



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



## الموضوع

# تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة

دراسة حالة - واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر -

رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه عالم  
تخصص: علوم اقتصادية

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

أ.د. موسى رحمانى

فاتح سردوك

### الجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	أعضاء اللجنة
جامعة بسكرة	رئيسا	أ.د. ميلود تومي
جامعة بسكرة	مقررا	أ.د. موسى رحمانى
جامعة باتنة	مناقشا	أ.د. أحمد لعماري
جامعة بسكرة	مناقشا	د. نور الدين أحمد قائد
جامعة المسيلة	مناقشا	د. بالقاسم سعودي
جامعة غرداية	مناقشا	د. عبد الحميد بوخاري

الموسم الجامعي: 2014-2015





﴿ وَاللّٰهُ أَخْرَجَكُمْ مِّنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ  
لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ ﴾

((النحل آية 78))

قال الامام الشافعي: "من أراد الدنيا فعليه بالعلم، ومن أراد الآخرة فعليه بالعلم."

وقوله "من طلب علما فليدقق لئلا يضيع دقيق العلم"

وقوله: "العلم بطيء اللزام، بعيد المرام، لا يدرك بالسهام، ولا يرى في المنام، ولا يورث عن الآباء والأعمام إنما هو شجرة لا

تصلح إلا بالغرس، ولا تغرس إلا في النفس، ولا تسقى إلا بالدرس، ولا محصل إلا لمن أنفق العينين وجثا على الركبتين، ولا

يحصل إلا بالاستناد إلى الحجر، واقتراش المدر وقلة النوم، وصلة الليل باليوم".

# الإهداء

إلى والدي أمد الله في عمرهما

إلى الروح التي سكنت قلبي شكرا لها عرفانا، صبرا، ودعما وسندا " زوجتي "

إلى أمل الحياة الدنيا وبريقها وولي " جاسر لواء الدين، روديना "

إلى كل أفراد العائلة

إلى الذين يؤمنون بالعلم كوسيلة للتقدم وسراجا يضيء طريق الحضارة

أهدي هذا العمل

الباحث "فاتح سردوك"

# تشكرات

الحمد لله رب العالمين حمداً كثيراً على فضله وتما نعمة أن وفقني لإنجاز واستكمال هذا العمل، لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، لا أحصي ثناء عليك أنت كما أثنيت على نفسك، والصلاة والسلام على سيد الخلق حبيب رب العالمين المصطفى محمد وعلى آله الطيبين الطاهرين وصحبه الذين اتبعوه بإحسان الى يوم الدين. ومن باب إسداء الثناء لمن هم أهل له، أتقدم بوافر الشكر وجزيل الامتنان إلى مشرفي الأستاذ الدكتور /موسى رحمانى الذي أشرف على هذه الدراسة لما قدمه من الإرشادات والنصائح المتواصلة

وإلى كل من د. جواي توفيق، وللأستاذ /مناصرة إساعيل لدعمها المتواصل في انجاز هذا العمل

كما أتقدم بعظيم الشكر والامتنان لهذا الصرح الشامخ جامعة محمد خيضر ببسكرة مهد الباحثين ممثلة بإدارتها المهنية الحكيمة، وأتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث ماديا ومعنويا.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة وأرحب بتوجيهاتهم وانتقاداتهم البناءة بكل روح علمية والتي ستكون منطلق البحوث المستقبلية.

"جزاهم الله عني كل خير"

بها الباحث

## الملخص:

تسعى هذه الدراسة الى تحليل امكانية تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في مواجهة المشاكل المعاصرة، باعتماد سبل وآليات مستنبطة من الدراسة النظرية للموضوع، ومقترحة لتضييق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وكذلك دعم الرقابة على جودة الممارسة المهنية، من خلال سياسات واجراءات رقابة الجودة المشتقة اساسا من المعايير الدولية لرقابة جودة لمراجعة، كمدخل لتطوير المهنة .

اعتمدت هذه الدراسة على مدخل تطوير مراجعة الحسابات من خلال مشكلة فجوة التوقعات ورقابة الجودة، كونها تعتبر مشاكل عامة للمراجعة، وهذا ما يتوافق مع بيئة المراجعة بالجزائر وما يميزها من متغيرات عديدة في ظل غياب معايير وطنية للمراجعة او اعتماد معايير دولية، بالقيام بتحليل واقع الممارسة المهنية للمراجعة بالجزائر بمجمل متغيراتها، من حيث بيئة المراجعة، الاحكام والقوانين التي تحكمها، و كذلك الهيئات المهنية المشرفة على ممارستها المهنية، ومن ثم اختبار فرضيات هذا المدخل لإعطاء آفاق مقترحة لتطوير مراجعة الحسابات بالجزائر انطلاقا من تشخيص الواقع الحالي لها.

حيث تم معالجة اشكالية الدراسة من خلال رصد وتحليل ملامح فجوة التوقعات للمراجعة، من واقع تحليل المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة التي تتمثل في المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم، وكذلك تحليل سياسات واجراءات رقابة الجودة من وجهة نظر فئات الدراسة، و تم اختبار فرضيات الدراسة المقترحة من خلال استبيان لتحليل آراء مجتمع الدراسة حول دور وسبل وآليات تضييق فجوة التوقعات، واعتماد سياسات واجراءات لرقابة الجودة، وأثرها في النهوض بالممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر وتطويرها في مواجهة المشاكل المعاصرة.

## **Résumé**

Cette étude vise à analyser la possibilité du développement de la pratique professionnelle de l'audit externe en Algérie, face aux problèmes contemporains. Par l'adoption des moyens et des mécanismes issus de l'étude théorique du thème et d'essayer de réduire l'expectation gap d'audit externe en Algérie, de même que soutenir le contrôle de la qualité de la pratique professionnelle d'audit, à travers des politiques et des procédures du contrôle de la qualité proviennent essentiellement des normes internationales de contrôle de la qualité d'audit, comme entrée pour le développement de la profession. On a adressait à la traitement du problématique de cet étude par l'analyse des caractéristiques de l'expectation gap d'audit, par la réalité de l'analyse des tâches et des responsabilités actuelle et prévue de l'audit externe en Algérie, du point de vue des catégories de l'étude, qui sont les auditeurs externes et les bénéficiaires de leurs services, ainsi l'analyse des politiques et des procédures du contrôle de la qualité, du point de vue des catégories d'étude.

Cette étude est basée sur l'entrée du développement de l'audit à travers l'audit expectation gap et le contrôle de la qualité, considérées comme des problèmes généraux d'audit, conformément à l'environnement de l'audit en Algérie, qui se distingue de nombreuses variables en absence des normes nationales d'audit ou l'adoption des normes internationales, on analysons les réalités de la pratique professionnelle d'audit, par l'ensemble de ses variables en Algérie, en termes de l'environnement d'audit, les lois et les organisations professionnels qui supervise de la pratique professionnelle, et puis tester les hypothèses de cet entrée pour donner des perspectives pour le développement d'audit en Algérie à partir du diagnostic de son réalité actuelle.

Les hypothèses de cet étude a été testées, à travers un questionnaire afin d'analyser les points de vue de la communauté d'étude, sur le rôle, moyens et mécanismes d'éducation d'expectation gap d'audit, et l'adoption des politiques et procédures du contrôle de qualité, et son effet dans le développement de la pratique professionnelle de l'audit externe en Algérie face aux problèmes contemporains.

<b>الفهرس</b>	
<u>الصفحة</u>	<u>المحتويات</u>
	الاهداء
	التشكرات
	ملخص الدراسة ( العربية، الفرنسية)
<b>III-I</b>	فهرس المحتويات
<b>IV</b>	فهرس الجداول
<b>V</b>	فهرس الاشكال
<b>V</b>	فهرس الملاحق
أ-ع	المقدمة العامة
<b>18</b>	<b>الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات</b>
<b>19</b>	<b>المبحث الأول: المدخل في مراجعة الحسابات</b>
<b>19</b>	المطلب الأول: مفهوم مراجعة الحسابات
<b>36</b>	المطلب الثاني: الطلب الاقتصادي على المراجعة
<b>45</b>	المطلب الثالث: محددات ومكونات نظرية المراجعة
<b>56</b>	<b>المبحث الثاني: تصنيف مراجعة الحسابات</b>
<b>56</b>	المطلب الأول: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث النطاق
<b>58</b>	المطلب الثاني: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الوقت
<b>61</b>	المطلب الثالث: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث المسؤولية
<b>64</b>	المطلب الرابع: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث درجة الالتزام
<b>65</b>	المطلب الخامس: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ
<b>66</b>	<b>المبحث الثالث: معايير مراجعة الحسابات وقواعد وأخلاقيات المهنة التي تحكمها</b>
<b>67</b>	المطلب الأول: تطور معايير وقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.
<b>72</b>	المطلب الثاني: المعايير الشخصية لمراجعة الحسابات (المعايير العامة)
<b>83</b>	المطلب الثالث: معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات
<b>90</b>	المطلب الرابع: معايير إعداد التقرير لمراجعة الحسابات
<b>98</b>	<b>الفصل الثاني: فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها</b>
<b>99</b>	<b>المبحث الأول: مفهوم فجوة التوقعات، مكوناتها والشك في استقلال المراجع الخارجي</b>



99	المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها
105	المطلب الثاني: الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي ودوره في فجوة التوقعات
117	<b>المبحث الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ ودورها في فجوة التوقعات في المراجعة.</b>
119	المطلب الأول: توقعات المجتمع المالي عن كشف الغش والخطأ
120	المطلب الثاني: دور إدارة المنشأة بالنسبة للغش والخطأ والكشف عنه
122	المطلب الثالث: دور المراجع للكشف عن الغش والخطأ والعقود الغير نظامية
127	المطلب الرابع: اجراءات المراجع في الكشف عن الغش والاحتياال والعقود والتصرفات غير النظامية
130	<b>المبحث الثالث: مسؤولية المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة، ودورها في فجوة التوقعات</b>
130	المطلب الأول: المسؤولية بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة
132	المطلب الثاني: مفاهيم ومحددات فرضية استمرار المنشأة ودور المراجع في تقييمها
137	المطلب الثالث: دور المراجع في تقييم فرض المنشأة المستمرة ومتطلبات التطبيق وفق معيار المراجعة الدولي (IAS570) المنشأة المستمرة
142	<b>المبحث الرابع: دور انخفاض جودة الأداء في المراجعة وقصور التقارير المالية في فجوة التوقعات للمراجعة</b>
143	المطلب الأول: انخفاض جودة الأداء الهني ودوره في فجوة التوقعات
146	المطلب الثاني: تأثير إدارة الشركة على جودة المعلومات المالية
148	المطلب الثالث: مشاكل في قواعد ومعايير المحاسبة ساهمت في قصور التقارير المالية
151	المطلب الرابع: التحديات التي تواجه المحاسبة
154	<b>المبحث الخامس: دراسة تضيق فجوة التوقعات</b>
155	المطلب الأول: زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسئولياته في المجتمع
158	المطلب الثاني: زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية.
164	المطلب الثالث: تدعيم استقلال المراجع الخارجي
166	المطلب الرابع: تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية وتنظيم الرقابة على المهنة.
170	<b>الفصل الثالث: رقابة الجودة للمراجعة الخارجية لحسابات</b>
171	<b>المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة</b>
171	المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة
183	المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة

186	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.
201	<b>المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة</b>
201	المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة
207	المطلب الثاني: أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات
213	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة مراجعة الحسابات
216	<b>المبحث الثالث: معايير رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية</b>
217	المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة
225	المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي (ISA220)
235	المطلب الثالث: المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1)
257	<b>الفصل الرابع: تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر</b>
258	<b>المبحث الأول: نظرة عامة حول واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.</b>
258	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.
272	المطلب الثاني: الهيئات المهنية المشرفة على مراجعة الحسابات في الجزائر
276	المطلب الثالث: النظرة الدولية لمراجعة الحسابات في الجزائر والإطار المهني لها.
278	المطلب الرابع: الجوانب القانونية والتنظيمية للممارسة المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر.
287	<b>المبحث الثاني: عرض وتحليل الاستبيان</b>
287	المطلب الأول: عرض الاستبيانين
307	المطلب الثاني: تحليل الاستبيان.
329	<b>المبحث الثالث: التحليل المقارن واختبار الفرضيات</b>
329	المطلب الأول: التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر
334	المطلب الثاني: التحليل المقارن لسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات
336	المطلب الثالث: التحليل المقارن لسياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات
340	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة
345	الخاتمة
356	المراجع
368	الملاحق

## فهرس الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
28	التطور التاريخي لمراجعة الحسابات	1
32	التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة	2
63	الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	3
222	تطور عناصر معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	4
288	اسئلة الجزء الثاني من الاستبيان	5
289	أسئلة الجزء الثالث من الاستبيان	6
290	أسئلة الجزء الرابع من الاستبيان	7
293	توزيع المعطيات للأجزاء الأربعة لقاعدة الاستبيان الأول	8
294	توزيع المعطيات للأجزاء الأربعة لقاعدة الاستبيان الثاني	9
297	يوضح معاملات الثبات للأجزاء الثلاثة للاستبيان	10
298	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان	11
300	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان	12
302	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان	13
304	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	14
304	درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	15
305	الخصائص العامة لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney)	16
308	تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة	17
310	يوضح مقارنة بين فئات العمر وفئات الخبرة للمراجعين بعينة الدراسة	18
311	يوضح التصنيف حسب المهنة للمراجعين الخارجيين	19
312	تحليل اجابات المراجعين للجزء الثاني من الاستبيان	20
315	تحليل اجابات المراجعين للجزء الثالث من الاستبيان	21
317	تحليل اجابات المراجعين للجزء الرابع للاستبيان	22
319	تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة	23
322	تحليل لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة للجزء الثاني للاستبيان	24
325	تحليل اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة للجزء الثالث للاستبيان	25
327	تحليل اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة للجزء الرابع للاستبيان	26
330	التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر	27
334	التحليل المقارن لسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية في الجزائر	28
337	التحليل المقارن لسياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر	29
341	اختبار Mann-Whitney للفرضية الاولى	30
341	اختبار Mann-Whitney للفرضية الثانية	31
342	اختبار Mann-Whitney للفرضية الثالثة	32
343	اختبار Mann-Whitney للفرضية الرابعة	33

## فهرس الاشكال

الرقم	البيان	الصفحة
1	نموذج الدراسة	ط
2	القيمة المضافة للمراجعة الخارجية للحسابات	30
3	مكونات نظرية المراجعة	47
4	هيكل او مكونات فجوة التوقعات في المراجعة	103
5	الإطار العام لجودة المراجعة	182
6	الطلب والعرض على جودة المراجعة وفق الدراسات التجريبية	184
7	منهجية الدراسات حول قياس وتقييم جودة المراجعة	188
8	معالم تطور سوق المراجعة	196
9	أهمية رقابة جودة المراجعة في ظل الأنظمة والمعايير المهنية	204
10	دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة للمراجعة	212
11	أثر الإبلاغ عن سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة	237
12	نموذج عن قاعدة الاستبيان الأول	292
13	نموذج عن قاعدة الاستبيان الثاني	294

## فهرس الملاحق

الرقم	البيان	الصفحة
1	استبيان الدراسة	369

الفصل

## المقدمة العامّة

تصدرت مهنة المحاسبة والمراجعة قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية، كونها تعتبر المرشد للأداء المالي والاقتصادي وأساس حياة المنشآت الاقتصادية والخدمية، حيث أن مهنة المراجعة خلال تاريخ المراجعة الطويل منذ حوالي 3000 سنة لاسيما خلال الفترة الأخيرة حيث تطورت بطريقة عملية، وربما بشكل مفاجئ لتبرز مدى أهميتها البالغة لتفعيل الأسواق المالية والاقتصادية بوجه عام، حيث يركز عليها الوجود الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لأي نظام من حيث توافر المعلومات المالية اللازمة لوضع خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ورسم الاستراتيجيات للاستغلال الأمثل لموارد المجتمع وضمان حماية مصالح الدول، والمساعدة على تعظيم ثروة المجتمع في ظل القضايا المعاصرة. ومن هذا المنطلق فإن ما نشهده اليوم من انهيارات كبيرة نتيجة لأخطاء محاسبية أو تجاوزات لأخلاقيات المهنة، يؤدي إلى تغيير مستمر وبشكل دائم لبعض المعايير المحاسبية واعتماد معايير جديدة تفي بالأغراض المنوطة من أجلها، وما يتبعه من ضرورة تطوير مراجعة الحسابات.

يعتبر التطوير أمراً ضرورياً لأي مهنة لمواكبة التطورات والاحتياجات المتزايدة من خدماتها، فإذا كان معنى التطوير هو التغيير أو التحويل من طور إلى طور، واصطلاحاً هو التحسين وصولاً إلى تحقيق الأهداف المرجوة بصورة أكثر كفاءة، فمراجعة الحسابات كعلم ومهنة يتزايد الطلب على خدماتها من جميع أطراف المجتمع، في ظل جملة من المشاكل المعاصرة التي تميز البيئة الحالية واتساع مسؤوليات المراجع، وهذا ما يتطلب التطوير في مجمل إجراءاتها، أهدافها والمعايير التي تحكمها، تجاوباً مع مجمل المتغيرات المعاصرة، من أجل تلبية أهدافها، وتلبية توقعات جميع المستفيدين من خدماتها.

ولقد شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور مراجعي الحسابات ومسؤوليتهم عن الهزات التي تتعرض لها كبريات الشركات العالمية، وتساعد هذا الجدل كثيراً بعد انهيار شركات كبرى، وارتفاع معدل الشركات التي أفلست خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي أصدرت قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes-Oxley Act) سنة 2002م<sup>1</sup>، الذي يسعى إلى تعزيز استقلالية مراجعي الحسابات بإدخال بعض القيود المفروضة عليهم في تقديمهم للخدمات الاستشارية خارج مجال المراجعة، ووصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات والإفصاح المالي وممارسة مهنة المراجعة منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينيات من

<sup>1</sup>-ALEXANDER Nicholas C: An evaluation of the Sarbanes-Oxley Act's impact on accounts payable and leadership effectiveness, unpublished PhD thesis, University of Phoenix, 2009, p2.

القرن الماضي. حيث توالى انهيارات العديد من الشركات المساهمة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة انرون، أدفيا، تاكو ووردكوم اكسيروكي، وبنك ليمنان في شهر سبتمبر 2008<sup>1</sup>. كما شهدت الجزائر فضيحة الفساد المالي في جانفي 2010م، والتي مست شركة سوناطراك، والتي تمثل 97% من إجمالي صادرات البلاد، ومورد مهم للطاقة بأوروبا، حيث تورط فيها 15 من كبار مسؤوليها، وارجع إلى وجود ثغرات تنظيمية في منح العقود، حيث تعتبر من أهم مهام المراجعة الخارجية للحسابات، ووجهت فيها الاتهامات الى مراجعي الحسابات.<sup>2</sup> يلاحظ أنه في تحليل هذه الانهيارات كان التركيز ينصب على دور مراجع الحسابات، فظهور الأزمات والفضائح المالية وانهيارات الشركات، حتى أنه بدأ الحديث عن أن مهنة المحاسبة والمراجعة خيبت آمال المستفيدين من التقارير المالية بعد هذه الانهيارات، لما لها من انعكاسات سلبية على الاقتصاد، وكان انهيار واحدة من أكبر شركات المراجعة في العالم، هي آرثر أندرسون (Anderson Arthur)، وما ارتبط بذلك من خسائر كبيرة تحملها المساهمون في الشركات، فلقد أخفقت شركة آرثر أندرسون، في اكتشاف ما تم إخفاؤه من قبل مديري الشركات من حقائق وأحداث مالية سلبية، سواء كان هذا العجز بقصد أو بغير قصد من إدارة شركة آرثر أندرسون أو من خلال استخدام أدوات استثمارية معقدة يصعب تعقبها ومعالجتها محاسبيًا، أو باستغلال قصور المعايير المحاسبية لتبرير هذه التلاعبات.

وسعى وراء تطوير مهنة المراجعة، اهتمت المنظمات المهنية في المحاسبة والمراجعة محليا ودوليا بوضع المعايير المهنية وقواعد الآداب والسلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة الأداء، وهذا الاهتمام يتصف بالاستمرارية بهدف ملاحقة المستجدات والتطورات في البيئة الاقتصادية، وتزايدت أهمية مهنة المراجعة وذلك من أجل تقديم خدمات مختلفة للمجتمع كالتقرير عن أعمال الأنشطة الاقتصادية واستمراريتها، وكذلك فحص ومراجعة نتائج أعمالها.

وقد اشتمل مشروع التوضيح لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) سنة 2009م، على عدة مواضيع مرتبطة بتطوير المراجعة في مواجهة تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية، حيث تم التركيز على مسؤوليتها وأهدافها و جودتها والرقابة على جودة أعمال شركاتها، وكذلك التوفيق بين المعايير الدولية ومختلف المعايير الوطنية لها بالنسبة للدول الأعضاء بالاتحاد، حيث تم التطرق إلى هذه المواضيع من خلال معيار المراجعة

<sup>1</sup>-VICTORIA Lemieux: How Do Your Organization's Risks Stack Up? Lessons Learned from the Financial Meltdown, Information Management Journal, Lenexa, Jan/Feb 2010, Vol 44, Iss1, p 22.

<sup>2</sup>-Oxford Analytica D B Service: ALGERIA-Sonatrach may emerge stronger from scandal, Oxford Analytica, Feb 10, 2010, p1. <http://www.oxan.com> Copyright © Oxford Analytica 2010.

الدولي المعدل والمتعلق بجودة المراجعة ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، ومعيار المراجعة الدولي المرتبط بأهداف المراجعة ((ISA200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية)، ومعيار المراجعة الدولي المعدل والمتعلق بمسؤوليات المراجع ((ISA240) مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية)، وكذلك المعيار المحدث لرقابة الجودة ((SQCS1) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة).<sup>1</sup>

فالالاتجاه السائد لدى الباحثين والمهنيين في المراجعة في الفترة الأخيرة، أنه يجب التركيز والاهتمام بتطوير مراجعة الحسابات وبشكل سريع ومستمر من أجل تجنب أخطاء استمرت لسنوات طويلة لإعادة ولو جزء من ثقة جمهور المستفيدين من خدماتها، سواء على المستوى المحلي أو الدولي. حيث تعددت مداخل تطويرها، سواء ما يتعلق منها بآليات ومرتكزات الممارسة المهنية للمراجعة، ووسائل إيصال نتائجها أو الرقابة على خدماتها، وتضييق فجوة توقعاتها وتحديد الآليات لذلك، مع دعم رقابة جودتها، تلبية لمتطلبات للأطراف ذات العلاقة.

إن بيئة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتفاعل اليوم مع العديد من التحديات المعاصرة والمشاكل التي تتبعها، حيث يعتبر بعضها مشاكل عامة كفجوة التوقعات بالمراجعة، والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند دراسة تطويرها، فأصبح من الضروري تشخيص واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر والنظر في إجراءاتها ومعاييرها والقوانين والتشريعات والأنظمة المهنية التي تحكمها، مما يتطلب دراسة وتحليل مستوى جودة أعمالها وإجراءاتها ومنهجية إعداد معاييرها والتخطيط لتطويرها في ضوء المتغيرات الجديدة والضغوط العالمية. ولا شك أن الوعي للتحديات المعاصرة سواء في تقنية المعلومات، أو في متطلبات شروط واتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وتجسيد اتفاق الشراكة الأوروبية ومتوسطة، واعتماد الجزائر للنظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وأفاق انضمامها إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتطبيق آليات حوكمة الشركات، سيشجع لنا اعتماد خطة استراتيجية لتطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر. والتي تشهد العديد من المشاكل النابعة من التحديات الداخلية في ظل غياب معايير وطنية تحكمها، وضعف استقلالية وهيكله الهيئات المهنية التي تنظمها، في مواجهة جملة من التحديات الخارجية، لذا فإن الدراسة في هذا المجال تتطلب إعطاء تصورات حول الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر، من خلال اكتشاف الواقع المهني، والوقوف على أبرز المتغيرات والظروف المحلية

<sup>1</sup>-International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, New York, 2009, p130.



والعالمية، والخروج بآليات وقواعد ورؤى جديدة من شأنها أن تساهم في تطوير مراجعة الحسابات، ودعم جودة أداء الممارسة المهنية لها في الجزائر.

### 1 - مشكلة الدراسة.

ان مشكلة الدراسة تتمحور أساسا حول مداخل تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في مواجهة مشاكل معاصرة، على رأسها مشكلة فجوة التوقعات والرقابة على جودة خدمات المهنة كمشاكل عامة، وبالتالي فان السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن طرحه في الصيغة التالية: السؤال الرئيسي.

"إلى أي مدى يمكن تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة التي تواجهها بالبيئة الحالية، من أجل الوفاء بمتطلبات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها محليا ودوليا، وضمان جودة الممارسة المهنية لها."

