

جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة لنيل شهادة دكتوراه للطور الثالث ل.م.د في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة، تدقيق ومراقبة

بمعنوان

أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية

تحت اشراف:

إعداد الطالبة:

الأستاذ الدكتور برياطي حسين

غالام نادية

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتماء	الصفة
مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	رئيسا
برياطي حسين	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	مشرفا ومقررا
بن زازة منصورية	أستاذة محاضرة أ	جامعة مستغانم	مساعد مشرف
تدلاوتي يامنة	أستاذة محاضرة أ	جامعة مستغانم	ممتحنا
وداعي موسى	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة	ممتحنا
غريسي العربي	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

قال الله ز وجل: " يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجاته "

(سورة المجادلة، 11)

الشكر والحمد لله العلي القدير الذي وفقنا لإتمام هذا العمل وما توفيقنا إلا بإذنه

نتقدم بشكرنا إلى كل من ساعدنا وقدم لنا يد العون في إنجاز هذا العمل، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور "برياطي حسين" على تحفيزه الدائم والذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته السديدة وتعامله ذو الميزة العالية واستقباله لأخطائنا بصدر رحب، كل الاحترام والتقدير له.

كما أوجه شكري الخالص للأستاذ القدير الدكتور "مرحوم محمد الحبيب" قامة من قامات مهنة التدقيق في الجزائر على مساعدته القيمة لنا خاصة في الجانب التطبيقي رغم التزاماته المهنية.

كما أتقدم بشكري إلى الأستاذ "وداعي موسى" أستاذنا بالمدرسة العليا للتجارة على مساعدته القيمة وتحفيزه لنا.

وأوجه شكري أيضا للأستاذ "مرحوم محمد علاء الدين" والأستاذ "بستي لزرق" على مساعدتهما الكبيرة لنا في تواصلنا مع بعض المهنيين لإجراء المقابلات معهم.

إهداء

أهدي هذا العمل، الى من قال فيهما الله عز وجل (واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما

كما ربياني صغيرا) سورة الاسراء الآية 24.

إلى الذي أتعبناه بالنفقات من أجل نجاحتنا، والدي الغالي حفظه الله

إلى من سهرت الليالي دعاءا لنبلغ النجاحات، والدتي الغالية حفظها الله

وأسأل الله أن يجعلني لهم قرّة عين وأن يطيل في عمرهما

إلى أعز الناس إلي عمي يوسف حفظه الله

إلى إخوتي (وليد، محمد، عبد الهادي والصغير قصي) حفظهم الله وأنار دريهم

إلى كل العائلة الكريمة،

الى كل طالب علم أهدى هذا العمل.

غالمة نادية

الفهرس

الفهرس

I	الفهرس
VII	قائمة الجداول:
IX	قائمة الأشكال
XI	قائمة المختصرات
XIII	قائمة الملاحق
XIV	المخلص:
أ- م	مقدمة عامة:
14	الفصل الأول: إطار مفاهيمي للتدقيق الخارجي
3	المبحث الأول: الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
3	1. مفاهيم ذات صلة بالتدقيق الخارجي:
6	2. مفهوم التدقيق الخارجي:
10	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه
10	1. أنواع التدقيق الخارجي:
12	2. أهداف التدقيق الخارجي:
13	المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي
13	1. فروض التدقيق الخارجي:
15	2. مبادئ التدقيق الخارجي:
17	المبحث الثاني: قيمة التدقيق الخارجي وأزمات الثقة المالية
17	المطلب الأول: قيمة التدقيق الخارجي
17	1. أهمية التدقيق الخارجي:
19	2. نظريات الحاجة إلى التدقيق الخارجي:
20	المطلب الثاني: فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجي

1. مفهوم فجوة التوقعات: 21
2. مكونات فجوة التوقعات وأسبابها: 23
- المطلب الثالث: نماذج الفصائح المالية وعلاقتها بمهنة التدقيق الخارجي 28
1. الفصائح المالية على المستوى الدولي والمحلي: 28
2. علاقة مهنة التدقيق الخارجي بالفصائح المالية 32
- المبحث الثالث: تعزيز مهنة التدقيق دوليا 35
- المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق الخارجي 35
1. مفهوم معايير التدقيق الدولية للتدقيق الخارجي وأهدافها: 35
2. هيئة إصدار المعايير الدولية للتدقيق: 38
3. معايير بيان شروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين: 40
- المطلب الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق ISA 41
1. إصدارات مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB: 41
2. معايير التدقيق المتعارف عليها: 43
3. إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ISA: 43
- المطلب الثالث: تبني واعتماد معايير ISA 47
1. أساليب التبني: 47
2. تجارب دولية في إقرار واعتماد معايير التدقيق الدولية: 48
- خلاصة الفصل الأول: 53
- الفصل الثاني: جودة تدقيق القوائم المالية 54
- المبحث الأول: ماهية الجودة في التدقيق 56
- المطلب الأول: جودة القوائم المالية 56
1. إطار تعريفي للقوائم المالية: 56

2. جودة القوائم المالية في إطار المرجعية المحاسبية: 57
- المطلب الثاني: مفاهيم حول جودة التدقيق ودواعي الاهتمام بها 62
1. تعريف جودة التدقيق: 62
2. دواعي الاهتمام بجودة التدقيق: 68
- المطلب الثالث: جودة التدقيق بين أهميتها وإشكالية قياسها 71
1. أهمية جودة التدقيق: 71
2. إشكالية قياس جودة التدقيق: 72
- المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق 73
- المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالمدقق: 74
1. التأهيل العلمي والعملية: 74
2. الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة: 74
3. استقلالية وكفاءة المدقق وخبرته: 75
- المطلب الثاني: حجم وسمعة مكتب التدقيق 76
- المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بسيرورة مهمة التدقيق: 77
1. التخطيط الجيد للمهمة 77
2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر 77
3. كفاية وملاءمة أدلة الإثبات 78
4. الاتصال الجيد مع المؤسسة محل التدقيق 78
- المبحث الثالث: رقابة جودة التدقيق والمعايير التي تحكمها 79
- المطلب الأول: رقابة جودة التدقيق مفهوم وأهداف 79
1. مفهوم رقابة جودة التدقيق 79
2. أهداف الرقابة على جودة التدقيق: 80

- المطلب الثاني: جهود الهيئات المهنية فيما يخص رقابة جودة التدقيق 82
1. رقابة جودة التدقيق حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA 82
2. مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة PCAOB: 83
3. رقابة جودة التدقيق حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC 83
4. معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا ICAEW 84
5. المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات H3C 84
- المطلب الثالث: المعايير التي تحكم رقابة جودة التدقيق 85
1. الحاجة إلى معايير رقابة جودة التدقيق 85
2. معايير رقابة جودة التدقيق الصادرة عن AICPA: 86
3. عناصر رقابة الجودة من منظور المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 (رقابة تدقيق القوائم المالية) 88
4. عناصر رقابة جودة التدقيق من منظور المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة ISQC1 89
- خلاصة الفصل الثاني: 92
- الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للدراسة** 93
- المبحث الأول: مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر 95
- المطلب الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر 95
1. تطور النصوص التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر 95
2. الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر: 98
3. ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر: 102
- المطلب الثاني: التجربة الجزائرية في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق 103
1. عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC 103
2. المرجعية الوطنية للتدقيق (إطار مفاهيمي) 105
- المطلب الثالث: مقررات إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق 106

106	1.المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016
107	2.المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016
108	3.المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
108	4.المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
111	المبحث الثاني: منهجية الدراسة التطبيقية
112	المطلب الأول: مميزات البحوث الكمية بالمقارنة مع البحوث النوعية
113	المطلب الثاني: أدوات ووسائل جمع المعلومات
116	المطلب الثالث: الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجهة
117	1.مميزات المقابلة شبه الموجهة:
117	2. دليل المقابلة شبه الموجهة
119	3.تحليل البيانات
121	المبحث الثالث: الإطار العملي للمستجوبين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة القوائم المالية
121	المطلب الأول: تحليل المقابلات شبه الموجهة مع عينة المهنيين
121	1.تقديم برنامج دراسة الحالة MAXQDA2022:
122	2.عرض معلومات أفراد العينة المشاركين في المقابلة من المهنيين:
124	المطلب الثاني: معالجة مواضيع أسئلة المقابلة باستخدام برنامج MAXQDA:
159	المبحث الرابع: دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
159	المطلب الأول: تحليل مضمون المقابلة مع رئيس قسم التدقيق الداخلي ومدير قسم المالية والمحاسبة
162	المطلب الثاني: دراسة محتوى تقارير محافظ الحسابات
168	المطلب الثالث: مناقشة نتائج دراسة تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة A
171	خلاصة الفصل الثالث
173	الخاتمة العامة:
181	قائمة المراجع

194 الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	(01- I)
09	معايير المقارنة بين المحاسبة المالية والتدقيق	(02-I)
11	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	(03-I)
43	معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي AICPA	(04-I)
44	إصدارات المعايير الدولية للتدقيق	(05-I)
52	تجربة الدول في تحقيق شروط عضوية IFAC وتبني معايير التدقيق ISA	(06-I)
61	المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي	(01-II)
86	تطور عناصر معايير رقابة جودة التدقيق للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA	(02-II)
98	الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر خلال مجموعة الاصلاحات القانوني	(01-III)
109	المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة إلى غاية سنة 2018	(02-III)
113	مقارنة البحوث الكمية والنوعية	(03-III)
122	معيار الخبرة بالسنوات لاختيار العينة المشاركة من محافظي الحسابات	(04-III)
123	توزيع عينة محافظي الحسابات المشاركين حسب الولايات	(05-III)
124	إحصاء عدد الرموز في ملف كل عينة من المهنيين المشاركين	(06-III)
124	توزيع الرموز وفق أسئلة محاور دليل المقابلة	(07-III)
125	أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة	(08-III)
129	تعقيبات وآراء محافظي الحسابات المبحوثين حول القانون 01-10	(09-III)
133	توزيع الرموز على الأسئلة الفرعية لموضوع المعايير الجزائرية للتدقيق	(10-III)
133	توزيع الرموز الخاصة بالاطلاع على المقررات الأربعة الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق	(11-III)
137	العناصر التي تشكل قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA	(12-III)
145	تكوين العينة المشاركة على المعايير الجزائرية للتدقيق	(13-III)

149	المعايير التي تستدعي الحاجة لإصدارها	(14-III)
151	ترميز المواضيع الفرعية للمحور الثالث	(15-III)
153	العناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية	(16-III)
155	بعض العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة القوائم المالية	(17-III)
157	جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية	(18-III)
160	السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة A لبعض العناصر	(19-III)
164	نتائج تقارير محافظ الحسابات للسنوات 2019، 2020 و 2021 الخاصة بالمؤسسة A	(20-III)
165	تطور نتيجة السنوات الخمس 5 الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة للمؤسسة A من خلال التقارير الثلاث (2019، 2020 و 2021)	(21-III)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	المفاهيم المتعلقة بمهنة التدقيق	(01- I)
18	موقع تدقيق الحسابات من علاقة متخذي القرار والمحاسبة	(02- I)
24	مكونات فجوة التوقعات حسب porter	(03- I)
33	علاقة الفصائح المالية بالتدقيق الخارجي	(04- I)
42	إصدارات المعايير من طرف مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB	(05- I)
64	جودة التدقيق حسب De Angelo	(01- II)
85	دور الهيئات المهنية في دعم رقابة جودة التدقيق	(02- II)
90	مختلف عناصر نظام رقابة الجودة للتدقيق في سياق المعيار الدولي الأول ISQC1	(03- II)
104	خارطة الدول الأعضاء في تطبيق (SMO) وتبني معايير التدقيق الدولية (ISA)	(01- III)
111	الطريقة المعتمدة في الدراسة	(02- III)
119	مراحل تحليل البيانات النوعية	(03- III)
123	رسم بياني توزيع العينة المشاركة حسب الولايات	(04- III)
124	رسم بياني لأهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة	(05- III)
129	رسم بياني لتعقيبات وآراء محافظي الحسابات المبحوثين حول القانون 01-10	(06- III)
134	الاطلاع على المقررات الأربعة الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق	(07- III)
138	رسم بياني يوضح نسبة التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	(08- III)

140	دائرة نسبية أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التكوينية حول المعايير NAA	(III-09)
142	رسم بياني لتعقيبات العينة المشاركة حول المعايير الجزائرية للتدقيق	(III-10)
145	رسم بياني للعناصر التي تشكل قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق	(III-11)
147	مراحل عملية التدقيق	(III-12)
150	المعايير التي تستدعي الحاجة لإصدارها	(III-13)
152	دائرة تمثل المراحل الأساسية لتدقيق القوائم المالية	(III-14)
154	العناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية	(III-15)
155	بعض العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة القوائم المالية	(III-16)
157	رسم بياني لأهم المعايير الواجب اعتمادها لإضفاء الجودة في بيئة التدقيق الجزائرية	(III-17)

قائمة المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute For Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CNC	Conseil Nationale de La Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	La Chambre nationale des commissaires aux comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
H3C	Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes	المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board	مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية
IAS	International Accounting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة
ICAEW	Institute Of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial reporting Standards	المعايير الدولية للابلاغ المالي
ISA	International Standards of Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
ISQC1	International Standards on Quality Control	المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة
MAXQDA	Max Of Qualitative data Analyse	برنامج تحليل البيانات النوعية
NAA	Normes Algérienne d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
ONCA	Organisation Nationale des comptables Agréés	المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

ONEC	Organisation Nationale des Experts comptables	المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Boarb	مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة
SCF	Système Comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
SMO	Statements Of Membership Obligations	معايير بيان شروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
194	دليل مقابلة عينة محافظي الحسابات في الجزائر	01
196	دليل مقابلة مع مسؤولي قسم المالية والمحاسبة وقسم التدقيق الداخلي لدى مؤسسة عمومية اقتصادية	02
198	واجهة برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA2022	03
199	ملفات المقابلات ومعالجة محاور دليل المقابلة في برنامج MAXQDA2022	04
200	تقرير محافظ الحسابات الخاص بالمؤسسة A لسنة 2019	05
202	تقرير محافظ الحسابات الخاص بالمؤسسة A لسنة 2020	06
204	تقرير محافظ الحسابات الخاص بالمؤسسة A لسنة 2021	07
206	تقرير محافظ الحسابات الأولي (rapport intérimaire) الخاص بالمؤسسة A لسنة 2021	08
208	قائمة محكمي دليل المقابلة شبه الموجهة	09

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض محتوى الدراسة بالإضافة إلى الاستعانة بمقاربة نوعية باستخدام أداة المقابلات شبه الموجهة Entretien Semi-directif مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، تم تحليل مضمون البيانات المجمعة بواسطة برنامج لتحليل البيانات النوعية MAXQDA نسخة 2022، إضافة إلى إجراء دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية من خلال دراسة تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية خلال ثلاثة سنوات متتالية. من بين نتائج الدراسة المتوصل إليها: وجود تطبيق نسبي للمعايير الجزائرية للتدقيق في الوسط المهني الجزائري، المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن تحتوي على بعض النقاط الأساسية التي تشكل قيمة مضافة لها في الوسط المهني حيث تسمح بتوحيد عمل المدقق الخارجي وخاصة محافظ الحسابات كما تشكل أداة حماية له، نضف إلى ذلك أنه بالرغم من عدم اكتمال إصداراتها إلا أنها تساهم إلى حد معين في إضفاء الجودة على القوائم المالية من خلال الاستعانة بها في العديد من مراحل عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المعايير الدولية للتدقيق ISA، المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، جودة القوائم المالية، التدقيق القانوني، محافظي الحسابات.

تصنيفات JEL: M42, M49.

Abstract :

This study aims to address the impact of Algerian auditing standards on the quality of financial statements. The descriptive-analytical approach was adopted to present the study's content, along with a qualitative approach using the semi-directed interview tool with a sample of Algerian professional accountants. The content of the collected data was analyzed using the MAXQDA 2022 qualitative data analysis software. Additionally, a field study was conducted in an economic institution by studying the reports of accountants and tracking their opinions on financial statements over three consecutive years. Among the study's findings are the following: there is a relative application of Algerian auditing standards in the Algerian professional environment. The existing Algerian auditing standards contain some fundamental points that add value to the professional environment, allowing for the standardization of the work of external auditors, especially accountants. These standards also serve as a protective tool for them. Despite not being fully issued they contribute to a certain extent to enhancing the quality of financial statements by being utilized in various stages of the auditing process.

Keywords: External Auditing, International Standards of Auditing ISA, Algerian Standards Auditing NAA, Quality of Financial statements, Legal Auditing, Legal Auditors.

JEL Classification Codes : M42, M49.

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

إن التغيير الذي عرفته الشركات من خلال كبر حجمها وتشعب وظائفها وتعدد فروعها أدى إلى تطور مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بها من قبل الهيئات المهنية والمدققين الممارسين للمهنة، تهدف هذه المهنة إلى تقديم رأي مهني محايد حول شفافية الإفصاح المحاسبي ومصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية المنشورة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للشركة، بما يساهم في خدمة أطراف المجتمع المالي ومختلف الفئات المستفيدة من القوائم المالية المدققة. وعلى هذا الأساس فإن المتوقع من هذه المهنة هو تقديم خدمات بمستوى عال من الجودة لضمان مصداقية مخرجات العملية التدقيقية وكسب ثقة مختلف الفئات المستفيدة مما يساهم بالدرجة الأولى في تقليص الفجوة (بين ما ينتظره المجتمع المالي من المهنة وبين مستوى أداء ممارسيها). لكن ما شهدته السنوات الأخيرة من الفضائح المالية في مجتمع المال والأعمال عبر مختلف دول العالم قد أثر سلباً على مهنة التدقيق وعلى صورة المدققين الخارجيين لدى الرأي العام خاصة بعد أعمال التلاعب التي أفضت إلى إصدار تقارير مزيفة ومخالفة للواقع المالي الحقيقي للشركات. إن الفضائح المالية والاختلالات التي انتشرت في الآونة الأخيرة وما عقبها من انهيارات لكبريات الشركات الدولية والمحلية، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر ما حدث لعلاق الطاقة الأمريكية شركة إنرون Enron سنة 2001، وما تلاها انهيار واحد من أقوى خمس مكاتب تدقيق على مستوى العالم آرثر أندرسون Arther Anderson سنة 2002، وشركة وورلد كوم Worldcom سنة 2001، وفي إيطاليا مع شركة بارمالات Parmalat سنة 2003، هذا ولم تبق الجزائر بمنأى عن هذه الأزمات بل عرفت بدورها أزمات مالية فوجد فضيحة بنك الخليفة وفضيحة سونطراك 1 و سونطراك 2، وأيضا ما نجم من فضائح الطريق السيار شرق غرب، ويعود سبب كل هذه الأزمات المالية بالدرجة الأولى إلى افتقار إدارات الشركات للممارسات السليمة في الرقابة والاشراف، إضافة إلى عدم الاهتمام بالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية والعاكسة للوضع المالي الصادق للشركات، في هذا الصدد فإن من واجب المدققين تعزيز المصداقية والثقة في المعلومات المالية والمحاسبية المعروضة بالقوائم المالية بالشكل الذي يدعم سياسة الإفصاح المناسب والهادف لتحقيق الاستغلال الأمثل لهذه المعلومات من قبل الأطراف المستخدمة لها سواء داخل أو خارج المؤسسة. إن أزمة الثقة في أعمال التدقيق وضياعها بسبب الفضائح المالية لمؤسسات محلية ودولية أدى بلفت النظر إلى موضوع جودة التدقيق والاهتمام أكثر بها حيث أصبحت مطلبا أساسيا لكافة الأطراف ذات العلاقة في بيئة التدقيق، كما حظيت هذه الأخيرة باهتمام الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية حيث ركزت على ضرورة أداء مهمة التدقيق بجودة عالية وذلك من خلال تطوير المعايير التي تشمل مجموعة السياسات والإجراءات التي يتم اتباعها لأداء عملية التدقيق والرقابة عليها.

هذا وتتطلب مهنة التدقيق الالتزام بتطبيق معايير متعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، وفي ظل الانفتاح الاقتصادي الذي شهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول وزيادة الطلب على معلومات مالية ذات مصداقية من قبل المستخدمين، أولت العديد من دول العالم اهتماما بالغاً لمعايير التدقيق تزامناً والتطورات الهامة في مجالي المحاسبة والتدقيق ويرجع هذا الاهتمام إلى الحاجة الملحة من قبل الهيئات المهنية لتلبية حاجات مستعملي المعلومات المالية الأمر الذي دفع بالهيئات الدولية إلى وضع معايير تدقيق تهدف إلى توحيد ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي والمالي وتقليل التفاوت في الأداء بين ممارسي المهنة على الصعيد الدولي وفي مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين (-International Federation Of Accountants-IFAC) ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنه، والذي قام بإصدار مجموعة من المعايير تحت مسمى معايير التدقيق الدولية(-International Standards of Auditing-ISA) بهدف تطوير مهنة التدقيق وتمكين المدققين بالوفاء بمسئولياتهم من خلال توفير إطار مرجعي لهم، حيث تعتبر المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية مرشد ودليل للأكاديميين والمهنيين من أجل وضع معايير محلية وقد اعتمدت غالبية الدول في العالم على معايير التدقيق الدولية في صياغة معايير وقواعد المهنة فيها.

على غرار العديد من دول العالم التي تطمح لمسايرة المتطلبات العالمية وفي ظل تحول النمط الاقتصادي في الجزائر وانتقالها من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، باشرت الجزائر في فتح مجموعة من الورشات لمتطلبات إصلاحات البيئة الاقتصادية الجزائرية: **إصلاحات خاصة بمهنة المحاسبة المالية** متمثلة في اعتماد إطار محاسبي يدعى النظام المحاسبي المالي SCF مستوحى إلى حد كبير من المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي IAS/IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB. **إصلاحات متعلقة بالمحاسبة العمومية** من خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يهدف إلى تكيف النظام المحاسبي العمومي المحلي مع المرجعية الدولية بما يؤدي إلى تحسين مخرجات القوائم المالية بهدف تفعيل الأداء الحكومي للوحدات الحكومية وتعزيز المساءلة والشفافية، والتوجه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS التي تطبق على مستوى الكيانات التابعة للقطاع العام. وثالث **إصلاح متعلق بمهنة التدقيق**، بعد تحقيق قفزة نوعية في مجال الإصلاح المحاسبي من خلال بذل جهود كبيرة من أجل تكيف مهنة المحاسبة المالية مع معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي (IAS/IFRS) توجت هذه الجهود بإصدار القانون 11-07 المؤرخ 2007/11/25 هذه النقطة في وظيفة المحاسبة المالية أجبرت المهن ذات العلاقة بمواكبتها ونخص بالذكر مهنة التدقيق، استدعى أن يتبع ذلك تحسين المرجع المعتمد في تدقيق القوائم المالية، لأن التدقيق هو الذي يحكم على مدى تمثيل مخرجات النظام المحاسبي المطبق للواقع الحقيقي للمؤسسة ومن هنا ظهرت الحاجة إلى اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC .

وفي إطار السعي للتقليل من الاختلافات وتحقيق التوافق الدولي في الممارسات المهنية للمهنة تطمح الجزائر كغيرها من دول العالم إلى الارتقاء بمهنة التدقيق وجعلها أكثر ملاءمة وتوافقا مع الواقع الدولي، حيث عمدت إلى اصلاح هذه المهنة من خلال إصدار مجموعة من القوانين والمراسيم والقرارات ولعل من أهمها إصدار القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد تم تدعيم هذا القانون بعدة مراسيم تنفيذية متتالية الإصدار مثل المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ 2011/01/27 والمتعلق بتعيين محافظ الحسابات، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 2011/05/26 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، القرار المؤرخ 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، القرار المؤرخ 12 جانفي 2014 الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، تلاها بعد ذلك إصدار عدد من معايير التدقيق المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تحت مسمى المعايير الجزائرية للتدقيق les normes algériennes d'audit (NAA)، والمستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق.

نظرا لاعتماد النظام المحاسبي المالي لتطوير المرجعية المحاسبية الوطنية واستتباطه من معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي (IAS/IFRS) ويحكم أن عملية المحاسبة تحتاج إلى عملية التدقيق، قامت لجنة التقييس والممارسات المحاسبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بالعمل على اعتماد معايير وطنية تمكنها من مراجعة نتائج النظام المالي المحاسبي إضافة إلى أنها تشكل قواعد استرشادية توضح الإطار المحلي التنظيمي للمهنة. ودرجة القبول العام الذي تتلقاه المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من مختلف دول العالم إضافة إلى ما يوفره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) من خبرة في إعداد المعايير، ومن أجل تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملاءمة مع الواقع الدولي وبهدف توحيد الممارسات المهنية المحلية وخلق التناسق في الأداء المهني لمحافظي الحسابات، تبنت الجزائر هذه المعايير لكن بصيغة جزائرية تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تم إصدار 16 معيارا للتدقيق ابتداء من فيفري 2016 إلى غاية سبتمبر 2018 في شكل 4 مقررات كل مقرر يحتوي على 4 معايير.

إشكالية الدراسة:

يتضح أنه في الوقت الذي تبنت فيه بعض الدول معايير التدقيق الدولية للوصول إلى توافق محاسبي دولي وتحسين وحدة وجودة التدقيق في العالم، فإن الجزائر اختارت وضع معايير تدقيق محلية بواسطة التشريع، مما يؤدي إلى التفكير في طبيعة هذه المعايير في حد ذاتها ومدى قدرتها على تلبية الحاجيات الاقتصادية ومواكبة التطورات السريعة لدواليب الاقتصاد على الصعيدين المحلي والدولي، إضافة إلى ذلك قدرة هذه المعايير في الرفع من مخرجات أعمال التدقيق بما يدفع بالمؤسسة إلى وضع قوائم مالية ذات جودة تتسم بالعدالة والمصداقية.

تتم مزاوله مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر عن طريق ثلاثة اصناف مهنية: مهنة الخبرة المحاسبية (تمارس من طرف الخبير المحاسبي)، مهنة التدقيق القانوني (تمارس من طرف محافظ الحسابات) ومهنة الخبرة القضائية (تمارس من طرف الخبير القضائي)، دراستنا هذه موجه خصيصا لمهنة التدقيق القانوني نحاول فيه ربط ممارسي هذه المهنة بموضوع الاصلاحات الجزائرية في بيئة التدقيق وخاصة تلك المتعلقة بالإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق هذا من جهة ومن جهة أخرى، نحاول معرفة مساهمة هذه المعايير في إضفاء خاصية الجودة على القوائم المالية.

وعليه يمكننا صياغة إشكالية هذه الدراسة كالتالي:

كيف تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في إضفاء الجودة على القوائم المالية المدققة من قبل المدقق القانوني؟

تتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ماهي آراء المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق NAA؟
- ما هي درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل المهنيين الجزائريين، وهل لهذه الأخيرة قيمة مضافة في الوسط المهني؟
- هل تحتوي المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن معيارا للرقابة على جودة أعمال التدقيق، وهل يتطلب إصدار معايير تدقيق محلية أخرى مكملة للمعايير الصادرة لتعزيز مصداقية أعمال التدقيق الخارجي؟
- كيف يساهم المدقق القانوني خلال مهمة التدقيق في إضفاء الجودة على القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

1. فرضيات الدراسة:

تم وضع الفرضيات التالية كإجابات أولية على الأسئلة الفرعية المطروحة:

- **الفرضية الأولى:** يرى المهنيون الجزائريون أن اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق NAA جاء ضمن الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي وذلك لرغبتها في مسايرة البيئة الدولية للتدقيق.
- **الفرضية الثانية:** هناك تطبيق كلي للمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل المهنيين الجزائريين.
- **الفرضية الثالثة:** لا تحتوي المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن معيارا حول جودة التدقيق، مما يتطلب إصدار معايير تدقيق محلية تدعم المعايير الصادرة وتساهم في إضفاء المصداقية لأعمال التدقيق القانوني.

- **الفرضية الرابعة:** يساهم المدقق القانوني خلال مهمة التدقيق في إضفاء الجودة على القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تتبع مختلف مراحل التدقيق والالتزام بتطبيق المعايير والقوانين المنصوص عليها، وإصدار التقارير اللازمة حول القوائم المالية.

2. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والاطلاع على أهم الإصلاحات المتعلقة بهذه المهنة بالإضافة إلى تحليل موضوع جودة القوائم المالية من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق وذلك من خلال:

- ✓ معالجة موضوع الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي والتعرف على آراء المهنيين ومن هم على صلة مباشرة بخصوص هذه الإصلاحات؛
- ✓ إبراز واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل إصدار معايير جزائرية للتدقيق؛
- ✓ التعرف على الإصدارات الأربعة الصادرة للمعايير الجزائرية للتدقيق ومحاولة التعرف على مدى تطبيق المعايير NAA الصادرة لحد الآن من قبل المهنيين؛
- ✓ محاولة عرض مختلف النقاط الأساسية التي من شأنها إضفاء قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق في الوسط المهني؛
- ✓ دراسة كيفية تعامل المدقق الخارجي مع القوائم المالية من منظور معايير التدقيق الجزائرية والإجراءات التي تتضمنها هذه المعايير.
- ✓ التعرف على أهم العناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية؛
- ✓ التعرف على أهم العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين من مدققين والمحاسبين معدي القوائم المالية؛
- ✓ دراسة محتوى معايير التدقيق الجزائرية وأثرها المحتمل على جودة القوائم المالية عند تطبيقها من طرف المدققين وذلك حسب آراء عينة منهم بواسطة اختبار الفرضيات.

3. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في العديد من النقاط:

- تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال تتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق المحاسبي والمالي (تدقيق خارجي) سواء في مجال المعايير المهنية أو الممارسات والأساليب الحديثة المتبعة ومحاولة تطبيق هذا التطور في الجزائر؛
- تقييم مدى قدرة معايير التدقيق الجزائرية على تأطير عمل المدقق وتمكينه من المساهمة في تحقيق جودة القوائم المالية؛
- معرفة مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تطور الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، وأثر هذه المعايير على جودة أعمال التدقيق بصفة عامة وعلى جودة القوائم المالية للمؤسسات بصفة خاصة.
- معالجة موضوع الجودة في بيئة التدقيق الجزائرية؛
- التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر من خلال الاحتكاك بالمهنيين ومع من هم على صلة بالمهنة؛

4. منهج الدراسة:

سنعتمد على **المنهج الوصفي التحليلي** لعرض محتوى الدراسة من خلال الاطلاع على أهم الإصلاحات الدولية والمحلية في مجال التدقيق المحاسبي والمالي والمعايير التي تحكم وتنظم هذه المهنة بما فيها معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مصداقية القوائم المالية، إضافة الى ذلك الاطلاع على ما ورد في الكتب والمراجع الأجنبية والعربية، البحوث العلمية والملتقيات الصادرة في مجال موضوع الدراسة. بالإضافة الى الاستعانة **بمقاربة نوعية** لمعالجة الجانب التطبيقي للدراسة كونها وليد الحاجة التي تسعى الباحثة من خلالها الوصول إلى نتائج ذات مصداقية، باستخدام أداة **المقابلات شبه الموجهة** Entretien Semi-directif مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، وتحليل مضمون البيانات المجمعة بواسطة برنامج لتحليل البيانات النوعية **MAXQDA** نسخة 2022، بالإضافة إلى إجراء دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية ودراسة تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية خلال ثلاث سنوات.

5. تحديد النطاق الزماني والمكاني والموضوعي للدراسة:

○ النطاق الزماني:

سيتم التطرق الى كل التطورات والمستجدات التي شهدتها منظومة التدقيق في الجزائر والإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية بالإضافة إلى أحدث الإصدارات الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها خلال الفترة (فيفري 2016 إلى غاية سبتمبر 2018)، وتحديد القيمة المضافة لها على تدقيق القوائم المالية. أما

المدة الزمنية التي استغرقتها في إنجاز الجانب التطبيقي الخاص بإجراء المقابلات شبه الموجهة وأيضاً الدراسة الميدانية بالمؤسسة الاقتصادية فكانت منذ شهر ديسمبر 2022 إلى غاية شهر جويلية 2023.

○ النطاق المكاني:

بما أن هذه الدراسة تهتم بمعايير التدقيق الجزائرية وأثرها على جود القوائم المالية فإنها وجهت إلى مجموعة المهنيين الجزائريين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين معدي القوائم المالية وكذلك الأساتذة الجامعيين المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق، حيث تم إجراء المقابلات شبه الموجهة مع عينة المهنيين من عدة ولايات هي: مستغانم، الجزائر العاصمة، وهران، معسكر، الشلف وولاية من الجنوب الجزائري ولاية ورقلة. وذلك حسب إمكانية تواصل الباحثة معهم، بالإضافة إلى القيام بدراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية بولاية مستغانم تمثلت في إجراء مقابلات مع مدير قسم التدقيق الداخلي ومع مدير قسم المالية والمحاسبة، وأيضاً دراسة تقارير محافظ الحسابات الخاصة بالمؤسسة.

○ النطاق الموضوعي:

سيتم الاهتمام في هذه الدراسة بمهنة التدقيق المحاسبي المالي وأخص بالذكر التدقيق الخارجي القانوني دون التطرق إلى الأنواع الأخرى كالتدقيق الداخلي. سيتم معالجة المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة بحجم 16 معياراً خلال الفترة الزمنية (2016-2018).

6. صعوبات الدراسة:

من بين أهم الصعوبات التي واجهتها الباحثة هي:

- صعوبة الحصول على موعد لإجراء المقابلة مع بعض محافظي الحسابات وذلك لانشغالهم الدائم؛

- رفض العديد من المهنيين إجراء المقابلة معنا لعدم اهتمامهم بالموضوع وأيضاً تحججهم بكثرة انشغالهم؛

- صعوبة توفر نسخة من برنامج تحليل البيانات النوعية المخصص لتحليل المقابلات (إلى حين الحصول على

نسخة تجريبية من برنامج MAXQDA متوافقة مع مزايا حاسوب الباحثة خلال فترة طويلة من البحث).

7. الدراسات السابقة:

بما أن أي بحث ينطلق من الدراسات السابقة فإننا قمنا بالاطلاع على بعض الدراسات المشابهة والتي لها

علاقة بمتغير واحد على الأقل، وذلك لكي نستطيع اكتشاف الفجوة البحثية وتحديد القيمة المضافة للدراسة بالمقارنة

مع الدراسات السابقة. تم ذكر هذه الدراسات على سبيل المثال لا الحصر وفقا لتسلسلها الزمني من الأقدم إلى الأحدث، احتوى عرض هذه الدراسات العناصر التالية: الإشكالية المعالجة، الأهداف، منهجية البحث التي تم الاعتماد عليها، النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

-دراسة لقلطي الأخضر (معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر-دراسة تحليلية مقارنة-) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة الشلف، 2016/2015.

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر من خلال معرفة مدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وكذا معرفة أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالبيئة الجزائرية ومدى ملاءمتها للواقع المهني بالجزائر. تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات الخاصة بالجانب التطبيقي للدراسة مكون من 135 استمارة تم توزيعها على ممارسي المهنة، أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر خاصة وأن مهنة المراجعة تعاني من القصور والضعف كما أنها لم تساير التطورات الاقتصادية محليا وعالميا، وضع معايير محلية للمراجعة يستلزم الكثير من الامكانيات المادية والبشرية وتطبيق هذه المعايير يساهم في تطوير المهنة في الجزائر لمواكبة البيئة العالمية. أوصت الدراسة: بأن حتمية تبني معايير المراجعة الدولية في الجزائر يجب أن يتزامن مع تحضير وتكييف الأرضية المناسبة لهاته المعايير ووضع الإجراءات والقواعد بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية الجزائرية.

-دراسة ديلمي عمر (نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية-حالة الجزائر-) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، قسم علوم التسيير، (2017/2016) تدور إشكالية البحث حول الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطورها أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية. تناولت هذه الدراسة عرض الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمراجعة المالية وكذلك معايير التدقيق الدولية وأهميتها في تحسين أداء المهنة في الجزائر، كانت من بين أهم النتائج المتوصل لها كالاتي: تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يمكن المؤسسات والشركات في الجزائر من الاندماج في البيئة المالية والاقتصادية العالمية، تعتبر معايير التدقيق الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها بالجزائر، تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى اشراك للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم المهنة.

وكانت من بين التوصيات التي اقترحتها هذه الدراسة ما يلي:

-ضرورة العمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر والعمل على إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية على هذه المعايير لتطبيقها أو تعديلها وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية للجزائر ضرورة اهتمام

الهيئات والمنظمات المهنية بالجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بمعايير التدقيق الدولية وما تتضمنه من إجراءات وارشادات لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق بالجزائر .

-دراسة شبلاوي إبراهيم (واقع وآفاق التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA-دراسة ميدانية-) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، (2020/2019)

حاولت الدراسة الإجابة عن الإشكالية: ما مدى مساهمة الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي بالجزائر؟ وتبرز أهمية الدراسة من خلال تتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي سواء في مجال المعايير المهنية أو الممارسات والأساليب الحديثة المتبعة ومحاولة تطبيق هذا التطور في الجزائر، بالإضافة إلى تحديد جوانب النقص في ممارسات التدقيق الخارجي في المؤسسات المهنية الجزائرية وحصر مختلف الصعوبات التي تعرقل التطبيق الكامل والصحيح لمعايير التدقيق الدولية والوطنية. تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع المعلومات الخاصة بالجانب التطبيقي للدراسة عن طريق توزيع 201 استمارة على عينة من الأفراد من أكاديميين ومهنيين مختصين في ميدان التدقيق الخارجي، وتوصلت هذه الدراسة الى جملة من النتائج من بينها: كانت البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى إعادة هيكلة منظومة التدقيق بصفة عامة وتغيير القانون 91-08 المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يعتبر ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون 08/91 وعدم مواكبته للتطورات الدولية من أهم أسباب إصلاح منظومة التدقيق الخارجي، يعتبر عدم توفر التأطير الكافي للمدققين الخارجيين والنقص في جودته في ظل الظروف التي كانت تستند إلى احكام القانون 08/91 من الأسباب الرئيسية للقيام بهذه الإصلاحات، بعد صدور القانون رقم 01/10 المتعلق بمهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أكثر تنظيماً وفي تحسن تدريجي. ومن بين التوصيات التي جاءت بها الدراسة: ضرورة العمل على إجراء دراسات وبحوث أكاديمية حول مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن وذلك بمشاركة كل من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي والعمل على تطبيق هذه المعايير، ضرورة حرص الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة على مراقبة تطبيق مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ضرورة تنظيم دورات تدريبية للمدققين الخارجيين في الجزائر على المستوى المحلي والدولي

لشرح مختلف المفاهيم والمبادئ التي جاءت بها المعايير الجزائرية للتدقيق، والعمل على متابعة التطبيق السليم لهذه المعايير؛

-مقرامنت عبد القادر (العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ضمن تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، جامعة جيلالي اليابس -سيدي بلعباس-، 2021/2020، هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من خلال وجهة نظر معدي القوائم المالية، تم الاعتماد على دراسة استقصائية لعينة من معدي القوائم المالية، تم تحليل بيانات أفراد العينة واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS. خلصت الدراسة إلى أن التشريعات الحالية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة لمهنة التدقيق، كما أظهرت عن وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق، تنظيم وتسيير مهمة التدقيق وعلاقة سلبية بين المنافسة السعرية بين المكاتب وجودة التدقيق.

-طواف فاتح، المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية -إرساء معايير التدقيق-، أطروحة دكتوراه ضمن تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد الشريف مساعدي -سوق أهراس-، 2021/2020، عالجت الدراسة الإشكالية المتعلقة بمدى مساهمة معايير التدقيق الدولية والجزائرية في إرساء قواعد لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، تم استخدام المنهج الوصفي لدراسة الجانب النظري لموضوع الدراسة والذي اشتمل على وصف لكل من المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، أما الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة من خلال توجيه استبيان إحصائي إلى عينة تشمل 189 مكونة من محافظي حسابات، خبراء محاسبين وأساتذة التعليم العالي في ولايات الشرق الجزائري. توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: للمراجعة الخارجية دور هام في المؤسسات الاقتصادية العمومية وذلك من خلال عملية التأكيد على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، يحقق المراجع الخارجي حالة من التكامل باعتماده على كل من القانون 10-01، المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الوطنية للتدقيق قصد إنجاز مهمة المراجعة على أتم وجه. ومن بين أهم توصيات الباحث: ضرورة العمل على إصدار بقية المعايير الجزائرية للتدقيق بحكم إصدار 16 معيارا فقط إلى غاية سنة 2018، ضرورة مراقبة أعمال ممارسي المهنة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

-بسباس سيد أحمد، (اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية)، أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي اليابس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2021/2020. هدفت الدراسة إلى معالجة إشكالية تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، للإجابة عن الإشكالية المدروسة تم الاعتماد على أداة المقابلة مع عينة من محافظي الحسابات. من بين النتائج المتوصل إليها غياب الرقابة الفعلية

للهيئة المشرفة على أداء مكاتب التدقيق تفرض العديد من شعائر التدقيق في ممارسات المهنيين الميدانية، أوصت الدراسة بضرورة الافراج عن كل المعايير الجزائرية للتدقيق وتقادي التقطعات في إصدار المعايير.

- عمري أحمد(انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة استقصائية-)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة باجي مختار-عنابة-، 2021/2022، هدفت الدراسة إلى معرفة انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، لمعالجة موضوع الدراسة واختبار الفرضيات تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات موجه لعينة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي تم جمع 153 استمارة صالحة للدراسة، من بين النتائج المتوصل إليها: اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في مختلف مراحل مهمة التدقيق (مرحلة قبول مهمة التدقيق والتخطيط لها، تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الاثبات وعملية إعداد التقرير والتوثيق) عن طريق توفير الارشادات اللازمة للمدقق لتمكينه من تنفيذ مهمته بكفاءة. من بين التوصيات المقدمة: ضرورة العمل على إنشاء فروع جهوية ولائية تابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهدف مرافقة المهنيين في أعمالهم ومعالجة انشغالاتهم، ضرورة الإسراع في اصدار باقي المعايير الجزائرية وخاصة المعيار رقم 200 الذي يحدد الإطار التصوري للمعايير الأخرى.

8. القيمة المضافة وما يميز الدراسة:

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر بصفة عامة والمعايير الجزائرية للتدقيق بصفة خاصة، حيث هدفت دراسة (لقليطي الأخضر، 2015) إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الواقع المهني الجزائري وتم الاعتماد على أداة الاستبيان المكون من 135 استمارة موجه إلى ممارسي المهنة، وتوصل إلى ضرورة تحضير أرضية مناسبة تلائم البيئة الجزائرية لاعتماد المعايير الدولية للتدقيق. دراسة (مقرمنت عبد القادر، 2021) التي عالجت موضوع العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية، تم الاعتماد على دراسة استقصائية لعينة من معدي القوائم المالية وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، توصلت إلى أن التشريعات الحالية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة لمهنة التدقيق. نجد أيضا دراسة (طواف فاتح، 2021) التي عالجت موضوع المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة من خلال توجيه استبيان إحصائي إلى عينة تشمل 189 مكونة من محافظي حسابات، خبراء محاسبين وأساتذة التعليم العالي، أما دراسة (عمري أحمد، 2022) فعالجت انعكاسات اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، حيث تم الاعتماد أيضا على أداة الاستبيان المكون من 153 استمارة موزعة على المهنيين، ركزت الدراسة على المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة بحجم 16 معيارا

وأشارت إلى أن هذه المعايير تساهم في مختلف مراحل مهمة التدقيق. نجد أيضا دراسة (بسباس سيد احمد، 2022) أين تم استخدام أداة المقابلة مع عينة مكونة من سبعة محافظي الحسابات.

من خلال تحليل بعض الدراسات السابقة نجد بأن البعض منها ركزت على التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل الإصلاحات التي قامت بها الجزائر، وهناك من عالج موضوع معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، بينما بعض الدراسات ركزت على الإصلاح المحاسبي من جهة والإصلاحات في مجال التدقيق الخارجي من جهة أخرى وذلك نظرا للعلاقة المتكاملة بين المجالين، إضافة إلى ذلك نجد من الباحثين من عالج موضوع جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها من منظور معدي القوائم المالية. والملاحظ في جملة الدراسات التي اطلعت عليها الباحثة أن المنهجية المتبعة وخاصة المتعلقة بالجانب التطبيقي اعتمدت على أداة الاستبيان من خلال توزيع استمارات على ممارسي المهنة من محافظي حسابات، خبراء محاسبين وأيضا بعض مكاتب التدقيق أي الاعتماد على **المقاربة الكمية** للوصول إلى النتائج، باستثناء الدراسة المعنونة باتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية حيث تم الاعتماد على أداة المقابلة في إنجاز الجانب التطبيقي من قبل الباحث.

وما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة الذكر هو أنها تناولت واقع الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل الإصدارات الأربع للمعايير المحلية والتمثلة في معايير التدقيق الجزائرية (NAA) ومعرفة أثر هذه المعايير على مصداقية القوائم المالية وجودتها كونها مصدر المعلومات المالية لمختلف المستخدمين. وعليه جاءت هذه الدراسة لتهم بمعالجة الإشكالية المتمثلة **أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية**، النقطة التي تشكل الفرق الجوهرية أيضا بالمقارنة مع الدراسات السابقة الذكر هو المنهج المتبع من خلال الاستعانة **بالمقاربة النوعية** لمعالجة الجانب التطبيقي للدراسة كونه وليد الحاجة التي تسعى الباحثة من خلالها الوصول إلى نتائج ذات مصداقية. من خلال الاعتماد على **أداة المقابلات شبه الموجهة Entretien Semi-directif** مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، حيث تشكل المقابلات المورد الأساسي لجمع المعلومات في هذه الدراسة فمن خلالها نتمكن من التعرف على أفكار ووجهات نظر العينة المبحوث فيها وتعد الطريقة الأكثر إفادة في البحث لأنها تخلق نوع من الاتصال المميز بين الباحث و الشخص المبحوث والقيام بتحليل نصوص المقابلات باستخدام برنامج تحليل البيانات النوعية المتمثل في برنامج (MAXQDA) هذا من جهة، ومن جهة أخرى الاستعانة بدراسة حالة متمثلة في دراسة تقارير محافظ الحسابات لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بهدف قياس جودة القوائم المالية من خلال التحفظات الموجودة في تقارير التدقيق النهائية لثلاث سنوات متتالية.

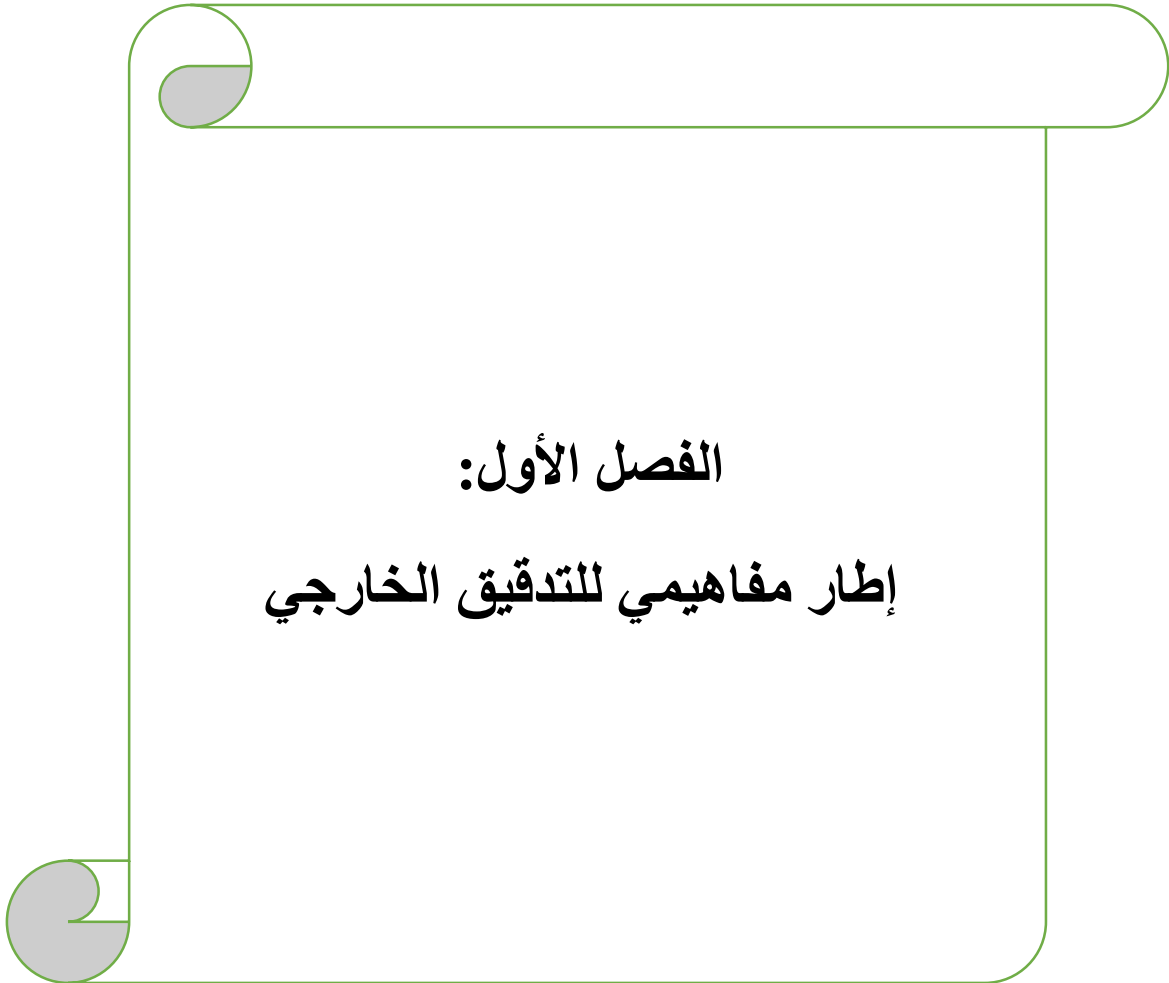
9. تقسيمات الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول كالتالي:

الفصل الأول: تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث معنونة كالاتي: **المبحث الأول:** الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي، من خلال معالجة العناصر التالية (مفهومه، أنواعه وأهدافه، قيمة التدقيق الخارجي والنظريات الدافعة إليه، وأيضا فروض ومبادئ التدقيق الخارجي). **المبحث الثاني:** قيمة التدقيق وأزمات الثقة المالية، وسيتم معالجة العناصر التالية (قيمة التدقيق الخارجي ومختلف النظريات المساهمة في الطلب عليه، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بالإضافة إلى معالجة بعض الفضائح المالية وعلاقتها بالتدقيق الخارجي ومحاولة إبراز العلاقة بين الفضائح المالية والتدقيق الخارجي من خلال عرض بعض نماذج هذه الفضائح والأسباب التي أدت إلى حدوثها وانهيال العديد من الشركات العالمية ومكاتب التدقيق المشهورة). **المبحث الثالث:** تعزيز مهنة التدقيق دوليا من خلال عرض العناصر التالية (ماهية المعايير الدولية للتدقيق، عرض المعايير الدولية للتدقيق، وشرح أساليب تبني واعتماد المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

الفصل الثاني: خصص لمعالجة عنصر جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها وإبراز دور المعايير الدولية للتدقيق في تحقيق مفهوم جودة التدقيق وأهم المعايير التي تحكم رقابة جودة التدقيق. من خلال عرض المباحث التالية: **المبحث الأول:** ماهية الجودة في التدقيق، **المبحث الثاني:** العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، **المبحث الثالث:** رقابة جودة التدقيق والمعايير التي تحكمها.

الفصل الثالث: يحتوي الفصل على المباحث التالية: **المبحث الأول:** مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، يعالج النقاط التالية: (تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، التجربة الجزائرية في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ومقررات إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق). **المبحث الثاني:** منهجية الدراسة التطبيقية، سيتم عرض النقاط التالية: (مميزات البحوث الكمية بالمقارنة مع البحوث النوعية، الطريقة والأدوات، الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجهة). **المبحث الثالث:** الإطار العملي للمستجوبين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة القوائم المالية: يتضمن عرض مضمون المقابلات شبه الموجهة مع عينة المهنيين المشاركين وتحليلها بواسطة برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA2022. **المبحث الرابع:** دراسة تقارير محافظ الحسابات لمؤسسات اقتصادية جزائرية: يتضمن معالجة الدراسة الميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية وتحليل تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية خلال ثلاثة سنوات متتالية.



الفصل الأول:
إطار مفاهيمي للتدقيق الخارجي

تمهيد:

مع كبر حجم المؤسسات وتعقد تنظيمها وتعدد أشكالها القانونية وتطور الأسواق المالية إذ أصبح تسيير هذه المؤسسات من طرف مسيرين خارجيين، ما أدى إلى تضارب في المصالح بين الملاك والمسيرين الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير مؤسساتهم. هذا أدى بضرورة وجود آلية رقابية لحماية حقوق الملاك والمساهمين ومنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، وبذلك كان اللجوء إلى التدقيق الخارجي كأداة رقابية فعالة من خارج المؤسسة لحماية أصولها وتزويد مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمعلومات اللازمة وإبداء الرأي الفني حول صحة القوائم المالية.

إن التدقيق الخارجي من المواضيع التي نالت اهتمام العديد من الباحثين خاصة مع التطور الهائل لقطاع الأعمال والحاجة إلى معلومات ذات مصداقية، بالإضافة إلى مختلف الأزمات المالية التي لحقت بمختلف الشركات العالمية مما أدى إلى ظهور عدة مصطلحات في مجال التدقيق سواء ما تعلق بطبيعة مهنة التدقيق الخارجي، أو ما تعلق بالمهنيين الممارسين للمهنة أو حتى ما تعلق بالأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق. وعليه سنحاول في هذا الفصل الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الخارجي وذلك بتقسيمه إلى ثلاث مباحث معنونة كالآتي:

المبحث الأول: الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي، من خلال معالجة العناصر التالية (مفهومه، أنواعه وأهدافه، قيمة التدقيق الخارجي والنظريات الدافعة إليه، وأيضا فروض ومبادئ التدقيق الخارجي). المبحث الثاني: قيمة التدقيق وأزمات الثقة المالية، وسيتم معالجة العناصر التالية (قيمة التدقيق الخارجي ومختلف النظريات المساهمة في الطلب عليه، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بالإضافة إلى معالجة بعض الفضائح المالية وعلاقتها بالتدقيق الخارجي ومحاولة إبراز العلاقة بين الفضائح المالية والتدقيق الخارجي من خلال عرض بعض نماذج هذه الفضائح والأسباب التي أدت إلى حدوثها وانهايار العديد من الشركات العالمية ومكاتب التدقيق المشهورة). المبحث الثالث: تعزيز مهنة التدقيق دوليا من خلال عرض العناصر التالية (ماهية المعايير الدولية للتدقيق، عرض المعايير الدولية للتدقيق، وشرح أساليب تبني واعتماد المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

المبحث الأول: الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي مهنة اقتصادية واجتماعية تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة محل التدقيق لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة. وعليه تم تخصيص هذا المبحث لعرض بعض النقاط الخاصة بالتدقيق الخارجي من حيث المفهوم، الأنواع، الأهداف وأيضاً المبادئ الخاصة بالتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

1. مفاهيم ذات صلة بالتدقيق الخارجي:

1-1 المراجعة والتدقيق:

في بيئة التدقيق نلاحظ انتشار مصطلحين: مصطلح المراجعة ومصطلح التدقيق، وفي هذا السياق رأينا أنه من الضروري أن نوضح مفهوم كل منهما وذلك بسبب انتشار استخدام مسمى المراجعة (المراجع) في بعض الدول العربية مثل مصر، وانتشار مسمى التدقيق (المدقق) في دول أخرى مثل لبنان، سوريا والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول. حيث أشار الدكتور علي بن يحيى في كتابه الموسوم "التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي" إلى أن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية أصدر سنة 1978 بيان حول قواعد المحاسبة وخدمات التدقيق يوضح فيه الفرق بين كل من المراجعة والتدقيق على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق وخاصة فيما يتعلق بأمر معين ومنها مثلاً أن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أي فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها، وفي هذا المجال يمكن القول أن عملية التدقيق أوسع نطاقاً وأعمق تحليلاً من المراجعة، حيث عند فحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر للتحقق من مدى صحتها فهو في هذه الحالة يقوم بعملية مراجعة، أما عند قيام المدقق بعملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبار مدى تنفيذ وتحليل الأرصدة وإجراء الاختبارات التحليلية فهو في هذه الحالة يقوم بعملية التدقيق، وخلاصة ذلك فإن المهني في حالة قيامه بفحص دون تحليل وتعمق فهو يراجع وعند قيامه بدراسة متعمقة وتحليل فهو يدقق¹. رغم هذا

¹ علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي-على ضوء المعايير الدولية والمحلية، دار نزهة الأبواب للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2023، ص ص 24-25.

الاختلاف الطفيف إلا أنه لا ينبغي وضع حدود فاصلة بين مصطلح المراجعة والتدقيق لأن الأهداف العامة والرئيسية لهما واحدة ومشاركة ومراحل التنفيذ لا تختلف بشكل كبير.

1-2 الرقابة الداخلية:

حسب تقرير لجنة التدقيق المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA تشتمل الرقابة الداخلية على: "الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المؤسسة قصد حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية الموضوعة"¹. وعرفتها أيضا لجنة رعاية المنظمات (COSO (committee of sponsoring organization) على أنها: "عملية تنفذ من قبل مجلس الإدارة، الإدارة العليا ومختلف الأطراف التي تنتمي إلى المؤسسة مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالأهداف التالية: فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية، موثوقية المعلومات المالية والامتثال للقوانين واللوائح"². وتتجسد علاقة التدقيق الخارجي بالرقابة الداخلية من خلال اطلاعه على عناصر هذه الأخيرة المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعترية في مجمل الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، حيث يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير خاص للجهاز التداولي حول إجراءات الرقابة الداخلية³.

1-3 الحوكمة:

تتمثل حوكمة الشركات في: "الطريقة التي تستخدم بها الإدارة السلطة إدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، فهذه الأخيرة تعني تطوير بيئة قانونية واقتصادية ومؤسسية تساعد الشركة على النمو والتطور من خلال تحسين عملية صنع القرار بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة، كما تشمل نظام يحكم العلاقات بين الأطراف الفاعلين في الشركات بغية تحسين درجة الشفافية والمساءلة"⁴. وفي هذا النطاق يعتبر التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات وله دور كبير في تفعيلها من خلال توسيع نطاقه ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة إذ يساهم المدققون الخارجيون على تحقيق المساءلة والنزاهة.

¹ يحي سعيدي، سمراء جدي، إسهام نظام الرقابة الداخلية الفعال في اقتصار الوقت والجهد المبذولين في عملية المراجعة، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 07، العدد 02، 2016، صفحة 94.

² Saidi yahia, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise, revue des sciences humaines, université mohamed khider biskra, volume 14, numéro 02, 2014, p47.

³ علي بن يحي مرجع سبق ذكره، ص 15.

⁴ حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 11، العدد 02، 2022، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-، صفحة 505.

4-1 التدقيق الداخلي:

عرف معهد المدققين الداخليين IIA "التدقيق الداخلي أنه نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمؤسسة لضمان درجة التحكم في العمليات وإرشادات من أجل تطويرها"¹، كما يساعد على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم تلقائي ومنهجي لإدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة المؤسسات كما يقدم مقترحات لتعزيز فعاليتها. وبين "التدقيق الداخلي والخارجي علاقة توافق من جهة تتمثل في استعمالهما للطرق وأساليب موحدة رغم اختلاف المنهجية وعدم التدخل في تسيير شؤون المؤسسة، ومن جهة أخرى هناك تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي حيث تأتي أهمية هذه العلاقة التكاملية من خلال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تدقيق القوائم المالية خاصة إذا رأى أعمال هذا الأخير تساعده في الإدلاء برأيه فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات المالية وكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي"². كما نجد أيضا أنه هناك اختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي ونوضح أهم الفروقات بينهما من خلال الجدول التالي:

الجدول (1-01): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البيان
إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية في فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.	-تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. - التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	الهدف
شخص طبيعي أو معنوي مهني مستقل من خارج المؤسسة.	موظف من داخل المؤسسة.	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة
يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة محل التدقيق والمدقق الخارجي ووفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.	تحدد الإدارة عمل، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق عمليات المؤسسة.	نطاق وحدود التدقيق

¹ Berber benaissa, les compétences clés pour réussir la profession d'audit interne, revue finance et marchés, université de abdelhamid ben badis Mostaganem, volume 09, numéro 01, 2022, p110.

