديرين الرئيسيين التنفيذيين والماليين إصدار الحوافز والأرباح وذلك إذا ماتم إعادة صياغة وإصدار القوائم المالية للشركة بسبب سوء سلوك (لم يتم تحديد مفهوم سوء سلوك من طرف القانون).

1-8 قروض المديرين والمسؤولين التنفيذيين: تمنع المؤسسات العامة سواءا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من الإحتفاظ أو التوسع في الحصول على ائتمان من أي شركة تابعة أو ترتيب التوسع في ائتمان أو تحديد التوسع في ائتمان على شكل قرض شخصي أو لأي مدير أو مسؤول تنفيذي.

1-9 تداول أعضاء المديرين التنفيذيين: حيث يمنع كثير من تداولات الأوراق المالية من خلال أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين خلال فترات مقررة معينة.

1-10 يجب على هيئة سوق الأموال تبني قواعد تلزم المحاسبيين بالتقرير عن دليل إثبات حول:

- انتهاك قوانين الأوراق المالية بشكل جوهري؛
- عدم احترام مسؤوليات وواجبات الوكيل؛
- انتهاك مماثل عن طريق المؤسسة أو وكيلها إذا لم يقم كل من المدير التنفيذي أو المدير المالي بالاستجابة بطريقة مناسبة وتقديم التقرير إلى لجنة التدقيق أو إلى مجلس الإدارة.

1-11 متطلبات التقرير الدوري الجديد: حيث يجب:

- أن تكون التقارير المالية تعكس جميع التعديلات التصحيحية المادية التي حددها المدققون؛
- الإفصاح الأكبر والواسع عن المعاملات المادية خارج الميزانية العامة متضمنا الالتزامات الطارئة والعلاقات الأخرى مع الكيانات التي يمكن أن يكون لها أثر مادي حالي أو مستقبلي؛
- الإفصاح المالي المبدئي عن عدم وجود أي إيضاحات غير حقيقية أو أي استبعادات في التقارير المالية، ومطابقة إعداد التقارير المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- قيام الإدارة بإعداد تقارير مالية عن مسؤولية الإدارة لوضع والمحافظة على أنظمة رقابة داخلية كافية وتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية.

1-12 توقيت الإفصاحات: يجب أن تكون هناك إفصاحات عن التغيرات الأساسية في الوقت المناسب وبلغة واضحة.

1-13 الفحص التنظيمي: يجب أن تقوم هيئة سوق المال بفحص جميع تقارير المؤسسة الصادرة كل ثلاث سنوات على الأقل.

14-1 مجلس الإشراف الجديد على المدقق: أنشئ مجلس الإشراف المحاسبي على المؤسسات العامة لتسجيل مؤسسات التدقيق وتبني معايير التدقيق، وأداء فحوصات واتخاذ إجراءات تأديبية على المدققين.

أ- معايير المجلس: وتتمثل في ما يلي:

- **التدقيق:** حيث يجب أن تتطلب معايير التدقيق:
- الاحتفاظ بأوراق العمل لمدة سبع سنوات على الأقل؛
- قيام شريك ثاني بالفحص والموافقة على عمليات التدقيق؛
- أشخاص أكفاء أو شخص مستقل لتقديم موافقة متزامنة لنتائج الاختبار وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية وأنها تعكس معاملات المؤسسة وتسمح بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتؤكد أن الإدارة قامت بالتصريح عن المتحصلات والمدفوعات.

ب- رقابة الجودة: حيث يجب أن ترتبط رقابة الجودة بما يلي:

- متابعة أخلاقيات المهنة والاستقلالية من مؤسسات العميل؛
- الاستشارات داخل المؤسسة؛
- الإشراف؛
- تعيين وترقية العاملين؛
- القبول والاحتفاظ بالتكليفات؛
- الفحوص الداخلية.

ت- الأخلاقيات.

ث- الاستقلالية.

ج- فحوص وتقارير المجلس: يجب أن يفحص المجلس جميع مدققي المؤسسات العامة كل ثلاث سنوات مرة واحدة على الأقل، حيث يجب أن يركز الفحص على:

- تكليفات التدقيق والفحوص المختارة؛
- إجراءات رقابة الجودة وتوثيقها؛
- عمليات تدقيق أخرى أو إجراءات رقابة الجودة.

ح- فحوص المجلس والنظام التأديبي: حيث يجب على المجلس القيام بفحص وتطبيق النظام التأديبي على انتهاكات القوانين وقواعد المجلس وقوانين الأوراق المالية والمعايير المهنية المتمثلة في مبادئ المحاسبة التي أقرتها هيئة سوق المال ومعايير التدقيق وتكليفات المصادقة وإجراءات رقابة الجودة والمعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية التي يقررها المجلس.

خ- تسجيل المدقق: حيث يجب أن يقوم بالتسجيل لدى المجلس جميع مدققي المؤسسات العامة.

د- السلطات التنظيمية في الولاية: يجب على السلطات التنظيمية وضع معايير ملائمة واجبة التطبيق على مؤسسات المحاسبة العامة الصغيرة أو متوسطة الحجم غير المسجلة لديها على نحو مستقل.

ذ- استقلالية المدقق.

1-15 أنشطة التدقيق الموافق عليها: يمكن أداء جميع الخدمات سواء التدقيق أو بخلاف التدقيق من خلال مؤسسات المحاسبة العامة لعملاء التدقيق فقط إذا تم الموافقة عليها مقدما عن طريق لجنة التدقيق، وتشمل الخدمات بخلاف التدقيق المسموح بها ما يلي:

- خدمات الضرائب؛
- خدمات قانونية أو خدمات ترتبط بعملية التدقيق.

1-16 أنشطة التدقيق المحظورة: تتمثل خدمات المدقق المحظورة في:

- إمساك الدفاتر؛
- تعميم وتطبيق أنظمة المعلومات؛
- أراء التقييم؛
- التدقيق الداخلي؛
- أنشطة إدارية أو متعلقة بالموارد البشرية؛
- خدمات الاستثمار؛
- خدمات قانونية أو خدمات الخبرة التي ترتبط بعملية التدقيق.

1-17 تدوير شريك التدقيق: يجب تدوير شريك التدقيق مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات.

1-18 تعارضات مصلحة التدقيق: يجب ألا يقوم المدقق بتدقيق المؤسسة إذا كان المدير التنفيذي أو المدير المالي أو المراقب المالي أو رئيس الحسابات أو أي شخص آخر مماثل يكون قد شارك في عملية التدقيق خلال عام واحدة قبل العمل بالتدقيق ويتم استخدامه من طرف المدقق.

1-19 عقوبات الجرائم والعقوبات الجنائية الجديدة: وتتمثل في:

أ- **الجرائم الجديدة:** جرم قانون SOX عملية إتلاف السجلات المرتبطة بأي فحص أو إفلاس، وعدم الاحتفاظ بالسجلات أو أوراق العمل المرتبطة بعملية تدقيق أو فحص، والغش والعبث والتلاعب في الأوراق المالية والسجلات.

ب- **فترة القيد للغش المتزايد بالأوراق المالية:** زاد قانون SOX من فترة القيود المرتبطة بالدعاوي المدنية للغش في الأوراق المالية من عام إلى سنتين بعد اكتشاف حقائق تشكل انتهاك، ومن ثلاث سنوات إلى خمس سنوات بعد الانتهاك.

ت- **عقوبات متزايدة:** زاد القانون من العقوبات الجنائية للغش وانتهاك قوانين الأوراق المالية.

ث- **سلطات الاستدعاء للمثول أمام المجلس:** يرخص قانون SOX حصول المجلس على مذكرات البورصة للشهادات والسجلات من أي شخص متضمنا أي عميل لأحد مؤسسات المحاسبة المسجلة.

ج- **الجرائم:** تم خلق جرائم جديدة تطبق على المؤسسات العامة وعلى أي شخص يقوم باتلاف المستندات وأوراق العمل المتعلقة بعملية التدقيق والغش في الأوراق المالية، والعبث والتلاعب بالمستندات التي يتم استخدامها في الدعاوي الرسمية.

2- الآثار العملية المتوقعة لقانون SOX

يؤدي تطبيق قانون SOX إلى حوكمة المهنة ومؤسسات المحاسبة والتدقيق، حيث تتمثل الآثار المتوقعة لتطبيق قانون SOX في ما يلي[1]:

2-1 آراء المدقق: سوف تكون آراء المدقق أكثر اكتمالا وتغطي كل من:

- القوائم المالية؛
- ضوابط الرقابة الداخلية.

2-2 إمكانية قبول التدقيق: عمليات التدقيق تكون مقبولة فقط إلا إذا تم تنفيذها من طرف مدققين مسجلين بالمجلس وتم فحصهم عن طريقه.

2-3 أتعاب التدقيق: سيكون هناك ارتفاع في أتعاب عمليات التدقيق.

2-4 زمن التدقيق: سيتزايد الزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق.

2-5 معايير التدقيق: سيتم توحيد معايير التدقيق.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 734-737.

2-6 مصدر معايير التدقيق: يعتبر المجلس منظمة ذاتية الحوكمة يؤثر بشكل غير مباشر على مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها من خلال رقابتها على عمليات التدقيق ورقابة الجودة والأخلاقيات والاستقلالية، بالإضافة إلى التأثير المباشر من خلال سلطتها على اتخاذ إجراءات تأديبية.

2-7 ثقافة التزام بناء على قاعدة: يجب أن تقوم المؤسسات بتبني ثقافة الالتزام بناءا على قاعدة معينة بشكل يماثل ثقافة الالتزام في مؤسسات البنوك والتأمينات.

2-8 تخصيص وقت الإدارة العليا: سيزيد ارتباط الإدارة العليا بالمسائل المالية الروتينية من الضرر للأنشطة الأخرى.

2-9 تأمين المسؤولية للمدير والمديرين التنفيذيين: سيصبح تأمين المسؤولية للمديرين أكثر أهمية للمؤسسة وأكثر صعوبة للشركة المصدرة في تحقيقها.

2-10 قضايا الموارد البشرية: سيكون لإدارة الموارد البشرية بالمؤسسة واجبات جديدة تتعلق بمتابعة القروض ومعاملات المديرين بالأوراق المالية بالإضافة إلى مهارات المدير.

2-11 تعيين المديرين: سيصبح تعيين المديرين وخاصة أعضاء لجنة التدقيق أكثر صعوبة، وتتطلب وقتا وإجراءات أطول.

2-12 مكافآت المديرين: ستزيد مكافآت المديرين نظرا لتزايد المخاطر والمسؤوليات.

2-13 مهارات المديرين: ستتزايد المهارات المطلوبة من المديرين لتشمل الخبرة المالية والمعرفة بتكاليف التسويق وشبكات الاتصال بالإضافة إلى المهارات الأخرى.

2-14 سلطة المجلس: ستتزايد سلطة المديرين المستقلين داخل أعضاء المجلس.

2-15 تكوين وتشكيل المجلس: سيتزايد عدد المديرين المستقلين وتحويل عدد المديرين والإداريين إلى مديرين أكثر استقلالية للوفاء بمتطلبات قانون SOX.

2-16 سلطة لجنة التدقيق: ستزيد سلطة واختصاص لجان التدقيق للمجلس من غالبية سلطة واختصاص المجلس ذاته.

2-17 التعويض النقدي: ستزيد المكافأة النقدية للمديرين التنفيذيين مقابل خطر المكافأة غير النقدية.

2-18 الاتفاقيات القانونية: ستصبح متطلبات المصادقة وتقرير المدقق والرقابة الداخلية ضمانات وإقرارات روتينية في التأمين والقروض والاستثمار والاتفاقيات.

2-19 الفحص القانوني: ستزيد القضايا القانونية المتعلقة بالوظائف الروتينية لمجلس الإدارة باعتبار أن قانون SOX زاد من متطلبات الالتزام.

2-20 إدارة المخاطر: ستزيد احتياجات إدارة المخاطر من المديرين والمسؤولين التنفيذيين وخاصة أعضاء لجنة التدقيق.

المبحث الرابع: القضايا المعاصرة التي يواجهها المدقق في البيئة الدولية

تتعرض مهنة التدقيق إلى تحديات كبيرة في مواجهة البيئة الدولية التي تشهد تغيرات سريعة ومتلاحقة نتيجة للتطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا والاتصالات، وتلاشي الحدود الجغرافية في إطار عولمة سوق رؤوس الأموال والأنشطة الاقتصادية، مما ينجم زيادة مخاطر احتمال وجود أخطاء أو تلاعبات مما يزيد من التحديات التي تواجهها مهنة التدقيق على المستوى الدولي، وباعتبار أنه لم يعد لرؤوس الأموال هوية وطنية في ظل العولمة، يقوم المدقق بعملية تدقيق صناديق الاستثمار والأدوات المالية المشتقة، بالاضافة إلى دوره في منع واكتشاف جرائم غسل الأموال في الأسواق المالية. وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى مشاكل مهنة التدقيق على المستوى الدولي من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيتناول التدقيق وجرائم غسل الأموال، أما المطلب الثالث فسيتم من خلاله دراسة تدقيق صناديق الاستثمار، أم المطلب الرابع فسيتناول تدقيق الأدوات المالية المشتقة.

المطلب الأول: مشاكل مهنة التدقيق على المستوى الدولي

تواجه مهنة التدقيق على المستوى الدولي مشاكل يمكن تصنيفها وفقا لاتجاهين حيث يشمل الاتجاه الأول الجانب التخصصي، أما الجانب الثاني فيشمل التطبيقي، بالإضافة إلى ظهور مسائل لها تأثير على مهنة التدقيق، وقد حاولت الجهات الدولية المنظمة لشؤون المهنة إيجاد ووضع وتطوير المزيد من الإرشادات والضوابط من أجل تنظيم هذه المهنة.

1- مشاكل إعداد تقرير التدقيق في المجال الدولي

تسعى مكاتب التدقيق التي تعمل خارج حدود الدولة إلى التكيف مع معايير المحاسبة والتدقيق التي قد تكون مختلفة من دولة إلى أخرى، حيث يواجه المدقق على المستوى الدولي مشاكل حول إعداد التقرير وفقا لاتجاهين على النحو التالي:

1-1 الاتجاه التخصصي (المهني)[1]: يرتبط الاتجاه التخصصي بالمبادئ المختلفة للمحاسبة لما لها من أهمية في إعداد التقارير المالية الدولية، حيث تعتبر وظيفة التدقيق الأساسية المصادقة على القوائم المالية من خلال:

- وجود هيكل من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها حتى يتمكن المدقق من تقييم القوائم المالية؛
- استقلال القائم بعملية التدقيق حيث أن الاستقلال في المجال الدولي يعني أن المدقق سوف يواجه مفاهيم متنوعة، حيث أن تقرير المدقق يجب أن يعبر عن رأيه بحياد تام ووضوح عن الوضعية الحقيقية للمركز المالي ونتائج الأعمال. ويعتبر مفهوم الاستقلال في الولايات المتحدة الأمريكية أمرا في غاية الصعوبة مقارنة بأي

[1] أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الحديث للحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص ص: 345-347.

دولة أخرى، حيث يجب أن يتمكن المدقق من أخلاق وأصول المهنة المنشورة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين، كما أصدرت هيئة الأوراق المالية والبورصة بالولايات المتحدة الأمريكية دليل يتضمن احترام استقلالية المدققين وآرائهم عن الحسابات والبرنامج المحاسبي الذي تنفذه المؤسسة، وكل المعلومات المتواجدة بالتقرير السنوي المتعلقة بهذا المجال. وعليه أصبح من الضروري أن يتحلى المدقق الدولي بمتطلبات الاستقلالية، وأن يكون رأيه معبرا عن مدى تحقيق الاستقلالية ضمنيا في جميع الأقطار التي لها علاقة مع نتيجة تقريره.

2-1 الاتجاه التطبيقي (العملي): ويندرج ضمن هذا الاتجاه ثلاثة عوامل على النحو التالي:

أ- عامل اللغة[1]: تحتاج ترجمة القوائم المالية إلى استخدام المقررات اللغوية للغة المترجم إليها والتي لها نفس المعنى للمرادفات التي استخدمت في إعداد القوائم المالية الأصلية، لذلك يجب أن يكون هناك حرص كامل عند اختيار مفردات اللغة الجديدة التي يجب أن تعبر بدقة على معاني القوائم المالية الأصلية خاصة إذا كانت اللغة الجديدة تحتوي على مفردات عديدة المعاني مما ينجم عنه تغيير كبير في المعاني التي يستنتجها القارئ الأجنبي عن تلك المعاني الموجودة في القوائم المالية الأصلية.

ب- عامل تحويل عملة دولة إلى عملة دولة أخرى[2]: تعتبر عملية تحويل العملة على المستوى الدولي أمرا صعبا، حيث تواجه هذه المشكلة عدة أوجه، حيث يرى الكثير من المحاسبين أن وظيفة القوائم المالية يجب أن تكون تقارير رسمية فقط ويجب أن يتم إعدادها بعملة الدولة التي يعد لها التقرير في الوقت الحالي، إلا أن المركز المالي ونتائج الأعمال لا يكون معبرا بصدق إلا إذا تم استخدام عملة الدولة التي تمت فيها الأنشطة المختلفة، إضافة إلى أن الثروة والأصول التي تمتلكها المؤسسة تكون لها قيمة مختلفة عن تلك الموجودة في الدول الأخرى بسبب اختلاف الظروف المحيطة بها. ويؤكد المحابون ورجال الأعمال الدوليون أنه يوجد تعقيدات قانونية ومحاسبية إلا أنه يمكن تحويل عملة القوائم المالية من دولة إلى أخرى كما يلي:

- قيام المؤسسة الأم بترجمة القوائم المالية للفروع التابعة لها وذلك من أجل أغراض الرقابة الداخلية؛
- قيام المؤسسة الأم بتحويل عملة القوائم المالية غلى عملة الدول الأخرى من أجل إقناع قارئ القوائم المالية في تلك الدول.

ويرى البعض أن تحويل العملة فيه نوع من التضليل والخيال، إلا أن تحويل الحسابات المالية في المؤسسات المستقلة أصبح متطورا وذو فائدة للقراء غير المتخصصين مع الأخذ بعين الاعتبار نسب التغير التي يريدونها مثل ما قامت به المؤسسة اليابانية الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم إعداد قوائم مالية من عدة

[1] نفس المرجع السابق، ص ص:347- 348.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 348- 352.

أعمدة، يحتوي العمود الأول على الين الياباني، والعمود الثاني الدولار الأمريكي من أجل تحويل كل القيم المالية الواردة بالقوائم باستخدام المعدل الجاري في تاريخ الميزانية من خلال عمليات حسابية فقط بهدف مساعدة القراء الأجانب.

أ- نموذج التقرير[1]: يعتبر نموذج التقرير على المستوى الدولي يطرح إشكالية التقرير الذي يحتوي على عملة أكثر من دولة، لذلك فقد يحتوي على:

- الحسابات التي تقدم من أجل المقارنة بين عملة المؤسسة الأم وعملة أي شركة أخرى سواءا كانت تابعة أو مستقلة؛
- الحسابات المالية التي تقدم بعملة دولة أجنبية فقط، وفي هذه الحالة لا توجد مشكلة حالية حيث لو تطابق التقرير المحاسبي مع المفاهيم المحاسبية فيجب أن يوضح شكل التقرير وأسلوبه بعدالة في الوقت الحالي الحسابات بعملة المؤسسة الأم وأن يتبنى الرأي على تحويل الحسابات المالية إلى أي عملة محتملة.

2- المسائل المؤثرة على مهنة التدقيق على المستوى الدولي ودور الجهات العالمية في تنظيم مزاولة المهنة

تتأثر مهنة التدقيق بالتطورات والمسائل التي تحصل دوليا، وتسعى الجهات العالمية المنظمة لهذه المهنة إيجاد الطرق والأساليب من أجل تطوير المهنة وفقا للمتطلبات والمستجدات، ومن بين أهم هذه المسائل ما يلي[2]:

2-1 فجوة التوقعات: يوجد اعتراف متزايد بوجود فرق بين ما يتوقعه الجمهور من دور ومسؤولية المدقق وما يقوم به فعليا طبقا لمعايير التدقيق، وتسعى المنظمات العالمية لمهنة التدقيق سد هذه الفجوات من خلال وضع وتطوير المزيد من المعايير والارشادات التي تحكم وتنظم مهنة التدقيق.

2-2 مقاضاة المدققين: تزايد عدد القضايا التي ترفع ضد المدققين القانونيين وأحد الأسباب في ذلك هو ادعاء الأطراف الخارجية بحدوث خسائر مادية من جراء اعتمادهم على معلومات تم المصادقة عليها من قبل المدقق، واتخذت كأساس لاتخاذ قرارات اقتصادية معينة.

2-3 التوسع في الخدمات الأخرى للمدقق: عادة ما يطلب من المدقق الذي يقوم بتدقيق القوائم المالية تقديم خدمات أخرى لنفس العميل مما يضعف من استقلالية المدقق وحياده، بالإضافة لمسألة الأتعاب التي يتقاضاها من مثل هذه الخدمات.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 352- 354.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، "أسس المراجعة الخارجية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 24-26.

2-4 العولمة: من بين ما تعنيه العولمة توسع وانتشار المؤسسات المصنعة للمنتج أو الموزعة له في أكثر من دولة من دول العالم، وقد تأثرت مهنة التدقيق بذلك، حيث تطلب الأمر تدقيق عمليات خارج حدود الدولة، وبالتالي أصبحت الكثير من مكاتب التدقيق تقوم بانشاء فروع لها في دول أخرى، وضرورة التكيف مع معايير المحاسبة والتدقيق التي قد تختلف من دولة لأخرى.

2-5 التجارة الالكترونية: يوجد تزايدا ملحوظا في اعتماد المؤسسات على ما يسمى بتكنولوجيا المعلومات للمساعدة في المحاسبة عن مختلف العمليات، والتوسع في شبكة المعلومات مما أدى إلى ظهور التجارة الالكترونية التي تتم عن طريق شبكة الأنترنات، مما أدى إلى التأثير على خدمات التدقيق حيث أصبحت تعتمد على المعلومات المتاحة على تلك الشبكات والتي تحتاج إلى خبرات ومهارات خاصة لفهمها وتحليلها. وقد تنبهت الجهات العالمية المنظمة لمهنة التدقيق لهذا التطور حيث أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي على سبيل المثال نشرة سنوية تبين أحدث أحدث الإصدارات بخصوص فهم وتطبيق الأساليب المختلفة لتكنولوجيا المعلومات.

المطلب الثاني: التدقيق وجرائم غسل الأموال

عرف صندوق النقد الدولي غسل الأموال على أنه " العملية التي يتم عن طريقها إلغاء أو إبعاد الصلة بين الجريمة وبين المال، الذي تم الحصول عليه أو تجميعه بواسطة الأنشطة الإجرامية، والعاملين على تلك الأنشطة يجب أن يجدوا طريقة لتنظيف هذه الأموال، حتى يستطيعوا استخدامها بدون جذب الانتباه إليهم من قبل السلطات"[1].

1- القواعد الدولية لمكافحة جرائم غسل الأموال[2]:

في عام 1989، قامت الدول الصناعية السبع الكبرى باجتماع نتج عنه تأسيس منظمة تختص بكل مايتعلق بالجهود المبذولة على المستوى الدولي لمكافحة جرائم غسل الأموال، أطلق عليها "لجنة العمل للإجراءات المالية المتعلقة بغسل الأموال"، على أن تتبع وظيفيا "منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"، حققت هذه المنظمة إنجازات عديدة عالميا في إطار مكافحة جرائم غسل الأموال وقد أقرت اللجنة في بداية عملها ست متطلبات رئيسية يتعين العمل بها تتمثل فيما يلي:

1-1 الرقابة الداخلية: تعتبر مكافحة جرائم غسل الأموال من داخل المؤسسة مهما، حيث يتعين على مجلس الإدارة تعيين مدير مسؤول عن مكافحة جرائم غسل الأموال يكون على درجة وظيفية عالية تمنحه السلطة

[1] عبد المطلب عبد الحميد، "الاقتصاد الخفي وغسيل الأموال والفساد: العلاقة الجهنمية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2013، ص: 139.

[2] أحمد صلاح عطية، "أفاق جديدة لمسؤولية مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2008، ص ص: 28-31.

على الحصول على المعلومات اللازمة واتخاذ القرارات الحاسمة، ويجب أن يقوم بالتحقق من التزام المؤسسة بقواعد المكافحة والإفصاح عنها، كما يجب توثيق إجراءات ومسؤوليات الرقابة الداخلية أمام القانون وتكون متاحة لجميع الأفراد العاملين بالمؤسسة.

1-2 العناية بالتعرف على العميل: وتعد من أهم قواعد مكافحة جرائم غسل الأموال، ولا يقصد بها فقط معرفة من هو العميل، وإنما أيضا ضرورة التركيز والعناية على سبب لجوء هذا العميل لعقد الصفقة مع المؤسسة.

1-3 الإفصاح عن العمليات المشبوهة: ينبغي أن يتوفر لدى العاملين في المؤسسة القدر الكافي من الشجاعة والجرأة لإبلاغ أية شكوك تتوفر لديهم حول عمليات مشبوهة إلى المدير المسؤول عن شؤون مكافحة جرائم غسل الأموال حتى يقوم باستكمال المعلومات اللازمة والتحقق من صحتها، ثم التقرير ما إذا كان عليه الإفصاح أو عدم الإفصاح إلى الجهات المسؤولة عن الاحتفاظ بالوثائق لمدة معينة إذا لم تكن هناك ضرورة للإفصاح.

1-4 التدريب والتوعية: ينبغي أن يتوفر لدى العاملين بالمؤسسة فهم كامل لمخاطر جرائم غسل الأموال حيث يتعين على المؤسسات توفير برامج تدريب مكثفة للعاملين إضافة إلى حملات التوعية المستمرة من أجل تحديد مسؤولياتهم والتزاماتهم اتجاه هذا النوع من الجرائم.

1-5 إمساك الدفاتر: ينبغي على المؤسسة الاحتفاظ بكافة المعلومات المتعلقة بمعاملاتها في مدة لا تقل عن خمس سنوات وبطريقة منظمة تسمح بالرجوع إليها لاحقا من قبل أي جهة من جهات التحقيق، حيث يتم تسجيل العمليات في الدفاتر والسجلات التي تتضمن نوع العملية، قيمتها، كميتها، مصدرها، وجهتها، وتاريخها، بجانب القيود المحاسبية المتعلقة بتلك المعملات.

1-6 المتابعة: ويقصد بها المتابعة الالكترونية للمعاملات المشبوهة خاصة في مجال صناعة الخدمات المالية التي يتم فيها التعامل الكترونيا مما يسمح باتمام جرائم غسل الأموال.