إن دراسة تطوير مراجعة الحسابات من خلال تلبية متطلبات وتوقعات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها، ودعم جودة الممارسة المهنية لها، يقودنا إلى طرح جملة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

#### - الأسئلة الفرعية:

- ما هو الإطار النظري المحكم الذي يدعم تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات؟
- ما هي وجهات الاختلاف بين مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، حول آليات تضيق فجوة التوقعات، ودعمها لتطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات؟
- ما مدى الاختلاف في وجهات النظر بين مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، المرتبطة بتوفر عناصر رقابة الجودة للمراجعة ودورها في تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات؟

### 2- فرضيات الدراسة.

للإجابة عن مجمل هذه التساؤلات فقد اعتمد الباحث على الفرضيات التالية:

#### - الفرضية الرئيسية.

إن دراسة ومعالجة الإطار العام لنظرية المراجعة بالتجاوب مع متطلبات المجتمع المالي، من خلال تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر بتضيق فجوة التوقعات في

المراجعة والرقابة على جودة الممارسة المهنية لها، بما يساهم في تلبية توقعات المجتمع المالي من خدمات المراجعة وجودتها في مواجهة المشاكل المعاصرة والحد من آثارها.

### - الفرضيات الفرعية.

إن الفرضية الرئيسية للدراسة، تتدرج منها جملة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

- إن اعتماد إطار نظري مرجعي محكم للمراجعة الخارجية للحسابات، يدعم جودة وتطوير الممارسة المهنية لها في ظل المعايير التي تحكمها.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول المهام والمسؤوليات الحالية لمراجع الحسابات الخارجي.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول توقعات المجتمع ككل المرتبطة بمهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول آليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة ودعمها لتطوير المراجعة الخارجية للحسابات.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، حول دور الرقابة على جودة المراجعة في تطوير المراجعة الخارجية في الجزائر.

### 3- تحديد إطار الدراسة

تعتبر التطورات السريعة التي يشهدها العالم اليوم في الجانب الاقتصادي والمحاسبي، مطلباً هاماً لإيجاد ما يكفل لمهنة مراجعة الحسابات الاستمرار والتأقلم، فتطوير مهنة مراجعة الحسابات أصبح ضرورة حتمية تتطلبها المصلحة الاقتصادية والاجتماعية في جميع الدول، وتعود حتمية هذا التطوير إلى الدور الفعال الذي تلعبه في المساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية بفعالية الرقابة على المشاريع والخطط الاقتصادية، وما توفره من معلومات لمتابعة، تقييم والرقابة على هذه المشاريع والخطط. كما أن تزايد الفهم والوعي بأهمية دورها سيهيئ لتطورها، حيث أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه المشاكل المعاصرة، ولكون هذه المشاكل يشترك بوجودها أكثر من طرف من المراجعين وما يفرض على مهنة المراجع من قيود وتوقعات ورغبات المجتمع المالي،

فانه يجب النظر إليها من مستوى الممارسين للمهنة وكذلك جميع الأطراف المستفيدة والمهتمة بالمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

إن كل ما تم التطرق إليه يتطلب التعرف على الواقع المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر، والمشاكل المعاصرة التي تواجهه، من أجل تتبع تغيراتها وتحليلها والوصول إلى سبل تطويرها لتحقيق جميع الأهداف المرجوة منها محليا ودوليا، وحدد إطار الدراسة من خلال العناصر التالية:

#### - حدود الموضوع.

تتطرق هذه الدراسة إلى المراجعة الخارجية للحسابات بغض النظر عن باقي التصنيفات الأخرى للمراجعة. كما تنحصر حدود هذه الدراسة بمشكلة فجوة التوقعات في المراجعة ومشكلة جودتها والرقابة عليها، ومحاولة معالجة هاتين المشكلتين كمدخل لتطويرها، بغض النظر عن باقي المشاكل المعاصرة الأخرى، وتم التركيز على هاتين المشكلتين المعاصرتين كونهما مشاكل عامة، في ظل غياب معايير تحكم الممارسة المهنية للمراجعة، ومعايير الرقابة على جودتها على اعتبار أن الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر تحكمها القوانين والتشريعات، في ظل غياب معايير وطنية، لأن المعايير تمثل المستويات المثلى للأداء في حين أن القوانين والتشريعات تحدد المستوى الأدنى.

سيتم اعتماد المعيارين الدوليين لرقابة الجودة (ISA220) و (ISQC1)، والساريين المفعول والتطبيق منذ 2009/12/15م، وفق دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لمعايير الجودة والتدقيق لسنة 2009م، ولم تشملهما تغييرات جوهرية في الإصدارات اللاحقة، لدراسة توفر وفعالية عناصر الرقابة على جودة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر ودعمها لتطويرها.

#### - الحدود المكانية.

ترتبط هذه الدراسة بواقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، والإطار التشريعي والتنظيمي الذي يحكمها في ظل نقص الدراسات المرتبطة بها في الجزائر، إضافة إلى تحليل ورصد ملامح فجوة التوقعات لها، وتوفير وتدعيم تطبيق الرقابة على جودة الممارسة المهنية لها، من خلال استبيان موجه لمراجعي الحسابات، وجميع الأطراف المستفيدة من خدماتهم، وتم اختيار عينة البحث باشمالها على أغلب المناطق الجغرافية للجزائر.

## - الحدود الزمنية.

سوف نقوم بمسح تاريخي لتطور الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، بالتركيز على فترة تطور المراجعة الخارجية في الجزائر منذ اعتمادها في سنة 1969م إلى غاية نهاية تاريخ الدراسة، وقوفا على الواقع الحالي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وتحليل وجود مشكلة فجوة التوقعات وأسبابها وآليات تضيقها، ومدى توفر عناصر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات.

## 4- أسباب اختيار الموضوع.

### - الجوانب الذاتية.

- الميل إلى الدراسة في موضوع المراجعة بحكم القرب من مهنة المراجعة كمحافظ حسابات ومحاسب معتمد، وهذا ما يتيح الاطلاع على جملة من مشاكل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر في ظل غياب معايير وطنية، وضعف وتهديد استقلال الهيئات المهنية التي تحكما، واعتماد الجهات الحكومية لوضعها تحت اشرافها بجملة من القوانين تضم المهنة لإشراف وزارة المالية.
- المشاركات العلمية في الملتقيات الوطنية والدولية حول موضوع المحاسبة والمراجعة، والتركيز على مجال المراجعة منذ التدرج والماجستير.
- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الدراسات المتخصصة في الموضوع دوليا.

### - الجوانب الموضوعية.

- ان اختيارنا لهذا الموضوع بالدرجة الأولى، والتركيز على مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة والرقابة على جودتها، كونها تكتسي مشكلة عامة تواجه الممارسة المهنية للمراجعة بغض النظر على المجتمع أو الدولة، كما أن فجوة التوقعات كمشكلة معاصرة، في حد ذاتها تشمل ضمنا جملة من المشاكل المعاصرة الأخرى، والتركيز على دعم الرقابة على الجودة، يرجع إلى التوجه الذي تعرفه مختلف الأطراف الاقتصادية المحلية والدولية إلى المطالبة بمعيار الجودة كمطلب أولي لمختلف الخدمات المنتظرة.
- إن مهنة المحاسبة والمراجعة تعتبر من أكثر المهن التي تشهد تطورا بارزا وملحوظا، وهذا ما نلمسه كذلك على المستوى الوطني من خلال اعتماد النظام المحاسبي والمالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، واعادة تنظيم الهيئات المهنية في ظل القانون 10-01 لتنظيم المهنة، وهذا

تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة في المراجعة ومجمل المشاكل المعاصرة التي تواجهها، هذا كله يكسب هذا الموضوع أهمية كبيرة.

- إضافة إلى أن قلة الدراسات في هذا الموضوع تجعله مجالا خصبا للدراسة والإثراء.

## 5 - متغيرات الدراسة.

لدراسة دور تضيق فجوة التوقعات للمراجعة ودعم الرقابة على جودتها في تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، تم اعتماد المدخلات التي تضم المتغيرات المستقلة المتمثلة في المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، وكذلك المتوقعة منه بالتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة، و سياسات واجراءات رقابة الجودة للمراجعة وفق المعايير الدولية لرقابة الجودة للمراجعة (ISQC1) (ISA220)، من متطلبات السلوك الأخلاقي، الموارد البشرية و أداء العملية وقبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمراقبة. والمتغير التابع هو تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر في مواجهة الشاكل المعاصرة

### - نماذج اختبار الفرضيتين الأولى والثانية.

تتمثل في دراسة الدلالة الإحصائية للمتغيرات المرتبطة بمكونات فجوة التوقعات للمراجعة بالنسبة لطرفي الدراسة وتشمل المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، والمهام والمسؤوليات المتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر وبالتوافق مع المعايير الدولية.

### - نموذج اختبار الفرضية الثالثة.

تتمثل في دراسة الدلالة الإحصائية للمتغيرات المرتبطة بآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة ودورها في تطوير مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر من وجهة نظر طرفي الدراسة،

- زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع.
- زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية.
- تدعيم استقلال المراجع الخارجي للحسابات.
- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية في تنظيم، الاشراف والرقابة على المهنة.

### - نموذج اختبار الفرضية الرابعة.

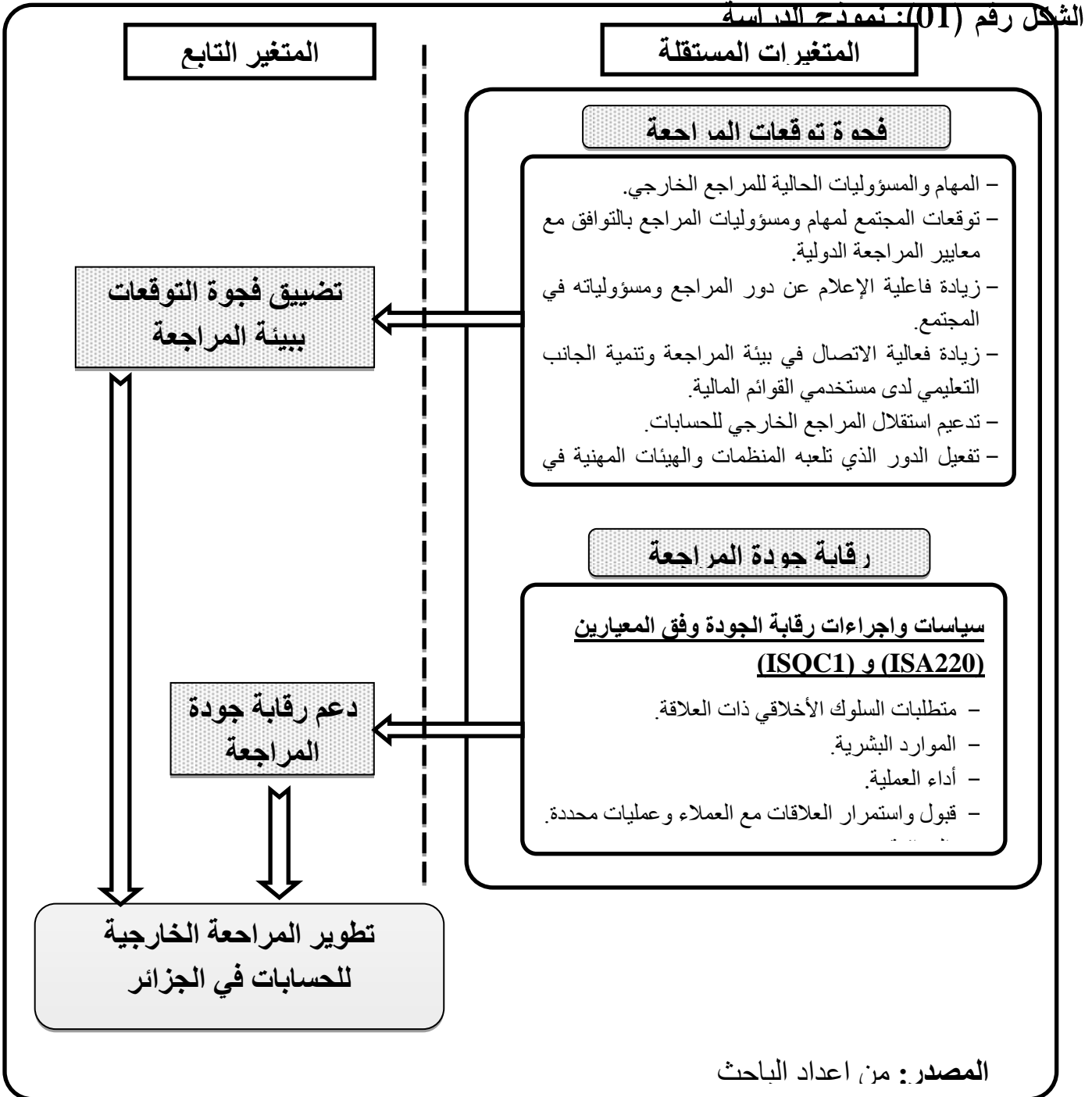
وتشمل دراسة الدلالة الإحصائية للمتغيرات المرتبطة بدعم رقابة الجودة للمراجعة ودورها في تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر من وجهة نظر طرفي الدراسة، والمتمثلة

في سياسات واجراءات رقابة الجودة للمراجعة وفق المعايير الدولية لرقابة الجودة (ISQC1) و (ISA220)، والتي تشمل ما يلي:

- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- الموارد البشرية.
- أداء العملية.
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- المراقبة.

### نموذج الدراسة

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



## 6- أهمية الدراسة.

- تكمّن أهمية هذه الدراسة أساسا في الأهداف المرجوة منها نظريا وتطبيقيا من خلال ما يلي:
- التأثيرات المختلفة لها على الأطراف المستخدمة لآراء المراجعين خاصة في ظل آفاق انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة واعتماد تنميط المعايير المحاسبية في ظل المعايير الدولية وآفاق انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين.
  - ظهور الشركات المتعددة النشاطات والخاصة في الجزائر يطرح بيئة اقتصادية جديدة وضرورة ضمان مصالح كل الأطراف داخل هذه البيئة الجديدة.
  - كما تتجلى أهمية هذه الدراسة في ظل ضعف الهيئات المهنية والإطار النظري وغياب المعايير المهنية التي تحكم مراجعة الحسابات وممارستها المهنية في الجزائر.
  - كما تكمن أهمية الدراسة في الوقوف على أهم المشاكل المعاصرة لمراجعة الحسابات وتشخيصها في ظل متغيرات البيئة الحالية.
  - محاولة إعطاء تصور لواقع وآفاق مهنة المراجعة من خلال آراء مختلف أطراف المجتمع المالي بالجزائر في ظل المشاكل المعاصرة.
  - تتمثل أهمية الدراسة على المستوى المهني للمراجعة، بكون فجوة التوقعات تعد أحد الركائز الهامة لمهنة المراجعة في مجال تحديد مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة للخدمات المنتظرة منه في ظل تشريعات ومعايير مهنة المراجعة.
  - ان أهمية الدراسة كونها تخدم المجتمع بجميع شرائحه المهتمة بعملية المراجعة، بتعريفه بمسؤوليات المراجع وتعريف المراجع باحتياجات المجتمع ليبدل العناية الكافية والمطلوبة، فإذا تفهم المجتمع لدور المراجع وكذلك المراجع للمسؤوليات والواجبات التي عليه سيؤدي ذلك لتضييق وتقليص فجوة التوقعات.
  - كما تكمن أهمية هذه الدراسة في النظر إلى جودة الممارسة المهنية للمراجعة والرقابة عليها ليس فقط من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، ولكن كذلك بالنسبة لجميع الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة وهذا ما يدعم تطوير المهنة.

## 7 - أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة وضع إطار لنظرية المراجعة في الجزائر، كإطار مرجعي لتطوير ممارستها المهنية.

- محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال مناقشة الهياكل والمعايير والأطر الداعمة لتضييق فجوة التوقعات، وآليات تحقيق ذلك، ودوره في تطوير الممارسة المهنية.
- محاولة تطبيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية للجودة، ودور ذلك في دعم تطويرها.
- اختبار توفر آليات وإمكانية تطبيق معايير رقابة الجودة الدولية (ISQS1) و (ISA220) .

#### 8 - الدراسات السابقة في الموضوع.

- في حدود علم الباحث لم يتم التطرق إلى موضوع تطوير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في مواجهة المشاكل المعاصرة لها، من خلال مدخل تضييق فجوة التوقعات ودعم الرقابة على جودة الممارسة المهنية، ولكن تم تناول هذا الموضوع جزئياً من ناحية فجوة التوقعات في رسالة دكتوراه واحدة بالنسبة لحالة الجزائر وهي:
- دراسة (صديقي مسعود) 2004، (نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية)، حيث تطرقت الدراسة إلى محاولة اعتماد إطار نظري للمراجعة المالية في الجزائر في ظل الاعتماد على جملة من التجارب الدولية، وركزت هذه الدراسة على مجمل التجارب الدولية مع تطرق لمكونات فجوة التوقعات وتحليل مكوناتها بالجزائر، وأوصت هذه الدراسة بضرورة اعتماد المعايير الدولية للمراجعة وتفعيل دور الهيئات المهنية واستقلالها في الاشراف على مهنة المراجعة بالجزائر.
- وفي ظل غياب دراسات أخرى في مجال البحث على المستوى الوطني في حدود علم الباحث، فسيتم التطرق الى جملة من الدراسات الأجنبية التي تطرقت الى موضوع الدراسة بصفة جزئية من حيث فجوة التوقعات ورقابة الجودة للمراجعة كمدخل لتطوير مراجعة الحسابات.

#### - دراسة (PORTER Brenda) 1993. An empirical study of the audit expectation-performance gap

(دراسة ميدانية لفجوة توقعات الأداء في المراجعة)، حيث أجريت الدراسة في نيوزيلندا وهدفت الى التعرف على مهام ومسؤوليات المراجعين المتوقعة إلى الحد المعقول، ومعايير أداء هذه الواجبات التي يجب أن يؤديها المراجعون، وآليات تضييق فجوة التوقعات. واشتمل مجتمع الدراسة من المراجعين ومدراء الشركات العامة ومحللين ماليين ومراجعي حسابات أكاديميين ومحاسبين



وصحفيين ماليين، وشملت العينة 1700 استبيان لعينة عشوائية. وتم تقسيم مكونات فجوة التوقعات إلى فجوة المعقولية وفجوة الأداء، والتي صنفت إلى فجوة قصور في المعايير وفجوة قصور في الأداء. واقرحت الدراسة لتضييق فجوة التوقعات أن يتم التمييز بين مكونات الفجوة وإجراء تعديلات تتناسب معها، وتبني هذا الطرح لتضييق فجوة الأداء، مما يؤدي إلى تقريب توقعات المجتمع المالي إلى أقصى حد ممكن والذي بدوره يؤدي إلى خفض النقد الموجه للمهنة والمراجعين.

– دراسة (McEnroe John E & Martens Stanley C) 2001. Auditors and investor's perceptions of the Expectation Gap (تصورات المراجعين والمستثمرين لفجوة التوقعات)، وتمت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية، بهدف دراسة مقارنة لشركات المراجعة وتصورات المستثمرين عن مسؤوليات المراجعين المتضمنة أبعاد مختلفة لمهنة المراجعة، واشتمل مجتمع الدراسة على مراجعين ومستثمرين فرديين للحصول على تصوراتهم عن المدى الذي يمكن أن توجد به فجوة توقعات لأبعاد مهنة المراجعة، وتناولت الدراسة كل من الأبعاد المرتبطة بالإفصاح عن الغش والعمليات غير الشرعية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشآت الخاضعة للمراجعة، وخلصت الدراسة إلى ارتفاع توقعات المستثمرين من المراجعين حيث أنهم يتوقعون من المراجع تقديم ضمان لهم فيما يخص كشف الغش والاحتيال وكشف العمليات غير القانونية كما أنهم يتوقعون من المراجع تقديم تقييم لوضع التنظيم الداخلي والرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة.

– دراسة (يوسف محمود جربوع) 2004 (فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق تضييق هذه الفجوة)، وهدفت إلى التعرف على العوامل التي أدت لوجود هذه الفجوة و طرق تضييقها، و اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى الدراسات التي غطت الفترة ما 1970 الى 2000م، وتوصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات ناتجة عن عدم التحديد الواضح لدور المراجع و مسؤولياته، و الشك في استقلال المراجع وحياده، ونقص الكفاية المهنية عنده، و قلة الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة وانخفاض جودة الأداء، وعدم مسايرة التقارير للتغيرات في بيئة المراجعة. وأوصت بتدعيم استقلال و حياد المراجع و دعم المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة، والتعرف على متطلبات المستفيدين والعمل على تحقيقها، الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع، من أجل التقليل من فجوة التوقعات، وأوصت هذه الدراسة بضرورة اعتماد مداخل أخرى إضافة إلى تقليص فجوة التوقعات، كالاهتمام بتحقيق الرقابة على جودة أداء المراجعة في ظل استراتيجية متكاملة لتطوير مراجعة الحسابات، حيث أوصت الدراسة في مجال رقابة الجودة للمراجعة بضرورة أن تعتمد الهيئات المهنية للمراجعة قسماً خاصاً لرقابة الجودة

على أعمال مكاتب وشركات المراجعة، بقصد الاشراف على جودة الأداء للممارسة المهنية للمراجعة.

- دراسة (Junaid M Shaikh, & Mohammad Talha) 2003. Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties (فجوة التوقعات والمصدقية في عدم وضوح التقارير)، وركزت هذه الدراسة على تحليل ما حققته المعايير الدولية للمراجعة في مجال تقليص فجوة التوقعات من خلال وضوح التقارير المالية في ظل الاختلافات حول مسؤوليات المراجعين مع المستفيدين من خدماتهم، وتهدف لوضع حلول لتقليص الفجوة وتحسين فهم المجتمع لمهنة المراجعة. وبينت الدراسة أنه نتيجة فجوة التوقعات كمشكلة عامة، طرحت جملة من القضايا والتي من أهمها إدارة الشركة وأسلوب الإدارة والهيكل التنظيمي وإهمال وسوء تصرف الإدارة، ودور لجان المراجعة وعملهم وتصورات الإدارة لمثل هذه اللجان، استقلال المراجع، وتقديم الخدمات الاستشارية خارج مهمة المراجعة. وبينت الدراسة بأن هناك حاجة لإعادة النظر بفاعلية عملية المراجعة ومعايير المراجعة الحالية، ومراقبة فاعلية التشريعات التي تحكمها وتقييم إطار إعداد التقارير المالية، وتحقيق الجودة المطلوبة من خلال آليات الرقابة.

- دراسة (Jagan Krishnan & Paul C Schauer) 2000. The differentiation of quality among auditors -Evidence from the not-for-profit sector (مقارنة جودة مكاتب المراجعة بقطاع الهيئات غير الربحية)، حيث قامت هذه الدراسة بتحليل العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة المقدمة لعينة من الهيئات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية وقد شارك في الدراسة 164 هيئة غير هادفة للربح تمثل عملاء في مختلف أحجام مكاتب المراجعة، وتم قياس حجم مكتب المراجعة بعدد المهنيين العاملين في المكتب. وتوصلت الدراسة إلي أن هناك علاقة ايجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة، حيث أن جودة المراجعة ترتبط طرديا بتغيير مكتب المراجعة بصفة دورية إلي مكتب أكبر حجما خاصة عندما تكون الشركة محل المراجعة ذات حجم كبير، مما يتطلب التغيير الدوري لمكاتب المراجعة في ضوء اتساع مجال العمل بالمنشأة محل المراجعة.

- دراسة (محمد جبران) 2010. (العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن)، هدفت الدراسة إلي معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في اليمن، من أجل رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة، وتقديم ارشادات للجهات الحكومية والهيئات المشرفة على مهنة المراجعة لاعتماد رقابة مهنية فعالة لمراجعة الحسابات، و قد اعتمدت الدراسة على الاستبيان لمجتمع الدراسة المتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات في اليمن، وخلصت الدراسة إلي جملة

من النتائج من أهمها وجود تأثير ايجابي كبير على جودة مراجعة الحسابات يتعلق بالتأهيل العلمي والخبرة المهنية، وإمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليه وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومثانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية. وقد أوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على التأهيل العلمي والخبرة المهنية الكافية لفريق مكاتب المراجعة وضرورة التركيز على مواكبة التطورات المهنية الحديثة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها. كما خلصت الدراسة الى ضرورة تبني الجهات الرسمية والجمعيات المهنية لمعايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيه، مع إعطاء الصفة الإلزامية لتوجيهات التعليمات الصادرة عن الهيئات المهنية.

- دراسة (صالح الجلال) 2010، (تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية)، هدفت الدراسة إلى مناقشة الإطار النظري لجودة المراجعة، وأساليب الرقابة عليها وعناصر تحسينها، والتعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بكل من مكاتب المراجعة والمنشآت محل المراجعة، ودراسة تأثير تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، كما تضمنت الدراسة مناقشة واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية ومرآحلتطورها.

وخلصت الدراسة في مجال رقابة الجودة الى أنه يتطلب تحسين جودة عملية المراجعة وجود رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، لدورها في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة، خاصة في ظل الاتهامات التي وجهت لمهنة المراجعة، نتيجة الزيادة في معدل إفلاس الشركات وارتفاع حجم الخسائر التي لحقت بالمنشآت محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات. وتحقيق الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة وتحديد مدى التزامها بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة من خلال إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة نفسه، أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظير، سواء تم ذلك من خلال تكليف مكتب مراجعة بالتحقق من مدى التزام مكتب مراجعة آخر بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، أو أن يتم تطبيق برنامج فحص النظير من خلال تكليف فريق تابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو أحد المنظمات المهنية المعنية للتحقق من مدى التزام مكتب المراجعة بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة.