² علي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 18.

التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية.	الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية وقد يكون كاملاً أو جزئياً. -الزامية وفقاً للقانون السائد.
المستفيدون	إدارة المؤسسة.	قراء التقارير المالية. أصحاب المصالح (مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين). إدارة المؤسسة.

المصدر: أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص 23.

2. مفهوم التدقيق الخارجي:

2-1 تعريف التدقيق الخارجي:

يعتبر التدقيق الخارجي حجر الزاوية الذي يخدم كافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، ونظراً لأهميته في بيئة الأعمال فقد نال اهتمام الباحثين والهيئات المنظمة للمهنة مما ساهم في اثرائه بمجموعة من التعاريف نذكر منها:

- عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية 1972 بأنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"¹.

- يتمثل أيضاً في: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق فحص انتقادي منظم بهدف جمع وتقييم موضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي فني ومحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية"².

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، ط1، 2015، صفحة 24.

² عبايبي أسماء، بشوندة رفيق، الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية-حالة الجزائر-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسبية بن بوعلي شلف، المجلد 17، العدد 25، 2021، صفحة 588.

- كما عرفه غسان فلاح المطارنة: "فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها"¹.

- وحسب الباحث KNECHEL فعرفه "على أنه خدمة ذات دوافع اقتصادية مصممة لتقليل مخاطر المعلومات اتجاه أصحاب المصلحة بالاعتماد على معارف ومهارات المدققين الماليين فضلا عن سلوكياتهم المهنية، وفق عملية منهجية تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة للعملاء وتنظمها الهيئات المشرفة على المهنة"².

- ويتمثل التدقيق الخارجي في أنه: "اختبار تقني بأسلوب صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بهدف إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة موضوع التدقيق وعن مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها"³.

- كما يتمثل التدقيق الخارجي في: "الرقابة التي يؤديها الشخص المهني المؤهل قانونا، وحسب المعايير المهنية بغية التأكد والمصادقة على صحة وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العامة، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية"⁴.

من خلال مجمل التعاريف نستخلص أن التدقيق الخارجي يتمثل في عملية الفحص الانتقادي للسجلات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات بطريقة موضوعية المتعلقة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، هذه المهمة يقوم بها مهني مستقل ومحايد بالاعتماد على مجموعة المعايير والقواعد المهنية، بهدف التحقق من صحة القوائم المالية وإبداء الرأي حولها في تقرير نهائي. ونمثل مختلف المفاهيم المتعلقة بمهنة التدقيق في الشكل الموالي:

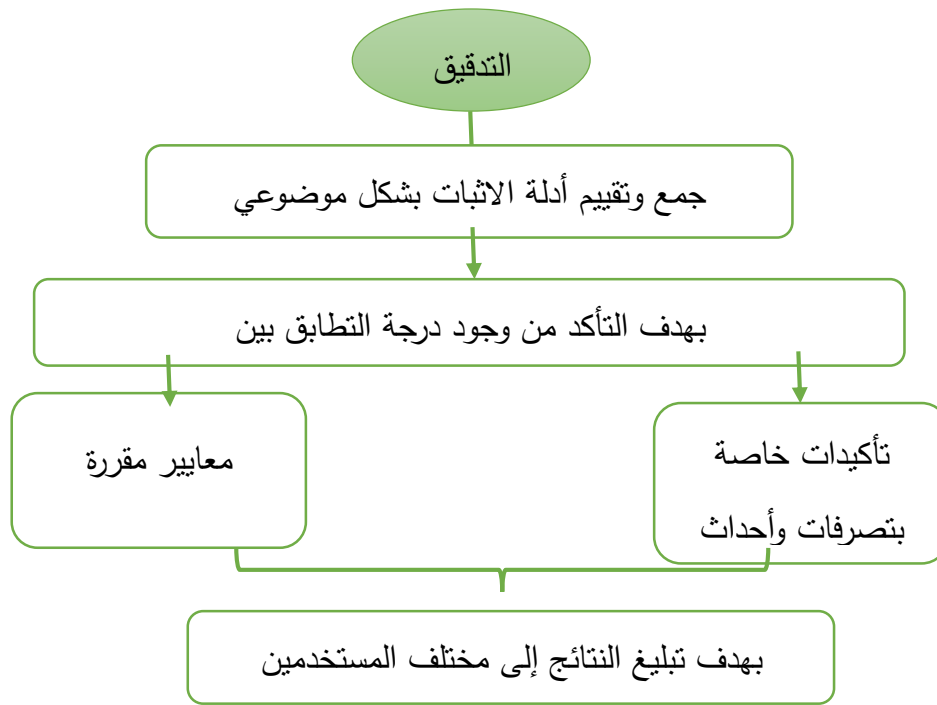
1 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط2، 2009، صفحة14.

² KNECHEL, W. Robert. Audit quality and regulation. International Journal of Auditing, 2016, vol. 20, no 3, p. 219.

³ Collins Lionel, Valin.G, audit et contrôle interne, aspects financiers, opération et statistiques, dalloz, Paris, 1992, p21.

⁴ Mokhtar Belaiboud, (pratique de l'audit : apports de l'entreprise, guide synthétique, organisation de la fonction présentation des normes IAS/IFRS), Berti édition, Alger, 2005. P4.

الشكل (1-01): المفاهيم المتعلقة بمهنة التدقيق



المصدر: بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 20.

❖ من خلال التعاريف التي سبق ذكرها نجد أن التدقيق الخارجي يشمل بعض الخصائص منها¹:

-التدقيق الخارجي عملية هادفة:

يهدف التدقيق الخارجي إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة مهمة في اتخاذ القرارات لمختلف الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة لذا فهم بحاجة إلى مدقق خارجي لإبداء رايه المحايد حول مدى تمثيل هاته القوائم للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

-التدقيق الخارجي عمل منظم:

حيث يتم وفق مراحل مترابطة للوصول إلى الهدف المنشود من هذه العملية، حيث يبدأ بجمع المعلومات المتعلقة ببيئة المؤسسة والمحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه، تحديد نطاق عملية التدقيق، تقييم نظام الرقابة الداخلية، بغية

¹ محمد سمير الصبان وآخرون، المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 10.

تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه، بعدها يتم تجميع الأدلة التي على أساسها يبدي رأيه ليتم في الأخير بلورة نتائج عملية التدقيق في شكل تقرير نهائي.

-التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل:

تقوم عملية التدقيق الخارجي على أساس ضروري وهو استقلالية المدقق، بحيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة موضوع التدقيق، وعدم مواجهة أي ضغوطات تؤثر على مصداقية انجاز عمله وذلك لإعطاء مصداقية للقوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.

-التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة:

بالنظر إلى عملية التدقيق نجد أنها تمثل عملية اتصال حيث يقوم المدقق بإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف ذات المصلحة في تقريره الذي يحمل في طياته الرأي المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية.

2-2 العلاقة بين المحاسبة المالية والتدقيق الخارجي:

باعتبار أن مخرجات المحاسبة هي مدخلات التدقيق فإن العلاقة تكمن في كون التدقيق الخارجي يسعى للتأكد حول مدى توافق القوائم المالية مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتفق عليها، ومن ثم التأكد من أن هاته القوائم تعكس عدالة الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة هذا التأكيد يقدمه مهني مستقل¹، محايد ومؤهل علميا وعمليا لممارسة مهنة التدقيق الخارجي. ونوضح معايير المقارنة بين المحاسبة المالية والتدقيق في الجدول الموالي:

الجدول (02-1): معايير المقارنة بين المحاسبة المالية والتدقيق

التدقيق	المحاسبة المالية	معيير المقارنة
يعتمد على فحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.	تهتم بتسجيل العمليات المتعلقة بمختلف أنشطة المؤسسة التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية.	مجال العمل

¹ طواف فاتح، المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية -إرساء معايير التدقيق-، أطروحة دكتوراه، جامعة سوق أهراس (الجزائر)، 2021/2020، صفحة 09.

طبيعة العمل	عمل إنشائي يبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية.	عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات وينتهي بإعداد تقرير التدقيق
المدخلات والمخرجات	تتمثل مدخلات المحاسبة في المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات، ومخرجاتها القوائم المالية.	تتمثل مدخلات التدقيق في القوائم المالية المعدة من المحاسبة، ومخرجاتها التقرير النهائي للتدقيق.
المبادئ والقواعد	تتم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية استناداً إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.	يتم استناداً إلى معايير التدقيق المقبولة عموماً، مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المتفق عليها.
الوظائف: وظيفتنا المحاسبة والدقيق الاتصال والقياس والاختلاف يكمن في طبيعة كل منهما	-وظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية. -الاتصال المحاسبي يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها.	-القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي. -الاتصال يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأي فني بعدالة القوائم المالية.
المسؤولية	إدارة المؤسسة تعتبر المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وتصحيح مختلف الأخطاء الممكنة.	مسؤولية التدقيق هي مهنة قانونية تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني.

المصدر: حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح وعصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2013، صفحة 23.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه

1. أنواع التدقيق الخارجي:

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع¹:

¹ محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 03، 2008، صفحة 29.

● التدقيق القانوني (audit légale) : تدقيق إجباري يفرضه القانون على المؤسسات الاقتصادية، يقوم به مدقق خارجي من أجل المصادقة على شرعية الحسابات والقوائم المالية، وتتنسب مهمة التدقيق القاني إلى محافظ الحسابات.

● التدقيق التعاقدية (audit contractuel) : يعتبر التدقيق التعاقدية اختياري بحيث لا يلزم القانون المؤسسات باللجوء إليه وإنما يكون بطلب من الجهات الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة بهدف الاطمئنان على سلامة العمليات المالية والتسييرية، ويسمح بإضفاء الشفافية والنزاهة في المؤسسات، يقوم به مهني محترف يتمثل عادة في الخبير المحاسبي.

● الخبرة القضائية (Expertise judiciaire) : يقوم به مدقق خارجي بطلب من المحكمة.

ونوضح أهم الاختلافات التي يتميز بها كل التدقيق القانوني، التعاقدية والخبرة القضائية في الجدول التالي:

جدول (I-03): مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	الخبرة القضائية
التعيين	جمعية المساهمين	المديرية العامة أو مجلس الإدارة	المحكمة
الهدف	المصادقة على الحسابات والقوائم المالية	المصادقة على الحسابات والقوائم المالية	إعداد تقارير وإعلام العدالة حول الأوضاع المالية.
مدة التعيين	مهمة دائمة حسب مدة التعيين القانونية (ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة).	مهمة محددة حسب العقد.	ظرفية يحددها القاضي.
إرسال التقارير	مجلس الإدارة والجمعية العامة	المديرية العامة ومجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية

الأتعاب	محدد في القانون	محدد في العقد	من طرف القاضي
			المشرف على الخبرات.

المصدر: محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط03، 2008، ص 29.

2. أهداف التدقيق الخارجي:

يعتبر تحديد الأهداف المتوخاة من التدقيق الخارجي من بين الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند القيام بمهمته، ولقد شهد التدقيق الخارجي تطورا في أهدافه نتيجة للتطور الذي شهدته المهنة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستفيدة للمعلومات المالية من جهة أخرى. وعليه تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في النقاط التالية¹:

- الهدف الرئيسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للشركة، وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- تزويد إدارة الشركة بالمعلومات حول نظام الرقابة الداخلية، وبيان نقاط الضعف فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

- توفير معلومات مالية موثوقة لمختلف مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين، الدائنين، المؤسسات المالية، الجهات الحكومية وغيرهم، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

إضافة إلى هذه الأهداف الرئيسية، هناك أهداف فرعية²:

- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.

- **التحقق من الملكية:** كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم والالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.

- **التحقق من الاكتمال:** ويعني ان كافة الأصول والالتزامات قد تم قيدها في السجلات كاملة.

- **التحقق من التقييم:** أن جميع عناصر الأصول والخصوم قد تم تقييمها بقيمتها المناسبة.

- **التحقق من صحة عرض القوائم المالية:** أن جميع عناصر القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها عرضها بصورة سليمة وفقا للمتطلبات والمعايير المهنية.

¹ فوزي الحاج أحمد، محمد البشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي ميله، المجلد 05، العدد 01، 2020، صفحة 280.

² رقايقية فاطمة الزهراء، التدقيق المحاسبي، دار النشر الجامعي الجديد، بدون طبعة، 2020، صفحة 26.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

1. فروض التدقيق الخارجي:

تتمثل الفروض في أي مجال نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية الوصول إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، وعليه فإن التدقيق كعلم يقوم على مجموعة من الأسس والفرضيات التي ترتكز عليها عملية التدقيق وتتمثل فروض التدقيق في النقاط التالية:¹

1-1 قابلية البيانات المالية للفحص:

أن تكون البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة قابلة للفحص، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن تتوفر في المعلومات المتضمنة فيها مجموعة من الخصائص:²

-الملاءمة: تعني مدى تلبية المعلومات المقدمة لاحتياجات المستخدمين والقدرة على التأثير في قراراتهم وتمثيلها للأحداث التي تعبر عنها.

-البعد عن التحيز: أن يتم إعداد البيانات والمعلومات المالية دون تحيز لأي طرف، أي تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

-القابلية للقياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً.

-القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص من قبل أكثر من شخص مع الوصول لنفس النتائج.

1-2 لا وجود للتعارض في المصالح بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة:

من الواضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي، حيث أن الإدارة بحاجة إلى معلومات مالية مدققة من قبل مدقق خارجي وإبداء رأي فني حولها بغية اتخاذ قرارات سليمة، كما يستوجب وجود نوع من

¹ محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر الجامعية، القاهرة، 1998، صفحة 29.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 24.

التكامل بين الإدارة والمدقق الخارجي لتسهيل عملية التدقيق¹. وحسب هذا الفرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة فقد يكون أحيانا بعض التعارض لعدة أسباب منها:

- إن الإدارة تميل أحيانا إلى إظهار صورة حسنة عن المؤسسة وتحقيقها لأرباح عالية؛

- نظرا لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات خاصة تلك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة، وهنا قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إرجاءا لها السبب فإنه يتعين على المدقق أن يلتزم بنزعة الشك المهني عند جمع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

1-3 خلو القوائم المالية أو اية معلومات أخرى تقدم للفحص من الأخطاء العادية أو التواطئية:

حسب هذا الفرض، فإنه يتعين على المدقق الخارجي عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع اختباره وأن يستقص وراء كل شيء قد يثبت وجود أخطاء جوهرية، هذا ما يشير إلى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة.

1-4 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث الأخطاء:

يقوم هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يشمل²:

- رقابة إدارية: هدفها ضمان تنفيذ السياسات الإدارية.

- رقابة محاسبية: هدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

- الضبط الداخلي: هدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سوء استعمال.

1-5 التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي:

الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمثل معيارا للحكم على صدق وعدالة عرض القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي، وعليه في حالة عدم التطبيق السليم لهذه المبادئ فإنه يصعب على المدقق أن يقوم بمهمته وأن يبدي رأيه في تلك القوائم.

¹ محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص30.

² طواف فاتح، مرجع سبق ذكره، صفحة 20.

1-6 المدقق الخارجي يزاول عمله كمدقق فقط للقوائم المالية:

حيث يقتصر عمل المدقق على مهمة جمع الأدلة اللازمة التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد فقط، ولا يحق له التدخل في شؤون التسيير مثلاً، يؤكد هذا الفرض على ضرورة استقلال المدقق.

2. مبادئ التدقيق الخارجي:

تعتبر مبادئ التدقيق عن المبادئ التي يتعين على المدقق الخارجي مراعاتها والتحلي بها أثناء ممارسة عمله التدقيقي بمراحله الثلاث (الفحص، التحقيق والتقرير)، غير أن مرحلتَي الفحص والتحقيق تتميزان بنفس المبادئ

بخلاف مرحلة التقرير، وتتمثل المبادئ فيما يلي:

2-1 المبادئ المتعلقة بركن الفحص¹:

▪ **مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي:** يتمثل في المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة مراعاة احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المالية من جهة أخرى.

▪ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويتمثل هذا المبدأ في أن يشمل مجال الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذا جميع التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة.

▪ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يراعي هذا المبدأ ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أثناء الفحص أي الاعتماد على عدد كاف من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق خصوصاً اتجاه العناصر التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً والتي يكون احتمال الخطأ فيها أكبر من غيرها.

2-2 المبادئ المتعلقة بمرحلة التقرير²:

تختتم عملية التدقيق بكتابة التقرير النهائي الذي يعبر عن ملخص لما قام به المدقق وعن النتائج التي خلص إليها، وبالتالي تحريره يتطلب الامتثال لعدة مبادئ تتمثل في:

▪ **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المدقق الخارجي أدق لنقل أثر العمليات الاقتصادية المتعلقة بنشاط المؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقة بما يمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من إعداد التقرير.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 22.

² سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، صفحة 39.

- مبدأ الإفصاح: يتعين على المدقق الإفصاح عن كل ما من شأنه توضيح مدى تمثيل أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق السليم للمبادئ والمعايير المحاسبية، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية.
- مبدأ الانصاف: ومعناه أن تكون محتويات التقرير منصفة لجميع الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.
- مبدأ السببية: أن يشمل التقرير تفسيرات واضحة لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق وأن تبنى تحفظاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المبحث الثاني: قيمة التدقيق الخارجي وأزمات الثقة المالية

نالت مهنة المحاسبة اهتماما وطلبا كثيرا بسبب تطور وتعقيد حجم المبادلات التجارية، بالإضافة إلى زيادة ثقافة الاستثمار لدى رجال الأعمال إذ نجد تسيير الشركات لا من طرف مالكيها وإنما من طرف مسيرين متخصصين في المجال، هذا مما دفع إلى زيادة الحاجة في ضمانات القوائم المالية المعدة من طرف مهني المحاسبة ضد التلاعب في أموال هؤلاء المستثمرين.

المطلب الأول: قيمة التدقيق الخارجي

1. أهمية التدقيق الخارجي:

تتبع قيمة التدقيق من أهمية المهنة حيث تقدم خدمة إضفاء الثقة بالقوائم والتقارير المالية لصالح مستعمليها (مساهمين حاليين ومستقبليين، مقرضين، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية وغيرهم)، إذ نجد جميع هؤلاء المستخدمين بحاجة لاتخاذ القرارات المختلفة وهذا يعتمد على المعلومات المتاحة من خلال هاته القوائم ليس هذا وحسب بل مدى تمثيل هذه المعلومات للمصداقية وتعبيرها عن الواقع المالي الحقيقي. إن مصدر المعلومات هو نظام المعلومات المحاسبي للشركة حيث ينتج معلومات محاسبية حول نشاط الشركة، مركزها المالي، تدفقاتها النقدية وتغير رؤوس الأموال والافصاح عنها اعتمادا على المحاسبة المالية وما تنتجه من قوائم مالية، فالمحاسبة هي المرآة العاكسة لصورة الشركة ووسيلة لمتخذي القرارات¹. من خلال ما تم ذكره نجد أنه هناك علاقة ثنائية بين متخذي القرارات ومدى أهمية المعلومات التي تنتجها لهم المحاسبة المالية، لكن ما قيمة التدقيق من هذه بين هذه العلاقة الثنائية؟

إن المعلومات المقدمة لمتخذي القرارات تعدها إدارة الشركة لذا فقد تكون متحيزة لها لاحتمال تعارض مصالحها ومصالح المستخدمين مما يجعل شفافيتها محل شك، بالإضافة إلى ذلك مستخدمي هذه المعلومات قد تنقصهم المعرفة، أو يوجد ما يمنهم من التحقق منها مباشرة بسبب بعدهم عن مصدرها وحجمها الكبير، هذه العوامل تفسر حاجتهم لطرف مستقل وحيادي بينهم يقوم بفحص صحة هذه المعلومات بهدف طمأنة المستخدمين والأطراف ذات العلاقة عن عدالة المعلومات المالية.

وتتمثل أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لمختلف الجهات ذات العلاقة مع المؤسسة فيما يلي²:

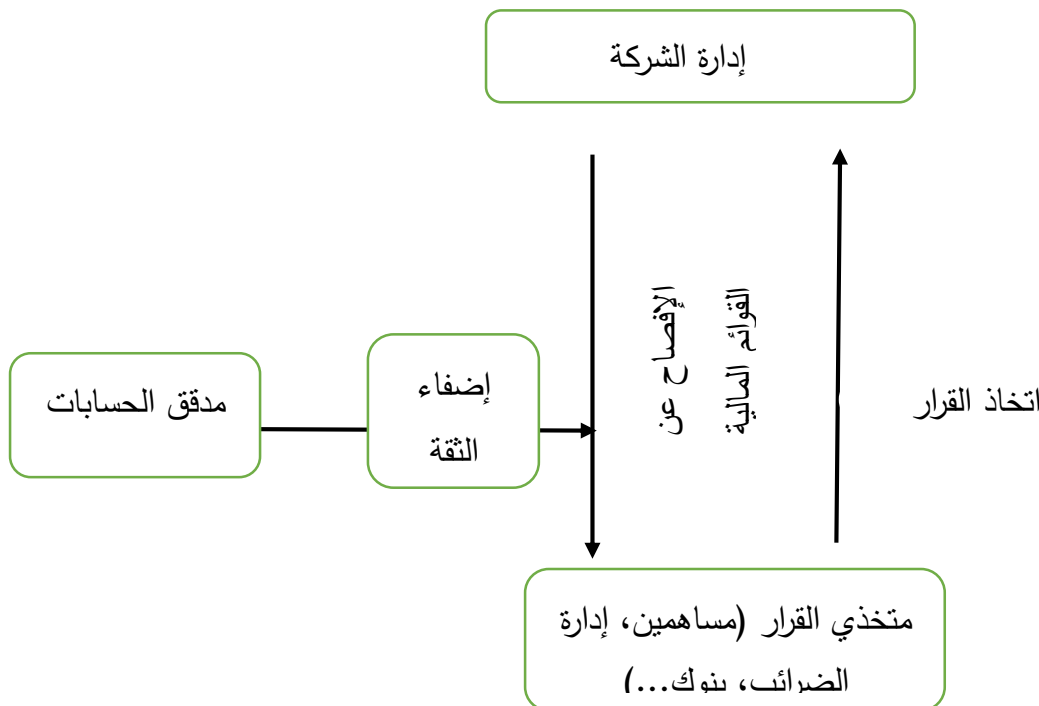
¹ خالد راغب الخطيب وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص11.

² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، صفحة 07.

- إدارة المؤسسة: يساعد التدقيق الخارجي الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط، وذلك من خلال المصادقة على صحة القوائم المالية.
- الملاك والمساهمين: يساهم مصادقة التدقيق الخارجي على القوائم المالية على طمأننة الملاك والمساهمين، حيث يتم الاعتماد على القوائم المالية للتعرف على الوضع المالي للمؤسسة لاتخاذ مختلف قرارات الاستثمار.
- الهيئات الحكومية بما فيها إدارة الضرائب: تعتمد الهيئات الحكومية على القوائم المالية الخاضعة للتدقيق الخارجي للتأكد من الأنشطة الاقتصادية، فرض الضرائب وتحديد مبالغ الإعانات المالية.
- البنوك والمؤسسات المالية: بغرض مواجهة عسر مالي أو لتوسيع نشاطها تلجأ المؤسسات إلى طلب التمويل من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر حول قدرة المؤسسات على السداد، حيث تعتمد في ذلك على تقرير المدقق الخارجي الذي يمثل تأكيداً على تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للاقتصاد القومي: يساهم التدقيق الخارجي في تمكين الدولة من رسم سياستها الاقتصادية ومعالجة الانحرافات والوصول للكفاية الإنتاجية من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها وبالتالي تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.

ونمثل العلاقة بين المعلومات التي تنتجها إدارة الشركة ومتخذي القرارات وموقع التدقيق بينهم في الشكل التالي:

الشكل (1-02): موقع تدقيق الحسابات من علاقة متخذي القرار والمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على العناصر السابقة

يمثل الشكل (1-02) الأطراف المهتمة باتخاذ القرار حول الشركة ما أدى لتشكيل علاقة ثنائية بينهم وبين المحاسبة لتزويدهم بالمعلومات المالية، والحاجة للتحقق من صحة تلك المعلومات وذلك بالاستعانة بخدمات مدقق الحسابات كطرف محايد للتحقق من صحة المعلومات وإضفاء الثقة في القوائم المالية، ما جعل العلاقة ثلاثية الأطراف. هذا ما استلزم انشاء نظام للتدقيق من قبل الهيئات المهنية وتسخير الكثير من الجهود لإعداد معايير وقواعد السلوك المهني والتأهيل العلمي لمدققي الحسابات مما زاد من أهمية التدقيق كوصية على المصلحة العامة. وفي سياق قيمة التدقيق، نجد أن الهدف المنشود من مهمة التدقيق هو إبداء المدقق رأياً حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك على أساس أدلة الإثبات التي يتحصل عليها خلال القيام بمهمته.

2. نظريات الحاجة إلى التدقيق الخارجي:

يمكن تحليل دور التدقيق اقتصادياً في العديد من الجوانب المتعلقة بالمؤسسة فهو يمثل ورقة الضمان، ووسيلة رقابية فيما يقدمه لنتائج تحليل المعلومات المالية، واكتسبت مهنة التدقيق الخارجي هذه القيمة استناداً إلى العديد من النظريات:

-نظرية الوكالة: "تقوم نظرية الوكالة على مبدأ تفويض المهام إلى المديرين (الوكلاء) من طرف الملاك، أين يمكن أن يقوموا بخدمة مصالحهم الخاصة دون الإبلاغ عنها وهنا تتعارض المصالح بين كلا الطرفين، المستثمرون الحاليون والملاك هدفهم تعظيم الأرباح والرقابة على كل الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، في حين يتم توكيل المسيرين بكل المهام بدلا عنهم مما يتسنى لهم إنفاق الأموال لمصلحتهم الخاصة عن طريق تضليل المعلومات التي يقدمونها وهنا تتم الاستعانة بمهمة التدقيق الخارجي من أجل فحص مصداقية المعلومات التي قدمها المسير ضمن القوائم والتقارير المالية للمساهمين والمستثمرين. بالإضافة إلى ذلك يعتبر التدقيق الخارجي من جهة نظرية الوكالة أحد آليات الرقابة لوفير ضمان لمستخدمي المعلومات المالية"¹.

-النظرية التحفيزية: "يتميز تدقيق الحسابات بالفحص الانتقادي فمجاله القوائم المالية التي يعدها المحاسب، حيث يكون تدخل المدقق عند انتهاء عمل المحاسب، وبما أن التدقيق المحاسبي يضيف قيمة على مصداقية القوائم المالية فإنه يضيف قيمة مسبقاً لإعداد القوائم المالية في حد ذاتها وذلك نتيجة للاعتبارات التحفيزية، وعليه فإن القائمين على إعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لأنهم على علم بأن هذه

¹ AGHAEI CHADEGANI, Arezoo. Review of studies on audit quality, International Conference on Humanities, Society and Culture, IACSIT Press, Singapore, IPEDR , Vol n°20, 2011, P 314.

القوائم ستخضع للتدقيق، وبناء على ذلك فإن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية ستكون متماشية مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية¹.

-حوكمة الشركات: تعتبر حوكمة الشركات أداة لإدارة المخاطر وتوجيه الشركة نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، تتشكل من مجموعة من الأطراف من بينها مجلس إدارة الشركة، البنوك ولجان الرقابة الداخلية تتفاعل فيما بينها لاتخاذ استراتيجية فعالة لتسيير المخاطر، إضافة إلى هذه العناصر يعتبر التدقيق أهم الآليات المكتملة لها خاصة في ظل احتمال تواجد الخطر المحتمل على مصالح المساهمين الحاليين².

-عدم تماثل المعلومات: لقد نتج انفصال الملكية عن الإدارة ما يعرف بعدم تماثل المعلومات بين المساهمين والمسيرين، حيث تتمثل قدرة المسيرين في الوصول مباشرة إلى المعلومات باعتبارهم يتمتعون بسلطة كبيرة بخلاف المساهمين، الأمر الذي ينعكس على حدة التعارض القائم بينهم مما يستوجب ضرورة توفير مجموعة من الآليات التي تساهم في مواجهة السلطة التي يتمتع بها المسيرين على حساب المساهمين ومن هذا الأساس اوجدت الحاجة إلى التدقيق الخارجي³.

هناك دوافع أخرى تفسر أسباب لجوء الأطراف ذات المصلحة لخدمات التدقيق⁴:

-التفسير القانوني: حيث تنص القوانين والتشريعات الحكومية على القيام بتدقيق القوائم المالية من قبل مدقق خارجي مستقل عنها (مثل قوانين البورصة، قوانين شركات المساهمة).

-خطر المعلومات: يشير إلى أن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة يمكن أن تحتوي نوع من التحيز عند إعدادها، الأمر الذي يدفع الأطراف ذات المصلحة وخاصة المساهمين إلى طلب خدمات التدقيق الخارجي للتأكد من مدى عدالة التقارير المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجي

تنتج فجوة التوقعات من الحقيقة المتعلقة بأن الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق لديهم توقعات تتعلق بواجبات ومسؤوليات المدققين والتي تزيد عن احتمالات ما تقدمه المهنة من خدمات مقنعة، مشكلة فجوة التوقعات

¹ محمد بوسماحة، علاوي لخصر، التدقيق، كتاب ضمن منشورات الصفحات الزرقاء pages bleues، الجزائر، 2022، ص19.

² علي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص20.

³ عصام السيد بريمة السيد، محمد عبيد كافي أ بكر، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، جامعة إليزي، المجلد 04، العدد 01، 2021، صفحة 268.

⁴ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر، مصر، الطبعة 01، 2007، ص08.

خضعت للكثير من الجدل ففشلت المؤسسات بسبب الغش أو سوء عرض القوائم المالية أدى بتوجيه اللوم على المدققين لعدم قيامهم بتحذير كافي للمشاكل¹.

1. مفهوم فجوة التوقعات:

بعدما ابتكر العالم Paciolo في مذكرته مسك المحاسبة في القيد المزدوج، اقترح أن تكون هناك عملية مراقبة من طرف شخص مستقل مما أدى إلى إنشاء الجمعيات المهنية للمحاسبين وبعدها إنشاء شركات مهنية تقوم بعملية التدقيق مثل مكاتب التدقيق الدولية (big four)، مما أظهر مرونة كبيرة في ممارسة مهنة التدقيق. لكن سرعان ما تعرضت مهنة التدقيق للعديد من الانتقادات خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى في العديد من دول العالم مثل Enron، WorldCom بالولايات المتحدة الأمريكية و Parmalat بإيطاليا وغيرها من الفضائح الأخرى، كل من خسرو أموالهم في تلك الفترة من مستثمرين، دائنين، أصحاب المصالح والمجتمع ككل تمحور سؤالهم أين المدققين؟ ما أدى إلى توجيه أصابع الاتهام إلى المدققين كونهم فشلوا في أداء المهام المتوقعة منهم، بحيث كافة أصحاب المصالح كانت لديهم الثقة في مخرجات أعمال المدققين بأنها تلي كل احتياجاتهم بصفة مطلقة². بالإضافة إلى ذلك يعتقد مستخدمو القوائم المالية أن عملية التدقيق تعطي تأكيدا مطلقا بأن هذه الأخيرة خالية من التحريفات سواء الناتجة عن الأخطاء أو الناتجة عن الغش، إلا أن الواقع هو أن مهنة التدقيق تقوم على أساس تصميم إجراءات تمكنها من تقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية والهدف الأساسي لمهنة التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة القوائم المالية وعدالتها. هذا إلى جانب أن مستخدمي القوائم المالية لديهم نظرة اتجاه المدققين على أنهم يعملون في بيئة مليئة بالمصالح الاقتصادية مما يضعف من استقلاليتهم، ويثير الشكوك حول صحة تقاريرهم، كذلك وجود سوء فهم من قبل المستخدمين والأطراف ذات العلاقة بالمعلومات والتقارير المالية لأهداف مهنة التدقيق ومدلول المصطلحات المستخدمة في تقرير المدقق، مسؤوليات المدقق واستقلاليتته كل هذه الأسباب أدت إلى ظهور ما يسمى بفجوة أو ثغرة التوقع " Expectation Gap". ومن هنا نشأت فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين وما يتم تقديمه على أرض الواقع، مصطلح فجوة التوقعات تم استعماله لأول مرة من قبل (Ilgio, 1974) حيث عرفها على أنها " الفرق بين مستوى أداء المدقق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى"³، وتم

¹ أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر، ط1، عمان، 2009، ص96.

² بسباس سيد احمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه جامعة جيلالي اليابس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2021/2020، ص18.

³ رائد إبراهيم السعد، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية-دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الرابع عشر، 2008، صفحة 352.

توسيع التعريف من ذوي المصالح ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة إلى الجمهور ومن الأداء المتوقع من المدقق إلى ما يمكن للمدقق أن يقوم به في حدود امكانياته المتاحة. "فجوة التوقعات في بيئة التدقيق أثرت كثيرا على سمعة المهنة والمهنيين مما أدى بالهيئات المهنية إلى محاولة الحد من هذه الفجوة، حيث قامت بإصدار النشرات الفنية للتثقيف حول طبيعة مهنة التدقيق ودورها في مجتمع لمال والأعمال، بالإضافة إلى إصدار معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني من أجل تعزيز كفاءة واستقلالية المدققين، على اعتبار أن المدققين يتحملون أيضا جزء من أسباب هذه الفجوة، وبالرغم من ذلك مازالت هذه الفجوة قائمة لذلك لابد من اتخاذ إجراءات للعمل على الحد منها وتضييقها إلى أدنى مستوى"¹.

من خلال ما تم ذكره نجد أن فجوة التوقعات نالت اهتمام العديد من الباحثين لذا ورد لها عدة تعاريف في العديد من الدراسات، نذكر منها:

-حسب (Liggio, 1974) تعرف فجوة التوقعات عل أنها: "الفرق بين مستوى أداء المدقق كما يتوقعه المدقق من جهة، وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى"².

- كما تم تعريف فجوة التوقعات في التدقيق: "بأنها الاختلاف والتباين حول ما يمكن أن يقوم به المدقق فعلا ووفقا للمعايير المهنية وبين أدائه وفقا لتوقعات المستفيدين من خدمات التدقيق المعقولة"³.

- وبالنسبة للدراسة التي قدمتها لجنة كوهين المشكلة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كشفت عن وجود فجوة توقعات متعلقة بالتدقيق، وأن سببها يعود إلى أن مستعملي تقارير مدقق الحسابات يتوقعون منهم أن يتعمقوا داخل أنشطة وعمليات المؤسسة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، وعدم تلبية مدققي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات"⁴.

من خلال ما تم عرضه من تعاريف نلاحظ أن جل هذه التعاريف اتفقت في مضمونها على أن فجوة التوقعات عبارة عن: تباين، اختلاف وفرق بين متغيرين اثنين هما: توقعات مستعملي القوائم المالية وأداء مدققي الحسابات.

¹ نور الدين مزياني، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 09، العدد 14، جامعة المسيلة، 2015، ص 109.

² Liggio, Carl D, 1974, "The Expectation Gap: the accountant's Waterloo", Journal of contemporary Business, vol 3, p27.

³ عبد السلام أبو القاسم مفتاح، آليات الحوكمة وأثرها على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة إدارة الأعمال والمنظمات الاستراتيجية، جامعة أحمد دراية أدرار، المجلد 5، العدد 01، 2023، صفحة 53.

⁴ Mehdi Salehi and al, Audit Independance and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran, international Journal of economics and finance, vol 1, No 1, 2009, p 169.

بالإضافة إلى ذلك يتضح أن المسؤولية عن هذه الفجوة لا يمكن ارجاعها إلى مدققي الحسابات وحدهم، بل هناك عوامل أخرى محيطية ببيئة عملية التدقيق مثلاً: حالة قصور المعايير المهنية، احتمال التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية، ولذلك نجد أن المسؤولية عن فجوة التوقعات هي مسؤولية مشتركة بين مدققي الحسابات والبيئة المحيطة بعملية التدقيق.

2. مكونات فجوة التوقعات وأسبابها:

تمت دراسة فجوة توقعات الأداء في دول عديدة من بينها "أستراليا، كندا، الصين، فنلندا، نيوزيلندا، المملكة العربية السعودية، سنغافورة، جنوب إفريقيا، إسبانيا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وذلك للتأكد من وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في هذه البلدان وتحديد العوامل المسببة لها، وأثبتت النتائج أن مستخدمي المعلومات المالية لديهم فهم ضئيل لمسؤوليات المدقق الخارجي، كما أنهم يتوقعون من المدقق واجبات غير معقولة وبعيدة كل البعد على ما يمكنه تحقيقه حسب الإمكانيات المتاحة"¹. كما تبين من الدراسات أن فجوة التوقعات لها مكوناتها وأسبابها في بيئة التدقيق.

1-2 مكونات فجوة التوقعات:

هناك مكونات عديدة لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق تختلف من باحث إلى آخر، لكنهم يشتركون في المكونات الأساسية التي وضعها porter سنة 1993.

من خلال ما ورد ضمن التعاريف السابقة الذكر نجد أن فجوة التوقعات في بيئة التدقيق تنقسم إلى:

أ- **فجوة المعقولة:** "وتتمثل في الفجوة بين ما يتوقع المجتمع من المدقق أن ينجزه وبين ما يستطيع المدقق أن يقدمه إلى حد معقول"².

ب- **فجوة الأداء:** الفجوة بين المسؤوليات العقلانية التي يتوقعها المجتمع من المدققين، وأولئك الذي يحرصون على أنهم يؤدونهم بالشكل الملائم من خلال التأكد من أنهم يطبقون الارشادات المهنية. كما عرفها (porter, 1993) على أنها "الفجوة أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع انجاء بصورة معقولة من المدققين وبين الأداء الفعلي لهم، كما

¹ بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

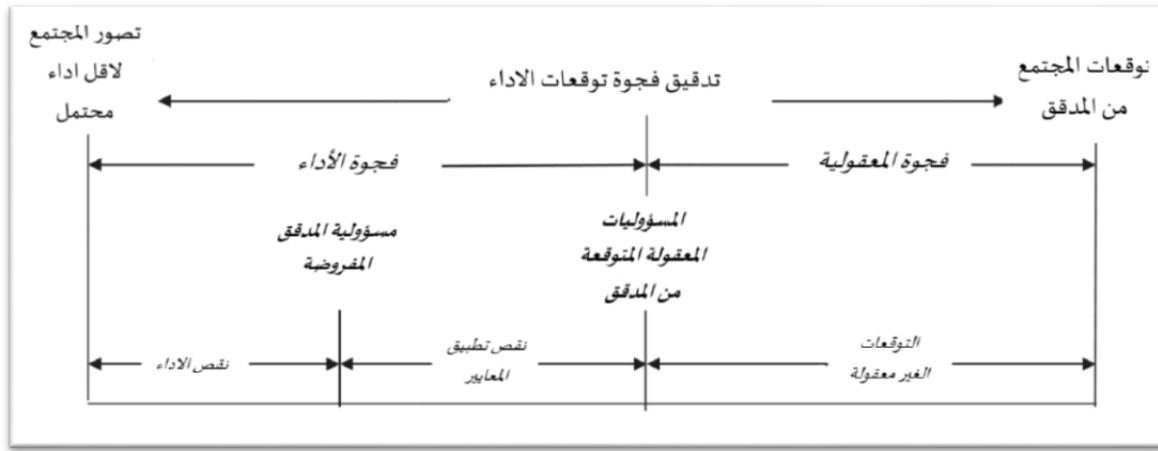
² عبد الرزاق محمد الفرح، العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق-وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد 16، العدد 01، صفحة 47.

أشار أن سبب فجوة الأداء يعود إلى عجز في معايير التدقيق وضعف في أداء المدققين¹، وتنقسم فجوة الأداء بدورها إلى قسمين هما²:

– **فجوة نقص الأداء**: تمثل الفرق بين واجبات المدقق وفقاً للمعايير المهنية المقررة وبين الأداء الفعلي للمدقق،
– **فجوة عجز المعايير**: تمثل الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وبين واجباتهم وفقاً لمعايير التدقيق.

ونمثل هيكل فجوة التوقعات بمكوناتها السابقة حسب porter سنة 1993 في الشكل التالي:

الشكل (1-03): مكونات فجوة التوقعات حسب porter



La source: Brenda Porter, Audit expectation performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part1 the gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008, International Journal of Auditing 16(2), 2012, P2, disponible sur le site : <https://www.researchgate.net/publication/251329127>.

من خلال هذا الشكل يتضح أن porter قد ركز على تحديد المكونات الأساسية التي تشكل فجوة التوقعات في التدقيق، حيث ركز على سببين لحدوث فجوة التوقعات والمتمثلة في توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء مدققي الحسابات.

2-1 أسباب فجوة التوقعات: من خلال عرض مفاهيم ومكونات فجوة التوقعات، نلاحظ وجود مجموعة من الأسباب والعوامل التي أدت إلى حدوث هذه الفجوة فمنها ما هو متعلق بمستخدمي القوائم المالية، ومنها ما هو

¹ Brenda Porter, Audit expectation performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part1 the gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008, International Journal of Auditing 16(2), 2012, P1.

² بن حاج جيلالي مقرابي بثينة، محمد لعربي، أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، جامعة أكلي محند أولحاج -البويرة-، المجلد 08، العدد 01، 2023، ص266.

متعلق بالمدقق الخارجي، ونجد أيضا الأسباب المتعلقة بالهيئات المهنية المنظمة للمهنة. ونوضح هذه الأسباب كالتالي:

2-2-1 الأسباب المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية: تتمثل في عدم فهم مستخدمي القوائم المالية لدور ومسؤولية المدقق الخارجي وتدرج هذه الأسباب ضمن فجوة المعقولية، وتنقسم هذه الأسباب كالتالي¹:

-المدقق كضمان لدقة القوائم المالية وقدرة المؤسسة على الاستمرارية: يسود اعتقاد خاطئ لدى الكثير من مستخدمي القوائم المالية بأن واجبات المدقق الخارجي يدخل في صلبها توفير ضمانات بشأن دقة القوائم المالية، وبأن التقرير النظيف يعطي تأمينا مطلقا على صحة القوائم المالية وخلوها من أي تحريفات جوهرية وهذا ما يساعد على تطور فجوة التوقعات.

-مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء: يعتقد المجتمع المالي أن المدقق من مسؤولياته اكتشاف جميع أنواع الغش والأخطاء، بينما تتمثل مهمته ومسؤوليته في ضمان وجود توقع معقول لاكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية.

-عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية: وجهت بعض الدراسات وجود فجوة التدقيق إلى جهل وارتباك مستخدمي القوائم المالية وسوء الفهم للمهنة، حيث أغلب أسباب هذه الفجوة يعود إلى التوقعات غير المعقولة من المجتمع المالي.

-الإنذار المبكر لفشل وانهيار الشركة: يتوقع المجتمع المالي من المدقق الخارجي أن يزوده بإنذار مبكر عن حالات الفشل التي قد تلحق بالشركة، هذا التوقع شكل أحد أبعاد مشكلة فجوة التوقعات بين المدققين والأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

2-2-2 الأسباب المتعلقة بالمدقق الخارجي: وترجع هذه الأسباب للأداء غير المرغوب فيه للمدققين الخارجيين، وتدخل ضمن فجوة نقص الأداء، ويمكن تقسيمها إلى سببين²:

¹ بشير بكري عجيب باكر، دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المؤسسة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المجلد 07، العدد 03، 2023، ص 88.

² حابي أحمد وجاب الله عبد الرحمان، دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق-دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة-، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، المجلد 11، العدد 04، ص 317.

-**الشك في استقلالية المدقق الخارجي:** إن فقد المدقق استقلاله يكون قد فقد السبب في وجوده، حيث أن الهدف من مهمته هو الحصول على رأي فني مستقل ومحاييد حول مدى صحة وشرعية حسابات القوائم المالية، وبالتالي عندما يفقد المدقق استقلاله سيكون الأداء الفعلي له مختلف عن الأداء المتوقع منه وبالتالي تنشأ فجوة التوقعات، ومن أهم الأسباب التي تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق، تقديم خدمات أخرى غير التدقيق.

-**انخفاض جودة الأداء لدى المدقق:** ويعود إلى نقص الكفاءة المهنية للمدقق مما يؤدي إلى حدوث تفاوت في أداء المدققين مما يؤثر على التقارير المالية المدققة، بالإضافة إلى ذلك يؤدي الضغط على أتعاب المدقق إلى إنفاق وقت أقل يساهم في نقص الأداء المهني المطلوب لتغطية ذلك.

2-2-3 الأسباب المتعلقة بالهيئات المهنية لمهنة التدقيق:

تعود هذه الأسباب إلى قصور الهيئات المهنية للتدقيق في إصدارها لمعايير المحاسبة والتدقيق فاقصور في إصدار معايير للمحاسبة ينتج عنه قصور في التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في توقعات مستخدمي القوائم المالية، كذلك بالنسبة للقصور في إصدار معايير للتدقيق ينتج عنه قصور في أداء المدقق حيث هذا الأخير مقيد بالالتزام بما تتطلبه هذه المعايير، في حين يكون مستخدمو القوائم المالية متوقعين منهم أداء أفضل دون معرفة القيود وحدود المعايير، كل هذا يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات¹.

ان التوسع الكبير لفجوة التوقعات في بيئة التدقيق يبين أنه من الصعب الحد منها بصورة نهائية، لكن من الممكن العمل على تقليصها إلى أدنى حد من خلال معالجة مختلف العوامل المسببة لنشئها، ومن بين السبل التي من شأنها أن تساعد على معالجة وتضييق فجوة التوقعات نذكر:

▪ **تدعيم استقلالية المدقق:** حيث أن قناعة مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المالي بوجود استقلالية للمدقق يعتبر عاملاً هاماً في تضييق الفجوة، لذلك يتعين على المدقق الحفاظ على استقلاليته أثناء تأدية مهمته، وفي سبيل تدعيم هاتاه الاستقلالية يجب العمل على²:

¹ حابي أحمد وجاب الله عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص318.

² إلياس بن قري، زرزار العياشي، دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة سكي/9، المجلد 03، العدد 01، 2020، ص162.

- ضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في تدعيم استقلال المدقق الخارجي من خلال ترشيح تعيينه وتحديد أتعابه ومناقشة تقاريره.

- ضرورة توعية المساهمين في تفعيل الجمعيات العامة لشركات المساهمة لتدعيم استقلال المدقق، وبالرغم من أن القوانين في معظم الدول تقرر تعيين وعزل المدقق بواسطة الجمعية العامة للمساهمين إلا أن الواقع العملي يظهر تقاعس المساهمين في ذلك، ليتسنى للإدارة القيام بذلك الأمر الذي يؤثر على استقلالية المدقق.

■ التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية:

ونظرا لأن ليس لديهم الاطلاع الكافي والمعرفة الجيدة بطبيعة عمل التدقيق، فإنه يتعين على الجهات المختصة تثقيفهم حول كل ما يتعلق بطبيعة المهنة وهدفها¹. بالإضافة إلى دراسة توقعات المستفيدين وترشيح هذه التوقعات، وتمثل المرحلة الأولى في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من القوائم المالية وتقارير التدقيق بدقة، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، وتمثل الخطوة الثانية في القيام بدراسة تجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من التدقيق، وأخيرا اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.

■ الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية:

تشجيع عملية الاتصال سواء كانت بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية أو بين المدقق والإدارة ولجنة التدقيق من شأنه أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات وتتم عملية الاتصال من خلال مختلف التقارير المعدة سواء من طرف الإدارة أو المدقق الخارجي، بالإضافة إلى ذلك ينبغي ان يتم إعداد التقرير بأسلوب يسهل فهمه لغير المختصين².

■ تفعيل دور المنظمات المهنية في التنظيم والرقابة على المهنة:

تعتبر المنظمات المهنية الهيئات الوحيدة المخولة لها تنظيم المهنة بحيث يمكنها توجيه مهنة المحاسبة والتدقيق في مسارها الصحيح بالإضافة إلى تنامي وسائل المساءلة القانونية للمدققين، وسبل توفير الاستقلال الكافي لهم والعمل على زيادة جودة التدقيق، إضافة إلى دورها في تطوير معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد السلوك المهني والرقابة على الالتزام بتطبيقها³.

¹ مفيد عبد اللاوي، فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات وسبل المعالجة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، المجلد 05، العدد 01، 2014، ص 192.

² إلياس بن قري، زرزاز العياشي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

³ صالح سراي، سامي زيادي، المنظمات المهنية كأحد مقومات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر-دراسة ميدانية-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة المسيلة، المجلد 08، العدد 01، 2023، صفحة 236.

المطلب الثالث: نماذج الفصائح المالية وعلاقتها بمهنة التدقيق الخارجي

1. الفصائح المالية على المستوى الدولي والمحلي:

لقد وجهت انتقادات متزايدة إلى مهنة التدقيق بسبب فشلها في اكتشاف حالات الغش والاختلاسات، بالإضافة إلى الفشل في تحديد مخاطر التدقيق والتي أدت إلى إفلاس كبريات الشركات العالمية وعليه سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى بعض الانهيارات العالمية التي انتشرت في الآونة الأخيرة والتي كانت تدور أسبابها حول مختلف الجوانب المتعلقة بمهنة التدقيق.

ربما هي الفصائح المالية الأكثر شهرة في العالم لكن الذي خفي أعظم بكثير، فالعديد من دول العالم كان لها نصيب من هذه الاختلالات المالية، وعليه سنحاول إدراج بعض الأزمات المالية التي حدثت لبعض الشركات الكبرى وتسليط الضوء على أهم دوافع و مسببات هذه الانهيارات، بالإضافة إلى معرفة موقع مهنة التدقيق ومسؤوليات المدققين حيال ذلك.

1-1 على المستوى الدولي:

تميزت الولايات المتحدة الأمريكية بارتفاع عدد الأزمات المالية والمحاسبية للشركات الاقتصادية، وتعد قائمة الشركات الأمريكية هي الأطول على المستوى الدولي ولعل أهم تلك الشركات التي مستها تلك الاختلالات والفصائح المالية: (Tyco, Adelphia, America Online, Bauch & Lomb, Bear Stearns, California Micro Devices, Enron, ALG, Lehman Bros, Madoff Securities, WorldCom, New Century Financial....) ولأن سلسلة الانهيارات كانت طويلة ارتأينا إلى ذكر أهمها وأكثرها تأثيرا على الاقتصاد الأمريكي والعالمي.

1-1-1 انهيار شركة انرون (Enron) (2001) / مكتب التدقيق العالمي ARTHUR ANDERSEN:

تأسست شركة إنرون سنة 1985 تعمل في مجال الطاقة، برزت سنة 2001 كأكبر سبع شركة في الولايات المتحدة الأمريكية لتخرج نهاية نفس السنة كأكبر شركة معلنة إفلاسها بسبب الوضع الحرج الذي وصلت إليه وتقل ديونها التي بلغت 39.7 مليار دولار¹. تم تدقيق حسابات الشركة من قبل أكبر خمس مكاتب التدقيق الدولية ARTHUR ANDERSEN (Big five)، الذي تأسس سنة 1913 حيث شهد نموا قويا وسمعة واسعة في تدقيق الحسابات وتقديم الاستشارات².

¹ Jamel Azibi, qualité d'audit – comité et crédibilité des états financiers après le scandale enron : approche empirique dans le contexte français, thèse de doctorat, conservatoire national des arts et métiers, spécialité : comptabilité-controle- audit, l'université de Tunis, 2014, p73.

² Jamel Azibi, Op-Cit ,p78.

من بين الأسباب التي أدت إلى انهيار شركة إنرون نلخصها في النقاط التالية¹:

- عدم الإفصاح عن الممارسات المحاسبية التي قامت بها الشركة خاصة أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تسمى أساليب تضخيم الأرباح والمخالفة للواقع، بغية الحفاظ على سعر السهم ورفع قيمة استثماراتها مما أعطى صورة جيدة على نجاح الشركة، بالإضافة إلى انشاء عدة فروع تابعة لها والتي تمتلك فيها حصص كبيرة والهدف من وراء إنشائها هو التلاعب بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة ضمن المعاملات التي تتم بين إنرون والفروع التابعة لها بهدف تقليل الخسائر وتعظيم الأرباح؛

- افتقار أعضاء مجلس الإدارة إلى الاستقلالية في أداء واجباتهم، حيث أوكل مجلس الإدارة مهمة تدقيق صفقات مالية كبيرة إلى لجنة تدقيق تابعة للمكتب العالمي (أندرسون)، في هذا السياق لم تكن هناك عناية مهنية لفحص وتدقيق القوائم المالية والحسابات الختامية وإنما الاهتمام بالأتعاب فقط وتحقيق ما يسعى إليه مجلس الإدارة والحفاظ على مكاسبهم من خلال تضليل مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المالي؛

- قبل إفلاس الشركة بمدة قصيرة تعمد مجلس إدارة شركة إنرون إخفاء خسائرها والتزاماتها عن طريق تضخيم أرباح الشركة ومحاولة إظهار صورة مغايرة عن حقيقة الوضعية المالية للشركة وهذا عن طريق تواطؤها مع مكتب التدقيق آرثر أندرسون؛

- قيام شركة التدقيق العالمية (آرثر أندرسون) بأعمال مزدوجة حيث كانت تمثل المدقق الخارجي للشركة من جهة ومن جهة أخرى قيامه بخدمات الاستشارات المالية لنفس الشركة وهذا يدل على أن استقلال المدقق الخارجي أصبح مهددا بجمعه بين هاتين المهمتين، وزيادة على ذلك قيامه بالرقابة الداخلية للشركة أي أنه كان يراقب نفسه بنفسه، مقابل تلقي مبالغ مالية ضخمة جدا تجاوزت الأتعاب المتعارف عليها، الأمر الذي ساهم بشكل كبير في حدوث هذه الفضيحة المالية؛

- لقد أظهر انهيار شركة إنرون للطاقة فضائح مكتب التدقيق العالمي ANDERSEN وتواطئه معها في التلاعب بالحسابات وتضخيم الأرباح ومخالفة المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها من طرف مسؤولي المحاسبة

¹ سدره أنيسة، بن قطاف محمد، انهيار شركة إنرون للطاقة من منظور مبادئ حوكمة الشركات، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة برج بوعريريج، المجلد 06، العدد 01، 2019، صفحة 114-115.

بالشركة وكل هذه العمليات كانت تحت إشراف وموافقة المدقق الخارجي للشركة مخالفا في ذلك الالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية التي تحكم المهنة مما أدى إلى فقدان الثقة في المهنة من قبل المجتمع المالي؛

-انعدام أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي لمكتب التدقيق ANDERSEN من بين أهم العوامل التي أدت إلى سقوط الشركة إنرون، حيث تعتبر الأحداث التي حدثت فيها نموذجا لغياب الشفافية والإفصاح؛

-اعلان افلاس شركة إنرون والمكتب العالمي للتدقيق آرثر أندرسون شكل أكبر فضيحة مالية في الولايات المتحدة الأمريكية، مما أثر على مهنة التدقيق الخارجي حيث فشل المكتب في الإدلاء برأي صادق وعادل حول الوضعية المالية للشركة ما أدى إلى خروجها من ميدان المنافسة.

1-1-2 انهيار شركة وورلد كوم WorldCom للاتصالات:

WorldCom هي شركة متخصصة في مجال الاتصالات، تأسست سنة 1983 كواحدة من أهم الشركات لكن سرعان ما انهارت هي الأخرى مع شركة إنرون ، وحدث انهيار الشركة سنة 2002 بعد انفجار فقاعة أسعار أسهم الشركة التي ارتفعت إلى مستويات قياسية في ظل توقعات غير واقعية بشأن ربحيتها المستقبلية، حيث عمدت في الفترة الممتدة بين 1999 إلى 2002 إلى أساليب الاحتيال والتلاعب المحاسبي لاختفاء وضعية مركزها المالي، عندما حل مدقق حسابات آخر محل المدير التنفيذي السابق ARTHUR ANDERSEN اتضح وجود مخالفات بلغت قيمتها 8.3 مليون دولار، وبناء على هذا تم سحب تقرير الشركة لعام 2001 وباشرت لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية في إجراء التحقيقات¹. ومن بين الأسباب المهمة لانهيار شركة WorldCom نجد²:

-استخدام أساليب التلاعب بالحسابات وخاصة حسابات الاحتياطات للسنوات الأخيرة وذلك بسبب انخفاض أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية، وغياب الإفصاح والشفافية حول وضعيتها المالية

-قامت الشركة بتصنيف مبالغ كبيرة جدا كمصاريف رأسمالية عوض تصنيفها كمصاريف جارية الشيء الذي يؤدي إلى تضخيم الإيرادات بسبب انخفاض المصاريف وإلى تضخيم الأصول لأن المصاريف الرأسمالية تعتبر

¹ بوقصة سليمة، تعزيز دور حوكمة الشركات للتصدي لمخاطر الأزمات المالية العالمية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 15، 2016، ص155.

² ريمة مناع، لعراية مولود، أثر جودة المعلومات المالية والاقتصادية على استقرار النظام المالي، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة 2، العدد 01، 2014، صفحة 237.

كإستثمارات، هذا الشيء الذي لم ينشره المدقق الخارجي ARTHUR ANDERSEN في تقريره وسكت عنه مما أثبت تواطئه مع مسؤولي الشركة في عملية التلاعب بالحسابات؛

1-1-3 انهيار شركة The New Century Financial:

تعتبر شركة New Century من أكبر مقرضي الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية، اعتمدت هذه الشركة ممارسات احتيالية ذات الصلة بابتكارات القروض والتلاعبات المحاسبية في إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى مساهمة مكتب التدقيق الدولي KPMG في بعض الأخطاء المحاسبية الجوهرية مما مكن في استمرار الشركة في الاحتيال، كما أن مكتب التدقيق لم يلتزم بالمعايير المحاسبية المعمول بها مما أثبت تورط مكتب التدقيق بخصوص حالات خروج الشركة عن المعايير المعمول بها وعدم إعطائهم قيمة لمهنة التدقيق الخارجي.

1-1-4 انهيار شركة بارمالات Parmalat:

إن قضية الفضائح المالية لم تقتصر فقط على الولايات المتحدة الأمريكية بل تعدت إلى الاتحاد الأوروبي الذي شهد حالات كثيرة من الاختلالات لدى الشركات في معظم القطاعات، ومن بين هذه الإخفاقات نجد انهيار شركة Parmalat في إيطاليا تأسست هذه الشركة عام 1961، كشركة متخصصة في صناعة الالبان والمواد الغذائية، تطورت الشركة وأصبحت متعددة الجنسيات مع العديد من الشركات التابعة لها. وفي عام 1990 وجهت حالة من العسر المالي مما أدى بها إلى القيام بعمليات احتيالية وذلك بإنشاء صندوق سندات وهمية، وفي سنة 2003 أعلنت إفلاسها.

1-2-1 على المستوى المحلي:

توالى الفضائح المالية في العالم وانتشرت أيضا على المستوى المحلي على مستوى أكبر المؤسسات الاقتصادية وأهمها البنك الصناعي والتجاري، فضيحة بنك الخليفة وأيضا سوناطراك، والسبب وراء كل هذه الأزمات يعود إلى الممارسات الفاسدة والتلاعب المحاسبي والمالي.