2- علاقة جرائم غسل الأموال بمهنة المحاسبة والتدقيق

يمكن توضيح طبيعة العلاقة بين جرائم غسل الأموال ومهنة المحاسبة والتدقيق في العناصر التالية[1]:

أ- توجد علاقة بين جريمة غسل الأموال ومهنة المحاسبة، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل وتحليل العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة وقد ينتج عنها معاملات مشبوهة نتيجة لجريمة غسل الأموال لذلك يزيد احتمال اكتشاف المحاسبين الذين يعملون في المجالات التالية أدلة إثبات تكشف عن جريمة غسل الأموال وهم:

- المحاسبون في الوظائف الإدارية الذين يقدمون تقريرهم عن معاملات المؤسسة، مثل: المدققون الداخليون، مدير المخاطر، المسؤولون عن التحقق من الإذعان، المستشارون، المسؤولون تنفيذيون، والمديرون الماليون؛
- الممارسون المهنيون الذين يقومون بتقديم الخدمات للمؤسسة بالاستعانة بالمصادر الخارجية؛
- المحاسبون الذين يقومون بمهام تشبه مهام الخبراء الشرعيون؛
- المحاسبون الذين يقومون بتقديم الخدمات الاستشارية؛
- المسؤولون الضريبيين خاصة الذين يشمل مجال اختصاصهم على العناصر المتعلقة بقوانين مكافحة جرائم غسل الأموال؛

ب- يعد احتمال اكتشاف المدققين الخارجيين الذين يدققون القوائم المالية لجريمة غسل الأموال احتمالا ضعيفا، وذلك نظرا لعدم وجود تأثير مادي للجريمة في البيانات المالية.

ت- يعد احتمال اكتشاف جريمة غسل الأموال من قبل المدققين الذين لا يتضمن عملهم تقييما للبيئة الرقابية لجريمة غسل الأموال احتمالا ضئيلا.

ث- يعتبر اكتشاف غسل الأموال أثناء عملية التدقيق أمرا صعبا، إلا أنه قد يكون لغسل الأموال تأثير غير مباشر على القوائم المالية للمؤسسة مما يثير اهتمام المدققين الخارجيين في هذا الإطار.

3- تأثير صدور قوانين مكافحة جرائم غسل الأموال على مهنة التدقيق

صدر في عام 2002 قانون جديد بانجلترا لمكافحة جرائم غسل الأموال، أطلق عليه قانون "المتحصلات الناتجة من الجرائم"، حيث من خلاله تم توسيع نطاق الاشتباه في غسل الأموال، واستحداث ثلاثة جرائم جديدة تدخل ضمن تعريف جرائم غسل الأموال تتمثل في التنظيم والحيازة والتستر، كما ألزم هذا القانون مدققي الحسابات بوجوب الإفصاح عن أي معلومة أو اشتباه في ارتكاب جرائم غسل الأموال داخل المؤسسة محل التدقيق، وهذا ما يعتبر تحول كبير حول توسع نطاق ومهام ومسؤوليات المدقق. وفي عام 2003، أصدرت لائحة تنفيذية معدلة للقانون السابق، ويتم الالتزام بها ابتداءا من اول مارس 2004، حيث يتم بمقتضاها توسيع نطاق المؤسسات الملزمة بتطبيق قانون "المتحصلات الناتجة عن أعمال إجرامية"، حيث شمل مكاتب

[1] أحمد حلمي جمعة، " التدقيق والتأكيد المتقدم"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2011، ص ص: 306-307.

التدقيق لتصبح خدمات التدقيق ضمن لائحة المؤسسات الخاضعة لقانون مكافحة جرائم غسل الأموال[1]، حيث ترتب على هذا القانون آثار على مستوى مكاتب التدقيق وأخرى على مستوى مهام ومسؤوليات المدقق كما يلي:

3-1 أثر صدور قانون مكافحة جرائم غسل الأموال على مكاتب التدقيق[2]

توجد مجموعة من المتطلبات التي يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها استجابة لقانون مكافحة غسل الأموال كما يلي:

أ- تعيين مسؤول لمكافحة جرائم غسل الأموال داخل مكتب التدقيق

أوجب القانون مكاتب التدقيق بتعيين مدير مسؤول للمكافحة يكون من مستوى وظيفي عالي في المكتب، ويكون لديه مؤهلات علمية وخبرات عملية كافية، وتتمثل مهامه في تلقي المعلومات عن العمليات المشبوهة التي ترد إليه من العاملين بالمكتب أو من أية جهة أخرى، وفحصه هذه العمليات واتخاذ القرار المناسب، وينبغي على مكتب التدقيق أن يهيئ للمدير الاستقلالية، وبما يكفل الحفاظ على سرية المعلومات التي ترد إليه والإجراءات التي يقوم بها من خلال الاطلاع على السجلات والبيانات التي تسمح له بفحص الأنظمة والاجراءات التي يضعها المكتب لمكافحة جرائم غسل الأموال ومدى الالتزام بتطبيقها واقتراح ما يلزم من أجل تطوير وزيادة فاعلية وكفاءة تلك الأنظمة والإجراءات.

ب- التدريب والتأهيل في مجال مكافحة غسل الأموال للعاملين بمكتب التدقيق

ألزم القانون ضرورة وجود لدى مكتب التدقيق معايير معينة يمكنه من قياس مدى وعي كافة العاملين بالمكتب بالقوانين واللوائح المتعلقة بجرائم غسل الأموال مع وضع برامج لتدريبهم وتأهيلهم في هذا المجال.

ت- التعرف على الهوية والأوضاع القانونية للعميل

يجب على مكتب التدقيق وضع نظام خاص للتعرف على هوية العميل ووضعه القانوني من خلال أدلة إثبات قانونية، ويشمل ذلك استيفاء البيانات المثبتة لطبيعته، اسمه، موطنه، ممثله القانوني، تكوينه المالي، أوجه نشاطه، وأسماء وعناوين الشركاء أو المساهمين الذين تفوق ملكيتهم 10 % من رأس مال المؤسسة وإرفاق المستندات المثبتة لهذه البيانات. هذا وقد ألزمت معايير التدقيق أن يقوم المدقق بالاستعلام الكافي عن العميل إلا أن اللائحة التنفيذية لهذا القانون أقرت مجموعة من الضوابط للتعرف على العميل بصورة أوسع وأدق مقارنة بمعايير التدقيق.

[1] أحمد صلاح عطية، " أفاق جديدة لمسؤولية مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 60-61.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 62-64.

ث- الاحتفاظ بالسجلات والمستندات

يجب على المدقق الاحتفاظ بالسجلات والمستندات وأوراق العمل لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ الانتهاء من التعامل مع العميل، حيث يجب أن يحتفظ بأية وثائق أو مستندات خاصة إذا كان هناك اشتباه في غسل الأموال.

ج- إجراءات الرقابة الداخلية

يجب على مكتب التدقيق فحص أنظمة الرقابة الداخلية لديه بصفة دورية متقاربة، من أجل التأكد من سلامة وفعالية وكفاءة هذه الأنظمة في منع أو الكشف عن جرائم غسل الأموال.

3-2 أثر صدور القانون على مهام ومسؤوليات المدقق

تقع على مدقق الحسابات مسؤولية كبيرة في حالة اكتشافه لأعمال تتشابه مع جرائم غسل الأموال، حيث يجب عليه تحديد ما إذا كانت أنشطة غسل الأموال المشتبه فيها لها تأثير جوهري على القوائم المالية أم لا، وإذا كان كذلك يجب عليه اتخاذ الإجراءات الضرورية من خلال الحصول على فهم مفصل للعمليات المشكوك وأسباب حدوثها والأطراف المشتركة فيها[1]، ومن خلال صدور قانون مكافحة جرائم غسل الأموال زادت مهام ومسؤوليات المدقق من خلال مراحل عملية التدقيق على النحو التالي[2]:

أ- **مرحلة تخطيط عملية التدقيق:** عند قبول مدقق الحسابات التكليف كمدقق حسابات لمؤسسة معينة عليه القيام باجراءات التعريف بالعميل طبقا لقانون مكافح غسل الأموال، حيث يجب عليه عند مرحلة التخطيط لأعمال التدقيق تقدير كخاطر التدقيق عند أدنى مستوى ممكن، مع الأخذ بعين الاعتبار تقييم مخاطر ارتكاب جرائم غسل الأموال وتأثير ذلك على تخطيط عملية التدقيق، حيث يجب تصميم اختبارات مكثفة لتقييم عوامل المخاطر المرتبطة بجرائم غسل الأموال ومن ثم تقييم مخاطر التدقيق، وهو ما ينبغي على المدقق القيام بتقدير مخاطر ارتكاب جرائم غسل الأموال التي تتأثر بها القوائم المالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

ب- **مرحلة تنفيذ عملية التدقيق:** يتطلب قانون مكافحة جرائم غسل الأموال من المدقق أن يزيد من تركيزه خلال أداء مهامه على العلم أو الاشتباه أو على توافر أسس معقولة للعلم او الاشتباه في وجود جرائم غسل الأموال التي يجب الإبلاغ عنها. وقد وضع قانون مكافحة جرائم غسل الأموال تصنيفا لذلك الاشتباه أو العلم على النحو التالي:

[1] عبد الوهاب نصر علي، " مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال: مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة،2011، ص: 301.

[2] أحمد صلاح عطية، " أفاق جديدة لمسؤولية مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 65-69.

1- علم أو اشتباه مرتبط بالقوانين واللوائح ذات الأثر المباشر على إعداد القوائم المالية من خلال التزام المدقق بمعايير التدقيق من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول درجة التزام العميل بالقوانين واللوائح ذات الأثر المباشر في تحديد وقياس البنود ذات القيم الكبيرة والإفصاح عنها في القوائم المالية.

2- علم أو اشتباه مرتبط بالقوانين واللوائح ذات الأثر غير المباشر على إعداد القوائم المالية، حيث تلزم معايير التدقيق أن يقوم المدقق باتباع إجراءات خاصة تسهم في الكشف عن حالات عدم التزام العميل بالقوانين واللوائح، مما يوفر للمدقق أساسا للاشتباه بوجود جرائم غسل الأموال واحتمال تأثير ذلك على القوائم المالية.

3- علم أو اشتباه مرتبط بالقوانين واللوائح الأخرى، حيث يجب على المدقق الالتزام بمعايير التدقيق التي تتطلب منه اتخاذ إجراءات معينة عند إخلال العميل بالقوانين واللوائح الأخرى. وإذا توفر لدى المدقق ما يقنعه بوجود اشتباه وأسس معقولة بتوافر أركان جريمة غسل الأموال، عليه إبلاغ مسؤول المكافحة بالمكتب التابع له، أما إذا لم تتوافر القناعة الكاملة أو توافرت له حالة من عدم التأكد حول التصرفات غير القانونية والظروف المحيطة بها، فينبغي عليه التشاور والحصول على النصيحة من مسؤول مكتب التدقيق التابع له.

ت- مرحلة إصدار تقرير التدقيق

إذا توفر لدى المدقق شك أو اشتباه حول وقوع جريمة غسل الأموال، يجب على المدقق الاستعانة بمفهوم " الأهمية النسبية" عند اتخاذ قرار إصدار تقرير يتضمن رأي بخلاف الرأي غير المتحفظ، وذلك على أساس المحددات التالية:

3- وجود تأثير جوهري للجريمة على القوائم المالية؛

4- و/أو نتائج الجريمة لها تأثير جوهري على القوائم المالية؛

5- و/أو التداعيات المترتبة على أية تحقيقات لاحقة من قبل الجهات القضائية أو الشرطة والتي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

المطلب الثالث: تدقيق صناديق الاستثمار

توفر صناديق الاستثمار لصغار المستثمرين الذين يشترون الأوراق المالية أي تكوين محفظة أوراق مالية يتولى إدارتها مديرين يتميزون بالخبرة والكفاءة العالية، السيولة اللازمة من خلال إمكانية إعادة شراء حصص أو أسهم أو وثائق المستثمر[1]

1- مفهوم صندوق الاستثمار

يمكن تعريف صندوق الاستثمار على أنه " عبارة عن محفظة استثمارية مشتركة يسمح لأي عدد من المستثمرين حسب رغبتهم وقدرتهم المالية وبمبالغ متواضعة (ألف دينار مثلا) بالاشتراك فيه من خلال شراء حصة من أصوله تسمى بالوحدة، ويتم تقييم هذه الوحدة دوريا، وتستثمر الصناديق الاستثمارية في الأسهم أو السندات أو النقد أو العملات أو ما شابه من الأدوات الاستثمارية."[2]

كما يعرف صندوق الاستثمار على أنه" مؤسسة مالية أو شركة تقوم بتجميع أموال عدد كبير من المستثمرين، ثم تقوم بإعادة استثمارها في أدوات مالية عادة أسهم وسندات[3].

2- علاقة التدقيق بصناديق الاستثمار

نظرا لتعدد أنشطة صناديق الاستثمار، واحتمال حدوث أخطاء جوهرية بها وبدرجة عالية، تزداد المسؤولية التي يلقيها المجتمع على مدقق الحسابات أثناء قيامه بتدقيق صناديق الاستثمار.

2-1 أهداف تدقيق صناديق الاستثمار[4]

يهدف المدقق أثناء قيامه بتدقيق صناديق الاستثمار إضافة إلى الحكم على درجة صدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال، إلى تحقيق بعدين هما:

أ- البعد الاقتصادي: تساهم عملية التدقيق في إدارة ورقابة المخاطر الاقتصادية داخل المؤسسات من خلال تخفيض درجة عدم التأكد والشكوك المرتبطة بالتصرفات والقرارت الاقتصادية مما ينجم عنه تقليل احتمالات وقوع أضرار اقتصادية على الملاك وكافة الأطراف ذوي العلاقة.

[1] عبد الغفار حنفي، " البورصات: أسهم، سندات، وثائق الاستثمار، خيارات"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2004-2005، ص: 374.

[2] عصام حسين، "أسواق أسواق الأوراق المالية (البورصة)"، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص: 213.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة"، الدار الجامعية مصر، بدون طبعة، 2006، ص:454.

[4] احمد صلاح عطية، " أفاق ومسؤولية مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، مرجع سبق ذكره، ص:450.

ب- البعد الاجتماعي: تساهم عملية التدقيق في إضفاء المصداقية على المعلومات التي تعدها الإدارة ويستخدمها الأطراف ذوي العلاقة، ويمتد دور عملية التدقيق إلى حماية المجتمع من أي مظهر من مظاهر الإهمال أو الخداع خلال ممارسة المؤسسة لأنشطتها، حيث تعتبر عملية التدقيق كأحد آليات الرقابة الاجتماعية.

2-2 إجراءات تدقيق صناديق الاستثمار

يمكن اعتبار أن إجراءات تدقيق صناديق الاستثمار لا تختلف عن إجراءات التدقيق لأي مؤسسة أعمال أخرى إلا أن تعدد الأنشطة لصناديق الاستثمار، وتعدد المخاطر التي تصاحب تلك الأنشطة تجعل من المدقق أن يقوم بالتركيز على مفردات معينة تتطلب إجراءات خاصة تمكن من تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك على النحو التالي:

أ- وثائق الاستثمار[1]

يعتبر حساب وثائق الاستثمار أحد العناصر المكونة لحقوق الملكية في صندوق الاستثمار، حيث يحق لحاملها الاشتراك في الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استثمارات الصندوق وفق نسبة ما يملكه حسب الشروط والأوضاع التي تبينها نشرة الاكتتاب وتهدف عملية تدقيق حساب الاستثمار إلى:

- التحقق من عدد الوثائق القائمة في التاريخ الذي تم فيه إعداد المركز المالي؛
- التحقق من صحة احتساب حصة وثيقة الاستثمار من صافي أصول الصندوق في التاريخ الذي تم فيه إعداد المركز المالي؛
- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي لحساب وثيقة الاستثمار وسلامة الافصاح عنها بقائمة المركز المالي؛
- التحقق من صحة وشرعية كافة العمليات المرتبطة بالوثائق أو ذات التأثير الجوهري عليها.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، ينبغي على المدقق التحقق من:

- أسس وقواعد احتساب القيمة الاستردادية لوثائق الاستثمار والوثائق المباعة بدلا من المستردة، ومدى صحة التسجيل المحاسبي والإفصاح عنها؛
- أسس وقواعد توزيع الأرباح على حملة الوثائق، وقيمة وتاريخ هذه التوزيعات، ودرجة صحة التسجيل المحاسبي والإفصاح عنها؛
- أرصدة العملاء والدائنين التي ترتبط بعمليات تداول وثائق الاستثمار؛

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 455-456.

- مدى صحة طريقة التقييم الدوري أصول الصندوق ؛
- أسس وقواعد التصرف في أرباح رأس المال، وقيمتها ومدى صحة المحاسبة والإفصاح عنها؛
- مدى شرعية وكفاية السيولة في الصندوق لمواجهة طلبات الاسترداد.

ب- الاستثمارات[1]

يعتبر حساب الاستثمار من أهم مفردات الأصول في الصندوق، حيث تهدف صناديق الاستثمار أساسا إلى استثمار أموالها من خلال تشكيلة متنوعة من الأوراق المالية، ولهذا يتعين على مدقق الحسابات عند قيامه باجراءات تدقيق الاستثمارات المالية التأكد من وجود نظام كافي للرقابة الداخلية على محافظ الأوراق المالية، وعلى الإيرادات الناتجة منها، والتأكد من وجود الأوراق المالية وملكيتها، والتقييم العادل لها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتبويبها في الميزانية بطريقة سليمة، والتحقق من تحصيل إيرادات الاستثمار وتسجيله في الوقت المناسب بالدفاتر، حيث يجب على المدقق التحقق من:

- **وجود وملكية الأوراق المالية:** ينبغي على المدقق جمع أدلة إثبات كافية حول وجود وملكية واكتمال محافظ الأوراق المالية بعناصرها المختلفة، وتختلف إجراءات المدقق وفقا لأنواع الأوراق المالية ودرجة تقديره لمخاطر التدقيق لكل نوع منها. وبصفة عامة تشمل هذه الإجراءات ما يلي:
- التأكد من الوجود المادي للأوراق المالية من خلال الجرد الفعلي للأوراق الموجودة، والحصول على مصادقات من البنوك التي تحتفظ بالأوراق المالية؛
- التأكد من ملكية الصندوق للأوراق المالية من خلال الاطلاع على مستندات الملكية من خلال الاتصال بالمؤسسة المصدرة للأوراق المالية أو بالبورصة، والحصول على مصادقات من مؤسسات السمسرة المرتبطة بعمولاتهم وبقيمة أية عمليات لم يتم تسويتها بعد، والحصول على أية مصادقات من الطرف المقابل لأية عملية، وقراءة أية عقود أو اتفاقيات المرتبطة باستثمار الأوراق المالية.
- **درجة ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بشأن الاستثمارات**

ينبغي على المدقق اتباع الإجراءات التالية:

- التأكد من أسس تقييم الاستثمارات المالية لصندوق الاستثمار من خلال التحقق من صحة تقييم الأوراق المالية حسب نوعها، وحسب ما إذا كانت مسجلة في البورصة أم لا، ومدى التعامل معها بصفة مستمرة أم في فترات متباعدة، وإذا كانت أوراق مالية أجنبية أو محلية، وإذا كانت مشتراة من ذات البنك مؤسس

[1] نفس المرجع السابق، ص ص:457- 462.

الصندوق أو من جهة أخرى، والتحقق كذلك من صحة واكتمال احتساب الاحتياطات من رأس المال، وعمليات الإضافة إليه أو التجنيب منه.

- التأكد من عوائد الاستثمارات المالية للصندوق من خلال التحقق من صحة احتساب وقيد وتسوية الدخل الناتج من تلك العوائد، وصحة واكتمال عرضه في القوائم المالية المنشورة. ومن أجل القيام بهذا الفحص، يمكن للمدقق الاستعانة بالمعلومات المنشورة بالبورصة أو الصحف المالية، وكذلك بارسال المصادقات لمؤسسات الأعمال المصدرة للأوراق المالية وكشف تحليل الدخل من الاستثمار خلال الفترة.

ت– مدير الاستثمار[1]

من بين الخصائص التي تميز نشاط الاستثمار هو كونها تولي بإدارة كل نشاطها إلى جهة ذات خبرة في إدارة صناديق الاستثمار، يطلق عليها اسم "مدير الاستثمار"، ويتم ذلك من خلال إبرام عقد بين صندوق الاستثمار ومدير الاستثمار، ويهدف المدقق من خلال إجراءات التدقيق إلى التأكد من وجود نظام كافي للرقابة الداخلية على أعمال مدير الاستثمار، والتأكد من صحة واكتمال المحاسبة عن أتعاب المدير والإفصاح عنها، حيث يقوم المدقق بفحص البنود الواردة بالعقد المبرم بين الإدارة ومدير الاستثمار من أجل التحقق من استيفاء جميع الشروط الواردة به وذلك بالاستعانة بالمستندات الملائمة وفحص أي تعديلات لاحقة أدخلت بالعقد والتأكد من سلامة واكتمال الإفصاح عن كل ذلك، كما ينبغي على المدقق القيام بتقييم درجة الكفاءة والفاعلية في أداء مدير الاستثمار ومدى بذله العناية في إدارته لصندوق الاستثمار، ومن بين المؤشرات التي يستعين بها المدقق في تقييمه لمدى كفاءة وفاعلية إدارة الاستثمار ما يلي:

- تقييم مدى كفاية خبرة إدارة استثمار الصندوق في إدارة المحافظ المالية وبنفس المكونات للهيكل الحالي؛
- تقييم مدى كفاية خبرة إدارة استثمار الصندوق في إدارة أهداف استثمارية متماثلة؛
- تقييم مدى كفاية خبرة إدارة استثمار الصندوق في إدارة صناديق لها نفس الحجم؛
- درجة مطابقة الإنجازات السابقة لإدارة الصندوق مع النتائج المتوقعة.

ث– درجة الالتزام بالقواعد والتعليمات المنظمة[2]

يعتبر الكشف والإفصاح عن أي تحريف ناتج عن وجود مخالفات قانونية وله تأثير جوهري على القوائم المالية، ضمن مسؤوليات المدقق، وعليه أن يقوم اتجاه ذلك، بتوسيع إجراءات فحصه للمناطق التي

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 462- 464.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 465- 468.

تحدث فيها تلك المخالفات مع طلب من إدارة الصندوق الاستفسارات اللازمة، وتشمل إجراءات التدقيق الإضافية ما يلي:

- فحص جميع المستندات المؤيدة مثل الفواتير والعقود؛
- مطابقة المستندات المؤيدة مع السجلات المحاسبية؛
- إرسال المصادقات للطرف الآخر من العملية مثل بنك أو شركة؛
- التحقق من وجود عمليات أخرى تم تنفيذها.

ويقوم المدقق بتحديد نطاق عملية التدقيق على أساس توفر المؤشرات التالية:

- تقييم الأهمية النسبية للمخالفة القانونية من حيث الكمية والنوعية؛
- مدى تأثير التصرف غير القانوني على الأرقام المثبتة بالقوائم المالية؛
- الالتزامات المحتملة نتيجة المخالفة القانونية مثل الغرامات والجزاءات؛
- المخاطر غير العادية التي ترتبط بالمخالفة القانونية.

يتعين على المدقق إذا تحقق من حدوث تصرف غير قانوني رفع الأمر إلى السلطة الإدارية المختصة بصندوق الاستثمار من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتسويات اللازمة في القوائم المالية، والإفصاح الكافي عن الموضوع ، ويتوقف إبداء رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية على مدى استيفاء إدارة الصندوق لتلك الملاحظات.

ج- قضايا العرض والإفصاح[1]

يعتبر التأكد من سلامة العرض والإفصاح في صناديق الاستثمار ذو أهمية لكافة الأطراف ذوي العلاقة، حيث:

- تساهم المعلومات بكل أنواعها في تحديد الأسعار واتخاذ القرارات في سوق الأوراق المالية؛
- تؤثر السياسة المحاسبية البديلة على أسعار الأوراق المالية؛
- وجود علاقة بين توقيت نشر المعلومات وبين أسعار الأوراق المالية وحجم تداولها في السوق.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 468-489.

وعليه يتعين على المدقق بذل العناية المناسبة لقضايا العرض والإفصاح التي تشمل:

1- تدقيق العرض والإفصاح بنشرات الاكتتاب

نشرة الاكتتاب هي عبارة عن نشرة إعلان وترويج وتطرح من طرف الصحف اليومية ومختلف وسائل الإعلام، لإعلام جمهور المستثمرين بما تطرحه صناديق الاستثمار من وثائق الاستثمار للاكتتاب العام.

ويقوم المدقق بالتقرير عن نشرة الاكتتاب بعد التحقق من أن النشرة تتضمن كافة البيانات التي نص عليها القانون، ومطابقة البيانات المالية التي تتضمنها النشرة مع مستنداتها المؤيدة، كما يجب أن يتسع نطاق التدقيق ليشمل الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقرير، والحقائق المكتشفة بعد إصدار التقرير، مما يتطلب من مدقق الحسابات القيام بتحريات إضافية من أجل التأكد أن الظروف لم تتغير منذ تاريخ التدقيق ومازالت تستحق ارتباط اسمه بالقوائم.

2- تدقيق العرض والإفصاح في التقارير المرحلية

يهدف المدقق من خلال فحص التقارير المرحلية لصناديق الاستثمار من إبداء رأيه من خلال التأكيد السلبي بعدم ضرورة عمل تعديلات جوهرية على التقارير حتى تتماشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث يقوم المدقق بتخطيط عملية الفحص، وتقييم نظام الرقابة الداخلية مع الالتزام بعنصر الزمن من أجل توصيل النتائج للأطراف ذوي العلاقة في الوقت المناسب مبينا رأيه حول التقارير والقوائم المالية خلال الفترة محل الفحص لاتخاذ القرارات المتعلقة بالصندوق.

3- تدقيق العرض والإفصاح في التقارير السنوية

يعد فحص القوائم المالية السنوية لصندوق الاستثمار الحلقة الأخيرة لعملية التدقيق، حيث يجب على المدقق القيام بتدقيق عام للتقارير السنوية إلى الحد الذي يمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية تمكنه من إبداء رأيه حول التقارير المالية للصندوق من خلال فحص مفردات هذه التقارير على النحو التالي:

- التحقق من سلامة عرض القوائم المالية ؛
- التأكد من سلامة وكفاية الإفصاح؛
- التحقق من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها؛
- التأكد من مدى سلامة التقديرات المعدة بمعرفة إدارة الصندوق، والتي لها تأثير جوهري على صحة واكتمال الأرقام المثبتة بالقوائم المالية؛
- التأكد من مدى اتفاق المعلومات الموضحة في القوائم المالية مع المعلومات المثبتة بسجلات الصندوق؛

- التأكد من سلامة مضمون القوائم المالية من تأكيدات، خاصة المتعلقة بوجود أصول والتزامات الصندوق في تاريخ إعداد القوائم المالية، وأنها مملوكة للصندوق بالفعل، وأن قيم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات معبر عنها بالقيمة المناسبة.