تتطلب الدراسة وطبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تجاوبا مع طبيعة الموضوع، فسيتم اعتماد المنهج التاريخي في الجانب المتعلق بالتطور التاريخي للمراجعة والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب المتعلق بالإطار النظري للمراجعة، إضافة الى اعتماد المنهج الاستشرافي في تشخيص مشكلة فجوة التوقعات وأسبابها ومكوناتها وآليات تضيقها، وكذلك الوقوف على توفر عناصر رقابة الجودة على المراجعة الخارجية وامكانية اعتمادها. واعتمد كذلك منهج دراسة الحالة للوقوف على واقع المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر ومشكلة فجوة التوقعات ورقابة الجودة.

وسيتم تجميع المعلومات الأولية من خلال استبيان موجه إلى المراجعين الخارجيين في الجزائر، وجميع الجهات المهتمة بمهنة المراجعة من مدراء ماليين ومستثمرين وباحثين وبصفة عامة جميع فئات المجتمع المالي المهتمة بمهنة المراجعة والمستفيدة من خدماتها، وتحليلها باستخدام برنامج (EXCEL 2013)، وبرنامج التحليل الإحصائي (SPSS 21.0).

## 10- صعوبات الدراسة.

نظرا لخصوصية الدراسة والمرتبطة بالمشاكل المعاصرة للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر واقتراح مداخل لتطويرها، باعتماد تضيق فجوة التوقعات ورقابة الجودة لتلبية رغبات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها، واجهت الباحث بعض الصعوبات تمثلت فيما يلي:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع، وخاصة أطروحات الدكتوراه فيما يخص دراسة حالة الجزائر في حدود علم الباحث.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل ضعف وعدم استقرار دور الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة بالجزائر.

## 11- خطة وهيكل البحث.

تبعاً للأهداف المرجوة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات، فقد تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وخاتمة وأربعة فصول، حيث يتناول الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة من خلال تتبع تطورها التاريخي وتطور أهدافها، والوقوف على الطلب الاقتصادي على خدماتها، إضافة الى تحليل المحددات والمكونات لنظرية المراجعة، وتحديد مختلف التصنيفات للمراجعة، وتناول المعايير وقواعد السلوك المهني التي تحكم الممارسة المهنية.

وخصص الفصل الثاني لرصد مختلف ملامح فجوة التوقعات في المراجعة ومكوناتها، من خلال تحديد أسبابها، ودراسة الآليات المقترحة لتضييقها.

كما تناول الفصل الثالث الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، من خلال التطرق في البداية الى مدخل الى جودة المراجعة، مفهومها، أهميتها والعوامل المؤثرة فيها، والوقوف على مختلف وسائل الرقابة على جودة المراجعة، كما اشتمل هذا الفصل على المعايير الدولية للرقابة على جودة المراجعة. (ISA220) و (ISQC1).

أما الفصل الرابع فتم تخصيصه للدراسة الميدانية، من حيث تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، بتقليص فجوة التوقعات والرقابة على جودتها، حيث تم الوقوف في هذا الفصل على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، من خلال تتبع تطورها التاريخي والهيئات المهنية المشرفة عليها، والنظرة الدولية لها، ثم استعراض وتحليل الاستبيان المرتبط بالمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، من مناقشة نتائج الاستبيان مع ما تم التطرق له في الفصول السابقة من مهام ومسؤوليات للمراجع الخارجي، وآليات مقترحة لتضييق فجوة التوقعات، وكذلك سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة، كمدخل لتطوير الممارسة المهنية لها في الجزائر.

# الفصل الأول

## الإطار النظري لمراجعة الحسابات

يقترن تطور المحاسبة عبر التاريخ بتطور الحضارة فكلما تقدمت الحضارات وجدت المحاسبة مكانة مهمة فيها وتطورت أساليبها وطرق تطبيقها، وأصبحت أهميتها والحاجة إلى معلوماتها مهمة وواضحة، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة إيجاد طريقة للتأكد من سلامة ومصداقية المعلومات التي تقدمها السجلات بالمحاسبية، وبالتالي كان تطور المراجعة مرتبطاً بتطور المحاسبة التي ارتبطت معها مراجعة الحسابات من حيث الوظيفة والتنظيمات المهنية والأهداف، لذلك سيتم التطرق للتطور التاريخي لمراجعة الحسابات على المستوى العالمي، وتطور أهدافها ومختلف التصنيفات التي تلبى مختلف متطلبات المراجعة والحاجة إليها، إضافة إلى مختلف المعايير المهنية للمراجعة وقواعدها وأخلاقياتها كمهنة لتخدم عدة جهات من المجتمع مستفيدة من خدماتها.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث من أجل الإلمام بالإطار النظري للمراجعة.

- المبحث الأول: المدخل في مراجعة الحسابات
- المبحث الثاني: تصنيف مراجعة الحسابات
- المبحث الثالث: معايير مراجعة الحسابات وقواعد وأخلاقيات المهنة التي تحكمها

### المبحث الأول: المدخل في مراجعة الحسابات

ان التطرق الى موضوع مراجعة الحسابات يتطلب منا الوقوف على أهم المحددات النظرية للمراجعة وتطور اهدافها، والحاجة والضرورة الى اعتماد المراجعة الخارجية لدعم مصداقية المعلومات المحاسبية، ومحاولة تحديد محددات ومكونات نظرية المراجعة، وسيتم التطرق في هذا المدخل لمراجعة الحسابات من حيث النقاط التالية:

- مفهوم مراجعة الحسابات
- الطلب الاقتصادي على مراجعة الحسابات
- محددات ومكونات نظرية المراجعة

#### المطلب الأول : مفهوم مراجعة الحسابات

ان التطرق الى مفهوم مراجعة الحسابات يشمل التطور التاريخي لمراجعة الحسابات ومختلف التعاريف المهنية والأكاديمية لها، والوقوف على أهداف المراجعة وأهميتها بالنسبة لجميع الأطراف المستفيدة والمهتمة بخدماتها.

#### أولاً: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

مر تطور مراجعة الحسابات بعدة مراحل، من الجيل الأول بوظيفته التقليدية والمتمثلة في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، هذه الوظيفة التي لم تتأثر مع مرور الوقت، على الرغم من التطور الملحوظ الذي شهدته طبيعة إجراءات المراجعة في دول العالم خاصة الدول الأنجلوساكسونية، بدايةً من جيلها الأول حينما كانت المراجعة تقدم بمفهومها الشامل وتهتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة. ثم في الجيل الثاني والذي تم خلاله الاعتماد على استخدام أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة بسبب كبر حجم المنشآت المواكب للثورة الصناعية. ثم الجيل الثالث من المراجعة والذي واكبه ظهور وتطور منظور المراجعة المستندية إلى مدى سلامة النظم المحاسبية والرقابية مدعماً بمنظور المراجعة المستندية إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية. وأخيراً ظهور الجيل الرابع والذي يتم



من خلاله الاعتماد على إبراز أهمية القيمة المضافة لخدمة مراجعة الحسابات والسعي نحو تلبية متطلبات المجتمع المالي ككل.

في إطار دراسة تطوير مراجعة الحسابات، فإن تتبع تطورها التاريخي، يتيح فرصة للباحث لتتبع تطور أهداف المراجعة وتجاوبها مع مختلف المتغيرات البيئية.

فقد ظهرت الحاجة إلى مراجعة الحسابات أولاً لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها، حيث يرجع بعض الكتاب ظهور مراجعة الحسابات بشكل أولي إلى 4000 سنة قبل الميلاد من خلال قانون حمورابي، والذي اشتمل اهتماماً كبيراً لالتزام مساءلة أولئك الذين قد عهدت إليهم أموال الآخرين، كما يشير الكاتب إلى أنه وجب الانتظار 350 سنة قبل الميلاد، لظهور أنشطة المراجعة الأقرب للممارسة الحديثة.<sup>1</sup>

وكما ظهر التداول الأول لمصطلح المراجعة في الإمبراطورية الرومانية، حيث تم اعتماده كمصطلح قانوني يمثله المسؤولون العموميون أمام المحاكم في تقديم تقاريرهم.<sup>2</sup> كما اشتهر اليونانيين والإغريقين بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة للفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، حيث أن كلمة تدقيق (Audit) بمفهومها اللفظي، مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومنعها يستمع.<sup>3</sup>

وكان ظهور المراجعة الخارجية في القطاع العمومي لأول مرة بالمملكة البريطانية، في بداية القرن الثالث عشر في عهد إدوارد الأول سنة 1258م، حيث اشترط تعيين مراجعين خارجيين للتدقيق في كشوفات تحصيل مختلف الإيرادات بالمملكة وإيصال التقارير إلى السلطة العليا.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- DAVID Crassus et GEORGES Gregorio : GOUVERNANCE ET AUDIT EXTERNE LEGAL : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, paris, mars 2003 ; pp 4-5.

<sup>2</sup>- Idem, p6.

<sup>3</sup>- Prem Sikka and others: The impossibility of eliminating the expectations gap-some theory and evidence, Critical Perspectives on Accounting, 1998, Vol 9, iss 3, p9.

<sup>4</sup>- DAVID Crassus & GEORGES Gregorio, opcit, p12.

ولقد اتسع مجال المراجعة ليشمل ممتلكات، منشآت ومشاريع القطاع الخاص نظرا لاتساع مجال التجارة الداخلية وانتشار التجارة الخارجية وانفصال الملكية عن الإدارة، فازدادت الحاجة إلى من يراجع ويراقب أعمال الإدارة لصالح أصحاب رأس المال. يعتبر التطور الذي شهده علم المحاسبة بفضل اكتشاف نظام القيد المزدوج مساهما كبيرا في تطور علم المراجعة، فلقد وضعت أسسه من طرف Luca Pachilio الذي حدد مبدأ القيد المزدوج في موسوعته

-Summa di Arithmetica, Géométrica, proportioni et proportionalita- سنة 1494.<sup>1</sup>

ولقد أدى استعمال نظام القيد المزدوج إلى تسهيل استعمال المحاسبة وبالتالي انتشارها، وازدياد الحاجة لمراجعة مخرجات المحاسبة من بيانات ومعلومات محاسبية، خاصة بعد اتساع الملكية الفردية والجماعية وظهور شركات الأسهم، التي جسدت فصل الملكية عن الإدارة والحاجة إلى من يراجع الحسابات والمراجعين كوكلاء عن المساهمين لمراقبة أعمال الإدارة.

وتجدر الإشارة إلى أن تطور مراجعة الحسابات كان بشكل أسرع في الدول الأنجلوساكسونية، عنه في الدول الفرنكوفونية، حيث كانت السبابة إلى تطوير تنظيم المراجعة الخارجية للحسابات، وإنشاء هيئاتها المهنية، وهذا لاعتماد الدول الفرنكوفونية على الجانب القانوني في تنظيم المراجعة، بخلاف الدول الأنجلوساكسونية التي اعتمدت الجانب التقني أو التسييري، حيث يبرر الكتاب تاريخيا نجاح تطوير المراجعة من خلال الجانب التقني والتسييري بظهور مراجعة الحسابات لجمعيات التجار (IPSWICH) سنة 1200م بالرغم من عدد وجود القوانين التنظيمية للمراجعة.<sup>2</sup>

ولقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة كمهنة حرة منذ القرن التاسع عشر بظهور عدة منظمات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في إيطاليا وهي (Collegio Del Roxanti Li) في فينسيا عام 1581، إضافة إلى

<sup>1</sup> - LIONEL Collins & GERARD Valin: Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, Dalloz, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1986, p10.

<sup>2</sup> - DAVID Carassus & GEORGES Gregorio, opcit, p13.

مدرسة ميلان التي أنشئت عام 1739 م.<sup>1</sup>

أصبحت مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها وبالتحديد منذ سنة 1854 حيث أنشئت أقدم منظمة مهنية حالية وهي: (L'Institute Of Chartered Accountants) - (منظمة المحاسبين القانونيين في بريطانيا).<sup>2</sup>

ولقد ازداد الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات وانتشارها خاصة بظهور قانون الشركات عام 1867م والذي نص على إلزامية القيام بالمراجعة من أجل حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم.<sup>3</sup>

وقد تم اعتماد المراجعة الخارجية بالشكل الحديث في عدة دول أخرى كفرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 حيث تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA-American Institute of certified public accountants) سنة 1916، وألمانيا عام 1896م، وكندا عام 1902م وأستراليا عام 1904م ولندن عام 1911م، وبهذه الوتيرة حتى أصبحت مهنة المراجعة والمنظمات المهنية منتشرة في جميع الدول. ظهرت أول النصوص التقنية للمراجعة من طرف (Dicksee) بعنوان (Auditing) عام 1895م، وكذلك (Savigny) بعنوان (Le Contrôle des comptes) عام 1901م.<sup>4</sup>

كما أنه منذ سنة 1941م فان تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية أصبح يتضمن ملاحظة بضرورة احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفي فرنسا تم إنشاء مجلس خاص (OECCA-Ordre des expert-comptable et commissaire aux comptes) وهو مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باعتباره الجهة الرسمية المشرفة على المراجعة سنة 1945 سنة، وفي سنة 1967م تم إنشاء لجنة أعمال البورصة (La commission des opérations de bourse) بفرنسا، كما أنه تم نشر معايير المنظمة الفرنسية لمحافظي الحسابات

<sup>1</sup> - Ibid.

<sup>2</sup> - إبراهيم عثمان شاهين : المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، القاهرة، 1981، ص41.

<sup>3</sup> - LIONEL Collins & GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, opcit, p10.

<sup>4</sup> - Prem Sikka and others, opcit, p9.

(CNCC-Commission national des commissaires aux comptes) وذلك منذ سنة 1969م. ولقد تم إنشاء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة ( IASC-International Accounting Standards Committee ) في ظل تزايد المساعي الدولية من أجل وضع معايير موحدة لمهنة المحاسبة والمراجعة سنة 1973م، وفي إطار هذه المساعي تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC-International federation of accountants) سنة 1977م.<sup>1</sup> إن التطورات التي شهدتها مراجعة الحسابات كانت نتيجة لمتطلبات الحياة الاقتصادية، وهذا في إطار التوفيق بين الأسس النظرية ومتطلبات الممارسة المهنية، تجاوبا مع تطور أهداف المراجعة، كما يوضحه الجدول رقم (01).

#### الجدول رقم(01): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

الفترة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
1-من 2000 سنة قبل الميلاد إلى سنة 1700م	الملك الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين أو الكاتب	معاينة مختلصي الأموال وحماية الممتلكات
2-من 700 إلى 1850م	الحكومة المحاكم التجارية والمهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة المختلسين وحماية الممتلكات
3-من 1850 إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهني أو قانوني	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية
4-من 1900 إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
5-من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية
6-من 1970 إلى 1990م	الحكومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة والمحاسبة

<sup>1</sup> - Edward Stamp & Maurice Moonitz: International auditing standards-Part I, The CPA Journal (pre-1986). Jun 1982. Vol. 52, Iss 06, p 24.

الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي	شخص خبير مهنيًا في المراجعة والاستشارة	الحكومة، المنظمات والمساهمين	7-بعد سنة 1990م
--	---	---------------------------------	-----------------

Source : LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1992, p17.

من خلال تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات، يلاحظ أنه في ظل اتساع مجال الأعمال وتعدد الأشكال القانونية للمنشآت، وزيادة الطلب على خدمات المراجعة في ظل جملة من المتطلبات المعاصرة التراكمية، والمشاكل المواقبة لها، فإن هدف المراجعة أضحى أعم وأوسع مما تطلب معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين من خدماتها، بينما كان هدف المراجعة في مراحل تطوره الأولية وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.

تحول هدف المراجعة خلال النصف الأول من القرن الحالي، إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

ركزت الهيئات المهنية والأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير المراجعة الخارجية من خلال معاييرها وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مراجع الحسابات القانونية واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها، وتم اعتماد آلية من أجل الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي<sup>1</sup>.

مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة و كان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي و نتائج الأعمال، وفي عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مراجع الحسابات ليكون رأي بدل من شهادة و تحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، و في عام 1939 أصدر مجمع المحاسبين

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص6-7.

القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لمراجعة الحسابات و يضمن التقرير مسؤولية مراجع الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي و نتائج الأعمال. ولا يزال هذا التطوير المستمر حتى الآن، تجاوبا مع المتطلبات المعاصرة.

ويعتبر تطور مراجعة الحسابات تجاوبا لمجمل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال، ومتطلبات المجتمع المالي، لذلك فقد تسابقت مكاتب وشركات المراجعة الكبرى في تسويق خدمات المراجعة الحديثة ذات العائد الإضافي باستخدام مصطلحات جديدة مثل المراجعة المبتكرة (Audit Innovation)، ومراجعة الأعمال (Business Audit)، وعملية قياس النشاط (Business Measurement Process)، وإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering)<sup>1</sup>.

تتشرك جل المكاتب المسوقة لهذه الخدمات في مفهوم محدد يكمن في ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات، وإنما تسهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل، في ظل دعم العمل بفرض الاستمرارية بالنسبة للمنشأة، وجودة مخرجات المراجعة الخارجية للحسابات.

فالدور المهني لمكاتب المراجعة وفقاً للنهج الحديث للمراجعة، هو عبارة عن القيام بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة من طرف العميل في اتخاذ القرارات، سواء المرتبطة بالقوائم المالية، أو/و وظائف المراجعة الداخلية، أو/و تقنية المعلومات، أو/و القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية، بالإضافة إلى دوره في مساعدة منشأة معينة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه الأخيرة، وتدعيماً لتعزيز دور المراجعة الخارجية في مواجهة الأزمات والاستجابة إلى التحديات المعاصرة، ومواجهة مختلف مشاكل البيئة الحالية.

<sup>1</sup> - حسام بن عبد المحسن العنقري وسارة بنت عبد الله بكر: القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، عمان، ابريل 2007، ص3.

وسعيًا وراء تحقيق هذا الهدف، اهتمت المنظمات المهنية في المحاسبة والمراجعة محليًا ودوليًا بوضع المعايير المهنية وقواعد الآداب والسلوك المهني، وهذا الاهتمام يتصف بالاستمرارية بهدف ملاحقة المستجدات والتطورات في البيئة الاقتصادية، وتزايدت أهمية مهنة المراجعة وذلك من أجل تقديم خدمات مختلفة للمجتمع، كالتقرير عن أعمال الأنشطة الاقتصادية واستمراريتها، وكذلك فحص ومراجعة نتائج أعمالها، مع ضمان المستوى المطلوب من الجودة في أعمال المراجعة، لتلبية متطلبات جميع الجهات المستفيدة من خدماتها.

### ثانياً: تعريف مراجعة الحسابات

عرف كلا من (BONNAULT & GERMOND) المراجعة على أنها " اختبار تقني صارم وبناء يقوم به مهني مؤهل ومستقل، من أجل إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين، والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضع المالية للمنشأة ونتائج أعمالها".<sup>1</sup>

كما عرفها كل من (ALVIN & JAMES) المراجعة على أنها "مراجعة الحسابات هي جمع وتقييم الأدلة حول المعلومات لتحديد والتقارير على درجة التوافق بين المعلومات والمعايير الموضوعية، وينبغي القيام بمهمة المراجعة بواسطة شخص مهني مؤهل ومستقل".<sup>2</sup>

يشتمل التعريف السابق على بعض المصطلحات والمفاهيم الهامة، وسيتم التوضيح ذلك بصورة أولية، كما سيتم إجراء تحليل معمق في الفصل التالي، وحتى يمكن التوصل إلى فهم ذلك على نحو أفضل سيتم تحليل ما ورد في التعريف السابق من خلال النقاط التالية:

<sup>1</sup>- LIONEL Collins & GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, opcit, p21.

<sup>2</sup>- ألفين أرينز و جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطس، الطبعة الثالثة، دار المريخ، السعودية، 2008، ص9.

- **المعلومات والمعايير المعتمدة مسبقاً:** يجب لإجراء المراجعة أن تتوفر معلومات في شكل يمكن التحقق منه، كما يجب توافر بعض المعايير التي يمكن للمراجع بواسطتها تقييم المعلومات، ولكن يمكن ألا تتوفر هذه الخاصية في المعلومات دائماً، لكن عادة ما يقوم المراجع بمراجعة معلومات يمكن قياسها كمياً، مثل القوائم المالية للشركات وصافي الدخل الخاضع للضريبة، كما يقوم أيضاً بمراجعة معلومات وصفية أكثر مثل مدى فاعلية الأنظمة الالكترونية، ومدى كفاءة العمليات الإنتاجية.

تتنوع معايير تقييم المعلومات بتنوع المعلومات التي يتم مراجعتها ومن الصعب أن توجد معايير للمعلومات الوصفية مثل مدى فاعلية الأنظمة الالكترونية، ومن الضروري في هذه الحالة أن يتفق كل من المراجع والشركة محل المراجعة على المعايير التي يجب استخدامها على نحو محدد قبل البدء في إجراء المراجعة، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بتطبيقات الأنظمة الالكترونية، قد تتمثل المعايير في عدم وجود أخطاء في المدخلات أو المخرجات.

- **جمع وتقييم الأدلة:** تعرف الأدلة (Evidence) على أنها: " أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير"<sup>1</sup>. وتأخذ الأدلة أشكالاً عديدة مثل الشهادة الشفوية للعميل، المصادقات من الأطراف الخارجية، وملاحظات المراجع. ومن الضروري أن يحصل المراجع على حجم من الأدلة الجيدة الكافي لإتمام المراجعة على النحو الملائم.

ويعد تحديد نوعية وحجم الأدلة الضرورية وتقييم مدى اتفاقها مع المعايير المحور الأساسي في كل عملية مراجعة.

- **الشخص الكفاء المستقل:** يجب أن يكون المراجع مؤهلاً لفهم المعايير التي يجب استخدامها وكفناً حتى يعلم أنواع وحجم الأدلة التي يجب جمعها للتوصل إلى استنتاج ملائم بعد اختبار الأدلة.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص 21.



ويجب أن يتوفر في المراجع اتجاه ذهني مستقل، ولا يمكن أن يكون الاستقلال مطلقاً، ولكن يجب أن يكون يلبي متطلبات الهدف المراد تحقيقه، كما انه يجب تحقيقه بالدرجة الضرورية.

- **التقرير:** يعد تقرير المراجعة المرحلة الأخيرة بعملية المراجعة، وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات المحاسبية. وتختلف التقارير في طبيعتها، ولكن في كافة الأحوال تهدف إلى إعلام القراء بدرجة التوافق بين المعلومات والمعايير.

وتختلف أشكال التقارير، حيث يمكن أن تختلف وتتنوع من تقرير فني جدا يتعلق عادة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها إلى تقرير شفوي بسيط في حالة المراجعة الإدارية والتشغيلية عن مدى فاعلية قسم صغير.

وقد عرف خالد أمين عبد الله المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة." <sup>1</sup>

يتطرق هذا التعريف إلى جانب مهم من أعمال المراجعة، وهو ضرورة الاعتماد على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة، من أجل التأكد من الصحة والمصدقية للقوائم المالية، والتقرير عنها.

تتضح أبرز ملامح التطور لمفهوم المراجعة في التعريف الحديث لمراجعة الحسابات الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) (American Accounting Association)، والتي عرفت المراجعة بأنها:

" عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق." <sup>2</sup>

1 - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 13.

2 - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 6-7.

- وحسب هذا التعريف الأخير فإنه يمكن تحديد ماهية مراجعة الحسابات في النقاط التالية:
- مراجعة الحسابات عملية منظمة، وهذا يعني أن الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات يتم وفق برنامج المراجعة المعد مسبقاً.
  - تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية، لتقييمها بصورة موضوعية.
  - يمثل الحكم الشخصي للمراجع دوراً أساسياً في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
  - يعد تقرير مراجع الحسابات جوهر عملية المراجعة، لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (مراجع الحسابات) والمستلم (المستفيدين من المعلومات)، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد تكتسي تأثيراً كبيراً على سلوك المستفيدين من المعلومات المحاسبية، وذلك من حيث ترشيدهم أحكامهم وتوجيههم في اتخاذ القرارات.
  - المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هي المراجعة الخارجية للحسابات، أي التي يقوم بها مراجع الحسابات المستقل والحيادي من خارج المنشأة، ويتمثل دور المراجع هنا في الدراسة الانتقادية للمعلومات المقدمة إليه بغرض إعطاء قدر من الثقة في دقة ومصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستفيدين منها.
  - من مجمل التعاريف السابقة للمراجعة الحسابات يمكن استخلاص ثلاثة عناصر

أجمع الكتاب في مجمل تعاريفهم للمراجعة على أنها تشمل العناصر التالية وهي:<sup>1</sup>

- الفحص - التحقيق - التقرير

- **الفحص:** ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المنشأة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص7.