1-2-1-1 البنك الصناعي والتجاري:

تعود وقائع الفضيحة المالية التي حدثت للبنك الصناعي والتجاري الجزائري إلى نهاية سنة 2003 بعدما اتخذت اللجنة المصرفية التابعة لبنك الجزائر إجراءات تتمثل في سحب الاعتماد منه وأيضا تعيين مصفي للبنك بسبب اكتشاف ممارسات غير قانونية وعمليات مشبوهة لمسؤولي البنك، تسببت في خسارة مالية فادحة للخزينة

العمومية قدرت بالملايير، والسبب المباشر يتعلق أساسا بتحويل الأموال لصالح اشخاص وهميين في ملفات تعلقت أساسا بتبديد المال العام والقيام بالاختلاسات والتزوير¹.

1-2-2 قضية الخليفة بنك:

تأسس بنك الخليفة بالجزائر سنة 1998، تم منحه الاعتماد من قبل بنط الجزائر كأكبر بنك خاص، شهد توسع كبير من خلال فتح حوالي 130 وكالة. بدأت أزمة البنك من خلال قيامه بتمويل عمليات غير مربحة ومنح قروض عالية الخطورة بالإضافة إلى تضخيم أصوله عن طريق عمليات التجارة الخارجية والصرف والتي كانت عبارة عن أعمال غش واحتيال لتغطية عمليات مالية أخرى، بالإضافة إلى العديد من المشاكل التسييرية بسبب شبهة المعاملات غير القانونية، من مظاهر الفساد على مستوى مجمع الخليفة إفلاسه وكذا الخسائر المالية المعتمدة التي تكبدتها الخزينة العمومية حوالي 1.2 مليار دولار².

في كل هذه الأعمال غير القانونية تم التساؤل حول مسؤولية المدقق الخارجي في هذه القضية؟

حيث يشار إلى أن المدقق الخارجي والمتمثل في محافظ الحسابات تمت متابعتها قضائيا بسبب عدم الإبلاغ عن مختلف الأعمال غير القانونية والتصريح بمعلومات كاذبة، ورغم التحفظات التي أصدرها في التقارير المالية لبنك الجزائر إلا أنه يمكن القول بأنه كان هناك فشلا للمهنة في مواجهة هذه الأعمال.

2. علاقة مهنة التدقيق الخارجي بالفضائح المالية

يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة رقابية يهدف إلى الادلاء برأي مهني محايد حول شفافية، عدالة وموثوقية القوائم المالية المنشورة للشركات، مما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة لمختلف الجهات ذات العلاقة من المجتمع المالي. فالتدقيق الخارجي هو مهنة اقتصادية واجتماعية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور، وعلى هذا الأساس فإن المتوقع من هذه المهنة هو تقديم خدمات بمستوى عال من الجودة لضمان مصداقية مخرجات العملية التدقيقية وكسب ثقة مختلف الفئات المستفيدة مما يساهم بالدرجة الأولى في تقليص الفجوة (بين ما ينتظره المجتمع المالي من المهنة وبين ممارستها). لكن ما شهدته الآونة الأخيرة من الفضائح المالية في مجتمع المال والأعمال عبر مختلف دول العالم والتي سبق وتم ذكره أمثلة قد أثرت سلبا على مهنة التدقيق وعلى صورة المدققين الخارجيين لدى الرأي العام خاصة بعد أعمال التلاعب والسلوكيات الانتهازية وعمليات التواطؤ التي أفضت إلى إصدار تقارير

¹ نوفل سمايلي، فضيلة بوطورة، بنك الجزائر وإرساء قواعد الحوكمة المصرفية دراسة تقييمية تحليلية (2003-2015)، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 02، العدد 15، 2016، صفحة 294.

² نوفل سمايلي، فضيلة بوطورة، مرجع سبق ذكره، ص 295.

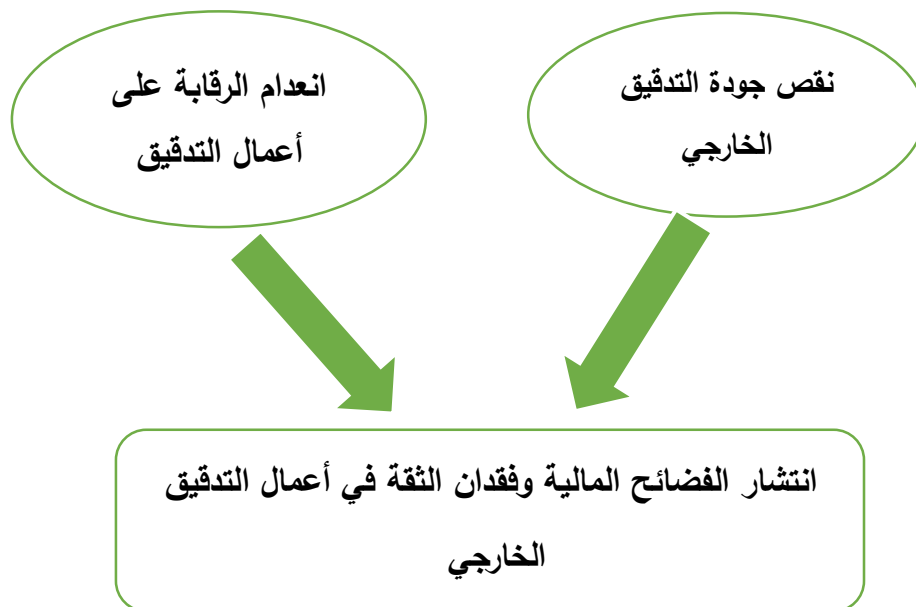
مزيفة ومخالفة للواقع المالي الحقيقي للشركات والتي اشتركت فيها كبرى مكاتب التدقيق (ARTHUR ANDERSEN نموذجاً الذي انهار سنة 2002).

هذه الفضائح كانت السبب الأول لفقدان الثقة من قبل المجتمع المالي وكل الأطراف ذات العلاقة بخدمة التدقيق الخارجي. ما دفعنا إلى طرح الاشكال: أين يكمن الخلل في مهنة التدقيق الخارجي من وراء كل تلك الهزات التي تعرضت لها المهنة نتيجة انهيار أكبر الشركات العالمية وما تبعها من أكبر مكاتب التدقيق؟

من خلال ما تم ذكره، استنتجنا أن أزمة الثقة في أعمال التدقيق والتأثر الشديد بالفضائح المالية غير المسبوقة كان نتيجة نقص خاصية الجودة في عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية وانعدام الرقابة عليها، مما أدى بلفت النظر إلى جودة التدقيق والاهتمام أكثر بها خاصة بعدما أصبحت مطلباً أساسياً لكافة الأطراف ذات العلاقة في بيئة التدقيق، كما حظيت هذه الأخيرة باهتمام الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية حيث ركزت على ضرورة أداء مهمة التدقيق بجودة عالية وذلك من خلال تطوير المعايير التي تشمل مجموعة السياسات والإجراءات التي يتم اتباعها لأداء عملية التدقيق والرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

ونوضح العلاقة بين الفضائح المالية والتدقيق الخارجي في الشكل التالي:

الشكل (1-04): علاقة الفضائح المالية بالتدقيق الخارجي



المصدر: من تصور الباحثة بالاعتماد على الأفكار السابق ذكرها

من خلال ما يوضحه الشكل نجد أن السبب الأساسي للفضائح المالية يتمثل في نقص الاهتمام بجودة التدقيق وانعدام الرقابة عليها.

المبحث الثالث: تعزيز مهنة التدقيق دولياً

في ظل أزمة الثقة التي تعرضت لها مهنة التدقيق من قبل المجتمع المالي وجل الأطراف ذات العلاقة بالمهنة بات الأمر يستدعي إعادة ضبطها من قبل الهيئات والمنظمات المهنية ذات العلاقة، وفي ظل الحاجة إلى إضفاء طابع المصادقية خاصة عقب الأزمات المالية التي عصفت بالمجتمع المالي من كبريات الشركات العالمية ومكاتب التدقيق، كان لزاماً العمل على تعزيز وتطوير الإرشادات والقواعد التي تسمح بمواجهة تلك العثرات وتوفير الشفافية والثقة في مهنة التدقيق ونخص بالذكر المعايير الدولية للتدقيق. وذلك بتطوير قواعد ومعايير خاصة بالمهنة ومن بين هذه المعايير نجد وضع المعايير الدولية للتدقيق (ISA) باعتبارها إطار تكاملي مرشد لأعمال التدقيق والرقابة على جودته والصادرة من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للهيئة العليا المنظمة للمهنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهو هيئة مستقلة تضم أعضاء من الهيئات الوطنية لممارسي المهنة في كل بلد.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

1. مفهوم معايير التدقيق الدولية للتدقيق الخارجي وأهدافها:

1-1 مفهوم معايير التدقيق الدولية:

يتم العمل بمعايير التدقيق الدولية ضمن نطاق معين وذلك "عند تدقيق القوائم المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، ويتمثل الهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات"¹.

وتتمثل معايير التدقيق مستويات الأداء المهني تم وضعها من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، كما تعتبر المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة. واشتملت معايير التدقيق الدولية على عدة تعاريف إلا أنها تصب في نفس المفهوم يمكن عرض بعض التعاريف على النحو التالي: تعرف المعايير الدولية للتدقيق على أنها: "قواعد أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية"².

¹ حسن القاضي، حسن دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة - الأطار النظري والاجراءات العملية، الجزء الأول، 2009، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص 60.

² سعدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، المجلد 02، العدد 02، 2017، ص 187.

عرفها ويليام توماس وامرسون هنكي بأنها: "تمثل الأنماط التي يحتذي بها المدقق في أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج من الفروض والمفاهيم التي تدعمه"¹.

وتتمثل أيضا في: "مجموعة المعايير التي تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه، حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني ويتم إصدارها من طرف الاتحاد الدولي² للمحاسبين من خلال مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأمين International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB).

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA فعرفها على أنها: "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وكذا بيان محتويات إبداء الرأي"³.

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): "بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق في تدقيق القوائم المالية والمعايير التي تطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية القوائم"⁴.

من خلال ما ورد من تعريفات نقول ان معايير التدقيق الدولية عبارة عن إرشادات عامة ومقاييس تساعد على القيام بمهمة التدقيق بجودة عالية، كما تعتبر وسيلة لتأطير عمل المدقق الخارجي أثناء تدقيق القوائم المالية. وتتميز هذه المعايير بالخصائص التالية⁵:

- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم وبالتالي هي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب اتباعها من قبل مزاولي المهنة؛

- تركز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحريك المدققين

¹ توماس ويليام، امرسون هنكي، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 1991، ص52.

² بكيجل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، العدد 18، 2018، صفحة 122.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 1999، ص25.

⁴ بوعيشاوي يوسف وآخرون، المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة-حالة الجزائر-، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس المدية، المجلد 06، العدد 06، 2016، صفحة 230.

⁵ عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مواءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 05، العدد 02، 2021، ص43.

وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق؛

- تم استخدام لفظ "إرشادات تدقيق دولية" بدلا من لفظ معايير دولية للتدقيق وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة لتترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى تتمكن من تكيفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛

- تتميز المعايير الدولية للتدقيق بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار مما يعني أنها تتسم بالمرونة نتيجة للمتابعة المستمرة لها؛

بالنظر إلى مجمل التعاريف والخصائص التي تم ذكرها نلخص أهمية معايير التدقيق في العناصر التالية¹:

- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

- إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق الدولية؛

- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق الحسابات؛

1-2 أهداف المعايير الدولية للتدقيق

إن الهدف من وجود معايير للتدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهنة²، كما تهدف إلى تحقيق إجماع يسمح بالحصول على الاعتراف بممارسات التدقيق من طرف أكبر حيز من الجمهور قدر الإمكان وهو ما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق أعمال المدققين ويفرض عليهم بالتالي إلزاما بالوسائل³ (Obligation de moyens). إضافة إلى ذلك يحقق إصدار المعايير الدولية للتدقيق بعض الأهداف للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات الدولية وحتى للدول النامية التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية لديها، ونذكر من أهم هذه الأهداف ما يلي⁴:

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 170.

² Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une Approche par le contrat psychologique, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse 1, 2000, p 44.

³ Marine Portal, La politique qualité de la certification des comptes publics : Le cas de la cour des comptes, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers, 2009, p 188.

⁴ بالاعتماد على: - عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، ط 1، الرياض، ص 35.

- ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2017/2016، صفحة 138.

- توضيح الهدف الرئيسي للمدقق عند تنفيذ مهنة التدقيق وفقا للمعايير الدولية ووضع هدف لكل معيار دولي للتدقيق،
- تحسين قابلية قراءة وترجمة وفهم المعايير الدولية للتدقيق من خلال التحسينات الهيكلية المتعلقة بالصياغة بما فيها عرض المتطلبات والتطبيق والمواد الايضاحية الأخرى؛
- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية بجانب قواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات المتعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي تجعل هاته القوائم قابلة للمقارنة؛
- إمكانية المقارنة بين القوائم المالية بين أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة بين الدول؛
- منح فرصة أما الدول النامية في سبيل إصدار معاييرها المحلية من خلال توفير الجهد والوقت والتكلفة،
- زيادة اطمئنان الدول بأن النتائج التي تعرضها القوائم المالية في المؤسسات الموجودة بالدول النامية صحيحة، وبالتالي المزيد من الاستثمار في هذه الدول؛
- تشجيع انتقال الأموال والاستثمار الدولي وذلك من خلال توفر قوائم مالية مدققة وفقا للمعايير الدولية؛
- تدويل مهنة التدقيق وتحويلها للعالمية؛

2. هيئة إصدار المعايير الدولية للتدقيق:

تم تطوير المعايير الدولية للتدقيق بواسطة الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، حيث قام هذا الأخير بتحديد المعايير الدولية للتدقيق التي تهدف إلى تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق الخارجي والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم. وعليه تتمثل الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية فيما يلي:

1-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين International federation of Accountants:

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتاريخ 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة¹، يضم في عضويته حوالي 159 عضو ومنظمة ينتمون إلى 124 دولة ويمثلون ما يقارب 3 ملايين

¹ Mecif khaled, yahiaoui Moufida, le rôle des technologies de l'information et la communication (tic) dans l'application des normes d'audit ISA en Algérie, revue des sciences humaines, volume 04, numéro 01, 2017, p40

ويهدف الاتحاد إلى وضع معايير مهنية عالية الجودة والتشجيع على اعتمادها¹، ويتولى إدارة مهام الاتحاد 5 لجان وهي²:

-لجنة معايير التدقيق الدولية: وهي لجنة تشرف على إصدار معايير التدقيق والتأكيد الدولية؛

-لجنة التعليم والتكوين المستمر: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة مهنة التدقيق والتكوين المستمر لأعضاء المهنة؛

-لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزز قبولها من طرف المنظمات الأعضاء في الاتحاد؛

-لجنة المحاسبة المالية والإدارية: تعمل هذه اللجنة على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي ترفع من مستوى كفاءة المحاسبين الماليين والإداريين؛

-لجنة القطاع العام: وهي لجنة مكلفة بوضع المعايير والبرامج الهادفة إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام وكذا وضع المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وتعزيز قبولها الطوعي في القطاع العام؛

2-2 لجنة ممارسة التدقيق الدولية International Auditing Practices Committee:

هي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تتمثل صلاحياتها في إعداد مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد وتتكون اللجنة من ممثلي الأعضاء الذين يختارهم مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة لفترة خمس سنوات³، كما قامت اللجنة بإصدار معايير التدقيق الدولية ISA لأول مرة سنة 1991 حيث جاءت على شكل ثمانية فصول يحتوي كل فصل على مجموعة من المعايير، وفي بداية سنة 2001 تم تعويض لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (International Auditing Standard Board and Assurances –IAASB) حيث أصبح هو الهيئة المخولة بإصدار

¹ Al-Fateh Al-Amin, H. Mohammed Al-Taher Khalifa, Quality Assurance as a Requirement to Membership of the International Federation of Accountants (IFAC) (Sudanese Case), International Journal of Business and Social Science, Vol. 4 No. 12, 2013, p148.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2008، ط1، ص110.

معايير التدقيق الدولية¹، ويهدف المجلس إلى تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد.

3. معايير بيان شروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين:

تعمل العديد من الهيئات الدولية على بذل الجهود من أجل تطوير المهن المشرفة عليها في كل دول العالم، بالإضافة إلى ذلك يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير آليات مستدامة تضبط القواعد المهنية الخاصة بكل الدول الأعضاء، من أجل ذلك وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير واضحة في بيان الانضمام الموجه للهيئات الأعضاء الحالية والتي ترغب في الانضمام لمساعدتهم في تقديم أداء عالي من الجودة من قبل المحاسبين المحترفين حيث قام بتحديد شروط وكيفيات تبني واعتماد المعايير الدولية للتدقيق في بيان شروط العضوية (Statement of Membership Obligations-SMOs)².

إن معايير بيان شروط العضوية SMOs توفر لأعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين الحاليين والمرتبين معايير قياسية واضحة تساعدهم في التأكد من أداء المحاسبين المهنيين لمهامهم بدرجة عالية من الجودة، ولقد تمت الموافقة على إصدار هذه المعايير من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مارس 2004، في حين تمت المصادقة عليها من قبل الجمعية العامة للاتحاد في نوفمبر 2004³. بلغ عدد معايير (SMOs) سبعة معايير نذكرها كالآتي⁴:

- (SMO 1) ضمان الجودة: يتطلب هذا المعيار من الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وضع ونشر معايير وإرشادات للرقابة النوعية وفقا للمعيار الدولي الأول للرقابة النوعية ISQC1.
- (SMO 2) معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين والإرشادات الأخرى الصادرة من مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية (IAESB).

¹ عمري أحمد، انعكاسات اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة استقصائية-، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة باجي مختار -عنابة-، 2022/2021، ص74.

² بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 66.

³ The International Federation of Accountants, Statement of Membership Obligations-SMOs- 1-7, Final Pronouncement, 2012, p4, lien: <https://www.ifac.org/flysystem/azureprivate/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>, consulté le 05/07/2022.

⁴ Ibid, pp 5-6.

- (SMO 3) المعايير الدولية وبيان الممارسة ذات الصلة، وغيرها من الوثائق الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB.

- (SMO 4) قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين.

- (SMO 5) المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وغيرها من إرشادات مجلس المعايير الدولية للقطاع العام IPSASB.

- (SMO 6) إجراءات التحقيق والتأديب.

- (SMO 7) المعايير الدولية للتقارير المالية.

هذه المعايير السبعة تشكل إطار لمنظمات محاسبية مهنية وذات مصداقية عالية الجودة تدعم اعتماد وتنفيذ المعايير الدولية الصادرة عنها والمتمثلة في¹:

-المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB).

-المجلس الدولي لمعايير الاخلاقيات للمحاسبين (IESBA).

-المجلس الدولي للمعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB).

-مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

المطلب الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق ISA

1. إصدارات مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB:

تم اصدار معايير التدقيق الدولية من طرف اللجنة الدولية لممارسات التدقيق IAPC ومجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB، وبلغ عددها 36 معياراً من المعيار رقم 200 إلى غاية المعيار 810 ويعتبر المعيار رقم 200 بمثابة إطار تصوري أو مفاهيمي cadre conceptuel لهذه المعايير الذي يتناول الإطار العام لتدقيق القوائم المالية والمخاطر المتعلقة بها وهدف المدقق². ويهدف اعتماد معايير التدقيق الدولية إلى توحيد ممارسة

¹ Al-Fateh Al-Amin, H. Mohammed Al-Taher Khalifa, Op-Cit, p149.

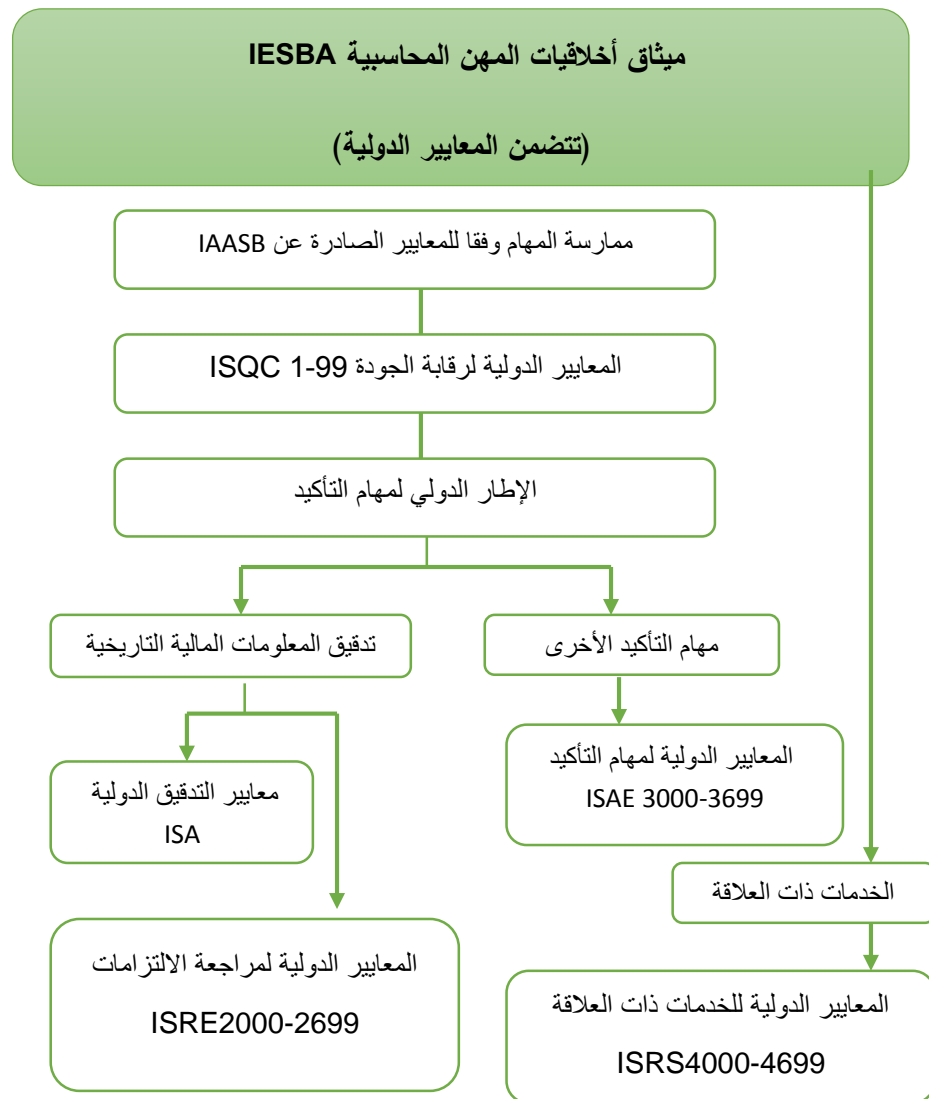
² بكيجل عبد القادر، مرجع سبق ذكره، صفحة 123.

مهنة التدقيق على الصعيد الدولي، حيث تنظم هذه المعايير مهنة التدقيق بما تتطلبه متغيرات البيئة الدولية وقد أصدر مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB المعايير المتعلقة بما يلي¹:

- المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، معايير دولية عن خدمات التأكيد (IAASE)، معايير دولية عن رقابة الجودة (ISQC)، معايير دولية عن الخدمات ذات الصلة (ISRS)، معايير دولية عن مهام الفحص (ISRE).

ونمثل إصدارات المعايير من طرف مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB في الشكل الموالي:

الشكل (I-05): إصدارات المعايير من طرف مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB



¹ شبلاوي إبراهيم، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة لونيبي علي البلدية، 2020/2019، صفحة 130.

Source: IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related services Pronouncements, Volume 1, P08, site web: <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>, consulté le 10/12/2022.

2. معايير التدقيق المتعارف عليها:

وقبل التطرق للتفصيل في عرض المعايير الدولية للتدقيق ينبغي وضع ملاحظة بينها وبين ما تسمى معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث نجد أن أول من اشتغل على معايير التدقيق هيئة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أصدر كتاب بعنوان معايير التدقيق المتعارف عليها بحجم عشرة معايير مقسمة على ثلاث مجموعات كما يبينه الجدول:

الجدول (1-04): معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي AICPA

المعايير العامة	معايير العمل الميداني	معايير متعلقة بإعداد التقرير
- أن يتم الفحص من قبل اشخاص مؤهلين علميا وعمليا.	- التخطيط لعملية التدقيق.	- الإشارة إلى ما كان قد تم إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والحياد.	- تقييم نطاق الرقابة الداخلية.	- الإشارة إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- بذل العناية المهنية الواجبة.	- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمقنعة.	- مراعاة الإفصاح الكافي.
		- إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة.

المصدر: نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص42.

من خلال الجدول أعلاه، تتمثل المجموعة الأولى في المعايير الشخصية المتعلقة بالتكوين الشخصي للمدقق، أما معايير العمل الميداني فتمثل الخطوات الأساسية الواجب اتباعها اثناء عملية التدقيق، وتتعلق المجموعة الأخيرة بالمعايير الخاصة بشكل وكيفية إعداد التقرير وإبداء الرأي الفني.

3. إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ISA:

وتتمثل إصدارات المعايير الدولية للتدقيق في الجدول التالي:

الجدول (1-05): إصدارات المعايير الدولية للتدقيق

رقم المعيار	عنوان المعيار
المبادئ والمسؤوليات العامة 200-299	
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
210	الاتفاق على شروط مهمة التدقيق
220	الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدققين المتعلقة بالاحتيال أثناء تدقيق القوائم المالية
250	مراعاة القوانين واللوائح عند تدقيق القائم المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدققين المتعلقة بالاحتيال أثناء تدقيق القوائم المالية
260	التواصل مع المكلفين بالحوكمة
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة
تقييم المخاطر والاستجابة لها 300-499	
300	تخطيط تدقيق القوائم المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الكيان وبيئته
320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق
330	استجابات المدققين للمخاطر المقيمة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة باستخدام المنشأة لخدمات من منشآت أخرى
450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق
أدلة التدقيق 500-599	
500	أدلة التدقيق
501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة-
505	التأكيدات الخارجية

عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية-	510
الإجراءات التحليلية	520
استخدام العينات الإحصائية في عملية التدقيق	530
التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	540
الأطراف ذات العلاقة	550
الأحداث اللاحقة	560
استمرارية المؤسسة	570
التصريحات الكتابية	580
استخدام أعمال الآخرين	
اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها عمل مدققي الفروع	600
استخدام عمل المدقق الداخلي	610
استخدام عمل خبير	620
نتائج وتقارير التدقيق	
تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	700
الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق	701
تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	706
المعلومات المقارنة-مقارنة الأرقام والقوائم المالية المقابلة-	710
مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى المفصّل عنها في القوائم المالية	720
مجالات متخصصة - اعتبارات خاصة-	
اعتبارات خاصة في تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة	800
اعتبارات خاصة في تدقيق القوائم المالية المفردة وعناصر محددة	805
تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة	810

La source: IAASB,(2020): **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume 1, New York, USA, IAASB, PP 80-1001. Publication for web site: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>.

المطلب الثالث: تبني واعتماد معايير ISA

1. أساليب التبني:

تهدف معايير التدقيق الدولية في مجال توحيد الممارسات المحاسبية الدولية إلى تحقيق التوحيد والتناسق الدولي بين دول العالم حيث يتمثلا كلا من التوحيد والتناسق في¹:

- التوحيد الدولي: ومعناه أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم، حيث يساهم التوحيد الدولي في تقليل الاختلافات في الأسس والمبادئ المتعلقة بقواعد ضبط مهنة التدقيق، كما يخدم التوحيد احتياجات اقتصاد العالم المتقدم بسبب الحاجة الكبيرة للمعلومات وعليه فإن توحيد المعايير يضمن مراجع موحدة يسترشد بها المدقق في تحقيق مخرجات التدقيق.
- التناسق الدولي (التوافق): ويتمثل في أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى، حيث كثرة المعاملات المالية وتعقدها أمام اختلاف قواعد ضبط مهنة التدقيق نتج عنه مخرجات متفاوتة وتقارير مختلفة وأحيانا متعارضة مما أدى بالحاجة إلى وضع معايير موحدة تحمل إجراءات منهجية في البلد الواحد.

بعد اصدار معايير التدقيق الدولية ISA والجهود المبذولة من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بخصوص تحقيق التوحيد والتناسق الدولي أرفق هذا العديد من الأساليب لتبني هذه المعايير والمتمثلة في²:

1-1 التبني الكامل للمعايير:

تقوم الهيئات المهنية لبعض الدول بتبني المعايير الدولية للتدقيق كليا بنسبة 100، حيث تنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على الكثير من الدول النامية التي ترغب في دخول الأسواق العالمية، ومن بين الأسباب التي أدت لتبني هذا الأسلوب أيضا نجد³:

- ميزة القبول على المستوى الدولي مما يساعد في إعداد قوائم مالية موحدة للشركات الدولية؛
- زيادة الموثوقية اللازمة لمستخدمي المعلومات المالية في تقارير المدقق مع إمكانية المقارنة بين النتائج؛
- توفير الجهد والتكاليف في إعداد معايير محلية؛

¹ لقلبي الأخصر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، 2016/2015. صفحة 21.

² محمد بوعبيدة وبلقاسم بلقاضي، المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة NAA-دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين-، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 13، العدد 02، المدرسة العليا للتجارة، صفحة 06.

³ ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، صفحة 135.

-الاتحاق بالركب الدولي مع وجود تطور مستمر لهذه المعايير وفق التغيرات الحاصلة؛

-جذب الاستثمارات الأجنبية والشركات المتعددة الجنسيات؛

1-2 استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات معتبرة:

إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم هاته الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير التدقيق الدولية.

1-3 استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات معتبرة:

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات الموجودة بين المعيار الوطني والدولي مع وضع تفسير لهذا الاختلاف، ويكمن الهدف من ذلك المدقق إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية. وتخص هذه الحالة الكثير من الدول النامية التي تجد تفاوت كبير بين القواعد التشريعية المنظمة للتدقيق محليا ومعايير التدقيق الدولية.

من خلال عرض أساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق فقد قامت العديد من دول العالم بتبني وتطبيق المعايير في حين تقوم دول أخرى بدراستها في محاولة لتطبيقها، وبالتالي نستخلص أنه يجب تكييف معايير التدقيق الدولية بما يناسب البيئة الاقتصادية لكل دولة واعداد معايير خاصة بكل دولة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية.

2. تجارب دولية في إقرار واعتماد معايير التدقيق الدولية:

إن اعتماد المعايير الدولية ليس إجباري أي لا يوجد قانون دولي يفرض على البلدان تبني وتطبيق أي نوع من المعايير بل هي اجتهادات خاصة لمواكبة التطورات الدولية وتوحيد ممارساتها بغية الانفتاح على الأسواق العالمية الأمر الذي يتطلب توفير الشفافية والجودة على المعلومات المنشورة، وعليه وحسب احصائيات الاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2021 حوالي 180 عضو و135 هيئة عضو حكومية تتبنى المعايير الدولية من أجل

تعزير الشفافية ودعم المساءلة القانونية في جميع القطاعات بما فيها معايير التدقيق الدولية¹. كما كشف الاتحاد الدولي للمحاسبين عن منهجية لتقييم درجة التبني واعتماد هذه المعايير²:

- **معتمدة (adopted):** وتخص الدول التي تتبنى معايير التدقيق الدولية بأكملها سارية المفعول وتطبقها بشكل فعال في جميع العمليات وتمثل 90 من الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يتطلب هذا الاعتماد توفير جهد مستدام ومستمر من أجل ضمان المراجعة والتحديث في المعايير.
- **معتمدة جزئياً (partially adopted):** يمكن أن يكون الاعتماد الجزئي ناتج في حالة أن الدولة:
 - قامت باعتماد إصدارات سابقة للمعايير الدولية للتدقيق منذ معايير 2009 أو أحدث؛
 - بعض معايير التدقيق سارية المفعول تم تبنيها؛
 - لا تطبق معايير التدقيق الدولية إلا في بعض أنواع التدقيق المعتمدة حالياً؛
- **غير معتمدة (not adopted):** أي أن الدولة لم تتبنى معايير التدقيق الدولية.

في هذا الفرع سنحاول معالجة بعض الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعترف بها قانونياً كهيئات أعضاء لدى الاتحاد في الموقع الرسمي، بالإضافة إلى تحديد درجة اعتمادها على معايير بيان شروط العضوية (SMO) من أجل إقرار واعتماد المعايير الدولية للتدقيق ISA، ومن أمثلة الدول الأعضاء نذكرها كالاتي:

1-2 الجمهورية التونسية:

تأسست سنة 1982 هيئة الخبراء المحاسبين التونسية Ordre des Experts Comptables de Tunisie وفق القانون رقم 88-108، والتي تخضع لوزارة المالية وتشرف على أعمال المحاسبة والمهن المتعلقة بها ويتشكل أعضاؤها من محاسبين قانونيين تفوض لهم بصفة حصرية إجراءات عملية التدقيق القانوني للمؤسسات والشركات العمومية في تونس وفوضت لهذا المجلس الصلاحيات التالية³:

- وضع واعتماد معايير التدقيق الدولية (ISA) في تون والاشراف عليها؛
- تحديد أخلاقيات المهنة للأعضاء؛
- ضبط قواعد التأهيل العملي من أجل تلبية متطلبات المهنة الأولية؛
- ضمان التطوير المستمر لأعضاء المهنة؛

¹ IFAC.org. 2021, sit web : <https://www.ifac.org/methodology-assessing-adoption>, consulté le 12/12/2022.

² IFAC, <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status>, consulté le 20/12/2022.

³ Ordre des experts comptables de Tunisie, Tunisia, IFAC, Profil, Sit: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/ordre-des-experts-comptables-de-tunisie> consulté le 09/12/2022.

- دعم عمليات التحقق من الجود لجميع عمليات التدقيق التي تنجزها لجنة الرقابة؛
- التحقق من مسؤوليات المدققين من خلال لجنة المراقبة؛
- التأكد من الأداء المناسب للمنتوجات المحاسبية؛

حسب الموقع الرسمي للاتحاد فإن هيئة الخبراء المحاسبين التونسية OECT عضو من أعضاء الاتحاد منذ 1985 وضمن الخطة التنفيذية لتطبيق شروط العضوية SMO فإن الجمهورية التونسية تعتبر معتمدة وتقوم بتسخير الكثير من الجهود والمساعي من أجل الحفاظ على وتيرة اعتماد إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، حيث قامت الهيئة بتبني المعايير الدولية للتدقيق في جانفي 2017 المعمول بها في النطاق القانوني للدولة كما ترجمتها عن طريق الاستشارة بالمعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين ICCA، إضافة إلى اعتمادها على المعايير (ISRE241، ISAE3400 و ISRS4400) المترجمة من خلال المعهد البلجيكي (IBE-IRE). إضافة إلى مسؤولية إقرار واعتماد المعايير الدولية للتدقيق في تونس باشرت اللجنة التدريبية التابعة للهيئة (OECT) في تنظيم حصص تدريبية تتعلق بكيفية استعمال وتطبيق الإجراءات الواردة في معايير التدقيق وذلك في إطار نشر الوعي بين أعضائها وتكوينهم حول كل المستجدات الصادرة عن (IAASB).

2-2 فرنسا:

يتم تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق في فرنسا من قبل المجلس الأعلى للتدقيق القانوني (H3C) والذي يعمل تحت اشراف وزارة العدل كهيئة مستقلة غير حكومية مسؤولة على تنفيذ مهنة التدقيق، التي وردت في القانون التجاري بنوعيه التدقيق القانوني الذي يقوم به محافظ الحسابات والخبرة المحاسبة المفوضة إلى الخبير المحاسبي كلاهما يخضع للتنظيم على المستوى المهني من قبل الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)¹، والمجلس الأعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC). وتعتبر كل من الجامعات، وزارة التعليم العالي، وزارة العدل ووزارة المالية من الهيئات الأساسية التي تسعى إلى تطبيق ما يسمى بالتطوير المهني الأولي (Initial Professional Development) التي أدرجت في القانون التجاري لعمل محافظ الحسابات. وتتمثل سلطة المجلس الأعلى للتدقيق القانوني بصفته السلطة الرقابية لمهنة التدقيق ومحافظات الحسابات في النقاط التالية:

- تأكيد وتسجيل المدققين القانونيين وشركات التدقيق؛
- تبني واعتماد معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير أخلاقيات المهنة والتدقيق الداخلي؛

¹ IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/compagnie-nationale-des-commissaires-aux-comptes> , consulté le 10/12/2022.

-إنشاء نظام مراقبة وضمان الجودة؛

-الإشراف على التطوير المهني لممارسي مهنة التدقيق القانوني؛

إن المعايير التي تتبناها هذه الهيئات تتطلب موافقة وزارة العدل، ونظرا لأهمية التفويضات يمنح المجلس الأعلى للتدقيق القانوني (H3C) تفويض للهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) للقيام بمهمة تسجيل المدققين وشركات التدقيق وأيضا الإشراف على عمليات التفتيش لضمان الجودة ومتابعة ممارسي المهنة.

وبالنسبة للوضع الحالي لفرنسا في تحقيق شروط العضوية SMO للاتحاد وتبني معايير التدقيق الدولية (ISA) فهي معتمدة جزئيا، حيث يتم عملية صياغة وتحضير مسودات معايير التدقيق من خلال الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، هذه المسودات يتبناها المجلس الأعلى للتدقيق القانوني (H3C) الذي تخول له سلطة الرقابة على المهنة ويعلنها كمعايير لممارسة مهنة التدقيق لوزارة العدل التي لها المسؤولية الكاملة على إقرار هذه المسودات كمعايير في نهاية العملية، ويتم اعداد هذه المعايير استنادا إلى المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، كما يقوم بترجمة هذه المعايير بالتعاون مع المعهد البلجيكي لمدقي حسابات المؤسسات. هذا وتسخر الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) الكثير من الجهود في توفير التدريب المستدام للأعضاء والإرشادات اللازمة حول المعايير المهنية. وحسب موقع (France IFAC, 2019) فإن الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC لديه المسؤولية القانونية في تبني معايير التدقيق القانوني والمجلس الأعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC) لديه المسؤولية القانونية في تبني معايير التدقيق الخاصة بمهام التدقيق التعاقدية ومهام الاطلاع على المعلومات المالية ومهام الضمان ذات العلاقة، كما يعمل المجلس على مراجعة كل إصدارات المعايير والاعلانات المستحدثة والجديدة من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية¹. ونلخص تجربة الدولتين في تحقيق شروط عضوية IFAC وتبني معايير التدقيق ISA في الجدول التالي:

¹بالاعتماد على: بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص74.

الجدول (1-06): تجربة الدول في تحقيق شروط عضوية IFAC وتبني معايير التدقيق ISA

الدولة	الهيئة المشرفة	سنة العضوية لدى IFAC	وضع تبني معايير ISA	سنة تبني معايير ISA
تونس	هيئة الخبراء المحاسبين التونسية OECT	1985	معتمدة	جانفي 2016
فرنسا	الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)	1969	معتمدة جزئيا في مهام القانوني	2016
	والمجلس الأعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC)	2005	معتمدة في مهام التدقيق التعاقدية	2010 لمهام التدقيق التعاقدية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: - بسباس سيد أحمد، صفحة 75.

-المواقع التالية:

<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/compagnie-nationale-des-commissaires-aux-comptes>

<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/ordre-des-experts-comptables-de-tunisie>

خلاصة الفصل الأول:

إن اتساع وتطور عالم المال والاعمال وتشعب وظائف المؤسسات الاقتصادية وتعدد فروعها أدى إلى تطور مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بها من قبل الهيئات المهنية والمدققين خاصة مع ظهور العولمة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات. وعليه حاولنا من خلال هذا الفصل تقديم إطار مفاهيمي للتدقيق الخارجي من خلال استعراض مفهوم التدقيق الخارجي، أنواعه، أهدافه، النظريات الدافعة للطلب عليه وأيضاً فروضه ومبادئه. وبما أن بيئة التدقيق تميزت بوجود اختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من أداء المدققين الخارجيين فإننا قمنا بمعالجة موضوع فجوة التوقعات وسبل تضيقها في بيئة التدقيق، إضافة إلى معالجة عنصر مهم في فحوى مهنة التدقيق بصفة عامة ألى وهو مختلف الفئات المالية التي عرفت بكبريات الشركات على المستويين الدولي والمحلي والتي كان لها أثر قوي على مهنة التدقيق حيث أدت بفقدان الثقة فيها من قبل مختلف أطراف المجتمع المالي وأشرنا سابقاً إلى أن السبب من وراء هذه الفئات هو نقص جودة التدقيق وانعدام الاهتمام بها وأيضاً عدم رقابة أعمال التدقيق، مما أدى بنا إلى معالجة موضوع إعادة ضبط هذه المهنة ومحاولة إرجاع الثقة إليها من خلال وضع وتعزيز العمل بالمعايير الدولية المنظمة للمهنة والمتمثلة خصوصاً في المعايير الدولية للتدقيق والتي تساهم بدرجة كبيرة في تفعيل جودة التدقيق وتعزيزها في الوسط المهني، وعلى هذا الأساس سنحاول في الفصل الموالي الامام بمختلف المفاهيم المتعلقة بموضوع جودة تدقيق القوائم المالية والرقابة عليها.



الفصل الثاني:
جودة تدقيق القوائم المالية

تمهيد:

من أهم ما صاحب الأزمات المالية العالمية التي عايشتها بيئة الأعمال رفع العديد من القضايا ضد مكاتب التدقيق التي لم تحوي تقاريرها أي تلميح على أن مستقبل الشركات محل الفحص مهدد بالإفلاس والانهيار، مما نتج عنها اهتزاز صورة التدقيق الخارجي وفقدان الثقة في خدمات مكاتب التدقيق بسبب افتقارها لخاصية الجودة وبالتالي كان البقاء للأفضل الذي تتميز خدماته بالجودة العالية. على هذا الأساس عملت الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق على بذل جهود كبيرة من أجل إرجاع الثقة إلى المهنة وإعادة ضبطها بعد الهزات التي تعرضت لها نتيجة تلك الفضائح المالية، والعمل على استعادة الثقة في القوائم المالية المنشورة والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المهمة من قبل مستخدميها، حيث أصبحت الرقابة على جودة أعمال التدقيق ضرورة حتمية إلى جانب ضبط محددات نجاحها من خلال وضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تنص عليها مختلف المعايير الدولية والمهنية الصادرة في هذا الشأن. بالإضافة إلى ذلك سعت أغلب الدول لإصدار مجموعة من القوانين وتبني المعايير الدولية بهدف تحسين نوعية خدمات التدقيق ورفع من جودته.

وعليه سنحاول في هذا الفصل معالجة عنصر جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها وإبراز دور المعايير الدولية للتدقيق في تحقيق مفهوم جودة التدقيق وأهم المعايير التي تحكم رقابة جودة التدقيق.

المبحث الأول: ماهية الجودة في التدقيق

شهدت مهنة التدقيق خلال السنوات الأخيرة جدلاً كبيراً حول جودتها خاصة بعد الأزمات المالية التي مست المجتمع الدولي للأعمال بسبب تواطؤ أكبر مكاتب التدقيق الدولية مع أكبر الشركات العالمية والتلاعب بالحسابات الختامية، مما أدى بفقدان الثقة في المهنة من قبل مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتها، على أن السبب وراء كل تلك الفضائح المالية يعود إلى نقص بل انعدام خاصية الجودة في مهنة التدقيق. ونتيجة لكل هذا برز الاهتمام بموضوع جودة التدقيق من قبل المنظمات والهيئات المهنية حيث عملت على إعادة الاعتبار للمهنة من خلال سن مختلف القوانين والمعايير إعادة تحيينها لضبط المهنة مع التركيز على الجوانب المتعلقة بجودة التدقيق بما في ذلك المعايير الدولية للتدقيق.

ومن هذا المنطلق سنحاول تسليط الضوء في هذا المبحث على موضوع جودة التدقيق من خلال استعراض أهم المفاهيم التي تناولتها سواء من قبل الهيئات المهنية أو من قبل الباحثين وممارسي مهنة التدقيق، أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وأيضاً الرقابة على جودة التدقيق وأهم المعايير التي تحكمها.

المطلب الأول: جودة القوائم المالية

بما أن جودة التدقيق تساهم في تحسين جودة القوائم المالية من خلال زيادة مصداقيتها فإن هذه الأخيرة تمثل عنصر مهم لجودة القوائم المالية، وعليه ارتأينا في هذا المطلب معالجة موضوع جودة القوائم المالية أولاً بعدها نتطرق إلى جودة التدقيق والرقابة عليها.

1. إطار تعريفي للقوائم المالية:

تتمكن المؤسسة من إيصال مختلف المعلومات المتعلقة بنشاطها إلى المستفيدين منها عن طريق القوائم ومختلف التقارير المالية وتعتبر القوائم المالية مخرجات نهائية للنظام المحاسبي، تحمل في طياتها معلومات مختلفة تكون منظمة في شكل جداول معبرة عن المركز المالي ونتائج الأعمال وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة.

وتعتبر القوائم المالية أداة رئيسية يتم من خلالها إيصال المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية: قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية كما تشمل الملحق الذي يعتبر الجزء المكمل للقوائم المالية¹، هاته القوائم المالية تخضع للتدقيق من قبل شخص محايد ومستقل بهدف إبداء رأي فني عن عدالتها وتمثيلها للصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي التأكد من مصداقيتها وجودتها.

¹ مسعود كسكس ومحمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 06، العدد 02، 2019، صفحة 48.

حسب المعيار الأول IAS1 "عرض القوائم المالية" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن "القوائم المالية ذات الغرض العام، تعتبر من أهم مصادر المعلومات المالية والتي تهدف إلى توفير المعلومات المالية عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لها"¹. كما تعرف القوائم المالية حسب Jean Francois على أنها "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، مما تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي وللأداء ولتغيير الوضع المالي للمؤسسة عند إقفال الحسابات"². وعرفها أيضا Pascal Barneto بأنها "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضع والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية"³.

كما يتم أيضا تعريفها حسب النظام المحاسبي المالي الذي تناولها تحت اسم الكشوف المالية، وحسب نص المادة 25 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث: "تشمل الكشوف المالية على الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة"⁴. تهدف القوائم المالية إلى تحقيق ما يلي:

-تقييم نواحي القوة المالية للمؤسسة وتحديد الربحية؛

-توفير معلومات للعديد من الأطراف ذات المصلحة (داخلية أو خارجية)؛

-تحديد التوقعات المستقبلية للمؤسسة؛

-تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج المؤسسة؛

2. جودة القوائم المالية في إطار المرجعية المحاسبية:

في إطار اصلاح المنظومة المحاسبية اعتمدت الجزائر من جانفي 2010 اطارا محاسبيا يدعى النظام المحاسبي المالي scf مستوحى إلى حد كبير من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAASB)، تجسد الاطار القانوني للنام المحاسبي المالي من خلال القانون 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007، تضمنت المادة رقم 03 منه أن المحاسبة المالية نظام يعالج سبل تخزين المعطيات القاعدية

¹ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، الطبعة 3، 2013، ص21.

² Jean Francois des robert, Francois Méchain, Hervé Puteaux, normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004, P12.

³ Pascal Barento: Normes IFRS, Application aux états financiers. DUNOD, Paris 2eme édition 2006, P261.

⁴ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، ص5.

العديدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وضعية خزينته في نهاية السنة المالية¹. وحددت المادة 25 من نفس القانون الكشوف المالية أو ما نسميها بالقوائم المالية التي تعدها الكيانات والمؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون كآلاتي²: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

ويعتبر النظام المحاسبي المالي المرجعية المحاسبية التي تنظم عملية مسك المحاسبة المالية حيث يهدف إلى³:

- ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الأنظمة المحاسبية المالية؛
- تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجة المختلفة؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي الجديد متطابق مع معايير المحاسبة الدولية؛
- جذب المستثمر الأجنبي للجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات الدولية؛

وفي ذات السياق فإن النظام المحاسبي المالي يرتكز على إطار تصوري يهتم بالدرجة الأولى بفرضيات أساسية، اتفاقيات ومبادئ محاسبية تضي على المعلومة المالية خصائص نوعية تساعد على إعداد قوائم مالية ذات مصداقية، ومن المكونات الأساسية الأخرى للنظام المحاسبي المالي نجد المعايير المحاسبية التي تحدد القواعد العامة والشروط الأساسية لقيود عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والمنتجات في القوائم المالية بالإضافة إلى طرق تقييم تلك العناصر وكيفيات عرضها في القوائم المالية⁴.

¹ قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، ص 03.

² نفس المرجع، ص 5.

³ طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 13، العدد 03، 2020، صفحة 572.

⁴ مرحوم محمد الحبيب، النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 04، العدد 02، 2018، ص 202.

بما أن القوائم المالية المدققة إحدى المخرجات الأساسية لعملية التدقيق الخارجي، فإن جودتها ترتبط بصفة وثيقة بجودة التدقيق الخارجي وحسب معيار التدقيق الدولي ISA200 فإن الأهداف الأساسية للمدقق الخارجي من قيامه بتدقيق القوائم المالية تتمثل في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، بما يسمح للمدقق بإصدار رأي حول ما إذا كانت هذه الأخيرة قد تم إعدادها بما يتوافق مع الإطار المرجعي لإعداد القوائم المالية، والتقرير عنها وتوصيلها بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية¹. وأشار معيار التدقيق الدولي ISA240 إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع البيانات أو معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الإفصاح، بخلاف الغش فهو الفعل المقصود من شخص أو أكثر في الإدارة ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير والقوائم المالية².

كما تتمحور **جودة القوائم المالية** حسب المرجعية المحاسبية الوطنية (النظام المحاسبي المالي) حول مدى امتثال هذه الأخيرة للسياسات المحاسبية تسمى هذه السياسات بالطرق المحاسبية. وحسب المادة 05 من المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 2008/05/26 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية"³.

وفي ذات السياق تسمى لجنة معايير المحاسبة الدولية هذه الطرق بالسياسات المحاسبية طبقاً لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 01 الذي يعرفها بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض البيانات المالية، على أن يتم الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية⁴.

¹ Jonas Tritschler, Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics, Springer Gabler, 2014, p69.

² شبرو نذير، بن خليفة بلقاسم، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل 06، من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الوادي، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص 95.

³ مرحوم محمد الحبيب، الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، سلسلة النظام المحاسبي المالي، دار النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020، ص 75.

⁴ مرحوم محمد الحبيب، النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مرجع سبق ذكره، ص 205.

من خلال تعريف النظام المحاسبي المالي للطرق أو السياسات المحاسبية يتبين بأنها تتكون من مجموعة المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة والقواعد والتطبيقات الخصوصية، يتم توضيحها كآتي¹:

- **المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة:** تتمثل في الفرضيات الأساسية والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي تنص عليها الاطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.
- **الفرضيات الأساسية:** ينص الاطار التصوري على أن الكشوف المالية للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تعد وتعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما: **فرضية محاسبة التعهد** والتي تتم بموجبها محاسبة وتسجيل آثار المعاملات وغيرها من الأحداث وتعرض في الكشوف المالية التي ترتبط بها. وفرضية استمرارية الاستغلال التي بموجبها تعد القوائم المالية بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع.
- **الخصائص النوعية للمعلومة المالية:** اكتفى الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بذكر أربع خصائص نوعية يجب على المعلومة المالية الواردة في الكشوف المالية أن تتسم بها وترك تعريفها لمعجم التعاريف الملحق بالقرار المؤرخ في 26/07/2008 الصادر بالعدد 19 من الجريدة الرسمية، التي عرفها كما يلي²:

-**الدلالة:** التي تتمثل في جودة المعلومة، عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة.

-**المصادقية:** تعبر عن جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه.

-**قابلية المقارنة:** التي تسمح لمستعملي القوائم المالية إجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين المؤسسات في ظل احترام استمرارية الطرق المعتمدة.

-**قابلية الفهم:** التي تجعل المعلومة سهلة الفهم من طرف أي مستعمل ذي معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية.

- **الاتفاقيات المحاسبية:** عند إعداد وعرض الكشوف المالية يقضي النظام المحاسبي المالي باحترام ثلاث اتفاقيات محاسبية، ذكرها الاطرر التصوري كآتي:

-**اتفاقية وحدة الكيان:** التي على أساسها يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومه وأعبائه ومنتجاته.

¹ بالاعتماد على القانون رقم 07-11، ص 04.

² مرحوم محمد الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة جيلالي اليابس، 2017، صفحة 106.

-اتفاقية الوحدة النقدية: التي تلزم الكيان باحترام الوحدة النقدية، حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة وعرضها في القوائم المالية؛

-اتفاقية الكلفة التاريخية: التي بموجبها تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بكلفتها التاريخية؛

■ **المبادئ المحاسبية:** يبرز دليل السياسات المحاسبية المرفق بملحق الكشوف المالية المبادئ المحاسبية التي على أساسها تعد المؤسسة قوائمها المالية وتعرضها، والجدول الموالي يوضح المبادئ المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والنصوص التشريعية والتنظيمية التي تضمنتها:

الجدول (II - 01): المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

المصدر التنظيمي والتشريعي	المبدأ المحاسبي
المادة 16 من القانون 07-11	الفيد المزدوج
المادة 15 من القانون 07-11	عدم المقاصة
المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156	الأهمية النسبية
المادة 12 من المرسوم التنفيذي 08-156	استقلالية السنة المالية
المادة 13 من المرسوم التنفيذي 08-156	الأحداث اللاحقة لتاريخ اقفال السنة المالية
المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156	الحيطة والحذر
المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156	ديمومة الطرق المحاسبية
المادة 06 من القانون 07-11	أسبقية الواقع الاقتصادي
المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156	على المظهر القانوني
المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156	الصورة الصادقة

المصدر: بالاعتماد على القانون 07-11 و المرسوم التنفيذي 08-156

ويتم أيضا تعريف جودة القوائم المالية على أنها: "القوائم المالية التي تتصف بمعلوماتها بالملاءمة والموثوقية وبالاكتمال وعدم التحيز فضلا عن كونها خالية من الأخطاء بحيث توفر معلومات لها القدرة على التنبؤ أو التأكيد بخصوص المركز الاقتصادي والأداء الأساسي للشركة"¹. كما تتمثل جودة القوائم المالية في: "مصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من

¹ Gaynor, Lisa Milici, KELTON, Andrea Seaton, MERCER, Molly, et al. Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2016, vol. 35, no 4, p 33.

التحريف والتضليل وأن يتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية بما يحقق الهدف من استخدامها"¹، وحسب اتحاد المحللين الماليين فإن جودة القوائم المالية " تعبر عن مدى تفصيل ووضوح المعلومات المحاسبية وتوفرها في الوقت المناسب ومدى تمتعها بالموثوقية والملاءمة"². كما تشمل أيضا على مجموعة الخصائص التي تتمتع بها المعلومات المالية حتى تكون مفيدة لمستخدميها وتساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن بين هاته الخصائص التي تساهم في إضفاء الجودة على القوائم المالية نجد³:

-**الملاءمة:** تعتبر المعلومات المالية ملائمة اذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية كما ترتبط بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية.

-**الموثوقية:** وتعرف على أنها: خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق ما تزعم تمثيله، حيث تعبر المعلومة عن الجودة عند خلوها بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق للوضعية المالية، وتكون المعلومة ذات موثوقية عندما تحضر وفق مبدأ الحياد، الحيطة والحذر، وتمثيلها للصورة الصدقة.

-**قابلية الفهم:** ولقد حث النظام المحاسبي المالي على توفير هذه الخاصية في المعلومات المالية وهذا من خلال الملحق الذي ألزم المؤسسات الخاضعة له على تقديمه حيث يهدف الى تفسير بنود القوائم المالية الأساسية.

المطلب الثاني: مفاهيم حول جودة التدقيق ودواعي الاهتمام بها

1. تعريف جودة التدقيق:

يعتبر مفهوم جودة التدقيق مفهوما حديثا نسبيا ومن بين اهم مواضيع العصر في بيئة التدقيق وذلك لما له من أثر بالغ الأهمية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وحتى المنظمات والهيئات المهنية والمهنيين وذلك بهدف إجراء عملية التدقيق وفقا لمستوى عال من الجودة.

1-1 تعريف مصطلح الجودة:

الجودة كمصطلح "Quality" كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "Qualities" والتي معناها طبيعة الشيء ودرجة صلاحه، وهو مفهوم نسبي يختلف النظر له باختلاف الجهة المستفيدة منه سواء كان (المؤسسة، المورد، العميل،

¹ عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة جيجل، المجلد 05، العدد 01، 2021، صفحة 08.

² إبراهيم فطر بلداس حسين، فاعلية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق جودة القوائم المالية، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، مركز السنبل للبحوث والدراسات-الأردن-، العدد العاشر، الجزء الأول 2021، صفحة 10.

³ عبد الحق سعدي، مرجع سبق ذكره، صفحة 9.

المجتمع وغيره)، وحسب (Edward Deming) فإن الجودة تتوجه لإشباع حاجات المستهلك في الحاضر والمستقبل¹.

وتطور مفهوم الجودة عبر الزمن انطلاقاً من مفهوم جودة المنتج النهائي وصولاً إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وبعدها جودة أداء الخدمات المقدمة إلى الزبائن وبسبب اتساع مجال المؤسسات الاقتصادية الخدمية فإن جودة الخدمة وما يرتبط بها من رضا للزبون يمثل أساس النجاح لأي مؤسسة. وفي مجال خدمات بيئة التدقيق يرتبط نجاح وتطور مهنة التدقيق وكذا مصداقيتها ارتباطاً وثيقاً بجودة الخدمات التي تقدمها ويكون عمل مكتب التدقيق ناجحاً إذا توفر على كل العناصر التي من شأنها أن تساهم في رفع وتحسين جودة أعمال التدقيق².

1-2 تعريف جودة التدقيق

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم جودة التدقيق حيث لم يرد مفهوم واضح وشامل ومتفق عليه وذلك بسبب تعدد واختلاف وجهات نظر الباحثين والدارسين لها، وهذا ناتج عن³:

-الطبيعة النسبية لجودة التدقيق وتعدد الأطراف المهتمة بها؛

-كون الجودة خدمة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية؛

-التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر؛

1-2-1 مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها باكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية:

في مجال تدقيق الحسابات يعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق، والكثير من الباحثين من بعده اعتمدوا عليه، حيث عرفها على أنها: "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والثغرات في القوائم المالية والنظام المحاسبي للعميل، والقيام بالإبلاغ عنها للأطراف المعنية"⁴. من خلال هذا التعريف تتحدد جودة التدقيق من عنصرين أساسيين هما: كفاءة واستقلالية المدقق، فالأولى تتمثل في مدى قدرة المدقق في الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها لإبداء رأيه الفني حول عدالة الحسابات

¹ أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 21.

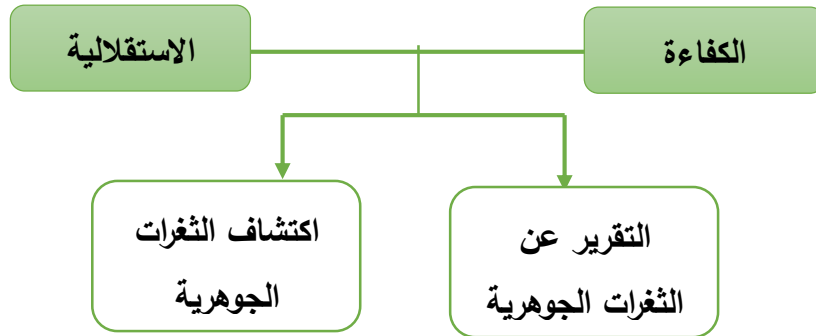
² ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، صفحة 26.

³ مقرامنت عبد القادر، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2021/2020، ص 94.

⁴ Nathalie Gonthier-Besacier and al, les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perception des préparateurs de l'information financière, Revue de la comptabilité-control – audit, Tome 18, Volume 02, 2012, p35.

بحيث لا يتم اكتشاف الثغرات والمخالفات في النظام المحاسبي إلا بكفاءة المدقق، أما التقرير والابلاغ عنها لا يتم إلا بتمتع المدقق بالاستقلالية المتمثلة في مدى تمتع المدقق بالحياد لمقاومة الضغوطات وتضارب المصالح¹. يعتبر تعريف De Angelo من أكثر التعريفات التي لاقت قبولا واسعا من قبل العديد من الباحثين في مجال جودة التدقيق الخارجية.