المطلب الرابع: تدقيق الأدوات المالية المشتقة

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) بعنوان الأدوات المالية المصطلحات المتعلقة بالأدوات المالية، حيث عرف الأدوات المالية على أنها "أي عقد يحدث أصلا ماليا لمشروع والتزاما ماليا أو أداة ملكية لمشروع آخر"[1].

كما تعرف المشتقات المالية من الأوراق المالية على أنها لا تنشأ من تلقاء نفسها، بل تعتمد في وجودها على وجود أصل مالي أو مادي موجود فعليا، ولذلك تسمى أوراق مالية مشتقة أي تشتق من أصل آخر موجود[2].

1- أهداف تدقيق المشتقات

يهدف مدقق الحسابات أثناء قيامه بعملية تدقيق المشتقات المالية إلى[3]:

- التحقق من صحة عقود المشتقات المالية من خلال التصريح بها من الإدارة المفوضة لها، وأنها تنفذ في الحدود المصرح بها؛
- التأكد من صحة قيد وتسجيل الآثار المالية المترتبة على الدخول في عمليات المشتقات المالية؛
- التأكد من صحة حساب وقياس قيمة عقود المشتقات المالية في نهاية كل فترة، وصحة المحاسبة عن أي تغيرات في قيمتها السوقية؛
- التحقق من تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها حول عقود المشتقات المالية المصنفة كتحوط من قبل المؤسسة؛
- التحقق من صحة واكتمال المعلومات المتعلقة بالمشتقات المالية وعملياتها، والتأكد من سلامة العرض والإفصاح عنها.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، مرجع سبق ذكره، ص: 803.
[2] مصطفى يوسف كافي، "تحليل وإدارة بورصة الأوراق المالية"، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، بدون طبعة، 2014، ص: 164.
[3] أحمد صلاح عطية، "أفاق جديدة لمسؤوليات مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، مرجع سبق ذكره، ص: 583.

2- متطلبات تدقيق المشتقات

يحتاج مدقق الحسابات إلى مهارات ومعرفة متخصصة من أجل القيام بتدقيق المشتقات تتمثل في ما يلي[1]:

- فهم الخصائص التشغيلية وجوانب مخاطر الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة؛
- معرفة الأدوات المالية المشتقة التي تستخدمها المؤسسة، ومعرفة خصائصها؛
- فهم نظام المعلومات المتعلق بالمشتقات المطبق في المؤسسة؛
- طرق تقييم المشتقات المالية؛
- متطلبات إعداد التقارير المالية المرتبطة بالقوائم المالية التي تتعلق بالمشتقات المالية.

3- تدقيق عمليات المشتقات المالية

من أجل تحقيق أهداف تدقيق المشتقات المالية، يجب على مدقق الحسابات الإلتزام بمستوى الأداء المهني مع توجيه العناية المهنية خاصة عند قيامه بما يلي:

أ- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على عمليات المشتقات[2]

يقوم المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مستوى الثقة والإعتماد على النظام الرقابي كأساس لتحديد الاختبارات الجوهرية، حيث يتم القيام في مجال أنشطة المشتقات المالية باختبارات خاصة تشمل ما يلي:

- مستوى الالتزام بالسياسات الموضوعة، والتقرير عن أي تحريفات عنها، وعن الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها بشأنها؛
- فصل الوظائف المرتبطة بترخيص أو تصريح بعمليات المشتقات والتسجيل في الدفاتر، والاحتفاظ بالعقود؛
- صلاحية الأشخاص الذين يقومون بالتصريح بعمليات المشتقات المالية، وأن العمليات لا تخالف ما تم التصريح به، من خلال توفر دليل إثبات مستقل للتأكد من تنفيذ العمليات طبقا لما هو معتمد؛
- اكتمال تسجيل عمليات المشتقات من خلال تثبيت هذه العمليات بالمبالغ الصحيحة، وفي المدة المناسبة، والتصنيف الملائم لها؛
- فحص الاتفاقيات التعاقدية لعمليات المشتقات، والمراكز المالية لكل منها، والأطراف المقابلة لها؛
- إجراءات تقييم المراكز المالية لعقود المشتقات المستخدمة منن طرف المؤسسة ومقارنتها بمصادر خارجية مستقلة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، مرجع سبق ذكره، ص ص:841-842.

[2] أحمد صلاح عطية، " أفاق جديدة لمسؤوليات مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 586-588.

بالاضافة إلى ماسبق، ينبغي القيام باختبار مدى الالتزام بمعايير كفاية رأس المال التي تحد من مخاطر المشتقات.

ب- التحقق من صحة وملائمة المحاسبة عن عمليات المشتقات[1]

يتعين على المدقق التأكد من التزام المؤسسة بالمعايير التي يجب توفرها كشرط أساسي للمحاسبة عن العقود المالية المشتقة باعتبارها تحوط، وذلك من خلال:

- فحص شروط العمليات من خلال العقود والمستندات الدالة؛
- التأكد من فصل أنشطة التحوط وأنشطة المضاربة من قبل الإدارة؛
- التأكد من أنه تم المحاسبة عن العمليات بطريقة صحيحة وجمع الأدلة الكافية حول ذلك؛

بالإضافة إلى التحقق من تطبيق معايير المحاسبة كتحوط على أنشطة المشتقات، يتعين على المدقق القيام بالاختبارات التالية:

- التأكد من قيم العقود آخر فترة، وإعادة فحص أوضاع الأرباح أو الخسائر؛
- إعادة فحص مخاطر الإئتمان المرتبطة بالأطراف المتعامل معها، وتكوين الاحتياطي المناسب لها؛
- فحص العقود غير النمطية والتي لا يتم تداولها في البورصة، وفهم شروطها من أجل اكتشاف خصائص جديدة أو غير عادية يمكن أن تؤدي إلى زيادة المخاطر وتعقيد العمليات وما ينتج عنه من آثار على عمليات المحاسبة والإفصاح.

ت- التحقق من سلامة التأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية[2]

يتعين على مدقق الحسابات الاستعانة بأساليب التدقيق المناسبة لعمليات المشتقات باعتبارها تدخل ضمن العمليات خارج الميزانية، والتي لا يتم الاعتراف بالمبالغ المتعاقد عليها في العقود داخل قائمة المركز المالي، من أجل التأكد من سلامة تأكيدات الإدارة حول عمليات المشتقات التي تتضمنها القوائم المالية، على النحو التالي:

- التأكد من قانونية وشرعية عقود المشتقات المختلفة خلال الفترة، من خلال فحصها، والتصريح بها من طرف شخص مسؤول، وتنفيذها بمقتضى تفويض إداري بذلك؛
- معرفة وفهم لكافة شروط عقود المشتقات، وإرسال مصادقات إيجابية للأطراف المقابلة على حدة في كل عقد؛

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 588-589.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 589-593.

- التأكد من صحة واكتمال المعلومات المرتبطة بالمشتقات في القوائم المالية، عن طريق ارسال المصادقات الإيجابية للأطراف المقابلة لها، والاستفسار من البورصة عن أي معلومات بشأن التزامات ومطالبات على المؤسسة أو الطرف المقابل لها لا توضحها السجلات؛
- التأكد من صحة قياس وتسجيل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن أنشطة المشتقات، والتأكد من صحة المحاسبة عن التغيرات في القيمة السوقية لعقود المشتقات.
- التأكد من سلامة العرض والإفصاح من خلال:
  - التحقق من تطبيق معايير التحوط على عقود المشتقات المصنفة لأغراض التحوط، وإرشادات المحاسبة الأخرى الصادرة عن هيئة معترف بها، والتأكد من تطبيقها بطريقة صحيحة؛
  - التأكد من الإفصاح المناسب عن السياسات المحاسبية المتبعة بشأن أنشطة المشتقات، والتحقق من الوفاء بمتطلبات الإفصاح عن المعلومات طبقا للبيانات التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة المالية؛
  - فحص الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمشتقات في القوائم الملحقة، وفي مناقشات وتحليلات الإدارة، ومحاضر مجلس إدارة المؤسسة.

ث- التحقق من سلامة التقديرات التي تتضمنها القوائم المالية[1]

يزداد احتمال وجود خطأ جسيم في المعلومات المالية عندما يتم الإعتماد على التقديرات بدلا من الحقائق التاريخية، وعليه تنحصر مسؤولية المدقق في مدى سلامة التقديرات التي توصلت إليها الإدارة، حيث يتعين عليه اتباع مجموعة من الإجراءات من أجل التأكد من ملائمة هذه التقديرات. وفي ظل وجود نوعين من المشتقات هما مشتقات متداولة بالبورصة، ومشتقات متداولة بالسوق الموازية، يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من سلامة التقديرات على النحو التالي:

- بالنسبة للمشتقات المتداولة بالبورصة، يجب على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول بأن المعلومات التي على أساسها تم تقدير القيم العادلة صحيحة وكاملة ولها علاقة بالتقدير، وأن الإدارة تعاملت معها بطريقة سليمة، كما يجب على المدقق التأكد من صحة المعلومات بالرجوع إلى مصادر خارجية مستقلة عن المؤسسة.
- بالنسبة للمشتقات المتداولة في السوق الموازية، يصعب فيها تقدير قيمتها العادلة، ولذلك من الأفضل أن يستعين مدقق الحسابات بخبير متخصص في تقييم القيم العادلة لعقود المشتقات والأوضاع والمراكز المالية الناتجة عنها طبقا لما ورد في معايير التدقيق التي صدرت بشأن "الاستفادة من عمل خبير متخصص".

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 593- 594.

ج- جمع أدلة التدقيق[1]

يقوم المدقق بجمع أدلة التدقيق الكافية لتحديد ما إذا كان من الممكن التغلب على الافتراض بأن القيمة العادلة للأداة المالية المشتقة يمكن تحديدها بصفة موثوقة، وما إذا تمت محاسبة الأدوات المالية المشتقة على النحو الصحيح بموجب إطار تقديم التقارير المالية.

ح- تقييم نتائج التدقيق[2]

من خلال تقييم نتائج التدقيق، يتمكن المدقق من تكوين رأيه النهائي، وبالتالي إعداد تقرير التدقيق النهائي، حيث تكتسي عمليات المشتقات أهمية خاصة لدى المدقق عند قيامه بتقييم نتائج عملية التدقيق نظرا للمخاطر والتعقيدات المحيطة بها التي يمكن أن تساهم في توفير ظروف تزيد من احتمال حدوث الأخطاء والاحتيال، وفيما يتعلق بتقييم المدقق لنتائج اختبار عمليات المشتقات، فيتعين عليه مراعاة تقييمه لتلك النتائج كجزء من تقييمه لنتائج اختبارات القوائم المالية ككل. ووفقا لما نص عليه المعيار 53 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، يجب على المدقق تقييم أي خلافات لها تأثير بين ما هو مسجل بالسجلات المحاسبية، وبين الحقائق التي اكتشفها أثناء قيامه بمهامه، مع دراسة جميع الجوانب الكيفية والكمية المرتبطة بها، وتوضيح ما إذا كانت ناتجة عن أخطاء أو احتيال، حيث يجب أن تتضمن عملية التدقيق فيما يتعلق بعمليات المشتقات تقييم النتائج التالية:

- تطبيق معايير المحاسبة بطريقة صحيحة عند إعداد القوائم المالية؛
- الالتزام بتطبيق القوانين والأنظمة عند إعداد القوائم المالية؛
- العرض السليم للمعلومات المالية التي تعكس الصورة الصادقة والواقعية لعمليات المشتقات خلال الفترة؛
- توضيح العناصر المتممة بالقوائم الملحقة بشأن عمليات المشتقات التي يجب عرضها ضمن المعلومات المالية.

خ-إعداد تقرير بنتائج التدقيق[3]

يتعين على مدقق الحسابات أثناء تنفيذ إجراءات تدقيق المؤسسات التي تتعامل في أنشطة المشتقات أن يقوم بارفاق تقريره الرسمي المرفق بالميزانية تقريرا آخر تفصيليا يقدم إلى مجلس إدارة المؤسسة، يبين فيه تفاصيل أنشطة المشتقات التي تمت خلال الفترة، وخصائصها، والمخاطر الملازمة لبيئة أنشطة المشتقات، والمشاكل

[1] أحمد حلمي جمعة، "تدقيق البنوك والأدوات المالية المشتقة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2015، ص: 280.
[2] أحمد صلاح عطية، " أفاق جديدة لمسؤوليات مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 594- 595.
[3] نفس المرجع السابق، ص ص: 596- 597.

ونقاط الضعف في الإجراءات التنظيمية والرقابية المتعلقة بها، والتوصيات لمعالجتها، ومن بين القضايا التي يجب توضيحها في التقرير الذي يقدمه المدقق لمجلس الإدارة ما يلي:

- مدى وضوح الأهداف من عمليات المشتقات لجميع المتعاملين فيها داخل المؤسسة؛
- مدى التوفيق في إنجاز تلك الأهداف وفقا للخطط المطبقة في المؤسسة؛
- مدى نجاح الأساليب المطبقة من طرف الإدارة في تقييم نظام الرقابة الداخلية على أنشطة المشتقات، وتحديد أوجه الضعف في الرقابة والتقرير عنه؛
- الأساليب المطبقة في إ دارة المخاطر الحالية والمتوقعة لأنشطة المشتقات؛
- مستوى التأهيل المهني والفني للمتعاملين المسؤولين عن أنشطة المشتقات داخل المؤسسة؛
- أنظمة إنتاج وتوصيل المعلومات المتعلقة بعمليات المشتقات ومدى شمولها ومصداقيتها؛
- تأثير المخاطر المحيطة بعمليات المشتقات على تحقيق أهداف المؤسسة ككل؛
- الاعتبارات المرتبطة بالإفصاح عن المعلومات المالية بشأن المشتقات في القوائم المالية المنشورة.

الخلاصة

تشمل معايير التدقيق الدولية التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية مع الإرشادات ذات الصلة في شكل مواد إيضاحية تساعد على التطبيق الجيد باعتبارها ترتكز على دراسة دقيقة للتعامل معها في أوساط مهنة المحاسبة والتدقيق والمجتمع المالي محليا ودوليا، كما يتم إصدار معايير وإرشادات دولية لتعليم المحاسبين والمدققين يشمل التعليم المسبق والتأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر لتأهيل كافة المدققين، والتي يجب أن تلقى الاعتراف والتطبيق على المستوى العالمي.

ويعتبر تطبيق مفهوم الحوكمة أحد متطلبات ثقة المستثمرين والإدارة الناجحة، خاصة بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي والانهيارات المالية التي تعرضت لها المؤسسات العالمية، إلا أنه تم تسجيل فشل في التدقيق وقصور في أجزاء مفهوم الحوكمة مما عجل بتطبيق قانون الأوراق المالية « SOX » من أجل الارتقاء بجودة عملية التدقيق.

كما يعتبر تأسيس مجلس الإشراف المحاسبي للمؤسسات العامة أحد أهم النتائج الرئيسية لقانون الأوراق المالية حيث أصبحت المهنة منظمة لتدقيق المؤسسات العامة، من خلال إشراف مجلس الإشراف المحاسبي على مدققي المؤسسات العامة وإقرار معايير التدقيق والمعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية، ومعايير الرقابة على جودة عملية التدقيق وأداء فحوص الرقابة على الجودة على مكاتب التدقيق.

وتمشيا مع عولمة الأنشطة الاقتصادية وفتح الأسواق المالية، والتطورات الحاصلة في مجال التدقيق والتأكيد والارتقاء بجودة خدماته وإعادة ثقة المجتمع لهذه المهنة وخدمة المصلحة العامة وتنمية الاقتصاد العالمي، إلا أن مهنة التدقيق لا تزال تواجه تحديات وصعوبات ذات بعد عالمي خاصة في مواجهة جرائم غسل الأموال وتدقيق صناديق الاستثمار والمشتقات المالية.

وفي إطار الجهود المبذولة لتوحيد ممارسة التدقيق وتقليل التفاوت بين دول العالم، تسعى الجزائر إلى مواكبة تلك التطورات، وهذا ما سيتم دراسته في الفصل الموالي.

تمهيد

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات متلاحقة صاحبت التغيرات التي عرفتها بعد الاستقلال، وذلك من خلال انتقالها من نظام الاقتصاد الموجه نحو نظام اقتصاد السوق، وانتهاجها منهج الإصلاحات الذي يتماشى مع هذا التوجه، وتبنيها النظام المحاسبي المالي الذي يستمد معظم طياته من معايير المحاسبة الدولية، وبعد صدور قانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، أصبحت مهنة التدقيق مستقلة يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة، والمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ومن أجل معرفة واقع مهنة التدقيق في الجزائر، ومدى استجابتها للتطورات الحاصلة في مجال التدقيق، ومدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتأثيرها على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة في إطار انفتاح الأسواق المالية وعولمة الأنشطة الاقتصادية، سيتم الاستعانة باستبيان يعكس أراء المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

وعليه سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر**
- **المبحث الثاني: معايير التدقيق في الجزائر**
- **المبحث الثالث: إطار الدراسة الميدانية**
- **المبحث الرابع: تحليل وتقييم نتائج الاستبيان**

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات متلاحقة، صاحبت التغيرات التي شهدها الاقتصاد الوطني، حيث أصبحت مهنة مستقلة يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة، والمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وذلك بموجب صدور القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيتناول الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، أما المطلب الثالث فسيتناول ممارسة مهنة مدقق الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

مرت الجزائر بعد الاستقلال بعدة مراحل تماشيا مع التحولات الاقتصادية التي شهدتها من خلال انتقالها من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وانتهجت منهج الإصلاحات الذي يتماشى مع هذا التوجه، ومن خلال هذا المطلب سيتم دراسة التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر.

1- الفترة 1962 – 1980

بعد استقلال الجزائر، بقيت ممارسة مهنة التدقيق وفق القوانين الفرنسية إلى غاية عام 1969، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة التدقيق لأول مرة من خلال صدور قانون المالية لعام 1970 ، والذي نص في مادته (39) على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية والهيآت العمومية التي لها طابع صناعي وتجاري من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها[1].

ولقد حدد المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات، ويقوم بذلك موظفو الدولة، ويعينون من بين :

- المراقبين العامين للمالية؛
- المراقبين الماليين؛
- المفتشين الماليين؛

[1] شريقي عمر،" التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر، وتونس، والمملكة المغربية"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص:114.

- والموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة إستثنائية[1].

وقد تم تحديد المهام للأشخاص المذكورين أعلاه على النحو التالي[2]:

- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها تأثير اقتصادي ومالي على التسيير؛
- متابعة مدى تطبيق القواعد والإجراءات المبينة في السجلات المحاسبية، ومدى فعالية احتياطات المؤسسة؛
- متابعة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج المسجلة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية؛
- تقييم عملية التسيير المالي للمؤسسة موضوع التدقيق.

ومن بين أهم النقائص التي ميزت هذه المرحلة ما يلي[3]:

- عدم وجود مدققي الحسابات دائمين بسبب نقص الموارد البشرية والمادية وارتفاع عدد المؤسسات التي يجب فحصها؛
- عدم الوضوح والغموض في المعايير التي تسمح بالالتحاق لممارسة المهنة، والتي كانت تحدد من طرف الإدارة العمومية وفق الأهداف المرجوة؛
- مجالات الرقابة التي يحددها المرسوم 173/70 المتعلق بتدقيق الحسابات لا تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة عموما؛
- عدم تحديد عهدة محافظ الحسابات.

وقد استمر تطبيق هذا التصور المتعلق بتدقيق الحسابات إلى غاية عام 1980 حيث تم إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية[4].

2- الفترة 1980- 1988

عرفت هذه المرحلة إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات الوطنية التي شهدت ضعف التحكم في النظام المحاسبي الوطني وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات، كان لزاما على المشرع الجزائري أن يقوم بسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير. ففي 1980/03/01 صدر القانون رقم 05/80 الذي يتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة حيث أقر هذا القانون بإنشاء مجلس المحاسبة الذي يتمثل في هيئة تنظيمية لهذه المهنة، حيث ألغى هذا القانون المادة 39 من قانون المالية لعام 1970 وكذا المرسوم 173/70 طبقا للمادة 05 من القانون

[1] نفس المرجع السابق، ص: 114.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 114-115.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 115.
[4] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص:110.

05/80 حيث نصت على أن يقوم مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وشرعيتها ومصداقيتها[1].

ويعتبر إلغاء المادة 39 من قانون المالية لعام 1970 لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص المتعلقة بالمؤسسات الاشتراكية خاصة فيما يتعلق بـ[2]:

- الشروط المتعلقة بتعيين مدققي الحسابات؛
- مهام وواجبات مدققي الحسابات؛
- مسؤولية مدققي الحسابات وكل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لهذه المهنة.

واستمرت وضعية مهنة مدقق الحسابات إلى غاية 1984 حيث تم صدور قانون المالية لعام 1985 من أجل إعادة تكييف المهنة، حيث نصت المادة 196 على أنه يتم تعيين مدققين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا من رأسمالها الاجتماعي، ويمكن تفسير عدم التطبيق لعدة أسباب تتلخص في ما يلي[3]:

- الظروف الاقتصادية لهذه المرحلة تتطلب احتياجات أخرى، كإعادة الهيكلة التنظيمية والمالية والذي طرح إشكالية مهنة تدقيق الحسابات؛
- نقص عدد المهنيين، حيث قدر عدد الخبراء المحاسبيين بأقل من(20) خبيرا في تلك الفترة، وقدر العدد الإجمالي للمؤسسات بحوالي (1600) مؤسسة؛
- غياب التنظيم المهني، الذي ساهم في عدم تنبيه السلطات العمومية بدور هذا الذي يكتسيه في التحكم في التسيير وفي سياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي.

3- الفترة 1988-1991[4]

صدر القانون 01/88 عام 1988، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، وتعديل القانون التجاري

من خلال القانون 04/88 الذي يتضمن القواعد المطبقة على المؤسسات العمومية، حيث أصبحت هذه المؤسسات بموجب هذين القانونين مؤسسات تجارية لها شخصية معنوية يتم تنظيمها من خلال نصوص القانون التجاري، وبذلك أصبحت هذه المؤسسات العمومية متحررة من القيود الإدارية وأوجبت

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 116.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 116-117.
[3] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 112-113.
[4] عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 117-118.

تأسيس التدقيق الداخلي فيها، كما تم الفصل التام بين التدقيق المحاسبي الخارجي وطرق تقييم التسيير التي يقوم بها المدقق الداخلي.

وتلى صدور القانون 01/88 الذي يتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية صدور قانون 32/90 الذي يتعلق بمجلس المحاسبة ليتكيف مع التغيرات الجديدة للمؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبح مجلس المحاسبة تنحصر مهامه في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكل هيئة تخضع للقانون الإداري والمحاسبة العمومية، وبذلك أصبحت العمليات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية العمومية الخاضعة لأحكام المدني والتجاري ليست من مهام مجلس المحاسبة.

4- الفترة 1991 إلى 2009

صدر في هذه الفترة القانون 08/91 عام 1991 المتعلق بتنظيم مهنة التدقيق، حيث بموجبه تم تأسيس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أوكلت مهمة تدقيق حسابات الهيآت والمؤسسات التي لا تدخل ضمن اختصاص مجلس المحاسبة إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين ضمن جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وفي 1993 صدر المرسوم التشريعي رقم 08/93 ليتمم ويعدل الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري والذي يتماشى مع توجه الدولة نحو اقتصاد السوق، وفي نفس السياق تم صدور القانون رقم 95-20 الذي يعتبر أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وتوضيح شروط استعمال الهيآت للموارد المادية والمالية التي تدخل ضمن اختصاصه، وتقييم تسييرها، والتأكد من أن العمليات المحاسبية والمالية تمت وفق القوانين والتشريعات الموضوعة. وفي عام 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم 136/96 الذي يتضمن قواعد أخلاقية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وفي عام 1999 صدر مقرر يحتوي الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تسمح بممارسة هذه المهنة، ثم تم تعديل هذا المقرر عام 2002، ثم عام 2006، بالموافقة على شهادات أخرى تسمح بممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1].

5- الفترة 2010 -2015

في هذه الفترة تم إصدار القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان عام 2010، الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، والذي يهدف إلى "تحديد شروط وكيفيات ممارسة

[1] نفس المرجع السابق، ص: 118.

مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]"، وبموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة يخضع لوزارة المالية يتولى تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، حيث نصت المادة 04 من هذا القانون " ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية[2]".

وبعد صدور هذا القانون، تم إصدار مجموعة من المراسيم التنفيذية لتنظيم هذه المهنة وتوضيح الصلاحيات، وتتمثل هذه المراسيم التنفيذية في الأرقام[3]: 24/11، 25/11، 26/11، 27/11، 28/11، 29/11، 30/11، 32/11، المؤرخة في 27 جانفي 2011.

وتلتها صدور المراسيم التنفيذية التالية[4]:

- المرسوم التنفيذي رقم 72/11 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يتضمن تحديد الشهادات الجامعية التي تسمح بالمشاركة للالتحاق بمعهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 11 المؤرخة في 20 فيفري 2011؛
- المرسوم التنفيذي رقم 73/11 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يتضمن تحديد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 11 المؤرخة في 20 فيفري 2011؛
- المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011، يتضمن تحديد معايير إعداد التقرير محافظ الحسابات، وأشكال آجال إرسالها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 30 المؤرخة في 01 جوان 2011؛
- المرسوم التنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يتضمن تحديد درجة الأخطاء التأديبية التي يرتكبها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة مهمتهم، وكذلك العقوبات المقابلة لها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 03 المؤرخة في 16 جانفي 2013؛
- المرسوم التنفيذي رقم 171/13 المؤرخ في 23 أفريل 2013، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 72/11 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يتضمن تحديد وشروط كيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24، المؤرخة في 05 ماي 2013؛
- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يتضمن تحديد محتوى تقرير محافظ الحسابات، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 30 أفريل 2014؛

[1] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 01.

[2] نفس المرجع السابق، المادة 04.

[3] سايج فايز، " أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي: دراسة حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014-2015، ص:179.

[4] نفس المرجع السابق، ص: 179-180.