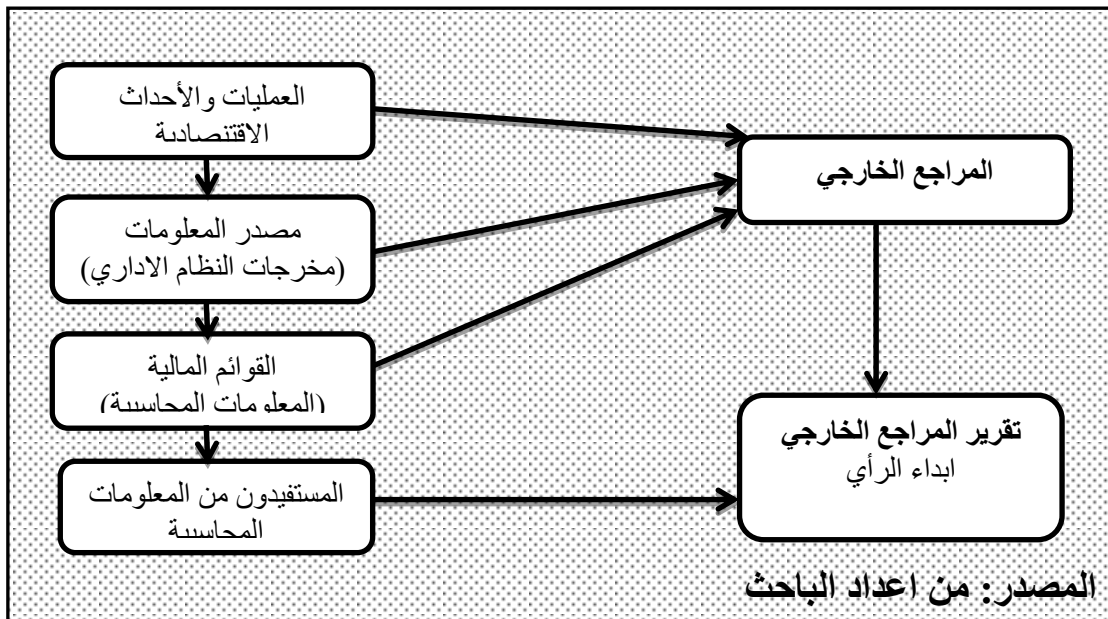
**-التحقيق:** يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

ويظهر أن كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مترابطتين ومتكاملتين، يهدفان إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المنشأة ومركزها المالي.

**- التقرير (إبداء الرأي):** يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي المراجع في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضعية المنشأة، وهذا استناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة.

وتعتبر الثقة التي تضيفها المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية قيمة مضافة، حيث أنها لا تتدخل في مخرجات النظام الإداري، بل تظهر كنظام فرعي للاتصال بين المراجع والمستفيدين من المعلومات المحاسبية، للتقليل من خطر هذه المعلومات ودعم جودتها، في ظل احترام جملة من المعايير من حيث أعمال المراجعة وإعداد التقرير، ويمكن توضيح القيمة المضافة للمراجعة الخارجية للحسابات من خلال الشكل رقم (02)

الشكل رقم (02): القيمة المضافة للمراجعة الخارجية للحسابات



على ضوء الضغوط التي واجهت وستواجه أكثر مراجعي الحسابات في عصر العولمة والتحديات المعاصرة، والتي ينبغي أن يكونوا على استعداد لقبولها من أجل الحفاظ على الثقة والنزاهة، فهناك فئة واسعة من الباحثين والهيئات المهنية الدولية والتي تطرح دائما إشكالية تغيير أهداف المراجعة استجابة لهذه المتغيرات.

حيث يركز مجمل الباحثين والهيئات المهنية على كيفية الحفاظ على تحقيق الهدف الأساسي للمراجعة والذي لم يتغير في ظل مجمل هذه التحديات المعاصرة والمعروف لدى الأكاديميين والمهنيين بالصورة الصحيحة والعادلة أو الصحيحة والصادقة للوضع المالي للمنشأة ونتائج أعمالها (TFV - TRUE AND FAIR VUE).<sup>1</sup>

بالرجوع الى مجمل ما تم التطرق اليه من تعريفات المراجعة، يمكن اعطاء التعريف التالي لمراجعة الحسابات على أنها: القيمة المضافة للقوائم المالية من حيث الصحة والمصداقية وموثوقيتها في اتخاذ القرار، من طرف جهة مستقلة تتمتع بالكفاءة العلمية والمهنية، من خلال عمليات منظمة من الفحص لمختلف البيانات المالية والتحقيق في مجمل آليات اعداد القوائم المالية، بغية اعطاء رأي فني معلل حول تمثيل القوائم المالية للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج اعمالها.

### ثالثا: أهداف مراجعة الحسابات

من خلال تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات يتضح أن أهداف مراجعة الحسابات انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى الهدف الأساسي وهو البحث على الصحة والمصداقية والعدالة في مخرجات النظام الإداري أي المعلومات المحاسبية، حيث أضيفت أهداف أخرى حسب متطلبات البيئة الحديثة، مع بقاء الهدف الأساسي للمراجعة. تجب الإشارة أن القضاء الإنجليزي أحدث تغييرا كبيرا في تطور أهداف المراجعة نحو مفهوم الصحة والمصداقية (TFV)، من خلال قضية خليج الأقطان 1896م، بالمقولة

<sup>1</sup> -R Jayalakshmy and others :The changing role of the auditors, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2005, Vol 20, Iss 3, p 249.

المشهوره للقاضي (LOPASE) في وصف مراجع الحسابات إن مراجع الحسابات في أدائه لمهامه، شبيه بعملية تعقب المجرمين.<sup>1</sup>

مع الإشارة إلى أنه منذ بداية السبعينات اتجه الاهتمام إلى تحقيق أهداف مراجعة الحسابات في ظل استخدام الحاسوب، والتي شهدت تغيرا جزئيا في أهداف المراجعة.

### الجدول (02) التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
1850-1500م	- الكشف عن التلاعب	- بالتفصيل
1905-1850م	- الكشف عن التلاعب والأخطاء	- بالتفصيل وظهور بعض الاختبارات
1933-1905م	- تحديد مدى صحة تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	- بالتفصيل - مراجعة اختباريه
1940-1933م	- تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	- مراجعة اختباريه
انطلاقا من 1940م	- تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي	- مراجعة اختباريه

Source : Lionel Collins et Gérard Vallin : Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, Dalloz, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1986, p19.

إن استعراض تطور أهداف مراجعة الحسابات، يوضح أن الأهداف المرجوة منها أصبحت تشمل عدة نواحي تجاوبا مع اتساع مجال مسؤوليات المراجع لتلبية توقعات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها، ويمكن سردها كما يلي:

- إن الهدف الرئيسي لمراجعة الحسابات هو تحديد مدى صحة ومصداقية تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمالها، أي أن الغرض من اعتماد مراجعة الحسابات يتمثل أساسا في إظهار نتائج المنشأة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم لها. -التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر التي تشملها ميزانية المنشأة وبقية القوائم المالية موجودة فعلا، كالتأكد مثلا من أن جميع الأصول التي امتلكتها

1 - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص9.

قد ظهرت في السجلات بكمية وقيمة حقيقية ومناسبة، وقدرت بما يتماشى مع القواعد المحاسبية المعتمدة، أخذا بعين الاعتبار تنوع المعايير المستخدمة في تقييمها.

كما تحقق المراجعة في جانب الملكية والمديونية عن طريق التأكد من أن جميع حقوق المنشأة إضافة إلى مخزوناتهما تمثل حقا قانونيا ومثبتا، وأن جميع ديون المنشأة اتجه الأطراف المختلفة هي مستحقة فعلا بالقيمة وفي التاريخ المحدد، فهذه الإجراءات تجسد هدف المراجعة في إعطاء الصورة الصادقة والسليمة لوضعية المنشأة لمختلف الأطراف المعنية بوضعية المنشأة.

- الحصول على صورة كاملة وشاملة لجميع أحداث المنشأة، من أجل الوصول إلى الشمولية في المعلومات التي يولدها النظام المعلوماتي، حيث يقوم المراجع بتنظيم وبتبويب هذه المعلومات بعد التأكد من دقتها الحسابية بمختلف أدلة الإثبات المتوفرة من سجلات وغيرها، وذلك في شكل يجعلها شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة.

- تهدف المراجعة إلى تقييم مختلف الأحداث المحاسبية، كإطفاء المصاريف الإعدادية وامتلاك الاستثمارات، على أساس الطرق المعمول بها محاسبيا وانسجاما مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وهذا من أجل الدقة في الحسابات المعنية.

- تهدف المراجعة إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة، ومطابقتها مع الأهداف الموجودة.

يدعم هذا الهدف استقلال المراجع وخروجه عن مجال سلطة إدارة المنشأة.

- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وذلك بعد الاختبارات التي يتم إجرائها على هذا النظام من أجل قياس متانته، وكذلك عن طريق تتبع مختلف الإجراءات والمهام.

- التقليل من الإسراف عن طريق تحقيق أكبر قدر من الكفاية وتحديد المسؤوليات.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، وكذلك دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة لأخذها بعين الاعتبار في المستقبل، وكذلك عن طريق مقارنة نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفا منها.

- كما أن لمراجعة الحسابات عدة أهداف ذات بعد استراتيجي ومنها إبداء الرأي والتوقع بإمكانية استمرار نشاط المنشأة وأفاق نشاطها من نقصان أو زيادة مستقبليا.

ان مجمل الأهداف السابقة لمراجعة الحسابات يمكن تلخيصها في مجموعتين من الأهداف الرئيسية والثانوية كما يلي:

### 1-الأهداف الرئيسية: تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة فيما يلي:

- شرعية وصدق الحسابات (صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية)
- زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات المحاسبية (إبراز القيمة المضافة التي تعطيها المراجعة لمخرجات النظام الإداري).
- التحقق الموضوعي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة (مقارنة بالأهداف المسطرة).

### 2-الأهداف الثانوية:

- محاولة التقليل من الضياع والإسراف.
  - محاولة الكشف عن الأخطاء والتزوير (اتخاذ إجراءات وقائية).
  - مراقبة الخطط الموضوعية (تتبع التنفيذ).
  - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تجدر الإشارة أنه لمراجعة الحسابات جملة من الأهداف الحديثة، والتي أدت إلى اتساع مجال مسؤولياتها، كمسؤولية مراجعة الحسابات عن تقييم مدى ملائمة فرض استمرار نشاط المنشأة لمواجهة فائض الطلب على مسؤولياتها من ناحية، ولتضييق فجوة التوقعات من ناحية أخرى.

وفي الممارسة المهنية للمراجعة هنالك تحديد واضح لهذه المسؤولية، والتي تعكس القدرة على الوفاء بالطلب عليها، واستجابة المهنة للتحديات المعاصرة للممارسة العملية، خاصة في ظل السوق عامة، وسوق الأوراق المالية خاصة، وما شهده العالم من إفلاس مفاجئ لشركات تحت المراجعة، كما أشار لها المعيار الدولي للمراجعة (ISA570)، وتقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة من طرف مراجعيها، في ظل الالتزام بأخلاقيات المهنة، ومعايير الاستقلال.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, pp 557-558.

ونجد أن جملة من الدراسات الحديثة تركز على أنه يجب التشديد من جديد على الهدف التقليدي لمراجعة الحسابات في الكشف عن أعمال الغش والاحتيال، خاصة بعد كثرة هذه الظاهرة في الفترة الأخيرة، حيث يرون أن أهداف المراجعة العامة تعطي ربما حجة لمراجعي الحسابات أنه لا يمكن أن يكونوا مسؤولين عن الكشف عن الغش والاحتيال في إعداد القوائم المالية، حيث أنه يصعب الكشف عن جميع أنواع الغش كالاختيالات التواطئية وغير ذلك من مخططات معقدة صعبة جدا للكشف، ولكن يجب أن يكون لدى جميع المراجعين المعرفة الأساسية لمخططات وأشكال الاحتيال والقدرة على تتبعها واكتشافها، وهذا ما اهتمت به جملة من المعاهد والمنظمات والهيئات المهنية، من أجل تدريب المراجعين من أجل اكتساب مهارات اكتشاف الغش والاحتيال، في ظل تعدد العمليات المالية وأساليب المعالجة، ومن أهم هذه المعاهد نجد<sup>1</sup>:

The Institute of Internal Auditors (IIA -www.theiia.org),

The National Association of Certified Valuation Analysts (NACVA- www.nacva.com)

The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE- www.acfe.com)

وظهرت مسميات جديدة للمراجعين في ظل التكوين في هذا المجال كما يلي<sup>2</sup>:

- مراجع مرخص ومؤهل في الكشف عن الغش والاحتيال (CFE) Certified fraud examiner

- مراجع مؤهل وفق شهادة الهيئة (CFFA) Nacva's certified forensic financial analyst

حيث أن بعض الهيئات المهنية والجهات الحكومية أصبحت تشترط وجود مراجع على الأقل في فريق المراجعة، يتمتع بالتكوين الخاص في مجال اكتشاف الغش والاحتيال أو الاستعانة بخبير خارجي في هذا المجال.

سيتم التطرق إلى اتساع مجال مسؤوليات المراجعة وأسبابها بالتفصيل في فصل دراسة وتضييق فجوة التوقعات بالمراجعة.

<sup>1</sup> -Paul E Zikmund : Reducing the Expectation Gap, The CPA Journal, New York, Jun 2008, Vol 78, Iss 6, p20.

<sup>2</sup> - Ibid.



## المطلب الثاني: الطلب الاقتصادي على المراجعة.

يظهر التطور التاريخي للمراجعة وتطور أهدافها، زيادة الطلب المتزايد على خدماتها في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية، إلا أن الحكم على أعمال المراجعة والخدمات التي تقدمها، يتم تحديده من خلال الطلب الاقتصادي على المراجعة من مجمل الأطراف المستفيدة من خدماتها، أي أنه لن توجد مراجعة ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها، كما أنه يحكم على فعاليتها وجودة أدائها.

وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية حددت فيه

العناصر التي تخلق الطلب على خدمات المراجعة كما يلي: <sup>1</sup>

- التعارض بين معدي القوائم المالية (إدارة المنشأة) والمستفيدين من المعلومات المحاسبية لهذه القوائم (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بخلاف الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى التحيز في إنتاج المعلومات.
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات.
- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.
- العوامل المؤثرة على استغلال المستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضاً بين الملاك والدائنين ومجمل الأطراف المستفيدة من المعلومات من جهة، وإدارة المنشأة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى، فإن هذا ما يطرح إشكالية التحيز في إعداد القوائم المالية. علاوة على ذلك فحيث أن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وبما أن مستخدمي المعلومات على العموم يفتقرون الخبرة في المجال المحاسبي، أو يوجد ما يعيقهم من التحقق المباشر من هذه المعلومات التي يستخدمونها، فمن مجمل هذه العوامل تظهر مدى الحاجة للمراجعة الخارجية للحسابات.

وبصفة عامة فإن الطلب على المراجعة يعود إلى الأسباب التالية:

1 - محمد الفيومي و عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص ص 21-26.

**أولاً: احتياجات الدائنين والمستثمرين:**

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية إبداء الرأي المحايد والمعلل للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية. ويعد المراجع المستقل هو الشخص الملائم للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب، ومن أهمها أنه يتوافر لديه التأهيل العلمي والعملية للقيام بهذه الوظيفة، ويخول له القانون فحص السجلات اللازمة وتجميع الأدلة الكافية، كما أنه يتمتع بالاستقلال والحياد عن إدارة المنشأة محل المراجعة لأنه ليس من موظفيها.

يعتمد المستثمرون أيضاً على عمل المراجع الخارجي المستقل، فمن خلال تتبعنا للتطور التاريخي للمراجعة نلاحظ أنه كان المديرين والملاك يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الحالات كان الملاك هم المديرين. ولكن في وقتنا الحاضر ظهر ما يسمى بالملكية الغائبة نتيجة لتشتت ملكية المشروعات بين عدد كبير جداً من الملاك. فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات المنشأة، ومن ثمة فإن طرفاً آخر يجب أن يقوم بوظيفة المراجعة نيابة عنهم، وبما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة فإنهم يعتمدون على المراجعين المستقلين كشاهد على صحة ومصداقية القوائم المالية.

**ثانياً: نظرية الوكالة والطلب على المراجعة:**

تتأسس نظرية الوكالة من منطلق تحليل آثار القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية، وبصفة عامة من منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف، وعليه فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين كحد أدنى.

يتمثل أطراف الوكالة في الطرفين:<sup>1</sup>

الطرف الأول: يسمى الموكل (الأصل)

الطرف الثاني: يسمى الموكل، والذي يوكل باسم الطرف الأول في تسيير أعماله

واتخاذ القرارات.

يتحصل الوكيل على اجر مناسب متفق عليه في عقد الوكالة وعليه يحاول كل

<sup>1</sup> - PIERRE Vernimmen: finance d'entreprise , 5eme édition, Dalloz , paris, 2002 , p 628.

طرف تعظيم عائده الخاص في ظل عدم تماثل المعلومات، مما يؤدي إلى تعارض المصالح، فنظرية الوكالة تحاول تسيير هذا النوع من التعارض في المصالح، بغية التخفيض من تكاليف أنظمة الرقابة التي يضعها الموكل لضبط عمل الوكيل.

وتشرح نظرية الوكالة جانبا آخر من الطلب على المراجعة، فهذه النظرية تعني أن مديري وملاك الشركة يرغبون في المصادقية التي تضفيها عملية المراجعة على بيانات القوائم المالية، فطلب المديرين على المراجعة ورغبتهم في إجرائها ينشأ من حقيقة أن المديرين وكلاء عن الملاك، ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهداف مختلفة، وطبقا لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يخلق تعارضا بين الملاك والمديرين. وقد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض الملحوظ بتخفيض مكافآت المديرين.

ويعمل المديرون على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة من قبل طرف مستقل، وبناء على ذلك سيكون لدى الملاك مبرر منطقي لتخفيض مكافآت المديرين، حيث تشير جملة من الدراسات إلى أنه هناك علاقة عكسية بين تكلفة المراجعة وتكلفة الموكل(الأصل)، وهذا لاضطرار المراجع إلى توسيع مجال مهامه في الفحص والتحقيق والاختبار أمام نقص مجال مهام الموكل(الأصل)، مما يزيد من تكلفة المراجعة أمام انخفاض تكلفة الموكل(الإدارة)، والتي بديها تتناسب طرديا مع مهامه (تكلفة الموكل).<sup>1</sup>

كما يؤدي خضوع القوائم المالية للمراجعة إلى تحسين مكانة المديرين بالشركة وتخفيض درجة عدم ثقة الملاك في وكالة هؤلاء المديرين. فمثلا يهتم ملاك الشركة بالربحية طويلة الأجل وبالنمو المستمر في حصة الشركة في السوق ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. في حين أن مديري الشركة يهتمون بتعظيم ربح السنة الحالية حيث تحتسب على أساسه مكافآتهم لذلك قد يستخدم المديرون سياسات معينة من شأنها زيادة ربح السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل مثل تسجيل إيرادات لم تتحقق بعد ، بناء على

<sup>1</sup> - K Raghunandan William and others : Initial evidence on the association between nonaudit fees and restated financial statements, Accounting Horizons, Sarasota, Sep 2003, Vol 17, Iss 3, p223.

ذلك قد يقوم الملاك بتخفيض المكافآت السنوية أو إلغاؤها بالكامل، ومن ثم فعندما يطلب المديرون إخضاع القوائم المالية للمراجعة من قبل المراجع المستقل فإن هذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتسجيل إيرادات غير محققة وأن المديرين يقومون بواجباتهم على وجه مرضى، ونتيجة لذلك لا يتم اعتماد المكافآت السنوية.

وقد وجهت عدة انتقادات لنظرية المراجعة، حيث أن تحليل الظواهر فقط ضمن إطار نظرية الوكالة قد يؤدي إلى: <sup>1</sup>

- تجاهل من مدير المنشأة للمسؤولية تجاه الوكيل.

- تجاهل تطور عدم الثقة وعدم الاحترام من الوكلاء.

- إهمال الجوانب الأخلاقية.

- إهمال الحلول المستقبلية التي تتفق مع المعايير الأخلاقية.

ومن منظور حوكمة الشركات، فإن النجاح في حل مشكلة الوكالة (إن أمكن) يقلل بشكل كبير من إمكانية وصلاحيّة نظرية الوكالة في التحليلات التي تنظم العلاقات، وترك الفرصة لتطبيق نظرية الاشراف والنظريات التنظيمية الأخرى.<sup>2</sup>

وتوصف نظرية الوكالة بأنها نظرية معيارية حيث ان قوة نظرية الوكالة التنبئية تكمن في الوصف للحالات التي تكون فيها تصرفات الأفراد والطراف عقلانية، مع عدم التركيز على المصلحة الشخصية، مع تجنب المخاطرة أو عدم التحيز تجاه المخاطر.

اختلافات الأهداف في المواقف تجاه المخاطر ولا مركزية المعلومات هي الأساس لنظرية الوكالة. فان تخفيف هذه الافتراضات حول تضارب المصالح وتباين المعلومات، يقلص من مشكلة الوكالة ويجعلها علميا ليست مثيرة للاهتمام، في ظل ظروف من المساواة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - Podrug N and others: Critical Overview Of Agency Theory, Annals of DAAAM International ,Austria, 2010 Vol 21, N 1, p 1228.

<sup>2</sup> - Ibid.

<sup>3</sup> - Ibid.

### ثالثاً: الحاجة إلى المراجعة للتقليل من خطر المعلومات:

لتوضيح مدى أهمية المراجعة، يمكن تصور القرار الذي تتخذه إدارة أحد البنوك بمنح قرض إلى إحدى الشركات، حيث يجب أن يتخذ القرار بناءً على عوامل، مثل العلاقات المالية السابقة مع المنشأة والظروف المالية لها، كما تعكسها القوائم المالية الخاصة بها. فإذا قررت منح القرض، فإنه سيتم تحديد معدل الفائدة بناءً على العوامل الثلاثة التالية:

- معدل الفائدة الخالي من الأخطار: وهو تقريباً المعدل الذي يربحه البنك من خلال الاستثمار في أذون الخزينة عن نفس الفترة التي يتم فيها القرض.
- خطر المعلومات: ويعكس إمكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بخطر العمل الخاص بالمنشأة، والسبب المحتمل لخطر المعلومات هو إمكانية عدم دقة القوائم المالية.
- خطر العمل المتعلق بالعميل: ويعكس احتمال عدم تمكن المنشأة من سداد قيمة القرض بسبب ظروف اقتصادية.

يلاحظ من هذا المثال أنه لا يوجد أثر للمراجعة على كل من معدل الفائدة الخالي من الأخطار أو خطر العمل، ولكن تؤثر المراجعة بشكل جوهري على خطر المعلومات، فإذا اقتنعت إدارة البنك بعدم وجود خطر للمعلومات نتيجة إتمام إجراءات المراجعة على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، سيتلاشى خطر المعلومات وبالتالي يمكن تخفيض معدل الفائدة الإجمالي، وحتى في حالة عدم إمكانية تخفيض خطر المعلومات على النحو التام، فإن هذا التخفيض يمكن أن يكون له تأثير جوهري على المقدرة الافتراضية بالشكل الذي يمكن الشركة من الحصول على القرض بتكلفة معقولة.

**تخفيض خطر المعلومات:** قد يتوصل كل من مديري المنشآت الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية إلى استنتاج مفاده أن أفضل طريقة للتعامل مع خطر المعلومات هي أن يترك هذا الخطر ببساطة في مستوى مرتفع لكن بشكل مناسب. فقد تجد المنشآت الاقتصادية الصغيرة أن دفع تكاليف فائدة مرتفعة يعد أقل تكلفة لها من زيادة تكاليف تخفيض خطر

المعلومات، ولكن عادة ما يكون من المفيد عمليا للمنشآت كبيرة الحجم أن تتحمل تكاليف تخفيض خطر المعلومات ويمكن أن يتم ذلك من خلال ثلاث وسائل<sup>1</sup>:

- **تحقق المستخدم من المعلومات:** يفرض أنه يمكن للمستخدم الذهاب للمنشآت لاختبار السجلات والحصول على المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وبحث الاعتماد عليها، إلا أن ذلك يعتبر أمر غير عملي في ضوء التكاليف، إضافة إلى أن قيام كافة المستفيدين بالتحقق من المعلومات بشكل فردي يعد طرحا غير كفاء اقتصاديا.
- **مشاركة المستفيدين الإدارة لخطر المعلومات:** إن الطرح السائد في هذا المجال، هو أنه يوجد اتفاق عام على مسؤولية الإدارة عن عدم تقديم معلومات مالية موثوق فيها، فإذا اعتمد المستخدمون على قوائم مالية غير دقيقة وواجهوا خسائر مالية، سيتوافر لديهم أساس قانوني لمقاضاة الإدارة. كما توجد صعوبة في مشاركة خطر المعلومات مع الإدارة، وتتمثل في عدم قدرة المستفيدين على تحصيل مبالغ الخسارة، ففي حالة عدم قدرة الشركة على سداد قيمة القرض بسبب الإفلاس، فمن المحتمل ألا يكون لدى الإدارة أمولا كافية لتدفع للمستخدمين، وعلى الرغم من ذلك يقوم المستفيدين بتقييم احتمال مشاركتهم لخسائر خطر المعلومات مع الإدارة.
- **مراجعة القوائم المالية المقدمة:** إن المراجعة الخارجية للحسابات تعتبر الوسيلة المتعارف عليها بين المستفيدين من المعلومات، للحصول على معلومات صادقة وموثوق بها، وبالتالي يتم استخدام هذه المعلومات التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرار بافتراض أنها معلومات كاملة، صحيحة وصادقة بشكل مناسب، في ظل مسؤولية المراجع كطرف حيادي فإيا إعطاء هذه الصورة. إن مسؤولية المراجع في هذه الحالة تضاف إلى مسؤولية إدارة المنشأة عن صحة ومصداقية المعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار من طرف مختلف الأطراف المستفيدة منها، وضمان مستوى مقبول من الجودة في هذه المعلومات. حيث تنشأ مسؤولية مراجع الحسابات تجاه العميل عن العلاقة التعاقدية بينهما والتي تكرسها الشروط المثبتة في العقد أو في قرار التعيين، في حين تنشأ مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث كجزء من مسؤولية المدنية والتي

<sup>1</sup> - ألفين أرينز وجيمس لوبك: المرجع السابق، ص28-30.