الشكل (II - 01): جودة التدقيق حسب De Angelo



La source : Marine Portal, les déterminants de la qualité de l'audit –le cas de l'audit des comptes publics, revue de la comptabilité-contrôle- audit, Tome 17, Volume 01,2011, p 43.

من خلال هذا الشكل نجد أن (De Angelo) اعتمد في تعريفه لجودة التدقيق على عنصرين فقط، يتعلقان بالمدقق في حد ذاته هما كفاءته في الأخطاء الجوهرية ومدى تمتعه بالاستقلالية التي تسمح له بالتقرير والابلاغ عن تلك الأخطاء الجوهرية للأطراف المعنية.

وتأكيدا لهذا المفهوم أوضح الباحث (Ding) بأن "اكتشاف التحريف الجوهرية والأخطاء في القوائم المالية للنظام المحاسبي للعميل يقتصر على القدرة الفنية للمدقق، أما إمكانية الإبلاغ عنها في التقرير فيتوقف على مدى استقلالية المدقق"².

كما أشار الباحث (Manita) على أن "معظم الباحثين في مجال التدقيق على أن عملية تقييم الجودة يركز على مفهومين أساسيين هما كفاءة المدقق واستقلاله، وفي بعض الدراسات حاول الباحثون فهم الجودة من خلال جودة المدقق إلا أن الفصائح المالية الأخيرة وانهبان مكتب التدقيق العالمي (Andersen) أثبت عدم كفاية وملاءمة

¹ Marine Portal, la politique qualité de la certification des comptes publics-le cas de la Cour des comptes-, thèse de doctorat en science de gestion, université de Poitiers, 2009, p193.

² Ding , Rong & Jia , Yaping, Auditor mergers , audit Quality and audit. fees : Evidence from the Pricewaterhouse Coopers merger in the UK, J. Account. Public Policy 31, 2012, P.73.

هذا التعريف لوحده في فهم الجودة، مما أدى إلى توسع في مفهوم الجودة والذي استند إلى عوامل خارجية أخرى لعملية التدقيق"¹.

-وفي نفس السياق عرف الباحث (Palmrose, 1988) جودة التدقيق على أنها تتمثل في: "درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، لأن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إضفاء الثقة على القوائم المالية وتنتج من خلال خلوها من الأخطاء الجوهرية"²، من خلال هذا التعريف نجد أن (Palmrose) اعتمد على مخرجات التدقيق والمتمثلة في نسبة الثقة التي يمنحها المدقق في تقريره لمستخدمي القوائم المالية ومدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وكلما زادت نسبة الثقة زادت معها جودة التدقيق والعكس³.

-كما عرف كل من (Flint, 1988 et knapp, 1991) جودة التدقيق على أنها: "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق"⁴.

-وعرف الباحث Lee Chi-Wen Jevons جودة التدقيق بأنها: "تشير إلى احتمال عدم اصدار المدقق لتقرير نظيف أي دون تحفظات لقوائم مالية تشتمل على أخطاء وتحريفات جوهرية"، هذا التعريف أيضا حدد مفهوم جودة التدقيق بقدرة المدقق وكفاءته في اكتشاف الأخطاء والتحريفات المتضمنة في القوائم المالية وايصال نتائجها إلى الأطراف المعنية.

- هذا وعرفها أيضا David son and neu بأنها تتمثل في: "قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية حيث أكدت الدراسات أن فشل هذا الأخير في انتشاف التحريفات الجوهرية يمثل فشلا في عملية التدقيق بأكملها"⁵.

- كما تتمثل جودة التدقيق في: "قدرة عمليات التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين"⁶.

من خلال ما تم ذكره من تعريفات نجد أن أغلب الباحثين عالج جودة التدقيق من جانب اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والتقرير عنها، وتم ربطها بمدى كفاءة واستقلالية المدقق.

¹ Manita, Riadh, Makram Chemangui. "Les approches d'evaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: Une revue critique." COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT. 2010, P 2.

² Palmrose, Zoe-Vonna "An Analysis of litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review, Vol LXIII- No 1, 1988, P56.

³ Palmrose, Zoe-Vonna, Op-Cit, P57.

⁴ Riad Manita, la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, Revue Management, vol 11, N 02, 2008, p193.

⁵ مقرامنت عبد القادر، مرجع سبق ذكره، صفحة 95.

⁶ Mahdi Mohammadnejad Pashaki and Sina kheradyar, An Investigation into the Effet of Audit Quality on Accounting Conservatism in companies Listed in terhan Stock Exchange, International Letters of Social and Humanistic Sciences, Vol 50, P108.

1-2-2 مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بمخاطر التدقيق:

يعرف خطر التدقيق على أنه: "احتمال إبداء المدقق لرأي غير متحفظ (نظيف) في قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية"¹. حيث يقوم هذا المفهوم على ربط جودة التدقيق من حيث علاقتها بمخاطر التدقيق، وتتمثل جودة التدقيق في ظل خطر التدقيق بحيث وجود خدمات تدقيق ذات جودة عالية تعكس خطر تدقيق أقل، وهذا ما يربط بين جودة التدقيق وخطر التدقيق، وعليه يتمثل مفهوم جودة التدقيق في هذا السياق: "بأن يقوم المدقق بتخفيض خطر الاكتشاف ومن ثم تدني الخطر الكلي لعملية التدقيق"².

1-2-3 جودة التدقيق من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية:

من خلال هذه الزاوية يقوم مفهوم جودة التدقيق على أساس أن الالتزام بالمعايير الصادرة عن المنظمات الدولية والمهنية تساهم في تحقيق جودة التدقيق³. ونجد من بين الذين ربطوا جودة التدقيق بمدى الالتزام بالمعايير المهنية (Krishnan & schauer) حيث أشاروا إلى أن جودة التدقيق تتمثل في: "درجة امتثال أعمال التدقيق للمعايير المهنية"⁴، كما عرفها Copley and Doucer بأنها: "مدى التزام المدقق بالمعايير المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير"، كما يرى الباحث (Thesberg Axel) "أن عملية التدقيق غير مستقلة عن باقي أشكال الرقابة وإنما هو جزء من عدة عمليات مرتبطة ببعضها، ويكون ذو جودة عندما يضمن أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية تعكس حقيقة واقع المؤسسة وأن القوائم المالية تم اعدادها وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"⁵ من خلال هذه التعاريف نجد أن مختلف الباحثين أشاروا إلى أن جودة التدقيق تتعلق بمدى الالتزام بالمعايير المهنية. كما اهتمت الهيئات المهنية بمفهوم جودة التدقيق، حيث أوضحت مشرة معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA سنة 1974 أنه تتحقق جودة التدقيق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، والالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق⁶.

¹ سارة بنت عبد الله بكر وحسام بن عبد المحسن العنقري، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية-دراسة ميدانية-، مجلة الإدارة العامة، المجلد 22، العدد 01، المملكة العربية السعودية، 2008، ص110.
² أحمد محمد عبد النور، وحسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص10.

³ Satella Fearnley & Vivien Beattie, The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse : An Example of Evidence based Policy Making, International Journal of Auditing, vol 8, Issue 2, 2004, p 121.

⁴ Jagan Krishnan & Paul C Schauer, "The differentiation of quality among auditors -Evidence from the not-for-profit sector, Auditing" Sarasota, Fall 2000, Vol 19, Iss 2, p9.

⁵ مقرمنت عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 96.

⁶ طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020، صفحة 703.

ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار معيار التدقيق ((SAS 99) مراعاة الغش في تدقيق القوائم المالية) سنة 2002، حيث ركز بشكل رئيسي على تدعيم كفاءة المدقق في اكتشاف الغش واستقلاليتته في التقرير عنه كما فرض على المدقق ممارسة الشك المهني كل هذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة التدقيق وتعزيز جودتها¹، كما ركز جعل لجان التدقيق للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المدقق الخارجي وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتاعب أعمال التدقيق، التي تعتبر من محددات جودة تدقيق الحسابات².

وفي نفس الصدد أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) إلى مفهوم وأهمية جودة التدقيق في ظل الاعتبارات الخاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، وذلك من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلقة برقابة جودة التدقيق بالقطاع العام، والمتمثل في معيار ضبط الجودة على تدقيق المعلومات المالية التاريخية (ISSAI 220) يهدف إلى تحقيق الجودة في ظل احترام معايير رقابة الجودة والتزام أعضاء فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية التابعة للإننتوساي، والمتطلبات الأخلاقية التي تسري على مدقي القطاع العام في بيئة معينة³.

كما تناول مجلس الاشراف على مكاتب تدقيق الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) جودة التدقيق على أنها: "تتمثل في تلبية احتياجات المستثمرين بإجراء عمليات تدقيق مستقلة وموثوقة ومن خلال الاتصال الفعال مع لجنة التدقيق بخصوص البيانات المالية والإفصاحات ذات العلاقة بضمان الرقابة الداخلية والتحذيرات المتعلقة بمؤشرات استمرارية الاستغلال"⁴.

كما ربط الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعايير المهنية بجودة التدقيق من خلال المعيارين:

-المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات تدقيق البيانات المالية وعمليات التأكيد والخدمات ذات العلاقة: حيث تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة للاتحاد الصادر سنة 2005 (ISQC1) كما شمله مشروع تطوير معايير التدقيق وتحديثها وأعلن عنه في مارس 2009. يعالج هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات التدقيق للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة في مكاتب التدقيق المعيار

¹ Victor George I & Levitin Moshe S, « Current SEC and PCAOB Developments », The CPA Journal, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9, p27.

² ظاهر شاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة. المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية-مصر - ، المجلد 25، العدد02، 2005، ص14.

³ INTOSAI (2009). Financial Audit Guide line Quality Control for and Audit of Financial Statements.

⁴ Public Company Accounting Oversight Board, DISCUSSION – AUDIT QUALITY INDICATORS, MAY 15-16, 2013, P P 3-4.

الدولي رقم 220 (رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية): قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1994 بإصدار معيار التدقيق لرقابة الجودة ISA220، الخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق: "والذي يهدف إلى توفير إرشادات للرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية"¹.

2. دواعي الاهتمام بجودة التدقيق:

أثيرت تساؤلات كبيرة حول مصداقية تقرير المدقق عن تدقيق القوائم المالية للشركات ومصدقية مخرجات أعمال التدقيق وذلك نتيجة للانهيارات التي عصفت بكبريات الشركات العالمية ذات النقل الاقتصادي الكبير وارتباط تلك الانهيارات المالية بالتلاعب في حسابات تلك الشركات بالرغم من خضوعها للتدقيق من قبل أكبر مكاتب التدقيق الدولية، ما تسبب في فقدان الثقة في مهنة التدقيق من قبل مجتمع المال والأعمال وجميع الأطراف المستفيدة من خدماتها ويرجع السبب الرئيسي في ذلك عدم تمتع أعمال التدقيق بالمصداقية والجودة اللازمة، هذا ما أدى بالتوجه المتزايد نحو الطلب أعمال تدقيق ذات جودة أي جودة التدقيق، وعليه من بين الأسباب التي أدت إلى زيادة الطلب على جودة التدقيق نجد:

1-2 الممارسات المحاسبية المضللة:

مع تفاقم الفضائح المالية التي عصفت بكبريات الشركات العالمية ظهر مصطلح الغش، الاحتيال، تجميل الحسابات أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية *la comptabilité créative* هذه المصطلحات كلها تصب في هدف واحد وهو التأثير على مصداقية وجودة القوائم المالية، وتعرف المحاسبة الإبداعية حسب (Colasse, 1995) في كونها: "مجموعة الأساليب والممارسات المحاسبية الهادفة إلى إعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية والأداء الاقتصادي المالي للشركة عن طريق التلاعب بالقوانين والمبادئ المحاسبية"²، كما عرفها أيضا كل من (Naser and Pendlebury) بأنها: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا، إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها"³. كما أشار الباحث (سعيد فارسي، 2020) إلى أن المحاسبة الإبداعية فن من فنون الغش والاحتيال والتي تعمل على استغلال المرونة الموجودة في القوانين والمعايير المحاسبية لاسيما ما تعلق منها بطرق القياس والافصاح وذلك عن طريق استغلال الخبرات المتراكمة للمحاسبين ودرايتهم الكبيرة بميدان المحاسبة بغية الوصول إلى تحقيق أهداف معينة

¹ عالم نادية وآخرون، جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء المعيار الدولي رقم 220، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، المجلد 11، العدد 03، 2023، ص 392.

² Florence Delesalle, Réalités de la comptabilité créative a la française, 22eme congres de L'AFC, 2001, France, P4.

³ kamel naser & maurice pendlebury, a note on the use of creative accounting, british accounting review, No 24, 1992.

تخدم مصالح متعددة داخل الشركة، مما ينتج عنه قوائم وتقارير مالية لا تتوفر على الجودة اللازمة¹. من خلال ما أوضحتها هذه التعريفات يمكننا القول انها تتفق في مجملها على أن المحاسبة الإبداعية تعمل على تزييف الواقع الحقيقي للمركز المالي للشركة مما يترتب عنه تظليل لمستعملي القوائم المالية مما تؤثر سلبا على أعمال التدقيق وبالتالي الافتقار إلى خاصية الجودة. ومن بين الأسباب الدافعة بالإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية نجد²:

-سعي الإدارة إلى تحسين سمعة الشركة وإظهارها بصورة المنافس القوي في ميدان المنافسة من خلال العمل على خلق أرباح كبيرة ومركو مالي قوي محاسبيا وليس بالضرورة حقيقيا، وكذا نظرية الوكالة وما ترتب عنها من ظهور تعارض في المصالح بين الإدارة الباحثة عن مصالحها الشخصية والوظيفية في المقام الأول من جهة وبين الملاك الراغبين في زيادة ونمو ثروتهم عبر تعظيم القيمة السوقية لشركاتهم والتي تنعكس بشكل إيجابي على قيمة أسهمهم من جهة أخرى؛

-تعدد البدائل والسياسات المحاسبية الأمر الذي يفسح المجال أمام معدي القوائم المالية لإجراء تعديلات على القيم المالية وتقديم صورة مضللة عنها لتحقيق أهداف محددة مسبقا؛

-تعزيز فرص الشركة في الحصول على التمويل من المؤسسات المالية، حيث تقوم البنوك بوضع معايير ومؤشرات معينة لغرض تقييم أداء الشركات قبل منح الائتمان ولذلك تسعى الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية لغرض عرض صورة جيدة عن أدائها التشغيلي والمالي شكليا بما يتوافق مع تلك المعايير وبالتالي التأثير بشكل إيجابي على قرار منح الائتمان؛

-اتفاق معدي القوائم المالية مع إدارة الشركة على استغلال الثغرات القانونية في دفع الضرائب (التهرب الضريبي)؛

2-2 كثرة الأزمات والفضائح المالية:

لقد اتسمت السنوات الأخيرة بانتشار الأزمات المالية وأيضا حدوث العديد من الفضائح المالية بمختلف الشركات الدولية، مما أثر على مهنة المحاسبة والتدقيق وتعرضت لانتقاد شديد باعتبارها سبب من الأسباب الرئيسية في حدوث تلك الفضائح (والتي تطرقنا لها في الفصل الأول بالتفصيل)، مما استدعى إعادة النظر في مهنة التدقيق من أجل تدارك الأخطاء والنقائص التي ساهمت بشكل غير مباشر في حدوث الفضائح. إن تأثير الأزمات والفضائح العالمية على مهنة التدقيق أدى بهذه الأخيرة أن تتكيف مع الواقع العالمي الجديد ومحاولة لرد الاعتبار

¹ وسيف حنان، بكحل عبد القادر، المحاسبة الإبداعية في ظل الإفصاح عن السياسات المحاسبية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة العربي التبسي تبسة، المجلد 06، العدد 01، 2023، ص 270.

² فتحي موسى وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية، المركز الديمقراطي العربي-ألمانيا، المجلد 05، العدد 18، 2021، صفحة 258.

لهذه المهنة¹ ودفع الاتهامات التي سلطت عليها شددت المنظمات والهيئات المهنية على الاهتمام البالغ بجودة التدقيق وتفعيلها بثتى الوسائل حيث أصدرت في هذا الشأن العديد من المعايير المهنية الخاصة بالرقابة على جودة أعمال التدقيق وكذا إصدار دليل أخلاقيات وسلوكيات المهنة للعمل بها من قبل المدققين حيث تسعى مهنة التدقيق لاضفاء الشرعية على وجودها لما للمهنة من مصلحة راسخة في اقناع الأطراف المستفيدة من هذه الخدمة بأنه يمكن الوثوق بالمدققين ويتحلى ذلك في إصدارات الهيئات المشرفة على المهنة وكذا مشاركة اللجان التابعة لها والتي تعنى بمهنة التدقيق، خاصة بعد النقاش والجدل الذي أعقب الفضائح المالية وأبرزها إنرون، الذي يعكس اهتماما واضحا بتحسين جودة التدقيق والعمل على تعزيزها سعيا لحماية المهنة².

¹ وائل محمد عبد الوهاب، محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 34، العدد 108، 2012، ص56.

² Holm, Claus, and Mahbub Zaman. "Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy." Accounting forum. Vol. 36. No. 1. Taylor & Francis, 2012. P 59.

المطلب الثالث: جودة التدقيق بين أهميتها وإشكالية قياسها

1. أهمية جودة التدقيق:

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا كبيرة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة بسبب وجود حالات الغش والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية، وخاصة بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للانهايار بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أكبر مكاتب التدقيق ونجد عملاق الطاقة الأمريكية شركة إنرون ومكتب التدقيق آرثر أندرسون مثال على ذلك، وعليه تتبع أهمية التدقيق جودة التدقيق من خلال المجالات التالية¹:

- ✓ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: اهتمت العديد من المنظمات والهيئات المهنية بموضوع جودة التدقيق والرقابة عليها، وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتطبيق إجراءات التطبيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا على معايير الرقابة على الجودة لعملية التدقيق، ونجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية.
- ✓ المساهمة في التضييق من فجوة التوقعات: عرف أحد الباحثين فجوة التوقعات على أنها (الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تشكيل تلك الجودة)، وأكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة، لذلك يعد تحسين جودة أعمال التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.
- ✓ تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية: أكدت لجنة (tread way) على أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء ويقلل من تحريف القوائم المالية، وبالتالي يزيد من كسب ثقة مستخدمي هذه القوائم.
- ✓ زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية: الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق وذلك لما لها من دور فعال في إضفاء المصادقية على القوائم المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات.
- ✓ المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات: يعتبر تدقيق الحسابات من الآليات الفعالة المستخدمة لتحسين مفهوم المؤسسات حيث يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة لتلبية توقعات المساهمين، وأيضا المساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصلحة.

¹ بلخيري عابدة، هوام جمعة، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، جامعة الأغواط، المجلد 06، العدد 01، 2023، صفحة 144.

2. إشكالية قياس جودة التدقيق:

على الرغم من الاهتمام الكبير الذي نحظى به جودة التدقيق من قبل الباحثين والهيئات المهنية وكذا المستثمرين على حد سواء إلا أنهم لم يتوصلوا إلى قياس محدد للجودة يحقق الاعتراف والقبول العام، مما أدى بالتركيز على مجموعة واسعة من العوامل المؤثرة في تحسين الجودة والحصول على صورة متعددة الأبعاد لها¹. وفي نفس السياق

يطرح موضوع قياس جودة التدقيق إشكالا واسعا حيث تعترف الأدبيات بصعوبة قياس وإدراك جودة التدقيق بطريقة مباشرة بحكم إجراءاتها المعقدة ولأنها متغير خفي (variable latente)، ومع ذلك حاول العديد من الباحثين إدراك وقياس جودة التدقيق من خلال القياس المباشر وغير المباشر². حيث أوضحهما krishan et schaur كالاتي³:

-المقياس الخاص بجودة التدقيق بطريقة مباشرة ويرتبط بمخرجات عملية التدقيق إذ يقوم على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أية اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس على مخرجات عملية التدقيق مثل الأخطاء التي قد يرتكبها المدققون.

-المقياس الخاص بجودة التدقيق بطريقة غير مباشرة ويكون عن طريق استخدام وسائل بديلة من خلال ربط جودة التدقيق بمكون تتحدد بموجبه، ومن أمثلة الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وسمعته وفترة تعاقد المدقق مع العميل ومعدل الدعاوي القضائية وغيرها. ويتم عرض الدراسات التي عالجت قياس جودة التدقيق باستخدام المنهجين المشار إليهما كالاتي:

2-1 الدراسات المتعلقة بالقياس غير المباشر لجودة التدقيق (الوسائل البديلة):

يهدف قياس جودة التدقيق استخدمت دراسات عديدة لقياسها بطريقة غير مباشرة عن طريق اعتمادها على وسائل بديلة منها: حجم مكتب التدقيق وشهرته، استنادا إلى دراسة De Angelo, 1981 هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق بحيث شركات التدقيق الكبيرة عادة ما تقدم مستوى عال من الجودة بالمقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة بحكم أن تلك المكاتب تتوفر لديها مزايا نسبية من حيث التخطيط الجيد للتدقيق

¹ Grabner, I., Vienna, W. U., & Haesebrouck, K. Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality, 2019, p 1.

² مفروم برودي، أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، 2016/2017، صفحة 44.

³ Jagan, K., & Paul, C. S. (2000, September). The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence From the Not-For-Profit Sector. Auditing A Journal of Practice & Theory, 19(2), p13.

والوسائل الحديثة لتنفيذ أعمال التدقيق، وعلى الرغم من هذه الدراسات التي تبين أن مستوى جودة التدقيق يتوقف على كبر حجم مكتب التدقيق إلا أن هناك بعض الدراسات التي ركزت في قياس الجودة على مدى تمتع فريق التدقيق بالكفاءة اللازمة للرفع من مستوى جودة أعمال التدقيق¹. كما بينت دراسات أخرى ومن بينها دراسة Palmrose Zoe-Vonna, 1986 وجود عامل آخر يساهم في قياس جودة التدقيق والمتمثل في أتعاب التدقيق وأيضاً الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المدققين حيث خلصت الدراسة إلى أن المدققين المنتمين إلى الثمانية الكبار يقدمون جودة تدقيق أعلى نسبياً من المدققين الذين لا ينتمون إلى الثمانية الكبار لأن هذه الأخيرة لديها أعلى نشاط تقاضي بالمقارنة مع الثمانية الكبار².

2-2 الدراسات المتعلقة بالقياس المباشر لجودة التدقيق:

من بين الدراسات التي تناولت قياس جودة التدقيق بصورة مباشرة نجد دراسة Sutton & Iamp حيث بينت دراستهم بأن المعيار النهائي للحكم على الجودة هو المستهلك النهائي والذي يعتمد على الإنجاز الفعلي لعملية التدقيق، كما خلصت الدراسة إلى وجود أربعة خصائص مهمة تمثل مقياس لجودة التدقيق وتشمل: توافر خبرة مهنية لفريق التدقيق، وجود وسائل اتصال جيدة بين المدققين والمؤسسة محل التدقيق وأيضاً وجود نظام لدى المكتب لمراقبة نوعية أداء عملية التدقيق³. بالإضافة إلى دراسة Chemangui Makram, 2005 التي قدمت مقترحا للقياس المباشر لجودة التدقيق تمثلت في مقارنة لقياس مستوى تكيف أعمال التدقيق مع خصائص الشركة محل التدقيق من جهة ومحاولة تشخيص مختلف المخاطر المحيطة بهذه الأخيرة من جهة أخرى⁴. في حين توصلت دراسة Riadh Manita, 2008 انطلاقاً من نموذج Churchill فيما يخص قياس جودة التدقيق إلى تحديد 11 محدد لجودة التدقيق، ستة منها تخص الجانب الفني للتدقيق والخمسة الأخرى تتعلق ببدايات قياس جودة التدقيق التي سبق ذكرها⁵.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

في إطار الاهتمام بسبل تطوير ممارسة مهنة التدقيق سعت العديد من الدراسات إلى تحليل ودراسة جودة التدقيق من خلال كشف العلاقة بينها وبين بعض العوامل التي تؤثر فيها لكون هذه الأخيرة تمثل المقومات

¹ مفروم برودي، مرجع سبق ذكره، صفحة 45.

² Palmrose, Z. V., Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence, Journal of Accounting Research, Vol. 24, N° 1, 1986, p.p. 97-110.

³ مقرامنت عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 111.

⁴ Chemangui Makram, la problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception, Comptabilité et Connaissances, May 2005, France, article disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581155/>, consulté le: 01/01/2023.

⁵ Riadh Manita, La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, M@n@gement, Vol. 11, No. 2, 2008, pp 196-197.

الأساسية التي يجب الاهتمام عند معالجة جودة التدقيق. ورغم صعوبة تحديد هذه العوامل إلا أن تحديدها بات حتمياً خاصة بعد النكبات المالية التي تعرضت لها كبريات الشركات العالمية وما ارتبط بجودة عمل المدقق الخارجي، بالإضافة إلى ذلك تبرر الطبيعة المتعددة لمفاهيم جودة التدقيق من خلال تعدد العوامل المؤثرة فيها، حيث تناولت بعض الدراسات مجموعة من العوامل المحددة لمفهوم جودة التدقيق وعليه يمكن توضيح هذه العوامل من خلال المطالب التالية.

المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالمدقق:

أشارت الدراسات السابقة إلى أن جودة التدقيق تتأثر بعوامل مرتبطة بخصائص المدقق، يتم ذكرها كالآتي:

1. التأهيل العلمي والعملية:

يتوقع من مهني التدقيق الاستجابة للمتطلبات التي تقتضيها مهنة التدقيق والمحاسبة لاسيما في ظل تداعيات العولمة والتطور السريع في بيئة الأعمال والاقتصاد الرقمي، حيث يساهم التكوين العلمي العالي في تحسين عملية التدقيق وجودتها¹. وفي نفس السياق نجد أن معظم المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق والمحاسبة في جميع أنحاء العالم لا تتطلب شهادة جامعية لمزاولة المهنة فحسب بل تشترط أن تكون الشهادة المتحصل عليها متخصصة في مجالات المحاسبة على سبيل الذكر نجد معاهد المحاسبين القانونيين في كل من: هونكونج (HKICPA)، جنوب إفريقيا (SAICA)، أستراليا (ICAA2)، معهد المحاسبين القانونيين في كندا (CICA)². بالإضافة إلى ضرورة المعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة حيث أشارت دراسة (Coenenberg et al) إلى أن العولمة جعلت من مهنة المحاسبة والتدقيق أكثر تعقيداً، حيث يتوجب على ممارسي المهنة أن يكونوا على دراية بمختلف المعايير الدولية ذات العلاقة بالمهنة، إلى جانب المعرفة العميقة بالقوانين الخاصة بكل دولة³.

2. الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة:

حسب هادي التميمي تتمثل أخلاقيات المهنة في: "مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة والتي تستلزم سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، ومراعاة هذه الأخلاقيات يسمح بالمحافظة على المهنة، حيث توفر حماية لأعضاء المهنة وأيضاً حماية للجمهور المستفيد منها"⁴. وفي هذا الصدد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل عدة لجان ومجلس تابعة له بهدف العمل على تطوير معايير وإرشادات خاصة بالمهنة، ومن بين المجالس

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 300.

² Gammie, Elizabeth, and Linda Kirkham. "Breaking the link with a university education in the creation of a chartered accountant: The ICAS story." The British Accounting Review 40.4 (2008): p 357.

³ Coenenberg, Adolf Gerhard, Axel Haller, and Kai-Uwe Marten. "Accounting education for professionals in Germany-current state and new challenges." Journal of Accounting Education, vol. 17, no 4, 1999, p. 379.

⁴ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.

المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين International Ethics Standards Board For Accountants (IESBA)، أصدر هذا المجلس دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمهنيين يحتوي على مبادئ السلوك المهني التالية¹: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، والسرية.

تمتع المدقق بمبادئ أخلاقيات المهنة والمحافظة على قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة التدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق، فالمدقق يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني. حيث حدد معيار التعليم الدولي رقم 4 (IES4) الذي يعنى بالتعليم المهني الأولي للقيم المهنية والأخلاق والمواقف المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة والمتمثلة في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، المحافظة على السر المهني والسلوك المهني². هذا بالإضافة إلى بذل العناية المهنية والتحلي بالشك المهني ويقصد بالعناية المهنية التزام المدقق بمستوى أداء معين وهذا الأداء تتحكم فيه العديد من العوامل مهنا التشريعات والقوانين التي تحدد الحد الأدنى من العناية المطلوبة، بالإضافة إلى ما تصدره الهيئات المهنية من معايير يلتزم بها المدقق للمحافظة على مستوى مميز من الأداء، أما الشك المهني فيعني التقويم الناقد لمدى صدق أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها. حيث أكد مركز جودة التدقيق المالي بالولايات المتحدة الأمريكية (CAQ) على ضرورة ممارسة المدققين لأعلى درجات الموضوعية والشك المهني في سبيل تحقيق جودة التدقيق³.

3. استقلالية وكفاءة المدقق وخبرته:

وفقا للباحث De Angelo تتأثر جودة التدقيق بعاملين أساسيين متعلقين بالمدقق هما: "الاستقلالية والكفاءة"⁴، ويتم شرحهما كالآتي:

- الاستقلالية: ترتبط صفة الاستقلالية بقدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية مما يمكنه من اكتشاف الأخطاء والثغرات التي تتضمنها القوائم المالية، كما يجب عليه الابتعاد عن الانحياز للأطراف ذات المصلحة وعدم الخضوع لضغوطات الإدارة، حيث عدم استقلالية المدقق لا تمكنه من الإبلاغ عن المخالفات المكتشفة⁵؛
- الكفاءة: وتتمثل في "قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية التي يتم تدقيقها"⁶، كما تعكس الكفاءة "مدى تمتع المتمتع بالمهارات اللازمة من خلال مواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأسيس العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص ص 166-167.

² Handbook 2017 (IAESB), Handbook of International Education Pronouncements, International Accounting Education standards Board. 2017, p 54. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF> .

³ Centre for audit quality, External Auditor Assessment Tool: A Reference for Audit Committees, 2017, P 8.

⁴ Riadh Manita, la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, revue de management, vol 11, 2008, P193.

⁵ Idem, p193.

⁶ Benito Arrunada (1999), The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-Audit Services, Springer Science, New York, p 9.

وأيضاً المشاركة في البرامج المنظمة لمهنة التدقيق¹. ويتم تعزيز كفاءة المدقق من خلال التدريب المهني المستمر حيث يسمح التدريب باكتساب المدقق لمجموعة من المهارات والقدرات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق بمستوى الجودة المناسب، وذلك من تصميم البرامج التي تمثل مزيجاً بين التدريب النظري والعملية لضمان جودة الأفراد المؤهلين القادرين على إجراء عملية التدقيق².

• الخبرة المهنية: تعد خبرة المدقق من القضايا ذات الاهتمام في العقود الأخيرة كنتيجة لانتشار عدد حالات فشل التدقيق في كثير من الدول وعدم اكتشاف المخالفات والغش في القوائم المالية، ومن بين أحد أسباب حدوثها هو تكليف مدققين حديثي الخبرة بمهمة التدقيق، حيث تعتبر الخبرة عامل مهم لكفاءة وفاعلية أداء المدقق والكثير من الباحثين يربط الخبرة المهنية بعدد سنوات الخبرة كما تمثل في المقام الأول نتاج وظيفة التعليم والتدريب المهني، ووفقاً للباحث (wright) يعد المدقق ذو خبرة مهنية إذا كان يتمتع بقدرة كبيرة على تقييم مخاطر الشركة محل التدقيق واكتشاف الأخطاء المالية المحتملة³.

المطلب الثاني: حجم وسمعة مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد الخصائص التي تؤثر في جودة خدمة التدقيق ويمكن قياس حجم المكتب وفقاً لعدة معايير كعدد العاملين بالمكتب، عدد الزبائن، إجمالي أصول أو مبيعات الزبائن أو كون مكتب التدقيق أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى BIG 04، بحكم أن هذه الأخيرة تمتلك موارد وإمكانات أكبر تمكنها من اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلى جذب مدققين من ذوي الكفاءات العالية⁴. ومن خلال دراسة Palmrose تمثل سمعة المكتب أحد الأصول المعنوية الخاصة به والتي يتم اكتسابها من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية⁵. بالإضافة إلى أتعاب التدقيق التي تعتبر من بين العوامل الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق بحكم أنها محدداً أساسياً للاستقلالية، حيث أن أتعاب التدقيق المرتفعة تحفز المدققين على بذل جهد أكبر وتحسين جودة التدقيق، في حين

1 Christelle richard, robert reix, contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, revue de la comptabilité contrôle et audit, tome8, vol1.2002, p155.

2 Marriott, Neil, et al. "Students' Perceptions of Work-Based Training and Examination-Based Learning Relating to the Professional Competence of Auditors and the Impact of Regulatory Changes on Audit Training in the UK." Accounting Education: an international journal, vol 20, no 2, 2011, P 135

3 Imen Thabet, Auditor skills, traits and knowledge evidence from Tunisia, International Journal of Accounting and Economics Studies, vol 5, no 1, 2017, P 8.

4 Makram CHEMANGUI (2004), Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill, thèse de doctorat, université de Franche-Comté et université de Manouba, p 64.

5 Palmrose, Zoe-Vonna, Op-Cit, p60.

حصول المكتب على أتعاب منخفضة يحتم عليه تخفيض ساعات العمل مما ينعكس سلبا على قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية¹.

المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بضرورة مهمة التدقيق:

يمكن تعريف سيرورة مهمة التدقيق بأنها مجموعة المراحل إجبارية الاتباع من طرف المدقق الخارجي كي ينجز بطريقة جيدة أعمال تدقيق المؤسسة محل التدقيق². من بين هذه العوامل نذكر³:

1. التخطيط الجيد للمهمة

والذي يبدأ بالحصول على درجة معقولة من المعرفة بالمؤسسة بهدف تكوين فهم كاف لدى المدقق لمختلف الحقائق المتعلقة بنشاطها من النواحي القانونية والإدارية والعملياتية والرقابية، وهذا ما يمكنه من إبداء رأي أكثر دقة وموثوقية عند فحص قوائمها المالية، وأيضا إعداد برنامج تدقيق يتضمن الخطة التفصيلية لتنفيذ إجراءات التدقيق مع مراعاة جوانب الخطر في المؤسسة. كما نص المعيار الدولي للتدقيق الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ISA 300 "تخطيط تدقيق القوائم المالية" على ضرورة اتباع المدقق لمجموعة من الخطوات عند قيامه بعملية التدقيق.

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر

يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها، وذلك باتباع الخطوات التالية⁴:

- تكوين نظرة عامة وشاملة بجمع معلومات عن الرقابة الداخلية وأنظمتها؛

- التقييم الأولي للرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف في النظام؛

- التأكد من التطبيق الفعلي والدائم لنقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي؛

ونظرا لأهمية تقييم هذا النام أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في هذا الشأن المعيار الدولي للتدقيق ISA 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية"، الذي يهدف إلى وضع معايير وإرشادات للحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية وكذا مخاطر التدقيق ومكوناتها، كما أوصت لجنة تريدواي Thread Way بالزام هيئة سوق الأوراق

1 Riadh Manita et Makram Chemangui, Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique, « comptabilité et environnement », 2007, France, p11.

2 Chihi Hamida, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, France, 2014, p 62.

3 طارق تليتي وهواري سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية-، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 19، العدد 01، 2019، صفحة 375.

4 Nathalie, G. B., & Géraldine, H. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. Association francophone de comptabilité, Comptabilité - Contrôle - Audit, 18(2), p56.

المالية جميع المؤسسات بأن تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها وتقييمها لهيكل الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تشكيل لجنة COSO منبثقة عن المنظمات المهنية مهمتها تحقيق التكامل بين المفاهيم المختلفة للرقابة الداخلية¹. كما توصلت بعض الدراسات التي حاولت تقييم هيكل الرقابة الداخلية وتحديد أثره على جودة التدقيق الخارجي إلى أن وجود هيكل فعال لنظم الرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق².

3. كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وذات قيمة تمكنه من إبداء رأي فني عن عدالة عرض القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛

4. الاتصال الجيد مع المؤسسة محل التدقيق

خدمة التدقيق تعتمد على العلاقة الثنائية بين مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق لذلك فإن الاتصالات الجيدة بينهما تعتبر أحد الخصائص التي تساهم في تحقيق جودة التدقيق؛

¹ مقرامنت عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 151.

² Nathalie, G. B., & Géraldine, **Op-Cit**, p57.

المبحث الثالث: رقابة جودة التدقيق والمعايير التي تحكمها

إن موضوع رقابة جودة التدقيق يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة للمحاسبة والتدقيق، بل أنها ذات أثر فعال من أن ما يشكل أساسا لممارسة المدققين يتم تطبيقه. وعليه تعتبر الرقابة على جودة أعمال التدقيق من أهم الأمور الواجب اتباعها للتأكد من دقة العمل الذي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال التدقيق.

المطلب الأول: رقابة جودة التدقيق مفهوم وأهداف

1. مفهوم رقابة جودة التدقيق

في مجال التدقيق واستنادا للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن "رقابة جودة التدقيق تتمثل في كافة السياسات والإجراءات التي يتبناها المدقق ومكاتب التدقيق من أجل ضمان قيام هذا الأخير بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق"¹.

كما تعرف رقابة الجودة: "بالإجراءات التي تقوم بها مكاتب التدقيق لمساعدتها على تنفيذ معايير التدقيق على نحو ثابت في عملية التدقيق"، كما تتمثل أيضا في "مجموعة الوسائل المستخدمة للتأكد من قيام مكاتب التدقيق بتنفيذ مسؤولياتها المهنية المتعلقة بعملية التدقيق بجميع مراحلها والتقييد التام بمعايير وإرشادات التدقيق المعتمدة بشكل مستمر وذلك لضمان الجودة"².

وعرفت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (SAI-Supreme Audit Institutions) "بأن رقابة جودة التدقيق مصطلح يشمل السياسات والإجراءات التي يتم اعتمادها لضمان أن أعمال التدقيق الخارجي ذات جودة عالية، كما أوضحت أيضا أن ضمان الجودة هي عملية محددة من خلال مكتب المراجعة لضمان أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم"³.

¹ معمري أسامة وآخرون، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة تبسة، المجلد 03، العدد 02، 2020، صفحة 40.

² نجوى عبد الصمد، بن أزوار ليلي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 13، العدد 01، 2022، ص 335.

³ Supreme Audit Institutions (SAIs) "Guidelines on Audit Quality", Version 21 October 2000, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004, pp4-5.

وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC رقابة جودة التدقيق حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 "رقابة جودة تدقيق القوائم المالية": " أنها عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي أجزاها فريق التدقيق والاستنتاجات التي توصل إليها تقرير التدقيق"¹.

من خلال مجمل هاته التعاريف ترى الباحثة بأن رقابة جودة التدقيق تتمثل في مجموعة الإجراءات والوسائل التي تساعد مكتب التدقيق من التأكد بأن عملية التدقيق التي يقوم بها تعكس مدى مراعاته للمعايير المهنية المتعارف عليها ومدى امتثال فريق التدقيق لمتطلبات السلوك الأخلاقي والقواعد المهنية، مما ينتج عنه بيانات مالية ذات مصداقية ودرجة عالية من الجودة تمكن مختلف الجهات المستفيدة منها بالاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم وبنقة تامة.

كما تركز رقابة جودة التدقيق على النقاط التالية:

-تتمثل رقابة جودة التدقيق في جملة من السياسات والإجراءات التي يعتمدها مكتب التدقيق لتحقيق جودة التدقيق؛

-إن الهدف من اعتماد رقابة الجودة للتدقيق، هو توفر الحد الأدنى المطلوب لامتنال المؤسسة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وطنيا ودوليا، وكذلك المعايير التنظيمية المعتمدة بمكتب التدقيق؛

-كما تهدف إلى إعطاء ضمان لجودة التدقيق؛

2. أهداف الرقابة على جودة التدقيق:

تهدف رقابة جودة التدقيق إلى تحسين عملية التدقيق من خلال²:

-توفير الارشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق؛

-توفير الارشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها الجهاز لتوفير الفعالة المعقولة باتباع وتطبيق المعايير المهنية؛

-المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام؛

¹رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، صفحة 289.

²محمد حولي، مسعود طحطوح، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة 1، المجلد 21، العدد 02، 2020، ص 616.

-انخفاض احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وقضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق؛

-إعطاء إنذار مبكر بأي مشاكل أو أخطار متوقع حدوثها؛

-ضمان التزام المحاسبين المهنيين بمتطلبات مبادئ وآداب السلوك المهني والمتمثلة في مبادئ الاستقلال، الأمانة، الموضوعية والسرية؛

-توفير دليل معقول بأن العمل المنجز بمكاتب التدقيق قد تم وفقا لمعايير الجودة المناسبة من خلال التوجيه والإشراف ومتابعة الاعمال على كافة مستويات عملية التدقيق؛

المطلب الثاني: جهود الهيئات المهنية فيما يخص رقابة جودة التدقيق

إن من واجب المنظمات المهنية تطوير مهنة التدقيق وذلك لتعزيز جودة الأداء المهني وزيادة المساءلة المهنية لممارسي المهنة مما ينتج عنه إضفاء الثقة على أعمالهم. وعليه فقد نال اهتمام الهيئات المهنية موضوع جودة عملية التدقيق وبذلت جهود حثيثة للارتقاء بالمهنة وذلك من خلال اصدار مجموعة من المعايير والزام المدققين بضرورة التقيد بها.

1. رقابة جودة التدقيق حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

لقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية من الدول السباقة لمراقبة عمل المدققين فيها حيث تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد سنة 1974 عرفت باسم لجنة (Holton commitee) لدراسة رقابة الجودة، فنتج عنها نشرة معايير التدقيق (SAS 4)، كما تم اصدارا نشرة معايير حول رقابة الجودة (SQCS1) حيث يعتبر هذا المعيار مرجعا رئيسيا لتكوين السياسات والإجراءات التي تزود مكاتب التدقيق بتأكيدات معقولة بأنها تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها، كما قام المعهد بإصدار المعيار (SAS25) الذي حل محل (SAS4) الذي يهدف إلى الزام مكاتب التدقيق بتبني نظام رقابة الجودة بما يضمن اتباع ممارسو المهنة معايير التدقيق المتعارف عليها كما يوضح المعيار العلاقة بين معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS) و معايير رقابة الجودة. وفي عام 1996 اصدر المعهد نشرة معايير رقابة الجودة (SQCS3) وفي اكتوبر 2002 تم اصدار أيضا المعيار (SAS99) بعنوان "مراعاة الغش عند تدقيق القوائم المالية" الذي يؤكد على تدعيم كفاءة المدقق في اكتشاف الغش والتقرير عنه.¹

كما تم اعتماد برنامج مراقبة (فحص) النظير (PEER Review) من قبل المعهد AICPA كمعيار يختص بفحص أعمال مكاتب التدقيق الزميلة في الولايات المتحدة الأمريكية والرقابة عليها، وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص بهدف التحقق من جودة عمليات التدقيق وتتمثل في²:

- **مراجعة النظام (System Review):**

يهدف هذا النوع إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق في المكتب قد صمم طبقا لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

- **مراجعة الارتباط (Engagement Review):**

ويتمثل في توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المدقق للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال.

- **مراجعة التقرير (Report Review):**

¹ مفروم برودي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² لخضر دحمان، الأمين لباز، جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية-دراسة مقارنة-، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 09، العدد 01، جامعة الجلفة، 2023، صفحة 191.

يهدف إلى مساعدة المدقق في التحقق من مدى التام المكتب بنظام الرقابة على الجودة وتقديم تقرير بنتيجة هذه الرقابة.

2. مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة PCAOB:

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة وتدعيم استعادة ثقة المجتمع المالي بالمهنة والأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات مما أدى إلى إصدار نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة وذلك نتيجة التحول الكبير في تنظيم مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يهتم هذا المجلس بفحص جودة مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق الشركات المدرجة في البورصة ومن واجباته:

- الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه والتي تقوم باعداد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في البورصة؛

- إصدار أو تبني معايير التدقيق ومعايير رقابة الجودة ومبادئ السلوك المهني ومعايير الاستقلال؛

- إجراء تفتيش لمكاتب التدقيق المسجلة لديه، وإجراء التحقيقات والاجراءات التأديبية؛

- تأكيد التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية وقواعد المجلس؛

3. رقابة جودة التدقيق حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC

نظرا للأهمية التي أولتها الهيئات المهنية الدولية لمهنة التدقيق خاصة في الآونة الأخيرة من خلال التأكيد على ضرورة أداء مهمة التدقيق بكل فعالية، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بتوفير إرشادات عن أداء عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وذلك من خلال إصداره لعدة معايير تتعلق بالجودة في أعمال التدقيق والرقابة عليها ومن بين هذه المعايير نجد¹:

- المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"، تم إصداره سنة 1994 من قبل الاتحاد

الدولي IFAC يهدف هذا المعيار إلى تطبيق مجموعة من إجراءات رقابة الجودة خلال مهمة تدقيق القوائم المالية، بما تسمح بتقديم ضمانا معقولا للمدقق بأن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

- المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة (ISQC 1) International Standard on Quality Control 1 "رقابة

الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات التدقيق للبيانات المالية وخدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، يشير

¹ نجوى عبد الصمد، بن أزوار ليلي، مرجع سبق ذكره، ص338.

هذا المعيار إلى أن هدف مكاتب التدقيق يتمثل في العمل على تحقيق الجودة من خلال إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامنتال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها. كما أن اعتماد رقابة جودة أعمال التدقيق يعتبر مطلباً أساسياً لتحقيق الرقابة النوعية بمكاتب التدقيق وهذا بالتوافق مع السياسات والإجراءات المعتمدة بالمعايير الدولية لرقابة الجودة.

4. معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا ICAEW

قام المعهد ICAEW بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني في عام 1991 والذي يهدف إلى تنظيم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني حيث تمثلت أهم عناصر البرنامج في: الاستقلال، النزاهة المهنية والتدريب والتطور المهني¹.

5. المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات H3C

في سياق رقابة الجودة لأعمال التدقيق تم انشاء هيئة مشرفة على المدققين الخارجيين في فرنسا وهي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات (-La compagnie nationale des commissaires aux comptes) (CNCC-) تقوم هذه اللجنة باعتماد نظام الفحص لرقابة الجودة لأعمال التدقيق، ويهدف هذا النظام للتأكد من العناصر التالية:

-احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة؛

-توفير جميع الإمكانيات لأداء مهمة التدقيق؛

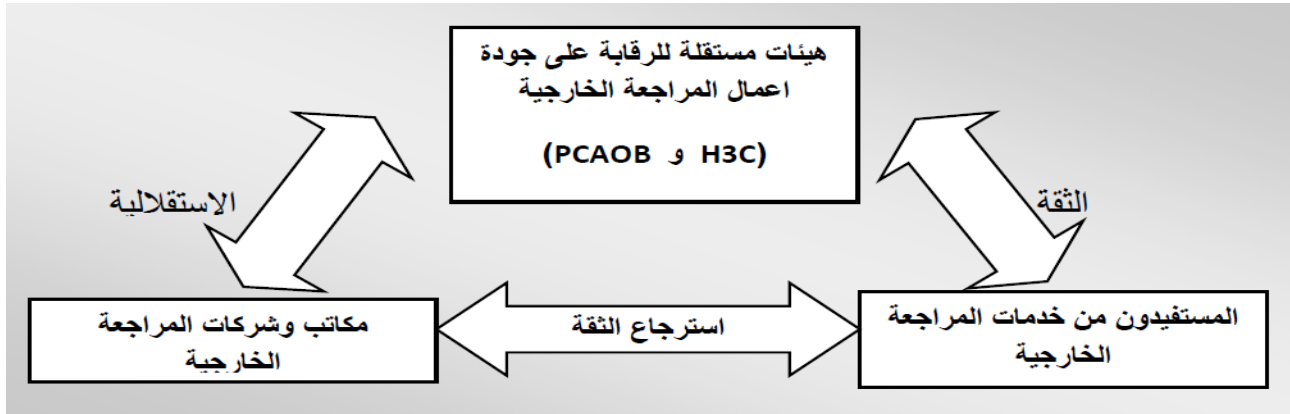
-سهر المدقق على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛

-احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة في أداء مهمة التدقيق؛

إضافة إلى اعتماد قانون الأمن المالي (-La loi de la sécurité financière-LSF) والمشتق أساسا من قانون Sarbanes-Oxley للولايات المتحدة الأمريكية، وتم أيضا انشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (Le haut conseil du commissariat aux comptes)، حيث تتمثل مهام المجلس في مراقبة ومتابعة مهنة التدقيق الخارجي، ومراقبة جودة أعمال المدققين الخارجيين.

¹ أبو هين إياد حسن حسين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين - دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005، ص55.

الشكل (II - 02): دور الهيئات المهنية في دعم رقابة جودة التدقيق



La source : Mouna Hazgui et autres : Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché é français, 33ème Congrès de l'association francophone de comptabilité : la crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Strasbourg, France, 10 au 12 mai 2010, p 5.

المطلب الثالث: المعايير التي تحكم رقابة جودة التدقيق

1. الحاجة إلى معايير رقابة جودة التدقيق

تعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة عملية التدقيق وأداة مهمة لأدائها، كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها دون وجود مثل هذه المعايير، تهدف معايير رقابة الجودة لأعمال التدقيق إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتساعد في إنجاز الخدمة المناسبة لمستخدمي المعلومات المالية، هذا واعتمدت معايير رقابة الجودة لمواجهة مصادر رئيسية لبعض مشكلات الجودة في التدقيق تتعلق بالإجراءات، الاتصال والاستقلال حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير التدقيق أو التطبيق غير الملائم لها، أما بالنسبة للاتصال غير السليم فيؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير التدقيق وفجوة في التخطيط باعتباره أداة اتصال بين المدقق والمؤسسة. في حين يؤدي عدم الاستقلال كاف إلى فقد بعض جودة التدقيق¹. وللتغلب على تلك المشكلات وتحقيق الجودة المنشودة لابد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة التدقيق تلزم بها أجهزة ومكاتب التدقيق لتحسين مستوى أدائها واستمرارها.

ويعتبر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الهيئة المشرفة على تطوير وإصدار المعايير المتعلقة بالتدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة ورقابة الجودة، فقد خصصت هذه الهيئة جانب كبير من المعايير في مجال الرقابة على جودة التدقيق وتطوير مهنة التدقيق في العالم

¹ غالم نادية وآخرون، مرجع سبق ذكره، صفحة 391.

من خلال سن مجموعة من المعايير تتمثل في الإصدارات التالية والشاملة لاسم المعايير الدولية للتدقيق، الفحص، التأكيد والخدمات ذات العلاقة¹:

- ✓ إصدارات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في تدقيق القوائم المالية التاريخية؛
- ✓ إصدارات تطبيق معايير عمليات التدقيق الدولية (الفحص) (International Standard on Review Engagement-ISRE- في فحص القوائم المالية؛
- ✓ إصدارات تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية (International Standard on Assurance Engagement-ISAIE- في عمليات التأكيد بخلاف معلومات التدقيق المالية؛
- ✓ إصدارات تطبيق المعايير الدولية بشأن الخدمات ذات العلاقة (International Standard on Related Services-ISRS- في عمليات الجمع والعمليات التي تجري لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات التأكيد الأخرى كما تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي؛
- وسنحاول في هذا المطلب تلخيص أهم المعايير الصادرة من قبل أهم الهيئات المهنية عالمياً بخصوص رقابة جودة التدقيق، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

2. معايير رقابة جودة التدقيق الصادرة عن AICPA:

أصدر المعهد عدة نشرات معايير رقابة جودة التدقيق تحت اسم (SQCS)، حيث تدرج إصدار هاته النشرات على ثلاثة إصدارات تمثلها في الجدول التالي:

الجدول (II - 02): تطور عناصر معايير رقابة جودة التدقيق للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

AICPA

2007 SQCS7 الصادر سنة	1996 SQCS2 الصادر سنة	1979 SQCS1 الصادر سنة
نشرة معايير رقابة الجودة 7	نشرة معايير رقابة الجودة 2	نشرة معايير رقابة الجودة 1
مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة		
متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة	الاستقلال، النزاهة والموضوعية	الاستقلال
قبول العملاء والتعاقدات الجديدة	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة	قبول العملاء الجدد واستمرار

¹ IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance->, consulté le 10/12/2022.

والاستمرار التعاقدات الحالية	والاستمرار التعاقدات الحالية	العلاقة مع العملاء الحاليين
الموارد البشرية	إدارة فريق التدقيق	التوظيف
		تنمية القدرات المهنية
		الترقية
		تخصيص المدققين على المهام
أداء وتنفيذ عملية التدقيق	أداء وتنفيذ عملية التدقيق	الإشراف
		التشاور
الرقابة والمتابعة	الرقابة والمتابعة	الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء

Source: James Schmutte & John Thieling : Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, P54

3. عناصر رقابة الجودة من منظور المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 (رقابة تدقيق القوائم المالية)

صدر معيار التدقيق الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية) ضمن معايير التدقيق الدولية سنة 1994، وتم تعديل معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة للاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2005، كما شمله مشروع تطوير معايير التدقيق سنة 2009 حيث نتج عنه 36 معيارا دوليا للتدقيق ومعيار دولي موجه لرقابة الجودة¹. ويعتبر معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية من أهم المعايير، لاهتمامه بمسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية جودة التدقيق كمطلب أساسي لعملية تدقيق القوائم المالية.

يختص المعيار ISA220 "بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق القوائم المالية، كما يعالج مسؤوليات تدقيق جودة العمليات". وحسب هذا المعيار تحدد مسؤولية المدقق للرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية من خلال²:

- توفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق للبيانات المالية عين لأجلها؛

- الحرص على امتثال فريقه للمتطلبات الأخلاقية؛

-مراجعة السياسات والإجراءات ووثائق عملية التدقيق؛

-التوجيه والإشراف على أداء عملية التدقيق؛

من خلال ما تم ذكره، يمكن القول أن هدف هذا المعيار هو وضع الضوابط الأساسية وتوفير الإرشادات اللازمة بخصوص مسؤوليات محددة للقائم على عملية التدقيق، حيث يشمل على الجوانب المختلفة لعملية التدقيق من خلال القيام بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية في جميع مراحلها أي في مرحلة التنفيذ والوصول إلى ضمان معقول بتطبيق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وصدور التقرير في الوقت الملائم.

¹ محمد حولي، مسعود طحطوح، مرجع سبق ذكره، ص 617.

² بهلولي نور الهدى، مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (299-200) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 18، العدد 01، 2018، ص 200.

4. عناصر رقابة جودة التدقيق من منظور المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة ISQC1

تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة للاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر في 2005، وتجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عمليات تدقيق القوائم المالية، في حين المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة ISQC1 الذي دخل حيز التنفيذ سنة 2009، يهدف بالدرجة الأولى إلى وضع نظام لرقابة الجودة داخل شركات ومكاتب التدقيق، بحيث يمكنها من الوصول إلى فناعة معقولة تخص امتثال موظفيها للمعايير المهنية¹.

يتناول هذا المعيار مسؤوليات مكاتب التدقيق بشأن نظام رقابة الجودة لعملية تدقيق وفحص القوائم المالية، أن هدف المكتب هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به للتأكد المعقول فيما يخص امتثال المكتب وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها². ويتضمن نظام رقابة الجودة الإبلاغ عن سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى موظفي الشركة والشرح التفصيلي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة والأهداف المصممة لتحقيقها، ويوضح معيار رقابة الجودة الأول مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الامتثال لمتطلبات تحقيق رقابة جودة التدقيق من خلال المحاور التالية³:

-التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة. -عناصر نظام الرقابة النوعية. -توثيق نظام الرقابة النوعية.

كما يحتوي المعيار (ISQC1) عناصر نظام رقابة الجودة التي يجب أن تعتمد عليها الشركة وتلتزم بها والذي يتضمن تناول كل من العناصر التالية⁴: مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب، متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، الموارد البشرية، أداء العملية، المراقبة والتوثيق.

والشكل الموالي يوضح مختلف عناصر نظام رقابة الجودة للتدقيق من إجراءات مرتبطة بكل عنصر من هذا النام في سياق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة:

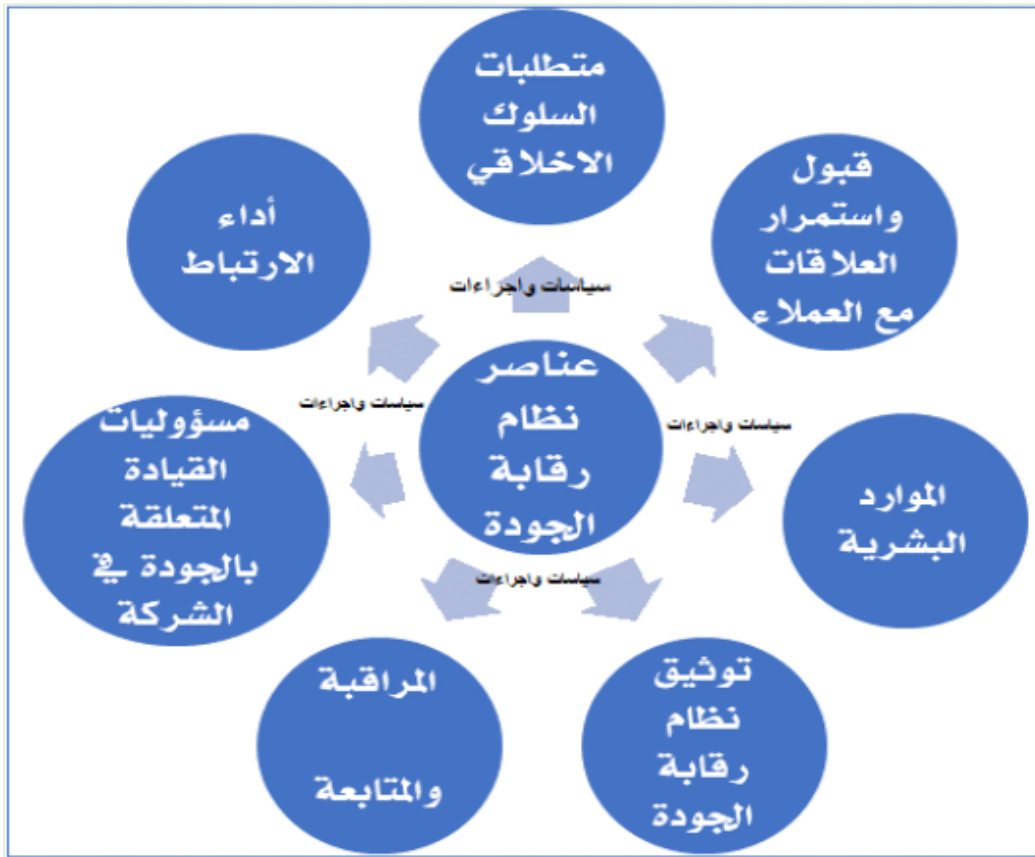
¹ خليفة عابي، الاطار التحليلي لادارة جودة التدقيق في ظل المعيار الدولي لادارة الجودة 01، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الوادي، المجلد 07، العدد 01، 2022ن ص 415.

² نجوى عبد الصمد، بن أزوار ليلي، مرجع سبق ذكره، ص 339.

³ Agarwal, A. K. (2010). Standards on Auditing and the Quality Review Board. Management Accountant, 45(4), 308-311.

⁴ Saha, S. S., & Roy, M. N. (2016). Quality Control Framework for Statutory Audit of Financial Statements: A Comparative Study of USA, UK and India. Indian Journal of Corporate Governance, 9(2), 186-211. doi:<http://dx.doi.org/10.1177/0974686216668458>

الشكل (II - 03): مختلف عناصر نظام رقابة الجودة للتدقيق في سياق المعيار الدولي الأول ISQC1



La source: - IAASB. (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality: IAASB New York, NY.

- IFAC. (2018). HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS.

ويتم شرح هذه العناصر على النحو التالي¹:

- ✓ **مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب:** ينبغي على مسؤولي القيادة في المكتب وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء عملية التدقيق؛
- ✓ **متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:** لقد حددها دليل بيانات التدقيق التأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، كما تم التأكيد عليها في هذا المعيار كما يلي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني.