- قرار مؤرخ في 12 جوان 2014، يتضمن تحديد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 30 أفريل 2014؛

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

بعد صدور القانون 10/01 في جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أصبح يشرف على مهنة التدقيق ثلاث هيئات تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة، والمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

1- المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، ويعد هذا المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بالتنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات التي ترتبط بها، وعليه، يمكن للمجلس الاطلاع على كل المسائل التي تتعلق بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والمؤسسات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله[1].

1-1 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يترأس المجلس الوطني للمحاسبة الوزير المكلف بالمالية، ويتشكل من[2]:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالاحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للضرائب؛
- المدير العام للضرائب؛

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص: 118.
[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 156-157

- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

كما ينبثق عن المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء تتمثل في ما يلي[1]:

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

2-1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة

يتولى مجلس المحاسبة الوطني مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية كما نصت عليه المادة 4 من القانون 10/01 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[2].

أ- **مهام المجلس المتعلقة بالاعتماد:** وتتمثل في ما يلي[3]:

- تلقي ودراسة طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تقييم صلاحيات وإجازات شهادات الاعتماد جميع المترشحين الراغبين في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المسجلين في الجدول؛
- تلقي جميع الشكاوى التأديبية المتعلقة بحق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم وبرمجة مراقبة الجودة؛
- تلقي مشاريع قواعد أخلاقية المهنة ودراستها من طرف مختلف المهنيين وعرضها للموافقة؛

[1] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 05.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 04.
[3] عمر الشريقي، مرجع سبق ذكره، ص:157.

ب- مهام المجلس المتعلقة بالتقييس المحاسبي: وتتمثل في ما يلي[1]:

- جمع واستغلال جميع المعلومات المرتبطة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق جميع الدراسات والبحوث من أجل تطوير العمليات والأدوات المحاسبية؛
- اقتراح جميع الإجراءات التي تهدف إلى وضع مقاييس المحاسبة، حيث يمكن للمجلس أن يقوم بتأسيس فرق عمل متخصصة من أجل تقديم الآراء والتوصيات؛
- دراسة كل مشاريع النصوص القانونية ووضع آراء وتوصيات التي تتعلق بالمحاسبة؛
- تحسين المستوى وتطوير البرامج والأنظمة المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة ؛
- متابعة وضمان مراقبة الجودة المتعلقة بتطوير تقنيات المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية؛
- تنظيم الملتقيات والدورات العلمية التي تدخل ضمن صلاحياته.

ت- مهام المجلس المتعلقة بتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: وتتمثل في ما يلي[2]:

- المساهمة في تطوير وتحسين مهن المحاسبة؛
- المساهمة في ترقية أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والأنظمة والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية في مجال المحاسبة؛
- القيام بدراسات في المحاسبة وجميع المجالات المرتبطة بها، ونشر نتائجها؛
- تقديم المساعدة لهيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية وركائز أخرى ترتبط بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين عند صدور وتبني قواعد محاسبية جديدة؛
- إجراء أبحاث التي تسمح بتكوين أدوات جديدة يستخدمها المهنيين المحاسبين.

2- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يعتبر المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين الهيئة المشرفة على تسيير المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتم تأسيس هذا المصف بموجب القانون 01/10، ويتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب وفق الشروط التي يحددها القانون 01/10.[3]

[1] نفس المرجع السابق، ص:157-158.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 158.
[3] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 14.

2-1 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يتشكل المصف الوطني للخبراء المحاسبين طبقا للمادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 25/11 الذي يحدد تشكيلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة ومسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وممثل وزير المالية، ويعين ثلاثة أعضاء منهم بناءا على اقتراح رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسين وبقرار من وزير المالية في المجلس الوطني للمحاسبة[1].

2-2 مهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

تتمثل مهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين كما يلي[2]:

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة الخاصة بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- إقفال الحسابات السنوية في نهاية العام المالية، وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بقائمة تنفيذ ميزانية العام الحالية، ومشروع ميزانية العام القادمة؛
- جمع الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأعمال المتعلقة بالمهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوينية تتعلق بالمهنة؛
- الانخراط في المنظمات الجهوية والدولية الخاصة بالمهنة، وذلك بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- المساهمة في الأعمال التي تقوم بها السلطات العمومية الخاصة بالتقييس المحاسبي، والواجبات المهنية، ودراسة تسعيرة الخدمات، وإعداد النصوص القانونية التي تتعلق بالمهنة؛
- تمثيل مصالح الخبير المحاسب اتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الهيئة المشرفة على تسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتم تأسيس هذه الغرفة بموجب القانون 01/10، وتتمتع بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق الشروط التي يحددها القانون 01/10[3].

[1] عمر الشريقي، مرجع سبق ذكره، ص: 162-163.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 162.
[3] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 14.

3-1 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات طبقا للمادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 26/11 الذي يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة ومسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وممثل وزير المالية، ويعين ثلاثة أعضاء منهم بناءا على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبقرار من وزير المالية في المجلس الوطني للمحاسبة[1].

3-2 مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتمثل مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كما يلي[2]:

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة الخاصة بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- إقفال الحسابات السنوية في نهاية العام المالية، وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بقائمة تنفيذ ميزانية العام الحالية، ومشروع ميزانية العام القادمة؛
- جمع الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأعمال المتعلقة بالمهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوينية تتعلق بالمهنة؛
- الانخراط في المنظمات الجهوية والدولية الخاصة بالمهنة، وذلك بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
- المساهمة في الأعمال التي تقوم بها السلطات العمومية الخاصة بالتقييس المحاسبي، والواجبات المهنية، ودراسة تسعيرة الخدمات، وإعداد النصوص القانونية التي تتعلق بالمهنة؛
- تمثيل مصالح محافظ الحسابات اتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

[1] عمر الشريقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 163-164.
[2] نفس المرجع السابق، ص: 164.

المطلب الثالث: ممارسة مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

يقوم بممارسة مهمة التدقيق المحاسبي في الجزائر كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وذلك طبقا للقانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، حيث يتولى الخبير المحاسب مهمة التدقيق المحاسبي التعاقدي، ويتولى محافظ الحسابات مهمة التدقيق المحاسبي القانوني.

1- ممارسة مهنة الخبير المحاسب

تنص المادة 18 من القانون 01/10 على أنه"يعد خبيرا محاسبيا، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات"[1].

كما نصت نفس المادة المذكورة أعلاه على أن يقوم الخبير المحاسب كذلك بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل[2].

ويعتبر الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بمهمة التدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات والهيئات، ويقدم استشارات للمؤسسات والهيئات في المجال المالي والاجتماعي والاقتصادي[3].

وتعتبر مهمة الخبير المحاسب مهمة ظرفية أو مؤقتة، يجب على الخبير المحاسب إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية التي لها علاقة بمهمته[4].

2- مهمة محافظ الحسابات

تنص المادة 22 من نفس القانون المذكور أعلاه، على أنه " يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[5]".

[1] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 18.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 18.
[3] نفس المرجع السابق، المادة 19.
[4] نفس المرجع السابق، المادة 20.
[5] نفس المرجع السابق، المادة 22.

ويتولى محافظ الحسابات القيام بالمهام الآتية[1]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عملية العام المنصرمة، وكذلك بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون لحاملي الأسهم أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- إبداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يقوم بتدقيق أعمالها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالادارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة أو المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن شأنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتتعلق هذه المهام بفحص قيم ووثائق المؤسسة المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

كما يقوم محافظ الحسابات عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، بالمصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[2].

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد ما يلي[3]:

- 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 المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس رواتب؛
- تقرير خاص الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

[1] نفس المرجع السابق، المادة 23.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 24.
[3] نفس المرجع السابق، المادة 25.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب السهم، أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال.

المبحث الثاني: معايير التدقيق في الجزائر

تعتبر معايير التدقيق القواعد والإرشادات التي يعتمد عليها مدقق الحسابات أثناء تنفيذ مهامه، إلا أن الجزائر لم تصدر معايير التدقيق، وإنما أصدرت مجموعة من النصوص والقواعد التي تنظم مهنة التدقيق، والتي سيتم محاولة التطرق إليها من خلال هذا المبحث، حيث سيتناول المطلب الأول المعايير الشخصية للمدقق، أما المطلب الثاني فسيتم فيه دراسة معايير الأداء المهني، أما المطلب الثالث فسيتم التطرق إلى معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول: المعايير العامة

تتعلق معايير التدقيق العامة (الشخصية) بتأهيل المدقق، الاستقلالية والحيادية، وبذل العناية المهنية اللازمة، وقد تم إصدار مجموعة من النصوص والمواد القانونية التي توضح هذه المعايير.

1- تأهيل المدقق

يقصد بتأهيل المدقق توفر المؤهلات العلمية والعملية التي تسمح بممارسة هذه المهنة، وقد نص المشرع الجزائري على أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، يجب أن يكون حاصلا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية، أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، يجب أن يكون حاصلا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها.

بالإضافة إلى إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم، وذلك قبل الالتحاق بمعهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

2- الاستقلالية والحيادية

يتمكن مدقق الحسابات من إصدار رأيه بكل موضوعية إذا توفر معيار الاستقلال، وقد وضح المشرع الجزائري استقلالية المدقق من خلال المادة 64 من القانون 01/10 حيث تنص هذه المادة على أنه يعتبر متنافيا مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

- كل نشاط تجاري، خاصة 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، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

كما يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو من خلال المساهمة، أو بالإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

ولا يمكن تعيين محافظي الحسابات الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من المؤسسة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

كما يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

كما بين المشرع الجزائري من خلال المادة 715 مكرر6 (معدلة)، استقلالية مدقق الحسابات، حيث منع تعيين مدقق الحسابات إذا كان أحد[1]:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين، ومجلس مراقبة المؤسسة؛

[1] القانون التجاري، المادة 715 مكرر 6، ص: 189.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين، أو مجلس المراقبة، وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للمؤسسات التي تملك (10/1) رأس مال المؤسسة، أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك (10/1) رأس مال هذه المؤسسات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مدقق الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مدقق الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة، أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

3- بذل العناية المهنية اللازمة

يجب على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهامه، حيث أوجب المشرع الجزائري على أن يقوم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بتأدية اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01/10 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

كما نصت المادة 59 من نفس القانون أعلاه على أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهتمه، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر

أصدرت وزارة الاقتصاد قرارا مؤرخا في 1994/02/02 من خلاله تم تحديد توصيات إلزامية يتعين على محافظي الحسابات اتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه، تنقيحها،أو إثرائها حسب الظروف[1].

1- قبول المهمة وبداية العمل

يجب على محافظ الحسابات عند قبول المهمة وبداية العمل أن يقوم بالتأكد من[2]:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التعارض والتنافي الممنوعة التي نصت عليها القوانين والتنظيمات؛

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 41-42.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 42-44.

- الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة المؤسسات الحليفة، وقائمة شركاء الحصص العينية، إن وجدت؛
- في حالة تعويضه لزميل معزول، يجب عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- في حالة تعويضه لزميل، يجب عليه معرفة أسباب ذهابه؛
- في حالة تعويضه لزميل رفض تجديد عهدته، ينبغي عليه الاتصال به، ومعرفة الأسباب؛
- يجب عليه أن يتأكد من توفر جميع الامكانيات اللازمة لأداء مهامه على أحسن وجه؛
- يجب عليه التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة، خاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها؛
- في حالة تعيينه من طرف الجمعية العامة التأسيسية، يمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للمؤسسة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين، ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة"، ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره عقد اجتماع الجمعية؛
- يجب عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيما؛
- يجب عليه إخبار مجلس خبراء المحاسبة برسالة مسجلة، عن تعيينه؛
- إشعار مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- إرسال رسالة إلى مسؤولي المؤسسة يبين فيها كيفية إنجاز المهمة (مسؤوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)؛
- الاتصال بالمدقق السابق من أجل الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته؛
- على الزميل السابق، تضامنا، أن يسهل مهمة زميله الجديد؛
- في حالة تعدد محافظي الحسابات، في المؤسسة المعين فيها، يجب على كل واحد احترام هذه الشروط، وكأنه موجود بمفرده؛
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية، أو لأسباب أخرى، يجب مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبول المهمة، وذلك خلال أجل 15 يوما؛
- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، يجب عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

2- ملفات العمل

تعتبر مهمة التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات عملية مستمرة، لهذا يجب عليه مسك الملفين ضروريين للعمل يتمثلان في الملف الدائم، والملف السنوي، حيث يسمح هذين الملفين لمحافظ الحسابات بما يلي[1]:

- تخطيط عملية التدقيق، والتأكد من توافر جميع العناصر الضرورية التي تسمح بتكوين رأي مبرر حول الحسابات السنوية؛
- خلق بنك للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة، خلال كل فترة فحص، خاصة إذا تم تجديد العهدة؛
- توفير دليل عن الأعمال التي تمت والإجراءات والأدوات التي تم استخدامها؛
- جعل مهمته مطابقة لمعايير الأداء المهني المقبولة على المستوى الجهوي والدولي؛
- التأكد من الأعمال المنجزة من طرف مساعديه.

2-1 الملف الدائم: يختلف مضمون الملف الدائم باختلاف نوع نشاط المؤسسة محل التدقيق، وكذا تنظيم مكتب التدقيق، ويمكن أن يتضمن العناصر التالية[2]:

- معلومات حول المؤسسة محل الفحص، مثل وضع بطاقة فنية لها، وفروعها، والهيكل التنظيمي العام، والوثائق العامة؛
- الوثائق التي تسمح بتقييم نظام الرقابة المطبق فيها، مثل توزيع المهام، استمارات الرقابة، خرائط التتبع؛
- معلومات محاسبية ومالية، مثل طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، الحسابات السنوية لثلاث الدورات الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة، التمويل، والنسب المالية المهمة؛
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية، مثل القانون التأسيسي، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات الضرورية لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، النظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، وكل العقود والوثائق الهامة.
- خصائص المؤسسة الاقتصادية والتجارية، مثل القطاع الذي تنتمي إليه، موقع المؤسسة في السوق، الزبائن، السياسة التجارية؛

[1] عمر الشريقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 171-172.
[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص:44-45.

- معلومات حول نظام المعلومات مثل الخريطة التنظيمية لمصلحة المعلوماتية، الوسائل والأنظمة المستعملة.

2-2 الملف السنوي: يتضمن الملف السنوي العناصر المهمة للدورة الخاضعة لعملية التدقيق ولا تتعدى هذه الدورة، ويتضمن العناصر التالية[1]:

- تنظيم وتخطيط مهمة التدقيق، مثل البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية، متابعة الأعمال، وتاريخ تقديم التقارير؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية، مثل شرح النظام، خرائط التتبع، العينات المدروسة، الأخطاء المكتشفة، مدى قوة نظام الرقابة وتأثيره على برنامج الفحص؛
- مراقبة الحسابات السنوية، مثل برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال المنجزة، الوثائق التي تحصل عليها من طرف المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات.
- تدقيقات خاصة أو قانونية، مثل فحص الاتفاقيات التي نص عليها القانون، المصادقة على أعلى خمسة أجور، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها؛
- وثائق عامة، مثل الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، محاضر ومذكرات حول اجتماع مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

وتعتبر ملفات العمل سرية، ويجب أن يحتفظ بها مدقق الحسابات في الأرشيف لمدة لا تقل عن عشرة سنوات.

3- التصريح بالأعمال غير الشرعية

إذا عثر محافظ الحسابات أثناء تنفيذ مهامه على أعمال غير شرعية، عليه أن يحقق في ذلك، ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين، وذلك باعتباره مساعدا للعدالة، ويعمل على حماية والدفاع على مصالح المساهمين، المستخدمين، والمتعاملين مع المؤسسة المعنية[2]. ويجب أن يتوفر في عمل الغش عنصر مادي، وعنصر إرادي، أي قيام الفاعل بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل، ولذلك يجب على المدقق أن يتأكد من[3]:

- أن العمل معتبر، وأنه ليس خطأ أو سهوا من فاعله؛

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 46-47.
[2] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص: 121.
[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

- الهدف من الفعل وآثاره؛
- التعرف على الأشخاص المسؤولين عن ارتكابه.

يقوم المدقق بإبلاغ وكيل الجمهورية بواسطة رسالة مكتوبة مؤرخة وممضاة من طرفه مقابل وصل يثبت وصولها وقبضها.

4- مسلك محافظ الحسابات

من أجل تنفيذ مهام مدقق الحسابات، يجب عليه اتباع المراحل التالية[1]:

4-1 المرحلة الأولى: وتشمل عنصرين أساسيين كما يلي:

- التأكد من سلامة تعيينه، وتوفر جميع الإمكانيات القانونية والبشرية والمادية التي تسمح له بالقيام بمهمته؛
- الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة، وذلك قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات، وتخص هذه المعلومات ما يلي:
- طبيعة النشاط،
- الهيكل والتنظيم العام للمؤسسة،
- سياسة المؤسسة،
- التنظيم الإداري والمحاسبي،
- الممارسات المحاسبية،
- الفترات الزمنية ودورات إنتاج المعلومات المالية والتسييرية؛
- وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسي؛
- تدخل محترفين من خارج المؤسسة.

وبعد إنجاز هذه المرحلة، يتمكن المدقق من تكوين الملف الدائم، وبرنامج عمله العام.

4-2 المرحلة الثانية: وتتضمن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال التأكد حسب القوانين المنصوص عليها والتنظيمات أن المؤسسة تمسك الدفاتر الإجبارية، وتطبق مبادئ المحاسبة، وأن نظام الرقابة الداخلية يسمح بإعداد القوائم المالية بدرجة عالية من الثقة.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص: 54-56.

3-4 المرحلة الثالثة: وتتمثل هذه المرحلة في فحص الحسابات، وقد تتسع هذه المرحلة أو تضيق حسب النتائج المتوصل إليها في المرحلتين السابقتين.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يترتب على مهام مدقق الحسابات تحرير تقرير يوضح فيه رأيه حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة التي قام بفحصها، وقد أصدر المشرع الجزائري النصوص القانونية حول معايير إعداد التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية، والتقرير الخاص.

وتم تحديد معايير إعداد التقرير من خلال المرسوم التنفيذي الصادر في ماي 2011، على النحو التالي[1]:

- معيار حول المصادقة بتحفظ أو دون تحفظ على انتظام الحسابات السنوية وصحتها، أو رفض المصادقة المبرر عند الاقتضاء؛
- معيار حول المصادقة على الحسابات المدمجة، أو الحسابات المدعمة؛
- معيار حول الاتفاقات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل خمس الأجور الأعلى الأولى؛
- معيار حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول نتيجة الخمس السنوات الأخيرة، والنتيجة حسب السهم، أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية نشاط الاستغلال؛
- معيار خاص بحيازة الأسهم كضمان؛
- معيار خاص بعملية زيادة رأس المال؛
- معيار خاص بعملية خفض رأس المال؛
- معيار خاص بإصدار القيم المنقولة؛
- معيار خاص بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار خاص بتحويل مؤسسات المساهمة؛
- معيار خاص بالفروع والمساهمات والمؤسسات المراقبة.

[1] عمر الشريقي، مرجع سبق ذكره، ص: 174-175.

1- التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية: ويتضمن هذا التقرير ما يلي[1]:

- التقرير بطريقة وتاريخ تعيين مدقق الحسابات؛
- التعرف على المؤسسة والفترة موضوع الفحص؛
- الوثائق المالية التي خضعت للفحص، والتي يجب إمضاؤها وإرفاقها كملاحق في التقرير؛
- التذكير بمعايير الأداء المهني للتدقيق وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة؛
- عرض الأخطاء والنقائص المكتشفة بوضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتائج؛
- المصادقة على المعلومات التي قدمها مجلس الإدارة والخلافات المحتملة حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- أسباب التعديلات المحتملة الخاصة بالطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية، مع توضيح آثار ذلك على هذه القوائم؛
- خاتمة واضحة لمدقق الحسابات يتم فيها المصادقة حول الحسابات بتحفظ، أو دون تحفظ، أو يرفض المصادقة بأدلة.

2- التقرير الخاص: يتعلق بالاتفاقيات المبرمة بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، خلال الفترة والتي يسمح بها القانون، والتي صرح بها للمدقق، ويتضمن التقرير الخاص ما يلي[2]:

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها، موضوعها، التي تم تقديمها للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين؛
- قائمة المستفدين من الاتفاقيات؛
- شروط إبرام الاتفاقيات؛
- الرأي حول الاتفاقيات.

يجب على مدقق الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص، التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها من خلال الإطلاع على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية، وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه توضيح ذلك في التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية، وحتى في حالة غياب الاتفاقيات، يجب على مدقق الحسابات، تحرير تقرير خاص يذكر فيه غياب الاتفاقيات[3].

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 48-49.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص: 51-52.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 52

كما يجب على مدقق الحسابات كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية، مثل التقرير حول رفع رأس المال، والتقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة[1].

تتمثل القوائم المالية التي يجب أن تقوم المؤسسات بإعدادها في ما يلي[2]:

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 52.

[2] قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 74، ص: 05.

المبحث الثالث: إطار الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والدور الذي تكتسيه، وتحديد مدى تطور هذه المهنة وفق التطورات العالمية الحاصلة، وكذا مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتأثيرها على جذب الاستثمارات الأجنبية في إطار العولمة. ومن أجل الحصول على المعلومات اللازمة حول هذه الدراسة، تم الاعتماد على قوائم الاستبيان مدعمة ببعض المقابلات الشخصية.

وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى إعداد الاستبيان عبر المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسيتناول مجتمع وعينة الدراسة، أما المطلب الثالث فسيتطرق إلى توزيع الاستبيان، أما المطلب الرابع فسيتناول الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

يعتبر الاستبيان من أهم الأدوات التي يتم استخدامها في البحوث المتعلقة بالعلوم الاجتماعية، ومن خلال هذه الدراسة، تم إعداد استمارة الاستبيان نظرا لطبيعة وموضوع الدراسة، ومن أجل جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة.

1- الإعداد الأولي للاستبيان

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية، وبغية القيام بالدراسة الميدانية، من أجل الوقوف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر والدور الذي تكتسيه، ومدى إمكانية تقريب ممارسة هذه المهنة وفق التطبيقات الدولية ومدى انعكاس ذلك على جذب الاستثمارات، تم إعداد الاستبيان المتعلق بهذه الدراسة، وتم عرضه أولا على الأستاذ المؤطر مدير الأطروحة، ثم على مجموعة من الأساتذة،وعلى أساس الملاحظات التي تم الحصول عليها تم إعداد الاستبيان في شكله النهائي.

2- هيكل الاستبيان

من أجل إسقاط الدراسة النظرية على الدراسة الميدانية تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة محاور، تضمن المحور الأول على معلومات تخص عينة الدراسة، أما بقية المحاور فتضمنت أسئلة مغلقة ووضع ملاحظة عند نهاية كل محور من أجل تمكين المستجوبين من الإشارة إلى أية ملاحظة تخص الموضوع، بالإضافة إلى وضع سؤالين مفتوحين في نهاية المحور الرابع، وذلك على النحو التالي:

1- المحور الأول: معلومات حول عينة الدراسة

تضمن المحور الأول تقديم مجموعة من المعلومات حول العينة المستهدفة في هذه الدراسة والتي تتمثل في:

- الاسم واللقب (اختياري)؛
- الجنس؛
- السن؛
- المستوى العلمي؛
- التأهيل المهني؛
- التكوين المهني ودورات تدريبية؛
- الخبرة.

2- المحور الثاني: دور التدقيق وأهميته

تضمن المحور الثاني على ثمان أسئلة تتعلق بالدور الذي تكتسيه مهنة التدقيق وأهميته من أجل التعرف على مدى استيعاب عينة الدراسة لأهمية هذه المهنة ومدى قيامها بالدور المنوط بها.

3- المحور الثالث: واقع مهنة التدقيق في الجزائر

تضمن المحور الثالث على عشر أسئلة تتعلق بواقع ممارسة هذه المهنة في الجزائر.

4- المحور الرابع: الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية

تضمن المحور الرابع عشرة أسئلة تتعلق بالتطورات الحاصلة في مجال التدقيق ومدى إمكانية مواكبة الجزائر لهذه التغيرات، بالاضافة إلى طرح سؤالين مفتوحين يتعلق الأول بتقييم واقع مهنة التدقيق في الجزائر، والثاني يتعلق بالحلول المقترحة لمواكبة هذه التطورات.

المطلب الثاني: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

شملت الدراسة الميدانية الأكاديميين والمهنيين المتحصلين على شهادات علمية ومهنية في مجال المحاسبة والتدقيق، من أجل الإلمام بآرائهم حول التدقيق في الجزائر.

1- مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدرسة في الخبراء المحاسبين المسجلين في المصف الوطني الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين المسجلين في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، والمهنيين المختصين في المحاسبة والتدقيق، بالاضافة إلى الأساتذة الجامعيين، وطلبة الدكتوراه تخصص التدقيق.

2- عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بصفة مسبقة، حيث تم توزيع أكبر عدد ممكن من قوائم الاستبيان، وعلى أساس استرجاع هذه القوائم، تم تحديد حجم العينة ب **43 فردا**.

المطلب الثالث: توزيع قوائم الاستبيان

من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من الأجوبة، تم توزيع قوائم الاستبيان على النحو التالي:

- التوزيع المباشر، وذلك بالانتقال شخصيا إلى مكاتب التدقيق والمحاسبة، ومجموعة من الأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق في ولاية مستغانم؛
- التوزيع من خلال الزملاء في البعض من ولايات الجزائر؛
- وضع رابط الكتروني على شبكة الإنترنت يتم الإجابة من خلاله على الاستبيان؛
- إرسال قوائم الاستبيان إلى عناوين البريد الالكتروني لمكاتب الخبراء المحاسبين المسجلين بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومكاتب محافظي الحسابات المسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ومكاتب المحاسبين المعتمدين المسجلين بالمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وذلك في البعض من ولايات الجزائر.

المطلب الرابع: الأساليب والمقاييس الإحصائية لمعالجة نتائج الاستبيان

بغية معالجة نتائج الاستبيان، تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية والمقاييس التي تمكن من معالجة البيانات التي تم تجميعها والحصول على معلومات تساعد على التحليل.

1- مقياس ليكارت

يعتبر مقياس ليكارت أكثر المقاييس استخداما، من خلاله يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة، ويتكون هذا المقياس في الغالب على خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها[1].

وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي في قائمة استبيان البحث على النحو التالي:

الجدول رقم (04): مقياس ليكارت الخماسي

موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الاستبيان.