تفرضها عليه أحكام القانون التجاري أو القانون العام لأي دولة، والتي تسمى بالمسؤولية التقصيرية، حيث يمكن مسألته أمام الغير استنادا الى القاعدة العامة ( كل خطأ سبب ضرر للغير يلزم من ارتكبه التعويض)، ومن حيث نطاق المساءلة يكون مراقب الحسابات مسؤولا اتجاه زبونه عن أي ضرر ينشأ بسبب عجزه عن الوصول بأدائه إلى مستوى العناية المهنية المعقولة أي بعبارة أخرى عن أي تقصير مهني عادي أم جسيم.<sup>1</sup>

ففي حالة وجود أكثر من متخذ للقرار يقومون باستخدام نوع معين من المعلومات، فإن التكلفة ستكون أقل عادة إذا ما قام واحد بتقديم خدمة المراجعة لهؤلاء المستفيدين، بدلا من قيام كل مستخدم بالتحقق من المعلومات بنفسه ونظرا لأنه يتم إعداد القوائم المالية في معظم الشركات للعديد من المستفيدين فقد أدى هذا إلى وجود طلب متزايد على خدمات المراجعة بشكل كبير، وهذا للتقليل من تكلفة خطر المعلومات والنتائج المترتبة عنها من اتخاذ قرارات قد تؤدي إلى الإفلاس، وهذا ما يتطلب من المراجع أخذ بعين الاعتبار خطر المعلومات عند أدائه لمختلف الأعمال المرتبطة بمراجعة الحسابات.<sup>2</sup>

عادة ما تقوم إدارة المنشأة بالاتفاق مع المراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، فإذا تم إعدادها على نحو غير صحيح فإن المراجع سيواجه باحتمال مقاضاته من قبل المستفيدين والإدارة. ويقاضي المستفيدون المراجع على أساس مسؤولية المراجع المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، كما يمكن لهم مقاضاة الإدارة، وتقاضي الإدارة المراجع باعتباره وكيلًا عن الإدارة لتأكيد مدى الاعتماد على القوائم المالية، وبالتالي يتحمل مسؤولية قانونية كبيرة.

في الممارسة العملية يتم استخدام كافة الوسائل السابق الإشارة إليها لتخفيض خطر المعلومات وكلما أصبح المجتمع أكثر تعقيدا، كلما زاد الاعتماد على المراجع لتخفيض خطر المعلومات.

<sup>1</sup> -FAFATAS Stephan A: Auditor risk management following audit failure, unpublished PHD thesis, University of Colorado at Boulder, 2006, p13.

<sup>2</sup> -Idem، p21.

### رابعاً: أهمية مراجعة الحسابات:

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها وتدقيقها، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذلك رسم سياساتها و استراتيجيتها، ومن أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، وفئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال والباحثين، وغيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المحاسبية المختلفة والتي تمت مراجعتها، قاعدة من البيانات تتسم بالدقة والمصداقية والعدالة.

سيتم التطرق لأهمية مراجعة الحسابات على أساس الجهات المستفيدة من خدماتها بشكل مختصر، وسيتم التطرق لهذه الأهمية بالنسبة لجميع الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة في الفصل الثاني وبشكل تفصيلي تحليلي.

ومبدئياً يكمن توضيح أهمية المراجعة حسب الجهات المستفيدة كما يلي:

- إدارة المنشأة

- المستثمرون

- البنوك

- الجهات الحكومية

**1- إدارة المؤسسة:** يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتماداً كلياً على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة وتقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة والمتمثلة في مراجع الحسابات المستقل (الخارجي)، وبالتالي فإن استقلال مراجع الحسابات وحياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها.

كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة، ويتيح لمجلس الإدارة اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم.<sup>1</sup>

1 - أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص68.



**2-المستثمرون:** تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات.<sup>1</sup>

فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين.

يعتبر تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، أمرا يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من احترام وعدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات ومختلف العقود القانونية الأخرى.

**3- البنوك:** تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها وضمن استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض وتسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وهذا من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الأجل المحددة.<sup>2</sup>

ازدادت أهمية مصداقية المعلومات خاصة في الآونة الأخيرة بالانتشار الكبير للتجارة الإلكترونية وتعقد عمليات التمويل من طرف البنوك في ظل الغموض وعدم دقة المعلومات المحاسبية حول هذه المؤسسات التي تمارس التجارة الإلكترونية، وبالتالي ازدادت مخاطر التمويل في ظل التجارة الإلكترونية.

حيث تشير بعض لدراسات في هذا المجال إلى غموض المعلومات المحاسبية للتجارة الإلكترونية في ظل البورصة الإلكترونية والتعامل بالأسهم والأوراق المالية عبرها، وأكدت على المشاكل والمخاطر التي عانت منها أسواق الاقتصاد الجديد بسببه

<sup>1</sup> - محمد حسين الصديق: دور المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 2، السودان، 2012، ص12.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه.

موضة التمويل التي طالت شركات الإنترنت بشكل غير مدروس، وفي ظل غموض المعلومات المحاسبية المتداولة في التجارة الالكترونية، وصعوبة تعقبها وحجية أدلة وقرائن إثباتها.

#### 4- الجهات الحكومية: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة

قاعدة للبيانات تعتمد عليها بعض أجهزة الدولة في عدة أغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب المختلفة أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة<sup>1</sup> ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل حولها. ويقصد بقاعدة البيانات مجموعة المعلومات التي تم تصنيفها وهيكلتها في سجلات بطريقة منطقية متناسقة، ويتم استخدام هذه البيانات في مختلف القرارات، إذ تستعملها بعض الجهات الحكومية في تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض القطاعات، وتقسيمات الميزانية... الخ.

لقد أصبحت المحاسبة تخدم جميع فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد فئات المجتمع المختلفة في قراراتها الاقتصادية على المعلومات المحاسبية التي اشتمالها القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات والمشاريع الاقتصادية المختلفة. ولكي تصبح هذه الخدمة التي تقدمها المحاسبة لفئات المجتمع فعالة وحقيقية فإنه يجب أن تكلف هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي مستقل محايد (المراجع الخارجي) بفحص تلك البيانات فحصا انتقادينا منظما ودقيقا، وإبداء الرأي الفني المعطل والموضوعي حول مدى صحة ومصداقية هذه المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ومدى عدالة القوائم المالية في تمثيل وضع المنشأة المالي ونتائج نشاطها.

#### المطلب الثالث: أهمية تطوير إطار فكري لنظرية المراجعة -المحددات والمكونات-

من خلال تطرقنا لمفهوم المراجعة من خلال التطور التاريخي للمراجعة وتعريفها، فهذا يظهر حاجة لتأسيس نظرية للمراجعة بما يتجاوز مع مختلف المتغيرات البيئية، وتعدد

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، المرجع السابق، ص68.

توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة، حيث أن الممارسة المهنية للمراجعة تتطلب مرجعية نظرية يعتمد عليها المراجعون في مواجهة المشاكل المعاصرة للمهنة.

إن اعتماد نظرية للمراجعة يساعد المراجع على اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة بطريقة عملية وسليمة، مما يقلل من المخاطر التي تواجه المراجع أثناء أداء مهامه، وتعزز أداء المراجعين واستعدادهم للمضي قدماً لمزيد من المهام الصعبة بمتغيرات حديثة، ويساعدهم على تحقيق كفاءة أكثر عند الانتقال إلى شركة أخرى، على أساس أن المهارات المهنية المكتسبة ترجع إلى أصول علمية وهي نظرية المراجعة.<sup>1</sup>

### أولاً: تحديد العلم الذي تنتمي إليه مراجعة الحسابات

دراسة طبيعة المراجعة تتطلب تحديد دقيق لنوع العلم الذي تنتمي إليه، وبصفة عامة فإن مختلف العلوم تصنف إلى خمس أنواع كما يلي:<sup>2</sup>

- العلوم التجريدية الجامدة: وتشمل مختلف أنواع المعرفة المنظمة كالمنطق والرياضيات.
- العلوم الوصفية: وهي علوم تعتمد على الملاحظة والوصف للبيانات الفعلية.
- العلوم الاستنتاجية: وهي علوم مشتقة من العلوم الوصفية وتتميز بضيق مجالاتها مع التعمق في دراستها كالعلم المعادن و علم الأجناس.
- العلوم المركبة: وهي علوم تقوم على تجميع أجزاء من علوم أخرى.
- العلوم التطبيقية: وتتمثل هذه العلوم في أقسام منفصلة من العلوم المختلفة، أو المزج بين مبادئ بعض العلوم وإجراء دراسات خاصة لها ترتبط بالواقع العملي.

من خلال دراسة مفهوم المراجعة فإنه يمكن تصنيفها ضمن كل من العلوم المركبة والعلوم التطبيقية، فالمراجعة تشترك مع العلوم المركبة، كما تختص المراجعة بالمعاينة الإحصائية كمراحل اختباريه، وهذا ما يتطلب الرجوع إلى علم الإحصاء، لكن مع اختيار طرق المعاينة والاختبار الملائمة أخذاً بعين الاعتبار طبيعة البيانات المحاسبية وخصائصها، والتي تختلف بدرجة كبيرة عن تلك البيانات الموجودة بالعلوم الأخرى، ومن

<sup>1</sup> - CYNTHIA Bolt-Lee : Mining Audit Research, Journal of Accountancy, New York, 2007, Vol 203, Iss 4, p 68.

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان: نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، عمان، 2003، ص12-13.

أهم هذه الخصائص التي تختلف حسب درجة أهميتها بالنسبة للبيانات والمعلومات المحاسبية ما يلي: <sup>1</sup>

- إمكانية الوصول إلى البيانات - الشمول.
- الدقة والصحة. - الملاءمة.
- التوقيت. - الوضوح.
- عدم التحيز.
- القابلية للتحقق.
- المرونة.

كما أن التمثيل العادل للقوائم المالية (تمثيل القوائم المالية بصحة ومصادقية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها) يستمد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتحليل المالي ونظرية الاتصال، وإضافة إلى هذا فإن الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات تتطلب الماما بمختلف العلاقات السلوكية بين الأفراد وهذا ما يندرج ضمن علم الاجتماع.

### ثانياً: مكونات نظرية المراجعة

يتمثل الغرض من النظرية المرتبطة بالمراجعة في توفير مجموعة متماسكة ومترابطة منطقياً من الفروض الخاصة بالنشاط والتي تشرح غرضها وأهدافها الاجتماعية والتي تزودها بأساس وتبرير المنطق وراء ممارستها واجراءاتها وربطها بأغراضها وأهدافها والتي توضح موقع النشاط في سياق مؤسسات المجتمع والبيئة الاجتماعية الاقتصادية والسياسية.<sup>2</sup>

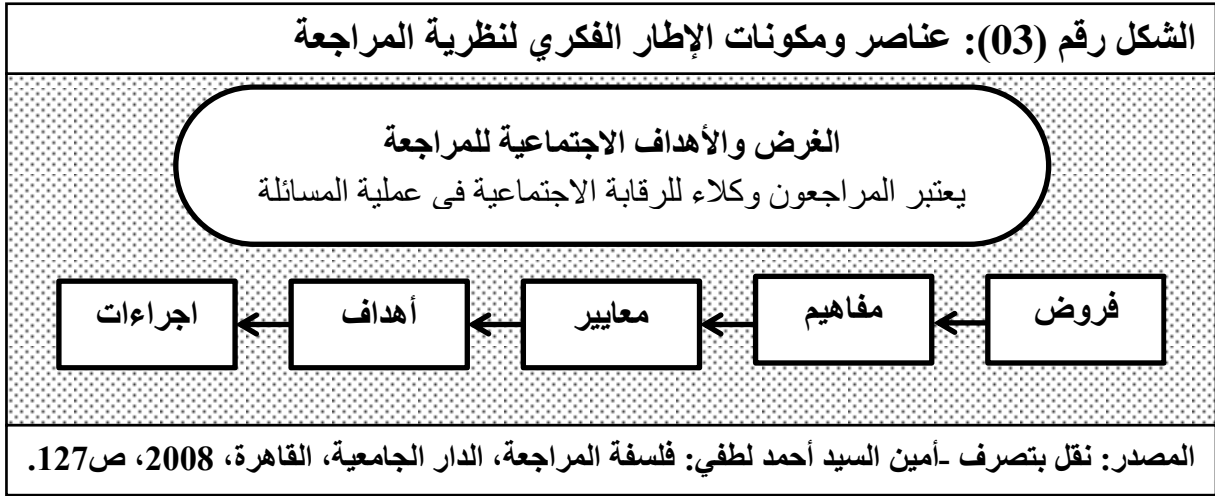
أي أن المراجع يعتمد على نظرية المراجعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة.

وتتكون نظرية المراجعة من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والاهداف والاجراءات والتي تتحدد كنتيجة منطقية للعناصر السابقة لها، من خلال هذا الطرح يمكن تقسيم معالجة الإطار الفكري للمراجعة من خلال مستويين، حيث يوجد في المستوى الأول ايضاح للأهداف الاجتماعية للمراجعة، ويتبع ذلك بالفروض الاساسية التي تصور الغرض الاجتماعي لوظيفتها والممارسات واجراءات المراجعة على الجانب الاخر، بينما في

<sup>1</sup>- KENNETH J Arrow : Théorie de l'information et des organisations, Edition Dunod, paris, 2000, p 31.

<sup>2</sup>- أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، المرجع السابق، ص 126.

المستوى الاسفل يوجد إطار متماسك ومترابط لمجموعة الافكار التي تشكل ممارسة المراجعة، كما يوضحه الشكل رقم (03).



عموما فإن الهدف لا يتمثل فقط في توفير نظرية شاملة للمراجعة، وإنما يتمثل في توفير إطار عمل اساسي مع مناقشة المفاهيم الرئيسية التي تشكل اساس ممارسة المراجعة. وفي البداية يتم ايجاز الغرض الاجتماعي، وتحديد فروض المراجعة وتوفير إطار عمل اساسي مع مناقشة المفاهيم الرئيسية التي تشكل اساس ممارسة المراجعة. وبعد ذلك مناقشة المفاهيم من حيث معناها وملائمتها للمراجعة

وتبقى الإشكالية المطروحة، إلى أي مدى تتوفر هذه العناصر في المراجعة.

**1-الفروض:** يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.<sup>1</sup>

كما يعتبر الفرض معتقد سابق وأساسي تعتمد عليه الأفكار والمعتقدات والقواعد الأخرى.

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة فيمي يلي:

- امكانية التحقق من القوائم المالية، بالرغم مما تتضمنه من مزاعم وادعاءات.

فدرجة قابلية القوائم المالية للتحقق، تتوقف على نوع المراجعة المعتمدة، وطبيعة الحسابات والعمليات محل المراجعة، فالتحقق من الحقوق مثلا يكون أسهل من التحقق من المخزونات.

<sup>1</sup>-HAMINI Ahmed : l'audit comptable et financier, Berti Edition, Algérie, 2002, p55.

- عدم وجود تعارض بين المراجع، ومعدّي القوائم المالية (مخرجات النظام الإداري) في المدى الطويل، وأن كان هناك احتمال للتعارض في المدى القصير.

حيث أن كل من المراجعين والإدارة يتفقان في الاهتمام بصحة ومصداقية القوائم المالية وتعبيرها بصدق عن الوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها، لأن هذا يدعم مختلف القرارات الاستثمارية، وأمثليه استخدام الموارد.

بالرغم من هذا التوافق في الأهداف على المدى الطويل قد يوجد تعارض على المدى القصير بين المراجعين وإدارة المنشأة، والذي يرجع أساساً إلى أن إدارة المنشأة تسعى إلى اظهارها بصورة ناجحة، وأن نتائج أعمالها عالية، وهذا من أجل حصول هيكل الإدارة على مختلف المكافآت، كما أن المراجع يقوم بفحص وتقييم تأكيدات الإدارة ومزاعمها، فإن الإدارة قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل احراجاً لهم. وبالتالي فعلى المراجع أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والقرائن المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

- ان وجود نظام رقابة داخلية فعال ومتين، من شأنه أن يقلل من احتمالات الغش والتلاعب في المنشأة، فغياب هذا النظام يتيح المجال أمام الأخطاء والتلاعبات، وبالتالي فعلى المراجع تقدير المخاطر الناتجة عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- ان اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى تمثيل القوائم المالية بصحة ومصداقية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في تاريخ اعداد هذه القوائم محل المراجعة.

يقصد بهذا الفرض أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر المعيار لقياس صحة ومصداقية القوائم المالية.

- افتراض تكرار الأحداث، أي أن ما حدث في الماضي سيتكرر في المستقبل، وبمعنى آخر أن ما كان حقيقياً في الماضي سيكون حقيقياً في المستقبل.

وكمثال عن ذلك إذا افترضنا أن المراجع اكتشف في المراجعات السابقة تحيز الإدارة، فإنه سيفترض تحيزها كذلك في القوائم المالية محل المراجعة مستقبلاً، وعليه أن يخطط لعملية المراجعة بالطريقة الملائمة لذلك.

- ان القوائم المالية تكون خالية من التلاعب أو التواطؤ.
  - لا يقصد بهذا الفرض أن المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التلاعب والغش، وانما عليه التمسك بنزعة الشك المهني، وأن يقوم بتقدير مخاطر حدوث الأخطاء والتلاعب، والتي قد تتسبب في احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريفات جوهرية.
  - وبالتالي بناء على تقدير المراجع للمخاطر، فانه يقوم باختيار الاجراءات وتصميم الخطوات الملائمة لتوفير التأكيد المعقول لكشف الأخطاء والتلاعب الجوهرية الذي يمكن أن تحتويه القوائم المالية.
  - والجدير بالذكر أنه حتى عند تصميم عملية المراجعة بطريقة ملائمة وفقا لمختلف المتغيرات، فانه قد لا يتم كشف بعض الأخطاء والتلاعبات لأنه عادة ما يتضمن التزوير حالات من التواطؤ مثل الاتفاق بين شخصين أو أكثر على اخفاء تصرفات غير سليمة، وكذلك اعتماد مستندات وهمية وغير حقيقية.
  - ان المراجع يعمل كمراجع فقط عند فحص القوائم المالية بهدف ابداء الرأي الفني المعلل والمحايد.
  - لا يقصد بهذا الفرض أن على المراجع ألا يستعين بخبراته المحاسبية والمهنية لتقديم جملة من الخدمات الاستشارات المحاسبية والإدارية، ولكن على المراجع أن يولي الأهمية الأولى لأعمال المراجعة، كي لا تتكون هذه الخدمات ذات أثر سلبي على عملية المراجعة وتتداخل مع أعمال المراجعة، ولا تؤثر على استقلاله وحياده في أداء مهامه في المراجعة كمهمة أساسية.
  - ان مختلف القوانين والتشريعات المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها أثناء أداء مهامه.
- بالرغم من أن هذه الافتراضات الثمانية قد كتبها كل من (R K Mautz et Hussein A Sharaf) منذ سنة 1961م، إلا أنها مازالت صالحة للتطبيق، وتشكل الأساس النظري لمناقشة نظرية المراجعة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - R K Mautz & Hussein A Sharaf : Tentative postulates of auditing, New York Certified Public Accountant (pre-1986), Sep 1970, Vol 40, Iss 09, p 749.

**2- المفاهيم:** ان المفاهيم هي التعميم الذهني أو الأفكار الأساسية أو بعبارة أخرى هي أساس التفكير أي أنها بمثابة العقل الموجه للجسم البشري، وتتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات العريضة المستنتجة من الفروض السابقة، كما أن هذه المفاهيم بدورها تمثل الأساس لتحديد المعايير والاجراءات للاعتماد المعايير موضع التطبيق.

ومن أهم مفاهيم المراجعة ما يلي:

**أ- مفهوم حياد واستقلال المراجع:** ويقصد به أن يكون المراجع محايدا ومستقلا وأن يقوم بأداء مهامه بنزاهة وموضوعية، وأن يكون محايدا بين ادارة المنشأة وجمهور المستفيدين من قوائمها المالية، وهذا المفهوم يرجع الى فرضي أنه لا يوجد هناك تعارض في المصالح بين ادارة المنشأة والمراجع، وأن المراجع يمارس مهنة المراجعة فقط.

**ب- مفهوم العناية المهنية الواجبة:** بمعنى أن على المراجع أن يبذل العناية المهنية بنفس الدرجة المفترض توفرها في أي مراجع مؤهل لممارسة المهنة في نفس المجال وبصفة عامة، فهذا المفهوم يفرض مستوى أداء معين يجب تحقيقه لدى كل المراجعين، أي أن المراجع وبحكم الطبيعة البشرية غير معصوم من الأخطاء، وبالتالي مادام يؤدي عمله بأمانة واخلاص فانه غير مسؤول عما يحدث من أخطاء، وانما يكون مسؤولا عن الاهمال وعدم الأمانة والاخلاص.

**ج- مفهوم أدلة الاثبات:** ويقصد به أنه على المراجع جمع مختلف أجلة وقرائن الاثبات واختبار حجيتها، من أجل تكوين رأيه المحايد والمعلل حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتمثيلها بدقة للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها، والوصول الى توصيات لمعالجة جوانب النقص والقصور، ويعتمد هذا المفهوم على فرضين، وهما القابلية للمراجعة والتحقق، وعلى تكرار الأحداث (ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل) ما لم يظهر العكس.

**د- مفهوم الصحة والمصدقية:** ويعني أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأكثر ملائمة قد اعتمدت في إعداد مختلف القوائم المالية، وأنه ومن وجهة نظر المراجع فان مختلف الحقائق الاقتصادية المعروضة بواسطة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد تم تقريبها بشكل معقول.



**ه- مفهوم السلوك الأخلاقي:** ويعني أنه على المراجع مراعاة والالتزام بأخلاقيات المهنة، وأن يتجنب مختلف التصرفات التي تحط من شأنه ومن كرامة المهنة أو تشكك في نزاهته أو تضر بمصالح عملائه وجمهور المستفيدين من خدماته.

**3- المعايير:** المعيار بصفة عامة هو كل ما يعتمد في القياس، ويعرف المعيار بأنه نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به واتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة، وحماية المراجع من المسؤولية إذا التزم بها، وسيتم التطرق لها بالتفصيل في المبحث الثالث لهذا الفصل.

**4- الأهداف:** فالهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي المحايد والمعلل حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتمثيلها بدقة للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال فترة معينة، وبالتالي على المراجع التأكد من تحقيق جملة من الأهداف الفرعية وصولاً إلى تحقيق الهدف الأساسي للمراجعة، وهذه الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- **التحقق من الوجود:** أي التحقق من الوجود الفعلي لمختلف الأصول والعمليات.
- **التحقق من الاكتمال:** أي التأكد من أن كل ما حدث وقع خلال السنة محل الفحص.
- **التحقق من الملكية:** التحقق من أن أصول الميزانية ملك خاص للمنشأة.
- **التحقق من صحة التقييم:** أي أنه تم تقييم مختلف الأصول وفق المبادئ المحاسبية.
- **التحقق من سلامة التبويب والتصنيف:** التحقق من سلامة التصنيف واحترام التصريح.
- **التحقق من الدقة الحسابية:** أي التأكد من صحة عمليات الجمع والقيود والترحيل... الخ.
- **التحقق من الحد الفاصل:** بمعنى التحقق من أن العمليات التي تمت قرب نهاية السنة قد أدرجت في الفترة المالية الملائمة.

يتأكد المراجع من تحقيق مختلف هذه الأهداف الفرعية وصولاً إلى الهدف الرئيسي، عن طريق اعتماد مختلف أدلة وقرائن الإثبات واختبار حجيتها باستخدام مختلف إجراءات

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر وصديقي مسعود: المراجعة الحسابات وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة المهنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 21.

المراجعة المتعارف عليها، من أجل تكوين رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وتمثيلها بدقة للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال فترة معينة.

**5-اجراءات المراجعة:** ان الاجراءات هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمد عليها ويطبقها المراجع، للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فان اجراءات المراجعة يتم اعدادها لمقابلة أهداف المراجعة الثانوية(الوسيلة) وتحقيقها.

يكمن الاختلاف بين اجراءات المراجعة والمعايير، اذ أنه بينما تمثل المعايير قواعد عامة يجب أن يتبعها المراجع ولا يجوز له مخالفتها، فان الإجراءات هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف حسب الموضوع محل المراجعة.

### ثالثاً: دراسات في اعتماد نظرية للمراجعة.

ان الاهتمام باعتماد نظرية للمراجعة، يواجه في نفس الوقت بغياب نظرية كاملة للمراجعة وهذا ما أشارت إليه جملة من الدراسات مع بعض الاستثناءات بالنسبة للمراجعة في القطاع العمومي.