¹ فاتح سردوك وآخرون، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة التدقيق بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، مقال منشور ضمن مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 13، العدد 03، 2020، ص 654.

- ✓ **الموارد البشرية:** حدد المعيار إجراءات المكتب المتعلقة بالموارد البشرية بمجمل العناصر والمتطلبات التي تضمن قضايا الموظفين في ظل نظام رقابة الجودة والمتمثلة في¹: التوظيف، تقييم الأداء، القدرات والكفاءة، التطور الوظيفي، الترقية، التعويض، تقدير احتياجات الموظفين.
- بحيث يركز هذا المعيار بالنسبة للموارد البشرية على كفاءة المدقق وفعاليته باعتبارها من أهم محددات جودة التدقيق وجودة أداء المدقق.
- ✓ **وثائق نظام رقابة الجودة:** يشير هذا العنصر إلى وضع إجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها والاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تساعد المكلفين بالمراقبة بتقييم مدى امتثال المكتب لنظام رقابة الجودة، كما يتعين على المكتب وضع إجراءات تقضي توثيق الشكاوى وإجراءات الاستجابة لها.

¹ Saha, S. S., & Roy, Op-Cit.

خلاصة الفصل الثاني:

إن ما شهدته الآونة الأخيرة من الفضائح المالية في مجتمع المال والأعمال عبر مختلف دول العالم قد أثرت سلباً على مهنة التدقيق وعلى صورة المدققين الخارجيين لدى الرأي العام خاصة بعد أعمال التلاعب التي أفضت إلى إصدار تقارير مزيفة ومخالفة للواقع المالي الحقيقي للشركات (إنرون سنة 2001 وما عقبها انهيار مكتب التدقيق ARTHUR ANDERSEN سنة 2002). وفي ذات السياق أزمة الثقة التي أصابت أعمال التدقيق وضياع هذه الأخيرة بسبب الفضائح المالية لمؤسسات محلية ودولية أدى بلفت النظر إلى جودة التدقيق والاهتمام أكثر بها حيث أصبحت مطلباً أساسياً لكافة الأطراف ذات العلاقة في بيئة التدقيق، كما حظيت هذه الأخيرة باهتمام الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية حيث ركزت على ضرورة أداء مهمة التدقيق بجودة عالية وذلك من خلال تطوير المعايير التي تشمل مجموعة السياسات والإجراءات التي يتم اتباعها لأداء عملية التدقيق والرقابة على جودة التدقيق الخارجي، وعليه حاولنا في مجمل هذا الفصل معالجة موضوع جودة تدقيق القوائم المالية من خلال عرض جودة القوائم المالية في إطار المرجعية المحاسبية الجزائرية، بالإضافة إلى التعرف على جودة التدقيق على ضوء المنظمات المهنية العالمية ومجموعة من الأكاديميين. في إطار الاهتمام بسبل تطوير ممارسة مهنة التدقيق سعت العديد من الدراسات إلى تحليل ودراسة جودة التدقيق من خلال كشف العلاقة بينها وبين بعض العوامل التي تؤثر فيها لكون هذه الأخيرة تمثل المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام عند معالجة جودة التدقيق. إن موضوع رقابة جودة التدقيق يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة للمحاسبة والتدقيق، بل أنها ذات أثر فعال من أن ما يشكل أساساً لممارسة المدققين يتم تطبيقه، حيث تعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة عملية التدقيق وأداة مهمة لتحسينها، كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها دون وجود مثل هذه المعايير، على سبيل المثال المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" والمعيار الدولي الأول لرقابة الجودة ISQC1.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للدراسة

تمهيد:

مستقبل مهنة التدقيق يرتبط بعنصرين أساسيين لضمان معايير ضبط عالية الجودة، أولاً الالتزام بالمعايير الرسمية الصادرة عن الهيئات الدولية والمتمثلة في مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB وثانياً تطوير هذه المعايير وتحسين توحيد الممارسات المهنية في بيئة التدقيق من خلال تبني كل دولة معايير خاصة بها مستنبطة من المعايير الدولية للتدقيق ISA.

وعليه جاءت هذه الدراسة لتهم بمعالجة المعايير الجزائرية للتدقيق وأثرها على جودة القوائم المالية، ويهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة تم عرض الجانب النظري (الذي عالجه في الفصلين السابقين حيث تمت معالجة إطار نظري حول التدقيق الخارجي في حين تم تخصيص الفصل الثاني لعرض جودة تدقيق القوائم المالية) وتدعيمه بجانب آخر تطبيقي.

تم الاعتماد على أداة المقابلات شبه الموجهة Entretien Semi-directif مع عينة من المهنيين الجزائريين، حيث تشكل المقابلات المورد الأساسي لجمع المعلومات في دراستنا هذه فمن خلالها نتمكن من التعرف على أفكار ووجهات نظر العينة المبحوث فيها وتعد الطريقة الأكثر إفادة في البحث لأنها تخلق نوع من الاتصال المميز بين الباحث والمبحوث فيه والقيام بتحليل نصوص المقابلات باستخدام برنامج تحليل البيانات النوعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم الاعتماد على دراسة حالة متمثلة في دراسة تقارير محافظ الحسابات لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بهدف قياس جودة القوائم المالية من خلال التحفظات الموجودة في تقارير التدقيق النهائية لآخر ثلاث سنوات متتالية.

يحتوي الفصل على المباحث التالية: **المبحث الأول: مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر**، يعالج النقاط التالية: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، التجربة الجزائرية في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ومقررات إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق). **المبحث الثاني: منهجية الدراسة التطبيقية**، سيتم عرض النقاط التالية: (مميزات البحوث الكمية بالمقارنة مع البحوث النوعية، الطريقة والأدوات، الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجهة). **المبحث الثالث: الإطار العملي للمستجوبين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة القوائم المالية. المبحث الرابع: دراسة تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة اقتصادية جزائرية.**

المبحث الأول: مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر

طرأت على مهنة التدقيق بالجزائر عدة إصلاحات أهمها الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي تعتبر ترجمة أو تبسيط للمعايير الدولية للتدقيق بصيغة جزائرية. كل هذا من أجل مسايرة متطلبات المهنة على الصعيد العالمي، ونظرا لما يكتسبه موضوع جودة التدقيق الخارجي من أهمية بالغة باعتبار أن جودة التدقيق من أهم العوامل التي تؤدي إلى تطوير المهنة والارتقاء بها، ارتأينا في هذا المبحث لمعالجة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر من خلال عدة نقاط أهمها: تطور النصوص القانونية والتنظيمية للمهنة، عرض الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر، بالإضافة إلى معالجة تجربة الجزائرية في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق وعرض إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر**1. تطور النصوص التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر**

يمكن تقسيم تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى المراحل التالية¹:

1-1 الفترة من سنة 1962 إلى 1991

بدأ تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر منذ سنة 1969 عندما صدر الأمر 107-69 بتاريخ 1969/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي نص في مادته 39 على أن يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة من رأس المال الاجتماعي من أجل التأكد من انتظامية ومصداقية حساباتها.

كما صدر في هذه المرحلة الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب والذي نص على النقاط التالية:

- لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أية تسمية كانت مهنة المحاسب أو الخبير المحاسب إذا لم يرخص له بذلك ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر؛

- ينبغي للمحاسبين والخبراء المحاسبين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة مهنتهم بكل أمانة؛

- إنشاء مجلس أعلى للمحاسبة يوضع تحت سلطة وزير المالية؛

¹ بالاعتماد على: -علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي، مرجع سبق ذكره، ص ص42-43.

-هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 12. العدد 25، ص ص3-4.

هذا الأمر تطرق إلى تحديد اختصاص المحاسبين والخبراء المحاسبين وكيفية ممارسة المهنة وأيضا تشكيلية المجلس الأعلى للمحاسبة من حيث تسييره واختصاصه، والملاحظ أنه لم يتطرق إلى محافظ الحسابات لأنه كان تابعا للمفتشية العامة للمالية.

بالإضافة إلى المرسوم رقم 70-173 بتاريخ 16/11/1973 الذي يبين مهام وواجبات مدقق الحسابات الذي ينص على أن مدقق الحسابات هو مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية واسندت هذه الوظيفة إلى موظفي الدولة المتمثلين في: المراقبين العامين للمالية، مفتشو المالية، والملاحظ أنه لحد الآن محافظ الحسابات ما هو إلا موظف لدى الدولة. نجد أيضا تم صدور القانون 80-05 بتاريخ 01/03/1980 المتعلق بالمراقبة من طرف مجلس المحاسبة **La cour des comptes** من أجل إرساء آليات رقابة فعالة لمنع الاختلاسات في المؤسسات الوطنية من خلال إنشاء مجلس المحاسبة وتحويله التأكد من صحة ونزاهة الحسابات.

1-2 الفترة من 1991 إلى 2010

تم اصدار القوانين والمراسيم المنظمة للمهنة أهمها:

- القانون 91-08 بتاريخ 27/04/1991 حيث أنشأت بموجبه المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأوكلت بذلك مهمة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي لا تدخل ضمن مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- القانون 20-95 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعيدة لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.

- القرار SPM.103-02-24 بتاريخ 02/02/1994 المتضمن ست توصيات لمحافظي الحسابات، حيث تضمن مجموعة من التوصيات لمحافظي الحسابات، من أهمها ضرورة تطوير المهنة تماشيا مع المستجدات الجديدة، معايير التدقيق الدولية.

- المرسوم التنفيذي 96-136 بتاريخ 15/04/1996 المتضمن أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة، حيث ينص على القواعد الاخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باعتبارها مهنا مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

- المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 يتعلق بانشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر هيئة استشارية لدى وزارة المالية، كما صدر سنة 1999 مقرر يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة وتم تعديل هذا المقرر سنة 2002 وفي سنة 2006.

1-3 الفترة من 2010 إلى غاية يومنا هذا

خلال هذه الفترة تم اصدار قوانين مهمة لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر منها:

- قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المحدد لشروط وكيفيات الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات، الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، حيث مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر حيث تم إنشاء بموجبه: مصف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية.
- المرسوم التنفيذي 11-32 بتاريخ 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، يوضح المرسوم جميع الجوانب المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات بواسطة دفتر الشروط.
- القرار رقم 30 الصادر بتاريخ 2013/06/24 المتضمن معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات، تم اصداره من قبل وزارة المالية يحدد مجموعة من المعايير لإعداد تقرير محافظ الحسابات، كما تضمن مختلف أنواع التقارير: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، تقرير حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية...
- المقرر 02 الصادر بتاريخ 2016/02/04 يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق، تم إصداره من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، يحتوي على الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية والتي تتماشى مع المعايير الدولية للتدقيق، يتضمن أربعة معايير: المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق، المعيار 505 التأكيدات الخارجية، المعيار 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة والمعيار 580 التصريحات الكتابية.
- المقرر 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والصادر بتاريخ 2016/10/11، هذا المقرر يحتوي على الإصدارات الثانية للمعايير، يتضمن المعايير التالية: معيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، معيار 500 العناصر المقنعة، معيار 510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية، معيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق.
- المقرر 23 بتاريخ 2017/03/15 يحتوي على الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق والمتمثلة في: المعيار 520 الإجراءات التحليلية، معيار 570 استمرارية الاستغلال، معيار 610 استعمال أعمال المدققين الداخليين، معيار 620 استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق.
- المقرر 77 المؤرخ في 2018/09/24، يتضمن الإصدارات الرابعة للمعايير، المعيار 230 وثائق التدقيق، 501 العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة-، 530 السبر في التدقيق، 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة الحقيقية.

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 45 يحتوي على طريقة منح الاعتماد للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما يحدد القرار قائمة الشهادات الجامعية لمهنة المحاسب التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

2. الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر:

عرفت مهنة التدقيق بالجزائر عدة اصلاحات خاصة بالهيئات المشرفة عليها، وذلك تبعا لمجموعة الاصدارات القانونية الصادرة خلال العديد من الفترات التاريخية والتي نوضحها في الجدول التالي:

الجدول (III-01): الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر خلال مجموعة الاصلاحات القانونية

المرحلة	القوانين والمراسيم	الهيئات
1990-1962	-الأمر 72-71 المؤرخ في 1971/12/29. -القانون 53-80 المؤرخ في 1980/03/01. -المرسوم 07-90 الصادر في 1990/01/01.	-المجلس الأعلى للمحاسبة CSC - مجلس المحاسبة la cour des comptes -مركز الهندسة والخبرة المالية CIEF -المفتشية العامة للمالية IGF
1991-2009	-المرسوم 08-91 الصادر في 1991/04/27. -المرسوم 20-92 الصادر في 1992/01/13.	-المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. -المجلس الوطني للمحاسبة. -مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.
منذ سنة 2010 إلى يومنا هذا	القانون 01-10 الصادر في جوان 2010	-المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، وإنشاء خمس لجان تابعة للمجلس. -المصف الوطني للخبراء المحاسبين .ONEC

-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .CNCC	
-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .ONCA	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومه للطبع، الجزائر، الجزء الثاني، 2018، ص ص 273-280.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قبل سنة 2010 مهنة التدقيق كانت تحت وصاية المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وانطلاقاً من هذا التاريخ الذي تزامن مع صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الموافق ل 16 رجب 1431 شهدت المهنة تغيراً حيث أصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة الخاضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية. ويتم التفصيل كالاتي¹:

2-1 المجلس الوطني للمحاسبة:

يضم المجلس حسب المرسوم التنفيذي رقم 24-11 الصادر في 27 يناير 2011 خمس لجان²:

-لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.

-لجنة الاعتماد.

-لجنة التكوين.

-لجنة الانضباط والتحكيم.

-لجنة مراقبة النوعية.

ويتم شرح هذه اللجان على النحو التالي³:

2-1-1 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

-وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛

-تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع

للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛

¹ بهلولي نور الهدى، تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، دار المتنبى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023، ص ص 43-46.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، ص 6.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرجع سبق ذكره، المواد 18، 19، 20، 21، 22، ص ص 6-7.

- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها؛

2-1-2 لجنة الاعتماد: وتتمثل مهامها في:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
 - تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
 - تحضير ملفات الاعتماد؛
 - ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين؛
- #### 2-1-3 لجنة التكوين: تتولى المهام التالية:
- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
 - دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
 - ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
 - توجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
 - تسليم شهادات نهاية التبرص؛
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
 - التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
 - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
 - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
 - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق؛

2-1-4 لجنة الانضباط والتحكيم: من بين مهامها:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛

- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
 - إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
 - ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
 - ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين؛
- 5-1-2 لجنة مراقبة النوعية: توكل لها المهام التالية:
- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
 - إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
 - ضمان نوعية التدقيق الموكله لمهني المحاسبة؛

3-1 المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تنص المادة 14 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتسير هاته الهيئات الثلاث من قبل مجلس وطني ينتخبه مهنيون. كما نصت المادة 15 من نفس القانون على المهام الموكله للهيئات الثلاث وتتمثل في¹:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
 - السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
 - إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في اجل شهرين؛
 - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
 - إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها؛
- كما يتولى المصف الوطني للخبراء المحاسبين المهام التالية²:
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
 - إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المادة 15، ص6.

² علي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص46.

-تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
 -ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
 -تنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمصالح المهنة، الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

3. ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر:

تتم ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر من قبل محافظ الحسابات باعتباره مدققا قانونيا، والخبير المحاسبي الذي يتمتع بدوره بصفة محافظ حسابات في نفس الوقت باعتباره مدققا تعاقديا، وهذا حسب ما ينص عليه القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. سنوضح في هذا العنصر مفهوم محافظ الحسابات ومهامه.

3-1 مفهوم محافظ الحسابات:

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 01-10: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

كما نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات (محافظ الحسابات) أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حساباتها"².

3-2 مهام محافظ الحسابات:

حددها القانون 01-10 من خلال المادة 23 وتتمثل في³:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات؛

¹المادة 22 من القانون 01-10، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 07.

² المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 188.

³ المادة 23 من القانون 01-10، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، نفس الصفحة.

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين؛

-يبيد رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة؛

-يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛

-يعلم المديرين والجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه من شأنه أن يعرقل استمرار الاستغلال للمؤسسة؛

وحسب المادة 25 من نفس القانون فإنه يترتب على محافظ الحسابات إعدادا ما يلي¹:

-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 خمسة تعويضات؛

-تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال؛

المطلب الثاني: التجربة الجزائرية في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق

1. عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

تبعاً لإنشاء لجنة المعايير الدولية للمحاسبة International Accounting Standards Committee سنة 1973 بهدف إعداد معايير محاسبية ذات جودة والعمل على تطبيقها وقبولها عالمياً، تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 1977/10/07 من طرف 63 عضواً مؤسساً ويضم حالياً أزيد من 175 عضو وهيئة مهنية ممثلين لأكثر من 135 دولة من جميع أنحاء العالم، ويضم أيضاً حوالي مليون مهني منتسب إليه².

ومن خلال عدة تجارب دولية يمكن لأي دولة الانضمام إلى الاتحاد الدولي الذي يشرف على المحاسبة والمهنة المتعلقة بها في كل دول العالم من خلال انخراط هيئة أو منظمة وطنية مشرفة على نفس المهنة محلياً والتي

¹ المادة 25 القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، نفس الصفحة.

² علي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 40.

تسهر على تطبيق معايير بيان شروط العضوية (SMO)، وتبني إصدارات المعايير بالصيغ المتاحة وفق البيئة القانونية لكل دولة، وتطبيق ذلك في حالة الجزائر يتطلب من الهيئة المشرفة على المهنة ممثلة في وزارة المالية المبادرة بتنفيذ إجراءات العضوية بداية بتحديد الاطار التصوري لمعايير ضبط قواعد المهنة محليا ومقارنتها مع معايير بيان شروط العضوية السبعة، واستنادا إلى آخر إصدار من (profil IFAC country, 2023) فإن الجزائر ليس معترف بها بعد كهيئة عضو ولا يوجد لها تعامل مع الاتحاد الدولي للمحاسبين كما تظهره خارطة دول الأعضاء في الصفحة الموالية¹، لأن جهود الجزائر لتطوير المحاسبة والمهن المتعلقة بها لم ترتق إلى تحقيق شروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، رغم إصدار 4 حزم من المعايير الجزائرية للتدقيق (les normes Algeriennes d'audit) والمستتبطة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) وحتى تكتمل عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين يجب عليها أن تستجيب لبعض المتطلبات منها²:

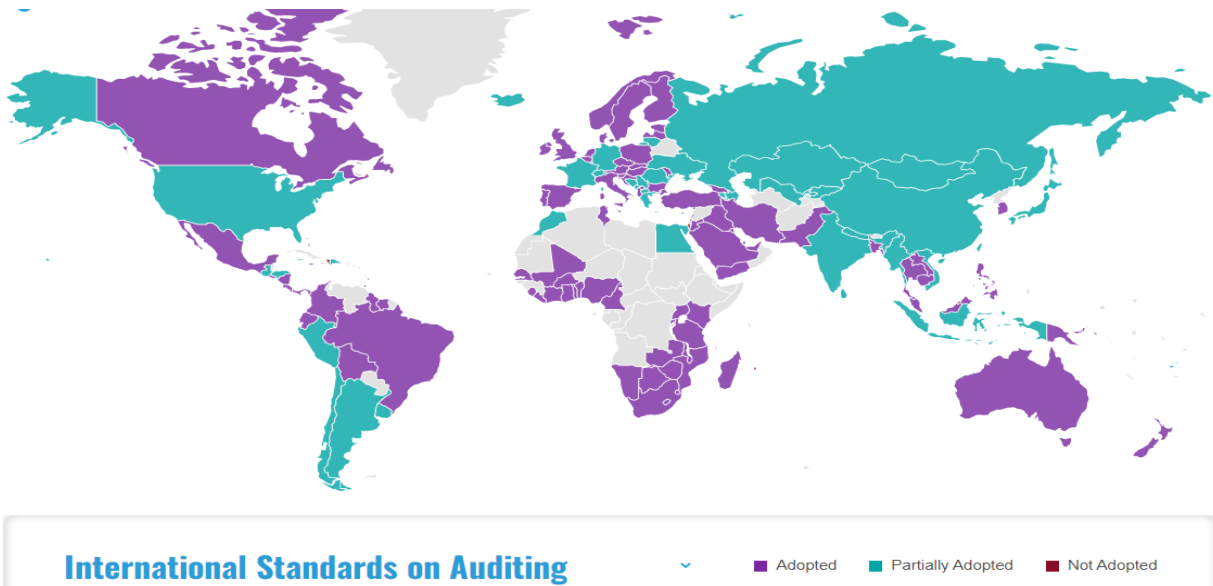
- إقرار مرسوم تنفيذي أو قانون داخلي لدخول الجزائر كهيئة عضو لدى الاتحاد؛

- تحقيق التزامات معايير بيان شروط العضوية (SMO) في بيئة العمل المحلية؛

- المشاركة في برنامج امتثال الهيئات الأعضاء الدولي؛

- الفعالية في العمل وتوفيرها على الاعتمادات على الاعتمادات المالية اللازمة للتنفيذ مع هيكل حكومي مناسب؛

الشكل (III-01): خارطة الدول الأعضاء في تطبيق (SMO) وتبني معايير التدقيق الدولية (ISA)



¹profil IFAC country, <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status>.

² مقرامنت عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 81.

المصدر: بالاعتماد على الموقع (profil IFAC country,2023)

<https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status>

Consulté le 02/06/2023.

2. المرجعية الوطنية للتدقيق (إطار مفاهيمي)

نظرا لاعتماد النظام المحاسبي المالي لتطوير المرجعية المحاسبية الوطنية واستنباطه من معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي (IAS/IFRS) وبحكم أن عملية المحاسبة تحتاج إلى عملية التدقيق، قامت لجنة التقييس والممارسات المحاسبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بالعمل على معايير وطنية تمكنها من مراجعة نتائج النظام المالي المحاسبي إضافة إلى أنها تشكل قواعد استرشادية توضح الإطار المحلي التنظيمي للمهنة. ولدرجة القبول العام الذي تتلقاه المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من مختلف دول العالم إضافة إلى ما يوفره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) من خبرة في إعداد المعايير، واستنادا إلى (بسباس سيد أحمد، 2020) فإن إعداد المعايير المحلية تطلب تسخير الكثير من الجهود لتحقيق خطة إعداد كل معيار بالشكل المطلوب، حيث توقف الأمر على اختيارين إما تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA كما هي أو ادخال بعض التعديلات عليها لكي تتوافق مع البيئة الجزائرية، المر الذي اتفق عليه أعضاء المجموعة وأعدو 36 معيار جزائري للتدقيق NAA. تبنت الجزائر هذه المعايير لكن بصيغة جزائرية تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) من أجل توحيد الممارسات المهنية المحلية وخلق التماسق في الأداء المهني لمحافظي الحسابات، تم إصدار 16 معيارا تشكل مجمل هذه المعايير المرجعية الوطنية للتدقيق وتوفر المزايا التالية¹:

-تعالج الالتزامات العامة للمدقق ومتطلبات الحالات الخاصة؛

-تحتوي على الأهداف ومعايير الأداء المهني التي تمنح محافظ الحسابات أساس يستند إليه في الحصول على التأكيدات المعقولة؛

-لا تشجع على التجاوزات في تطبيق القوانين المنظمة للمهنة؛

-تمنح منهجية عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق؛

-لا تتعدى على قواعد التنظيم القانونية؛

¹مقرامنت عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 83.

-تتطلب من محافظ الحسابات ممارسة الحكم المهني، مهارات النقد أثناء التخطيط وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الدلالة الناتجة عن حالات غش أو الأخطاء غير المتعمدة وخلال مرحلة جمع الأدلة الكافية والمناسبة وأخيرا خلال مرحلة تكوين الرأي حول القوائم المالية؛

-تلتزم محافظ الحسابات بالتواصل مع مستخدمي المعلومات المالية والملاك من خلال التقرير الموجه إليهم في نهاية المهمة؛

المطلب الثالث: مقررات إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

من أجل تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملاءمة مع الواقع الدولي، تم إقرار المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال إصدار 16 معيار ضمن أربعة مقررات وكل مقرر يحتوي على 04 معايير وضعت حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أم تعاقدية، هذه المعايير تمكن المهنيين بالقيام بمهامهم بكل مصداقية وشفافية.

1.المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

يتضمن هذا المقرر الإصدارات الاولى للمعايير الجزائرية للتدقيق، منشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية وهي¹:

-المعيار الجزائري للتدقيق 210"اتفاق حول مهام التدقيق":

عالج هذا المعيار الطريقة التي يتبعها المدقق من أجل الاتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة التدقيق، حيث يتضمن الاتفاق بين الطرفين على طبيعة التدقيق والمسؤوليات المخولة للمدقق (سواء كان المدقق التعاقدية أو القانوني) وكذا الاتعاب المقدمة لصاحب المهمة، بالإضافة إلى تدوين كل الأحكام المتفق عليها في رسالة مهمة التدقيق.

-المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية":

تناول هذا المعيار التأكيدات الخارجية، وعرفها بأنها دليل يتم الحصول عليه من الغير ويكون على عدة أشكال ترسل للمدقق المكلف بالمهمة قصد مساعدته في أداء مهامه، كما يهدف إلى توجيه المدقق إلى الإجراءات التي يتبعها وكيفية وضعها حيز التنفيذ من أجل الحصول على أدلة الإثبات بواسطة التأكيدات الخارجية ذات دلالة ومصداقية.

- المعيار الجزائري للتدقيق 560"أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة":

1 المقرر 002، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 04 فيفري 2016، ص03.

يهدف هذا المعيار إلى وضع إرشادات حول مسؤولية المدقق تجاه الأحداث اللاحقة التي تظهر سواء بعد تاريخ اعداد الكشوف المالية وتاريخ اعداد تقرير المدقق، أو بعد تاريخ اعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية.

- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية":

تناول هذا المعيار التصريحات الكتابية والزامية حصوله عليها من طرف الإدارة، كونها تعتبر عنصر مهم للمدقق في إطار مراجعة القوائم المالية وتعزيز العناصر المقنعة.

2.المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016

تضمن هذا المقرر الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق وهي¹:

-المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة":

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة وكافية توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

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

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، حيث يسمح التخطيط الملائم للمدقق من استراتيجية عامة للتحقيق مكيفة للمهمة وعرض برنامج عمل.

- المعيار الجزائري للتدقيق 510"مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، والتي على أساسها يجب جمع العناصر المقنعة الكافية التي تسمح بضمان تقديم معلومات، مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة.

- المعيار الجزائري للتدقيق 700"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية":

يعالج التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، إضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق.

¹ المقرر 150، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 11 أوت 2016، ص02.

3.المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

احتوى هذا المقرر الإصدارات الثالثة المتضمنة لأربعة معايير وهي¹:

-المعيار الجزائري للتدقيق 520"الإجراءات التحليلية":

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية لأنها تقنية مراقبة تتضمن مقارنة المعلومات المالية مع معطيات سابقة أو تقديرية وذلك باللجوء على تقنيات إحصائية لتحليل المتغيرات الهامة، قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق إجراءات التدقيق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال، حيث يفترض أن الكيان أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

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

يتضمن هذا المعيار شروط وكيفية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

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

يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير (شخص طبيعي أو هيئة)، يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير لمساعدته في جمع العناصر المقنعة.

4.المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

احتوى هذا المقرر الإصدارات الرابعة المتضمنة للمعايير التالية²

-المعيار الجزائري للتدقيق 230"وثائق التدقيق":

يعالج طبيعة وفائدة توثيق، والمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، كما عرف التوثيق على أنه يتمثل في ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه عملية التدقيق.

¹ المقرر 23، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 15 مارس 2017، ص02.

²المقرر 77 المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

- المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة":

يعالج هذا المعيار مراعاة المدقق عند حصوله على أدلة مقنعة كافية فيما يخص جوانب متعلقة بوجود المخزونات وحالتها، بالإضافة إلى إحصاء كل القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

- المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق":

يتضمن طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير احصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار بهدف الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي المدروس.

- المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

يعالج المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

ونلخص هذه المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة إلى غاية سنة 2018 ونظيرتها الدولية في الجدول التالي:

الجدول(III-02): المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة إلى غاية سنة 2018

رقم معيار التدقيق الدولي	عنوان المعيار الدولي	رقم المعيار الجزائري النظير له	عنوان المعيار	تاريخ الاصدار
210	الاتفاق حول آجال مهام التدقيق	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	2016/02/04
505	التأكيدات الخارجية	505	التأكيدات الخارجية	2016/02/04
560	أحداث بعد الاقفال	560	الأحداث اللاحقة	2016/02/04
580	التصريحات الكتابية	580	التصريحات الكتابية	2016/02/04
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	2016/10/11
500	أدلة التدقيق	500	العناصر المقنعة	2016/10/11
510	مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-	510	مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-	2016/10/11
700	تأسيس الرأي وتقرير	700	تأسيس الرأي وتقرير	2016/10/11

	التدقيق على الكشوف المالية.		التدقيق على الكشوف المالية	
2017/03/15	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية	520
2017/03/15	استمرارية الاستغلال	570	استمرارية الاستغلال	570
2017/03/15	استعمال أعمال المدققين الداخليين	610	استعمال أعمال المدققين الداخليين	610
2017/03/15	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620
2018/09/24	وثائق التدقيق	230	التوثيق	230
2018/09/24	العناصر المقنعة	501	أدلة التدقيق	501
2018/09/24	السبر في التدقيق	530	العينات	530
2018/09/24	تدقيق التقديرات المحاسبية	540	التقديرات المحاسبية	540

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: المقررات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة للمعايير الجزائرية للتدقيق (المقرر 002، المقرر 150، المقرر 23 والمقرر 77).

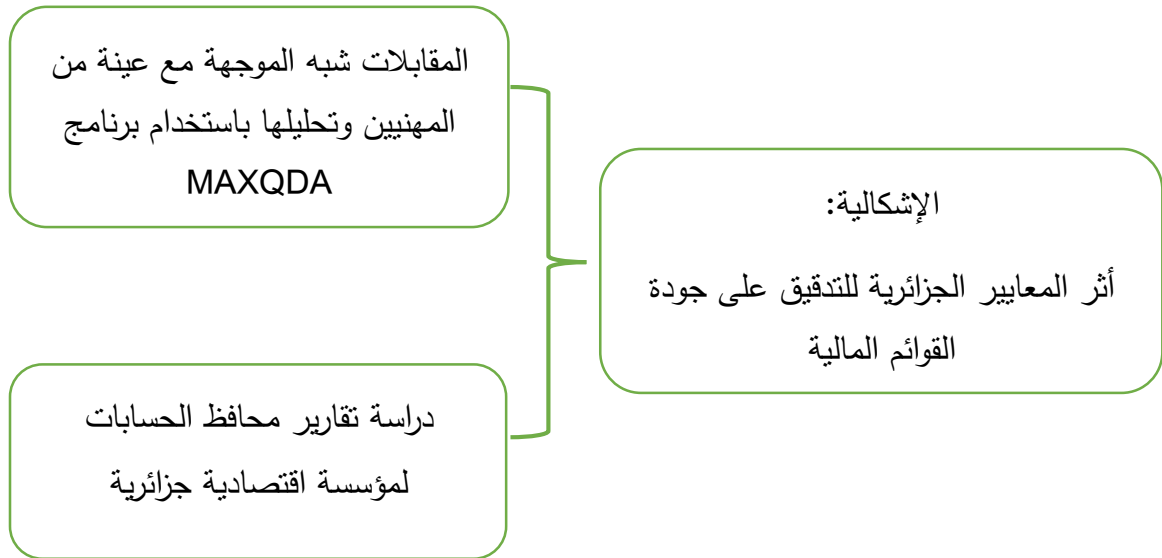
من خلال الجدول (III-02) يتضح أن المعايير 16 الصادرة خلال الفترة 2016-2018 مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، ونلاحظ أن المشرع قام بإصدار هذه المعايير بطريقة غير منتظمة حيث تم إصدار إلا بعض المعايير من المجموعات الحاملة للأرقام 2،3،5،6،7 ونلاحظ أيضا أن كل مقرر يحتوي مزيج من المعايير ذات مجموعات مختلفة، يتضح أيضا وجود مدة زمنية بين اصدار كل مقرر.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة التطبيقية

تتم الدراسة التطبيقية عن طريق الاستعانة بالمقاربة النوعية *approche qualitative* بالاعتماد على إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من المهنيين الجزائريين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ذوي خبرة في ميدان التدقيق والمحاسبة، وذلك للتمكن من الإجابة عن الإشكالية الموضوعية حول أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية كون هذه المعايير موجهة بالدرجة الأولى لتدقيق القوائم المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى سيتم الاعتماد على دراسة حالة تتمثل في دراسة تقارير محافظي الحسابات لسنوات متتالية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة التحفظات المشار إليها في التقارير النهائية وذلك بهدف قياس جودة القوائم المالية.

والشكل الموالي يوضح الطريقة المعتمدة في هذه الدراسة:

الشكل (III - 02): الطريقة المعتمدة في الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة

المطلب الأول: مميزات البحوث الكمية بالمقارنة مع البحوث النوعية

تنقسم البحوث في مجال العلوم الاقتصادية كعلوم اجتماعية إلى بحوث كمية و بحوث نوعية، فإذا كانت الأولى تعتمد على لغة الأرقام والإحصاء فإن الثانية تعتمد على الشرح والتحليل والتفسير وتبتعد عن القياس والعد¹، يهدف البحث الكمي إلى التحديد الكمي لظاهرة اقتصادية وقياسها من خلال دراسة مجموعة جد معتبرة من العينات وهو يستعمل أدوات مختلفة كالاستبيان وتحليل البيانات عن طريق الدراسات الإحصائية والقياسية، أما البحث عن طريق المقاربة النوعية فيهدف إلى استكشاف وفهم الظواهر الاقتصادية من خلال الاستعانة بدراسة حالات أو مجموعة من العينات المشاركة². ويتم الحصول على المعلومات في البحث النوعي من خلال ملاحظة المواقف والأحداث ويتم جمعها كما هي على أرض الواقع وعلى لسان الأفراد أو المبحوثين المعنيين بالدراسة عن طريق إجراء دراسات بحثية اعتمادا على الملاحظات الميدانية والمقابلات للظفر بالمعلومات دون اللجوء إلى الاستخدامات الإحصائية.

ويتوجه الباحث في البحث النوعي عادة نحو عينة قصدية في جمع المعلومات لتحقيق أهداف من خلال أدوات فعالة مثل الملاحظة بالمشاركة وأسلوب المقابلات المعمقة والحصول على الوثائق والسجلات الأولية المرتبطة بالموضوع ويكون للباحث دور اجتماعي فعال لأنه يقوم على التفاعل مع العينة المشاركة مع الابتعاد عن التحيز في جمع البيانات وتفسيرها³، كما أن المعطيات تكون (نوعية) والنتائج في شكل ملاحظات ومقاطع مقابلة⁴.

إضافة إلى ما سبق تتميز البحوث النوعية في كونها تعتمد على البحث في بيانات نوعية تكون في شكل ملاحظات، تعليقات وآراء مكتوبة أو مسموعة من أجل الوصول إلى نتائج تحليل مع استخدام طريقة علمية صحيحة، كما أن البحث النوعي يركز على رؤية الباحث في بناء الإشكالية وسيق البحث ليس مفتعل بحكم معرفة سابقة فالبحث النوعي هو عملية تفاعلية بين الباحث وطبيعة المشكلة، وعليه فإن الاستعانة بهذا الأخير يعتبر وليد الحاجة التي يسعى الباحث الوصول إليها من خلال الدراسة للإجابة على الإشكالية المطروحة لأنه يتناسب مع المواضيع المتعلقة بدراسة ثقافة الأفراد والمؤسسات⁵. وهذا هو الحال لدراسة أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية ومعرفة ردود فعل ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق ومكاتب التدقيق للتعرف على سلوك

¹ زينب خلافة، البحوث الكيفية في العلوم الإنسانية الاستخدام-التصميم والمناهج-، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02، 2020 صفحة 103.

² مرحوم محمد الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لاعداد التقارير الماليةIFRS-PME، مرجع سبق ذكره، ص 193.

³ عامر قنديجلي، إيمان السامرائي، البحث العلمي الكمي والنوعي، دار اليازوري، الأردن، بدون طبعة، 2009، صفحة 58.

⁴ Mohamed Magani, la recherche qualitative une introduction à la théorie et méthode, revue Algérienne de communication, éditée par l'institut des sciences de l'information et de la communication, université d'Alger, p 84.

⁵ بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص124-125.

تعاملهم مع هذه المتغيرات ألا وهي المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة منذ سنة 2016 وخاصة جودة القوائم المالية في ظل الظروف التدقيقية السائدة.

وفيما يلي جدول يوضح مقارنة بين البحث الكمي والبحث النوعي:

الجدول (III - 03): مقارنة البحوث الكمية والنوعية

البحوث النوعية	البحوث الكمية
تعتمد أسلوب الملاحظة والمقابلة والمراجع بعيدا عن الأساليب القياسية والاحصائية.	تستخدم مقاييس واختبارات أو قوائم تقدير لجمع البيانات وكذا الأساليب الإحصائية.
يجري الباحث قياساته بمرونة أكبر في الزمان والمكان	يمارس الباحث سيطرة تامة على جميع المتغيرات
تكتب التقارير بأسلوب سلس وسردي يمكن أن يدعم بنتائج كمية.	تستخدم في الكتابة التقرير، الجداول والأشكال البيانية.

المصدر: بالاعتماد على الباحث بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص126.

المطلب الثاني: أدوات ووسائل جمع المعلومات

مرحلة جمع المعلومات اعتمدت على مجموعة من التقنيات العلمية التي تتوافق مع طبيعة البحث، المنهج المتبع وإشكالية الدراسة والتي تتمثل في تحليل الوثائق والقوانين، إجراء المقابلات مع المختصين والملاحظة.

لمعالجة مختلف جوانب الدراسة تم الاعتماد على مصادر البيانات الثانوية والمتمثلة في مختلف الوثائق والمراجع ذات الصلة المباشرة بالموضوع حيث تعتبر هذه الأخيرة في البحث العلمي السبب الرئيسي في التشجيع على التعمق في موضوع الدراسة منذ الانطلاق في البحث إلى غاية الإجابة على إشكاليتنا المطروحة والتي تهدف إلى معرفة أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية، وفي هذا الصدد تتمثل الوثائق البحثية التي تم الاعتماد عليها كمصادر ثانوية في مختلف القوانين والمراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار إصلاح مهنة التدقيق والمتمثلة في:

- القرار الوزاري رقم SPM/94/103، الصادر يوم 02 فيفري 1994 والذي يقر معايير الأداء المهني والعمل الميداني لمهنة محافظ الحسابات يحمل في طياته ستة (06) توصيات مهنية، وارد ضمن إصدارات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- القانون 10-01 الصادر في 26 جوان 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والصادر في الجريدة الرسمية رقم 42.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها الصادر في الجريدة الرسمية رقم 30.
- ملحق معايير التقارير، الصادر في 24 جوان سنة 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات صادر في الجريدة الرسمية رقم 24.
- المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتعلق بالإصدارات الأولى للمعايير الجزائرية للتدقيق الحاملة لأربعة معايير واردة ضمن إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 150 الصادر في 11 أكتوبر 2016 والمتعلق بالإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق الحاملة لأربعة معايير واردة ضمن إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 23 الصادر في 15 مارس 2017 والمتعلق بالإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق الحاملة لأربعة معايير واردة ضمن إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 77 الصادر في 24 سبتمبر 2018 والمتعلق بالإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق الحاملة لأربعة معايير واردة ضمن إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.
- تمت الاستعانة بهذه القوانين بناء على تسلسل ومني موافق للأحداث المتتالية في تنظيم المهنة، بالإضافة إلى النشرات والنقاط الإعلامية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وكذا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. هذه المرحلة ساهمت على تكوين الخطوات المساعدة في تشكيل أسئلة المقابلة لفتح النقاش مع العينة المبحوث فيها.
- بهدف تحقيق أهداف الدراسة والتأكد من صدق أو نفي الفرضيات ومعالجة الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على أسلوب المقابلات شبه الموجهة مع عينة من المهنيين الجزائريين في ميدان المحاسبة والتدقيق (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين).

تعتبر المقابلات من بين الأدوات الأكثر اعتمادا ضمن البحث النوعي وتشكل موردا أساسيا لجمع المعلومات في دراسات البحث النوعي، ومن خلالها يتمكن الباحث من التعرف على أفكار ووجهات نظر العينة المبحوث فيها، كما تساعد على خلق نوع من الاتصال المميز بين الباحث والمستجوب باعتبارها محادثة مباشرة يقوم بها الباحث بهدف الحصول على قدر كاف من المعلومات الخاصة بالبحث.

هناك ثلاثة أنواع من المقابلات وهي¹: المقابلات الموجهة، غير الموجهة والمقابلات شبه الموجهة.

-تمت المقابلات الموجهة وفق إطار صارم محدد مسبقا وفي غاية الانضباط بحيث لا يترك هامشا كبيرا في حرية الكلام لكل من الباحث والمستجوب، تنفذ هذه المقابلة وفق دليل مقابلات يحمل أسئلة محددة تقتضي أجوبة دقيقة وهو يميل كثيرا للاستبيان الموظف في البحوث الكمية.

-المقابلات غير الموجهة وتسمى أيضا بالمقابلات الحرة، هذا النوع من المقابلات لا يشترط الصرامة عند استجواب الأشخاص الذين لهم الحرية المطلقة في التعبير عن آرائهم حول المسائل موضوع الاستجواب، كما تسمح للباحث تناول الموضوع الرئيسي للبحث والمواضيع الثانوية التي تتفرع عنه بحرية ودون أولوية في الترتيب ولكن الحرية التي تسمح بها المقابلات الموجهة لا تعفي الباحث من استعمال دليل للمقابلة يساعده على التركيز في التطرق إلى جميع مواضيع البحث.

-المقابلات شبه الموجهة وتتم وفق إطار يتسم نسبيا بالصرامة غير أنه يعطي للمستجوب هامشا في حرية الكلام في تناوله للمواضيع محل البحث، ويجري الباحث المقابلة شبه الموجهة وفق دليل يحمل أسئلة حول إشكالية البحث يمكن طرحها بشكل مفتوح ودون ترتيب محدد بصفة مطلقة.

من خلال ما تم ذكره، فإن المقابلات تتميز بالخصوصيات التالية²:

-تعتمد المقابلة في إطار العمال التحضيرية على إعداد دليل للمقابلة؛

-تعتبر المقابلة طريقة سهلة لا تستدعي استعمال أدوات ذات تكلفة عالية؛

-تمكن المقابلة الباحث من الاحتكاك بالمهنيين المختصين الذين يعتبرون المورد الرئيسي للمعلومة؛

¹ Tiphaine GODFROID, Préparer et conduire un entretien semi-directif, Séminaire organisé par Joëlle KIVITS Et Laurence GUIGNARD, Université de Lorraine, Présentation du 10 mai 2012, p03.

² مرحوم محمد الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لاعداد التقارير الماليةIFRS-PME، مرجع سبق ذكره، ص194.

-تتطلب الحرص على تفادي الأفكار المسبقة التي يمكن أن تؤثر على الصورة الصادقة للأجوبة؛

-يتطلب شرح بصورة وافية الهدف من المقابلة للتركيز على إشكالية البحث بما فيها الموضوع الرئيسي والمواضيع الفرعية؛

المطلب الثالث: الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجهة

يجب تحضير المقابلة بطريقة دقيقة من خلال تتبع عدة مراحل أشار إليها الباحث Jean-Michel من أهمها اختيار العينة المبحوث فيها حيث وجب اختيار العينة التي تفي بغرض البحث وتحقق أهداف الدراسة¹، والتي يطلق عليها في حالة البحث النوعي مصطلح "المشاركين" Participants بحكم أنهم يتشاركون مع الباحث ويتفاعلون معه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة². وفي دراستنا هذه يتمثل المشاركون في مجموعة المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بعد اختيار المشاركين بدقة يتم طلب المقابلة حيث رغم صعوبة التعامل مع المهنيين ومكاتب التدقيق لكونهم يعملون بالساعة، ليس لديهم وقت ولديهم ضغط في العمل إلا أن الباحثة استعانت بعلاقاتها الخاصة مع بعض الأساتذة الزملاء (الذين هم أكاديميين ومهنيين في نفس الوقت) أين تم توجيهنا إلى زملائهم المهنيين الأمر الذي سمح لنا بطلب جلسات مقابلة، بعدها تم الاتفاق على ظروف المقابلة المتعلقة بالتاريخ، المكان ومدة إجرائها.

- **مدة المقابلة:** تم التأكيد على أفراد العينة المشاركة أن مدة المقابلة تدوم ساعة على الأكثر حتى نستطيع طرح الأسئلة وهي عبارة عن ثلاث أسئلة مفتاحية تتضمنها مجموعة من الأسئلة الفرعية لتوجيه وإدارة الحديث.
- **تاريخ المقابلة:** تواريخ المقابلة كانت في فترة زمنية متقاربة ويتم الإشارة إلى أن العدد الأقصى لها كان ثلاث مقابلات في الأسبوع وذلك لتمكن الباحثة من تفرخ البيانات وتذكر المعلومات كما جرت على حقيقتها.
- **مكان المقابلة:** بعد السماح لنا من المشاركين المبحوثين بإجراء المقابلة تم التنقل إلى مكاتب عملهم المتواجدة بنفس الولاية وهناك من جرت معهم المقابلة عن بعد عبر وسائل التواصل الاجتماعي.

ونشير إلى النوع المستعمل في هذه الدراسة هو أسلوب **المقابلة شبه الموجهة** وعليه سيتم التفصيل من خلال الفرعين التاليين في: التعريف بالمقابلة شبه الموجهة وأيضا دليل المقابلة.

¹ Jean-Michel Decroly, Introduction à l'entretien semi-directif, Université libre de Bruxelles, Présentation du 04 décembre 2015, p 08.

² Creswell, J.W, collecting qualitative data, Educational Research planning, conducting and evaluating quantitative research, 4th ed, Boston, 204-235.

1. مميزات المقابلة شبه الموجهة:

تعتبر المقابلة شبه الموجهة من بين الأشكال الأكثر مصداقية عند مجموع الباحثين في مجال البحوث النوعية ولها مجموعة من الخصائص كالاتي¹: تعطي للمستجوب هامشا من حرية الكلام عند تناوله موضوع البحث، تتطلب الاعداد المسبق لدليل un guide d'entretien يتضمن أسئلة حول إشكالية البحث يتم طرحها على المستجوب بشكل مفتوح ويتم إعداده بناء على فرضيات البحث المصاغة، تسمح للباحث من الاحتكاك بالمهنيين ومن هم على صلة بواقع الأعمال. كما يتم جمع المعلومات من خلال إجراء المقابلة شبه الموجهة عن طريق التدوين الكتابي للبيانات المستقاة من الحوار مع المستجوبين، كما يستحسن تسجيل المقابلات بعد طلب الإذن.

خلال إجرائنا لهذه المقابلات مع عينة المشاركين حرصنا على النقاط التالية²:

- ✓ التأكيد على أن الغرض من المقابلة ليس موجه لأي جهة وإنما لأغراض البحث العلمي مع ضمان سرية المعلومات الشخصية للمستجوب لكسب ثقته؛
- ✓ تبسيط مفهوم أسئلة المقابلة واختصارها؛
- ✓ إدارة المقابلة كحوار وليس سؤال وجواب مع تفادي هيمنة الباحث بالفرضيات المسبقة على المستجوب؛
- ✓ تأمل الذات وضمان عدم الانحياز على الأقل أثناء اجراء المقابلة خاصة من الأجوبة التي يتلقاها الباحث من المشاركين المبحوثين؛
- ✓ الحفاظ على مصداقية الإجابات مها كانت؛

2. دليل المقابلة شبه الموجهة

يشكل دليل المقابلة الأداة الرئيسية عند إجراء المقابلة يتم إعداده على أساس المواضيع الرئيسية للبحث. وتقضي عملية بنائه التدرج من العام إلى الخاص والحفاظ على نسق متزن خلال الحوار إلى غاية الوصول للأهداف المرجوة، مع مراعاة البدء بأسهل الأسئلة لمعالجة موضوع البحث بهدف اكتساب ثقة المبحوث وتحفيزه على الكلام حول المواضيع حيز المناقشة³.

وفي سياق دراستنا تم إعداد دليل المقابلة شبه الموجهة الخاصة بنا بتقسيمه إلى ثلاث محاور رئيسية تتضمنها مجموعة من الأسئلة الفرعية (أنظر الملاحق)، يتم ذكرها على النحو التالي:

¹ Tiphaine GODFROID, Op-cit, p06.

² بسباس سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص141.

³ مرجع محمد الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS-PME، مرجع سبق ذكره، ص200.

➤ المحور الأول:

يعالج موضوع رئيسي حول الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي، يتفرع إلى أسئلة فرعية أحدها يتعلق بأهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة، والآخر يتناول آراء وتعقيبات المهنيين حول القانون 01-10.

➤ المحور الثاني:

تم تخصيصه للحديث عن موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، من خلال معالجتنا لعدة عناصر أساسية تمثل المواضيع الفرعية للمحور من حيث معرفة: درجة الاطلاع على المعايير NAA من قبل أفراد العينة المشاركين، المشاركة في الدورات التكوينية المنظمة حول هذه المعايير، عرض آراء المهنيين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وكذا التطرق لمختلف العناصر التي من شأنها إضفاء قيمة مضافة للمعايير في الوسط المهني، وأخيرا تسليط الضوء على بعض المعايير التي أثبتت الحاجة لضرورة إصدارها ضمن المعايير المستقبلية.

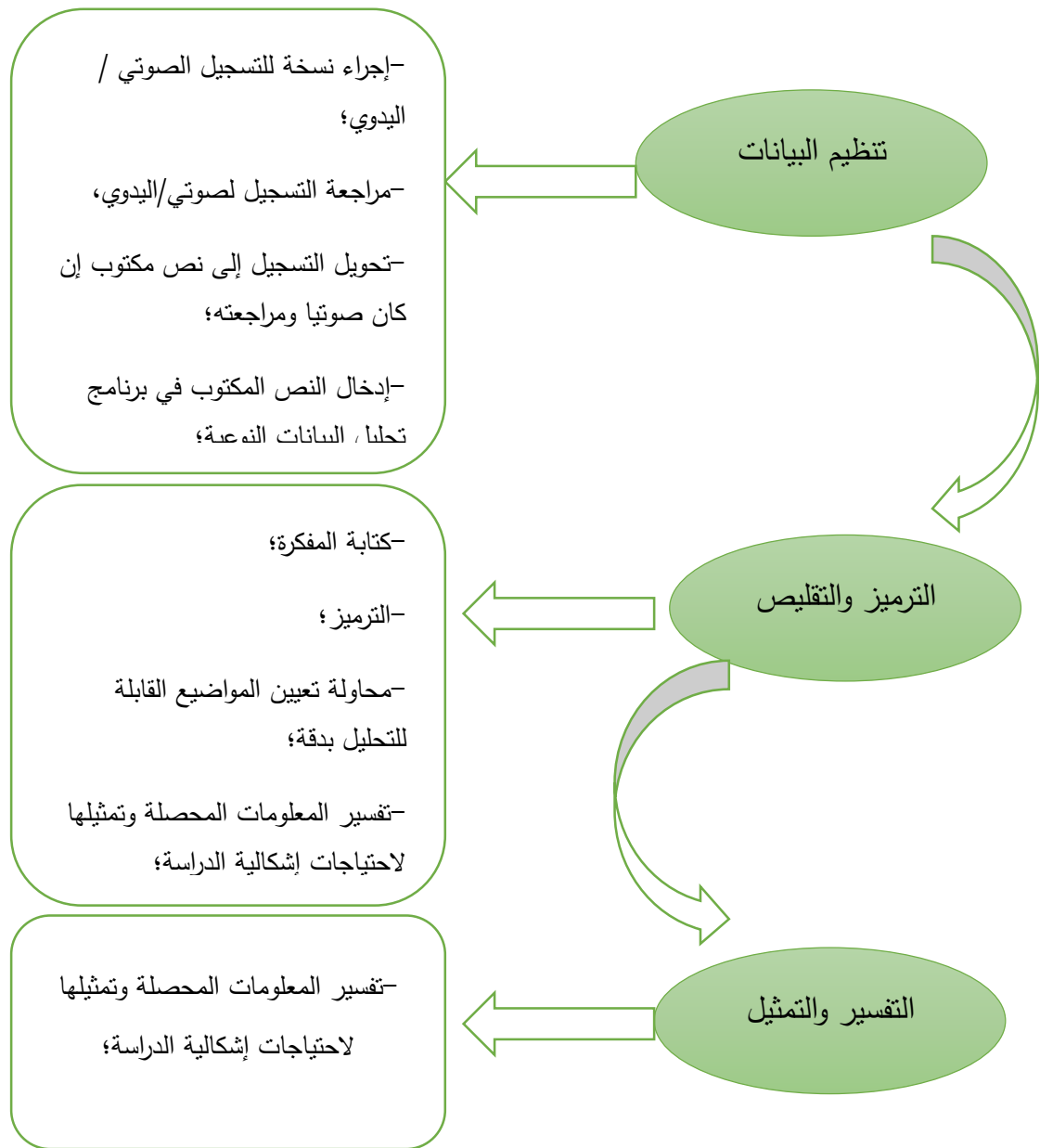
➤ المحور الثالث:

يعالج هذا المحور موضوع الجودة من خلال عنصرين رئيسيين (جودة تدقيق القوائم المالية، جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية)، احتوى العنصر الأول الحديث عن عدة نقاط أهمها: المراحل الأساسية التي يعتمد عليها المدقق عند تدقيق القوائم المالية، أهم العناصر المقنعة الضرورية لإبداء الرأي حول القوائم المالية وأيضا بعض العوامل التي من الممكن ان تؤثر على جودة القوائم المالية حسب رأي محافظي الحسابات. في حين خصصنا السؤال الرئيسي الثاني للحديث عن جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية من خلال رصد آراء المهنيين حول هذا الموضوع وأهم ما تم الحث عليه خاصة ما تعلق بضرورة العمل على إصدار معايير الجودة سواء المتعلقة بجودة تدقيق القوائم المالية أو جودة أعمال مكاتب التدقيق.

3. تحليل البيانات

المرحلة الصعبة خلال إجراء الدراسة النوعية هي مرحلة جمع البيانات والتي تم جمعها في دراستنا هذه عن طريق إجراء المقابلات شبه الموجهة مع عينة المبحوثين والمتمثلين في المهنيين الجزائريين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين، مديري المالية والمحاسبة لمؤسسات اقتصادية عمومية وأيضا مديري التدقيق الداخلي، حيث تمكنا من جمع عدد كبير من البيانات في مدة زمنية استغرقت قرابة (7) سبعة أشهر، بعد هذه المرحلة انتقلنا إلى مرحلة تنظيم البيانات وترتيبها من أجل القيام بتحليلها وفق المنهج النوعي. وعليه نلخص أهم مراحل تحليل البيانات المجمعة في الشكل الموالي:

الشكل (III - 03): مراحل تحليل البيانات النوعية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على أحمد حسن أحمد الفقيه، تصميم البحث النوعي في المجال التربوي، المجلة الدولية للدراسات التربوية والنفسية، المجلد 02، العدد 03، 2017، صفحة 362.

ويتم شرح هذه المراحل كآلاتي:¹

3-1 تنظيم البيانات:

يتم في هذه المرحلة تنظيم البيانات المجمعة والمتحصل عليها من المشاركين من خلال قراءتها، تنظيمها وتجهيزها للمرحلة الموالية وهي مرحلة (الترميز)، تتم هذه المرحلة من خلال تسجيل كل البيانات المتحصل عليها سواء عن طريق التسجيل اليدوي أو تلك التي في شكل تسجيل صوتي بعدها تم تحويلها إلى نص مكتوب في برنامج Word.

3-1 الترميز والتقليص:

تشكل هذه المرحلة محور تحليل البيانات النوعية تحتوي على العديد من الخطوات الأساسية أهمها ترميز وتقليص الكم الهائل من البيانات التي تم تنظيمها في المرحلة السابقة، كما تشمل على المفكرات *mémos* المتمثلة في الملاحظات التحليلية وأيضاً تعليقات الباحثة للمساعدة في عملية الترميز، ليتم بعدها عملية الترميز التي تعتمد بالدرجة الأولى على قراءة محتوى البيانات وتقسيمها إلى أجزاء من المعلومات وترتبط هذه الأجزاء بالرموز *codes* التي تشكل العناصر في البيانات المجمعة مع الاستعانة بالجدول، الخرائط والرسومات البيانية حسب الحاجة لتوضيح هذه العلاقات ليتم بلورتها في شكل نتائج.

3-3 التفسير والتمثيل:

وهي المرحلة الأخيرة من مراحل تحليل البيانات النوعية، هدفها تفسير البيانات لغاية فهم الأبعاد المختلفة لموضوع الدراسة وذلك بالبحث عن أوجه التشابه والاختلاف والعلاقات بين وجهات نظر العينة المشاركة.

¹ بالاعتماد على:

- أحمد حسن أحمد الفقيه، تصميم البحث النوعي في المجال التربوي، المجلة الدولية للدراسات التربوية والنفسية، المجلد 02، العدد 03، 2017، صفحة 364.

-Weitzman.E. A, Software and qualitative research, Handbook of qualitative research, Sage Publications, 2000, P820.

المبحث الثالث: الإطار العملي للمستجوبين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة القوائم المالية
يتناول هذا المبحث الشق الأول من الجانب التطبيقي للدراسة، يتضمن تحليل المقابلات شبه الموجهة التي تم إجراؤها مع عينة من المهنيين الجزائريين، تم تقسيمه إلى مطلبين رئيسيين يتمثل الأول في تحليل المقابلات شبه الموجهة مع عينة المهنيين، في حين خصص الثاني إلى معالجة مواضيع أسئلة المقابلة باستخدام برنامج MAXQDA.

المطلب الأول: تحليل المقابلات شبه الموجهة مع عينة المهنيين

1. تقديم برنامج دراسة الحالة MAXQDA2022:

تعتبر برمجيات تحليل بيانات البحث النوعي نقلة نوعية للتعامل مع البيانات التي يتم جمعها بالاعتماد على المقابلة، الملاحظة، تحليل الوثائق والاستطلاعات والتسجيلات الصوتية وغيرها من أدوات جمع البيانات النوعية، ويمكن أن تساعد برمجيات تحليل البيانات النوعية في تنظيم البيانات ومعالجتها وتحليلها للحصول على نتائج ضمن معايير وتصنيفات واضحة، وبالنسبة لأدوات البحث النوعي بما فيها المقابلات سواء الموجهة أو شبه الموجهة فتعتبر البيانات المسترجعة منها عن كلام وعبارات خاصة بالمستجوب يصعب تحليلها كميًا خصوصًا وأنها لا تتضمن أسئلة سلم ليكارت في الاستبيان¹. وبفضل البرمجيات الخاصة بتحليل البيانات الكيفية على غرار MAXQDA، QDAMiner، Atlas.ti، Nvivo، أصبح من الممكن تحليل محتوى المقابلات باستخدام مؤشرات تعرف بإحصائيات التحليل النصي.

بالنسبة لدراستنا قمنا باختيار برنامج MAXQDA نسخة 2022 لتوفرنا على نسخة من البرنامج بالدرجة الأولى، بالإضافة إلى دعمه للغة العربية حيث لم نواجه أي مشكلة مع نصوص المقابلات خاصة المحملة بصيغة Word. ويمكن تعريف برنامج MAXQDA على أنه: "برنامج احترافي لتحليل البيانات النوعية والكمية والمختلطة يعمل على نظامي Mac و Windows، يقوم بتحليل المقابلات والتقارير والجداول، تم تطوير النسخة الأولى منه سنة 1989"². يسمح البرنامج بإدارة الملفات بطريقة مثالية ويساعد على تحليل بيانات المستجوبين عن طريق فرز هذه الموارد إلى مجموعات باستخدام أنظمة الترميز codes ومنح هذه الأكواد شكل ترميز هرمي بالإضافة إلى إمكانية وضع الملاحظات والمفكرات وتعليقات الباحث حول كل أجزاء النص³.