2- **المقاييس الإسمية**: يتم تقسيم أفراد المجتمع أو العينة من خلال المقياس الإسمي إلى فئات دون أن يكون هناك أفضلية لإحدى هذه الفئات على الفئات الأخرى[2]، وقد تم استخدام المقاييس الإسمية في هذا البحث بالنسبة لكل من الجنس، السن، المستوى التعليمي، التأهيل المهني، التكوين المهني ودورات علمية وتدريبية، والخبرة.

3- **المقاييس الترتيبية**: يتم من خلالها التعبير عن المتغير برتب، حيث ترتب المقاييس تصاعديا أو تنازليا، وفي هذا المقياس تسمح الأرقام بالتمييز، وتكون أكثر دقة منها في المقاييس الاسمية[3]. وقد تم استخدام المقاييس الترتيبية في هذا البحث بالنسبة للأسئلة التي اقتراحات الإجابة فيها كانت على مقياس ليكارت.

[1] محفوظ جودة، "التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص:23.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 42.

[3] عبد الكريم بوحفص، "الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام برنامج SPSS: الجزء الأول"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2013، ص: 17.

4- برنامج SPSS*

يتم استخدام البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، بكثرة عند إجراء التحليلات الإحصائية بكافة أنواعها كالإحصاءات الوصفية واختبارات الفرضيات وتحليل التباين والارتباط والانحدار مما يساعد الباحثين على فهم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة[1].

وقد تم استخدام برنامج SPSS والذي على أساسه تم حساب مختلف المقاييس المستخدمة في هذا البحث، من أجل التمكن من الحصول على معلومات جاهزة على أساسها يتم تفسير النتائج.

5- معامل الثبات ألفا كرونباخ

يستخدم معامل الثبات Cronbach'alpha، من أجل قياس مدى ثبات أداة القياس من جانب التناسق الداخلي لعبارات الأداة، فأداة القياس تتمتع بالثبات إذا كانت تقيس صفة محددة قياسا يتصف بالصدق والاتساق[2].

ومن مخرجات برنامج SPSS تم الحصول على معامل ألفا بقيمة **0.81** ** مما يدل على درجة الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان***، حيث كلما اقتربت قيمة معامل ألفا من الواحد كلما دل على صدق وثبات أكبر للدراسة.

6- **اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام الاختبار الإحصائي كولموجروف–سميرنوف:** ويعتبر أحد أهم الأساليب الإحصائية، ويستخدم لمعرفة نوع التوزيع الذي تتبعه الدراسة إذا كان توزيع طبيعي أو توزيع غير طبيعي من خلال الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا تتبع الدراسة التوزيع الطبيعي.
- **الفرضية البديلة:** تتبع الدراسة التوزيع الطبيعي.

يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig>0.05)، وبتطبيق الاختبار الإحصائي كولموغروف سميرنوف للاستبيان ككل ما عدا السؤالين المفتوحين من المحور الرابع، تم الحصول على قيمة

*SPSS اختصارا لـ Statiscal Package for Social Sciences.

[1] محفوظ جودة، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 298.

** انظر إلى الملحق رقم 03.

*** تم اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان ماعدا محور المعلومات الشخصية والسؤالين المفتوحين من المحور الرابع

0.98 * مما يبين أن الدراسة تتمتع بالتوزيع الطبيعي، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية.

7- جداول التوزيع التكرارية: وتعتبر أحد أهم الطرق الإحصائية، وتستخدم لوصف البيانات بشكل مختصر ومفيد، وتعتبر من أقدم الطرق الإحصائية[1].

8- النسب المئوية: وتستخدم للتعبير عن القيم بطريقة مختصرة وواضحة.

9- المتوسط الحسابي: يعتبر المتوسط الحسابي من مقاييس النزعة المركزية، ويعرف على أنه مجموع القيم التي يخضع لها المتغير المدروس مقسم على عددها[2].

10- الانحراف المعياري: يعبر الإنحراف المعياري عن الجذر التربيعي لمتوسط مربع انحرافات القيم عن وسطها الحسابي، ويمكن حساب الإنحراف المعياري من خلال حساب الفرق بين كل قيمة فيه والمتوسط الحسابي[3]، ويمثل الإنحراف المعياري من أهم مقاييس التشتت.

11- المتوسط المرجح: يتم حساب المتوسط المرجح في مقياس ليكارت من خلال[4]:

- حساب المدى، والذي يحسب على أساس أكبر درجة في المقياس ناقص أصغر درجة في المقياس؛
- طول المدى، والذي يحسب على أساس المدى قسمة عدد درجات المقياس؛
- وبعد ذلك، يتم إضافة طول المدى إلى أصغر درجة في المقياس على النحو التالي:

جدول رقم (04): تحديد الاتجاه لمقياس ليكارت الخماسي

العبارة	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	]1.80-1[	]2.60-1.80[	]3.40-2.60[	]4.20-3.40]	[5-4.20]

المصدر: سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص: 249.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

[1] محمود مهدي البياتي، " تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS: معالجة البيانات مع اختبار شروط التحليل وتفسير النتائج"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص: 51.

[2] عبد الكريم بوحفص، "الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام برنامج SPSS: الجزء الأول"، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

[3] محفوظ جودة، مرجع سبق ذكره، ص: 116.

[4] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص: 249.

12- تحليل التباين الأحادي: يهدف تحليل التباين الأحادي إلى اختبار الفروق بين متوسطات لمجموعة من الفئات أو المستويات للمتغير المستقل وتأثيرها على المتغير التابع[1].

المبحث الرابع: تحليل وتقييم نتائج الاستبيان

بغية تحليل وتقييم نتائج الاستبيان، تم تجميع بيانات العينة وتفريغها، واستخدام البرنامج الإحصائيSPSS الذي يسمح بحساب مختلف المقاييس، حيث سيتم من خلال المطلب الأول تحليل عينة الدراسة، أما المطلب الثاني فسيتم من خلاله تحليل وتقييم نتائج المحور الذي يتعلق بدور وأهمية التدقيق في الجزائر، وسيتطرق المطلب الثالث إلى تحليل وتقييم واقع مهنة التدقيق في الجزائر، وسيتناول المطلب الرابع إلى تحليل وتقييم التدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية ومدى استجابة الجزائر لمتطلبات البيئة الدولية.

المطلب الأول: تحليل عينة الدراسة

استهدفت عينة الدراسة الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين والمهنيين المختصين في المحاسبة والتدقيق، والأكاديمين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث سيتم عرض خصائص عينة الدراسة.

1- الجنس: يوضح الجدول الموالي نسبة الذكور والإناث لعينة الدراسة:

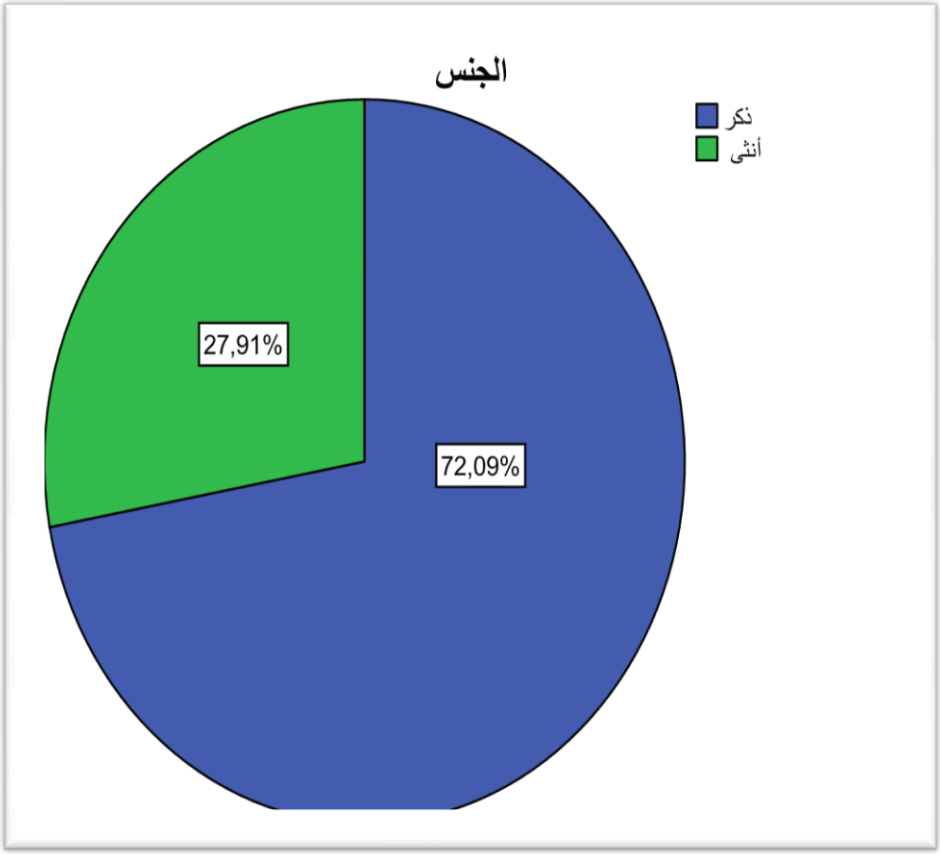
الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكور	31	72.1
إناث	12	27.9
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

[1] محفوظ جودة، مرجع سبق ذكره، ص: 239.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث، حيث بلغت نسبة الذكور 72.09%، بينما كانت نسبة الإناث 27.91 %، لأن أغلبية الإناث يندرجن ضمن فئة الأكاديميين.

2- السن: يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب تقسيم الفئات العمرية المتبعة في الاستبيان.

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة الفئات العمرية

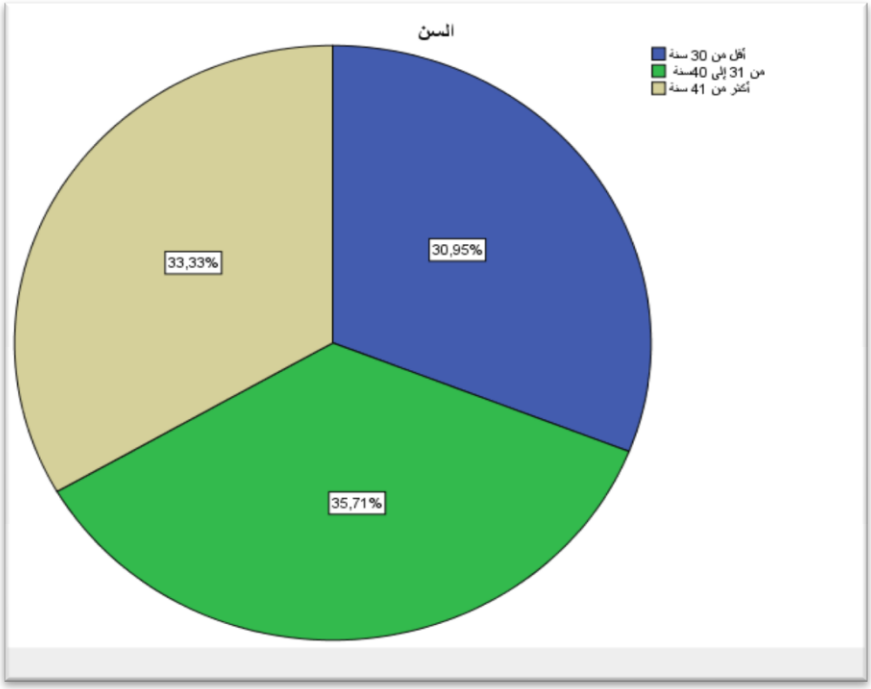
السن	التكرار	النسبة %
أقل من 30 عام	13	30.2
من 31 إلى 40	15	34.9
من 41 فما فوق	14	32.6
قيم مفقودة	01	2.3
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 عام بلغ 13 وهو ما يعادل نسبة 30.02 %، بينما بلغ عدد الأفراد الذين يتراوح أعمارهم بين 31 عام و40 عام 15 وهو ما يعادل نسبة 34.9 %، أما الأفراد الذين سنهم أكثر من 41 عام، فبلغ عددهم 14 وهو ما يعادل نسبة 32.6 %، بالإضافة إلى وجود قيمة مفقودة واحدة حيث لم يتم تحديد الفرد إلى أي فئة عمرية ينتمي إليها.

يوضح الشكل الموالي توزيع أفرد العينة حسب الفئات العمرية دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المفقودة.

شكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الشكل أعلاه توزيع أفراد العينة حسب السن، أن نسب الفئات العمرية كانت على النحو التالي:

- الأفراد الذين يقل سنهم عن 30 عام يمثلون نسبة 30.95 %، وأغلبيتهم طلبة دكتوراه تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي؛
- الأفراد الذين يندرج سنهم ضمن فئة 31 عام إلى غاية 40 عام يشكلون نسبة 35.71 %، وتمثل أعلى نسبة، وأغلبيتهم من ممتهني مهنة المحاسبة ومحافظي الحسابات.
- الأفراد الذين يفوق سنهم 41 عام، يمثلون نسبة 33.33 %، وأغلبيتهم من ممتهني مهنة الخبير المحاسب.

3- المستوى العلمي: يبين الجدول الموالي المؤهلات العلمية لعينة الدراسة على النحو التالي:

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

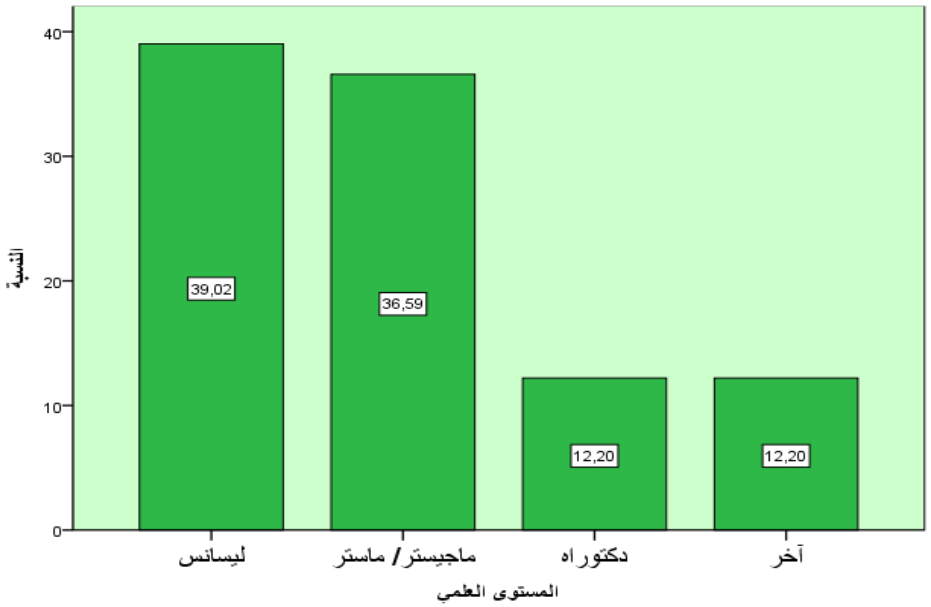
المستوى العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	**16**	**37.2**
ماجستير/ ماستر	**15**	**34.9**
دكتوراه	**05**	**11.6**
آخر	**05**	**11.6**
قيم مفقودة	**02**	**4.7**
المجموع	**43**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد الأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس بلغ 16 وهو ما يعادل نسبة 37.2 %، بينما بلغ عدد الأفراد المتحصلين على ماجستير أو ماستر 15 وهو ما يعادل نسبة 34.9 %، وبلغ عدد الأفراد المتحصلين على شهادة دكتوراه 05 وهو ما يعادل نسبة 11.6 %، والأفراد المتحصلين على شهادات أخرى تمكنهم من ممارسة مهنهم، بلغ عددهم 05 وهو ما يعادل نسبة 11.6 %، بالإضافة إلى وجود قيمتين مفقودتين بنسبة 4.7 %، حيث لم يتم تحديد الشهادة العلمية من طرف فردين من عينة الدراسة.

يوضح الشكل الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي دون الأخذ بعين الاعتبار القيمتين المفقودتين.

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال الشكل أعلاه توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي أن الأفراد الذين يحملون شهادة ليسانس يمثلون نسبة 39.02 %، وتمثل أعلى نسبة، ومعظمهم ممارسي مهنة المحاسبة ومحافظي الحسابات، أما الأفراد المتحصلين على شهادة ماستر أو ماجيستر يمثلون نسبة 36.59 %، أما الأفراد الحاملين شهادة الدكتوراه يمثلون نسبة 12.20 %، وفي مجملهم أساتذة جامعيين، بينما تمثل نسبة 12.20 % نسبة الأفراد المتحصلين على شهادات علمية أخرى تمكنهم من ممارسة مهنهم، يشكلون أغلبيتهم خبراء محاسبين الذين تحصلوا على الإعتماد سابقا.

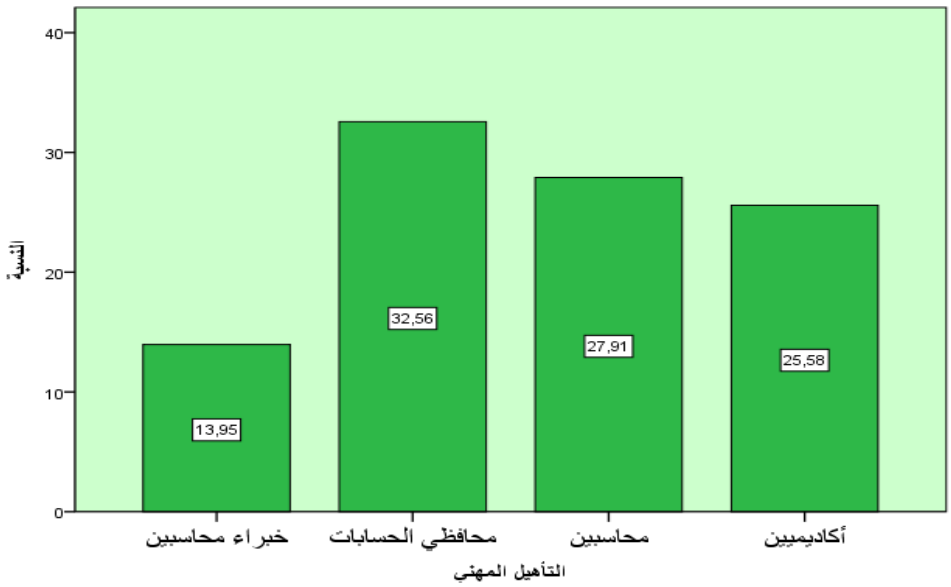
4- التأهيل المهني: يبين الجدول الموالي المؤهلات المهنية لأفراد عينة الدراسة على النحو الموالي:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب التأهيل المهني

التأهيل المهني	التكرار	النسبة %
خبير محاسبي	06	14
محافظ حسابات	14	.32 6
المحاسبين	12	27.9
الأكاديميين	11	25.6
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب التأهيل المهني



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن توزيع أفراد العينة حسب التأهيل المهني كان على النحو التالي:

نسبة الخبراء المحاسبين بلغت 13.95 %، وتمثل أدنى نسبة بالنسبة للمؤهلات المهنية الأخرى، أما نسبة محافظي الحسابات بلغت 32.56 %، وتمثل أعلى نسبة بالنسبة للمؤهلات المهنية الأخرى، وتلتها نسبة المحاسبين حيث بلغت 27.91 %، بينما بلغت نسبة الأكاديميين 25.58 %.

5- تكوين مهني ودورات تدريبية: يوضح الجدول الموالي التكوين المهني والدورات التدريبية التي تختص بها عينة الدراسة.

الجدول رقم(09): توزيع أفراد العينة حسب التكوين المهني والدورات التدريبية

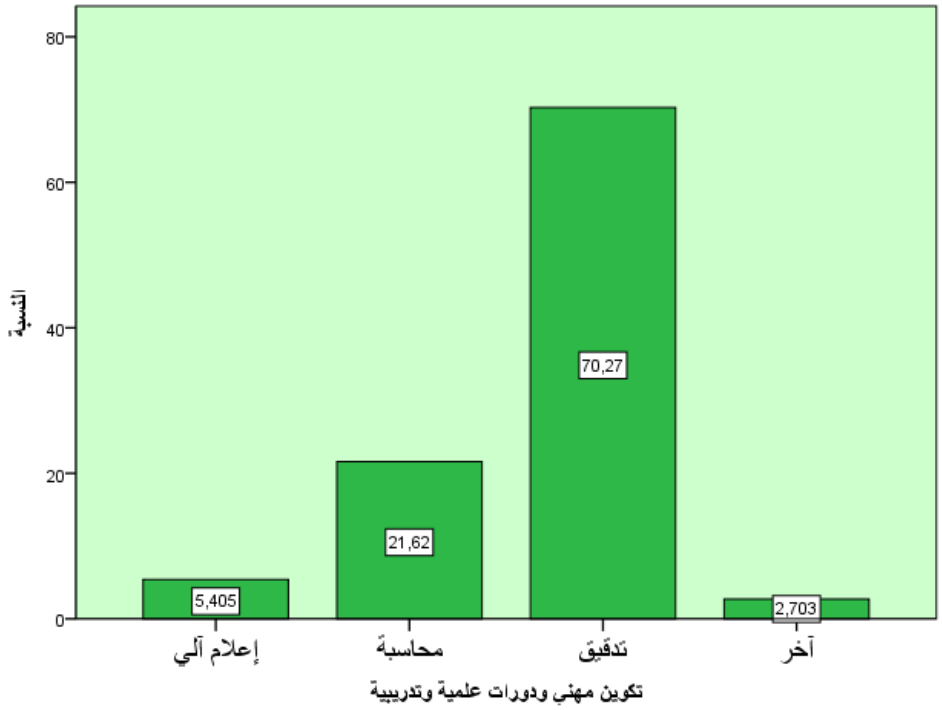
التكوين المهني والدورات التدريبية	التكرار	النسبة %
محاسبة	08	18.4
تدقيق	26	60.5
إعلام آلي	02	4.7
آخر	01	2.3
قيم مفقودة	06	14
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد الأفراد المتحصلين على تكوين مهني ودورات تدريبية في مجال الإعلام الآلي بلغ 02 وهو ما يعادل نسبة 4.7 %، بينما بلغ عدد الأفراد المتحصلين على تكوين في المحاسبة 08 وهو ما يعادل نسبة 18.4 %، وبلغ عدد الأفراد المتحصلين على تكوين في مجالات أخرى 01 وهو ما يعادل نسبة 2.3 %، أما الأفراد المتحصلين على تكوين مهني ودورات تدريبية في ما يتعلق بالتدقيق بلغ 26 وهو ما يعادل نسبة 60.5 %، بالإضافة إلى وجود قيم مفقودة بنسبة 14 %، حيث لم يتم تحديد التكوين المهني أو الدورات التدريبية التي تحصل عليه 06 أفراد من عينة الدراسة.

يوضح الشكل الموالي توزيع أفرد العينة حسب التكوين والدورات التدريبية دون الأخذ بعين الاعتبار القيم المفقودة:

الشكل رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الشكل أعلاه وجود تنوع في التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية الذي يختص به أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين تحصلوا على تكوين في مجال الإعلام الآلي 5.40 %، بينما بلغت نسبة الأفراد المتحصلين على تكوين في مجال المحاسبة 21.62 %، أما الأفراد الذين تحصلوا على تكوين في مجالات أخرى فكانت نسبتهم 2.70 %، أما الأفراد الحاصلين على تكوين ودورات علمية وتدريبية في مجال التدقيق بلغت نسبتهم، 70.27 %، وتمثل نسبة مرتفعة، مما يعزز من جودة إجابات المستجوبين حول موضوع الدراسة.

6- الخبرة: يبين الجدول الموالي سنوات الخبرة التي يختص بها أفراد عينة الدراسة على النحو الموالي:

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

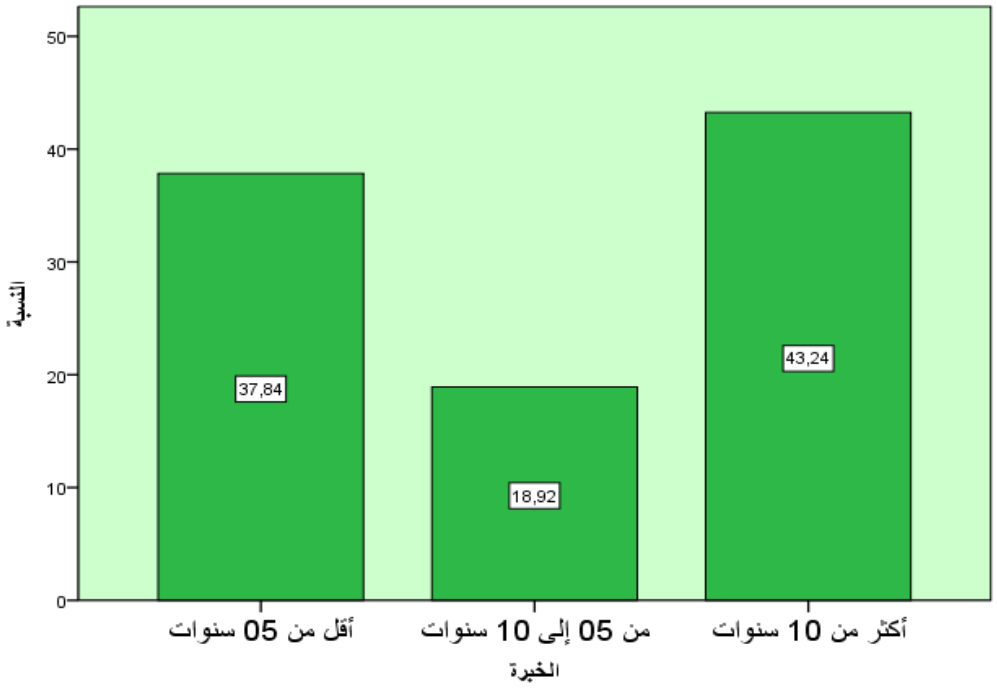
الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	14	32.6
من 05 إلى 10 سنوات	07	16.3
أكثر من 10 سنوات	16	37.2
قيم مفقودة	06	14
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد الأفراد الذين لديهم خبرة تقل عن 05 سنوات بلغ 14 وهو ما يعادل نسبة 32.6 %، بينما بلغ عدد الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح بين 06 و10 سنوات 07 وهو ما يعادل نسبة 16.3 %، وبلغ عدد الأفراد الذين لديهم خبرة تفوق 10 سنوات 16 وهو ما يعادل نسبة 37.2 %، بالإضافة إلى وجود قيم مفقودة بنسبة 14 %، حيث لم يتم تحديد سنوات الخبرة 06 أفراد من عينة الدراسة.