ان غياب نظرية متكاملة للمراجعة تم التطرق اليه من خلال جملة من الباحثين، وسيتم تتبع أهمها بهدف المسح التاريخي لهذه الدراسات المتوفرة، وكذلك المحاولات الأولى لوضع نظرية المراجعة.

#### 1-بعض الدراسات التي تبرز غياب نظرية للمراجعة:1

- MAUTZ et SHARAF (1961): حيث أشار الباحثان إلى أنه بالرغم من الاهتمام المتزايد بمراجعة الحسابات في تلك الفترة، فإنه يلاحظ الغياب الكلي لنظرية للمراجعة تدعم إطارها النظري، وتعضد الممارسة المهنية لها.

<sup>1</sup> - DAVID Carassus : théorie de l'audit externe-Cadres d'analyse théorique de l'audit externe, court d'audit, université de pau et des pays de l'abour, France, 2005, p4-5.

- HAMILTON (1988): يؤكد الباحث أنه من خلال تحليل الدراسات المعروفة حول مراجعة الحسابات، يظهر غياب نظرية منطقية كاملة، لحماية وتفسير تجسيد ووجود مراجع الحسابات في ظل البيئة الاقتصادية.

## 2- بعض الدراسات التي تطرقت للاهتمام ومحاولات اعتماد نظرية للمراجعة.

- (MAUTZ & SHARAF) 1961: تطبيق جملة من المبادئ الفلسفية على مراجعة الحسابات، والتي اعتمدت جملة من الفرضيات كما يلي:<sup>1</sup>

### • فرضيات الدراسة:

- عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع والمنشأة محل المراجعة.
- ان القوائم المالية ومجمل المعلومات المحاسبية محل الفحص خالية من التحريف والتغييرات الناتجة عن التواطؤ، والتغييرات الغير عادية الأخرى.

• **حدود الدراسة:** مشكلة استقلالية المراجعين، وكذلك جملة من أعمال الغش الضريبي في التصريح بالقوائم المالية.

وقد اقترح (MAUTZ & SHARAF) تبني مدخل فلسفي قاما بشرحه على النحو التالي:<sup>2</sup>

- ترجع جذور الفلسفة إلى المبادئ الأولية والمنطق وراء التصرفات والافكار التي تميل إلى أن الاخذ بها يتم على اعتبار أنها امور مسلم بها.
- تتعلق الفلسفة بالتنظيم المنهجي المنظم للمعرفة بطريقة من شأنها أن تصبح في الحال أكثر نفعاً وأقل احتمالاً من أن تكون متناقض ذاتياً.
- توفر الفلسفة الاساس الذي بناء عليه يمكن نمذجة وفهم العلاقات الاجتماعية.

- SCHANDL (1978) : اعتماد نظرية اجراءات المراجعة، والتي يمكن التطرق لها من

خلال أهم معالمها كما يلي :

• **أهداف الدراسة:** هدفت هذه الدراسة الى اسقاط الاكتشافات الفلسفية لنظرية الاتصال وبسيكولوجية التفكير، في اجراءات المراجعة.

<sup>1</sup> - Ibid.

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، المرجع السابق، ص 125.

• **حدود الدراسة:** اتسمت هذه الفرضية بكونها عامة بدرجة كبيرة، بما لا يتوافق مع التركيز والتحليل في أعمال واجراءات المراجعة.

**3-** كما تطرق جملة من الباحثين إلى الجانب التقني للمراجعة، كتطبيق نظرية القرار في المراجعة وكذلك نظرية المباراة، ويمكن تلخيص أهم معالم هذه الدراسات كما يلي:<sup>1</sup>

• **أهداف الدراسة:** ركز هذه الدراسة على خصوصيات المجال التجريبي، على مستوى النماذج وطرق الاختبار، والمعايير الممكن استخدامها في ظل معرفة الأحداث المتعاقبة.

• **حدود الدراسة:** تتمركز اهتمامات هذه الدراسات حول الجانب التقني البحث.

كما أنه تجدر الإشارة أنه عند التطرق إلى موضوع غياب نظرية كاملة للمراجعة، فإن هناك حالة خاصة بالنسبة للمراجعة في المنظمات العمومية، كما أشار لها RUBIN (1985)، بأن البحث في مجمل الدراسات حول المراجعة في المنظمات العمومية، ومن نظرة ايجابية، لا ينفي وجود نظرية شاملة للمراجعة في المنظمات العمومية، (والتي ليست بالضرورة معتمدة من طرف الباحثين)، كمعايير المراجعة في المنظمات العمومية، أنواع المراجعة ومنهجية المراجعة عناصر أخرى في هذا المجال.

**4- Cynthia Bolt-Lee (2007):**<sup>2</sup> حيث تشير هذه الدراسة إلى أهمية التركيز على البحوث في نظرية المراجعة المعتمدة على الممارسة المهنية والمهارات المكتسبة، وعدم الاكتفاء بالجانب العلمي لنظرية المراجعة، بل التأسيس لاعتماد نظرية للمراجعة تركز الممارسة المهنية، وتتسم بالاستمرارية في مواكبة المستجدات العملية.

ومن مجمل ما تم التطرق له فإن الإطار النظري للمراجعة باعتباره نتاج فكري متفتح يستوعب آخر ما وصلت إليه العلوم الأخرى الموازية، وإذا أخذنا في الاعتبار الاتجاه التطوري للمراجعة والملاحظ من خلال تطورها التاريخي وتحديث أهدافها، فإنه لا يجب أن يعكس انطبعا بالخصائص التقليدية للمراجعة فقط، وإنما يستوعب نتاج الدراسات المتقدمة في نظرية المراجعة محلياً ودولياً، ويجب على الباحثين في نظرية المراجعة الاقتراب من

<sup>1</sup>- Maltby Josephine: Environmental audit-Theory and practices, Managerial Auditing Journal, Bradford, 1995, Vol10, Iss 8, p 15.

<sup>2</sup>- Cynthia Bolt-Lee, opcit, p68.

الممارسة المهنية للمراجعة من حين لآخر، لتفهم التجارب من عمل المراجعة ومن ثم وضع نظريات المراجعة التي تثبت حقيقتها موضوعياً وعملياً، ويمكن بالتالي تحويلها إلى نظريات علمية، وهكذا يصبح النظام النظري للمراجعة أكثر نضجاً وشمولية.

كما أن تكوين نظرية للمراجعة لا يعني بناء نظام نظري علمي للمراجعة، بل نوع من التخطيط للدراسات المستقبلية لنظرية المراجعة التي تؤسس على البحوث النظرية والممارسات المهنية. إن هذا التخطيط يختلف باختلاف البيئة الاجتماعية وباختلاف الزمن في الدولة الواحدة، وبمجرد تأسيس النظام النظري تقوم الدراسات المنتظمة بالتركيز على المحتوى الحقيقي، ويجب أن يكون للمراجعة محتوى تطبيقي، أي أنه لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقياً، وإنما يجب أن تكون أيضاً قابلة للتطبيق عملياً، أي أن النظرية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق والممارسة المهنية.

### المبحث الثاني : تصنيف مراجعة الحسابات

يمكن تصنيف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وتبويبات، وكل تبويب يتضمن أنواعاً مختلفة لعملية مراجعة الحسابات، إلا أن هذا التنوع والتعدد هو تنوع وصفي، أي أنه لا يتعرض إلا للجانب الوصفي للمراجعة فقط، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع تبقى واحدة. حيث أن مفهوم مراجعة الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى عملية المراجعة.

ويمكن تقسيم أنواع مراجعة الحسابات كما يلي:<sup>1</sup>

- من حيث النطاق
  - من حيث الوقت
  - من حيث المسؤولية
  - من حيث درجة الإلزام
  - من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ
- مع الإشارة إلى أنه يمكن استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 27.

## المطلب الأول: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث النطاق

يمكن أن تقسم مراجعة الحسابات حسب مجالها أو نطاقها إلى:

- مراجعة كاملة.

- مراجعة جزئية.

### أولاً: المراجعة الكاملة

تعرف المراجعة الكاملة بأنها المراجعة التي تخول لمراجع الحسابات إطاراً غير محدود للعمل الذي يؤديه، ولا يعني هذا فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة. لقد كان هذا النوع من المراجعة كاملاً تفصيلياً، حيث كان مراجع الحسابات يفحص القيود والعمليات بصفة شاملة يوم كانت المؤسسات التي يتم مراجعة حساباتها صغيرة الحجم والنشاط، ثم تحول هذا النوع إلى المراجعة الكاملة الاختيارية نتيجة للتطور الذي حدث في عالم الأعمال وما صاحب ذلك من ظهور الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة. ولقد زاد إتباع أسلوب العينة والاختبار من اهتمام المنشأة بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الاختيارات وحجم العينات كان يعتمد على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يقوم مراجع الحسابات بزيادة نسبة اختباره في حالة ضعف هذا النظام وكثرة الاختلالات به. إذا اعتمد مراجع الحسابات المراجعة الكاملة فإنه يتعين عليه أن يقدم الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة التقارير المالية ككل، وبغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولية المراجع تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، وفي هذه الحالة يترك لمراجع الحسابات حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباره وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

### ثانياً : المراجعة الجزئية

يقصد بالمراجعة الجزئية المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعنية، أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الجهة التي تعين مراجع الحسابات هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها وتدقيقها على سبيل الحصر.

وفي هذه الحالة فإن مسؤولية المراجع تنحصر في مجال المراجعة المكلف بها، وحتى لا ينسب إلى المراجع أي اتهام بالتقصير في أداء مهمته فإنه يجب أن يكون هناك اتفاق كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة، والهدف منها هو أن يتمكن مراجع الحسابات من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها.

إن مراجعة الحسابات سواء كانت كاملة أو جزئية تتوقف على الإلزام القانوني لهذه المؤسسات وعلاقتها بالملاك، ولذلك فإن الشركات المساهمة تتبع المراجعة الكاملة بينما بالنسبة لشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية فإن ذلك يتوقف على طبيعة الاتفاق وعقد الشركة (الأشخاص) لتحديد طبيعة المراجعة وحدودها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الوقت

انطلاقاً من منظور الوقت الذي تتم فيه مراجعة الحسابات ومختلف الأعمال المرتبطة بها، فإن مراجعة الحسابات تنقسم إلى نوعين:<sup>2</sup>

- المراجعة المستمرة

- المراجعة النهائية

### أولاً: المراجعة المستمرة

تعتبر مراجعة الحسابات المستمرة هي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات المنشأة أولاً بأول خلال السنة، حيث يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المنشأة على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة المالية. إن هذا النوع من المراجعة يعتبر مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من المؤسسات والشركات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث يحتاج إلى وقت طويل لفحصها، كما أن المراجعة المستمرة توفر للمراجع الوقت الكافي خلال فترة مهمته مما يساعده على التوسع في عملية المراجعة، وبالتالي تؤدي إلى التقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب، إضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء.

1 - احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص12.

2 - عبد الفتاح الصحن: مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، 1998، ص48.

وفي حالة الجزائر فإن القانون ومن خلال عدة مواد مكن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، وهما اللذان يمارسان مهنة المراجعة في الجزائر، من الاطلاع على مختلف السجلات والموازنات ومختلف الإجراءات التي يشملها نظام الرقابة الداخلية.

بالرغم من أن هذا النوع من المراجعة له عدة مزايا تدعم استخدامه ففي نفس الوقت فإن استخدامه تحيطه عدة مخاطر وعيوب لذلك سيتم التطرق لها بالتفصيل كما يلي:

**1- مزايا المراجعة المستمرة:** توفر المراجعة المستمرة مجموعة من المزايا للمنشأة محل المراجعة والمراجع في حد ذاته كما يلي:

- توفر المراجعة المستمرة الوقت الكافي لمراجع الحسابات للتعرف على المنشأة بصورة أفضل، وبما أن مراجع الحسابات يتحمل مسؤولية المراجعة في المنشأة فإنه يعتبر مركز من مراكز المسؤولية في المنشأة، وباعتباره مركز من مراكز المسؤولية في المنشأة، فإنه ملزم كباقي مراكز المسؤولية الأخرى على أن يتعرف على جميع جوانب نشاط المنشأة وأهدافها وكل ما عليه فعله من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة.<sup>1</sup>

- تساعد المراجعة المستمرة على سرعة اكتشاف الأخطاء والغش في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة المالية.

- إن وجود مجال زمني واسع لعملية المراجعة يؤدي إلى سير العمل بشكل منتظم بمكتب المراجعة وبالمنشأة ككل، وبالتالي تجنب الإرهاق الموسمي وتوزيع طول السنة.

- تقلل مراجعة الحسابات المستمرة من فرص التلاعب بالدفاتر، لما للزيارات المتكررة من طرف مراجع الحسابات المنشأة محل المراجعة من أثر نفسي على موظفي المنشأة.

ونظرا لكثرة مزايا المراجعة المستمرة في مجال التقليل من الغش والتلاعب، فإنه يطلق على هذه المراجعة بالمراجعة المانعة والمصححة في وقت واحد.<sup>2</sup>

**2- عيوب المراجعة المستمرة:** وعلى الرغم من مزايا المراجعة المستمرة إلا أن العمل بها قد يبرز عدة عيوب ومن أهمها:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - MEZACHE Ali : L'entreprise publique algérienne et les nouvelles réformes économiques éléments d'analyse d'une nouvelle dynamique de gestion, Thèse doctorat en sciences économiques, faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, université d'Alger, non publiée, Alger, 1999, p521.

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص15.



- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود بالمستندات والسجلات بعد مراجعتها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتمادا على أن مراجع الحسابات لا يقوم بمراجعة تلك المستندات والسجلات.
  - إن زيارات مراجع الحسابات المستمرة للمنشأة من فترة إلى أخرى ليقوم بمراجعة ما يكون قد اثبت بالدفاتر والسجلات تؤدي إلى تعطيل عمل موظفي مصلحة المحاسبة.
  - احتمال سهو المراجع عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة للمنشأة.
  - إن الزيارات المتكررة لمراجع الحسابات تطرح احتمال نشوء صلات تعارف وصدقة بينه وبين موظفي المنشأة، مما يسبب له حرجا وضغطا نفسيا، عند اكتشافه للغش أو أخطاء في دفاتر المنشأة، أو عند كتابته لتقريره.
  - يوجد احتمال تحول عملية المراجعة المستمرة إلى عمل روتيني آلي رتيب.
- وبالرغم من هذه العيوب التي تعكر عملية المراجعة، فإن بإمكان مراجع الحسابات تجنبها بعدة إجراءات كما يلي:

- يستطيع مراجع الحسابات إعداد برنامج للمراجعة على أساس مراعاة مواعيد العمل.
- يمكن للمراجع وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات لتحديد الحسابات التي تمت مراجعتها، من أجل تجنب احتمال تغييرها بعد علمية مراجعتها لغاية تاريخ المراجعة، وكذلك لتجنب النسيان.

### ثانيا: المراجعة النهائية

تعتمد المراجعة النهائية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد أقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة، وذلك لعدم تردد المراجع ومساعدته على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة.

تعتبر تكاليف المراجعة النهائية منخفضة نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة.

بالرغم من هذه المزايا التي تتمتع بها المراجعة النهائية، إلا أن هناك خطر حدوث الاحتمالات التالية:

- تأخر النتائج.
- حدوث ارتباك في مكتب المراجعة نظرا للضغط الموسمي الناتج عن المراجعة.
- عدم اكتشاف الغش، الأخطاء والتلاعب.
- عدم قيام مراجع الحسابات بالفحص على المستوى المرغوب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية مراجعة الحسابات، وذلك لأن المراجع يلتزم بإنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد في تاريخ محدد وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة، أوفي ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجعة.

### المطلب الثالث: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث المسؤولية

يمكن تقسيم مراجعة الحسابات حسب الجهة المسؤولة على تنفيذها من داخل المؤسسة أو من خارجها والمتمثلة أساسا في المراجع الخارجي المستقل، إلى نوعين وهما:

-المراجعة الداخلية

-المراجعة الخارجية

#### أولاً: المراجعة الداخلية

يقوم بالمراجعة الداخلية هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشأة أو الشركة، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة وتحقيق أهدافها، بواسطة اكتشاف الغش والخطأ ومعالجتها، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية والقضاء على الإسراف والضياع، والإشراف على تقديم البيانات المالية اللازمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات.

تمثل المراجعة الداخلية أحد عناصر الرقابة الداخلية ووسيلة لحصول الإدارة على المعلومات المستمرة حول كفاءة تنفيذ الهام في الأقسام المختلفة للمنشأة وكفاءة النظام المحاسبي، كمؤشر على صحة المعلومات المحاسبية، ومن أجل الحصول على صورة صحيحة للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

## ثانيا : المراجعة الخارجية

وهي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المنشأة، ولا تخضع لإشراف الإدارة وتعتمد هذه المراجعة خصوصا في الشركات المساهمة كوكيله عن المساهمين، وتطبق إدارة الشركة هذه المراجعة على أساس القانون الأساسي لها، وكذلك بقانون الشركات المعمول به.

ويجب ألا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يغني عن المراجعة الخارجية وهذا لأن المراجع الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة ويخدم أهدافها، بينما المراجع الخارجي يتمتع بخاصية الاستقلالية، حيث يعتبر المراجع هنا وكيل بأجر عن مجموعة المساهمين أو أصحاب المشروع.

تعتبر المراجعة الداخلية عاملا مساعدا للمراجعة الخارجية، حيث أنه بوجود المراجعة الداخلية فإن مراجع الحسابات ينظر بصورة فيها نسبة من الثقة إلى نوعية صحة ومصداقية حسابات المنشأة ونتائجها، بل بإمكانه أن يعتمد على بعض أعمال وإجراءات المراجعة الداخلية<sup>1</sup>.

وبالتالي يمكن القول بأن هناك تكامل بين كل منهما ويتمثل فيما يلي:

- وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني تقليص حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وتوفير الوقت والجهد.

- إن وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يجسد ويؤكد صفة التكامل، حيث أشار معيار التدقيق الدولي ((ISA260) الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة)، أنه " حيث تملك المنشأة وظيفة تدقيق داخلي، مدى استخدام المدقق عمل التدقيق الداخلي وكيف يمكن أن يعمل التدقيق الخارجي والداخلي معًا على أكمل وجه بطريقة بناءة ومكتملة." <sup>2</sup>

<sup>1</sup>- JAQUES Renard : Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1987, P69.

<sup>2</sup> -International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, p232.

ولكن بالرغم من التشابه والتعاون المتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أن هناك عدة اختلافات بينهما كما يوضحها الجدول رقم (03):

### جدول رقم (03): الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة، وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية المراجعة بالمنشأة.	موظف داخل المنشأة (تابع) شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل).
3	نطاق وحدود المراجعة	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات للقيام بمراجعة جميع عمليات المنشأة.
4	التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. - اختياريًا وفقا لحجم المنشأة
5	المستفيدون	إدارة المنشأة
		- قراءة التقارير المالية. - أصحاب المصالح. - إدارة المنشأة

المصدر: أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص18.

### المطلب الرابع: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث درجة الإلزام

إن تقسيم مراجعة الحسابات حسب درجة الإلزام على القيام بها يظهر نوعين رئيسيين وهما:

- المراجعة الإلزامية
- المراجعة الاختيارية

#### أولاً: المراجعة الإلزامية

إن المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقاً لأحكام القوانين (مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها).

ويتم تعيين مراجع الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراجعين فإنهم مسؤولين بالتضامن، واستثناءاً من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراجع الأول، ومن الضروري أن تكون المراجعة في هذه الحالة كاملة اختباره.

إن المراجعة الإلزامية تتميز بعنصر الإلزام وبالتالي فإنه يترتب على عدم القيام بهذه المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقاب.

والمراجعة الخارجية تحدد مجال عمل المراجع من حيث الفحص والتحقيق وإبداء الرأي وكذلك التأكيد على ضرورة حياد المراجع في إبداء الرأي وعدم تدخله في التسيير أي أن دور المراجع هنا يعتبر دوراً استشارياً.

#### ثانياً : المراجعة الاختيارية

إن الأصل في المراجعة هو أن تكون اختيارية، ويرجع قرار القيام بها إلى أصحاب المنشأة أو أعضاء مجلس الإدارة، وإلى غيرهم من أصحاب المصالح فيها ففي المراجعة الاختيارية لا يوجد إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.

إن المراجعة الاختيارية تناسب شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، لأن المراجعة تفيد في زيادة الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مراجع الحسابات عند تحديد الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال، كذلك اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة

من المراجع عند طلب الاستفادة من القروض والتسهيلات الائتمانية فضلا عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم التعديل فيها واعتمادها.<sup>1</sup>

ويمكن تطبيق هذا النوع من المراجعة على مختلف نشاطات المنشأة كالمراجعة الجبائية ومراجعة الموارد البشرية وغيرها.

### المطلب الخامس : تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ

من هذا المنظور فإنه مراجعة الحسابات وعلى أساس مدى شمول الفحص لمختلف العناصر في المنشأة، والمسؤولية التي تقع على عاتق المراجع على أساسها، تنقسم الى نوعين وهما:

- المراجعة العادية

- الفحص لغرض معين

#### أولاً: المراجعة العادية

وهي المراجعة التي سبقت الإشارة إليها من أنها فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

وغالبا ما يرجح ويلجأ المراجع إلى إتباع المراجعة الاختيارية، ويعتبر مسؤولا بالطبع على أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني، أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المنشأة محل المراجعة.

#### ثانياً: المراجعة لغرض معين (الفحص لغرض معين)

يهدف هذا النوع من المراجعة الى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبقت مراجعتها عادية بهدف الخروج برأي فني محايد ومعلل حول المركز المالي ونتائج الأعمال.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص20.

<sup>2</sup> -GRET : Audit externe des institutions de microfinance- Guide pratique, dans la Série Outil technique n° 3, paris, Décembre 1998, p27.

من الأمثلة على المراجعة لغرض معين، فحص الدفاتر والسجلات بهدف كشف غش ما أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام آخر أو لتحديد قيمة السهم في حالة الدمج أو في حالة حساب تركه تشمل على أسهم وغير ذلك.

ويجب ألا يتبادر للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ووجود المراجعة أو الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف.<sup>1</sup>

يختلف الفحص لغرض معين عن المراجعة الجزئية لأن المراجعة لغرض معين لا تشترط أن تكون لغرض خاص بنشاطات المنشأة وبناء على طلب من إدارتها، بينما تتم المراجعة الجزئية بناء على طلب من إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة، كما يهدف الفحص لغرض معين إلى إظهار جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة. إن المراجع لا يعتبر مسؤولاً في المراجعة العادية إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير، أما في حالة الفحص لغرض معين فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا تعاقدية.

### المبحث الثالث: معايير مراجعة الحسابات وقواعد وأخلاقيات المهنة التي تحكمها

إن مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة تحكمها جملة من القوانين والتشريعات التي تحدد الحد الأدنى من الأداء المطلوب، فإنها تعتمد كذلك على عدة معايير للممارسة المهنية تعبر عن المستويات المثلى للأداء، لتحقيق أهداف مراجعة الحساب بالنسبة لجميع الفئات المستفيدة من خدماتها من المجتمع المالي، وفق المستوى المطلوب من الأداء المهني، إضافة إلى أنها تسهر على احترام قواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، تحقيق أهدافها.

وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى هذه المعايير والقواعد من خلال العناصر التالية:

- تطور معايير وقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات
- المعايير الشخصية لمراجعة الحسابات (المعايير العامة).

1 - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 32.

- معايير إعداد التقرير لمراجعة الحسابات.
- معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات.

### المطلب الأول: تطور معايير وقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.

تقوم مراجعة الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، وجملة من قواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

#### أولاً: قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة

في ظل هذه المساعي للتطوير في مجال المعايير الدولية للمراجعة فقد تم اعتماد أخلاقيات الممارسة لمهنة المراجعة، حيث أضاف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1988م قسماً خاصاً لقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني<sup>1</sup>. كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً لأخلاقيات المهنة سنة 1997م، والتي طورها مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين التابع للاتحاد، حيث توفر إطاراً للمفاهيم لجميع المحاسبين والمراجعين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية للسلوك الأخلاقي في ممارسة مهنة المراجعة<sup>2</sup>.

تعرف قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة عبارة، على أنها عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم، وتتألف مجموعة المبادئ السلوكية في:

- **المسؤولية:** وهي تتمثل في مسؤولية المحاسب القانوني عن قيامه بأعماله المهنية وإعداد التقارير المالية بأقصى كفاءة ممكنة.
- **مصلحة المجتمع،** أي أن يراعى والمراجع مصلحة المجتمع والأطراف المستفيدة من خدماته عند أداءه لعمله.

1 - احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص30.

2 - المرجع نفسه.