¹ خليل شرقي، السعيد بريكة، المقاربات الكمية في التحليل الكيفي لبيانات دليل المقابلة باستخدام برنامج NVIVO-دراسة حول القيادة الحكيمة لبعض مسؤولي مؤسسة كوندور-، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 05، 2016، ص 97.

² Disponible sur le site : <https://www.maxqda.com/arabic> consulté le 20/06/2023.

³ إسماعيل مرازقة، استخدام البرمجيات في تحليل الشبكات الاجتماعية برنامجا NodeXI و maxqda كأتمودجين، مجلة رقمنا للدراسات الإعلامية والاتصالية، المجلد 01، العدد 02، 2021، ص 162.

كما ساعدنا البرنامج على القيام بالمهام التالية:

- ✓ ادخال المقابلات بشكل مرتب وتنظيمها بشكل يسهل عملية التحليل؛
- ✓ تقديم مجموعة واسعة من أدوات التحليل مثل: انشاء الرسوم البيانية، الجداول الإحصائية؛
- ✓ ترميز البيانات ووضع علامات على المعلومات المهمة في بيانات المستجوبين باستخدام رموز مختلفة (ألوان ورموز)، وتحليل الرموز بسرعة عبر السحب أو باستخدام الترميز التلقائي لكلمات البحث.
- ✓ سرعة التعامل مع البيانات مهما كان حجمها؛

2. عرض معلومات أفراد العينة المشاركين في المقابلة من المهنيين:

تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من محافظي الحسابات، حيث اختارت الباحثة محافظي الحسابات المسجلين ضمن قوائم المهنيين في الجداول الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وحسب الإمكانيات المتاحة استطاعت الباحثة إجراء مقابلة مع 9 مهنيين (محافظي حسابات) من بينهم رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تم الترميز لكل محافظ حسابات بالرمز **(PI participant interviewé)** (مشارك مبحوث) للحفاظ على سرية الهوية الخاصة بهم مع ترقيمهم من 1 إلى 9، واختلفت خبرة العينة المشاركة من 6 سنوات إلى 30 سنة في ميدان العمل كمحافظي حسابات، وذلك لكي تكون لديهم رؤية حول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (III - 04): معيار الخبرة بالسنوات لاختيار العينة المشاركة من محافظي الحسابات

Document group	Document name	الخبرة المهنية بالسنوات	المهنة
Interview	PI.1	7	محافظ حسابات
Interview	PI.2	10	محافظ حسابات
Interview	PI.3	6	محافظ حسابات
Interview	PI.4	10	محافظ حسابات
Interview	PI.5	12	محافظ حسابات
Interview	PI.6	14	محافظ حسابات
Interview	PI.7	15	محافظ حسابات
Interview	PI.8	20	محافظ حسابات /خبير محاسبي
Interview	PI.9 PCNCC	30	محافظ حسابات /خبير محاسبي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

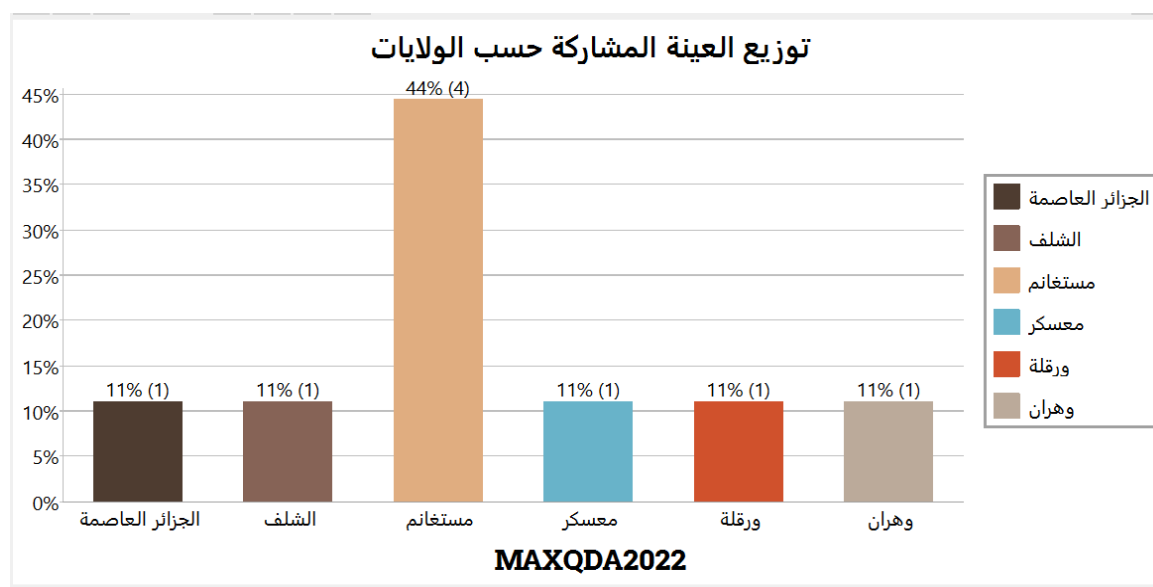
بالإضافة إلى ذلك تسنى للباحثة إمكانية التواصل مع بعض المهنيين (محافظي الحسابات) من خارج الولاية التي تقيم فيها، ليشمل بعض ولايات الوطن وكان التواصل معهم عبر وسائل التواصل عن بعد إما اتصال هاتفي أو عبر تطبيق Google Meet، حيث نوضح توزيع العينة المشاركة حسب الولايات كالتالي:

الجدول (III-05): توزيع عينة محافظي الحسابات المشاركين حسب الولايات

	Document group	Document name	توزيع العينة المشاركة حسب الولايات
	Interview	PI.1	مستغانم
	Interview	PI.2	مستغانم
	Interview	PI.3	معسكر
	Interview	PI.4	وهران
	Interview	PI.5	الشلف
	Interview	PI.6	الجزائر العاصمة
	Interview	PI.7	ورقلة
	Interview	PI.8	مستغانم
	Interview	PI.9 PCNCC	مستغانم

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III-04): رسم بياني توزيع العينة المشاركة حسب الولايات



المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

برنامج MAXQDA سمح لنا أيضا بحصر عدد الرموز CODES التي تم تحديدها في ملف كل مشارك أثناء عملية التحليل وفق العينة المشاركة وتسمى (coded segments) حسب الشكل الموالي:

الجدول (III-06): إحصاء عدد الرموز في ملف كل عينة من المهنيين المشاركين

Document group	Document name	Coded Segments	توزيع العينة المشاركة حسب الولايات
Interview	PI.1	50	مستغانم
Interview	PI.2	37	مستغانم
Interview	PI.3	43	معسكر
Interview	PI.4	46	وهران
Interview	PI.5	49	الشلف
Interview	PI.6	45	الجزائر العاصمة
Interview	PI.7	45	ورقلة
Interview	PI.8	49	مستغانم
Interview	PI.9 PCNCC	40	مستغانم

المصدر: من برنامج MAXQDA

المطلب الثاني: معالجة مواضيع أسئلة المقابلة باستخدام برنامج MAXQDA:

بعد التعرف على عدد الرموز وفق العينة المشاركة من محافظي الحسابات والتي بحجم 404 رمز كما يوضحها الجدول (III-06)، نعرض توزيع هذه الرموز حسب كل ملف وفق المواضيع التي تم التركيز عليها ضمن كل محور من محاور دليل المقابلة (الموضح في الملحق 01)، حسب الجدول الموالي:

الجدول (III-07): توزيع الرموز وفق أسئلة محاور دليل المقابلة

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الأول										
الاصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي										
أهم النصوص القانونية والتنظيمية للمنظمة للمهنة	5	5	4	6	6	5	6	5	4	46
آراء وتعقيبات محافظي الحسابات حول القانون 01-10	4	1	2	2	2	3	2	4	4	24
المحور الثاني										
المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق Les NAA	10	3	3	10	11	3	3	10	8	61
NAA التكويني على المعايير الجزائرية للتدقيق	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التكوينية حول المعايير		3	5		3	3	4		5	23
تعقيبات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق	3	1	4	3	1	3	2	1	5	23
NAA القيمة المضافة للمعايير	5	3	2	4	4	3	1	5	5	32
المعايير التي تستدعي الحاجة إلى إصدارها	4	4	2	2	2	3	4	3	4	28
المحور الثالث										
جودة تدقيق القوائم المالية	15	13	16	17	16	17	18	17		129
جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية	3	3	4	1	3	4	4	3	4	29
SUM	50	37	43	46	49	45	45	49	40	404
N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

الجدول (III - 07) أعلاه يمثل توزيع الرموز وفق أسئلة دليل المقابلة شبه الموجهة مع عينة محافظي الحسابات والذي يشكل أحد المخرجات الأساسية لبرنامج MAXQDA، يوضح لنا مجموع الرموز التي تعبر عن الكلمات والجمل المفتاحية الخاصة بكل محور من محاور المقابلة مع أفراد العينة المشاركة من محافظي الحسابات وأيضا رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث أفرزت عملية الترميز عن 404 رمز كلها خاصة بمضمون محاور دليل المقابلة شبه الموجهة (الملحق 01).

وفيما يلي تفصيل حول مضمون ما يحتويه دليل المقابلة شبه الموجهة وما يقابله من تحليل حسب مخرجات برنامج MAXQDA:

1. الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي:

يمثل العنوان الرئيسي للمحور الأول ضمن دليل المقابلة شبه الموجهة مع عينة محافظي الحسابات ويتفرع إلى أسئلة فرعية أحدها يتعلق بأهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة والآخر يتعلق بآراء وتعقيبات المهنيين حول القانون 01-10، ونفصل ذلك من خلال الجدول والشكل المواليين:

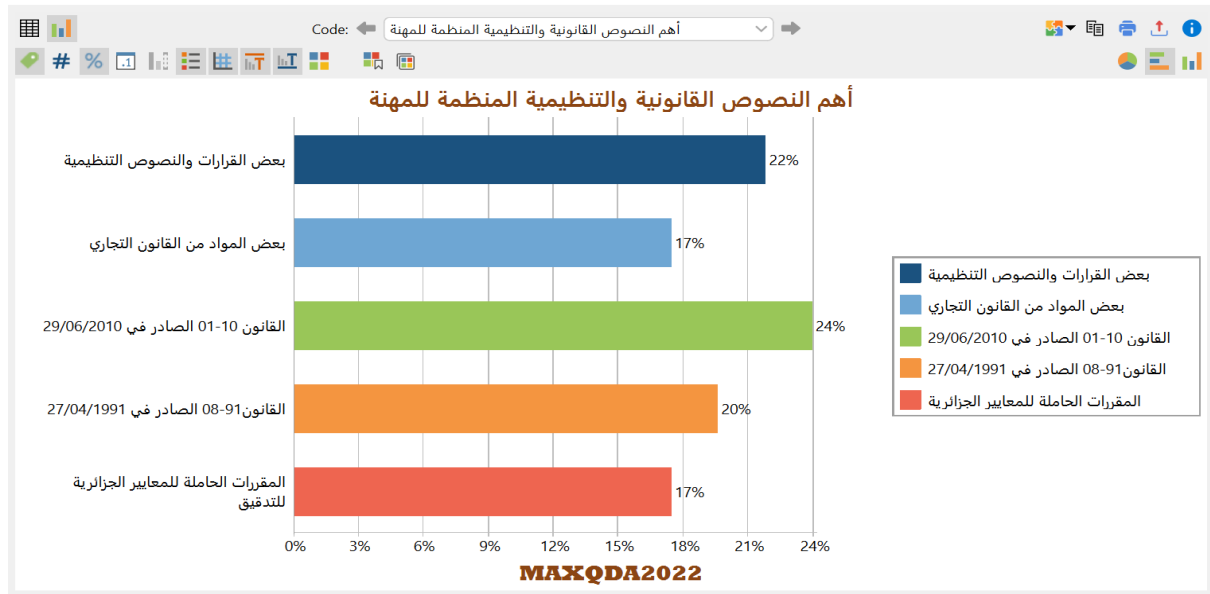
1-1 أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة:

الجدول (III - 08): أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الأول										
الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي										
أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة										
بعض القرارات والنصوص التنظيمية			1	2	2	1	2	1	1	10
بعض المواد من القانون التجاري	1	1	1	1	1	1	1	1		8
القانون 01-10 الصادر في 29/06/2010	2	2	1	1	1	1	1	1	1	11
القانون 08-91 الصادر في 27/04/1991	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
المقررات الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق	1	1		1	1	1	1	1	1	8
Σ SUM	5	5	4	6	6	5	6	5	4	46
# N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III - 05): رسم بياني لأهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة



المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال الجدول (III - 08) والشكل (III - 05) يتضح أن عينة المشاركين تجاوزت بشكل كبير مع السؤال المتعلق بأهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة وهذا كان عبارة عن سؤال مفتوح حيث طرحناه على مجموع أفراد العينة وتركانهم يتحدثون حول النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر وهذا السؤال يجيب بطريقة غير مباشرة حول الموضوع الرئيسي المتضمن الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي، ذكر محافظي الحسابات المشاركين أن هناك العديد من الإصلاحات التي طرأت على المهنة عن طريق سن مختلف القوانين والنصوص التنظيمية منها: القانون التجاري، بعض القرارات والنصوص التنظيمية، القانون 08-19 والذي ألغاه القانون 01-10، نجد أيضا بعض المشاركين من ذكر المعايير الجزائرية للتدقيق ومع ذلك نلاحظ أن أغلبية محافظي الحسابات المشاركين ركزوا على القانون 01-10 ونفصل ذلك من خلال الاقتباسات التالية:

المشارك الأول PI.1: "هناك العديد من القوانين التي تنظم مهنة المدقق الخارجي وبالتحديد محافظ الحسابات باعتباره مدققا قانونيا، لكنني شخصيا لا أتذكر كل القوانين وحسب علمي كان هناك القانون 08-91 تم إصداره سنة 1991، وبعدها تم إصدار القانون 01-10 سنة 2010، هناك أيضا بعض المواد من القانون التجاري وبعض النصوص التنظيمية".

المشارك الثاني PI.2: " هناك القانون 01-10، لكن قبل هذا القانون كان هناك القانون 08-91 الذي ينص على أحكام سير مهنة محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي، بالإضافة إلى بعض المواد من القانون التجاري التي تتكلم عن كيفية صيرورة مهمة محافظ الحسابات وبعض النصوص التنظيمية وصراحة لا أتذكر أرقامها".

المشارك الثالث PI.3 " هناك بعض القوانين التي تنظم هذه المهنة أبرزها القانون 01-10 والقانون الذي كان ساري المفعول قبله والمتمثل في القانون 08-91، بالإضافة إلى القانون التجاري عن طريق بعض المواد التي أتذكره مثل المادة 715 مكرر 4، المادة 715 مكرر 6 ومكرر 7، بالإضافة إلى بعض النصوص والقرارات التنظيمية مثل المرسوم التنفيذي 11-32 بتاريخ 27/01/2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات والذي يوضح النقاط المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات بواسطة دفتر الشروط".

المشارك الرابع PI.4: " مهنة التدقيق القانوني والمتمثلة في محافظ الحسابات يحكم تنظيمها عدة قوانين وطرات عدة إصلاحات لهذه القوانين منذ الاستقلال، أهمها القانون 08-91 الذي صدر في سنة 1991 والذي كان يحتوي على أحكام تنظيم المهنة وتم بموجبه إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بعده تم اصدار القانون 01-10 الساري المفعول منذ سنة 2010 إلى غاية اليوم وتم بموجبه إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر حيث نص هذا القانون على إنشاء: مصف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث اصبحت مهنة التدقيق الخارجي تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة الخاضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية، نجد أيضا بعض المواد من القانون التجاري وأيضا المرسوم التنفيذي 11-32 بتاريخ 27/01/2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، القرار رقم 30 الصادر بتاريخ 24/06/2013 المتضمن معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات، تم اصداره من قبل وزارة المالية يحدد مجموعة من المعايير لإعداد تقرير محافظ الحسابات، ومنذ سنة 2010 لم يصدر على تنظيم المهنة أي قوانين أخرى فقط هناك اصدار بعض المقررات تحمل معايير تدقيق تسمى بالمعايير الجزائرية للتدقيق".

المشارك الخامس PI.5: " حسب علمي تم اصدار منذ سنة 2010 القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، هذا القانون جاء بعد القانون 08-91 الذي كان يحكم احكام سير مهنة التدقيق، وهناك أيضا بعض القوانين والقرارات التنظيمية مثل القرار الصادر بتاريخ 24/06/2013 المتضمن معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات نجد أيضا القانون التجاري والقانون

07/11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، كما صدر مؤخرا بعض المقررات الوزارية تنص على ما يسمى بالمعايير الجزائرية للتدقيق".

المشارك السادس PI.6: "هناك بعض القوانين التي تنظم هذه المهنة أبرزها القانون 10-01 والقانون الذي كان ساري المفعول قبله والمتمثل في القانون 91-08، بالإضافة إلى القانون التجاري عن طريق بعض المواد التي أتذكره مثل المادة 715 مكرر 4، المادة 715 مكرر 6 ومكرر 7، بالإضافة إلى بعض النصوص والقرارات التنظيمية مثل المرسوم التنفيذي 11-32 بتاريخ 27/01/2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات والذي يوضح النقاط المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات بواسطة دفتر الشروط بالإضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق التي صدرت منذ سنة 2016".

المشارك PI.7: "تم اصدار منذ سنة 2010 القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، هذا القانون جاء بعد القانون 91-08 الذي كان يحكم احكام سير مهنة التدقيق، وهناك أيضا بعض القوانين والقرارات التنظيمية مثل القرار الصادر بتاريخ 24/06/2013 المتضمن معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات نجد أيضا القانون التجاري والقانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، كما صدر مؤخرا بعض المقررات الوزارية تنص على ما يسمى بالمعايير الجزائرية للتدقيق".

رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أول نص تنظيمي يحكم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر نجد أحكام القانون التجاري من خلال بعض مواده، بالإضافة إلى أحكام القانون 10-01 الصادر سنة 2010، وقبل هذا التاريخ نستطيع القول إنه لم تكن هناك مرجعية محددة تحكم مهنة التدقيق الخارجي بل كنا نطبق المعايير المتعارف عليها كمعايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير والتعبير عن الرأي. باستثناء هذا كانت هناك تعليمة متضمنة معايير الأداء المهني صادرة في ملحق القرار رقم SPM/94/103 الصادر في 02/02/1994 المتعلق بالعمليات المهنية *Les diligences professionnels* لمحافظ الحسابات والمكملة لأحكام القانون 91-08 الصادر في 27/04/1991، هاته التعليمة تحمل 06 توصيات هامة تشرح مهام محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها، كما نشير إلى أنه إلى غاية اليوم لا يزال القانون 10-01 ساري المفعول كما أشار منذ صدوره إلى ضرورة إصدار معايير جزائرية للتدقيق، مما أدى إلى العمل على إصدار 16 معيارا جزائريا للتدقيق، حيث تم إصدار 8 معايير سنة 2016 و 4 معايير سنة 2017 و 4 معايير سنة 2018، ولا يزال العمل قائما على إصدار معايير أخرى".

1-2 تعقيبات وآراء محافظي الحسابات حول القانون 10-01:

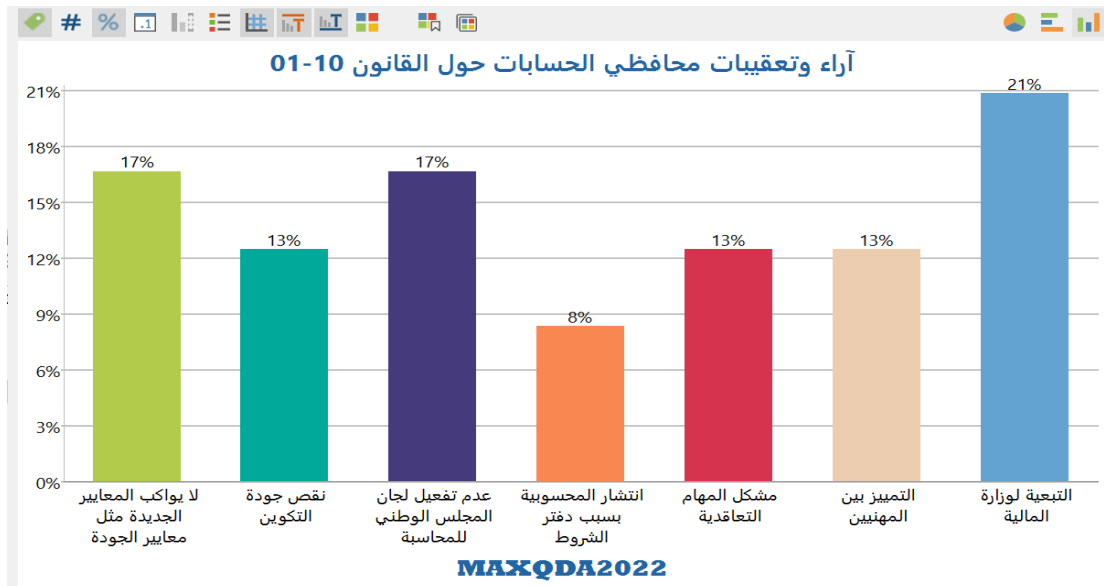
من خلال السؤال السابق والمتمثل في أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة لاحظت الباحثة أن أغلب المشاركين ركزوا على أهم القوانين المنظمة للمهنة وخاصة القانون 10-01 لأنه حمل في طياته الكثير من النقاط الأساسية التي أحدثت تغييرات جذرية في المهنة، لذلك ارتأينا إلى تلخيص أهم التعقيبات التي ذكرها محافظي الحسابات حول هذا القانون كما يوضحها الجدول (III-09) والشكل (III-06):

الجدول (III-09): تعقيبات وآراء محافظي الحسابات المبحوثين حول القانون 10-01

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الأول										
الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي										
آراء وتعقيبات محافظي الحسابات حول القانون 10-01										
لا يواكب المعايير الجديدة مثل معايير الجودة	1						1	1	1	4
نقص جودة التكوين					1			1	1	3
عدم تفعيل لجان المجلس الوطني للمحاسبة					1		1	1	1	4
انتشار المحسوبية بسبب دفتر الشروط	1			1						2
مشكل المهام التعاقدية			1	1		1				3
التمييز بين المهنيين		1	1			1				3
التبعية لوزارة المالية	2					1		1	1	5
Σ SUM	4	1	2	2	2	3	2	4	4	24
# N = Documents/Speakers	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III-06): رسم بياني لتعقيبات وآراء محافظي الحسابات المبحوثين حول القانون 10-01



المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

القانون 01/10 من بين أهم القوانين الصادرة خلال الإصلاحات الجزائرية في بيئة التدقيق الخارجي، تم إصداره في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من بين تعقيبات المشاركين حول هذا القانون حسب ما تم اقتباسه:

المشارك PI.01: "ذكر المبحوث أن القانون 01-10 يحمل العديد من العيوب وأولها التبعية لوزارة المالية، وقبل هذا القانون كانت مهنة محافظ الحسابات مهنة حرة مستقلة كالمحامين والمهندسين، لكن بموجب هذا القانون أصبحنا تابعين لوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة وهذه ثغرة أساسية في القانون لا تخدم المهنيين، وأنا شخصيا أفضل تغيير هذا بالانضمام إلى وزارة العدل مثلما هو الحال في فرنسا أو أن تعود المهنة حرة كما كانت وعدم التبعية لأي هيئة تنفيذية".

المشارك الثاني PI.02: "بموجب القانون 01-10 نستطيع القول أنه خلق نوع من التمييز بين المهنيين وكمثال نجد أنه بصفتي محافظ حسابات لي الحق في التدقيق القانوني فقط".

المشارك PI.03: "القانون 01-10 صراحة خلق نوع من التمييز بين المهنيين بسبب نقص المهام المفوضة إلى محافظي الحسابات، فبصفتي محافظ حسابات لا أستطيع القيام بالمهام التعاقدية وإنما لي الحق في التدقيق القانوني فقط بالرغم من أنني مؤهل إليها".

المشارك PI.04: "بسبب هذا القانون نحن كمحافظي حسابات حرمانا من بعض المهام المؤهلين لها، حيث أسندت إلينا مهام التدقيق القانوني فقط ولا نستطيع القيام بالمهام التعاقدية التي تم احتكارها للخبراء المحاسبين فقط، وأنا أعتبر هذا الإجراء ظلم في حق محافظ الحسابات، هذا دون أن ننسى انتشار المحسوبية في تعيين محافظ الحسابات في مهام التدقيق القانوني في المؤسسات الاقتصادية بسبب دفتر الشروط، فأنا غير راض على طريقة تعيين محافظ الحسابات وأدعوا إلى أن يتم تعيينه من طرف الهيئة المشرفة عليه وليس عن طريق دفتر الشروط".

المشارك PI.05: "بالرغم من استحداث خمس لجان تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، خاصة لجنة مراقبة النوعية، أكد على أنها لم تمارس مهامها منذ صدور القانون 01-10 ولم تخرج يوما إلى الميدان ولم تراقب عمل مكاتب محافظي الحسابات، بالإضافة إلى ذلك هناك نقطة سوداء في هذا القانون وهي عدم تفعيل المعهد الوطني المتخصص في المحاسبة والتدقيق إلى يومنا هذا مما نلاحظه ضعف مستوى المهنيين ونقص جودة التكوين".

المشارك PI.09: "رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:" أصبحت وزارة المالية هي سلطة الاشراف على المهن الثلاث (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي) ولها سلطة التركيز على جميع الصلاحيات خاصة ما يتعلق بالاعتماد، التكوين والتأديب وذلك من خلال المجلس الوطني للمحاسبة، في حين لم

توفر كل الإمكانيات اللازمة للمجلس فمثال على ذلك لا يستطيع المجلس تكوين المهنيين بالشكل الجيد، ونجد أيضا قضية تأديب محافظي الحسابات فمن المفروض هناك تأديب دجة أولى وثانية، درجة أولى على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ودرجة ثانية على مستوى المجلس. هناك عدة نصوص تنظيمية تابعة للقانون 01/10 لم يتم أخذها بعين الاعتبار مثل النصوص التي تقضي بإنشاء المجالس الجهوية، أيضا أصبح هذا القانون يشير إلى معايير قديمة لا تواكب المعايير المهنية الجديدة مثل معايير الجودة".

تمحور السؤال الرئيسي للمحور الأول حول الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي، حيث تبين أن عينة المشاركين من محافظي الحسابات لها اطلاع مقبول حول مجمل الإصلاحات التي مست بيئة التدقيق الخارجي وذلك بالحديث عن أهم النصوص القانونية والتنظيمية الصادرة في هذا المجال. حيث أكد المشاركون على أن مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر تستند على العديد من القوانين والنصوص التنظيمية منها: بعض المواد من القانون التجاري، القانون 91-08 الذي تم إلغاؤه بموجب القانون 10-01 الصادر في 29/06/2010 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، أحكام القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، القرار 126 الصادر في 24/06/2013 المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات... الخ، والملاحظ أن عينة المشاركين ركزوا بالحديث عن القانون 10-01 الذي يعتبر أهم إصلاح للمهنة وحمل في طياته عدة نقاط أساسية أحدثت تغييرا جذريا، حيث ألغى أحكام القانون 91-08 وفي هذا الصدد أجمع محافظي الحسابات المشاركين وأيضا رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على أن القانون 10-01 يمثل المصدر الأول لتنظيم المهنة لتوافقه مع المتغيرات المحاسبية التي تطلبها النظام المحاسبي المالي SCF، وفي مقابل ذلك يرى أفراد العينة المشاركة أن هذا الأخير يحمل الكثير من العيوب من أهمها:

✓ الفصل بين المهن الثلاث (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي)؛

- ✓ استحداث المجلس الوطني للمحاسبة CNC باعتباره هيئة مشرفة تابعة لوزارة المالية أي أنه يمثل هيئة تنفيذية تحت سلطة وزارة المالية لمهنة التدقيق وليس مهنة حرة مثلما كانت من قبل مهنة مستقلة مثل المحاماة؛
- ✓ عدم تفعيل لجان المجلس خاصة لجنة مراقبة النوعية، حيث أجمع المشاركون على أنها لم تخرج يوماً إلى أرض الميدان ولم تراقب جودة أعمال مكاتب التدقيق؛
- ✓ مشكل التكليف بالمهام التعاقدية حيث ذكر محافظي الحسابات المشاركين أن محافظ الحسابات توكل إليه فقط مهام التدقيق القانوني ولا يمكنه القيام بالتدقيق التعاقدية الذي يقوم به فقط الخبراء المحاسبين؛
- ✓ كما أكد رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على أن القانون 10-01 لم يأخذ بعين الاعتبار تطبيق الكثير من النصوص التابعة له كتلك التي تقضي بإنشاء المجالس الجهوية، بالإضافة إلى أنه يشير إلى معايير لا تواكب المعايير المهنية الجديدة مثل معايير الجودة؛

2. المعايير الجزائرية للتدقيق:

خصصنا المحور الثاني من دليل المقابلة للحديث عن المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال تناول عدة نقاط أساسية حيث أفرزت عملية الترميز الخاصة بهذا المحور 169 رمز موزع حسب الأسئلة الفرعية التابعة للمحور وما يقابلها من إجابات محافظي الحسابات، وذلك حسب ما يبينه الجدول الموالي:

الجدول (III - 10): توزيع الرموز على الأسئلة الفرعية لموضوع المعايير الجزائرية للتدقيق

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الثاني										
> المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق Les NAA	10	3	3	10	11	3	3	10	8	61
> NAA التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
> أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التكوينية حول المعايير		3	5		3	3	4		5	23
> NAA القيمة المضافة للمعايير	5	3	2	4	4	3	1	5	5	32
> تعقيبات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق	1	1	4		1	3	1	1	5	17
> المعايير التي تستدعي الحاجة إلى إصدارها	4	4	2	2	2	3	3	3	4	27
Σ SUM	21	15	17	17	22	16	13	20	28	169
# N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

2-1 المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق:

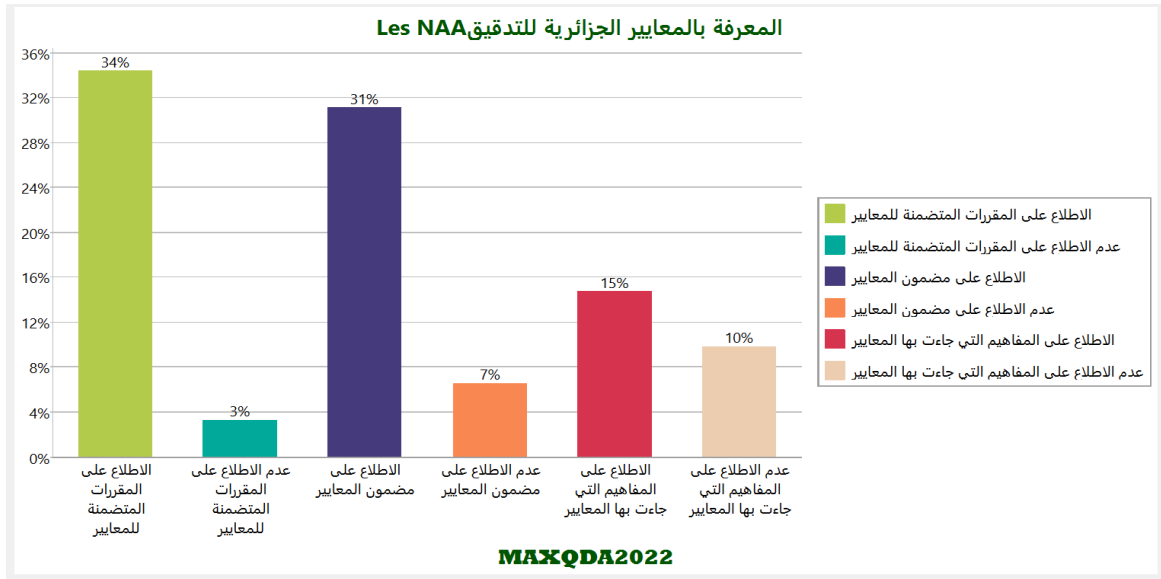
خصصنا المحور الثاني للحديث عن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA من خلال معالجتنا لعدة نقاط أساسية وذلك حسب ما يبينه الجدول والشكل المواليين:

الجدول (III - 11): توزيع الرموز الخاصة بالاطلاع على المقررات الأربعة الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الثاني										
> المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق Les NAA										
> الاطلاع على المقررات المتضمنة للمعايير	4		1	5	5		1	4	1	21
> عدم الاطلاع على المقررات المتضمنة للمعايير		1				1				2
> الاطلاع على مضمون المعايير	4			3	4			4	4	19
> عدم الاطلاع على مضمون المعايير		1	1			1	1			4
> الاطلاع على المفاهيم التي جاءت بها المعايير	2			2				2	3	9
> عدم الاطلاع على المفاهيم التي جاءت بها المعايير		1	1		2	1	1			6
Σ SUM	10	3	3	10	11	3	3	10	8	61
# N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III-07): الاطلاع على المقررات الأربعة الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال الجدول (III-11) والشكل (III-07)، نلاحظ أن اطلاع العينة المشارك بخصوص المعايير الجزائرية للتدقيق NAA يختلف من مشارك إلى آخر، وبالتركيز في إجابات محافظي الحسابات والتعمق في فهمها استنتجت الباحثة ثلاثة 03 أنواع لهذا الاطلاع متمثلة في:

- **الاطلاع على المقررات الحاملة للمعايير NAA:** من خلال إجابات محافظي الحسابات نلاحظ ما إن كانت لديهم نظرة حول المقررات التي تحمل هذه المعايير وذلك من خلال ذكر أرقام المقررات الأربعة، تواريخ إصدارها بالإضافة إلى عدد المعايير المشكلة لكل مقرر.
 - **الاطلاع على مضمون المعايير NAA:** يتمثل في مدى المعرفة بمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق من حيث أرقام هاته المعايير والنقاط التي يعالجها كل معيار.
 - **الاطلاع على المفاهيم التي جاءت بها المعايير NAA:** في هذا النوع ركزنا على مجموع التعريفات الخاصة بالمعايير والقيمة المضافة التي يمكن أن تقدمها للمهنيين خلال العملية التدقيقية وللمهنة ككل، ومدى فهم محافظي الحسابات لمختلف المصطلحات التي تتضمنها المعايير NAA.
- بالنسبة للاطلاع على المقررات الحاملة للمعايير NAA لاحظنا أن العينة المبحوثة من محافظي الحسابات على دراية بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق في شكل مقررات وليست قوانين، كما ذكر البعض التواريخ المختلفة لإصدارها بداية بالمقرر الأول سنة 2016 إلى غاية المقرر الرابع سنة 2018، وأيضا عدد المعايير المتضمنة

في المقررات وهي بمجموع 16 معيار صادرة لغاية اليوم، كما وجدنا أيضا في بعض مكاتب محافظي الحسابات التي تنقلنا إليها نسخ ورقية من هذه المقررات.

وبالانتقال إلى الاطلاع على المعايير NAA من حيث المضمون والمفاهيم نجد أن أغلبية محافظي الحسابات المشاركين لديهم إطلاع نسبي ومعرفة بسيطة حول مضمون هذه المعايير وأيضا حول مختلف تسميات المعايير والنقاط الأساسية التي تعالجها، حتى أن البعض منهم كانت لديهم تعقبات حول بعض المصطلحات التي تحتويها المعايير، ومنهم من صرح أن لديه صعوبة نوعا ما في الفهم المتعمق لمحتوى البعض منها وذلك لعدة أسباب منها مشكل الترجمة حيث أجمعوا أنها لم تترجم بالشكل الصحيح. وفي ذات السياق بعض محافظي الحسابات استحسنوا العمل بهذه المعايير بحكم أن لها قيمة مضافة للمهنة وأنها تساهم بشكل كبير في تعزيز استقلالية محافظ الحسابات وتشكل حماية له. كل هاته التعليقات نوضحها في الاقتباسات التالية:

المشارك الأول PI.1: "بعد صدور القانون 10-01 تم انشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت وصاية وزارة المالية تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في شكل مقررات وليس قوانين وهاته المعايير مستخلصة من المعايير الدولية للتدقيق ISA".

المشارك الثاني PI.2: " نعم أنا على دراية بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق أولها كان سنة 2016 بحجم 16 معيار إلى غاية سنة 2018، لكنها لبت إجبارية للعمل بها خلال مهمتنا والمتمثلة في التدقيق القانوني".

المشارك PI.4: " أنا كمحافظ حسابات لدي خبرة حوالي 10سنوات وأسندت إلي مهام تدقيق قانونية، منذ صدور الحزمة الأولى للمعايير كان لي إطلاع حولها ولغاية اليوم هناك 16 معيارا تم إصداره في الفترة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2018".

المشارك PI.5: "بعد صدور القانون 10-01 تم انشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت وصاية وزارة المالية تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وهاته المعايير مستخلصة من المعايير الدولية للتدقيق ISA، لكن بصيغة جزائرية تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA وهي صادرة ضمن 4مقررات كل مقرر يحتوي على 4معايير منذ سنة 2016 إلى غاية 2018".

المشارك السادس PI.6: " معايير التدقيق الجزائرية جاءت لتنظم المهنة وتواكب المعايير الدولية، وليست إجبارية التطبيق وأنا شخصا اعتبرها مفيدة خلال مختلف مراحل عملية التدقيق القانوني أتت لتنظيم المهنة وتعزيزها حيث كانت هناك إجراءات نقوم بها لكن لم تكن لدينا توحيد في المصطلح مثلا من قبل كنا نستعين بتقرير المدقق الداخلي إذا اقتضت الحاجة لكننا الآن هناك المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 NAA الذي يقضي باستعمال

أعمال المدققين الداخليين، بالإضافة إلى ذلك هذه المعايير توفر حماية للمدقق خاصة في ما يخص درجة حصوله على الوثائق اللازمة للقيام بمهمته، حيث أنها تنص على أن مسؤولي المؤسسة هم من يتحملون مسؤولية إخفاء المعلومات التي من شأنها تكون أدلة إثبات يستند عليها المدقق في تكوين رأيه وهنا تمثلت القيمة المضافة للمعايير في توفيرها حماية للمدقق وقبل ذلك لم تكن متوفرة هذه الحماية والتي ينص عليها المعيار رقم **NAA230** حصول المدقق على "وثائق التدقيق".

المشارك **PI.7**: "لقد تم اصدار معايير جزائرية للتدقيق منذ سنة 2016 في شكل مقررات صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة عددها أربع مقررات، وكل مقرر يحتوي على 4معايير أي بمجموع 16 معيار، خلال سنة 2016 تم اصدار 8معايير، وفي 2017 4معايير و 2018 4 معايير".

المشارك الثامن PI.8: " أصدرت الجزائر معايير تدقيق محلية كانت أول حزمة لها سنة 2016 وهي مستوحاة تماما من المعايير الدولية للتدقيق، وتعتبر بمثابة توجيهات توحد عمل المهنيين وبالنظر إليها فأنا أجد صعوبة في فهم بعض المعايير منها وربما السبب في ذلك يعود إلى مشكل في ترجمة بعض المصطلحات وكمثال على ذلك: نجد المعيار رقم **NAA540**"تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" وهنا نجد المشكل في مصطلح "القيمة الحقيقية" لأنه وبصفتي محافظ حسابات عند تقديري للتقديرات المحاسبية ليس مطلقا حصولي على قيمة حقيقية لأنني عندما أقوم بعملية التقدير مستحيل أن أحصل على قيمة حقيقية وإنما نستطيع القول الحصول على "قيمة عادلة". وفي ذات السياق ساعدتنا بعض المعايير التي كنا في أم الحاجة لها خاصة عندما تصادفنا بعض الحالات مثل المعيار رقم **NAA620** "استخدام أعمال خبير معين من طرف محافظ الحسابات" لأنني كمحافظ الحسابات ليس لدي خبرة في مجال معين فحسب هذا المعيار يمكنني تعيين خبير خارجي في مجال معين".

المشارك PI.9: "رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:" أصدرت الجزائر معايير تدقيق محلية كانت أول حزمة لها سنة 2016 وهي مستوحاة تماما من المعايير الدولية للتدقيق، وتعتبر بمثابة توجيهات توحد عمل المهنيين، وحسب رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: "معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة تماما من المعايير الدولية للتدقيق لكن الهيئة المشرفة على إصدارها حاولوا مواعمتها حسب البيئة الاقتصادية الجزائرية لكي تتوافق مع النسيج الاقتصادي الجزائري المكون من مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم، كما أضاف الرئيس وبالنظر إلى المعايير الدولية للتدقيق ISA تطبق على مؤسسات القطاع العام والخاص أي على المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية، بخلاف المعايير الجزائرية فإنها تطبق فقط على القطاع الاقتصادي الخاص ، فمثلا لا تشمل الجامعات والمستشفيات".

وفي جانب آخر من عنصر الاطلاع على المعايير NAA، لاحظنا أن نسبة قليلة من أفراد العينة المشاركة لم يهتموا بهذه المعايير الصادرة وليس لديهم أي اطلاع على مضمونها ومحتواها، وذلك لأسباب منها: عدم حضور أي تكوين حول المعايير وعدم إجبارية العمل بها لحد الآن في البيئة الجزائرية.

المشارك الثالث PI.3: " اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كان ضمن توجه الجزائر للانفتاح الدولي لمواكبة المعايير الدولية للتدقيق، ولغاية اليوم لا يوجد اصدار كامل لهذه المعايير هناك 16 معيار فقط صادرة لحد الآن وأنا شخصيا لم أتفصل في محتواها لأنها ليست إجبارية".

المشارك PI.7: "لقد تم اصدار معايير جزائرية للتدقيق منذ سنة 2016 في شكل مقررات صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة عددها أربع مقررات، وكل مقرر يحتوي على 4معايير أي بمجموع 16 معيار، لكنني لم اهتم بها كثيرا وليس لدي الوقت الكافي للاطلاع على ما جاءت به بالتفصيل".

2-2 التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

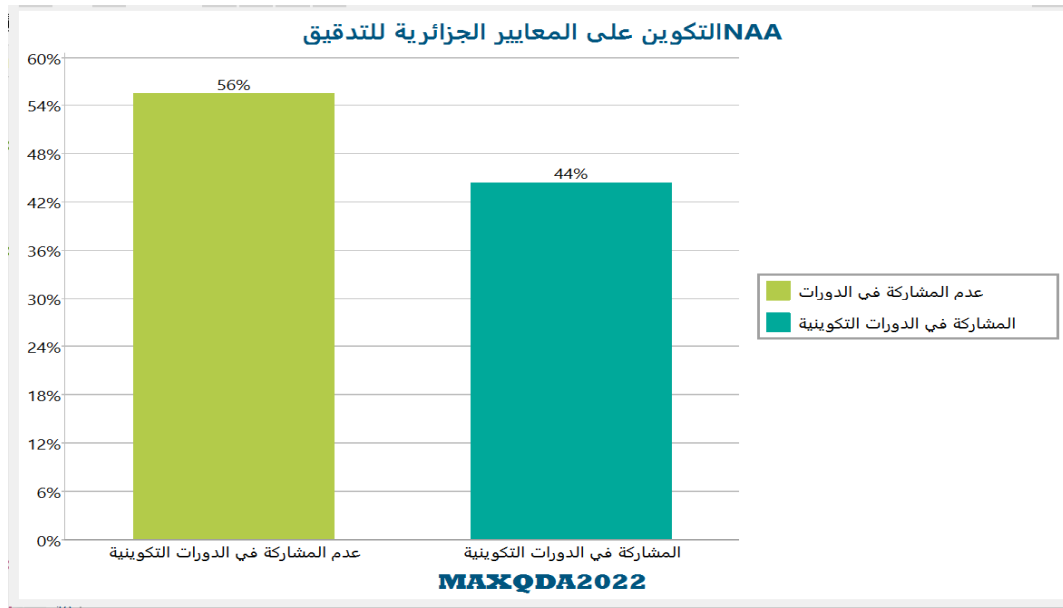
بناء على إجابات المشاركين على السؤال السابق المتعلق بدرجة الاطلاع على المعايير الجزائرية للتدقيق، وجدت الباحثة أن بعض محافظي الحسابات لديهم إطلاع ضئيل جدا على هذه المعايير الأمر الذي قادنا لمواصلة النقاش حول تلقي التكوين على هذه المعايير من عدمه. حيث رصدنا أنه كان هناك تنظيم لبعض الدورات التكوينية بعد كل مقرر يتم إصداره من طرف الهيئة المشرفة، وفي المقابل كانت مشاركة المهنيين (محافظي الحسابات) في تلك الدورات متفاوتة بين مشارك ومعرض عن المشاركة حسب ما يبينه الجدول والشكل المواليين:

الجدول (III-12): تكوين العينة المشاركة على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الثاني										
التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق										
عدم المشاركة في الدورات التكوينية		1	1		1	1	1			5
المشاركة في الدورات التكوينية	1			1				1	1	4
Σ SUM	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
# N = Documents/Speakers	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	(11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III - 08): رسم بياني يوضح نسبة التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال الشكل (III - 08) الناتج عن عملية ترميز إجابات العينة المشاركة نلاحظ أن آراء محافظي الحسابات كانت مختلفة من مشارك لآخر فمنهم من استحسن تنظيم الدورات التكوينية حول المعايير NAA المنظمة من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC بعد كل مقرر تم إصداره، حيث صرحوا بأنها كانت مفيدة بالنسبة لهم وبفضل تلك الدورات اطلعوا أكثر على المعايير من حيث المضمون والمفاهيم التي جاءت بها، كما أشار بعض المشاركين إلى أن هذه المعايير تشكل أداة مهمة يستند عليها محافظ الحسابات في مهمته. وفيما يلي اقتباسات بعض المشاركين في الدورات التكوينية:

المشارك الأول PI.1: "استحسنتم تنظيم دورات تكوينية حول المعايير NAA لأنها كانت جد مفيدة بالنسبة لي بالرغم من عدم اكتمال إصدارها، كانت لها قيمة مضافة حيث مكنتني من الاطلاع على جزء من الأدوات التي يستند عليها محافظ الحسابات في مهمته إذ أنها تشكل حماية له، وأرى أن هذه المعايير ضرورية إلى حين تصبح ملزمة التطبيق".

المشارك PI.4: " كانت هناك دورات تكوينية لفائدة المهنيين بعد كل مقرر تم إصداره من المعايير الجزائرية للتدقيق، وكانت لي الفرصة لحضورها".

المشارك PI.8: " عندما تم إصدار المقررات الأولى من المعايير سنة 2016 بحجم ثماني معايير كان لي الفضول في الاطلاع عليها أكثر وفهم محتواها، لذلك قمت بالمشاركة في بعض الدورات التكوينية".

في المقابل هناك من شاركوا في هذه الدورات التكوينية وتوقفوا عنها، وهناك من لم يشارك من البداية لعدة أسباب منها: عدم الاهتمام بها لعدم اجبارية المشاركة في الدورات أي أن محافظي الحسابات لم يجبروا على حضورها من جهة وأيضا عدم الزامية العمل بهذه المعايير في البيئة الجزائرية من جهة أخرى. وهناك من برر ذلك بتمركز تنظيم هذه الدورات في مكان واحد وولاية واحدة وعدم تعميمها على ولايات الوطن حيث واجهوا صعوبات في التنقل والمبيت، من خلال تعمقنا في معرفة الأسباب التي أدت بالمشاركين بالعزوف عن المشاركة في هذه الدورات تم استخراج اقتباسات بعض أفراد العينة المشاركة فيما يخص الأسباب التي لم تسمح لهم بالمشاركة في الدورات التدريبية كالاتي:

المشارك PI.2: " بعد كل مقرر من المعايير NAA تم تنظيم دورات تكوينية لفائدة المهنيين، لكنها ليست اجبارية ولم اهتم بها كثير بسبب عدم اكتمال اصداراتها لحد الآن، أضف إلى ذلك كانت تنظم في مكان واحد غالبا في الجزائر العاصمة وهذا خطأ فمن الأفضل لو نظموها في مختلف ولايات الوطن، أو على الأقل ولاية من الشرق، وولاية من الغرب، وأخرى الوسط وأيضا في الجنوب لتعم الفائدة أكثر وتخفف علينا مصاريف النقل والمبيت".

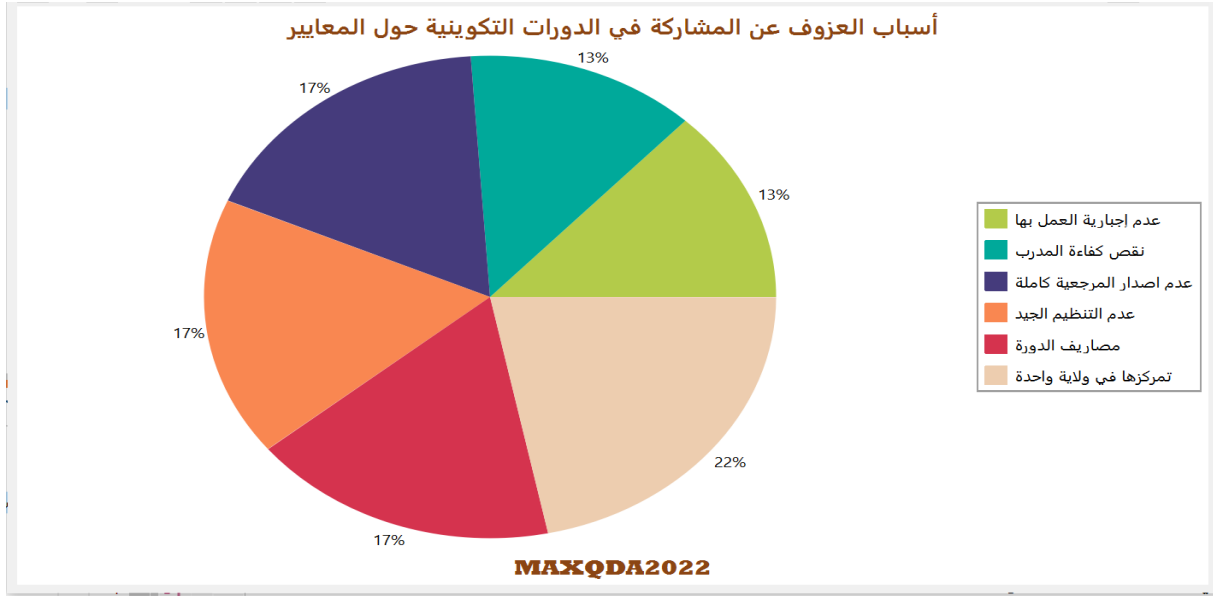
المشارك PI.6: " المعايير الجزائرية للتدقيق أداة تساعد محافظ الحسابات في تأدية مهامه، كانت هناك دورات تكوينية حولها وحضرت البعض منها، وما لاحظته هو أن بعض المدربين ليس لديهم الكفاءة اللازمة للفهم الجيد لهذه المعايير، كانوا يملون علينا ما يوجد في المقررات فقط".

المشارك PI.7: " عند اصدار المعايير كانت هناك دورات تكوينية منظمة من قبل الهيئة المشرفة لكنها لم تكن إجبارية، وشخصيا لم أحضر تلك الدورات لأسباب منها: تمركز إقامة الدورات في ولاية واحدة وغالبا ما يكون سعرها مبالغ فيه نوعا ما، بالإضافة إلى عدم إجباريتها لا يقودني إلى الاهتمام بها".

كما أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: " إلى أن الهيئة المشرفة قد نظمت دورات تدريبية بعد كل مقرر تم إصداره، لكنها لم تشمل كل المهنيين في التراب الوطني وكانت متقطعة ونظمت في ولاية محددة لم تعمم على جميع ولايات الوطن والكثير من المهنيين لم يستفيدوا، نستطيع القول أنها نظمت بطريقة غير جيدة لعدة أسباب من بينها: المعايير متكاملة فيما بينها ونحن الآن أمام إصدار البعض منها أي عدم إصدار المرجعية كاملة أدى بحوث إشكال في التطبيق وعدم الزامية العمل بها". كما أكد الرئيس على أنه هناك نقاعس كبير في إصدار باقي المعايير والحصول على المرجعية الكاملة حيث من غير الممكن أن يتوقفوا عن العمل منذ سنة 2018، وحسب رأي رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يعود السبب في ذلك إلى أن المختصين في مجال اصدار

هذه المعايير يعملون تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية، وليس لديهم تحفيز جيد للعمل، بالإضافة إلى ذلك لا يوجد عليهم ضغط من الهيئة المشرفة للعمل أكثر، حتى أنهم لم يجتمعوا من قبل أن تحدث جائحة كورونا".

الشكل (III - 09): دائرة نسبية أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التكوينية حول المعايير NAA



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

بالاعتماد على الشكل (III - 09) وأيضا مجموع اقتباسات محافظي الحسابات نجد ان تجاوبهم مع الدورات التكوينية حول المعايير كان ضئيل بين مشارك ومعرض عن المشاركة، لأسباب عديدة أين ركز أغلبية عينة محافظي الحسابات على تمركز تنظيم الدورات في ولاية واحدة، تليها الأسباب الأخرى مثل عدم التنظيم الجيد، عدم إصدار المرجعية كاملة ونقص كفاءة المدربين.

تمحور السؤال الفرعي الثاني التابع للمحور الأول حول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، خصصنا جزء منه للتعرف على درجة الاطلاع على هذه المعايير وأيضاً معالجة عنصر التكوين عليها وذكر أهم أسباب عزوف بعض المهنيين المشاركين عن المشاركة في الدورات التكوينية حول المعايير NAA.

ومن خلال إجابات العينة المشاركة من محافظي الحسابات استخلصت الباحثة وجود تباين في اطلاع أفراد العينة على الإصدارات الأربعة للمعايير من حيث المضمون والمحتوى في حين نجد أغلبية المشاركين على دراية بصدور أربعة 04 مقررات للمعايير وأيضاً تواريخ صدورهم وحتى أرقام هاتم المقررات ومختلف المعايير التي تحتويها، لكن البعض منهم لم يتفصل في محتواها والنقاط الأساسية التي تعالجها خاصة ما له علاقة بمهمة التدقيق القانوني بالرغم من أن الهيئة المشرفة نظمت دورات تكوينية حول هاتم المعايير إلا أنه لم تحض بمشاركة أغلبية المهنيين، وهذا راجع لعدة أسباب تم التصريح بها من قبل محافظي الحسابات المشاركين نذكر منها:

- ✓ صدور المعايير في شكل مقررات يجعلها غير ملزمة التطبيق،
- ✓ عدم إصدار المرجعية كاملة الأمر الذي يصعب الفهم الجيد لبعض المعايير لأنها مرتبطة ببعضها البعض؛
- ✓ تمركز تنظيم الدورات التكوينية في ولاية واحدة ما يسبب عبء التنقل والمبيت وكثرة المصارف على المهنيين بالرغم من دفع الاشتراكات السنوية، أي أنها لم تعمم على باقي ولايات الوطن؛
- ✓ أشار بعض المشاركين الذين حضروا بعض الدورات بأن المدربين تنقصهم كفاءة في الفهم المتعمق للمعايير NAA وتوصيل الفكرة للمهنيين مما جعلهم ينقطعون عن المشاركة؛

2-3 المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين تعقيبات المهنيين وقيمتها المضافة:

استجابة محافظي الحسابات المشاركين معنا في المقابلة بشكل كبير مع موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق سمح لنا بالتعمق في النقاش وطرح سؤال مفتوح حول الإدلاء بأرائهم حول هذه المعايير الصادرة لحد الآن من خلال إفادتنا ببعض التعقيبات حولها من جهة وأيضا الإشارة إلى بعض النقاط الأساسية التي يمكن اعتبارها قيمة مضافة في الوسط المهني الجزائري بالرغم من عدم اكتمال إصدارها لحد الآن.

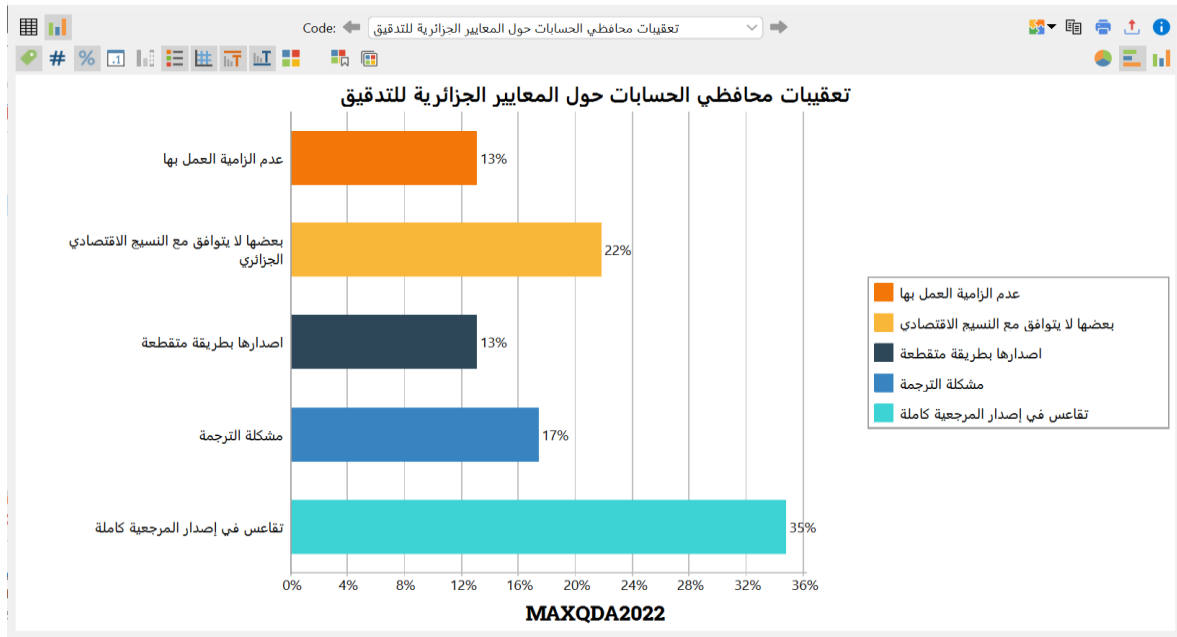
وعلى هذا الأساس قامت الباحثة بتقسيم هذا الموضوع الفرعي إلى فكرتين رئيسيتين من خلال:

✓ آراء وتعقيبات حول المعايير الجزائرية للتدقيق.

✓ القيمة المضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

2-3-1 آراء وتعقيبات حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA :

الشكل (III - 10): رسم بياني لتعقيبات العينة المشاركة حول المعايير الجزائرية للتدقيق



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III - 10) يمثل مجموعة من آراء وتعقيبات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق وهو نتيجة لعملية الترميز للموضوع الفرعي المتعلق بأراء العينة المشاركة حول المعايير NAA، ومن خلال ما يوضحه نلاحظ أن المشاركين تحدثوا عن العديد من النقاط التي تشكل تعقيبات حول هذه المعايير نلخص أهمها في الاقتباسات التالية:

المشارك الأول PI.1: "هناك تأخر كبير في إصدار باقي المعايير والحصول على المرجعية الكاملة حيث من غير الممكن أن يتوقفوا عن العمل منذ سنة 2018 ونحن بحاجة إلى إصدار المرجعية كاملة".

المشارك الثاني PI.2: "معايير التدقيق NAA ليس لها طابع الاجبارية للعمل بها خلال مهمتنا والمتمثلة في التدقيق القانوني لأنها صادرة في شكل مقررات فقط وليست قوانين".

المشارك الثالث PI.3: "لغاية اليوم لا يوجد اصدار كامل لهذه المعايير هناك 16 معيار فقط صادرة لحد الآن وأنا شخصيا أرى هذا نقص كبير في المرجعية".

المشارك السادس PI.6: معايير التدقيق الجزائرية جاءت لتنظم المهنة وتواكب المعايير الدولية، وليست إجبارية التطبيق".