يوضح الشكل الموالي توزيع أفرد العينة حسب الخبرة دون الأخذ بعين الاعتبار القيم المفقودة:

الشكل رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الشكل أعلاه أن نسبة أفراد الدراسة الذين لديهم خبرة تقل عن 05 سنوات بلغت 37.84 %، أما الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح بين 05 و10 سنوات فبلغت 18.92 %، بينما بلغت نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة تفوق 10 سنوات 43.24 %، وتمثل نسبة مرتفعة، مما يزيد من مصداقية إجابات أفراد العينة حول موضوع الدراسة.

المطلب الثاني: مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها

من خلال هذا المطلب، سيتم توضيح مدى قدرة مدققي الحسابات بالقيام بالدور المنسوب إليهم، والأهمية التي تكتسيها مهمة التدقيق بناءا على التقرير الذي تم إعداده، والأطراف التي تحتاج إلى خدماته، وذلك على ضوء الإجابات التي تم الحصول عليها.

الجدول رقم(11): مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها

		المؤشرات الإحصائية			
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الرتبة
01	يجب أن تتم عملية التدقيق من طرف شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه حول عدالة وصدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية وفق معايير محددة.	4.79	0.41	موافق تماما	01
02	تعتمد إدارة المؤسسة على تقرير المدقق في الرقابة والتخطيط من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.	4.23	0.89	موافق تماما	03
03	يلجأ الملاك إلى المدقق من أجل حماية ممتلكاتهم ومعرفة مدى مصداقية الوضع المالي للمؤسسة.	4.13	1.03	موافق	04
04	يعتمد المستثمرون على تقرير المدقق حول مصداقية القوائم المالية من أجل اتخاذ قرار توجيه استثماراتهم.	4.32	0.68	موافق تماما	02
05	يعتمد الموردون والبنوك ومختلف مؤسسات الإقراض على تقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار التوسع في ائتمان تجاري أو منح قروض أو تمويل مؤسسة.	3.93	.1 03	موافق	05

06	تعتمد مصالح الضرائب على القوائم المالية المدققة من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.	3.20	1.37	محايد	08
07	تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة من أجل رسم الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتقدير الدخل الوطني.	3.48	1.20	موافق	07
08	يساهم التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ورفع مستوى المعيشة من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه المدخرات واستغلال الموارد المتاحة.	3.90	1.28	موافق	06
المتوسط العام لمحور مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها		**4**	**0.59**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة وبالاعتماد على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه والمتعلق بمحور مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة يتمحور نحو الاتجاه الموافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4 والذي يندرج ضمن التصنيف [3.40 - 4.20[من جدول تحديد الاتجاه لمقياس ليكارت الخماسي، وبلغ الانحراف المعياري 0.59، وتعتبر نسبة صغيرة، مما يدل على انخفاض نسبة التشتت في الإجابات، وبالتالي اتفاق أغلب المستجوبين على أهمية التدقيق وإمكانية تحقيق الدور الذي ينسب إليه*.

- وقد وردت العبارة الأولى وهي "يجب أن تتم عملية التدقيق من طرف شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه حول عدالة وصدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية وفق معايير محددة"، في المرتبة الأولى باتجاه موافق تماما، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.79، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.41، وهي نسبة ضئيلة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت، حيث تراوحت إجابات أفراد العينة بين موافق بنسبة 20.9 %، وموافق تماما بنسبة 79.1 %.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

- جاءت في المرتبة الثانية العبارة الرابعة وهي "يعتمد المستثمرون على تقرير المدقق حول مصداقية القوائم المالية من أجل اتخاذ قرار توجيه استثماراتهم"، باتجاه موافق تماما حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.32، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.68 وهي نسبة صغيرة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت بين الإجابات حيث كانت نسبة غير موافق 2.3 %، ومحايد بنسبة 4.7 %، وموافق بنسبة 51.2%، وموافق تماما بنسبة 41.9 %.
- جاءت العبارة الثانية وهي " تعتمد إدارة المؤسسة على تقرير المدقق في الرقابة والتخطيط من أجل تحقيق أهداف المؤسسة" في المرتبة الثالثة باتجاه موافق تماما حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.23، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.89 وهي نسبة صغيرة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت بين الإجابات حيث كانت نسبة غير موافق 4.7 %، ومحايد بنسبة 16.3 %، وموافق بنسبة 30.2 %، وموافق تماما بنسبة 48.8 %.
- جاءت العبارة الثالثة وهي" يلجأ الملاك إلى المدقق من أجل حماية ممتلكاتهم ومعرفة مدى مصداقية الوضع المالي للمؤسسة" في المرتبة الرابعة باتجاه موافق بمتوسط حسابي بلغ 4.13، وانحراف معياري 1.03 ، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق بنسبة 11.6 %، ومحايد بنسبة 11.6 %، وموافق بنسبة 27.9 %، وموافق تماما بنسبة 48.8 %.
- جاءت العبارة الخامسة وهي " يعتمد الموردون والبنوك ومختلف مؤسسات الإقراض على تقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار التوسع في ائتمان تجاري أو منح قروض أو تمويل مؤسسة"، في الرتبة الخامسة باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.93، وانحراف معياري 1.03، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 2.3 %، وغير موافق بنسبة 7 % ومحايد بنسبة 20.9 %، وموافق بنسبة 34.9 %، وموافق تماما بنسبة 34.9 %.
- جاءت العبارة الثامنة وهي" يساهم التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ورفع مستوى المعيشة من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه المدخرات واستغلال الموارد المتاحة" في المرتبة السادسة باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.90، وانحراف معياري 1.28، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 9.3 %، وغير موافق بنسبة 9.3 %، ومحايد بنسبة 2.3 %، وموافق بنسبة 39.5 %، وموافق تماما بنسبة 39.5 %.
- جاءت العبارة السابعة وهي "تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة من أجل رسم الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتقدير الدخل الوطني" في المرتبة السابعة باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.48، والانحراف المعياري 1.20، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 7 %، وغير موافق بنسبة 16.8%، ومحايد بنسبة 18.6 %، وموافق بنسبة 37.2 %، وموافق تماما بنسبة 20.9 %.

- جاءت العبارة السادسة وهي "تعتمد مصالح الضرائب على القوائم المالية المدققة من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة" في المرتبة الأخيرة، باتجاه محايد، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.20 والإنحراف المعياري1.37، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 11.3%، وغير موافق بنسبة 25.6%، ومحايد بنسبة 16.3 %، وموافق بنسبة 23.3 %، وموافق تماما بنسبة 23.3 %.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التأهيل العلمي بالنسبة لمدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والتأهيل العلمي؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والتأهيل العلمي.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig<0.05)
- وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.01*، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والتأهيل العلمي، حيث بلغ متوسط إجابات الأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس 3.95 وهي ما توافق إجابة موافق، وبلغ متوسط إجابات الأفراد المتحصلين على شهادة ماجيستر أو ماستر 4.14 وهي تتجه نحو إجابة موافق، أما الأفراد المتحصلين على شهادة الدكتوراه، فقد بلغ متوسط إجابتهم 4.32 وهي تتجه نحو إجابة موافق تماما، أما الأفراد المتحصلين على شهادات علمية أخرى، فكان متوسط إجابتهم 3.27 وهي قيمة توافق الإجابة محايد، وذلك وفقا لتحديد اتجاه آراء العينة لمقياس ليكارت الخماسي.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التأهيل المهني بالنسبة لمدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والتأهيل المهني؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والتأهيل المهني.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig<0.05)
- وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.02*، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والتأهيل المهني،حيث بلغ متوسط إجابات الخبراء المحاسبين 4.02 وهي ما توافق إجابة موافق، وبلغ متوسط إجابات محافظي الحسابات 3.62 وهي تتجه نحو إجابة موافق، أما المختصين في مهنة المحاسبة، فقد بلغ متوسط إجابتهم 4.19 وهي تتجه نحو إجابة موافق ، أما الأكاديميين فكان متوسط إجابتهم 4.26 وهي قيمة توافق الإجابة موافق تماما، وذلك وفقا لتحديد اتجاه آراء العينة لمقياس ليكارت الخماسي.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية بالنسبة لمدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig<0.05).

* انظر إلى الملحق رقم 03.

- وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.82*، وهي قيمة ذات دلالة أكبر من مستوى الدلالة المعنوي (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير سنوات الخبرة بالنسبة لمدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير سنوات الخبرة ؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير سنوات الخبرة.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة ($sig<0.05$).
- وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.5*، وهي قيمة ذات دلالة أكبر من مستوى الدلالة المعنوي (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير سنوات الخبرة.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

المطلب الثالث: واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

سيتم من خلال هذا المطلب إلى دراسة واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال نتائج تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها بناءا على إجابات أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم(12): واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام	الرتبة
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
01	يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية تامة أثناء أداء مهامه.	4.30	0.93	موافق تماما	04
02	المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية.	3.44	1.46	موافق	09
03	يعتمد المدقق على معايير التدقيق المتعارف عليها أثناء تنفيذ مهمته.	4.11	1.02	موافق	06
04	يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة من أجل الوفاء بمسؤولياته.	4.39	0.82	موافق تماما	03
05	يقوم المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر.	4.27	0.90	موافق تماما	05
06	يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من أجل تحديد العينة.	3.83	1.08	موافق	07
07	يتم تحديد العينة وفق أساليب علمية.	3.67	1.34	موافق	08
08	يقوم المدقق باختيار العينة على أساس الحكم الشخصي.	3.11	1.31	محايد	10
09	يتم تجميع الأدلة الكافية من أجل التأكد من عدالة القوائم المالية.	4.44	0.58	موافق تماما	02
10	يصدر المدقق رأيه حول القوائم المالية ويتم تقديمه في شكل تقرير مكتوب إلى الأطراف ذوي العلاقة.	4.69	0.59	موافق تماما	01

المتوسط العام لمحور واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر	**4.03**	**0.51**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه والمتعلق بمحور واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر، أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة يتمركز نحو الاتجاه الموافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.03 والذي يندرج ضمن التصنيف [3.40 - 4.20] من جدول تحديد الاتجاه لمقياس ليكارت الخماسي، وبلغ الانحراف المعياري 0.51، وتعتبر نسبة صغيرة، مما يدل على انخفاض نسبة التشتت في إجابات المستجوبين، وبالتالي اتفاق أغلب أفراد عينة الدراسة على أن مهنة مدقق الحسابات في الجزائر تتم وفق أسس وقواعد صحيحة.

- وقد وردت العبارة الأخيرة وهي " يصدر المدقق رأيه حول القوائم المالية ويتم تقديمه في شكل تقرير مكتوب إلى الأطراف ذوي العلاقة."، في المرتبة الأولى باتجاه موافق تماما، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.69، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.59، وهي نسبة ضئيلة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت، حيث تراوحت إجابات أفراد العينة بين غير موافق بنسبة 2.3 %، وموافق بنسبة 23.3 %، وموافق تماما بنسبة 74.4 %.
- جاءت في المرتبة الثانية العبارة التاسعة وهي " يتم تجميع الأدلة الكافية من أجل التأكد من عدالة القوائم المالية "، باتجاه موافق تماما حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.44، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.58 وهي نسبة صغيرة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت بين الإجابات حيث تراوحت الإجابات بين محايد بنسبة 4.7 %، وموافق بنسبة 46.5 %، وموافق تماما بنسبة 48.8 %.
- جاءت العبارة الرابعة وهي " يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة من أجل الوفاء بمسؤولياته" في المرتبة الثالثة باتجاه موافق تماما حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.39، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.82 وهي نسبة صغيرة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت بين الإجابات، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 2.3 %، وغير موافق بنسبة 2.3 %، وموافق بنسبة 41.2 %، وموافق تماما بنسبة 51.2 %.
- جاءت العبارة الأولى وهي " يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية تامة أثناء أداء مهامه "، في الرتبة الرابعة باتجاه موافق تماما، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.30، وانحراف معياري 0.93، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 2.3 %، وغير موافق بنسبة 4.7 % ومحايد بنسبة 4.7%، وموافق بنسبة 37.2%، وموافق تماما بنسبة 51.2 %.

- جاءت العبارة الخامسة وهي" يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية تامة أثناء أداء مهامه " في المرتبة الخامسة باتجاه موافق تماما، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.27، وانحراف معياري 0.93، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق بنسبة 9.3 %، ومحايد بنسبة 2.3 %، وموافق بنسبة 39.5 %، وموافق تماما بنسبة 48.8 %.
- جاءت العبارة الثالثة وهي " يعتمد المدقق على معايير التدقيق المتعارف عليها أثناء تنفيذ مهمته." في المرتبة السادسة باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.11، والانحراف المعياري 1.02، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق تماما بنسبة 4.7 %، وغير موافق بنسبة 4.7 %، ومحايد بنسبة 4.7 %، وموافق بنسبة 46.5 %، وموافق تماما بنسبة 39.5 %.
- جاءت العبارة السادسة وهي " يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من أجل تحديد العينة " في المرتبة السابعة، باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.83 والإنحراف المعياري 1.08 ، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق تماما بنسبة 4.7 %، وغير موافق بنسبة 9.3 %، ومحايد بنسبة 11.6 %، وموافق بنسبة 46.5 %، وموافق تماما بنسبة 27.9 %.
- جاءت العبارة السابعة وهي " يتم تحديد العينة وفق أساليب علمية" في المرتبة الثامنة، باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.67، والانحراف المعياري 1.34، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 11.6 %، وغير موافق بنسبة 11.6 %، ومحايد بنسبة 4.7 %، وموافق بنسبة 41.9 %، وموافق تماما بنسبة 30.2 %.
- جاءت العبارة الثانية وهي "المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية "في المرتبة التاسعة، باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.44، والانحراف المعياري 1.46، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 14 %، وغير موافق بنسبة 18.6 %، ومحايد بنسبة 9.3 %، وموافق بنسبة 25.6 %، وموافق تماما بنسبة 32.6%.
- جاءت العبارة الثامنة وهي " يقوم المدقق باختيار العينة على أساس الحكم الشخصي"، في المرتبة الأخيرة، باتجاه محايد، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.11، والانحراف المعياري 1.31، مما يدل على وجود تشتت بين إجابات أفراد العينة، وبحذف إجابة واحدة للعبارة الثامنة حيث تعتبر قيمة مفقودة لم يتم الإجابة عليها من طرف فرد واحد من عينة الدراسة، فكانت إجابات المستجوبين بين غير موافق مطلقا بنسبة 16.7 %، وغير موافق بنسبة 14.3 %، ومحايد بنسبة 23.8 %، وموافق بنسبة 31 %، وموافق تماما بنسبة 14.3 %.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير المستوى العلمي بالنسبة لأسئلة محور واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، والمستوى العلمي؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، والمستوى العلمي.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig<0.05).

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.11*، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر، والمستوى العلمي.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التأهيل المهني بالنسبة لأسئلة محور واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، والتأهيل المهني؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، والتأهيل المهني.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig<0.05).

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.36*، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر، والتأهيل المهني.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية بالنسبة لأسئلة محور واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة ($sig<0.05$).

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.83*، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير سنوات الخبرة بالنسبة لأسئلة محور واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، ومتغير سنوات الخبرة؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات، ومتغير سنوات الخبرة.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة ($sig<0.05$).

* انظر إلى الملحق رقم 03.

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.41 *، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر، ومتغير سنوات الخبرة.

المطلب الرابع: الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مدى إمكانية تطوير مهنة التدقيق في الجزائر بما يتماشى مع التغيرات الحديثة الدولية في مجال التدقيق، ومدى انعكاس ذلك على جذب الاستثمارات الأجنبية، بالإضافة إلى تمكين الجزائر من التكيف مع النظام الاقتصادي الدولي في ضوء العولمة الاقتصادية.

الجدول رقم (13): الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية

الرقم	العبارة	المؤشرات الإحصائية			
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
01	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تزيد من ثقة المجتمع المالي حول مصداقية وجودة القوائم المالية.	4.46	0.59	موافق تماما	02
02	تقدم مكاتب التدقيق الدولية خدمات ذات جودة ونوعية عالية.	4.25	0.69	موافق تماما	03
03	انهيار المؤسسات العالمية الكبرى يدل على وجود قصور في التدقيق المحاسبي.	3.65	1.21	موافق	08
04	التدقيق المحاسبي في إطار حوكمة المؤسسات يزيد من ثقة الجمهور حول المعلومات المتدفقة.	4.09	0.92	موافق	06
05	تطبيق قانون الأوراق المالية "SOX" يعزز من تنظيم مهنة التدقيق.	3.41	1.11	موافق	09
06	انفجار الأزمة المالية العالمية يدل على عدم مصداقية القوائم المالية المنشورة.	3.23	1.13	محايد	10

* انظر إلى الملحق رقم 03.

07	الجزائر يمكنها تطبيق معايير التدقيق الدولية خاصة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية.	3.65	1.08	موافق	07
08	مشروع انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يحتم عليها تبني معايير التدقيق الدولية.	4.09	0.86	موافق	05
09	في حالة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يجب تكوين المدققين وفق المتطلبات الدولية للتعليم والتأهيل المهنيين.	4.51	0.55	موافق تماما	01
10	تطبيق الجزائر معايير التدقيق الدولية يستجيب لاحتياجات المستثمرين للمعلومات، مما يساعد على تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة.	4.09	0.83	موافق	04
المتوسط العام لمحور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية		**3.94**	**0.49**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على قوائم الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه والمتعلق بمحور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية*، أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة يتمحور نحو الاتجاه الموافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.94 والذي يندرج ضمن التصنيف [3.40 - 4.20] من جدول تحديد الاتجاه لمقياس ليكارت الخماسي، وبلغ الانحراف المعياري 0.49، وتعتبر نسبة صغيرة، مما يدل على انخفاض نسبة التشتت في الإجابات، وبالتالي اتفاق أغلب المستجوبين على ضرورة التوحيد الدولي للتدقيق الذي يوفر خدمات ذات جودة ونوعية عالية، يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ أحسن القرارات الاقتصادية.

- وقد وردت العبارة التاسعة وهي " في حالة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يجب تكوين المدققين وفق المتطلبات الدولية للتعليم والتأهيل المهنيين"، في المرتبة الأولى باتجاه موافق تماما، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.51، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.55، وهي نسبة ضئيلة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت، حيث تراوحت إجابات أفراد العينة بين محايد بنسبة 2.3 %، وموافق بنسبة 44.2 %، وموافق تماما بنسبة 53.5%.

* تم تحليل نتائج إجابات أفراد الدراسة للمحور الرابع ماعدا السؤالين المفتوحين.

- جاءت في المرتبة الثانية العبارة الأولى وهي " تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تزيد من ثقة المجتمع المالي حول مصداقية وجودة القوائم المالية"، باتجاه موافق تماما حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.46، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.59 وهي نسبة صغيرة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت بين الإجابات حيث كانت نسبة محايد بنسبة 4.7 %، وموافق بنسبة 44.2 %، وموافق تماما بنسبة 51.2 %.
- جاءت العبارة الثانية وهي " تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تزيد من ثقة المجتمع المالي حول مصداقية وجودة القوائم المالية " في المرتبة الثالثة باتجاه موافق تماما حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.25، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.69 وهي نسبة صغيرة مما يدل على انخفاض نسبة التشتت بين الإجابات حيث كانت نسبة غير موافق 2.3 %، ومحايد بنسبة 7%، وموافق بنسبة 53.5 %، وموافق تماما بنسبة 37.2 %.
- جاءت العبارة العاشرة وهي " تطبيق الجزائر معايير التدقيق الدولية يستجيب لاحتياجات المستثمرين للمعلومات، مما يساعد على تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة " في المرتبة الرابعة باتجاه موافق بمتوسط حسابي بلغ 4.09، وانحراف معياري 0.83 ، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق بنسبة 4.7 %، ومحايد بنسبة 16.3 %، وموافق بنسبة 44.2%، وموافق تماما بنسبة 34.9 %.
- جاءت العبارة الثامنة وهي " مشروع انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يحتم عليها تبني معايير التدقيق الدولية "، في الرتبة الخامسة باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.93، وانحراف معياري 1.03، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 2.3 %، وغير موافق بنسبة 7 % ومحايد بنسبة 20.9 %، وموافق بنسبة 34.9 %، وموافق تماما بنسبة 34.9 %.
- جاءت العبارة الرابعة وهي"التدقيق المحاسبي في إطار حوكمة المؤسسات يزيد من ثقة الجمهور حول المعلومات المتدفقة" في المرتبة السادسة باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.09، وانحراف معياري 0.92، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 2.3 %، وغير موافق بنسبة 4.7 %، ومحايد بنسبة 9.3 %، وموافق بنسبة 48.8 %، وموافق تماما بنسبة 34.9 %.
- جاءت العبارة السابعة وهي " الجزائر يمكنها تطبيق معايير التدقيق الدولية خاصة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية " في المرتبة السابعة باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.65، والانحراف المعياري 1.08، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 2.3 %، وغير موافق بنسبة 14 %، ومحايد بنسبة 25.6 %، وموافق بنسبة 32.6 %، وموافق تماما بنسبة 25.6 %.
- جاءت العبارة الثالثة وهي " انهيار المؤسسات العالمية الكبرى يدل على وجود قصور في التدقيق المحاسبي " في المرتبة الثامنة، باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.65 والإنحراف المعياري1.21،

حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 7%، وغير موافق بنسبة 14 %، ومحايد بنسبة 11.6 %، وموافق بنسبة 41.9 %، وموافق تماما بنسبة 25.6 %.

- جاءت العبارة الخامسة وهي " تطبيق قانون الأوراق المالية "sox" يعزز من تنظيم مهنة التدقيق " في المرتبة التاسعة، باتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.41 والإنحراف المعياري1.11، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 2.3%، و غير موافق بنسبة 18.6 %، و محايد بنسبة 37.2 %، وموافق بنسبة 18.6 %، وموافق تماما بنسبة 23.3 %.
- جاءت العبارة السادسة وهي " انفجار الأزمة المالية العالمية يدل على عدم مصداقية القوائم المالية المنشورة " في المرتبة الأخيرة، باتجاه محايد، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.23 والإنحراف المعياري1.13، حيث تراوحت الإجابات بين غير موافق مطلقا بنسبة 7%، وغير موافق بنسبة 18.6 %، ومحايد بنسبة 32.6 %، وموافق بنسبة 27.9 %، وموافق تماما بنسبة 14%.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير المستوى العلمي بالنسبة لمحور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، ومتغير المستوى العلمي؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، ومتغير المستوى العلمي.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig>0.05).

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.30 *، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والمستوى العلمي.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التأهيل المهني بالنسبة لمحور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، والتأهيل المهني؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، والتأهيل المهني.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig<0.05).

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.04 *، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، والتأهيل المهني، حيث بلغ متوسط إجابات الخبراء المحاسبين 4.35 وهي ما توافق إجابة موافق تماما، وبلغ متوسط إجابات محافظي الحسابات 3.74 وهي تتجه نحو إجابة موافق، أما المختصين في مهنة المحاسبة، فقد بلغ متوسط إجابتهم 4.83 وهي تتجه نحو إجابة موافق ، أما الأكاديميين فكان متوسط إجابتهم 4.10 وهي قيمة توافق الإجابة موافق، وذلك وفقا لتحديد اتجاه آراء العينة لمقياس ليكارت الخماسي.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية بالنسبة لمحور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، و ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية التأهيل.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig<0.05).

* انظر إلى الملحق رقم03.

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.51*، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية.

اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير سنوات الخبرة بالنسبة لمحور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية باستخدام تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

يمكن صياغة الفرضيات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي كما يلي:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، ومتغير سنوات الخبرة؛
- الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول أسئلة محور الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية، ومتغير سنوات الخبرة.
- يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig>0.05).

وبتطبيق الاختبار الإحصائي **One-Way ANOVA**، تم الحصول على مستوى قيمة الدلالة ب 0.90*، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، ومتغير سنوات الخبرة.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

* انظر إلى الملحق رقم 03.

الخلاصة

شمل هذا الفصل دراسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الحديثة، حيث تم التطرق إلى تاريخ نشأة المهنة والهيئات المشرفة على تنظيمها، وممارستها، وعرض معايير التدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى الدراسة الميدانية من أجل معرفة واقع مهنة التدقيق في الجزائر، ومدى استجابتها للتطورات الدولية في مجال التدقيق، ومدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتأثيرها على جذب الاستثمارات الأجنبية في إطار انفتاح الأسواق المالية وعولمة الأنشطة الاقتصادية، وقد تم إعداد استبيان موجه إلى الخبراء المحاسبين المسجلين بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين المسجلين بالمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، والمهنيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى الأكاديميين، وذلك من أجل معرفة وجهة نظرهم باختلاف مؤهلاتهم.

وقد اتفق أغلب أفراد عينة الدراسة على أن مهنة التدقيق في الجزائر لها دور هام في تفعيل الاقتصاد، إلا أنه تم التماس بعض النقائص والثغرات، حيث تحتاج مهنة التدقيق إلى:

- إعادة تنظيم المهنة؛
- تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها وفق البيئة الاقتصادية الجزائرية،
- التكوين الفعال للمهنيين من أجل التمكن من القيام بالمهام المنسوبة إليهم بكفاءة؛
- تنظيم دورات علمية وملتقيات حول المحاسبة والتدقيق بمشاركة الأكاديميين والمهنيين؛

وقد أجمع أفراد الدراسة على أن ممارسة مهنة التدقيق وفق التطبيقات الدولية تزيد من ثقة المجتمع المالي حول جودة ومصداقية المعلومات المتدفقة، كما ارتأى أفراد الدراسة أن تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يستجيب لSاحتياجات المستثمرين الأجانب للمعلومات، مما يساعد جذب مختلف الاستثمارات، ويحتاج ذلك إلى تكوين المدققين وفق المتطلبات الدولية للتعليم والتأهيل المهنيين.

الخاتمة

تزايدت الحاجة إلى مهنة التدقيق نظرا للدور الهام الذي تكتسيه من خلال التأكد من مدى صحة وعدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للمركز المالي، حيث تتمتع مهنة التدقيق بثقة واحترام كل الأطراف التي تحتاج إلى خدماته لما يقدمه من فحص وتقييم موضوعي للأنشطة التي التي يتم تدقيقها.