- الأمانة والاستقامة، أي أن يكون المراجع أميناً وصادقاً وذا سلوك قويم عند أداءه لمهامه.
  - الموضوعية والاستقلالية، أي أن يكون المراجع محايداً وموضوعياً عند ممارسته للمهنة وأن يقدم المسؤولية المهنية على المصلحة الشخصية.
  - العناية المهنية، أي قيام المراجع بأداء الخدمات المهنية بأعلى مستويات الأداء والكفاءة والإتقان وبذل عناية الرجل الرشيد.
  - أما مجموعة قواعد الصفات السلوكية فتتلخص في:
  - الاستقلال، أي أن يكون المراجع مستقلاً ومتجرداً من أي ضغوط خارجية عند ممارسته للمهنة، والابتعاد عن كل عمل أو سلوك من شأنه التأثير على هذا الاستقلال.
  - الأمانة والاستقامة، وتعني أن يكون المراجع صادقاً وذا سلوك قويم عند أداءه بمهامه
  - الالتزام بالمعايير المهنية، وتعني التزام الممارسين للمهنة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية المتعارف عليها وأية تعليمات تصدر عن الجهات المختصة.
  - السلوك المهني، ويعني الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة والامتناع عن القيام بكل ما من شأنه الإساءة إلى المهنة أو الممارسة المهنية.
- وقد دمج وحدد مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين هذه المبادئ في خمس عناصر وهي:<sup>1</sup>
- |           |                |                                   |
|-----------|----------------|-----------------------------------|
| - النزاهة | -الموضوعية     | -الكفاءة المهنية والعناية اللازمة |
| -السرية   | -السلوك المهني |                                   |
- وبما أن هذه القواعد صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإنه لا يمكن لهيئة عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين أو شركة تنفذ عمليات مراجعة باستخدام معايير المراجعة الدولية أن تطبق معايير أقل تشدد من المعايير الواردة في هذه القواعد.

<sup>1</sup> - International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of international auditing assurance and ethics pronouncements, 2008 Edition-Part I, New York, 2008, p6.

## ثانياً: مفهوم وتطور معايير مراجعة الحسابات

المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويعرف بأنه نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس وكمرشد لمدى فعالية الأداء بحيث انه يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، في قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها لضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة وتجنب المراجع المسؤولية في حالة التزامه بتطبيقها.<sup>1</sup>

تجب الإشارة أن مراجعة الحسابات تحكمها جملة من المعايير، والتي تتنوع من حيث المفهوم والنطاق والحاجة إليها، حيث أن التصنيف الأول هو معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)، والتي تمثل القواعد العامة للمعايير والتي يلتزم بها جميع المراجعين خلال كل مراحل عملية المراجعة بما في ذلك عند تطبيقه للمعايير الدولية، والصنف الثاني هو معايير المراجعة الدولية (ISA)، والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتعاون مع منظمات دولية ومحلية للمراجعة، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تشمل الشروحات، المتطلبات ونطاق التطبيق حسب مختلف الحالات المهنية للمراجعة، والصنف الثالث والذي تم اعتماده بعد التعديل بتاريخ 2009/12/15م وهي المعايير الدولية لرقابة الجودة والتي تشمل معياراً واحداً وهو رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1).

وسنحاول تتبع اعتماد هذه المعايير وتجاوبها مع مختلف التطورات التي مست مهنة مراجعة الحسابات.

حيث نجد أنه قد نجحت بعض الدول المتقدمة بوضع قواعد ومعايير لمهنة المراجعة يمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها عوضاً عما كان متعارفاً عليه، وبالتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال، والتي تطبعها صفة المحدودية.

<sup>1</sup> منصور احمد البديوي وشحاته السيد شحاته: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص32.

ومع ظهور العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جدياً في اعتماد معايير دولية للممارسة المهنية للمراجعة، ومتعارف عليها دولياً، لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً.

ومنذ أوائل الستينيات ولعدة مشاكل ميزها تعدد الأزمات المالية الوطنية والدولية، طرحت تساؤلات حول مهنة المراجعة في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار كبيرة في الممارسة المهنية للمراجعة، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المراجع في المجتمع، وقد نشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان المتقدمة، وشكلت لجان خاصة من الأكاديميين والمهنيين لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام باحثون وخبراء في المراجعة بدراسات مهنية مقارنة بين عدة دول متقدمة في هذا المجال في محاولة للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى.

ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م، ضمن كتاب بعنوان (معايير المراجعة المتعارف عليها) (GAAS)، حيث شكل هذا المعهد لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة، وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير المراجعة وإجراءاتها، ذلك لأن الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال و الأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة. وترتبط معايير المراجعة تمييزاً لها عن إجراءات المراجعة، ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع ولكن أيضاً بكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره.<sup>1</sup>

ولم يكن اعتماد معايير دولية للمراجعة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة، حتى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في 1973م، والتي استبدلت بعد ذلك في 2001 بمجلس معايير المحاسبة

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 55.

الدولية (IASB) وهو المجلس الحالي)، بداية الاعتماد نحو عالمية مهنة المراجعة، حيث أصدر بعد ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1978م عدة معايير دولية للمراجعة تتكون من سبعة معايير واربع مشاريع لمعايير مرتبطة بعناصر أخرى للمراجعة.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة أنه قد ظهر تداول لمصطلح معايير المراجعة الدولية من قبل جملة من الباحثين ، الذين أدركوا بأنه قد حان الوقت لاعتماد معايير دولية للمراجعة منذ فترة، من خلال كتاب (معايير المراجعة الدولية) لكل من (MAURICE & EDWARD STAMP MOONITZ) سنة 1977م، أي سنة قبل أول اصدار لمعايير المراجعة الدولية.<sup>2</sup>

ولا يزال حتى الوقت الحالي تطوير معايير المراجعة الدولية متواصلا لتلبية احتياجات الطلب على أعمال المراجعة، ويشمل اهتمام جملة من الهيئات المهنية والأكاديمية والمنظمات الدولية، والتي تتكافل جهودها مع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). من أجل تطوير معايير المراجعة الدولية ومعايير وأخلاقيات المهنة التي تحكم مهنة المراجعة.<sup>3</sup>

ونجد من أهم هذه المنظمات التي شملت الجانب الحكومي والخاص:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)،
- مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)
- المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO)
- المنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا (INTOSAI): حيث تم اعتماد معايير خاصة بالرقابة في القطاع العام بالتوافق مع الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2004م.<sup>4</sup>
- هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)
- صندوق النقد الدولي (FMI)،
- البنك الدولي (WB)
- بنك التسويات الدولية (FSB)،

<sup>1</sup> - Edward Stamp & Maurice Moonitz: International auditing standards-Part I, opcit, p24.

<sup>2</sup> -Ibid.

<sup>3</sup> -CLAES Norgren : Public and Private Sector Collaboration in Developing International Financial Audit Standards, International Journal of Government Auditing, Washington, Jan 2010, Vol. 37, Iss. 1, p11.

<sup>4</sup> - Idem, p12.

تقسم معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: <sup>1</sup>

- **معايير عامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.
- **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.
- **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

وتعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريباً.

### المطلب الثاني : المعايير الشخصية لمراجعة الحسابات (المعايير العامة)

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، والمقصود بهذه المعايير أن خدمات المراجعة يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية والعلمية.

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كالاتي: <sup>2</sup>

- **التأهيل العلمي والعملية:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.
- **الاستقلال:** على مراجع الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها.
- **العناية المهنية الملائمة:** على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة ووضع التقرير ويطلق على هذا المعيار كذلك بالحذر المهني المعقول.

1 - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 55.

2 - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على: المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية: الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 49.

### أولاً: معيار التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجاً علمياً موسعاً، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة أنه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيراً أو ملماً بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المراجع يستطيع أن يستعين بخبير متخصص في المجالات التي يحتاج إليها.

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خبير المراجعة بأنه شخص أو مؤسسة يمتلكون خبرة في مجال آخر غير المراجعة أو المحاسبة، والذي يستخدم عمله في ذلك المجال من

قبل المراجع لمساعدته في الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة.<sup>1</sup>

ومن المنطوق عليه أن تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعاً ينبغي أن تتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم.

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دوراً كبيراً في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدتها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإحصاء وغيرها.

ومما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار وهي:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.
- التأهيل العملي والخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني.

<sup>1</sup>- International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control، opcit، p19.

كما انه في ظل المعالجة الالكترونية للمعلومات المحاسبية (باستخدام الحاسوب)، وهذا ما يميز البيئة الحالية للمحاسبة والمراجعة فانه على المراجع أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية حتى يتمكن من التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة وفحص العمل المؤدى، ويجب عليه أن يأخذ في الاعتبار المهارات المتخصصة المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة في بيئة المعالجة الالكترونية وما لها من خصوصيات، سواء في تعقيد مراجعتها وما تتطلبه من مهارات أو من حيث مساهمتها في دعم وتسريع أعمال المراجعة.

كما أشار لها معيار المراجعة الدولي (ISA330)، وهو استجابة المراجع للمخاطر المقيمة، من حيث ايجابية هذا الاستخدام في دعم أعمال المراجعة.

حيث يوضح هذا المعيار أن التأهيل العلمي للمراجع في مجال المعالجة الالكترونية يتيح له استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الإلكتروني وإجراء فحص أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، والذي قد يكون مفيداً عندما يقرر المراجع تعديل نطاق الفحص، كمثال الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، ومن الممكن استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية أو فرز معاملات ذات خصائص محددة أو اختبار مجموعة بكاملها بدلاً من عينة<sup>1</sup>.

ولما يكتسبه جانب التأهيل العلمي من أهمية على مستوى معايير مهنة المحاسبة والمراجعة، عملت لجنة التعليم التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير معايير التعليم الدولية لتضع بذلك إشارة مرجعية لتعليم أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة. فقد تم إدراج معايير التعليم الدولية والبيانات الدولية لممارسة التعليم في إصدار عام 2009م لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كدليل عمليات التعليم الدولية الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control، opcit، p7.

<sup>2</sup> - دليل عمليات التعليم الدولية الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين والمتوفر على الموقع الإلكتروني الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين: <http://www.ifac.org>.

## ثانيا : معياراستقلال المراجع

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها. الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيرا مستقلا ومحايذا. ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظاهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي.<sup>1</sup>

وفي هذا المجال فقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين استقلال المراجع على انه يشمل عنصرين أساسيين وهما:<sup>2</sup>

- استقلال في التفكير: وهو الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أن تتأثر بالمشورات التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكك المهني.
- الاستقلال الظاهري: وهو تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث أن طرفاً آخر معقولا ومطلعاً وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، سيتوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني لشركة أو لعضو في فريق التأكيد قد تم التنازل عنها.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص57.

<sup>2</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, p28.



أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيادية تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعية على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله، لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية:

- يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

- إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

- تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن التطرق إلى الضغوط

التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات المستقل في العناصر التالية:

• عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديدته للاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها فتحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظرا لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصا على بعض الأسرار.<sup>1</sup>

• عند قيام المراجع بعملية الفحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى.

• عند قيام المراجع بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ضمانا لاستقلال المراجع وحفظا لحياده فإن على مراجع الحسابات ألا يتدخل في تسيير المنشأة، بمعنى التدخل والتطرق المباشر في الإجراءات التي تتعلق بالتسيير والتي أصلا مسندة للإداريين وفقا للتشريعات والمراسيم المختلفة.

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الاستقلال عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف

<sup>1</sup>- Société national de comptabilité : Relations dirigeants d'entreprise et commissaires aux comptes, la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit ,n°1, 1<sup>ère</sup> trimestre 1994, Alger, p36.

وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع، والتي تتمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المراجع من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

1-التعيين

2-العزل

3-الأتعاب

4-وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة

5-قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة

**1-التعيين:** ان قيام المنشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) ومن أجل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل، فقد أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارتها أي ضغط على المراجع.

**2-العزل:** إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيه عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، ويوصي في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم للوقوف على أسباب عزله، وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهنية دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.

**3- الأتعاب:** يعتبر تحكم المنشأة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيان بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى لجنة الشؤون الخارجية، وذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع وحماية استقلاليته وحياده.

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص ص 43-45.

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة: تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المراجع الخارجي من الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا نهائيا، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته، أو أن تكون للمراجع مصلحة في الإدارة أو الملكية.

إن مراجع الحسابات الخارجي الذي يراجع حسابات شركة يكون هو عضوا في مجلس إدارتها قد يكون مستقلا من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من مستخدمي القوائم المالية أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه لأن المراجع في حقيقة الأمر أصبح يراجع قرارات قد ساهم هو جزئيا في اتخاذها.

وفي هذا الصدد نجد أن معظم القوانين في دول العالم قد نصت على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع وإدارة المنشأة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كما تلاك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة: يعتبر قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، وفي هذا المجال يطرح التساؤل حول كون قيام المراجع بتلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمستفيدة من المراجعة تشك في حياده واستقلاله.

أصدرت مؤسسات المراجعة الكبرى مجتمعة في سنة 1991م ورقة عمل لبحث هذا الموضوع لقناعته بأن هذا الاعتقاد غير صحيح، وعلى العكس فإن احتياجات العموم والمساهمين والعملاء تخدم أفضل إذا كان مراجع الحسابات يقدم خدمات متعددة بما فيها المراجعة والاستشارات الضريبية الإدارية والتنظيمية الممكنة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-فؤاد محمد علاء الدين: مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 77، 1993، ص20.

وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع تعتبر خدماته هي مجرد النصيحة والاستشارة ولا يساهم في اتخاذ القرارات، فإن استقلاله وحياده لن يتأثر.

كما أنه عند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن العمل الذي يراجع حساباته، يقدم ضماناً إلى مصلحة الضرائب بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة، كما أنه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبرراً قانونياً مقبولاً يؤيد هذا الموقف.

كما أن صفة الاستقلالية للمراجع تم التأكيد عليها واعتمادها ضمن متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (SQCS1) الجديد والمعدل سنة 2009م، من أجل تحقيق الاستقلالية في أعمال شركات المراجعة، حيث ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها، بما في ذلك موظفي شركة ضمن المجموعة، بالتقيد بالاستقلالية، حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك.

وتمكن هذه السياسات والإجراءات شركات المراجعة من القيام بما يلي:<sup>1</sup>

- الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها، وإذا أمكن، الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.
- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراءات المناسبة للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أوفي حال كان مناسباً، الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

<sup>1</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, p48.

### ثالثاً: معيار بذل العناية المهنية الملائمة

يقصد بهذا المعيار بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء المراجع لعملية المراجعة وفي أعداده للتقرير، وهناك من بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار بالحذر المهني المعقول.<sup>1</sup> وعلى العموم فمتطلبات هذا المعيار تتمثل فيما يلي:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه وبطريقة كافية وملائمة، عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة محل المراجعة، كما يجب عليه أن يتحقق من جميع بنود الميزانية وحسابات النتائج ومختلف القوائم المالية.

- يجب أن يستدل مراجع الحسابات الخارجي في تحديد مستوى العناية المهنية المناسبة بالدراسة والفهم لمسؤولياته القانونية والمهنية.

تعتبر المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمراجع بمثابة الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة، وبما أن المسؤولية المهنية تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية فإن مهمة المراجعة وما تحدده وتفرضه من مسؤولية تحاول رفع العناية المهنية عن ذلك الحد الذي يحتمه القانون.

- تتطلب العناية المهنية من مراجع الحسابات الخارجي وضع خطة وبرنامج ملائمين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين، وذلك عن طريق متابعة تقدمهم في أداء المهام المفوضة لهم.

- تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أحد أهم متطلبات العناية المهنية الملائمة، حيث تعتبر هذه الدراسة والتقييم لنظام الرقابة الداخلية أساساً لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في المراجعة، وإنما يحدد أيضاً درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، كما يحدد درجة التركيز النسبي على مختلف الإجراءات.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 57.

- تتطلب العناية المهنية من المراجع الخارجي الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة ومختلف الإجراءات، من أجل توفير أساس ملائم لإبداء الرأي حول مختلف القوائم المالية، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكم والنوع.

تجب الإشارة إلى أنه تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة وصولاً إلى إعداد التقرير، حيث تعتبر المعايير العامة من أهم المعايير العشرة للمراجعة، إذ أن عدم توفر أحد تلك المعايير يجعل باقي المعايير بدون معنى وغير موضوعية، فإذا قام بالمراجعة شخص غير مؤهل علمياً ومهنياً بشكل ملائم، أو غير مستقل أولم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة منها.

وقد أشار الاتحاد الدولي لمحاسبين إلى متطلبات بذل العناية المهنية الملائمة ضمن مسؤوليات المراجع من خلال معيار المراجعة الدولي (ISA200)، الذي يدرج ضمن معايير مسؤوليات المراجع، الفقرة رقم (7) من مقدمة المعيار.<sup>1</sup>

بأنه تقتضي معايير المراجعة الدولية من المراجع ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية المراجعة وأن يقوم بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن احتيال أم خطأ، بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها.
- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء موجودة أم لا وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات استجابة مناسبة للمخاطر المقيمة.
- تكوين رأي حول البيانات المالية بالاستناد إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

كما أشار المعيار المراجعة الدولي لاستخدام عمل المراجعين الداخليين (ISA610)، إلى بذل العناية المهنية الملائمة في الاستفادة من أعمال المراجعين الداخليين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, p77.

كما انه ضمن متطلبات المعيار الدولي ((ISA240) مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتياال في عملية مراجعة البيانات المالية)، فانه يجب على المراجع أن يتخذ التشكك المهني أثناء المراجعة، مدركا احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتياال، بالرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالرقابة.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني كونها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبطة بالمعايير العامة.

تمثل معايير العمل الميداني مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة وقرائن الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات.<sup>3</sup>

تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:<sup>4</sup>

- **التخطيط والإشراف:** إذا يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة، كما يجب عليه الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقا وأساسا يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.

- **أدلة قرائن الإثبات:** يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة التحري والإثبات، والذي من شأنه أن يكون أساسا معقولا ومبررا لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

### أولا: معيار التخطيط والإشراف

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، إذ يتطلب هذا من مراجع الحسابات ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة

<sup>1</sup> - Idem, p647.

<sup>2</sup> - Idem, p167.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المرجع السابق، ص 75.

<sup>4</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 58.



ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بمكتب المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب كذلك التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية لمكتب المراجع، والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يكسب الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب الخطة المرسومة.

يتلخص هدف المراجع وفق هذا المعيار في التخطيط والإشراف لعملية المراجعة بحيث يتم أداؤها بطريقة فعالة.

يتطلب توجيهه وتخطيط مهمة المراجعة من مراجع الحسابات أن يأخذ صورة شاملة على المنشأة، كي تمكنه من توجيه مهمته على أساس الأنظمة المختلفة في المنشأة، من هذه الوجهة وكهدف أولي فإن مراجع الحسابات يمكن أن يأخذ صورة أولية عن الحسابات وكذلك البرمجة الأولية لوسائل الرقابة والتخطيط التي سيعتمدها في مهمته اللاحقة والتي تتيح له ما يلي:<sup>1</sup>

- تحديد مجال الفحص والرقابة على أساس من درجة الثقة.
  - تنظيم تنفيذ المهمة الموكلة له من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة مع أكبر قدر من الفعالية واحترام المدة المتفق عليها.
- يفترض أن يوفر التخطيط السديد لتنفيذ مهمة المراجعة تنظيما ملائما لمكتب المراجع والتنسيق بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على مهمة المراجعة كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات، كما يجب أن تجرى كل أعمال المراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤوليته، وتبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي في ضمان القدر الكافي واللازم من المراجعة للعمل الذي يقوم به شخص سواه تحت إدارته، كما أنه على مراجع الحسابات توقيع جميع

<sup>1</sup>- Société national de comptabilité : Mission de commissariat aux comptes, la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit, n°14, 2<sup>ème</sup> trimestre 1997, Alger, p 10.

الرسائل أو التقارير التي تعتبر تعبيراً عن رأيه أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته القانونية.

لكي يتم تخطيط عملية المراجعة تخطيط سليماً وكافياً، يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية:<sup>1</sup>

- الاتصال بمراجع الحسابات الخارجي السابق.
- جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والقطاع الذي ينتمي إليه.
- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.
- إجراء تقييم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية، والتي ينوي المراجع الاعتماد عليها.
- إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة، وتحديد عنصر الوقت نظراً لارتباط مهمته بمدة محددة، لذلك على مراجع الحسابات - أخذ عنصر الوقت بالاعتبار من حيث:<sup>2</sup>

- توقيت تعيين مراجع الحسابات الخارجي.
  - توقيت القيام بالمراجعة.
  - توقيت إجراءات عملية المراجعة.
  - تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية.
  - طبيعة التقارير المتوقع تقديمها.
  - دراسة مسؤوليته القانونية تجاه العميل الذي يراجع حساباته.
  - دراسة مسؤوليته المهنية من أجل رفعه شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.
- يمكن للمراجع أن يناقش خطوات التخطيط مع إدارة المنشأة كما أشار له معيار

المراجعة الدولي (ISA300) التخطيط لمراجعة البيانات المالية).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 57-58.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 27.

<sup>3</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, p647.

حيث يمكن للمراجع أن يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتيسير أداء عملية المراجعة وإدارتها (وعلى سبيل المثال تنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة). ورغم أنه كثيرًا ما تحدث هذه المناقشات، إلا أن استراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة تبقى مسؤولية المراجع. وعندما يتم مناقشة مسائل ترد ضمن استراتيجية المراجعة الشاملة أو خطة المراجعة، تكون العناية مطلوبة حتى لا يتم التقليل من فاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال يمكن لمناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المفصلة مع الإدارة أن تؤثر على فاعلية المراجعة بجعل إجراءات المراجعة أكثر قابلية للتنبؤ بها.

### ثانياً: معيار دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية

عرفت المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات (OECCA)، طرق وإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية على أنها عبارة عن مجموعة تعليمات تنفيذ المهام ومختلف الوثائق المستخدمة وكيفية توزيعها والاحتفاظ بها وما يجب أن تحتويه، وترخيص العمليات واعتمادها، وتسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لاستمرارية المنشأة ومراقبتها.<sup>1</sup>

يعود تحديد نظام الرقابة الداخلية اللازم للتمكين من إعداد البيانات المالية إلى الإدارة، ويشتمل مصطلح الرقابة الداخلية على مجموعة واسعة من الأنشطة داخل العناصر التي يمكن وصفها ببيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر لدى المنشأة، ونظام المعلومات، بما في ذلك عمليات مؤسسات الأعمال ذات العلاقة المرتبطة بإعداد التقارير المالية والاتصال، وأنشطة الرقابة، ومراقبة أنظمة الرقابة، ومع ذلك لا يعكس هذا التقسيم بالضرورة كيف قد تصمم وتطبق وتلتزم منشأة معينة بنظام الرقابة الداخلية الخاص بها، أو كيف قد تصنف أي عنصر معين.

<sup>1</sup> -Bernard Gumb & Christine Noël : Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours, Comptabilité contrôle audit, Paris, Dec 2007, Vol 13, Iss 2, p 97.

يعكس نظام الرقابة الداخلية للمراجع على وجه الخصوص، الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، وكذلك احتياجات الإدارة ومدى تعقيد العمل وطبيعة المخاطر التي تخضع لها المنشأة والقوانين أو الأنظمة ذات العلاقة.

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على مجمل الطرق والأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومسيريها وموظفيها، لتوفر لها تأكيدا معقولا بتحقيق أهداف المنشأة التالية:

- حماية أصول المنشأة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.

- فاعليته وكفاءة الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها المنشأة بما في ذلك استخدام الموارد بكفاءة وبشكل ملائم وزيادة الإنتاجية.

- التقيد بالأنظمة، التعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منظمة.

ويفترض في مراجع الحسابات أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات والأساليب التي تستخدمها المنشأة، وينبغي أن يركز الفحص على مختلف عناصر النظام لمعرفة عناصر الخلل وعدم الملائمة.

ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ثلاث خطوات أساسية وهي:

- أخذ صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنشأة عن طريق المتابعة والملاحظة، ويتم هذا عادة باستخدام قائمة الاستقصاء (الاستبيان) النموذجية التي تحدد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية، كما يستخدم المراجع عدة طرق أخرى لجمع

المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية كالتقرير الوصفي أو خرائط التدفق.<sup>1</sup>

- مقارنة الإجراءات الموضوعية والمستخدم في نظام الرقابة الداخلية بالنماذج المثلي لتلك الإجراءات لتحديد مدى ملائمة ودقة هذه الإجراءات المستخدمة مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف الواقعية للمنشأة.

<sup>1</sup> - OECCA : Le Contrôle interne, édition Comptable Malshebre, Paris, 1977, P 73.

- الوصول إلى تحديد طريقة العمل الفعلية لنظام الرقابة الداخلية والمطبقة في الواقع، حيث أنه ونتيجة لعدم إمام بعض العاملين بالإجراءات المطلوبة لعمل النظام قد يؤدي هذا إلى عدم تطبيق ما نص عليه الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية في الواقع، أي في نشاط المنشأة الحقيقي.<sup>1</sup>

إن مختلف الإجراءات الاختبارات التي يقوم بها المراجع في إطار دراسة مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية قد تؤدي إلى إظهار اختلاف عن الحالة الأولية التي يوصف بها هذا النظام، وهذا بدوره يقتضي من المراجع تعديل برنامج المراجعة وتنقيحه، وقد يؤدي هذا التعديل والتنقيح إلى توسيع مجال اختبارات المراجعة والتغير في الأهمية والتركيز النسبيين بين مراحل المراجعة، كما يمكن أن تؤدي إلى تغير أو تعديل توقيت إجراءات المراجعة.

وينبغي على مراجع الحسابات تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الفحوص والاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، فإضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كمرحلة أولية يعتمد عليها المراجع كأساس في وضع برنامج المراجعة وتقدير المخاطر.