كما أضاف المشارك PI.8: "هناك صعوبة في فهم بعض المعايير منها وربما السبب في ذلك يعود إلى مشكل في ترجمة بعض المصطلحات وكمثال على ذلك: نجد المعيار رقم **NAA540** "تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" وهنا نجد المشكل في مصطلح "القيمة الحقيقية" لأنه وبصفتي محافظ حسابات عند تقديري للتقديرات المحاسبية ليس مطلقا حصولي على قيمة حقيقية لأنني عندما أقوم بعملية التقدير مستحيل أن أحصل على قيمة حقيقية وإنما نستطيع القول الحصول على "قيمة عادلة". وفي ذات السياق ساعدتنا بعض المعايير التي كنا في أم الحاجة لها خاصة عندما تصادفنا بعض الحالات مثل المعيار رقم **NAA620** "استخدام أعمال خبير معين من طرف محافظ الحسابات" لأنني كمحافظ الحسابات ليس لدي خبرة في مجال معين فحسب هذا المعيار يمكنني تعيين خبير خارجي في مجال معين".

المشارك PI.7: "وبالنظر إلى المعايير الدولية للتدقيق ISA تطبق على مؤسسات القطاع العام والخاص أي على المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية، بخلاف المعايير الجزائرية فإنها تطبق فقط على القطاع الاقتصادي الخاص، فمثلا لا تشمل الجامعات والمستشفيات".

المشارك PI.5: "شخصيا لدي تعليق حول المعايير الجزائرية للتدقيق حيث لاحظت أن هناك بعض الهفوات وبالتحديد بخصوص المعيار **NAA540** المتعلق بالأرصدة الافتتاحية، يحتوي على فقرة تتكلم على تدقيق المؤسسات العمومية من طرف محافظ الحسابات علما أن المؤسسات العمومية لا تعنى بالتدقيق القانوني عكس المعايير الدولية للتدقيق ISA التي يشمل مجال تطبيقها المؤسسات الخاصة والعمومية مثل الجامعات، المستشفيات، وفي هذا المعيار أبقوا على الفقرة كما هي رغم انها لا تعني البيئة الجزائرية ولا تتوافق مع القوانين

والنصوص المتعامل بها حاليا ولما استفسرت من أحد أعضاء الهيئة المشرفة قال أنهم نسوها عن طريق الخطأ أثناء التنفيذ".

كما أوضح رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أنه: "من بين أهم عيوب المعايير الجزائرية للتدقيق هي مشكل الترجمة حيث أنها تمت من طرف مهنيين فيما بينهم وفيها اشكال كبير وكمثال نجد ترجمة مصطلح **Les éléments probants** منهم من ترجمها "بالعناصر المثبتة" والآخر "العناصر المقنعة"، فمن الأفضل لو كان تولي مهمة الترجمة لأهل الاختصاص كالمصد الوطني للترجمة".

كما أكد الرئيس على: "وجود تقاعس كبير في إصدار باقي المعايير والحصول على المرجعية الكاملة حيث من غير الممكن أن يتوقفوا عن العمل منذ سنة 2018، وحسب رأي رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يعود السبب في ذلك إلى أن المختصين في مجال اصدار هذه المعايير يعملون تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية، وليس لديهم تحفيز جيد للعمل، بالإضافة إلى ذلك لا يوجد عليهم ضغط من الهيئة المشرفة للعمل أكثر، حتى أنهم لم يجتمعوا من قبل أن تحدث جائحة كورونا".

من خلال الشكل (III - 10) الذي يمثل رسم بياني لتعقيبات العينة المشاركة حول المعايير NAA ومجمل الاقتباسات التي تم ذكرها، يتبين ان للمعايير الجزائرية للتدقيق مجموعة من النقاط التي تمثل محور جدل حولها من أهمها: تأخر الهيئة المشرفة في إصدار باقي المعايير لأسباب غير واضحة، عدم إجبارية العمل بالمعايير الصادرة لحد الآن في الوسط المهني بسبب صدورها في شكل مقررات موقعة من طرف وزير المالية وليست في شكل قوانين، هناك صعوبة في فهم المعايير بسبب الترجمة غير السليمة لبعض المصطلحات حيث ذكر بعض محافظي الحسابات مثال على ذلك المعيار NAA540، نجد أيضا عدم تكييف بعض المعايير بما يوافق الواقع الاقتصادي الجزائري بحكم أنه مكون أساسا من مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم PME، هذه بعض التعقيبات التي ذكرها محافظي الحسابات المشاركين حول المعايير الجزائرية للتدقيق.

في نفس السياق، بالرغم من تصريح أفراد العينة المشاركة بوجود تعقيبات حول المعايير NAA إلا أنهم شاركونا بعض الأفكار التي تشكل نقاط إيجابية حول المعايير والتي اعتبرناها قيمة مضافة للإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي ونفصلها في العنصر الموالي.

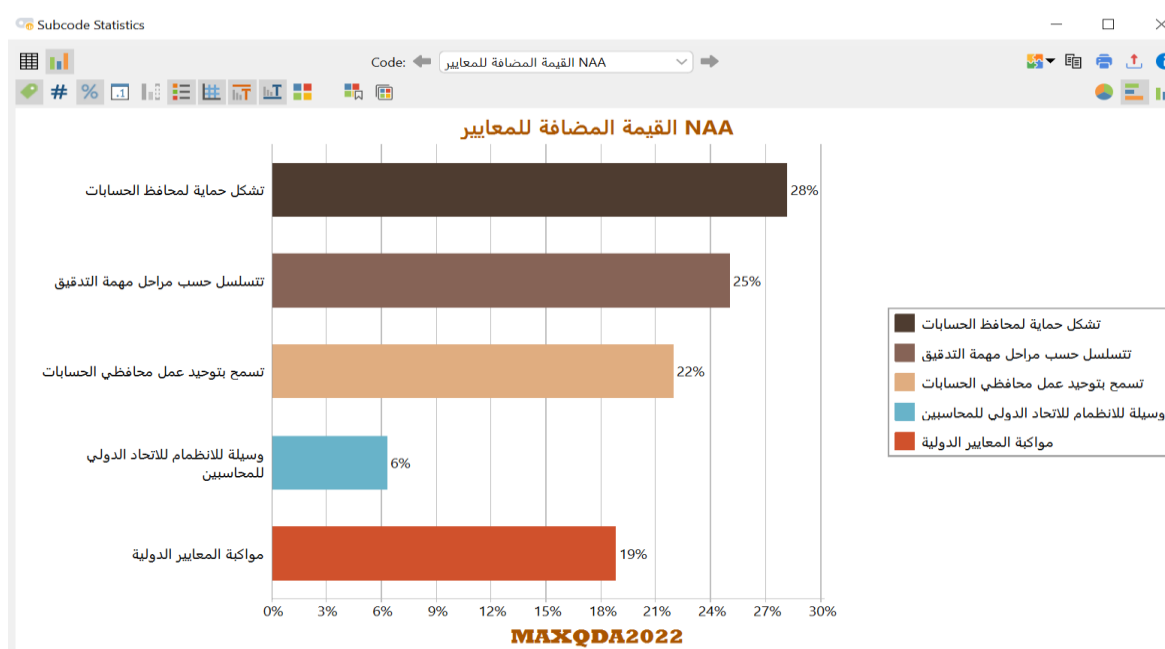
2-3-2 القيمة المضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

الجدول (III-13): العناصر التي تشكل قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الثاني										
NAA القيمة المضافة للمعايير										
تشكل حماية لمحافظ الحسابات	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
تتسلسل حسب مراحل مهمة التدقيق	1	1	1	1	1			1	1	7
تسمح بتوحيد عمل محافظي الحسابات	1	1		1	1	1		1	1	7
وسيلة للانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين	1								1	2
مواكبة المعايير الدولية	1			1	1	1		1	1	6
Σ SUM	5	3	2	4	4	3	1	4	5	31
# N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III-11): رسم بياني للعناصر التي تشكل قيمة مضافة للمعايير NAA



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

بالاعتماد على ما يوضحه الجدول (III-13) والشكل (III-11) نجد أن عينة المشاركين ركزوا على بعض العناصر التي تشكل قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA ومن أهمها:

✓أكد بعض المشاركين على أن المعايير NAA تشكل حماية لمحافظ الحسابات وذلك حسب ما ذكره أغلبية المشاركين:

" هذه المعايير توفر حماية للمدقق خاصة فيما يخص درجة حصوله على الوثائق اللازمة للقيام بمهمته، حيث أنها تنص على أن مسؤولي المؤسسة هم من يتحملون مسؤولية إخفاء المعلومات التي من شأنها تكون أدلة إثبات يستند عليها المدقق في تكوين رأيه وهنا تمثلت القيمة المضافة للمعايير في توفيرها حماية للمدقق وقبل ذلك لم تكن متوفرة هذه الحماية والتي ينص عليها المعيار رقم NAA230 حصول المدقق على "وثائق التدقيق".

✓تسمح بتوحيد عمل محافظي الحسابات وذلك حسب اقتباسات بعض المشاركين:

المشارك السادس PI.8: "المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة تماما من المعايير الدولية للتدقيق، وتعتبر بمثابة توجيهات توحد عمل المهنيين".

المشارك الأول PI.1: " تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وهاته المعايير أضفت نوعا من التوحيد في المصطلحات المهنية مثلا: في رسالة المهمة قبل إصدار المعايير كنا نطلق عليها مصطلح "الاتفاقية La convention" وفي هذه المعايير يطلق عليها مصطلح "رسالة المهمة la lettre de mission" يتم ادراج فيها مختلف البنود التي يتفق عليها محافظ الحسابات مع المؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك هذه المعايير عبارة عن إرشادات guides pour les commissaires aux comptes تساهم في تسهيل مهمة التدقيق".

✓مواكبة المعايير الدولية للتدقيق والانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين:

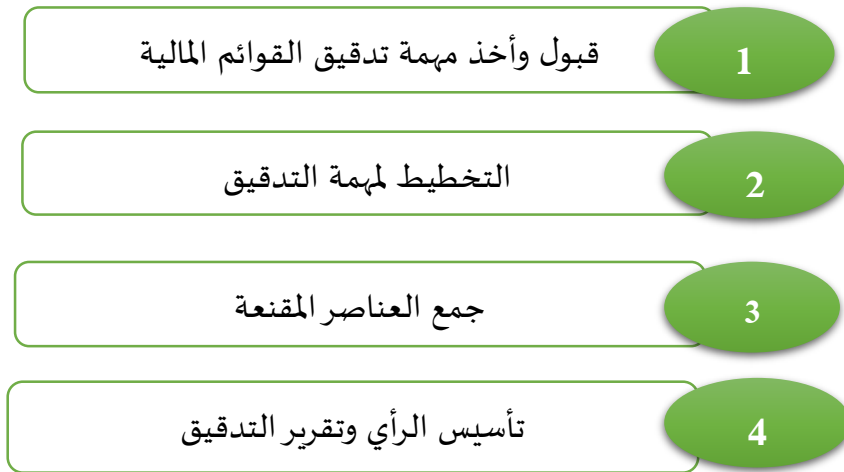
حيث أوضح رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أن تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في شكل معايير محلية NAA تسمح بمواكبة المعايير الدولية للتدقيق ويسهل الطريق للانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، باعتبار أن الجزائر ليست عضو في الاتحاد لحد الآن.

✓تسمح باتباع منهجية تتوافق مع تسلسل مراحل مهمة التدقيق لمحافظ الحسابات:

حيث أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على أنه: "تم اختيار 16 معيار الواردة لحد الآن بناءا حسب تسلسل مهمة التدقيق أي بالاستناد إلى مختلف مراحل مهمة محافظ الحسابات، مثلا المعيار NAA210 (اتفاق حول أحكام مهام التدقيق) والصادر ضمن الإصدارات الأولى للمعايير في فيفري 2016، يحتوي على بنود رسالة المهمة وهي المرحلة الأولى التي يبدأ بها المدقق ومن خلالها يبرم اتفاه مع المؤسسة محل التدقيق".

وقد لخصت المعايير الجزائرية للتدقيق عملية التدقيق في المراحل التالية:

الشكل (III-12): مراحل عملية التدقيق



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المقررات الصادرة للمعايير الجزائرية للتدقيق

وسيتم ذكر أمثلة عن المعايير الجزائرية للتدقيق التي توظف خلال المراحل السابقة على النحو التالي:

-المرحلة الأولى: المعيار الجزائري للتدقيق 210"اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق": تم توحيد العمل بين محافظي الحسابات والمؤسسات الطالبة لخدمة التدقيق عن طريق رسالة المهمة la lettre de mission التي ينص عليها المعيار رقم 210.

-المرحلة الثانية: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية": قبل بداية مهمة التدقيق لابد من التخطيط لأنه يشكل مرحلة أساسية، وفي هذا الشأن صدر المعيار رقم 300 الذي يساعد المهنيين في هذه المهمة.

-المرحلة الثالثة: المعيار الجزائري للتدقيق 580" التصريحات الكتابية" والمعيار 620"استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق": في هذه المرحلة لابد أن يجمع المدقق الخارجي أكبر قدر ممكن من أدلة الاثبات التي تؤيد رأيه حيث يستعين بالمعيار رقم 580 المتعلق بالتصريحات الكتابية التي يطلبها من الإدارة وأيضا الاستعانة بالمعيار رقم 620"استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق" في المجالات غير المحاسبة والمالية، حيث يقوم بتعيين الخبير وتحديد الموضوع الذي يريد التأكد منه والحصول ويتحصل على الإجابات في شكل تقارير تضاف إلى أدلة الاثبات التي يستند إليها من أجل إبداء الرأي.

-المرحلة الرابعة: المعيار الجزائري للتدقيق 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية": يتضمن المعيار رقم 700 التقرير الذي يصدره محافظ الحسابات حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، والذي يشير من

خلاله محافظ الحسابات أن القوائم المالية للمؤسسة موضوع التدقيق تعكس الوضع الحقيقي وقد تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي SCF المطبق في الجزائر.

2-4 المعايير التي تستدعي الحاجة لإصدارها:

من خلال ما ورد من آراء وتعليقات المهنيين المشاركين في المقابلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، نجد أن كل تلك التعليقات التي استطاعت الباحثة الحصول عليها كانت جد قيمة وتعكس الواقع المهني لدى المهنيين خاصة وأنه تم تعزيزها برأي رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ومن بين أهم تعقيب حول هذه المعايير هو **التقاعس في إصدار باقي المعايير** حيث أكدوا على ضرورة الإسراع في إصدار المرجعية كاملة خاصة بما يواكب البيئة الجزائرية الحالية، وذلك بلفت النظر إلى العديد من المعايير التي أثبتت الحاجة لإصدارها وذلك بفضل وعي محافظي الحسابات واصرارهم على تأدية مهامهم بجودة عالية مما دفعهم للكشف عن العديد من النقائص التي من شأنها أن تعزز جودة أعمالهم خاصة مهام التدقيق القانونية.

ومن بين أهم المعايير التي أكدت العينة المشاركة على ضرورة دراستها والعمل على إصدارها نجد:

➤ أشار معظم محافظي الحسابات المشاركين على ضرورة إصدار المعيار الذي يحدد الحد الأدنى الدلالي (Le **seuil de signification**) الذي يبرر الرفض على المصادقة على الحسابات أي متى يمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض وماهي النسبة القانونية والأساس الذي تعتمد عليه في ذلك وفق هذا المعيار مع العناصر المقنعة المطلوبة.

➤ اهتم محافظي الحسابات المشاركين على ضرورة إصدار المعيار رقم **NAA200** الذي يحدد الإطار المفاهيمي أو التصوري **Le cadre conceptuel** والذي يشمل جميع المعايير الأخرى الذي لم يصدر مع المعايير الأولى.

➤ أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على ضرورة إصدار المعيار الخاص بالرقابة على جودة القوائم المالية الذي يعادل المعيار الدولي ISA220. ومعيار الرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق الذي يعادل المعيار الدولي الأول ISQC1. كما أكد رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أنه كان لابد أن تصدر المرجعية كاملة من المعايير الجزائرية للتدقيق.

المشارك 2: "هناك معايير كان لابد أن تصدر ضمن 16 معيار الصادرة، مثلا المعيار الذي يحدد الحد الأدنى الدلالي **Le seuil de signification** الذي يبرر الرفض على المصادقة على الحسابات أي متى يمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض وماهي النسبة القانونية والأساس الذي تعتمد عليه في ذلك وفق هذا المعيار مع العناصر المقنعة المطلوبة".

كما أكد رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على عدم تلبية المعايير 16 الصادرة لحد الآن لاحتياجات المهنيين أثناء تأدية مهام التدقيق من خلال ما تم الادلاء به:

" كان لابد أن تصدر ضمن 16 معيار الصادرة، معيار الرقابة على جودة القوائم المالية الذي يعادل المعيار الدولي ISA 220 ومعيار الرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق الذي يعادل المعيار الدولي الأول ISQC1. كما أوضح الرئيس بخصوص المعيار NAA200 الذي يحدد الإطار المفاهيمي والذي يشمل جميع المعايير الأخرى الذي لم يصدر مع المعايير الأولى، فالهيئة المشرفة ارتأت إلى تأخير إصداره إلى غاية إصدار باقي المعايير".

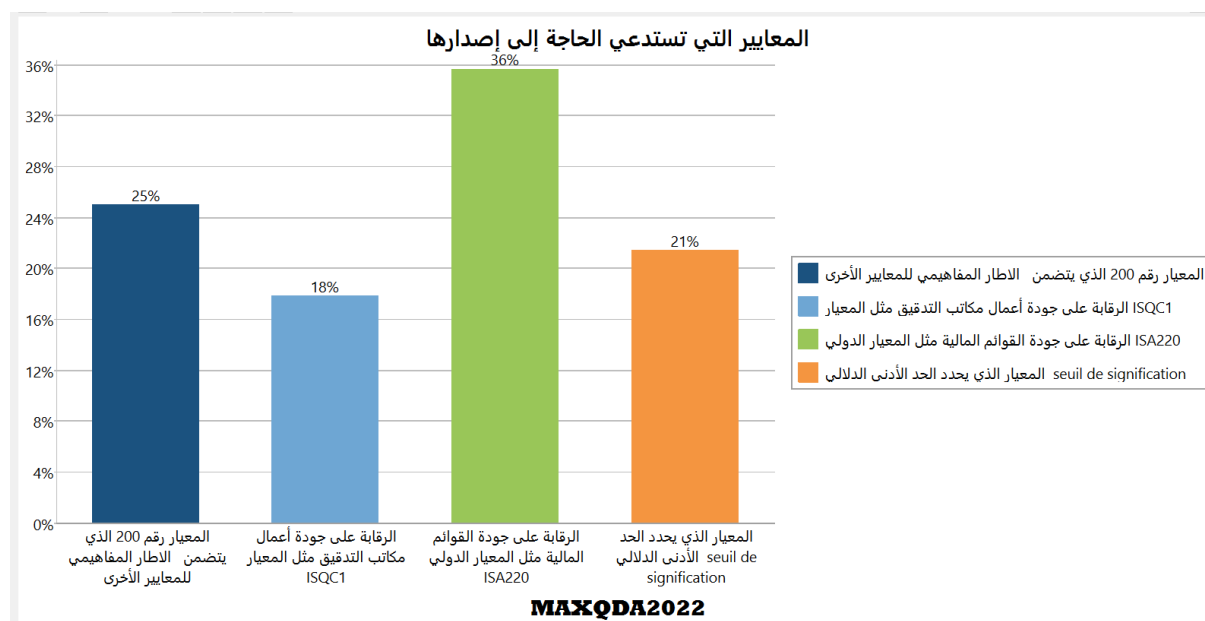
ونوضح ما تم استخراجها من ترميز لاقتباسات العينة المشاركة من محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الشكل التالي من خلال برنامج MAXQDA:

الجدول (III-14): المعايير التي تستدعي الحاجة لإصدارها

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الثاني										
المعايير التي تستدعي الحاجة إلى إصدارها										
المعيار رقم 200 الذي يتضمن الأطر المفاهيمي للمعايير الأخرى	1	1	1	1		1	1		1	7
ISQC1 الرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق مثل المعيار	1	1					1	1	1	5
ISA220 الرقابة على جودة القوائم المالية مثل المعيار الدولي	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
seuil de signification المعيار الذي يحدد الحد الأدنى الدلالي	1	1			1	1		1	1	6
Σ SUM	4	4	2	2	2	3	3	3	4	27
# N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III - 13): المعايير التي تستدعي الحاجة لإصدارها



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال مجمل آراء العينة المشاركة من المهنيين، نجد أن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن تحتوي على عدة عناصر مهمة شكلت قيمة مضافة لها في الوسط المهني الجزائري، حيث سمحت بتوحيد عمل محافظي الحسابات والمهنيين بالدرجة الأولى، تسمح أيضا باتباع منهجية تتوافق مع تسلسل منهجية مهمة التدقيق كما ركز البعض على أنها تشكل أداة حماية للمهني، وصدور مثل هذه المعايير المستوحاة من المعايير الدولية يسمح بمسايرة البيئة الدولية للتدقيق.

وفي نفس السياق، أشار أفراد العينة المشاركة على عدم الاكتفاء بهذه المعايير فقط فهناك معايير مهمة وجب إصدارها حيث أكدوا على وجود نقص كبير في المرجعية لعدم إصدار باقي المعايير المهمة التي أثبتت الحاجة إلى ضرورة الإسراع في إصدارها مثل المعيار رقم 200 الذي يتضمن الإطار التصوري للمعايير الأخرى، معايير الجودة وخاصة المعيار رقم 220 "جودة القوائم المالية" ومعايير أخرى الموضحة في الشكل (III - 13).

المحور الثالث: جودة تدقيق القوائم المالية:

بعد معالجتنا لمختلف النقاط الأساسية حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA وأخذ فكرة عنها خاصة من قبل آراء المهنيين، خصصنا هذا المحور لمعالجة الشطر الثاني لموضوع الاطروحة ألا وهو جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين (محافظي الحسابات) في هذا الصدد ارتأينا تقسيم المحور إلى موضوعين فرعيين: جودة تدقيق القوائم المالية والحديث عن جودة التدقيق الخارجي بالجزائر بصفة عامة. والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول (III-15): ترميز المواضيع الفرعية للمحور الثالث

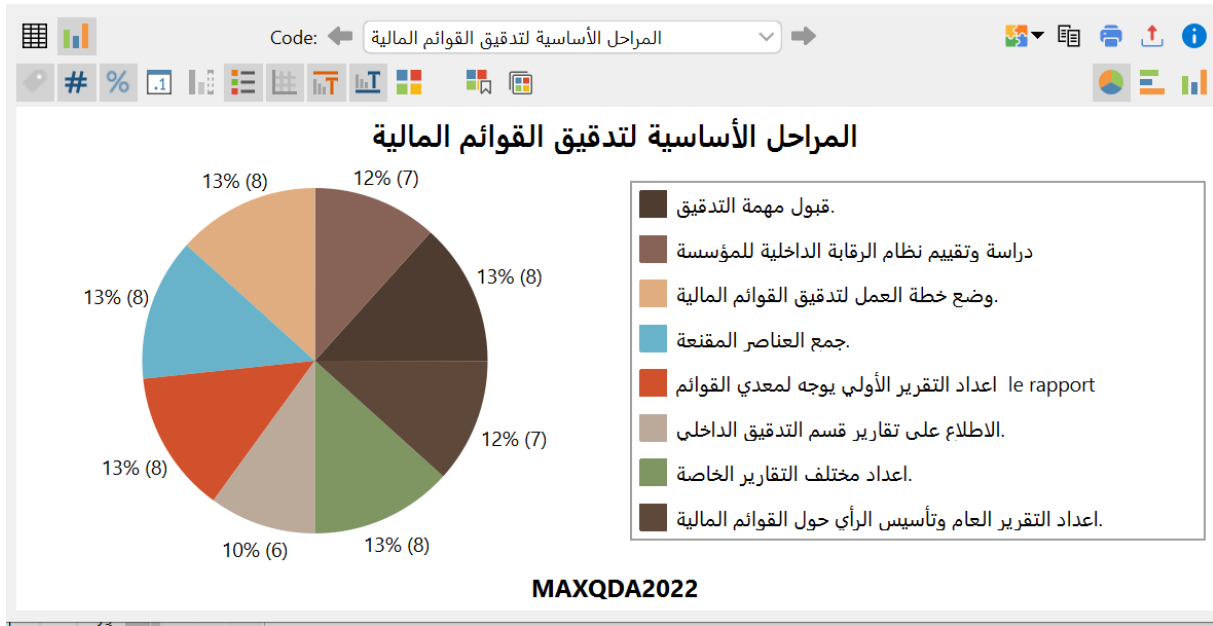
	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الثالث										
جودة تدقيق القوائم المالية										
المراحل الأساسية لتدقيق القوائم المالية	7	6	8	8	8	7	8	8		60
العناصر المقنعة الضرورية لإبداء الرأي حول القوائم المالية	5	5	4	5	5	6	6	6		42
بعض العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية	3	2	4	4	3	4	4	3		27
جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية	3	3	4	1	3	4	4	3	4	29
Σ SUM	18	16	20	18	19	21	22	20	4	158
# N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال الجدول (III-15) نلاحظ المواضيع الأساسية التي استطعنا أخذ معلومات متعلقة بجودة تدقيق القوائم المالية والمكونة من: المراحل الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي لتدقيق القوائم المالية، العناصر المقنعة الضرورية لإبداء الرأي حول القوائم المالية وأخيرا الإشارة إلى بعض العوامل التي من الممكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية من وجهة نظر محافظي الحسابات، وأيضا إفادتنا بمعلومات حول جودة التدقيق بالجزائر. ويتم التفصيل في العناصر السابقة الذكر كالتالي:

3-1 المراحل الأساسية لتدقيق القوائم المالية:

الشكل (III -14): دائرة تمثل المراحل الأساسية لتدقيق القوائم المالية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال ما يبينه الشكل (III -14) والذي يعبر عن أهم المراحل التي تمثل المنهجية التي يعتمد عليها محافضي الحسابات عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية، نلاحظ أن مجموع المشاركين ركزوا على المراحل التالية:

- ✓ الاتفاق على أحكام مهمة التدقيق؛
- ✓ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ وضع خطة العمل لتدقيق القوائم المالية؛
- ✓ إعداد تقرير أولي موجه لمعدّي القوائم المالية؛
- ✓ الاطلاع على تقارير قسم التدقيق الداخلي؛
- ✓ إعداد مختلف التقارير الخاصة؛
- ✓ إعداد التقرير العام وتأسيس الرأي حول القوائم المالية؛

المشارك الأول: "إن أول ما أقوم به عندما تسند لي مهمة التدقيق هو الاتفاق على المهمة مع المؤسسة والتي تتم من خلال رسالة التعاقد التي تذكر فيها كل البنود وأشير إلى أن هذه التسمية تغيرت مع اصدار المعيار naa210 حيث أصبحت تسمى رسالة المهمة lettre de mission".

المشارك الثالث: "بعد التعرف على المحيط الذي تنشأ فيه المؤسسة والاطلاع على نظام الرقابة الداخلية لديها نقوم بالاتفاق مع المؤسسة محل التدقيق على البنود الأساسية التي تجسدها رسالة المهمة التي ينص عليها المعيار

naa210 هذه الرسالة توضح مسؤوليات كل من المدقق والمؤسسة، ثم أقوم بوضع خطة العمل من خلال ذكر جميع مراحل التخطيط لمهمة التدقيق، وخلال مهمتي التدقيقية استعين بتقارير قسم التدقيق الداخلي".

المشارك الرابع: مهمة تدقيق القوائم المالية، مهمة تتطلب الكثير من العناية وبصفتي محافظ حسابات من أهم مراحل عملي التعرف على المؤسسة من خلال دراسة مختلف الجوانب الخاصة بنظام الرقابة الداخلية لديها، بعدها نقوم بإبرام العقد مع المؤسسة من خلال رسالة المهمة lettre de mission التي كانت تسمى سابقا برسالة التعاقد، بعدها يتم وضع خطة مكتوبة لمختلف مراحل مهمة التدقيق، كما استعين بتقارير التدقيق الداخلي والاطلاع على تقارير محافظ الحسابات الذي كان معينا قبلي وقبل اعداد تقرير نهائي حول الحسابات أقوم بإعداد تقرير أولي rapport intérimaire أوجهه إلى مسؤولي قسم المحاسبة لتدارك الأخطاء والهفوات في الحسابات".

3-2 العناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية:

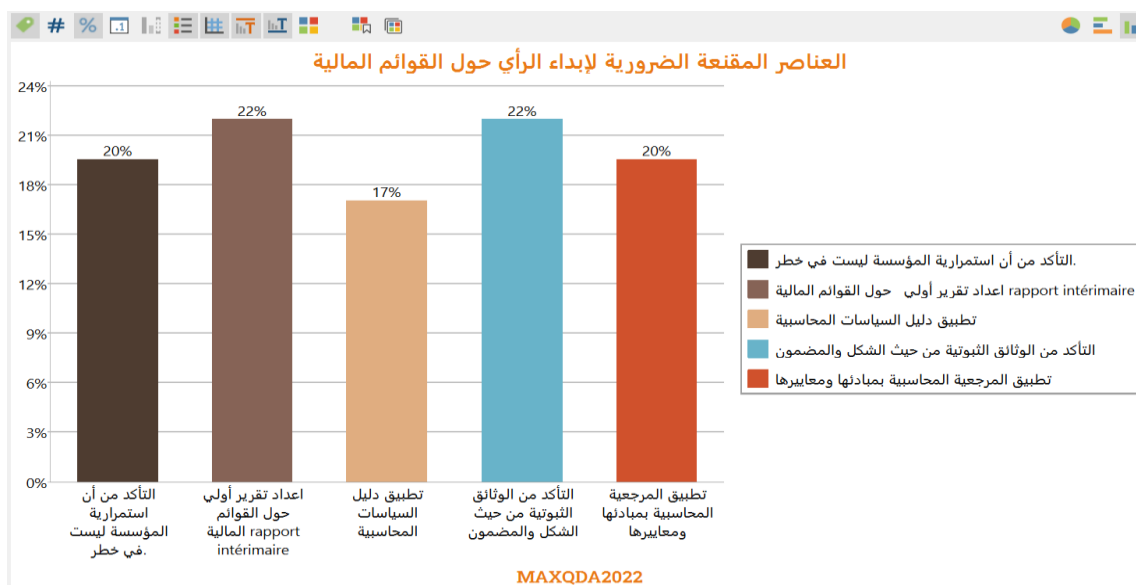
من خلال إجابات محافظي الحسابات على هذا السؤال والمتعلق بأهم العناصر المقنعة التي يعتمدون عليها لإبداء رأيهم حول القوائم المالية نجد أن أغلبيتهم ركزوا على العناصر التالية الموضحة في الجدول والشكل المواليين:

الجدول (III -16): العناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	Total
المحور الثالث									
جودة تدقيق القوائم المالية									
العناصر المقنعة الضرورية لإبداء الرأي حول القوائم المالية						1			1
التأكد من أن استمرارية المؤسسة ليست في خطر	1	1	1	1	1	1	1	1	8
rapport intérimaire اعداد تقرير أولي حول القوائم المالية	1	1		1	2	1	1	2	9
تطبيق دليل السياسات المحاسبية	1		1	1	1	1	1	1	7
التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الشكل والمضمون	1	2	1	1		1	2	1	9
تطبيق المرجعية المحاسبية بمبادئها ومعاييرها	1	1	1	1	1	1	1	1	8
Σ SUM	5	5	4	5	5	6	6	6	42
# N = Documents/Speakers	1 (12.5%)	(12.5%)	(12.5%)	(12.5%)	(12.5%)	(12.5%)	(12.5%)	(12.5%)	8 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III -15): رسم بياني للعناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال ما يوضحه الشكل (III -15) والجدول (III -16)، نجد أن العينة المشاركة من المهنيين ركزوا على مجموعة من النقاط التي تمثل العناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية التي يعطونها أهمية كبيرة عند القيام بمهمة التدقيق، ومن بين هذه العناصر نذكر:

-التأكد من أن المؤسسة محل التدقيق تطبق المرجعية المحاسبية بمبادئها ومعاييرها المنصوص عليها؛

-التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الشكل والمضمون الخاصة بمختلف العمليات المحاسبية؛

-التأكد من تطبيق دليل السياسات المحاسبية المتفق عليه والموافق للنظام المحاسبي المالي؛

-الحرص على إعداد تقرير أولي قبل التقرير العام يحتوي على مجمل الملاحظات الخاصة بالأخطاء المكتشفة والحث على تعديلها؛

-التأكد من أن استمرارية المؤسسة موضوع التدقيق ليست في خطر وذلك استناداً لمبدأ استمرارية الاستغلال؛

3-2 العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

أشار محافظي الحسابات إلى بعض العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة القوائم المالية، نوضحها في

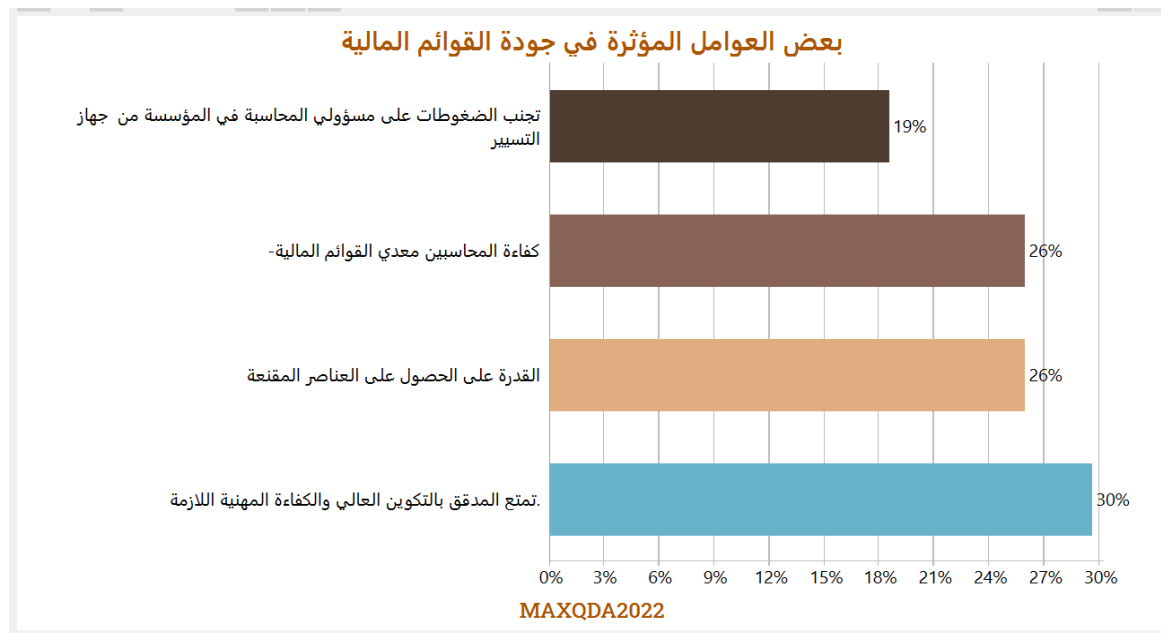
الجدول والشكل المواليين:

الجدول (III - 17): بعض العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة القوائم المالية

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	Total
المحور الثالث									
جودة تدقيق القوائم المالية									
بعض العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية									
تجنب الضغوطات على مسؤولي المحاسبة في المؤسسة من جهاز التسيير		1	1	1		1	1		5
كفاءة المحاسبين معدي القوائم المالية-	1		1	1	1	1	1	1	7
القدرة على الحصول على العناصر المقنعة	1		1	1	1	1	1	1	7
تمتع المدقق بالتكوين العالي والكفاءة المهنية اللازمة	1	1	1	1	1	1	1	1	8
Σ SUM	3	2	4	4	3	4	4	3	27
# N = Documents/Speakers	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	8 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III - 16): بعض العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة القوائم المالية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال ما يوضحه الجدول والشكل اللذان تم الحصول عليهما من مخرجات برنامج maxqda، أشار المهنيون إلى بعض العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة القوائم المالية، يتم تلخيصها في النقاط التالية:

- كفاءة المحاسبين معدي القوائم المالية: حيث تعتبر الكفاءة عامل مهم في اعداد قوائم مالية ذات جودة، تتمثل الكفاءة في الالمام بمختلف المبادئ المحاسبية والتطبيق السليم لها بالإضافة إلى تمتع المحاسب بالتكوين العالي وبالخبرة اللازمة في ميدان المحاسبة؛

-تمتع المدقق بالتكوين العالي والكفاءة المهنية اللازمة يسمح بأداء مهمة التدقيق بدقة عالية مما يساهم في اكتشاف الثغرات والأخطاء الممكن حدوثها من طرف معدي القوائم المالية وبالتالي المساهمة في تعزيز جودة القوائم المالية؛

-القدرة على الحصول على العناصر المقنعة: يهدف المدقق إلى وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي تمكنه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج والتي يستند عليها في تأسيس رأيه. تتمثل العناصر المقنعة في مجموع المعلومات التي يتمكن المدقق من جمعها قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وتتضمن المعلومات القاعدية التي تؤدي إلى إعداد القوائم المالية كالقيود المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ...الخ)، وكذا الوثائق الثبوتية (الفواتير، العقود، الصكوك البنكية،...الخ) هذه المعلومات تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، دليل الرقابة الداخلية، كل هذه العناصر المقنعة ضرورية لدعم وتأسيس رأي المدقق المعبر عنه في تقريره.

-تجنب الضغوطات على مسؤولي قسم المحاسبة من طرف جهاز التسيير؛

3-3 جودة التدقيق الخارجي بالجزائر:

موضوع جودة التدقيق الخارجي بالجزائر يمثل المحور الأخير الذي اختتمنا به دليل المقابلة شبه الموجهة مع عينة محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وعليه من خلال مجمل اقتباسات أفراد العينة المشاركة نجد أنهم أكدوا على أن البيئة الجزائرية تنقصها معايير للجودة على أعمال التدقيق فالمعايير لصادرة لحد الآن لا تحمل معيارا للرقابة على جودة التدقيق. وبناء على هذا أشار معظم محافظي الحسابات المشاركين إلى ضرورة تفعيل عمل لجنة مراقبة النوعية وذلك بتنظيم خرجات ميدانية إلى مكاتب التدقيق لمراقبة أعمالهم بالإضافة إلى التنبيه إلى بعض معايير الجودة التي يجب اعتمادها في الوسط التدقيقي الجزائري ومن بين هذه المعايير نذكر:

-ضرورة اعتماد المعيار الدولي للتدقيق ISA220"رقابة جودة تدقيق القوائم المالية"؛

-اعتماد معايير للرقابة على جودة مكاتب التدقيق ما يعادل المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة ISQC1؛

-كما أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: "تعمل لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق على إصدار معايير الجودة تتمثل في ثلاثة معايير، معيار يعادل المعيار الدولي للتدقيق ISA220، معيار آخر تحت عنوان معيار الجودة الأول ISQCM1، ومعيار الجودة الثاني ISQCM2".

- ضرورة اعتماد معايير التعليم المحاسبي الدولية IES؛

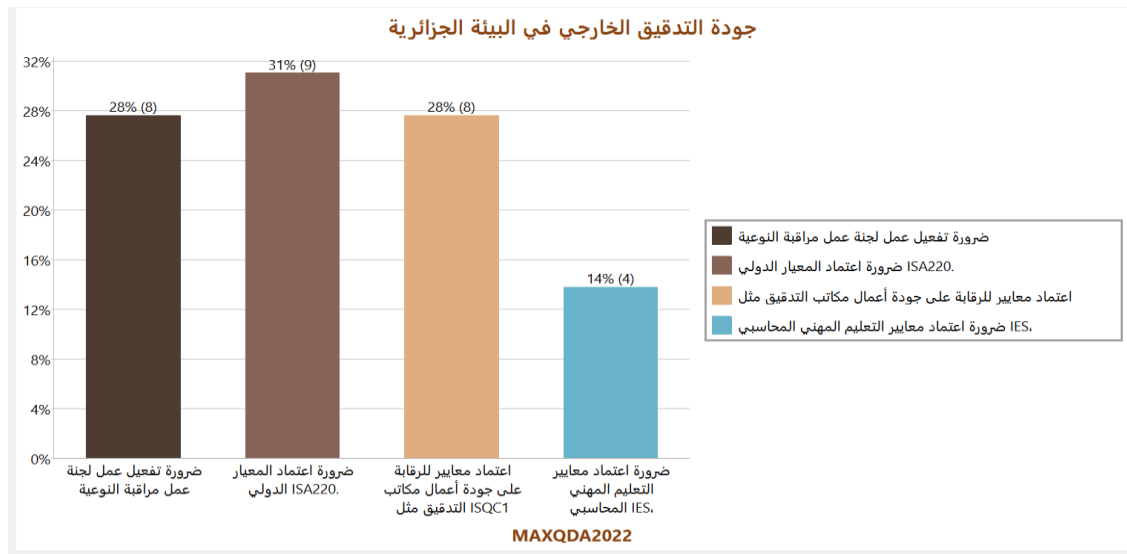
ونوضح ما تم ذكره من خلال الجدول والشكل الموائين:

الجدول (III - 18): جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7	PI.8	PI.9 PCNCC	Total
المحور الثالث										
جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية										
ضرورة تفعيل عمل لجنة عمل مراقبة النوعية	1	1	1		1	1	1	1	1	8
ضرورة اعتماد المعيار الدولي ISA220.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
اعتماد معايير للرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق مثل ISQC1	1	1	1		1	1	1	1	1	8
ضرورة اعتماد معايير التعليم المهني المحاسبي IES.			1			1	1		1	4
Σ SUM	3	3	4	1	3	4	4	3	4	29
# N = Documents/Speakers	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	1 (11.1%)	9 (100.0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

الشكل (III - 17): رسم بياني لأهم المعايير الواجب اعتمادها لإضفاء الجودة في بيئة التدقيق الجزائرية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

استنادا إلى مجمل مضمون ما تم التصريح به من قبل أفراد عينة المقابلة حول موضوع الجودة في البيئة

الجزائرية للتدقيق فإننا قمنا بتلخيص ذلك في النقاط التالية:

- عرفت مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر تطورا ملحوظا عقب اصدار معايير محلية تدعم القوانين السابقة السارية المفعول والمنظمة للمهنة، وفي مجال تحسين الرفع من جودة أعمال التدقيق الخارجي نجد أن المعايير الجزائرية للتدقيق بالرغم من عدم اكتمال اصداراتها إلا أنها تساهم إلى حد معين في تحسين جودة التدقيق من خلال الاستعانة بها في العديد من مراحل العملية التدقيقية؛
- هذا وتجدر بنا الإشارة إلى أنه في مجال رقابة جودة التدقيق الخارجي لم يتم اصدار معيار جزائري للرقابة على جودة التدقيق على سبيل المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 المتعلق "برقابة جودة تدقيق القوائم المالية"، وإنما نجد لجنة مراقبة النوعية هي الموكلة لها مهمة مراقبة عمل المدققين فقط ولكن هذه الأخيرة لم يتم تفعيلها لغاية اليوم حسب ما صرح به عينة المشاركين.
- كما أكدوا على ضرورة اصدار المعيار الخاص بالرقابة على جودة القوائم المالية الذي يعادل المعيار الدولي .ISA220.

المبحث الرابع: دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

خصصنا هذا المبحث لعرض الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بإحدى المؤسسات الاقتصادية بولاية مستغانم وحفاظا على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة سمينها "المؤسسة A". تضمنت الدراسة إجراء مقابلات شبه موجهة مع كل من رئيس قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة وأيضا مع مدير قسم المالية والمحاسبة، بالإضافة إلى دراسة وتحليل مضمون تقارير محافظ الحسابات لنفس المؤسسة خلال ثلاث سنوات متتالية (2019، 2020 و 2021) وذلك بهدف استخراج مختلف الملاحظات حول هذه التقارير بالإضافة إلى قياس جودة القوائم المالية وتتبع رأي محافظ الحسابات للمؤسسة بناء على مجمل التحفظات المشار إليها في التقارير من طرف المدقق القانوني.

المطلب الأول: تحليل مضمون المقابلة مع رئيس قسم التدقيق الداخلي ومدير قسم المالية والمحاسبة

يتضمن دليل المقابلة (الموضح في الملحق رقم 02) مع رئيس قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة مجموعة من الأسئلة ذات العلاقة بموضوع جودة القوائم المالية من وجهة نظر معديها.

1. الخبرة في مجال العمل (المدقق الداخلي ومدير قسم المالية والمحاسبة):

- يتمتع رئيس قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة بخبرة مهنية كبيرة في مجال المحاسبة والتدقيق، بحجم 10 سنوات في قسم المحاسبة ومنذ سنة 2010 اشتغل منصب مدقق داخلي ومرافق محافظي الحسابات في مهمة التدقيق.
- تحتوي المؤسسة على خلية تدقيق داخلي يشرف عليها مسؤول الذي بدوره يشرف على لجنة التدقيق المتكونة من مدراء تنفيذيين، مهمتها القيام بمهام تدقيق دورية منتظمة ودائمة بمعدل اربعة مرات 04 في السنة (في نهاية كل ثلاثي) لكل الوحدات التابعة للمجمع، وكل إجراءات التسيير (إدارة عامة، تسيير المخزونات، محاسبة... الخ).
- مسؤول التدقيق تابع للمديرية العامة مستقل، مكلف بالمهام الخاصة (أحداث طارئة، تدقيق حسب الطلب لقسم محدد ولفترة محددة).
- كما يتمتع مدير قسم المالية والمحاسبة بخبرة مهنية قدرها 14 سنة في مجال المحاسبة، ويعتبر مدير المالية والمحاسبة المسؤول الأساسي حول عملية إعداد القوائم المالية للمؤسسة؛

2. المرجعية الوطنية التي تنظم عملية مسك المحاسبة المالية:

2-1 من خلال مقابلتنا مع مدير المالية والمحاسبة للمؤسسة A أشار إلى العناصر التالية:

- إن عملية إعداد القوائم المالية استندت إلى المرجعية المحاسبية الوطنية المتمثل في النظام المحاسبي المالي SCF، منذ سنة 2010، وذلك بعد القيام باستراتيجية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF؛

- خلال عملية الانتقال لتبني النظام المحاسبي المالي برمجة المؤسسة A دورات تكوينية حول النظام المحاسبي المالي لفائدة كل المسؤولين على قسم المحاسبة والمالية؛

- تم اعداد دليل (مخطط) الحسابات الداخلي موافق لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، وذلك تنفيذا لأحكام الفقرة 311-1 من القرار رقم 71 الصادر في 2008/07/26 " يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكل ونشاط المؤسسة"¹.

- اعداد دليل السياسات المحاسبية: حيث ذكر مدير المالية والمحاسبة أن المؤسسة A قد أعدت بمساعدة الخبير المحاسبي دليلا تضمن السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض القوائم المالية بما فيها (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والمرفقة بملحق تدرج فيه السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة A التي يجب تطبيقها بصورة دائمة، وكمثال للسياسات المحاسبية التي تمت إفادتنا بها نذكر:

الجدول (III - 19): السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة A لبعض العناصر

العنصر	الخيار المحاسبي المعتمدة حسب SCF
التثبيتات العينية والمعنوية	التكلفة التاريخية
اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية	طريقة الاهتلاك الخطي
التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة	كأعباء في حساب النتائج بمبلغ لا يتعدى 30.000 دج
تقييم المخزونات	طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة
جرد المخزونات	الجرد الدائم
جدول سيولة الخزينة	اعداد حسب الطريقة المباشرة

المصدر: حسب ما تم ذكره من مدير قسم المالية والمحاسبة للمؤسسة A خلال المقابلة

2-2 من خلال ممارسة المدقق الداخلي لمهام التدقيق على مستوى الوحدات الخاصة بقسم المحاسبة والمالية، أفادنا بما يلي:

- بعد عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة PCN باشرت المؤسسة العمل بالنظام المحاسبي المالي scf وذلك منذ سنة 2010.

¹ عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، صفحة 59.

- احترام إلى حد بعيد إجراءات النظام المحاسبي المالي خاصة ما يتعلق بالتسجيلات المحاسبية؛
- احترام المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي؛
- كانت هناك بعض التحفظات المسجلة في بعض الحسابات والتي نتجت بعد عملية الانتقال من PCN إلى SCF أي أنها لم تعالج بالطريقة الصحيحة؛
- من خلال خبرتنا في المجال هناك اكتشاف لبعض الأخطاء في التسجيلات المحاسبية وذلك يعود للفهم الخاطئ أو قلة الخبرة لممارسي المحاسبة؛
- إن أغلب الأخطاء المكتشفة يتم تصحيحها ومعالجتها في الحين وفي حدود الامكانية خاصة وأنه هناك مهمة تدقيق لقسم المحاسبة كل ثلاثي؛
- أما في حالة انعدام إمكانية تصحيح الأخطاء المكتشفة فيتم الإشارة إليها بصفة دقيقة في التقرير مع تقديم الاقتراحات الممكنة أين تستوجب قرار من مجلس الإدارة؛

3. التدقيق الخارجي للمؤسسة A:

-تخضع المؤسسة للتدقيق الخارجي من قبل محافظ الحسابات الذي بدوره يقوم بمهمة التدقيق القانوني والمصادقة على الحسابات الختامية للمؤسسة؛

- أكد المدقق الداخلي ومدير قسم المالية والمحاسبة على أن للمدقق الخارجي أهمية كبيرة وقيمة مضافة داخل المؤسسة من خلال قيامه بمهمة التدقيق وبالنسبة للمدقق الداخلي فيعتبره كمرافق له في المجال من خلال إتاحة جميع الوسائل التي تساعد في أداء عمله بالإضافة إلى ذلك أكد المدقق الداخلي على أن محافظ الحسابات يعتمد بنسبة كبيرة على أعمال وتقارير التدقيق الداخلي وهذا حسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق **NAA610** "استعمال أعمال المدققين الداخليين"؛

-وأكد مدير قسم المالية والمحاسبة على الأهمية الكبيرة التي يوليها لمحافظ الحسابات كونه أداة رقابية هامة في المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك أشار مدير قسم المالية والمحاسبة للمؤسسة A على التزام محافظ الحسابات الخاص بالمؤسسة بإعداد التقارير الأولية les rapports intérimaires حول مختلف الثغرات والأخطاء الممكنة والتي يكتشفها محافظ الحسابات عند اعداد القوائم المالية، هذه التقارير الأولية يقوم بإعدادها محافظ الحسابات لفائدة معدي القوائم المالية ومن بينهم مدير قسم المالية والمحاسبة وذلك لتدارك الأخطاء المكتشفة وتصحيحها. يتم اعداد التقرير الأولي قبل التقرير العام؛

فيما يخص المرجعية التي تنظم عمل محافظ الحسابات فقد أكد كل من المدقق الداخلي ومدير قسم المالية والمحاسبة على اطلاعهما الواسع على القوانين والنصوص التي تنظم مهنة محافظ الحسابات من خلال القانون

10-01 بالإضافة إلى الاطلاع على المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة منذ سنة 2016، وانه كثيرا ما كانت لديهم مشاركات في الدورات التكوينية في موضوع التدقيق والمحاسبة.

المطلب الثاني: دراسة محتوى تقارير محافظ الحسابات

من خلال اطلاعنا على محتوى تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة الاقتصادية والتي نرزم لها "بالمؤسسة A" لاحظنا أن التقرير الذي تم اعداده مطابق لما جاء في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المنشور بالعدد 24 من الجريدة الرسمية في 30 أفريل 2014، وكذلك مطابق لما جاء في شكل نموذج تقرير المدقق حول القوائم المالية المنصوص عليه في المعيار الجزائري للتدقيق NAA700 "تأسيس الرأي وتأسيس الرأي حول الكشوف المالية" الصادر ضمن المقرر رقم 150 في 2016/10/11.

1. تحليل محتوى تقارير محافظ الحسابات:

تحتوي التقارير الثلاث للسنوات (2019، 2020 و 2021) على العناصر التالية:

1-1 مقدمة التقرير: نجد أن المدقق القانوني قد ذكر العناصر التالية:

-اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده؛

-عنوان يحمل عبارة "تقرير محافظة الحسابات للمؤسسة A مع ذكر عنوانها ورأسمالها، مع ذكر السنة المالية المقفلة (لدينا ثلاث تقارير خاصة بالسنوات المالية المقفلة 2019/12/31، 2020/12/31 و 2021/12/31).

-التذكير بتعيينه من طرف الجمعية العامة للمساهمين، مع التذكير بمسؤولية المسيرين عند اعداد القوائم المالية؛

-التذكير بمسؤولية المدقق الخارجي والتي يبين فيها كل المهام التي قام بها في إطار عملية التدقيق؛

1-2 ملاحظات أخرى:

- أشار محافظ الحسابات بأن الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به، وأنه قد أدى مهمة التدقيق المسندة إليه طبقا للمعايير المهنية.

-أكد محافظ الحسابات على اعتماد طريقة (Le sondage) (السبر) عند تدقيقه للقوائم المالية وهذا ما ينص عليه

المعيار الجزائري للتدقيق (NAA530 le sondage en audit) "السبر في التدقيق".

-ذكر أيضا أن عند إعادة فتح الحسابات تم نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي

على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية للسنة الجارية، وهنا نكون أمام تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق

(NAA510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-)، إضافة إلى وجود تطبيق بشكل دائم الطرق المحاسبية

في اعداد القوائم المالية.

-أشار محافظ الحسابات في تقريره إلى أن المؤسسة محل التدقيق تطبق المبادئ المحاسبية فيها: مبدأ الحذر
principe de prudence، مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية permanence des méthodes
،comptables

استقلالية الدورات المالية 'Indépendance des exercices؛

-الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية في تقييم التثبيات العينية والمعنوية؛

-مسك الدفاتر القانونية بما فيها: دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل حركة الموظفين وسجل الإجازات؛

1-3 فقرة التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

من خلال تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر القنعة المبيعة، يعبر محافظ الحسابات عن رأيه حول القوائم المالية المدققة للمؤسسة A، وذلك حسب ما توضحه التقارير الخاصة بالسنوات المالية 2019، 2020 و2021.

يقوم محافظ الحسابات في هذه الفقرة بالتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب حالة من الحالات التالية¹:

-رأي بالقبول: يكون هذا من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بانها منتظمة وصادقة وتقدم صورة مطابقة للوضع المالية للمؤسسة عند نهاية السنة المالية.

-رأي بتحفظ: يتم التعبير عن هذا الرأي من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعبرة وفق القواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول وتقدم صورة عاكسة للوضع المالية. يذكر محافظ الحسابات في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها.

-رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية.

بالنسبة لحالة المؤسسة A ومن خلال دراستنا للتقارير الثلاث الخاصة بالسنوات 2019، 2020 و2021 لاحظنا أن محافظ الحسابات قد أعطى رأيا مقيدا بتحفظ فيما يخص صحة وعدالة القوائم المالية، ونوضح ذلك

¹ القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المنشور بالعدد 24 من الجريدة الرسمية في 30 أفريل 2014، صفحة 14.

من خلال الجدول التالي:

الجدول (III - 20): نتائج تقارير محافظ الحسابات للسنوات 2019، 2020 و 2021 الخاصة

بالمؤسسة A

التوصيات	التحفظات	رأي محافظ الحسابات حول مصداقية القوائم المالية	تقرير محافظ الحسابات للسنة المالية
احترام قواعد دليل السياسات المحاسبية لبعض العمليات المحاسبية. -العمل على تسوية بعض الحسابات.	عدم احترام بعض قواعد دليل السياسات المحاسبية.	رأي تحفظي	2019
العمل على احترام قواعد دليل السياسات المحاسبية لبعض العمليات المحاسبية.	عدم احترام بعض قواعد دليل السياسات المحاسبية.	رأي تحفظي	2020
يجب تسوية الحساب الخاص بإحدى المؤسسة الفرع التي كانت في حالة التصفية La .liquidation.	-عدم احترام بعض قواعد دليل السياسات المحاسبية. -عدم تسوية حساب احدى المؤسسة الفرع والتي كانت في حالة التصفية La .liquidation.	رأي تحفظي	2021

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات للسنوات الثلاث 2019، 2020 و 2021.

من خلال مجموع التحفظات التي وضعها محافظ الحسابات نستنتج أنها عبارة عن تحفظات شكلية **réserve de forme** مما أدى به إلى اصدار رأي بتحفظ، كما أشار إلى مجمل التحفظات والملاحظات في فقرة بالإضافة إلى وضع التوصيات لكي تأخذها المؤسسة بعين الاعتبار.

2. التقارير الخاصة:

تنص المادة 2 من القرار الصادر في 24 جوان 2013 على محتوى معايير التقارير التي يتعين محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، وعليه من خلال دراستنا للتقارير الثلاث التي أعدها محافظ الحسابات الخاصة بالمؤسسة A والمتعلقة بالسنوات 2019، 2020 و 2021 لاحظنا التزام المدقق القانوني بإعداد هذه التقارير، ويتم ذكرها كالتالي:

1-2 التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة موجهاً لإعلام أعضاء الجمعية العامة، حيث يتحقق من وجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والتي لا تزال سارية المفعول، وإن كانت هناك اتفاقيات غير مرخصة بها من جهاز التسيير المؤهل فيقوم بالإشارة إليها في تقريره الخاص. وبخصوص التقارير الخاصة بالمؤسسة A في كل من السنوات 2019، 2020 و 2021، فإن المدقق القانوني لم يشر إلى أي اتفاقية غير مرخص بها.

2-2 التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة 5 أو عشرة 10 تعويضات في المؤسسة A:

تم اعداد التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة تعويضات في المؤسسة الخاصة بكل سنة مالية 2019، 2020 و 2021، وهم كالتالي: المدير العام، مدير قسم المالية والمحاسبة، مدير قسم الموارد البشرية، المدير التجاري ومدير قسم الإنتاج.

2-3 التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس 5 الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة: تحتوي التقارير الثلاث لمحافظ الحسابات والمتعلقة بالسنوات المالية (2019، 2020 و 2021) على تقري حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة حسب السهم وحسب الحصة في الشركة، وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (III - 21): تطور نتيجة السنوات الخمس 5 الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة

للمؤسسة A من خلال التقارير الثلاث (2019، 2020 و 2021)

تقرير محافظ الحسابات للسنة المالية 2021			
السنوات	النتيجة المالية الصافية	الحصة في الشركة (عدد الأسهم)	النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة

169.27	164000	27 760 997	2021
-242.79	164000	-39 818 872	2020
119.75	164000	19 640 455	2019
11.17	164000	1 832 477	2018
663.84	164000	108 870 202	2017
تقرير محافظ الحسابات للسنة المالية 2020			
النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة	الحصة في الشركة (عدد الأسهم)	النتيجة المالية الصافية	السنوات
-242.79	164000	-39 818 872	2020
119.75	164000	19 640 455	2019
11.17	164000	1 832 477	2018
663.84	164000	108 870 202	2017
772	164000	126 572 859	2016
تقرير محافظ الحسابات للسنة المالية 2019			
النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة	الحصة في الشركة (عدد الأسهم)	النتيجة المالية الصافية	السنوات
119.75	164000	19 640 455	2019
11.17	164000	1 832 477	2018
663.84	164000	108 870 202	2017
772	164000	126 572 859	2016
268	164000	43 943 164	2015

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على التقارير الثلاث لمحافظ الحسابات والخاصة بالسنوات المالية

(2019، 2020 و 2021)

2-4 التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

بعد قيام الشركة محل التدقيق بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، قام محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص تضمن معلومات حول عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من طرف المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المحتملة في مجمل الحسابات والتي لها تأثير محتمل على معالجة المعلومات المالية.

2-5 تقرير حول استمرارية الاستغلال:

أعد محافظ الحسابات تقري خاص حول استمرارية الاستغلال وذلك حسب ما تنص عليه المادة 6 من القانون 11/07، وحسب أحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008. وفي هذا الشأن لم يشر المدقق القانوني إلى أية ملاحظات ذات الأثر السلبي استمرارية استغلال المؤسسة A في مختلف التقارير الخاصة بالسنوات 2019، 2020 و 2021. وهذا ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق "NAA570 استمرارية الاستغلال".

2-6 تقرير متعلق بحياسة أسهم الضمان:

يقوم محافظ الحسابات بفحص مدى احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يمكن أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة حسب ما تنص عليه المادة 619 من لقانون التجاري، وهنا لم يشر محافظ الحسابات إلى ملاحظات بخصوص حياسة أسهم الضمان من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة في كل من التقارير للسنوات الثلاث.

2-7 تقرير متعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم:

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم تظهر نتائج صافية قابلة للتوزيع.