ونظرا للتغيرات التي تشهدها البيئة الدولية نتيجة التطور الهائل في التكنولوجيا والاتصالات، وتلاشي الحدود الجغرافية، وظهور شركات متعددة الجنسيات تنشط في مختلف دول العالم، وفتح أسواق دولية لرؤوس الأموال، أصبح من الضروري تذليل الفروقات بين الدول، مما ألح على المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق إلى ضرورة إصدار معايير دولية للتدقيق تلقى الاعتراف العام والتطبيق العالمي، وتحديد المؤهلات العلمية والمهنية لمدققي الحسابات تسمح لهم بالقيام بمهامهم بمهارات كافية وجودة عالية.

وبغية تعزيز مهنة التدقيق المحاسبي، تم تبني مفهوم الحوكمة الذي يساهم في عملية إرساء التدقيق، الذي يسمح بالحصول على مخرجات فعالة تساعد مختلف الأطراف في اتخاذ القرار الصائب، إلا أنه تم تسجيل فضائح مالية سببت في انهيار بعض المؤسسات العملاقة، مما أدى بتعجيل تطبيق قانون الأوراق المالية الذي ترتب عنه تغيير في شكل ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إنشاء مجلس الإشراف العام على مهنة المحاسبة والتدقيق من تنظيم ذاتي للمهنة إلى تنظيم شبه حكومي.

وتمشيا مع عولمة الأنشطة الاقتصادية وفتح الأسواق المالية الدولية، والتطورات التي شهدتها مهنة التدقيق والتأكيد والارتقاء بجودة خدماته وإعادة ثقة المجتمع لهذه المهنة وخدمة المصلحة العامة وتنمية الاقتصاد العالمي، إلا أن مهنة التدقيق لا تزال تواجه تحديات وصعوبات ذات بعد عالمي في مواجهة جرائم غسل الأموال وتدقيق صناديق الاستثمار والمشتقات المالية.

وفي إطار الجهود المبذولة لتوحيد ممارسة التدقيق وتقليل التفاوت بين دول العالم، تسعى الجزائر إلى مواكبة تلك التطورات، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي الذي يستمد معظم طياته من معايير المحاسبة الدولية.

1- نتائج اختبار الفرضيات

بعد دراسة مختلف جوانب البحث، تم التوصل إلى النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الأولى: يتمتع التدقيق المحاسبي بثقة الأطراف التي تحتاج إلى خدماته، نظرا لوجود معايير التدقيق المتعارف عليها، وقواعد السلوك المهني، وتحديد واجبات وحقوق ومسئوليات مدقق الحسابات، حتى يتم تحقيق أهداف التدقيق.

خلصت الدراسة في الفصل الأول إلى صحة الفرضية، حيث تؤطر مهنة التدقيق مجموعة من المعايير التي تمثل المبادئ والقواعد والإرشادات التي يجب أن يتحلى ويلتزم بها مدقق الحسابات عند أدائه لمهامه، فهي تعكس أداء جودة التدقيق، بالإضافة إلى وجود قواعد آداب وسلوك المهنة التي تتمثل في مجموعة من المبادئ الضرورية التي ينبغي على مزاولي مهنة التدقيق الالتزام بها عند أداء المهام المسندة إليهم، ومن أجل القيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع المدقق بمجموعة من الحقوق التي تساعد في أداء مهمته، كما يجب أن يلتزم بمسؤولياته والقيام بالواجبات التي تتمثل في أعمال مختلفة لإنجاز برنامج عمله.

الفرضية الثانية: تحتاج عملية التدقيق المحاسبي إلى مجموعة من العناصر التي تحدد مهمة التدقيق.

خلصت الدراسة في الفصل الثاني إلى صحة الفرضية الثانية، حيث تقوم عملية التدقيق على مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات، حيث يقوم المدقق بمجموعة من الخطوات التمهيدية والتعرف على المؤسسة موضوع الفحص، ورسم خطط العمل وبرامج الأداء، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الدعامة الأساسية لعملية الفحص حيث من خلاله يتمكن المدقق من اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية، وتحديد حجم العينة التي ينبغي فحصها وكمية الاختبارات اللازمة من أجل التعرف على مراكز القوة وتعزيزها، واكتشاف مواطن الضعف وتصحيحها وتحديد المخاطر، وجمع الأدلة الكافية التي تسمح لمدقق الحسابات بتكوين رأي حول القوائم المالية في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف ذوي العلاقة.

الفرضية الثالثة: يمثل التدقيق وفق المعايير الدولية التي تلقى القبول العام، والمؤهلات الدولية التي تسمح لمدققي الحسابات القيام بمهامهم بمهارات كافية، بالإضافة إلى تطبيق المفهوم الحديث للحوكمة، عناصر أساسية تساهم في تحقيق أفضل ممارسة للتدقيق في البيئة الدولية.

خلصت الدراسة في الفصل الثالث إلى صحة الفرضية الثالثة، حيث تعتبر معايير التدقيق الدولية مواد إيضاحية وقواعد تساعد على التطبيق الجيد باعتبارها ترتكز على دراسة دقيقة للتعامل معها في أوساط مهنة المحاسبة والتدقيق والمجتمع المالي محليا ودوليا، كما يتم إصدار معايير وإرشادات دولية لتعليم المحاسبين والمدققين يشمل التعليم المسبق والتأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر لتأهيل كافة المدققين، والتي يجب أن تلقى الاعتراف والتطبيق على المستوى العالمي، ويعتبر تطبيق المفهوم الحديث للحوكمة أحد متطلبات ثقة المستثمرين، وهي عناصر أساسية تساهم في تحقيق أفضل ممارسة للتدقيق على المستوى الدولي.

الفرضية الرابعة: يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي المستنبط من معايير المحاسبة الدولية، مما يسمح للجزائر بالانفتاح على الاقتصاد العالمي.

من خلال الفصل الرابع تم دراسة مهنة التدقيق في الجزائر، ومن خلال المحور الرابع من الاستبيان تم التوصل إلى أن ممارسة مهنة التدقيق وفق التطبيقات الدولية تزيد من ثقة المجتمع المالي محليا ودوليا حول جودة ومصداقية المعلومات المتدفقة، مما يسمح للجزائر بالانفتاح على الاقتصاد العالمي، ويحتاج ذلك إلى تكوين المدققين وفق المتطلبات الدولية للتعليم والتأهيل المهنيين.

2- أهم النتائج

من خلال دراسة وتحليل جميع جوانب البحث، يمكن عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

- يمثل التدقيق المحاسبي عملية منظمة يتم من خلالها جمع الأدلة الكافية حول صحة المعلومات المقدمة من أجل تكوين رأي فني وموضوعي حول مدى عدالة القوائم المالية وتقديم النتائج في شكل تقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة، حيث يكتسي التدقيق دورا هاما في المؤسسة وفي الاقتصاد ككل؛
- ظهر التدقيق المحاسبي نتيجة الحاجة إلى خدماته، وتطور بتطور حجم المؤسسة والمعاملات الاقتصادية؛
- ترتكز مهنة التدقيق المحاسبي على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما، التي توفر لمدقق الحسابات المبادئ والإرشادات التي تساعده على أداء مهامه؛
- توفر قواعد أخلاقية وسلوك مهنة مدقق الحسابات المبادئ التي تسمح له بالوفاء بالمهام المنسوبة إليه وفق ما تنص عليه تلك القواعد؛
- يساعد تطبيق معايير التدقيق الدولية على تذليل الفروقات بين الدول؛
- تقدم معايير التدقيق الدولية أفضل ممارسة للمهنة في البيئة الدولية؛
- تطبيق معايير التدقيق الدولية تزيد من ثقة المستثمرين المحليين والأجانب حول المعلومات المتدفقة، مما يسمح بتدفق مختلف الاستثمارات؛
- تقدم مكاتب التدقيق الدولية خدمات ذات جودة عالية؛
- يعتبر التدقيق المحاسبي في إطار تطبيق مفهوم الحوكمة أحد متطلبات ثقة المستثمرين والإدارة الناجحة؛
- تأسيس مجلس الإشراف المحاسبي للشركات العامة أحد أهم النتائج الرئيسية لقانون الأوراق المالية SOX؛
- بالرغم من التطور الذي شهدته مهنة التدقيق والتأكيد والارتقاء بجودة خدماته وإعادة ثقة المجتمع لهذه المهنة وخدمة المصلحة العامة وتنمية الاقتصاد العالمي، إلا أن مهنة التدقيق لا تزال تواجه تحديات وصعوبات ذات بعد عالمي خاصة في مواجهة جرائم غسل الأموال وتدقيق صناديق الاستثمار والمشتقات المالية؛

- يستلزم الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي تسعى إليه الجزائر، تطبيق معايير التدقيق الدولية مما سيهل قراءة التقارير المنشورة، بالإضافة إلى تكوين المدققين وفق المتطلبات الدولية للتأهيل العلمي والمهني.

3- التوصيات والاقتراحات

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يتم صياغة التوصيات والاقتراحات التالية:

- تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها وفق االنسيج الاقتصادي الجزائري يساعد على تنظيم المهنة لحين تطبيق المعايير الدولية؛
- التكوين الفعال للمهنيين من أجل التمكن من القيام بالمهام المنسوبة إليهم بكفاءة عالية؛
- التنسيق بين الجامعات وسوق العمل من خلال تنظيم دورات علمية وملتقيات حول المحاسبة والتدقيق بمشاركة الأكاديميين والمهنيين؛
- صياغة تشريعات وقوانين تمكن من تدفق مختلف الاستثمارات؛
- نشر الوعي لدى المهنيين للدور الفاعل الذي تكتسيه مهنة التدقيق المحاسبي؛
- توفير الظروف السياسية والاقتصادية والتشريعية التي تساعد الجزائر على انفتاحها الدولي.

4- آفاق البحث

من الآفاق التي يمكن اقتراحها للدراسة:

- أهمية تطوير التدقيق المحاسبي لمواجهة تحديات العولمة؛
- مسؤولية مدقق الحسابات في التنبؤ على الانهيار المالي للمؤسسة وقدرتها على الاستمرار؛
- دراسة تحليلية لتطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- إطار مقترح لتفعيل مبدأ الحوكمة في عملية التدقيق المحاسبي؛
- مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في النسيج الاقتصادي الجزائري.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

1- أبو الفتوح على فضالة، سلسلة الكتب العلمية في المحاسبة وإدارة الأموال:9، "أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، بدون طبعة،1996.

2- أحمد حلمي جمعة، " الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي- الحكومي- الإداري- الخاص- البيئي- المنشآت الصغيرة"، سلسلة الكتب التعليمية- الكتاب الرابع، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009.

3- أحمد حلمي جمعة، " التدقيق الحديث للحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.

4- أحمد حلمي جمعة، " التدقيق الداخلي والحكومي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

5- أحمد حلمي جمعة، " التدقيق والتأكيد المتقدم"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2011.

6- أحمد حلمي جمعة، " الريادية في المحاسبة والتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

7- أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ،الأردن، الطبعة الثانية، 2005.

8- أحمد حلمي جمعة، " تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة: عرض وتحليل"، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008.

9- أحمد حلمي جمعة، "تدقيق البنوك والأدوات المالية المشتقة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2015.

10- أحمد صلاح عطية، " أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2008.

11- أحمد صلاح عطية، "أفاق جديدة لمسئولية مراجع الحسابات في بيئة العولمة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2008.

12- أحمد على خضر، " الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات"، دار الفكر الجامعي، مصر، الطبعة الأولى، 2012.

13- أحمد نور، "مراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، بدون طبعة، 1992.

14- ألفين أرينز، جيمس لوبك، "المراجعة: مدخل متكامل"، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطى، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، بدون طبعة، دون سنة النشر.
15- أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2006.
16- أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2007.
17- أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2007.
18- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة باستخدام العينات"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2009.
19- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2010.
20- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2010.
21- أمين السيد أحمد لطفي، "رقابة الجودة ونظم الفحص والإشراف في المراجعة من منظور دولي"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2011.
22- أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2009.
23- أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة "، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2005.
24- أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعة المعلومات المحاسبية ومسئوليات التقرير"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2009.
25- أمين السيد أحمد لطفي، "ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى،2010.
26- إيهاب نظمي ابراهيم، "التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: حداثة وتطور"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
27- إيهاب نظمي، هاني العزب، "تدقيق الحسابات: الإطار النظري"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
28- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، "تدقيق ومراجعة الحسابات"، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن،الطبعة الأولى، 2014.
29- ثناء علا القباني، " الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002-2003.

30- جورج دانيال غالي، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2001.

31- حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2007.

32- حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، بدون طبعة، 2013.

33- حامد طلبة محمد أبو وهيبة، "أصول المراجعة"، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

34- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الأولى ،2009.

35- حسين القاضي، حسين دحدوح، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.

36- حيدر محمد علي بني عطا، " مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة"، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

37- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار البداية ناشرون وموزعون، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

38- خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004.

39- خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 1998.

40- خلف عبد الله الواردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.

41- دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق"، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2000.

42- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

43- زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.

44- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، " تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2010.

45- سعود كايد، "تدقيق الحسابات"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.

46- سهام محمد السويدي،" دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر: دراسة ميدانية"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2010.

47- صلاح الدين حسن السيسي، " دراسات نظرية وتطبيقية: نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية"، دار الوسام للطباعة والنشر، لبنان، الطبعة الأولى، 1998.

48- طارق عبد العالي حماد، "حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام أو خاص، ومصارف"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007.

49- عبد الرؤوف جابر، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، دار النهضة العربية، لبنان، الطبعة الأولى، 2004.

50- عبد الغفار حنفي، " البورصات: أسهم، سندات، وثائق الاستثمار، خيارات"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2004-2005.

51- عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد، شريفة على حسن، " أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، بدون طبعة، 2007.

52- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية طبع– نشر– توزيع، مصر، بدون طبعة، 1999-2000.

53- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافري، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، بدون طبعة،2006.

54- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 1998.

55- عبد الكريم بوحفص، "الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام برنامج SPSS: الجزء الأول"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2013.

56- عبد المطلب عبد الحميد، "الاقتصاد الخفي وغسيل الأموال والفساد: العلاقة الجهنمية"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2013.

57- عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، "قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية: مدخل مصري وعربي ودولي مقارن"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2009.

58- عبد الوهاب نصر علي، " مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال: مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2011.

59- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، " معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني: مراجعة حسابات شركات الرهن العقاري وتوريق الأصول المالية– دور المراجعة البيئية في تفعيل حوكمة الشركات

من منظور مهني- تقرير مراقب الحسابات وفقا للمعايير الدولية- شروط التكليف لعمليات المراجعة وفقا للمعايير الدولية"، دار التعليم الجامعي، مصر، بدون طبعة، 2013.

60- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2006-2007.

61- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2005-2006.

62- عصام حسين، "أسواق أسواق الأوراق المالية (البورصة)"، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

63- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، مراجعة: بسمان الفيصل، " الحوكمة المؤسسية: المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، بدون طبعة،2008.

64- علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، " الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

65- عوف محمد الكفراوي، " الرقابة المالية: النظرية والتطبيق"، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، الطبعة الثالثة، 2005.

66- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.

67- كمال الدين مصطفى الهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2001.

68- محفوظ جودة، "التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

69- محمد أحمد خليل، "المراجعة والرقابة المحاسبية"، دار الجامعات المصرية، مصر، بدون طبعة، بدون سنة نشر.

70- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.

71- محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملسي"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى، 2007.

72- محمد الفيومي، عوض لبيب، " أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، بدون طبعة، 1998.

73- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2003.

74- محمد سامي راضي، " موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية- مراجعة الأداء البيئي- مراجعة حوكمة الشركات- جودة المراجعة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، بدون طبعة، 2011.

75- محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002-2003.

76- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002.

77- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2004.

78- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخليل، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

79- محمود السيد الناغي، " دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق"، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000.

80- محمود مهدي البياتي، " تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS: معالجة البيانات مع اختبار شروط التحليل وتفسير النتائج"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.

81- مصطفى يوسف كافي، "تحليل وإدارة بورصة الأوراق المالية"، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، بدون طبعة، 2014.

82- مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.

83- منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2002-2003.

84- نواف محمد عباس الرماحي، "مراجعة المعلومات المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

85- نوال صالح بن عمارة، "المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013.

86- هادي التميمي، " مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006.

87- يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،الأردن، 2000.

ب- الأطروحات

1- سايج فايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي: دراسة حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014-2015.

2- عمر الشريقي، " التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر، وتونس، والمملكة المغربية"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.

ج- المجلات

1- عبد الله عزت بركات، "مدى إدراك الشركات الأردنية المساهمة العامة لأهمية الرقابة الداخلية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية: بحوث ودراسات، العدد 483: التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات: بحوث محكمة منتقاة، 2012.

د- القوانين

1- القانون التجاري.

2- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 74، 2007.

3- قانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 42، 2010.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

أ- الكتب

1- Antoine MERCIER, Philippe MERLE, « Audit et commissariat aux comptes », Editions Francis Lefebre, France, 2010.
2- Bahram SOLTANI, « Le commissaire aux comptes et le marché financier : Etudes empiriques du rôle informationnel de l'auditeur légal », RG ECONOMICA, France, 1996.
3- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Redha Khelassi , « Manuel Comptabilité&Audit conforme au SCF : Manuel complet Applications et corrigés », BERTI Edition, Alger, 2013.
4- Geneviève KREBS, Yvon MOUGIN, « Les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne », AFNOR, France, 2ème édition, 2005.

5- Gérard VALIN, J.F GAVANOU, C.GUTTMANN, J. LE VOURC'H, « Controlor &Auditor», DUNOD, Paris, France, 2006.
6- Jaques RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », éditions Organisation, groupe Eyrolles, France, 7 éditions, 2010.
7- Jean-Luc SIRUGUET, Emmanuelle FERMANDEZ, Lydia KOESSLER, « Le contrôle interne bancaire et la fraude », DUNOD, France, 2006.
8- Michel POWER, « La société de l'audit : L'obsession du contrôle », Editions La Découverte, France, 2005
9- Mokhtar BELAIBOUD, « pratique de l'audit : Apports à l'entreprise, guide synthétique, organisation de la fonction, présentation des normes IAS/IFRS », BERTI Edition, Alger, 2005.
10- Paul GAGNON, « 100 questions pour comprendre et agir l'audit sécurité », AFNOR, France, 2006.
11- Pierre SCHICK, « Mémento d'audit interne : Méthode de conduite d'une mission », DUNOD, France, 2007.
12- Reda KHELASSI, « L'audit interne : Audit opérationnel, technique, méthodologie, contrôle interne », Editions Houma, Alger, 2ème édition, 2007.
13- Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, « Comptabilité et audit : Manuel et applications », DUNOD, , France, 2ème édition 2009.

ب– المجلات

1- Marine PORTAL, « Les déterminants de la qualité de l'audit : Le cas de l'audit des comptes publics », la revue de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit », Tome 17, volume 1, avril 2011, France.

الملحق رقم 01: قائمة الاستبيان باللغة العربية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس– مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

استمارة استبيان في إطار التحضير لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي

سيدي، سيدتي؛

في إطار التحضير لنيل شهادة الدكتوراه تحت عنوان **التدقيق المحاسبي في ظل العولمة الاقتصادية – دراسة حالة الجزائر–** ، والتي من خلالها يتم دراسة واقع مهنة التدقيق في الجزائر ومدى استجابتها للتطورات الحاصلة في مجال التدقيق، وكذا مدى انعكاس تطبيق معايير التدقيق الدولية على جذب الاستثمارات الأجنبية (المباشرة وغير المباشرة)، في إطار انفتاح الأسواق الدولية من خلال عولمة الأنشطة الاقتصادية.

يسعدني أن يتم اختياركم ضمن عينة الدراسة، وذلك للإجابة على الأسئلة المطروحة في هذا الاستبيان من أجل معرفة وجهة نظركم كأكاديميين ومهنيين، ونظرا لأهمية الموضوع، وسعيا منا للحصول على إجابات موضوعية، نحيطكم علما أن معلوماتكم تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

ومع الشكر المسبق، تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

المحور الأول: معلومات حول عينة الدراسة

1- الاسم واللقب (اختياري):

2- الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

3- السن: ☐أقل من 30 ☐ 31- 40 ☐41- فما فوق

4- المستوى العلمي: ☐ليسانس ☐ماجستر/ماستر ☐ دكتوراه ☐ آخر(....)

5- التأهيل المهني: ☐خبير محاسبي ☐محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐آخر(.....)

6- تكوين مهني ودورات علمية وتدريبية: ☐ إعلام آلي ☐ محاسبة ☐ تدقيق ☐آخر (.....)

7- الخبرة: ☐أقل من 05 سنوات ☐من 05 إلى 10سنوات ☐أكثر من 10 سنوات.

المحور الثاني: دور التدقيق المحاسبي وأهميته

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1- يجب أن تتم عملية التدقيق من طرف شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه حول عدالة وصدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية وفق معايير محددة.					
2- تعتمد إدارة المؤسسة على تقرير المدقق في الرقابة والتخطيط من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.					
3- يلجأ الملاك إلى المدقق من أجل حماية ممتلكاتهم ومعرفة مدى مصداقية الوضع المالي للمؤسسة.					
4- يعتمد المستثمرون على تقرير المدقق حول مصداقية القوائم المالية من أجل اتخاذ قرار توجيه استثماراتهم.					
5- يعتمد الموردون والبنوك ومختلف مؤسسات الإقراض على تقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار التوسع في ائتمان تجاري أو منح قروض أو تمويل مؤسسة.					
6- تعتمد مصالح الضرائب على القوائم المالية المدققة من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.					

7- تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة من أجل رسم الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتقدير الدخل القومي.					
8- يساهم التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ورفع مستوى المعيشة من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه المدخرات واستغلال الموارد المتاحة.					

ملاحظة:-

-

المحور الثالث: واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1- يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية تامة أثناء أداء مهامه.					
2- المدقق مسئول عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية.					
3- يعتمد المدقق على معايير التدقيق المتعارف عليها أثناء تنفيذ مهمته.					
4- يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة من أجل الوفاء بمسئولياته.					
5- يقوم المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر.					
6- يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من أجل تحديد العينة.					
8- يتم تحديد العينة وفق أساليب علمية.					
9- يقوم المدقق باختيار العينة على أساس الحكم الشخصي.					
10- يتم تجميع الأدلة الكافية من أجل التأكد من عدالة القوائم المالية.					
11- يصدر المدقق رأيه حول القوائم المالية ويتم تقديمه في شكل تقرير مكتوب إلى الأطراف ذوي العلاقة.					

ملاحظة:

المحور الرابع: الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تزيد من ثقة المجتمع المالي حول مصداقية وجودة القوائم المالية.					
2- تقدم مكاتب التدقيق الدولية خدمات ذات جودة ونوعية عالية.					
3- انهيار الشركات العالمية الكبرى يدل على وجود قصور في التدقيق المحاسبي.					
4- التدقيق المحاسبي في إطار حوكمة الشركات يزيد من ثقة الجمهور حول المعلومات المتدفقة.					
5- تطبيق قانون الأوراق المالية "SOX" يعزز من تنظيم مهنة التدقيق.					
6- انفجار الأزمة المالية العالمية يدل على عدم مصداقية القوائم المالية المنشورة.					
7- الجزائر يمكنها تطبيق معايير التدقيق الدولية خاصة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية.					
8- مشروع انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يحتم عليها تبني معايير التدقيق الدولية.					
9- في حالة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يجب تكوين المدققين وفق المتطلبات الدولية للتعليم والتأهيل المهنيين.					
10- تطبيق الجزائر معايير التدقيق الدولية يستجيب لاحتياجات المستثمرين للمعلومات، مما يساعد على تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة.					

ملاحظة: -

-

كيف تقيم واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

-

-
-
-
-

- ما هي الحلول التي يمكن اقتراحها لتمكين مهنة التدقيق من مواكبة التطورات الدولية الحاصلة في مجال التدقيق؟

-
-
-
-
-

الملحق رقم 02: قائمة الاستبيان باللغة الفرنسية

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université Abdelhamid Ibn Badis –Mostaganem

Faculté des sciences économiques, commerciales, et de gestion

Questionnaire
Sur le thème dont la spécialité: **Audit et système comptable et financier**
En vue de la préparation du doctorat LMD

Mr, Mme;

Dans le cadre de la réalisation de notre projet de recherche doctoral portant sur le thème : **L'audit comptable à la lumière de la mondialisation économique : cas de l'Algérie,** à travers l'étude de la réalité de la profession de l'audit en Algérie et leur réactivité aux évolutions dans le domaine de cette profession, et également en matière de l'application des normes internationales d'audit " ISA " en vue de l' attraction des investissements (directs et indirects) et ce, dans le cadre de l' ouverture des marchés financiers à travers la mondialisation des activités économiques.

Je vous remercie d'avance pour votre collaboration à cette étude et je vous informe que vos informations ne seront utilisées que pour la recherche scientifique.

Je vous prie d'agréer mes sincères salutations.

Premier axe : Informations personnelles

1- Nom et prénom (facultatif) :
2- Sexe : ☐masculin ☐ féminin
3- Age : ☐ moins de 30 ans ☐ de 31 à 40 ans ☐ plus de 41ans
4- Niveau scientifique :☐ Licence ☐ Master/Magister ☐ Doctorat ☐ Autre(……..)
5- Fonction actuelle :
☐ Expert comptable ☐commissaire aux comptes☐comptable agréé ☐autre(…….)
6- Formation professionnelle et autres cycles scientifiques et de formation :
☐ Informatique ☐ comptabilité☐ audit ☐ autre (……)
7- Expérience : ☐moins de 5ans ☐de 5 à 10 ans ☐plus de 10 ans

Deuxième axe : Le rôle et l'importance de l'audit comptable

	Formule	***totalement d'accord***	***D'accord***	***Neutre***	***Pas d'accord***	***Pas du tout d'accord***
1-	La mission d'audit doit être effectuée par un professionnel indépendant pour donner un avis sur la sincérité et la régularité des informations émises sur les états financiers selon des normes précises.					
2-	La direction de l'entreprise se base sur le rapport d'audit pour ce qui est du contrôle et de la planification, dans le but de réaliser les objectifs de l'entreprise.					
3-	Les propriétaires de l'entreprise ont recours à l'auditeur quant à la protection de leur patrimoine.					
4-	Les investisseurs se basent sur le rapport de l'auditeur pour ce qui est de la crédibilité des états financiers afin de prendre la décision sur le choix de leurs investissements..					
5-	Les fournisseurs, les banques et les divers établissements de crédit se basent sur le rapport de l'auditeur afin de prendre une décision pour se développer dans le crédit commercial, des prêts ou de financement de l'entreprise.					
6-	La direction des impôts se base sur les états financiers audités pour déterminer l'assiette fiscale et la perception de l'impôt.					