أما فيما يخص القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1434 الموافق 12 يناير سنة 2014 المتعلق بتحديد كفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات وحسب المادة 2 فإن "التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 يجب أن يسلمها محافظ الحسابات على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام"¹.

¹ قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1434 الموافق 12 يناير سنة 2014، يحدد كفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24، في 30 جمادى الثانية عام 1435 الموافق 30 أبريل سنة 2014، ص 22.

إضافة إلى ذلك وحسب المادة 3 من نفس القرار: "يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة"¹.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج دراسة تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة A

من خلال دراسة تقارير محافظ الحسابات لإحدى المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في المؤسسة A لثلاث سنوات متتالية (2019، 2020، و 2021) (والموضحة في الملاحق 5، 6 و 7) من حيث الشكل والمضمون استخلصنا:

-محافظ الحسابات والذي تم تعيينه من طرف الجمعية العامة، التزم بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية يبين فيه أداء مهمته، موجه إلى الجمعية العامة؛

-تم الاتفاق على أحكام مهمة التدقيق من خلال اعداد "رسالة المهمة" حسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق **NAA210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"**، تتضمن رسالة المهمة مجموعة من أحكام مهمة التدقيق تتمثل في:

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف (القوائم) المالية ومنها التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛

- مسؤولية المدقق: والمتمثلة في كونه يخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01؛

- مسؤولية الإدارة: تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية وتستلزم هذه المسؤولية (مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي والمالي المنبثقة عنه، وضع نظام مناسب للرقابة الداخلية، وضع في متناول محافظ الحسابات كل الوثائق المحاسبية للمؤسسة وكل المعلومات الضرورية للقيام بمهمته، السماح للمدقق بالتواصل الحر مع المستخدمين للحصول على أدلة مثبتة، إفادة محافظ الحسابات بمشروع القوائم المالية السنوية الذي يعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات)؛

-شكل التقرير مطابق لما جاء في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات وأيضا مطابق لما جاء في شكل نموذج تقرير المدقق حول القوائم المالية المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم **NAA700 "تأسيس الراي وتقرير التدقيق للقوائم المالية"**؛

¹ قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1434 الموافق 12 يناير سنة 2014، مرجع سبق ذكره، ص 23.

-في كل تقرير من التقارير الخاصة بالسنوات الثلاث يشير محافظ الحسابات الى التزام المؤسسة A بالمرجعية المحاسبية في إعداد القوائم المالية وتطبيق المبادئ المنصوص عليها في القانون 07-11 خاصة: مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية، مبدأ الحذر... الخ؛

-مجمّل التقارير الثلاث يشير فيها المدقق القانوني على اعتماده على طريقة السبر **Le sondage** عند تدقيقه للقوائم المالية، مما يعني تطبيقه للمعيار الجزائري للتدقيق "**NAA530 السبر في التدقيق**"؛

-عند بداية مهمة التدقيق في كل سنة مالية يتحقق من أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على أي اختلال له تأثير على القوائم المالية للسنة الجارية، بالإضافة إلى تأكده من أن المؤسسة A تطبق بشكل مستمر الطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية مما نجد تطبيقا للمعيار الجزائري للتدقيق (**NAA510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-**)؛

-بعد فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها بناء على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أصدر محافظ الحسابات رأيا مقيدا بتحفظ (تحفظي) حول القوائم المالية خلال السنوات الثلاث، حيث صادق بتحفظ على أن القوائم المالية منتظمة وصادقة في جميع جوانبها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية، ومجمّل التحفظات التي أشار إليها هي تحفظات شكلية وليست بالعدد الكبير وربما كانت نتيجة السهو وعدم العناية من طرف معدي القوائم المالية كما أنها لا تمنع محافظ الحسابات من المصادقة على القوائم المالية مما استدعى إصدار رأي تحفظي؛

-تقديم التصريحات الكتابية لمحافظ الحسابات من طرف الإدارة لتبرير العناصر المثبتة دلالة على الإشارة إلى المعيار الجزائري للتدقيق "**NAA580 التصريحات الكتابية**"؛

- إن تقارير محافظ الحسابات المتعلقة بالمؤسسة A للسنوات الثلاث احتوت على التقارير الخاصة المنصوص عليها في المادة 02 من القرار الصادر في 2013/06/24 بما فيها: التقرير حول الاتفاقيات المنظمة للتقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة 5 أو عشرة 10 تعويضات في المؤسسة A، التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس 5 الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، تقرير حول استمرارية الاستغلال وهذا ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق "**NAA570 استمرارية الاستغلال**"، تقرير متعلق بحياسة أسهم الضمان، تقرير متعلق بتوزيع التسيّقات على أرباح الأسهم.

تناول هذا المبحث دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تضمنت إجراء مقابلات مع كل من رئيس قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة ومدير قسم المالية والمحاسبة. احتوى دليل المقابلة مجموعة من الأسئلة ذات العلاقة بموضوع القوائم المالية وجودتها، وأكد المشاركون على أنه يتم إعداد القوائم المالية بالمؤسسة حسب ما تنص عليه المرجعية المحاسبة الوطنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي والنصوص التابعة له بالإضافة إلى الحرص على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما يساهم في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية. هذا ونجد أيضا أن المؤسسة محل الدراسة تخضع للرقابة الخارجية من قبل المدقق الخارجي والمتمثل في محافظ الحسابات، خلال دراستنا الميدانية سمح لنا بالاطلاع على التقارير العامة لمحافظ الحسابات خلال ثلاث سنوات متتالية وذلك بغية فحص هذه التقارير وتتبع رأي المدقق القانوني حول عدالة القوائم المالية، من خلال دراستنا للتقارير لاحظنا التزام محافظ الحسابات بما تنص عليه القوانين والمعايير الوطنية في إعداد التقرير العام الموجه إلى الجمعية العامة ومن بين أهم هذه القوانين نجد:

-القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المنشور بالعدد 24 من الجريدة الرسمية في 30 أبريل 2014.

-بعض المعايير الجزائرية للتدقيق مثل: نموذج تقرير المدقق حول القوائم المالية المنصوص عليه في المعيار الجزائري للتدقيق NAA700 "تأسيس الرأي حول الكشوف المالية" الصادر ضمن المقرر رقم 150 في 2016/10/11، المعيار الجزائري للتدقيق (NAA530 le sondage en audit) "السبر في التدقيق"، تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق (NAA510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-)، المعيار الجزائري للتدقيق "NAA570 استمرارية الاستغلال" والمعيار الجزائري للتدقيق NAA210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق".

خلاصة الفصل الثالث:

عالج هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة المعنونة أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية، احتوى على أربعة مباحث تناول الأول دراسة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر من خلال عرض تطور النصوص القانونية والتنظيمية للمهنة وكذا الهيئات المشرفة عليها، بالإضافة إلى عرض التجربة الجزائرية في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ISA بصيغة جزائرية تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA من خلال التفصيل في المقررات الأربعة الحاملة للمعايير والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة. تضمن المبحث الثاني عرض لمنهجية الجانب التطبيقي للدراسة من خلال عرض الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجهة، في حين تناول المبحث الثالث الإطار العملي للمستجوبين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة القوائم المالية، بينما خصصنا المبحث الرابع لعرض الدراسة الميدانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية.

تمت الاستعانة بالمقاربة النوعية من خلال إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من المهنيين الجزائريين من محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تناول دليل القابلة شبه الموجهة ثلاثة محاور رئيسية للإمام بموضوع المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة القوائم المالية: عالج المحور الرئيسي الأول موضوع الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي، المحور الثاني تناول موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال التطرق لعدة عناصر أساسية شكلت المواضيع الفرعية للمحور أهمها (درجة الاطلاع على المعايير NAA من قبل أفراد العينة المشاركة، عرض آراء المهنيين من خلال الحديث عن أهم التعقيبات حول المعايير وأيضا الحديث عن أهم العناصر التي من شأنها إضفاء قيمة مضافة لها في الوسط المهني، وأخيرا تسليط الضوء على بعض المعايير التي أثبتت الحاجة إلى ضرورة إصدارها ضمن المعايير المستقبلية). وخصصنا المحور الثالث للحديث عن موضوع الجودة من خلال عنصرين (جودة تدقيق القوائم المالية، جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية)، تضمن العنصر الأول عدة نقاط منها: المراحل الأساسية التي يتبعها المدقق لتدقيق القوائم المالية، أهم العناصر المقنعة الضرورية لإبداء الرأي حول القوائم المالية وأيضا بعض العوامل التي من الممكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية من وجهة نظر محافظي الحسابات. في حين تناول العنصر الثاني موضوع جودة التدقيق في البيئة الجزائرية من خلال الادلاء بآراء المهنيين حول هذا الموضوع وأهم ما تم الإشارة إليه هو انعدام معايير في ميدان جودة التدقيق حيث أكدوا على العمل على إصدار معايير خاصة بالجودة سواء المتعلقة بجودة القوائم المالية أو جودة أعمال مكاتب التدقيق. تم تحليل مضمون المقابلات شبه الموجهة باستخدام برنامج تحليل البيانات النوعية

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تمثل القوائم المالية أهم مصادر المعلومات المالية التي تهدف إلى توفير معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية لمختلف الأطراف المستفيدة من ملاك ومساهمين، إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة، إدارة الضرائب والمؤسسات المالية بما فيها البنوك،... الخ، تخضع هذه القوائم المالية للتدقيق من قبل مهني مستقل وذلك استنادا إلى مجمل القوانين والمعايير المهنية الموضوعة بهدف الإدلاء برأي فني حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي لنشاط المؤسسة بما يضيف عليها طابع المصادقية. في هذا السياق عرفت البيئة الجزائرية للمؤسسات الاقتصادية تطورا ملحوظا منذ اصدار القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي بدوره ساهم في تطوير المخرجات المحاسبية إلى حد كبير بغية مسايرة البيئة الدولية وإمكانية مقارنة المعلومات الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع نظيرتها الدولية، وعليه فإن اعتماد مرجعية محاسبية لإعداد القوائم المالية يتطلب تطبيق مرجعية جد فعالة لتدقيق هاته القوائم، وذلك بالعمل وفق قوانين ومعايير محددة متعارف عليها تشكل المرجع الأساسي خلال مهمة التدقيق، وبذلك فقد طرأت على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر عدة إصلاحات أهمها الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي تمثل ترجمة أو تبسيط للمعايير الدولية للتدقيق بصيغة جزائرية، وذلك بهدف مواكبة متطلبات المهنة على الصعيد العالمي.

على ضوء ما سبق، تناولت هذه الدراسة إشكالية أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية؟ ولمعالجة هذه الإشكالية واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض محتوى الدراسة من خلال الاطلاع على أهم الإصلاحات الدولية والمحلية في مجال التدقيق المحاسبي المالي والمعايير التي تحكم وتنظم هذه المهنة، بالإضافة إلى الاستعانة بمقاربة نوعية لمعالجة الجانب التطبيقي للدراسة باستخدام أداة المقابلات شبه الموجهة Entretien Semi-directif مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، وتحليل مضمون البيانات المجمعة بواسطة برنامج لتحليل البيانات النوعية MAXQDA نسخة 2022. بالإضافة إلى إجراء دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية ودراسة تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية خلال ثلاث سنوات. كما احتوت هذه الدراسة على ثلاثة فصول فصلين نظري وآخر تطبيقي: تضمن الفصل الأول إطار مفاهيمي للتدقيق الخارجي، تناول الفصل الثاني معالجة عنصر جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها وإبراز دور المعايير الدولية للتدقيق في تحقيق مفهوم جودة التدقيق وأهم المعايير التي تحكم رقابة جودة التدقيق، في حين تطرقنا في الفصل الثالث إلى عرض الجانب التطبيقي للدراسة تضمن أربعة مباحث: المبحث الأول: مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، المبحث الثاني: منهجية الدراسة التطبيقية، المبحث الثالث: الإطار العملي للمستجوبين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة القوائم المالية: تضمن عرض مضمون المقابلات شبه الموجهة مع عينة المهنيين المشاركين وتحليلها بواسطة برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA2022. المبحث الرابع:

دراسة تقارير محافظ الحسابات لمؤسسات اقتصادية جزائرية: تمت معالجة الدراسة الميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية وتحليل تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية خلال ثلاثة سنوات متتالية.

اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** "يرى المهنيون الجزائريون أن اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق NAA جاء ضمن الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي وذلك لرغبتها في مسايرة البيئة الدولية للتدقيق".
من خلال تحليل مضمون المقابلات شبه الموجهة التي أجريت مع عينة محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات نجد أن العينة المشاركة تدرك تماما أن الإصلاحات الجزائرية في هذا المجال بهدف مسايرة البيئة الدولية للتدقيق خاصة بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي، وعليه كان اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق يمثل الطريق للالتحاق بالركب الدولي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- **الفرضية الثانية:** "هناك تطبيق كلي للمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل المهنيين (محافظي الحسابات)".
بناء على ما تم الإدلاء به من طرف عينة محافظي الحسابات المشاركين في المقابلة، فإن المعايير الجزائرية للتدقيق لا تطبق بصفة مطلقة من قبل المهنيين لأسباب عديدة منها صدور هذه الأخيرة في شكل مقررات لا يضافي عليها طابع إجبارية التطبيق في الوسط المهني الجزائري بالإضافة إلى عدم صدور المرجعية كاملة ووجود فجوات زمنية بين كل اصدار أثار الجدل حول العمل بها، لكن هناك من صرح بوجود تطبيق لبعض المعايير الصادرة لحد الآن لكن تطبيق ضمني ونسبي يختلف من مهني لآخر. وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية.
- **الفرضية الثالثة:** "لا تحتوي المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن معيارا حول جودة التدقيق، مما يتطلب إصدار معايير تدقيق محلية تدعم المعايير الصادرة وتساهم في إضفاء المصداقية لأعمال التدقيق الخارجي".
من خلال مقابلتنا مع عينة المهنيين توصلنا إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن تحتوي على بعض النقاط الأساسية التي تشكل قيمة مضافة للمعايير NAA في الوسط المهني حيث تسمح بتوحيد عمل المدقق الخارجي وخاصة محافظ الحسابات وذلك حسب اقتباسات المهنيين التالية وهي بمثابة توجيهات توحد عمل المهنيين كما أنها تمثل أداة حكاية لمحافظ الحسابات، إلا أنها لا تحتوي لحد الآن على معايير للرقابة على جودة أعمال التدقيق وجودة القوائم المالية هذا ما أشارت إليه العينة المشاركة وأكدوا على وجود تقاعس في إصدار باقي المعايير وخاصة تلك المتعلقة بموضوع الجودة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

• **الفرضية الرابعة:** " يساهم المدقق القانوني خلال مهمة التدقيق في إضفاء الجودة على القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تتبع مختلف مراحل التدقيق والالتزام بتطبيق المعايير والقوانين المنصوص عليها، وإصدار التقارير اللازمة حول القوائم المالية".

من خلال المقابلات مع المهنيين وأيضاً بالاعتماد دراسة تقارير محافظ الحسابات التي أشار من خلالها على أنه يتم إعداد القوائم المالية بالمؤسسة حسب ما تنص عليه المرجعية المحاسبية الوطنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي والنصوص التابعة له بالإضافة إلى الحرص على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما يساهم في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية، كما التزم محافظ الحسابات على إعداد تقارير أولية *des rapports* *intérimaires* في كل مرة يوجه فيها معدي القوائم المالية على مختلف الأخطاء المكتشفة بالإضافة التزام المدقق القانوني بما تنص عليه القوانين وبعض المعايير الجزائرية للتدقيق في إعداد التقرير العام الموجه إلى الجمعية العامة، والمصادقة بتحفظ في كل مرة على صحة وعدالة القوائم المالية، كل هذا نستخلص من خلاله مدى مساهمة المدقق القانوني في المساهمة خلال مهمة التدقيق في إضفاء الجودة على القوائم المالية، وهذا ما بثبت صحة الفرضية الرابعة.

عرض النتائج:

بناء على ما ورد في الدراسة واختبار الفرضيات تم الوصول إلى النتائج التالية:

- ✓ القانون 10-01 يمثل المصدر الأول لتنظيم المهنة لتوافقه مع المتغيرات المحاسبية التي تطلبها النظام المحاسبي المالي SCF؛
- ✓ يرى أفراد العينة المشاركة أن القانون 10-01 يحمل الكثير من العيوب من أهمها: الفصل بين المهن الثلاث (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي)؛ استحداث المجلس الوطني للمحاسبة CNC باعتباره هيئة مشرفة تابعة لوزارة المالية أي أنه يمثل هيئة تنفيذية تحت سلطة وزارة المالية لمهنة التدقيق وليس مهنة حرة مثلما كانت من قبل مهنة مستقلة مثل المحاماة، عدم تفعيل لجان المجلس خاصة لجنة مراقبة النوعية، حيث أجمع المشاركون على أنها لم تخرج يوماً إلى أرض الميدان ولم تراقب جودة أعمال مكاتب التدقيق؛
- ✓ وجود تباين في اطلاع أفراد العينة على الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق من حيث المضمون والمحتوى،
- ✓ نظمت الهيئة المشرفة دورات تكوينية حول المعايير الجزائرية للتدقيق إلا أنها لم تحض بمشاركة أغلبية المهنيين، وهذا راجع لعدة أسباب تم التصريح بها من قبل محافظي الحسابات المشاركين نذكر منها: عدم إصدار المرجعية كاملة الأمر الذي يصعب الفهم الجيد لبعض المعايير لأنها مرتبطة ببعضها البعض، تمركز تنظيم الدورات

- التكوينية في ولاية واحدة ما يسبب عبء التنقل والمبيت وكثرة المصارف على المهنيين بالرغم من دفع الاشتراكات السنوية، أي أنها لم تعمم على باقي ولايات الوطن؛
- ✓ هناك اطلاع نسبي حول مضمون ما تحتويه المعايير الجزائرية للتدقيق وهذا راجع للاجتهاد الشخصي للمهني، وأيضا بسبب عزوف اغليبيتهم عن المشاركة في الدورات التكوينية المنظمة من طرف الهيئة المشرفة؛
- ✓ صدور الإصدارات الأربعة للمعايير في شكل مقررات وعدم إصدارها كاملة جعلها تفقد صفة الإلزامية بالنسبة لبعض المهنيين؛
- ✓ التقاعس في إصدار المرجعية كاملة ووجود فجوة زمنية من أهم تعقيبات محافظي الحسابات؛
- ✓ ومن بين أهم تعقيب حول هذه المعايير هو التقاعس في إصدار باقي المعايير حيث أكدوا على ضرورة الإسراع في إصدار المرجعية كاملة خاصة بما يواكب البيئة الجزائرية الحالية، وذلك بلفت النظر إلى العديد من المعايير التي أثبتت الحاجة لإصدارها وذلك بفضل وعي محافظي الحسابات واصرارهم على تأدية مهامهم بجودة عالية مما دفعهم للكشف عن العديد من النقائص التي من شأنها أن تعزز جودة أعمالهم خاصة مهام التدقيق القانونية؛
- ✓ ان للمعايير الجزائرية للتدقيق مجموعة من النقاط التي تمثل محور جدل حولها من أهمها: تأخر الهيئة المشرفة في إصدار باقي المعايير لأسباب غير واضحة، عدم إجبارية العمل بالمعايير الصادرة لحد الآن في الوسط المهني بسبب صدورها في شكل مقررات موقعة من طرف وزير المالية وليست في شكل قوانين، هناك صعوبة في فهم المعايير بسبب الترجمة غير السليمة لبعض المصطلحات، نجد أيضا عدم تكييف بعض المعايير بما يوافق الواقع الاقتصادي الجزائري بحكم أنه مكون أساسا من مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم PME، هذه بعض التعقيبات التي ذكرها محافظي الحسابات المشاركين حول المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ من خلال مجمل آراء العينة المشاركة من المهنيين، نجد أن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن تحتوي على عدة عناصر مهمة شكلت قيمة مضافة لها في الوسط المهني الجزائري، حيث سمحت بتوحيد عمل محافظي الحسابات والمهنيين بالدرجة الأولى، تسمح أيضا باتباع منهجية تتوافق مع تسلسل منهجية مهمة التدقيق كما ركز البعض على أنها تشكل أداة حماية للمهني، وصدور مثل هذه المعايير المستوحاة من المعايير الدولية يسمح بمسايرة البيئة الدولية للتدقيق.
- ✓ المعايير الجزائرية للتدقيق بالرغم من عدم اكتمال إصداراتها إلا أنها تساهم إلى حد معين في تحسين جودة التدقيق من خلال الاستعانة بها في العديد من مراحل العملية التدقيقية؛
- ✓ أشار أفراد العينة المشاركة على عدم الاكتفاء بهذه المعايير فقط فهناك معايير مهمة وجب إصدارها حيث أكدوا على وجود نقص كبير في المرجعية لعدم إصدار باقي المعايير المهمة التي أثبتت الحاجة إلى ضرورة

الإسراع في إصدارها مثل المعيار رقم 200 الذي يتضمن الإطار التصوري للمعايير الأخرى، معايير الجودة وخاصة المعيار رقم 220 "جودة القوائم المالية" ومعايير أخرى؛

✓ في مجال رقابة جودة التدقيق الخارجي لم يتم إصدار معيار جزائري للرقابة على جودة التدقيق على سبيل المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 المتعلق "برقابة جودة تدقيق القوائم المالية"، وإنما نجد لجنة مراقبة النوعية هي الموكلة لها مهمة مراقبة عمل المدققين فقط ولكن هذه الأخيرة لم يتم تفعيلها لغاية اليوم حسب ما صرح به عينة المشاركين.

✓ أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على أن لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق تعمل على إصدار معايير الجودة تتمثل في ثلاثة معايير، معيار يعادل المعيار الدولي للتدقيق ISA220، معيار آخر تحت عنوان معيار الجودة الأول ISQCM1، ومعيار الجودة الثاني ISQCM2.

✓ من خلال الدراسة الميدانية بالمؤسسة الاقتصادية لاحظنا أنه يتم إعداد القوائم المالية بالمؤسسة حسب ما تنص عليه المرجعية المحاسبية الوطنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي والنصوص التابعة له بالإضافة إلى الحرص على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما يساهم في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية،

✓ المؤسسة محل الدراسة تخضع للرقابة الخارجية من قبل المدقق الخارجي والمتمثل في محافظ الحسابات، من خلال دراستنا للتقارير لاحظنا التزام محافظ الحسابات بما تنص عليه القوانين والمعايير الوطنية في إعداد التقرير العام الموجه إلى الجمعية العامة؛

✓ يتم احترام ما تنص عليه بعض المعايير الجزائرية للتدقيق مثل: نموذج تقرير المدقق حول القوائم المالية المنصوص عليه في المعيار الجزائري للتدقيق NAA700 "تأسيس الرأي حول الكشوف المالية" الصادر ضمن المقرر رقم 150 في 2016/10/11، المعيار الجزائري للتدقيق (NAA530 le sondage en audit) "السبر في التدقيق"، تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق (NAA510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-)، المعيار الجزائري للتدقيق "NAA570 استمرارية الاستغلال" والمعيار الجزائري للتدقيق NAA210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"؛

✓ أوضحت الدراسة الميدانية بالمؤسسة A أن للمدقق الخارجي أهمية كبيرة وقيمة مضافة داخل المؤسسة من خلال قيامه بمهمة التدقيق وبالنسبة للمدقق الداخلي فيعتبره كمرافق له في المجال من خلال إتاحة جميع الوسائل التي تساعد في أداء عمله بالإضافة إلى ذلك أكد المدقق الداخلي على أن محافظ الحسابات يعتمد بنسبة كبيرة على أعمال وتقارير التدقيق الداخلي وهذا حسب ما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق NAA610 "استعمال أعمال المدققين الداخليين"؛

- ✓ أكد مدير قسم المالية والمحاسبة على الأهمية الكبيرة التي يوليها لمحافظ الحسابات كونه أداة رقابية هامة في المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك أشار مدير قسم المالية والمحاسبة للمؤسسة A على التزام محافظ الحسابات الخاص بالمؤسسة بإعداد التقارير الأولية les rapports intérimaires حول مختلف الثغرات والأخطاء الممكنة والتي يكتشفها محافظ الحسابات عند اعداد القوائم المالية، هذه التقارير الأولية يقوم بإعدادها محافظ الحسابات لفائدة معدي القوائم المالية ومن بينهم مدير قسم المالية والمحاسبة وذلك لتدارك الأخطاء المكتشفة وتصحيحها. يتم اعداد التقرير الأولي قبل التقرير العام؛
- ✓ بناء على نتائج المقابلات مع المهنيين وأيضا اعتمادا على الدراسة الميدانية بالمؤسسة A توصلنا إلى أنه تتحدد جودة القوائم المالية من خلال جانبين، يتمثل الأول في مدى كفاءة المحاسبين معدي القوائم المالية: حيث تعتبر الكفاءة عامل مهم في اعداد قوائم مالية ذات جودة، تتمثل الكفاءة في الالمام بمختلف المبادئ المحاسبية والتطبيق السليم لها بالإضافة إلى تمتع المحاسب بالتكوين العالي وبالخبرة اللازمة في ميدان المحاسبة، ويتمثل الثاني في مدى تمتع المدقق بالتكوين العالي والكفاءة المهنية والاستقلالية اللازمة بما يسمح بأداء مهمة التدقيق بدقة عالية مما يساهم في اكتشاف الثغرات والأخطاء الممكن حدوثها من طرف معدي القوائم المالية وبالتالي المساهمة في تعزيز جودة القوائم المالية؛
- ✓ المام المدقق بمختلف القوانين والمعايير المهنية يمكنه من أداء مهمته بجودة عالية؛
- ✓ تمثل المعايير الجزائرية للتدقيق دليل ومرجع تنظيمي يدعم القوانين السابقة المنظمة للمهنة والسارية المفعول الخاصة بمهنة التدقيق؛
- ✓ إن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة لحد الساعة تدعم استقلالية وكفاءة المدقق الخارجي مما يسمح بالرفع من جودة أداء التدقيق؛

توصيات الدراسة:

- بناء على اختبار الفرضيات وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها تم اقتراح التوصيات التالية:
- ✓ على الهيئة المشرفة اصدار المرجعية كاملة بما يوائم البيئة الجزائرية خاصة مع طبيعة النسيج الاقتصادي المكون أساسا من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ على المجلس الوطني للمحاسبة اصدار كل المعايير الجزائرية للتدقيق الباقية دون تقطعات ونقادي الفجوات الزمنية؛
- ✓ تعديل القانون 10-01 أصبح من بين أهم المتطلبات حسب أفراد العينة المشاركة وخاصة فيما يتعلق بإلغاء التبعية لوزارة المالية؛

- ✓ اعتماد المعايير الباقية من شأنه أن يعزز ويدعم المعايير الصادرة لحد الساعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تسمح بتوفير حماية أكثر للمدقق.
- ✓ الاهتمام أكثر بموضوع جودة القوائم المالية سواء من وجهة نظر معدي القوائم المالية أو من وجهة نظر المدققين،
- ✓ ضرورة توحيد العمل بين كل الهيئات المشرفة على التدقيق (المجلس الوطني للمحاسبة ولجانه الخمس، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) لإصدار المرجعية كاملة والحث على العمل بها في الوسط المهني الجزائري؛
- ✓ العمل على توفير التكوين اللازم والمستمر للمحاسبين الجزائريين وأيضاً المدققين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين حول المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين المهنية سارية المفعول وذلك لإزالة كل الغموض حولها،
- ✓ يجب تعميم الدورات التكوينية حول موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف النصوص القانونية المفعلة لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي على كل ولايات الوطن وتنظيمها بطريقة جيدة بما يسمح باستفادة جميع المهنيين،
- ✓ تفعيل وتنظيم أيام دراسية للتعريف بما يصدر من معايير جزائرية للتدقيق من طرف مختلف الأكاديميين والمهنيين الذين لديهم خبرة في المجال لتعزيز البحث من قبل الطلبة الباحثين في هذا الموضوع.
- ✓ ضرورة إشراك الأكاديميين ومساعدتهم في البحث خاصة فيما يتعلق بموضوع المحاسبة والتدقيق،

آفاق الدراسة:

- تناولت دراستنا موضوع أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية، تم الاعتماد على مقارنة نوعية لمعالجة الجانب التطبيقي من خلال اجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من المهنيين ضمن 6 ولايات جزائرية، مع اجراء دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية. وعليه من بين الآفاق المستقبلية المقترحة:
- توسيع دائرة عينة المشاركين في ولايات أخرى على مستوى القطر الجزائري، ومحاولة اجراء دراسات ميدانية لعدة مؤسسات اقتصادية متوسطة وكبيرة الحجم؛
- التأكيد على أهمية تحديث موضوع الدراسة دائماً خاصة وانه لا يزال هناك معايير جزائرية للتدقيق لم تصدر بعد، إلى حين إصدارها كاملة؛
- الاهتمام بدراسة موضوع جودة التدقيق؛

المراجع

قائمة المراجع

❖ المراجع باللغة العربية:1. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر، ط1، عمان، 2009.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الإعمار العلمي، عمان، الأردن، 2017.
3. أحمد محمد عبد النور، وحسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
5. بهلولي نور الهدى، تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، دار المتنبى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023.
6. توماس ويليام، امرسون هنكي، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 1991.
7. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر، مصر، الطبعة 01، 2007.
8. حسن القاضي، حسن دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة -الاطار النظري والاجراءات العملية، الجزء الأول، 2009، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
9. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 1999.
10. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2008، ط1.
11. حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح وعصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2013.
12. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، ط1، 2015.
13. رقايقية فاطمة الزهراء، التدقيق المحاسبي، دار النشر الجامعي الجديد، الجزائر، بدون طبعة، 2020.
14. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

15. عامر قنديجلي، إيمان السامرائي، البحث العلمي الكمي والنوعي، دار اليازوري، الأردن، بدون طبعة، 2009.
16. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
17. على عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومه للطبع، الجزائر، الجزء الثاني، 2018.
18. علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي-على ضوء المعايير الدولية والمحلية، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2023.
19. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.
20. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الادارة العامة للبحوث، ط1، الرياض.
21. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط2، 2009.
22. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، الطبعة 3، 2013.
23. محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2008، صفحة 29.
24. مرحوم محمد الحبيب، الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، سلسلة النظام المحاسبي المالي، دار النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020.
25. محمد بوسماحة، علاوي لخضر، التدقيق، كتاب ضمن منشورات الصفحات الزرقاء pages bleues، الجزائر، 2022.
26. محمد سمير الصبان وآخرون، المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
27. محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر الجامعية، القاهرة، 1998.

28. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
29. نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.
30. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.
31. محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
32. سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
33. خالد راغب الخطيب وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري والعملية، دار المستقبل، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- II. المقالات العلمية:

1. إبراهيم فطر بلداس حسين، فاعلية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق جودة القوائم المالية، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، مركز السنبلة للبحوث والدراسات - الأردن، العدد العاشر، الجزء الأول 2021.
2. أحمد حسن أحمد الفقيه، تصميم البحث النوعي في المجال التربوي، المجلة الدولية للدراسات التربوية والنفسية، المجلد 02، العدد 03، 2017.
3. إسماعيل مرارقة، استخدام البرمجيات في تحليل الشبكات الاجتماعية برنامجا NodeXi و maxqda كأتمودجين، مجلة رقمية للدراسات الإعلامية والاتصالية، المجلد 01، العدد 02، 2021.
4. بشير بكري عقيب باكر، دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المؤسسة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المجلد 07، العدد 03، 2023.
5. بلخيري عابدة، هوام جمعة، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، جامعة الأغواط، المجلد 06، العدد 01، 2023، صفحة 144.
6. بن حاج جيلالي مقرابي بثينة، محمد لعربي، أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة، المجلد 08، العدد 01، 2023.

7. بهلولي نور الهدى، مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (299-200) في تعزيز الميادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 18، العدد 01، 2018.
8. حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، 2022، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم.
9. خليفة عابي، الاطار التحليلي لادارة جودة التدقيق في ظل المعيار الدولي لادارة الجودة 01، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الوادي، المجلد 07، العدد 01، 2022.
10. خليل شرقي، السعيد بريكة، المقاربات الكمية في التحليل الكيفي لبيانات دليل المقابلة باستخدام برنامج NVIVO-دراسة حول القيادة الحكيمة لبعض مسؤولي مؤسسة كوندور-، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 05، 2016،
11. ريمة مناع، لعرابة مولود، أثر جودة المعلومات المالية والاقتصادية على استقرار النظام المالي، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة 2، العدد 01، 2014.
12. زينب خلافة، البحوث الكيفية في العلوم الإنسانية الاستخدام-التصميم والمناهج-، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02، 2020.
13. سارة بنت عبد الله بكر وحسام بن عبد المحسن العنقري، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية-دراسة ميدانية-، مجلة الإدارة العامة، المجلد 22، العدد 01، المملكة العربية السعودية.
14. سدرة أنيسة، بن قطاف محمد، انهيار شركة إنرون للطاقة من منظور مبادئ حوكمة الشركات، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة برج بوعرييج، المجلد 06، العدد 01، 2019.
15. سعدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، المجلد 02، العدد 02، 2017، ص 187.
16. شبرو نذير، بن خليفة بلقاسم، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل 06، من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الوادي، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص 95.
17. صالح سراي، سامي زيادي، المنظمات المهنية كأحد مقومات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر-دراسة ميدانية-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة المسيلة، المجلد 08، العدد 01، 2023.

18. صالح سراي، سامي زيادي، المنظمات المهنية كأحد مقومات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر-دراسة ميدانية-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة المسيلة، المجلد 08، العدد 01، 2023.
19. طارق تليثلي وهواري سويبي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية-، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 19، العدد 01، 2019.
20. طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 13، العدد 03، 2020.
21. طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020.
22. ظاهر شاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة. المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية-مصر-، المجلد 25، العدد 02، 2005.
23. عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، المحاسبة الابداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة جيجل، المجلد 05، العدد 01، 2021.
24. عبد السلام أبو القاسم مفتاح، آليات الحوكمة وأثرها على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة إدارة الأعمال والمنظمات الاستراتيجية، جامعة أحمد دراية أدرار، المجلد 5، العدد 01، 2023.
25. عصام السيد بريمة السيد، محمد عبيد كافي أبكر، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، جامعة إليزي، المجلد 04، العدد 01، 2021.
26. عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى موافقتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 05، العدد 02، 2021.
27. غالم نادية وآخرون، جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء المعيار الدولي رقم 220، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، المجلد 11، العدد 03، 2023.
28. فاتح سردوك، خليفة عابي، ابتسام علي حسين، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة التدقيق بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، مقال منشور ضمن مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020.
29. فتحي موسى وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية، المركز الديمقراطي العربي-ألمانيا، المجلد 05، العدد 18، 2021.

30. فتحي موسى وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية، المركز الديمقراطي العربي-ألمانيا، المجلد 05، العدد 18، 2021.
31. لخضر دحمان، الأمين لباز، جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية-دراسة مقارنة-، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 09، العدد 01، جامعة الجلفة، 2023.
32. محمد حولي، مسعود طحطوح، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة 1، المجلد 21، العدد 02، 2020.
33. مرحوم محمد الحبيب، النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 04، العدد 02، 2018.
34. مسعود كسكس ومحمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 06، العدد 02، 2019.
35. معمري أسامة وآخرون، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة تبسة، المجلد 03، العدد 02،
36. نجوى عبد الصمد، بن أزوار ليلي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 13، العدد 01، 2022.
37. نور الدين مزباني، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 09، العدد 14، جامعة المسيلة، 2015.
38. نوفل سمايلي، فضيلة بوطورة، بنك الجزائر وإرساء قواعد الحوكمة المصرفية دراسة تقييمية تحليلية (2003-2015)، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 02، العدد 15، 2016.
39. هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، 2016، المجلد 12، العدد 25.
40. وائل محمد عبد الوهاب، محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 34، العدد 108، 2012.
41. وسيف حنان، بكيجل عبد القادر، المحاسبة الابداعية في ظل الافصاح عن السياسات المحاسبية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة العربي التبسي تبسة، المجلد 06، العدد 01، 2023.

III. الرسائل والأطروحات:

1. بسباس سيد احمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه جامعة جيلالي اليابس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2021/2020.
2. عمري أحمد، انعكاسات اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة استقصائية-، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة باجي مختار -عنابة-، 2022/2021.
3. مرحوم محمد الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة جيلالي اليابس، 2017.
4. مفرور برودي، أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، 2017/2016،
5. مقرامنت عبد القادر، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي اليابس-سيدي بلعباس-، 2021/2020.
6. لقلطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، 2016/2015.
7. شبلاوي إبراهيم، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة لونييسي على البليدة، 2020/2019.
8. طواف فاتح، المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية -إرساء معايير التدقيق-، أطروحة دكتوراه، جامعة سوق أهراس (الجزائر)، 2021/2020.
9. ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة حسية بن بوعلي الشلف، 2017/2016.

IV. القوانين والنصوص التنظيمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة.
2. المقرر 002، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 04 فيفري 2016.

3. المقرر 150، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 11 أوت 2016، ص02.
4. المقرر 23، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 15 مارس 2017.
5. المقرر 77، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المادة 15.
7. القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المنشور بالعدد 24 من الجريدة الرسمية في 30 أبريل 2014.
8. قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1434 الموافق 12 يناير سنة 2014، يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24، في 30 جمادى الثانية عام 1435 الموافق 30 أبريل سنة 2014.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 الموافق 16 رجب 1431، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

❖ المراجع الأجنبية:

I. Les ouvrages :

1. Creswell, J .W, collecting qualitative data, Educational Research planning, conducting and evaluating quantitative research, 4th ed, Boston.
2. Jean Francois des robert, Francois Méchain, Hervé Puteaux, normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004.
3. Mokhtar Belaiboud, (pratique de l'audit : apports de l'entreprise, guide synthétique, organisation de la fonction présentation des normes IAS/IFRS), Berti édition, Alger, 2005. P4
4. Pascal Barento: Normes IFRS ,Application aux états financiers. DUNOD, Paris 2eme édition 2006.

II. Articles :

1. Agarwal, A. K. (2010). Standards on Auditing and the Quality Review Board. Management Accountant, 45(4),
2. AGHAEI CHADEGANI, Arezoo. Review of studies on audit quality, International Conference on Humanities, Society and Culture, IACSIT Press, Singapore, IPEDR , Vol n°20, 2011.

3. Al-Fateh Al-Amin, H. Mohammed Al-Taher Khalifa, Quality Assurance as a Requirement to Membership of the International Federation of Accountants (IFAC) (Sudanese Case), *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 12, 2013.
4. Berber benaissa, les compétences clés pour réussir la profession d'audit interne, revue finance et marchés, université de abdelhamid ben badis Mostaganem, volume 09, numéro 01, 2022.
5. Benito Arrunada (1999), *The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-Audit Services*, Springer Science, New York.
6. Brenda Porter, Audit expectation performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part1 the gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008, *International Journal of Auditing* 16(2), 2012. disponible sur le site : <https://www.researchgate.net/publication/251329127>
7. Chemangui Makram, la problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception, *Comptabilité et Connaissances*, May 2005, France, article disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581155?> , consulté le: 01/01/2023.
8. Christelle richard, robert reix, contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, revue de la comptabilité contrôle et audit, tome8, vol1.2002, p155.
9. Coenenberg, Adolf Gerhard, Axel Haller, and Kai-Uwe Marten. "Accounting education for professionals in Germany-current state and new challenges." *Journal of Accounting Education*, vol. 17, no 4, 1999.
10. Ding , Rong & Jia , Yaping, Auditor mergers , audit Quality and audit. fees : Evidence from the Pricewaterhouse Coopers merger in the UK, *J .Account. Public Policy* 31, 2012.
11. Florence Delesalle, Réalités de la comptabilité créative a la française, 22eme congres de L'AFC, 2001, France, P4 kamel naser & maurice pendlebury, a note on the use of creative accounting, *british accounting review*, No 24, 1992
12. Gammie, Elizabeth, and Linda Kirkham. "Breaking the link with a university education in the creation of a chartered accountant: The ICAS story." *The British Accounting Review* 40.4 (2008):
13. Gaynor, Lisa Milici, KELTON, Andrea Seaton, MERCER, Molly, et al. Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2016, vol. 35, no 4.
14. Holm, Claus, and Mahbub Zaman. "Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy." *Accounting forum*. Vol. 36. No. 1.
15. INTOSAI (2009). *Financial Audit Guide line Quality Control for and Audit of Financial Statements Public Company Accounting Oversight Board, DISCUSSION – AUDIT QUALITY INDICATORS, MAY 15-16, 2013.*
16. Jagan Krishnan & Paul C Schauer, "The differentiation of quality among auditors -Evidence from the not-for-profit sector, *Auditing*" Sarasota, Fall 2000, Vol 19, Iss 2.
17. Jagan, K., & Paul , C. S. (2000, September). *The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence From the Not-For-Profit Sector. Auditing A Journal of Practice & Theory*, 19(2).
18. James Schmutte & John Thieling : *Addressing the New Quality Control Standards*, *The CPA Journal*, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss1.
19. Jean-Michel Decroly, *Introduction à l'entretien semi-directif*, Université libre de Bruxelles, Présentation du 04 décembre 2015
20. Jonas Tritschler, *Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics*, *Springer Gabler Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 12, 2013.

21. KNECHEL, W. Robert. Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 2016, vol. 20, no 3.
22. Laurence GUIGNARD, Université de Lorraine, Présentation du 10 mai 2012,
23. Liggio, Carl D, 1974, "The Expectation Gap: the accountant's Waterloo", *Journal of contemporary Business*, vol 3.
24. Mahdi Mohammadinejad Pashaki and Sina kheradyar, An Investigation into the Effet of Audit Quality on Accounting Conservatism in companies Listed in terhan Stock Exchange, *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, Vol 50.
25. Manita, Riadh, Makram Chemangui. "Les approches d'evaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: Une revue critique." *COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT*. 2010,
26. Marine Portal, les déterminants de la qualité de l'audit –le cas de l'audit des comptes publics, *revue de la comptabilité-contrôle- audit*, Tome 17, Volume 01,2011.
27. Marriott, Neil, et al. "Students' Perceptions of Work-Based Training and Examination-Based Learning Relating to the Professional Competence of Auditors and the Impact of Regulatory Changes on Audit Training in the UK." *Accounting Education: an international journal*, vol 20, no 2, 2011
Journal of Accounting and Economics Studies, vol 5, no 1, 2017
28. Mecif khaled, yahiaoui Moufida, le rôle des technologies de l'information et la communication (tic) dans l'application des normes d'audit ISA en Algérie, *revue des sciences humaines*, volume 04, numéro 01, 2017.
29. Mehdi Salehi and al, Audit Independance and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran, *international Journal of economics and finance*, vol 1, No 1, 2009.
30. Mohamed Magani, la recherche qualitative une introduction à la théorie et méthode, *revue Algérienne de communication*, éditée par l'institut des sciences de l'information et de la communication, université d'Alger.
31. Mouna Hazgui et autres : Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français, 33ème Congrès de l'association francophone de comptabilité : la crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Strasbourg, France, 10 au 12 mai 2010.
32. Nathalie Gonthier-Besacier and al, les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perception des préparateurs de l'information financière, *Revue de la comptabilité-control – audit*, Tome 18, Volume 02, 2012.
33. P Palmrose, Zoe-Vonna "An Analysis of litigation and Audit Service Quality", *The Accounting Review*, Vol LXIII- No 1,1988.
34. Palmrose, Z. V., Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence, *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, N° 1, 1986.
35. Riadh Manita, la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, *Revue Management*, vol 11, N 02, 2008.
36. Riadh Manita et Makram Chemangui, Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique, « comptabilité et environnement », 2007, France.
37. Riadh Manita, La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, *M@n@gement*, Vol. 11, No. 2, 2008.
38. Saidi yahia, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise, *revue des sciences humains*, université mohamed khider biskra, volume 14, numéro 02,2014.
39. Saha, S. S., & Roy, M. N .)2016(.Quality Control Framework for Statutory Audit of Financial Statements: A Comparative Study of USA, UK and India. *Indian Journal of Corporate Governance*, 9(2), 186-211. doi:<http://dx.doi.org/10.1177/0974686216668458>.

40. Satella Fearnley & Vivien Beattie, The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse : An Example of Evidence based Policy Making, International Journal of Auditing, vol 8, Issue 2, 2004,
41. Supreme Audit Institutions (SAIs), "Guidelines on Audit Quality", Version 21 October 2000, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004
42. Taylor & Francis, 2012. Grabner, I., Vienna, W. U., & Haesebrouck, K. Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality, 2019.
43. Tiphaine GODFROID, Préparer et conduire un entretien semi-directif, Séminaire organisé par Joëlle KIVITS Et
44. Victor George I & Levitin Moshe S, « Current SEC and PCAOB Developments », The CPA Journal, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9, p27.
45. Weitzman.E. A, Software and qualitative research, Handbook of qualitative research, Sage Publications,

III. Thèses :

1. Chihi Hamida, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, France, 2014.
2. Jamel Azibi, qualité d'audit – comité et crédibilité des états financiers après le scandale enron : approche empirique dans le contexte français, thèse de doctorat, conservatoire national des arts et métiers, spécialité : comptabilité-controle- audit, l'université de Tunis, 2014.
3. Makram CHEMANGUI (2004), Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill, thèse de doctorat, université de Franche-Comté et université de Manouba.
4. Marine Portal, La politique qualité de la certification des comptes publics : Le cas de la cour des comptes, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers, 2009.
5. Marine Portal, la politique qualité de la certification des comptes publics-le cas de la Cour des comptes-, thèse de doctorat en science de gestion, université de Poitiers, 2009, p193 :
6. Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une Approche par le contrat psychologique, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse 1, 2000.

IV. Rapports Internationaux publiés :

1. IFAC. (2018). HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS.
2. Handbook 2017 (IAESB), Handbook of International Education Pronouncements, International Accounting Education standards Board. 2017.
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF> Centre for audit quality, External Auditor Assessment Tool: A Reference for Audit Committees, 2017.
3. Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance->, consulté le: 10/12/2022.

4. <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/ordre-des-experts-comptables-de-tunisie>.
5. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related services Pronouncements, Volume 1, P08, site web: <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>, consulté le 10/12/2022.
6. IAASB,(2020): Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA, IAASB, PP 80-1001. Publication for web site: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>.
7. IAASB. (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality: IAASB New York, NY.
8. IFAC.org. 2021, sit web : <https://www.ifac.org/methodology-assessing-adoption>, consulté le 12/12/2022 .
9. IFAC, <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status>, consulté le 20/12/2022 Tunisia, IFAC,
10. Profil IFAC, Sit: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/ordre-des-experts-comptables-de-tunisie> consulté le 09/12/2022.
11. IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/compagnie-nationale-des-commissaires-aux-comptes> , consulté le 10/12/2022 <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/compagnie-nationale-des-commissaires-aux-comptes>
12. profil IFAC country,2023, <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status> Consulté le 03/01/2023.
13. The International Federation of Accountants, Statement of Membership Obligations-SMOs-1-7, Final Pronouncement, 2012, p4, lien: https://www.ifac.org/_flysystem/azureprivate/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf, consulté le 05/07/2022;

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 01

جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

دليل مقابلة عينة محافظي الحسابات في الجزائر

مقدمة:

-التعريف بهدف المقابلة، على أنها تخص عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة التدقيق الخارجي من أجل جمع المعلومات وتوظيفها في تحضير أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ضمن تخصص المحاسبة والتدقيق؛

-عرض مختصر لإشكالية الدراسة والتعريف بالموضوع من أجل توجيه المستجوب؛

-التذكير بالحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالمستجوب؛

المحور الأول: تقييم الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي

1. هلا حدثتني عن أهم القوانين والنصوص التنظيمية التي تنظم مهنة التدقيق الخارجي بما فيه محافظة

الحسابات؟

2. ما تقييمكم للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي؟

3. رأيكم حول تبني المعايير الجزائرية للتدقيق؟

- ما مدي اطلاعكم بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية وما تقييمكم لهذه المعايير؟
- حسب رأيكم هل صدور معايير خاصة بالجزائر هو أحسن صيغة لتبني معايير التدقيق الدولية ISA؟
- هل تطبقون المعايير NAA أثناء ممارستكم للمهنة، وهل تواجهون صعوبات في تطبيقكم لها؟
- قبل اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق هل كنتم تعتمدون على معايير ISA؟
- ما تعقيبكم حول المعايير الصادرة لحد الآن، وهل ترون أنه من الضروري اصدار باقي المعايير في أقرب وقت؟

- ما تعليقكم حول وجود مدة زمنية بين تواريخ اصدار المقررات؟
- ما رأيكم حول الدورات التدريبية التي تنظمها الهيئة المشرفة بعد كل مقرر يتم إصداره؟
- هل هناك قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة التدقيق القانوني، وهل أحدثت تغيير في مراحل تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي القانوني، وماهي المعايير التي يمكن الاستعانة بها في كل مرحلة:
 - ✓ بالنسبة لمرحلة قبول وأخذ المهمة؟
 - ✓ بالنسبة لمرحلة التخطيط للمهمة وجمع ملفات العمل؟
 - ✓ بالنسبة لمرحلة بلورة الرأي حول القوائم المالية؟
- من خلال تجربتكم هل ترى أن العمل بالمعايير الجزائرية للتدقيق سهل، وهل هناك صعوبات تواجهها؟

الموضوع الفرعي الثاني: جودة تدقيق القوائم المالية من وجهة نظر المدققين القانونيين

- حسب رأيكم فيما تتمثل المراحل الأساسية لتدقيق القوائم المالية؟
- ماهي العناصر المقنعة الضرورية لإبداء الرأي حول القوائم المالية؟
- في نظركم ماهي العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية؟

المحور الثالث: جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية:

- هلا حدثتني حول موضوع الجودة في بيئة التدقيق الجزائرية؟
- ما هو رأيكم حول غياب معايير محلية بشأن الرقابة على جودة التدقيق؟
- هل وجود لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة كاف للرقابة على أعمال التدقيق الخارجي؟

الملحق رقم 02

جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

دليل مقابلة مع مسؤولي قسم المالية والمحاسبة وقسم التدقيق لدى مؤسسة عمومية اقتصادية

مقدمة:

-التعريف بهدف المقابلة، على أنها تخص مسؤولي قسم المالية والمحاسبة (معدّي القوائم المالية) وأيضاً قسم التدقيق الداخلي لمؤسسة اقتصادية للحصول على معلومات حول المرجعية المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومختلف العناصر المؤثرة في جودتها؛

-عرض مختصر لإشكالية الدراسة والتعريف بالموضوع من أجل توجيه المستجوب؛

-التذكير بالحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالمستجوب؛

الموضوع: جودة القوائم المالية من وجهة نظر معدّي القوائم المالية

1. التعريف بالمؤسسة التي ينشط فيها.
2. ماهي خبرتك في مجال العمل كمحاسب؟
3. هل لديكم معلومات حول المرجعية الوطنية التي تنظم عملية مسك المحاسبة المالية؟
 - ✓ هل تتم وفق النظام المحاسبي المالي SCF أم لازالت تترجم من النظام القديم؟
 - ✓ هل النظام المحاسبي المالي SCF مطبق بالكامل؟
 - ✓ هل لديكم إطلاع حول مضمون النظام المحاسبي المالي؟
 - ✓ هل تم إعداد دورات تدريبية بخصوص النظام المحاسبي المالي؟
4. من خلال تجربتكم هل وجدتم تطبيق SCF سهل، هل من صعوبات تواجهونها عند تطبيقه؟
5. ما هي أهم الركائز والنقاط التي تراعونها عند إعداد القوائم المالية، وما مدى استيعابكم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟
6. بناء على تجربتكم هل تم إعداد قوائم مالية بها أخطاء غير متعمدة، وكيف تقومون بتصحيح تلك الأخطاء؟
7. من المسؤول حول مراقبة العملية النهائية لإعداد القوائم المالية؟

8. من هم المستفيدون بالدرجة الأولى من القوائم المالية لمؤسستكم، إلى من توجه هذه القوائم؟
9. ما هي أنواع الرقابة التي تخضع لها هذه المؤسسة؟
10. المصادقة على حساباتكم الختامية تتم من طرف مدقق خارجي (محافظ الحسابات)، كيف تتظرون إليه كعضو خارجي عن المؤسسة؟
11. هل هناك قيمة مضافة يقدمها محافظ الحسابات داخل المؤسسة؟
12. هل لديكم معلومات حول المرجعية الوطنية التي تنظم عمل محافظ الحسابات؟
13. هل لديكم معلومات حول المعايير الجزائرية للتدقيق؟

الملحق رقم 03

واجهة برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA2022

Home Import Codes Memos Variables Analysis Mixed Methods Visual Tools Reports MAXDictio Stats

New Project Open Project Reset Activations Document System Code System Document Browser Retrieved Segments Window Layout Logbook Teamwork Merge Projects Save Project As Save Anonymized Project As Project from Activated Documents External Files Archive Data

Document System Document Browser: PL.7 (43 Paragraphs)

Documents

- مصادر المقابلة
- Interview
 - PL.1
 - PL.2
 - PL.3
 - PL.4
 - PL.5
 - PL.6
 - PL.7
 - PL.8
 - PL.9 PCNCC
- Sets

Code System

- Code System
- المحور الأول
 - الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي
 - أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنطحة للمهنة
 - آراء وتعليقات محافظي الحسابات حول القانون 1
- المحور الثاني
 - المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق Les NAA
 - التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA
 - أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التكوينية ج
 - تعليقات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية لل
 - NAA القيمة المضافة للمعايير
 - المعايير التي تستدعي الحاجة إلى إصدارها
 - المحور الثالث
- Sets

Document Browser: PL.7 (43 Paragraphs)

السؤال الرئيسي: تقييم الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي

1. هلا حدثتني عن أهم النصوص التنظيمية للمنظمة للمهنة التدقيق الخارجي (محافظ الحسابات) وما تقييكم للقوانين الصادرة لحد الآن في هذا الموضوع؟

المشارك 7: تم اصدار منذ سنة 2010 القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، هذا القانون جاء بعد القانون 91-08 الذي كان يحكم احكام سير مهنة التدقيق، وهناك أيضا بعض القوانين والقرارات التنظيمية مثل القرار الصادر بتاريخ 24/06/2013 المتضمن معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات نجد أيضا القانون التجاري والقانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، كما صدر مؤخرا بعض القرارات الوزارية تنص على ما يسمى بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

لا يواكب المعايير الحديثة مثلا لا يوافق التدقيق الالكتروني، عدم الأخذ بعين الاعتبار باليهة الجزائرية، عدم تفعيل لجان المجلس

1. المعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

1-2 المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

لقد تم اصدار معايير جزائرية للتدقيق منذ سنة 2016 في شكل مقررات صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبين لا أعلم بالتحديد عدد هذه المقررات و لم أتفصل في مضمونها ولم اتعمق في محتواها والمفاهيم التي جاءت بها.

الملحق رقم 04

ملفات المقابلات ومعالجة محاور دليل المقابلة في برنامج MAXQDA2022

aveau dossier/MAXQDA THESE 11.msx22 - MAXQDA Analytics Pro 2022 (Release 22.7.0)

Import Codes Memos Variables Analysis Mixed Methods

Open Project ~ Reset Activations Document System Code System Document Browser Retrieved Segments Window Layout ~

Document System

Documents	404	
محاور المقابلة	0	
Interview	404	
= PL1	50	
= PL2	37	
= PL3	43	
= PL4	46	
= PL5	49	
= PL6	45	
= PL7	45	
= PL8	49	
= PLS PCNIC	40	
Sets	0	

Document

PLS PCNIC

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

Code System

Code System	404	
المحور الأول	0	
= الاصلاحات الجزائية في مجال التدقيق الخارجي	0	
> أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة	46	
> آراء وتعليقات محافظي الحسابات حول القانون 01-10	24	
المحور الثاني	0	
= المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA	61	
= NAA التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق	9	
= أسباب العروف عن المشاركة في الدورات التكوينية حول الم	23	
= تعليقات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق	23	
= NAA القيمة المضافة للمعايير	32	
= المعايير التي تستدعي الحاجة إلى إصدارها	28	
المحور الثالث	0	
= جودة تدقيق القوائم المالية	129	
= جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية	29	
Sets	0	

الملحق رقم 05

RAPPORT COMMISSARIAT AUX COMPTES

ANNEE 2019



Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée Générale Ordinaire
Société Au Capital de 1000 DA
MOSTAGANEM.

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale et en application des dispositions légales et réglementaire, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes de la SPA pour l'exercice clos le 31 décembre 2019.

Mon rapport comporte trois parties :

- Le rapport de certification et les rapports spéciaux,
- Les états financiers au 31 décembre 2019,
- Analyse de l'équilibre financier.

Je reste à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Je tiens à exprimer mes remerciements à la Direction et au personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le président, l'expression de mes salutations distinguées.

Oran, le 15 Juin 2020

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Expert Comptable Financiste
Commissaire Aux Comptes
Agrée & Assementé près la Cour d'Appel d'Oran

الملحق رقم 06

RAPPORT COMMISSARIAT AUX COMPTES

ANNEE 2020

A
 EXPERT JUDICIAIRE
 COMMISSAIRE AUX COMPTES
 CONSULTANT EN DROIT DES AFFAIRES
 N° Agrément :

Monsieur le Président,
 Messieurs les membres de l'assemblée Générale Ordinaire
 Société Au Capital de

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale et en application des dispositions légales et réglementaire, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes de la SPA pour l'exercice clos le 31 décembre 2020.

Mon rapport comporte deux parties :

- Le rapport de certification et les rapports spéciaux,
- Les états financiers au 31 décembre 2020,

Je reste à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Je tiens à exprimer mes remerciements à la Direction et au personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veillez agréer, Monsieur le président, l'expression de mes salutations distinguées.

Oran, le 15 Juin 2021
 LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

A
 Expert Comptable Finaliste
 Commissaire Aux Comptes

الملحق رقم 07

RAPPORT COMMISSARIAT AUX COMPTES

ANNEE 2021



Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'Assemblée Générale Ordinaire
Société Au Capital de 100 000 DA

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale et en application des dispositions légales et réglementaire, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes de la SPA pour l'exercice clos le 31 décembre 2021.

Mon rapport comporte deux parties :

- Le rapport de certification et les rapports spéciaux,
- Les états financiers au 31 décembre 2021,

Je reste à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Je tiens à exprimer mes remerciements à la Direction et au personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veillez agréer, Monsieur le président, l'expression de mes salutations distinguées.


Oran, le 15 Juin 2022
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Expert
Commissaire Aux Comptes

الملحق رقم 08

RAPPORT INTERIMAIRE

ANNEE 2021



EXPERT JUDICIAIRE
COMMISSAIRE AUX COMPTES
CONSULTANT EN DROIT DES AFFAIRES
DIPLOMÉE DE L'UNIVERSITÉ DE PERPIGNAN
AGRÉE & ASSEMENTÉE PAR LA COUR D'APPEL DE NÎMES

Monsieur le Président,
Messieurs les membres de l'assemblée Générale Ordinaire
Société Au Capital de 100 000 DA
Mostaganem.

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale et en application des dispositions légales et réglementaire, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport d'intérim pour la période allant du 1^{er} janvier 2021 au septembre 2021.


Cette phase du contrôle intervient avant les travaux d'inventaires permettant l'arrêté des comptes de l'exercice 2021. Elle revêt un impact significatif quant à la fiabilité des comptes.

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Je tiens à exprimer mes remerciements à la Direction et au personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de votre intervention.

Veillez agréer, Monsieur le président, l'expression de nos salutations distinguées.

Oran, le 14 Novembre 2021
LE COMMISSAIRE AUX COMPTES



Expert Comptable Finaliste
Commissaire Aux Comptes
Agrée & Assementée par la Cour d'Appel de Nîmes

الملحق رقم 09

قائمة محكمي دليل المقابلة شبه الموجهة

المهنة	الاسم الكامل	المحكم
خبير محاسبي، محافظ حسابات و أستاذ جامعي	د. مرحوم محمد الحبيب	01
أستاذ جامعي	د. برياطي حسين	02
محافظ حسابات، أستاذ جامعي	د. مرحوم محمد علاء الدين	03