7-	Les organismes gouvernementaux se basent sur les états financiers audités afin d'en tirer les plans et le suivi ainsi que la supervision et le contrôle au niveau des institutions économiques et de l'estimation du revenu national.					
8-	L'audit comptable contribue au développement économique, financier, et du niveau de vie, à travers la protection des investissements, la révélation des cas du gaspillage et de la fraude, et l'orientation des épargnes, et l'exploitation des ressources disponibles.					

Observation

Troisième axe: La mission de l'auditeur en Algérie

	Formule	***Totalement d'accord***	***D'accord***	***Pas d'accord***	***Pas du tout d'accord***	***Neutre***
1	L'auditeur jouit d'une indépendance complète durant l'exercice de ses fonctions					
2	L'auditeur est responsable de la découverte de toutes les erreurs et les fraudes ainsi que les actes illégaux					
3	L'auditeur se base sur les normes de vérification généralement reconnues au cours de la mise en œuvre de sa mission					
4	L'auditeur s'engage sur la base de l'éthique professionnelle afin d'assumer ses responsabilités					
5	L'auditeur fait l'examen du système de contrôle interne et identifier les risques					
6	L'auditeur se base sur système de contrôle interne mis en place dans l'entreprise					

	afin de déterminer l'échantillon					
7	L'échantillon est déterminé selon des méthodes scientifiques					
8	L'auditeur choisit l'échantillon sur la base du jugement personnel					
9	La collecte des preuves suffisantes est faite afin d'assurer la sincérité des états financiers					
10	L'auditeur émet son opinion sur les états financiers et le fait présenter sous forme d'un rapport écrit aux instances concernées					

Observation :

Quatrième axe: Algérie et l'audit international dans le contexte de la mondialisation économique

	Formule	***Totalement d'accord***	***D'accord***	***Pas d'accord***	***Pas du tout d'accord***	***Neutre***
1	L'application des normes internationales de l'audit fait renforcer la confiance de la communauté financière sur la crédibilité et la qualité des états financiers					
2	Les cabinets d'audit internationaux fournissent des services de haute qualité					
3	L'effondrement des grandes entreprises mondiales indique l'existence de lacunes dans l'audit comptable					
4	L'audit comptable dans le cadre de la gouvernance des entreprises fait augmenter la confiance du public à propos de la circulation de l'information					
5	L'application de la Loi sur les valeurs mobilières "SOX" renforce l'organisation de la profession d'audit					
6	L'explosion de la crise financière internationale					

	démontre le manque de crédibilité des états financiers fournis					
7	L'Algérie peut appliquer des normes internationales d'audit, en particulier après l'adoption de la comptabilité financière provenant des normes comptables internationales					
8	Le Projet de l'adhésion à l'organisation mondiale du commerce oblige l'Algérie à adopter des normes d'audit internationales					
9	Dans le cas de l'application des normes d'audit internationales en Algérie, il est indispensable de former des auditeurs conformément aux exigences internationales quant à l'enseignement et au perfectionnement des professionnels					
10	L'application des normes d'audit internationales répond aux besoins des investisseurs pour l'information, ce qui permet le flux des investissements étrangers directs et indirects					

Observation :

- *Comment évaluer la réalité d'un audit en* Algérie ?

……
……
……
……..

- *Quelles sont les solutions qui pourraient être proposées afin de permettre la profession de l'audit de se tenir au courant des développements internationaux dans le domaine de la profession d'audit?*

……
……
……
…….

الملحق رقم 03: مخرجات نظام SPSS

نتائج اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,818	28

* تم اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان ماعدا محور المعلومات الشخصية والسؤالين المفتوحين من المحور الرابع.

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي كولمغروف–سميرنوف

Tests non paramétriques

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		Qu
N		43
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3,6748
	Ecart-type	,35459
Différences les plus extrêmes	Absolue	,072
	Positive	,072
	Négative	-,053
Z de Kolmogorov-Smirnov		,470
Signification asymptotique (bilatérale)		,980

a. La distribution à tester est gaussienne.
b. Calculée à partir des données

* تم اختبار التوزيع الطبيعي كولمغروف–سميرنوف للاستبيان ككل ما عدا السؤالين المفتوحين من المحور الرابع.

نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

Tableau de fréquences

* يعبر q عن سؤال الاستبيان متبوعا بالرقم الذي يمثله على الترتيب

q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	d'accord	9	20,9	20,9	20,9
	totalement d'accord	34	79,1	79,1	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	2	4,7	4,7	4,7
	Neutre	7	16,3	16,3	20,9
	d'accord	13	30,2	30,2	51,2
	totalement d'accord	21	48,8	48,8	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	5	11,6	11,6	11,6
	Neutre	5	11,6	11,6	23,3
	d'accord	12	27,9	27,9	51,2
	totalement d'accord	21	48,8	48,8	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	Neutre	2	4,7	4,7	7,0
	d'accord	22	51,2	51,2	58,1
	totalement d'accord	18	41,9	41,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	3	7,0	7,0	9,3
	Neutre	9	20,9	20,9	30,2
	d'accord	15	34,9	34,9	65,1
	totalement d'accord	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	5	11,6	11,6	11,6
	pas d'accord	11	25,6	25,6	37,2
	Neutre	7	16,3	16,3	53,5
	d'accord	10	23,3	23,3	76,7
	totalement d'accord	10	23,3	23,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	3	7,0	7,0	7,0
	pas d'accord	7	16,3	16,3	23,3
	Neutre	8	18,6	18,6	41,9
	d'accord	16	37,2	37,2	79,1
	totalement d'accord	9	20,9	20,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	4	9,3	9,3	9,3
	pas d'accord	4	9,3	9,3	18,6
	Neutre	1	2,3	2,3	20,9
	d'accord	17	39,5	39,5	60,5
	totalement d'accord	17	39,5	39,5	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	2	4,7	4,7	7,0
	Neutre	2	4,7	4,7	11,6
	d'accord	16	37,2	37,2	48,8
	totalement d'accord	22	51,2	51,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	6	14,0	14,0	14,0
	pas d'accord	8	18,6	18,6	32,6
	Neutre	4	9,3	9,3	41,9
	d'accord	11	25,6	25,6	67,4
	totalement d'accord	14	32,6	32,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	2	4,7	4,7	4,7
	pas d'accord	2	4,7	4,7	9,3
	Neutre	2	4,7	4,7	14,0
	d'accord	20	46,5	46,5	60,5
	totalement d'accord	17	39,5	39,5	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	1	2,3	2,3	4,7
	d'accord	19	44,2	44,2	48,8
	totalement d'accord	22	51,2	51,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	4	9,3	9,3	9,3
	Neutre	1	2,3	2,3	11,6
	d'accord	17	39,5	39,5	51,2
	totalement d'accord	21	48,8	48,8	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	2	4,7	4,7	4,7
	pas d'accord	4	9,3	9,3	14,0
	Neutre	5	11,6	11,6	25,6
	d'accord	20	46,5	46,5	72,1
	totalement d'accord	12	27,9	27,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	5	11,6	11,6	11,6
	pas d'accord	5	11,6	11,6	23,3
	Neutre	2	4,7	4,7	27,9
	d'accord	18	41,9	41,9	69,8
	totalement d'accord	13	30,2	30,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	7	16,3	16,7	16,7
	pas d'accord	6	14,0	14,3	31,0
	Neutre	10	23,3	23,8	54,8
	d'accord	13	30,2	31,0	85,7
	totalement d'accord	6	14,0	14,3	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,3		
Total		43	100,0		

q17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Neutre	2	4,7	4,7	4,7
	d'accord	20	46,5	46,5	51,2
	totalement d'accord	21	48,8	48,8	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	d'accord	10	23,3	23,3	25,6
	totalement d'accord	32	74,4	74,4	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Neutre	2	4,7	4,7	4,7
	d'accord	19	44,2	44,2	48,8
	totalement d'accord	22	51,2	51,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	Neutre	3	7,0	7,0	9,3
	d'accord	23	53,5	53,5	62,8
	totalement d'accord	16	37,2	37,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q21

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	3	7,0	7,0	7,0
	pas d'accord	6	14,0	14,0	20,9
	Neutre	5	11,6	11,6	32,6
	d'accord	18	41,9	41,9	74,4
	totalement d'accord	11	25,6	25,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	2	4,7	4,7	7,0
	Neutre	4	9,3	9,3	16,3
	d'accord	21	48,8	48,8	65,1
	totalement d'accord	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	8	18,6	18,6	20,9
	Neutre	16	37,2	37,2	58,1
	d'accord	8	18,6	18,6	76,7
	totalement d'accord	10	23,3	23,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q24

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	3	7,0	7,0	7,0
	pas d'accord	8	18,6	18,6	25,6
	Neutre	14	32,6	32,6	58,1
	d'accord	12	27,9	27,9	86,0
	totalement d'accord	6	14,0	14,0	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q25

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas du tout d'accord	1	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	6	14,0	14,0	16,3
	Neutre	11	25,6	25,6	41,9
	d'accord	14	32,6	32,6	74,4
	totalement d'accord	11	25,6	25,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q26

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	2	4,7	4,7	4,7
	Neutre	8	18,6	18,6	23,3
	d'accord	17	39,5	39,5	62,8
	totalement d'accord	16	37,2	37,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q27

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Neutre	1	2,3	2,3	2,3
	d'accord	19	44,2	44,2	46,5
	totalement d'accord	23	53,5	53,5	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

q28

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	2	4,7	4,7	4,7
	Neutre	7	16,3	16,3	20,9
	d'accord	19	44,2	44,2	65,1
	totalement d'accord	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام لمحاور الاستبيان ماعدا محور المعلومات الشخصية والسؤالين المفتوحين من المحور الرابع

Statistiques descriptives

Axes	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
axe2	43	2,75	5,00	4,0029	,59166
axe3	43	3,00	5,00	4,0320	,51790
axe4	43	2,90	5,00	3,9465	,49442
N valide (listwise)	43				

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد الدراسة لجميع أسئلة الاستبيان ماعدا المعلومات الشخصية والسؤالين المفتوحين من المحور الرابع

Statistiques descriptives

Questions	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
q1	43	4,00	5,00	4,7907	,41163
q2	43	2,00	5,00	4,2326	,89542
q3	43	2,00	5,00	4,1395	1,03697
q4	43	2,00	5,00	4,3256	,68037
q5	43	1,00	5,00	3,9302	1,03269
q6	43	1,00	5,00	3,2093	1,37249
q7	43	1,00	5,00	3,4884	1,20262
q8	43	1,00	5,00	3,9070	1,28756
q9	43	1,00	5,00	4,3023	,93948
q10	43	1,00	5,00	3,4419	1,46876
q11	43	1,00	5,00	4,1163	1,02839
q12	43	1,00	5,00	4,3953	,82056
q13	43	2,00	5,00	4,2791	,90831
q14	43	1,00	5,00	3,8372	1,08957
q15	43	1,00	5,00	3,6744	1,34024
q16	42	1,00	5,00	3,1190	1,31042
q17	43	3,00	5,00	4,4419	,58969
q18	43	2,00	5,00	4,6977	,59900
q19	43	3,00	5,00	4,4651	,59156
q20	43	2,00	5,00	4,2558	,69327
q21	43	1,00	5,00	3,6512	1,21270
q22	43	1,00	5,00	4,0930	,92102
q23	43	1,00	5,00	3,4186	1,11766
q24	43	1,00	5,00	3,2326	1,13047
q25	43	1,00	5,00	3,6512	1,08855
q26	43	2,00	5,00	4,0930	,86778
q27	43	3,00	5,00	4,5116	,55085
q28	43	2,00	5,00	4,0930	,83990
N valide (listwise)	42				

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير المستوى العلمي بالنسبة لأسئلة المحور الثاني المتعلق بقدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها باستخدام One-Way ANOVA**

Descriptives

axe2

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
Licence	16	3,9531	,46069	,11517	3,7076	4,1986	3,38	4,63
Master /magister	15	4,1417	,59362	,15327	3,8129	4,4704	2,75	5,00
Doctorat	5	4,3250	,57690	,25800	3,6087	5,0413	3,75	5,00
Autre	5	3,2750	,41833	,18708	2,7556	3,7944	3,00	4,00
Total	41	3,9848	,58376	,09117	3,8005	4,1690	2,75	5,00

ANOVA

axe2

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,483	3	1,161	4,233	,011
Intra-groupes	10,148	37	,274		
Total	13,631	40			

Descriptives

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التأهيل المهني بالنسبة لأسئلة المحور الثاني المتعلق بقدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها باستخدام One-Way ANOVA**

axe2

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
expert comptable	6	4,0208	,64912	,26500	3,3396	4,7020	2,75	4,50
commissaire aux comptes	14	3,6250	,54596	,14592	3,3098	3,9402	3,00	5,00
Comptable	12	4,1979	,59701	,17234	3,8186	4,5772	3,38	5,00
Académique	11	4,2614	,40099	,12090	3,9920	4,5308	3,75	5,00
Total	43	4,0029	,59166	,09023	3,8208	4,1850	2,75	5,00

ANOVA

axe2

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,192	3	1,064	3,606	,022
Intra-groupes	11,510	39	,295		
Total	14,703	42			

Descriptives

axe2

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية بالنسبة لأسئلة المحور الثاني المتعلق بقدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها**

باستخدام One-Way ANOVA

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
Informatique	2	4,1250	,00000	,00000	4,1250	4,1250	4,13	4,13
Comptabilité	8	4,2344	,57646	,20381	3,7524	4,7163	3,38	5,00
Audit	26	3,9952	,66284	,12999	3,7275	4,2629	2,75	5,00
Autre	1	4,1250	.	.	.	.	4,13	4,13
Total	37	4,0574	,61632	,10132	3,8519	4,2629	2,75	5,00

ANOVA

axe2

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,365	3	,122	,302	,824
Intra-groupes	13,310	33	,403		
Total	13,675	36			

Descriptives

axe2

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير سنوات الخبرة بالنسبة لأسئلة المحور الثاني المتعلق بقدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها، باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
moins de 5ans	14	4,0536	,52968	,14156	3,7477	4,3594	3,38	5,00
de 5 à 10 ans	7	4,2143	,61962	,23419	3,6412	4,7873	3,38	5,00
plus de 10 ans	16	3,8906	,69952	,17488	3,5179	4,2634	2,75	5,00
Total	37	4,0135	,61997	,10192	3,8068	4,2202	2,75	5,00

ANOVA

axe2

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,546	2	,273	,699	,504
Intra-groupes	13,291	34	,391		
Total	13,837	36			

Descriptives

axe3

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير المستوى العلمي بالنسبة للمحور الثالث المتعلق بواقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
Licence	16	3,9174	,56510	,14128	3,6162	4,2185	3,00	4,80
master/ magister	15	4,0133	,47640	,12300	3,7495	4,2772	3,00	4,60
Doctorat	5	4,5000	,33912	,15166	4,0789	4,9211	4,10	5,00
Autre	5	3,8400	,29665	,13266	3,4717	4,2083	3,50	4,20
Total	41	4,0141	,50649	,07910	3,8542	4,1740	3,00	5,00

ANOVA

axe3

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,482	3	,494	2,082	,119
Intra-groupes	8,779	37	,237		
Total	10,261	40			

Descriptives

axe3

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التأهيل المهني بالنسبة للمحور الثالث المتعلق بواقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
expert comptable	6	3,9333	,53541	,21858	3,3715	4,4952	3,20	4,70
commissaire aux comptes	14	3,9056	,43980	,11754	3,6516	4,1595	3,40	5,00
Comptable	12	4,0167	,57971	,16735	3,6483	4,3850	3,00	4,80
Académique	11	4,2636	,52397	,15798	3,9116	4,6156	3,00	5,00
Total	43	4,0320	,51790	,07898	3,8727	4,1914	3,00	5,00

ANOVA

axe3

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,875	3	,292	1,095	,363
Intra-groupes	10,390	39	,266		
Total	11,265	42			

Descriptives

axe3

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية بالنسبة للمحور الثالث المتعلق بواقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
Informatique	2	4,2000	,56569	,40000	-,8825	9,2825	3,80	4,60
Comptabilité	8	3,9125	,67281	,23788	3,3500	4,4750	3,00	4,80
Audit	26	4,1038	,51184	,10038	3,8971	4,3106	3,10	5,00
Autre	1	4,1000	.	.	.	.	4,10	4,10
Total	37	4,0676	,53492	,08794	3,8892	4,2459	3,00	5,00

ANOVA

axe3

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,263	3	,088	,288	,834
Intra-groupes	10,038	33	,304		
Total	10,301	36			

Descriptives

axe3

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير سنوات الخبرة بالنسبة للمحور الثالث المتعلق بواقع مهمة مدقق الحسابات في الجزائر باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
moins de 5ans	14	3,9500	,58012	,15504	3,6150	4,2850	3,00	4,80
de 5 à 10 ans	7	3,9714	,43095	,16288	3,5729	4,3700	3,10	4,40
plus de 10 ans	16	4,2000	,55377	,13844	3,9049	4,4951	3,20	5,00
Total	37	4,0622	,54332	,08932	3,8810	4,2433	3,00	5,00

ANOVA

axe3

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,538	2	,269	,906	,414
Intra-groupes	10,089	34	,297		
Total	10,627	36			

Descriptives

axe4

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير المستوى العلمي بالنسبة للمحور الرابع المتعلق بالجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
licence	16	3,8938	,50658	,12665	3,6238	4,1637	2,90	5,00
Master /magister	15	4,0600	,46260	,11944	3,8038	4,3162	3,00	4,70
doctorat	5	3,9800	,57619	,25768	3,2646	4,6954	3,50	4,70
Autre	5	3,6000	,07071	,03162	3,5122	3,6878	3,50	3,70
Total	41	3,9293	,47500	,07418	3,7793	4,0792	2,90	5,00

ANOVA

axe4

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,832	3	,277	1,252	,305
Intra-groupes	8,193	37	,221		
Total	9,025	40			

Descriptives

axe4

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التأهيل المهني بالنسبة للمحور الرابع المتعلق بالجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية باستخدامOne-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
expert comptable	6	4,3500	,48062	,19621	3,8456	4,8544	3,80	5,00
commissaire aux comptes	14	3,7429	,41271	,11030	3,5046	3,9811	3,30	5,00
Comptable	12	3,8417	,52303	,15099	3,5093	4,1740	2,90	4,70
Académique	11	4,1000	,44045	,13280	3,8041	4,3959	3,50	4,70
Total	43	3,9465	,49442	,07540	3,7944	4,0987	2,90	5,00

ANOVA

axe4

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,949	3	,650	3,045	,040
Intra-groupes	8,318	39	,213		
Total	10,267	42			

Descriptives

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير التكوين المهني والدورات العلمية والتدريبية بالنسبة للمحور الرابع المتعلق بالجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادي باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
Informatique	2	4,1500	,49497	,35000	-,2972	8,5972	3,80	4,50
Comptabilité	8	3,8500	,40708	,14392	3,5097	4,1903	3,50	4,70
Audit	26	4,0577	,50847	,09972	3,8523	4,2631	3,00	5,00
Autre	1	3,5000	.	.	.	.	3,50	3,50
Total	37	4,0027	,48390	,07955	3,8414	4,1640	3,00	5,00

ANOVA

axe4

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,561	3	,187	,785	,511
Intra-groupes	7,868	33	,238		
Total	8,430	36			

Descriptives

axe4

*** اختبار مدى وجود فرق في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى متغير سنوات الخبرة بالنسبة للمحور الرابع المتعلق بالجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية باستخدام One-Way ANOVA**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
moins de 5ans	14	3,9214	,49331	,13184	3,6366	4,2063	2,90	4,70
de 5 à 10 ans	7	3,9714	,43480	,16434	3,5693	4,3735	3,50	4,70
plus de 10 ans	16	4,0063	,58818	,14705	3,6928	4,3197	3,00	5,00
Total	37	3,9676	,51481	,08463	3,7959	4,1392	2,90	5,00

ANOVA

axe4

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,054	2	,027	,096	,908
Intra-groupes	9,487	34	,279		
Total	9,541	36			

الملحق رقم 04: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

نتائج إجابات أفراد العينة حول مدى قدرة مهمة التدقيق في الجزائر على تحقيق دورها وأهميتها

المقياس		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المجموع
العبارة	القيم	5	4	3	2	1	
1- يجب أن تتم عملية التدقيق من طرف شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه حول عدالة وصدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية وفق معايير محددة	التكرار	34	9	0	0	0	**43**
	النسبة %	79.1	20.9	0	0	0	**100**
2- تعتمد إدارة المؤسسة على تقرير المدقق في الرقابة والتخطيط من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.	التكرار	21	13	7	2	0	**43**
	النسبة %	48.8	30.2	16.3	4.7	0	**100**
3- يلجأ الملاك إلى المدقق من أجل حماية ممتلكاتهم ومعرفة مدى مصداقية الوضع المالي للمؤسسة.	التكرار	21	12	5	5	0	**43**
	النسبة %	48.9	27.9	11.6	11.6	0	**100**
4- يعتمد المستثمرون على تقرير المدقق حول مصداقية القوائم المالية من أجل اتخاذ قرار توجيه استثماراتهم.	التكرار	18	22	2	1	0	**43**
	النسبة %	41.9	51.2	4.7	2.3	0	**100**
5- يعتمد الموردون والبنوك ومختلف مؤسسات الإقراض على تقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار التوسع في ائتمان تجاري أو منح قروض أو تمويل مؤسسة.	التكرار	15	15	9	3	1	**43**
	النسبة %	34.9	34.9	20.9	7	2.3	**100**
6- تعتمد مصالح الضرائب على	التكرار	10	10	7	11	5	**43**

القوائم المالية المدققة من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.	**النسبة %**	23.3	23.3	16.3	25.6	11.6	**100**
7- تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة من أجل رسم الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتقدير الدخل القومي.	**التكرار**	9	16	8	7	3	**43**
	النسبة %	20.9	37.2	18.6	16.3	7	**100**
8- يساهم التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ورفع مستوى المعيشة من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه المدخرات واستغلال الموارد المتاحة.	**التكرار**	17	17	1	4	4	**43**
	النسبة %	39.5	39.5	2.3	9.3	9.3	**100**

نتائج إجابات أفراد الدراسة حول واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

المقياس		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	**المجموع**
العبارة	**القيم**	**5**	**4**	**3**	**2**	**1**	
1- يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية تامة أثناء أداء مهامه.	**التكرار**	22	16	2	2	1	**43**
	النسبة %	51.2	37.2	4.7	4.7	2.3	**100**
2 -المدقق مسئول عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية.	**التكرار**	14	11	4	8	6	**43**
	النسبة %	32.6	25.6	9.3	18.6	14	**100**

3- يعتمد المدقق على معايير التدقيق المتعارف عليها أثناء تنفيذ مهمته.	**التكرار**	17	20	2	2	2	**43**
	النسبة %	39.5	46.5	4.7	4.7	4.7	**100**
4- يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة من أجل الوفاء بمسئولياته.	**التكرار**	22	19	0	1	1	**43**
	النسبة %	51.2	44.2	0	2.3	2.3	**100**
5- يقوم المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر.	**التكرار**	21	17	1	4	0	**43**
	النسبة %	48.8	39.5	2.3	9.3	0	**100**
6- يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من أجل تحديد العينة.	**التكرار**	12	20	5	4	2	**43**
	النسبة %	27.9	46.5	11.6	9.3	4.7	**100**
7- يتم تحديد العينة وفق أساليب علمية.	**التكرار**	13	18	2	5	5	**43**
	النسبة %	30.2	41.9	4.7	11.6	11.6	**100**
8- يقوم المدقق باختيار العينة على أساس الحكم الشخصي.	**التكرار**	6	13	10	6	7	**42**
	النسبة	14	30.2	23.3	14	16.3	**97.7**
9- يتم تجميع الأدلة الكافية من أجل التأكد من عدالة القوائم المالية.	**التكرار**	21	20	2	0	0	**43**
	النسبة %	48.8	46.5	4.7	0	0	**100**
10- يصدر المدقق رأيه حول القوائم	**التكرار**	32	10	0	1	0	**43**

المالية ويتم تقديمه في شكل تقرير مكتوب إلى الأطراف ذوي العلاقة.	النسبة %	74.4	23.3	0	2.3	0	**100**

نتائج إجابات أفراد الدراسة حول الجزائر والتدقيق الدولي في إطار العولمة الاقتصادية

المقياس		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المجموع
العبارة	القيم	5	4	3	2	1	
1- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تزيد من ثقة المجتمع المالي حول مصداقية وجودة القوائم المالية.	التكرار	22	19	2	0	0	**43**
	النسبة %	51.2	44.2	4.7	0	0	**100**
2- تقدم مكاتب التدقيق الدولية خدمات ذات جودة ونوعية عالية.	التكرار	16	23	3	1	0	**43**
	النسبة %	37.2	53.5	7	2.7	0	**100**
3- انهيار الشركات العالمية الكبرى يدل على وجود قصور في التدقيق المحاسبي.	التكرار	11	18	5	6	3	**43**
	النسبة %	25.6	41.9	11.6	14	7	**100**
4- التدقيق المحاسبي في إطار حوكمة الشركات يزيد من ثقة الجمهور حول المعلومات المتدفقة.	التكرار	15	21	4	2	1	**43**
	النسبة %	34.9	48.8	9.3	4.7	2.3	**100**
5- تطبيق قانون الأوراق المالية "SOX" يعزز من تنظيم مهنة التدقيق.	التكرار	10	8	16	8	1	**43**
	النسبة %	23.3	18.6	37.2	18.6	2.3	**100**

6- انفجار الأزمة المالية العالمية يدل على عدم مصداقية القوائم المالية المنشورة.	**التكرار**	6	12	14	8	3	**43**
	النسبة %	14	27.9	32.6	18.6	7	**100**
7- الجزائر يمكنها تطبيق معايير التدقيق الدولية خاصة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية.	**التكرار**	11	14	11	6	1	**43**
	النسبة %	25.6	32.6	25.6	14	2.3	**100**
8- مشروع انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يحتم عليها تبني معايير التدقيق الدولية.	**التكرار**	16	17	8	2	0	**43**
	النسبة %	37.2	39.5	18.6	4.7	0	**100**
9- في حالة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يجب تكوين المدققين وفق المتطلبات الدولية للتعليم والتأهيل المهنيين.	**التكرار**	23	19	1	0	0	**43**
	النسبة %	53.5	44.2	2.3	0	0	**100**
10- تطبيق الجزائر معايير التدقيق الدولية يستجيب لاحتياجات المستثمرين للمعلومات، مما يساعد على تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة.	**التكرار**	15	19	7	2	0	**43**
	النسبة %	34.9	44.2	16.3	4.7	0	**100**