كما أشار لها معيار المراجعة الدولي ((ISA330) استجابة المراجع للمخاطر المقيمة).<sup>2</sup> حيث أنه وفقاً لهذا المعيار الدولي فإنه عند تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم أدائها، فإن على المراجع إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة (أي مخاطر الرقابة)، بحيث يقتضي من المراجع الحصول على أدلة مراجعة

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 102.

<sup>2</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, p333.

لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية، أي إذا كان ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية.

### ثالثا : معيار أدلة وقرائن الإثبات

يعبر هذا المعيار عن ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة، لتكون أساسا سليما يرتكز عليه عند إبداء رأيه الفني المحايد والمعلل حول التقارير المالية، ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي، والمراجعة الحسابية الانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.

ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بصفة عامة إلى فئتين كما يلي:<sup>1</sup>

- **الأدلة الداخلية:** ومن أمثلة الأدلة الداخلية نجد كل ما هو موجود داخل المنشأة، مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان.

- **الأدلة الخارجية:** تشمل الأدلة والقرائن الخارجية المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الاطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المدينين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية، وكذلك الأنظمة التي تخضع لها المنشأة محل المراجعة. كما تستخدم هذه الأدلة والقرائن الخارجية في تدعيم وتأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

يجب أن تكون الأدلة والقرائن التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها ملائمة بالدرجة الأولى وكافية ثانيا، فالقرائن والأدلة الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وان الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة كذلك، أما كفاية الأدلة والبيانات فهذا عائد لتقدير المراجع وحكمة الشخصي، إذ يجب على مراجع الحسابات تقييم تلك الأدلة والبيانات بالاعتماد على خبرته وتقديره المهني.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص59.

وقد حدد معيار المراجعة الدولي ((ISA500) أدلة المراجعة)، المتطلبات التي تشمل هذا المعيار كما يلي:

- أدلة المراجعة الكافية والمناسبة: على المراجع تصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف لغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة.
- المعلومات التي ستستخدم كأدلة مراجعة: ويمكن التطرق لها من خلال النقاط التالية:
  - عند تصميم وأداء إجراءات مراجعة على المراجع اعتبار ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
  - إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد أعدت باستخدام عمل خبير الإدارة، فإن على المراجع (إلى المدى الضروري) تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير الحصول على فهم لعمله، وتقييم ملائمة عمل الخبير كأدلة مراجعة للإثبات المناسب.
  - عند استخدام معلومات تنتجها المنشأة على المراجع تقييم ما إذا كانت المعلومات موثوقة بشكل كافٍ لأغراض المراجع، وذلك بالحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات، تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأغراض المراجع.
- اختيار بنود للاختبار للحصول على أدلة مراجعة: حيث انه عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل على المراجع أن يحدد وسائل اختيار البنود للاختبار التي تعتبر فعالة في تلبية غرض إجراءات المراجع.
- عدم الاتساق في أدلة المراجعة أو الشكوك في موثوقيتها: والذي يرجع إلى كون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر واحد غير متنسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو كان لدى المراجع شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

وعلى المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية لحل هذا الأمر، وعليه اعتبار أثر هذا الأمر إن وجد على الجوانب الأخرى من المراجعة.

#### المطلب الرابع : معايير إعداد التقرير لمراجعة الحسابات

إن التقرير هو وسيلة الاتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذين يهتمهم الأمر، وبناء عليه يؤدي التقرير وظيفة إخبارية وإعلامية هامة، كما أننا نجد في أثناء عملية الاتصال بهذه الطريقة انه توجد تغذية عكسية، وقد تكون في صورة استفسارات، كما قد نجد في كثير من الأحيان أن المدقق يعطي تقارير شفوية، حيث يلعب موقف الاتصال دورا هاما في تحديد نوع الرسالة الاتصالية.<sup>1</sup>

حيث أن تقرير المراجع وما يلعبه من دور مهم في عملية الاتصال، يجب أن تتوفر فيه عدة خصائص مرتبطة بالكفاية، والتجانس مع المبادئ المحاسبية وإثباتها، وصولا الى ابداء الرأي.

ترتبط معايير إعداد تقرير المراجعة خصائص وكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير:<sup>2</sup>

- احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الأخرى.
- كفاية المعلومات: يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

1- أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص316.

2- ألفين أرينز وجيمس لوبك، المرجع السابق، ص19.



- إبداء الرأي: يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الفني المحايد والمعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر على المراجع ابداء رأيه يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.

### أولاً: معيار احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب التقرير عما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ان هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معقدة، والذين يعتبرون مرجعاً موثقاً به محاسبياً على أن تمثل توجيهها سليماً في التوصل إلى القرارات المالية.<sup>1</sup>

إن هذه المبادئ والقواعد لا يمكن اعتمادها كقواعد طبيعية، نشأت نتيجة البحث انطلاقاً من بديهيات أساسية ومسلمات لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصىلة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية.<sup>2</sup>

كما لا يقتصر هذا المعيار على التحقق من مدى اعتماد المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكن يتعداه إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، ولا يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم بإعداد قائمة بالمبادئ المحاسبية والطرق المستخدمة، ولكن يطالب فقط بإبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية للنتائج والميزانية مقبولة أم لا.

تقسم هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على أساس هذا المعيار إلى المجموعات التالية:<sup>3</sup>

- **المبادئ العامة:** تتمثل هذه المبادئ في الآتي:

#### ● مبدأ الحيطة

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص60.

<sup>2</sup> - SACI Djelloul : Comptabilité d'entreprise et le système économique, l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991, p82.

<sup>3</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص28-29.

● مبدأ الثبات

● مبدأ الشمول

● مبدأ الأهمية النسبية

● مبدأ الإفصاح

- **المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:** ويمكن إجمالها في الآتي:

● مبدأ تحقق الإيراد

● مبدأ التكلفة في قياس النفقة

● مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

- **المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:** تتمثل هذه المجموعة فيما يلي:

● مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك

● مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا

**ثانياً: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية**

ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية.

يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى حالات استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه، كلما ترتب عن هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري من أجل أن يعلم من يطلع على حسابات المنشأة بأن تغيراً قد طرأ على المبادئ المحاسبية المعتمدة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف الجهات التي تستخدم هذه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات. وكمثال على ذلك فإن التعديل في معدلات الاهتلاك نتيجة زيادة استعمال الآلات يعتبر تغيراً في نظام العمل، ولكن تغيير الطريقة المتبعة في حساب الاهتلاكات من طريقة القسط الثابت إلى المتناقص يعتبر خروجاً عن مبدأ الثبات في

استخدام المبادئ المحاسبية، وكمثال آخر على الخروج عن مبدأ الثبات تغيير طرق جرد المخزون السلعي وتسعيرة من طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً إلى طريقة ما دخل أخيراً خرج أولاً. وتكمن أهمية معيار الثبات في أنه يعطي ضماناً وأساساً كافياً لإمكانية مقارنة القوائم المالية المنشأة خلال عدة سنوات، أو مقارنتها مع القوائم المالية لمؤسسات مماثلة.

### ثالثاً : معيار كفاية المعلومات

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يتحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، وكذلك ما إذا كانت تلك القوائم المالية تحتوي على كل ما يجب أن تشمله من بيانات ومعلومات، فعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صدق المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وأن يعتمد على الفحص والمراجعة في كل العمليات إلى تؤدي إلى تضليل مستخدم هذه القوائم المالية أو إخفاء أمور عملية، تدعم هذا المعيار القوانين المعتمدة والتي تحدد العناصر الواجب توفرها في هذه القوائم.

تشتمل هذه القاعدة على شكل البيانات المحاسبية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، وكذلك الالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخرة دفعها وأي حصر على توزيع حصص الأرباح، والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين.<sup>1</sup>

يظهر جانب التقدير الشخصي الفني للمراجع في تحديد المعلومات ذات الأهمية التي تقتضي الإفصاح عنها، كما أن الأهمية النسبة للعناصر التي تتطلب الإفصاح عنها لا تتوقف على أهمية العنصر فقط ولكن كذلك على أهمية المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها في مختلف مجالات اتخاذ القرار.

### رابعاً : معيار إبداء الرأي

ينبغي على مراجع الحسابات المستقل أن يبدي رأيه الفني المعلن في القوائم المالية ككل، وفي الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يوضح المراجع في تقريره

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 61.

بطريقة قاطعه طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطى هذا المعيار نوعاً من الحماية لمراجع الحسابات من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته على القوائم المالية.

وتنحصر حالات إبداء الرأي من طرف مراجع الحسابات فيما يلي:

- إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف)
- إبداء رأي مع التحفظات (رأي مقيد)
- إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي (رأي معارض)
- الامتناع عن إبداء الرأي (رأي سلبي)

وتمثل المعايير العشرة السابقة الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات في أدائه لمهمته، وهذه هي المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية أولاً، وفي معظم الدول المتقدمة محاسبياً وقد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر، ولكن مع الإشارة إلى أن تبني هذه المعايير قد تم في هذه الدول كعرف وليس كقانون، وبالتالي يظهر هنا دور الهيئات والمنظمات المهنية لتعطي صفة الإلزام لهذه المعايير، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير تتطلب المزيد من الدراسة و التحليل والإلزام نظراً للتطورات التي يعرفها علم المراجعة من اعتماد التقنيات الحديثة للمعالجة والتحليل والرقابة في ظل استخدام الحاسوب واعتماد الطرق الإحصائية، مما يتطلب توافق هذه المعايير وتنظيمها مع بيئة الممارسة المهنية الحالية.

حدد معيار المرجعة الدولي ((ISA700) تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات

(المالية)، متطلبات إبداء الرأي من خلال النقاط التالية:

- ينبغي أن يكون المراجع رأياً حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- عند إبداء الرأي يجب أن يستنتج المراجع ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواءً الناجمة عن احتيال أم خطأ، وينبغي أن تؤخذ الأمور التالية بعين الاعتبار في ذلك الاستنتاج:

- استنتاج المراجع حول ما إذا تم الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة.
- استنتاج المراجع حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة، سواء كانت منفردة أم مجتمعة.
- ينبغي تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ويجب أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام التي تصدرها الإدارة .
- وينبغي أن يقيم المراجع في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، من خلال العناصر التالية:
  - كون البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة.
  - كون السياسات المحاسبية المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعتمد.

# الفصل الثاني

فَجْوَءُ التَّوَقُّعَاتِ فِي  
المَرَاجِعَةِ أَسْبَابُهَا وَسَبِيلُ  
تَصْيِيقِهَا

يوجد جدل طويل الأمد بين مهنة مراجعة الحسابات والمجتمع من مستخدمي القوائم المالية، بشأن مسؤوليات مراجعي الحسابات اتجاه المستخدمين للقوائم المالية من حيث صحة ومصداقية هذه القوائم المالية، خاصة اثر فضائح انهيار شركات عالمية كبرى كانرون وورلدكوم (Enron & Worldcom)، وغيرها من الفضائح التي أثارت الرأي العام للتحريض على الحوكمة، ودور الهيئات المهنية لفرض قيود صارمة في مجال حماية مصالحهم، فموضوع فجوة التوقعات قد لاقى اهتماما كبيرا من الباحثين في علم مراجعة الحسابات خاصة في العقدين الأخيرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم يجب أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناءة لتضييق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن لأن التخلص منها نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.

وتم تقسيم هذا الفصل الى خمسة مباحث من أجل رصد ملامح فجوة التوقعات وسبل تضييقها.

- المبحث الأول: مفهوم فجوة التوقعات، مكوناتها والشك في استقلال المراجع الخارجي
- المبحث الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ ودورها في فجوة التوقعات في المراجعة.
- المبحث الثالث: مسؤولية المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة، ودورها في فجوة التوقعات.
- المبحث الرابع: دور انخفاض جودة الأداء في المراجعة وقصور التقارير المالية في فجوة التوقعات للمراجعة.
- المبحث الخامس: دراسة تضييق فجوة التوقعات.

**المبحث الأول: مفهوم فجوة التوقعات، مكوناتها والشك في استقلال المراجع الخارجي**

ان فجوة التوقعات كمشكلة معاصرة للمراجعة، تنبع من عدة اسباب مرتبطة بالممارسة المهنية، ويعتبر استقلال المراجع الخارجي والشك فيه من أكثر الأسباب التي تؤدي الى وجود فجوة التوقعات، وسيتم التطرق الى هذا المطلب من خلال العناصر التالية:

- مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها
- الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي ودوره في فجوة التوقعات

**المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها**

ان فجوة التوقعات مفهوم متزامن مع مراجعة الحسابات، ولها جملة من المكونات، المرتبطة بالأداء والمعايير، والتوقعات من المجتمع لمسؤوليات المراجعة، وكذلك بعض التوقعات الغير معقولة.

**أولاً: مفهوم فجوة التوقعات**

يعتبر (Carl D Liggio) أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة، وعلى أنها تشير إلى الفرق بين مستويات الأداء المتوقعة على نحو ما يفهم من قبل مراجع الحسابات، ومن قبل المستخدمين للبيانات المالية.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة أن بعض الكتاب يرجعون فجوة التوقعات إلى ما قبل استخدام هذا المصطلح، أي منذ بداية أعمال المراجعة للشركات في القرن التاسع عشر.<sup>2</sup> كما كانت أول إشارة لظهور فجوة التوقعات مهنيا (من طرف الهيئات التي تنظم المهنة) من خلال التقرير الذي أصدرته لجنة كوهين (Cohen Commission) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1978م، والتي أشارت إلى وجود خلل وقصور في تقرير مراجع الحسابات الخارجي وفهم المستعملين الخارجيين لهذا التقرير، وأنه هو ما أدى إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة يرجع إلى أن المستخدمين

<sup>1</sup> -CARL D Liggio: The expectation gap: The accountant's legal Waterloo, the CPA (pre-1986), Jul 1975, Vol 45, Iss 000007, p 23.

<sup>2</sup>-Humphrey Christopher and others: The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation, Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK), 1993, Vol 23, Iss 91A, p 395.



لتقارير مراجع الحسابات يتوقعون من مراجعي الحسابات أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المنشأة، وأن يعدوا تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، وعدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات.<sup>1</sup>

ومن أهم التعاريف لفجوة التوقعات بالمراجعة وكما عرفتھا (PPORTER BRENDA)<sup>2</sup> ، بأن فجوة التوقعات تمثل الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراجعي الحسابات، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مراجعي الحسابات وفقا لتوقعات المجتمع المطلوبة منهم.

كما يعرف (LEE TOM)<sup>3</sup> فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق مراقبي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب.

وعرف (جورج دانيال غالي)<sup>4</sup> فجوة التوقعات على أنها اختلاف الأداء المهني لمراجعة الحسابات من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه. وقد عرفها كل من (TALHA ET SHAIKH)<sup>5</sup> أنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقعة على النحو المتوخى من جانب مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، أي هو الفجوة بين توقعات المجتمع من مراجعي الحسابات، وفقا لما يراه المجتمع و أداء المراجعين.

<sup>1</sup> -جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 06.

<sup>2</sup> -PORTER Brenda: An empirical study of the audit expectation-performance gap, Accounting and Business Research, Winter 1993, Vol 24, Iss 93, p 49.

<sup>3</sup> -LEE Tom: Financial reporting quality labels: The social construction of the audit profession and the expectations gap, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 1994, Vol 7, Iss 2, p30

<sup>4</sup> - جورج دانيال غالي، المرجع السابق، ص06.

<sup>5</sup> -Junaid M. Shaikh & Mohammad Talha: Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2003, Vol 18, Iss 6/7, p 517.

وقد عرف (صديقي مسعود)<sup>1</sup> فجوة التوقعات بأنها تعبر عن مدى التباين والاختلاف بين أبعد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعين وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع.

كما يرى (يوسف محمود جربوع)<sup>2</sup> ، على أن فجوة التوقعات تشير إلى عدم رضاء المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم.

حيث يرى الكاتب انه تظهر هذه الفجوة أساسا عند ما يصدر المراجع رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ووجود حالات غش وعقود غير نظامية، هذا بالإضافة إلى الشك في استقلال المراجع، ونقص الكفاءة المهنية عنده، وانخفاض جودة الأداء المهني للمراجع.

بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة نجد أنها تتفق في نقطة أساسية وهي أن الفجوة تعبر عن الاختلاف في النظرة إلى أداء مراجع الحسابات من طرف المراجعين في ظل ما يحكم مهنة المراجعة من معايير، ونظرة المجتمع بصفة عامة إلى هذا الأداء.

ان بعض هذه التعاريف تشير الى هذه الفجوة في الرأي على أساس مسؤولية المراجع وجملة من التعاريف الأخرى تنظر إلى هذه الفجوة على أساس مستوى جودة الأداء المهني المطلوب.

وبالتالي يمكن تعريف فجوة التوقعات في المراجعة على أنها تعبر عن الفجوة الموجودة بين مراجعي الحسابات والمجتمع المالي بصفة عامة حول مسؤوليات المراجع ومستوى جودة الأداء المهني المطلوب منه في ظل أدائه لعملية المراجعة بما يحكم هذه المهنة من أحكام ومعايير.

<sup>1</sup> صديقي مسعود، المرجع السابق، ص144.

<sup>2</sup> - يوسف محمود جربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2004، ص ص 5-6.

**ثانياً: مكونات فجوة التوقعات:**

ان فجوة التوقعات يمكن توضيح محتواها من خلال ثلاث مستويات كما يلي: <sup>1</sup>

**المستوى الأول:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذ بواسطة المراجعة.

**المستوى الثاني:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات الحالية للمراجع.

**المستوى الثالث:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجعة.

ووفقاً لهذه المستويات فان فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من: <sup>2</sup>

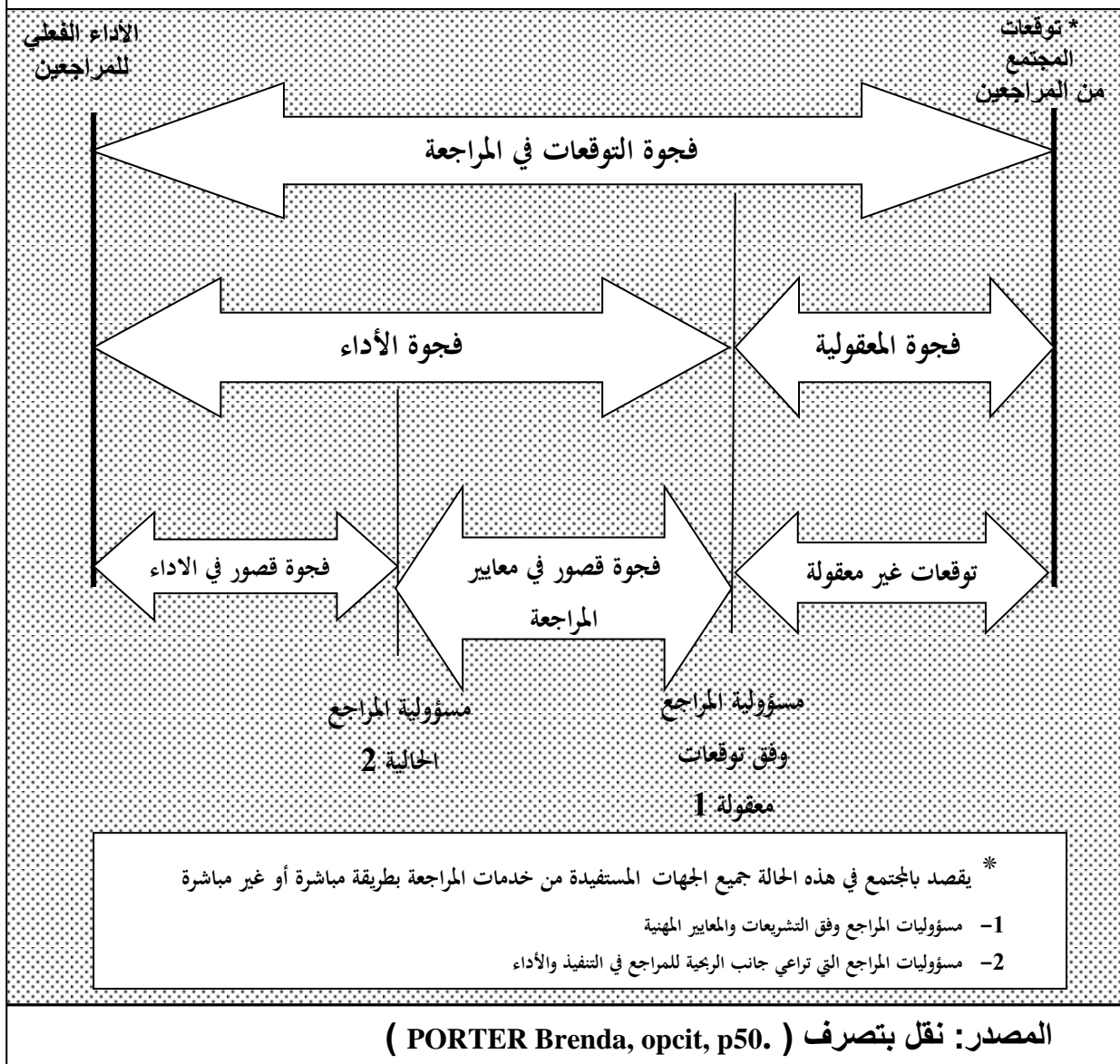
- **فجوة المعقولية Reasonableness Gap:** التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجع، وبين ما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة.
- **فجوة الأداء Performance Gap:** التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع، وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما: <sup>3</sup>
  - الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة، ويطلق عليها فجوة عدم كفاية أو قصور في معايير المراجعة.
  - الفجوة بين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي له، ويطلق على تلك الفجوة بفجوة عدم الكفاية أو القصور في الأداء.

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، المرجع السابق، ص7.

<sup>2</sup> - PORTER Brenda, opcit, p50.

<sup>3</sup> - Ibid.

## الشكل رقم(04): يوضح هيكل ومكونات فجوة التوقعات في المراجعة



## ثالثاً: أسباب ظهور فجوة التوقعات في المراجعة

أن النموذج الفكري (النظري) لفجوة التوقعات في المراجعة قد تم اكتشافه واختباره باستخدام النظرية السببية السيكلوجية، فأى خطأ يرتكبه شخص مهني يعود على الحكم في الشراء أو إلى أسباب خارجية لا يمكن السيطرة عليها. وعند الحكم على المسؤولية عن هذا الخطأ يجب أن تأخذ ثلاث مجموعات من المعلومات بعين الاعتبار عند التقرير حول مدى تقصير الشخص المهني وكما يلي: 1

1- وسن عبد الصمد نجم الجعفري: دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص13، دراسة غير منشورة.

- **الإجماع:** وهذا يتعلق بمدى مطابقة الفعل الذي قام به الشخص مع أفعال الآخرين تحت الظروف نفسها، فإذا ما اظهر المراجع مستوى عاليًا من التناسق والتوافق مع المعايير نفسها، فإن هذا الخطأ قد وقع نتيجة ظروف خارجية.

- **الاتساق:** وهذا يتعلق بماضي الشخص حول نجاحه وفشله، فهو سوف يتحمل مسؤولية أكبر في حالة انه قد تم لومه أو تقصيره على ارتكاب الخطأ نفسه في الظروف نفسها.

- **التمييز:** إذا تم الاعتراف بصعوبة مهمة ما، فإن الشخص الذي يقوم بها يتحمل مسؤولية اقل بالنسبة للخطأ.

من المهم جدًا التمييز بين هذه المجموعات المختلفة، فإذا كان مستخدمو القوائم والتقارير المالية يعتمدون ويثقون بشكل كبير على معلومات الإجماع، فإن مشكلة فجوة التوقعات يتم حلها عن طريقة تعديل معايير المراجعة أما إذا كانت العناصر الأخرى أكثر أهمية، فإن هناك المزيد من الجهد والعمل الذي يجب القيام به ليتمكن المستخدمون من قياس نسب النجاح السابقة أو درجة الصعوبة المرتبطة بكل جانب من جوانب عملية مراجعة الحسابات.

ووفقا لهذا المدخل السببي فإن فجوة التوقعات تكمن أسبابها بدرجة كبيرة في توقعات المجتمع المالي في الحكم على أداء المراجع ومسؤولياته وكفائته المهنية، وترجع فجوة التوقعات بدرجة كبيرة إلى التوقعات الغير معقولة للمجتمع المالي، والتي ترتبط بعدة عوامل اجتماعية واقتصادية وسياسية، حيث ذهب الاعتقاد المفرط من قبل مستخدمي القوائم المالية، على أن المراجع هو المسؤول عن إعداد هذه القوائم، في حين أن هذا الأخير مسؤول عن التقرير عليها في ظل ما تمليه معايير المراجعة، فمسؤولية إعداد هذه القوائم تقع على عاتق الإدارة في ظل ما يمليه التشريع و المبادئ المحاسبية، فوظيفة الإعداد هي وظيفة إنشائية تقع على عاتق المحاسب بينما وظيفة الفحص والتقرير هي وظيفة انتقادية تقع على عاتق المراجع .

ان فجوة التوقعات بالدرجة الأولى وبصفة عامة تنشأ أو تظهر للأسباب التالية: <sup>1</sup>

- 1- إعطاء مراجع الحسابات رأياً نظيفاً في تقريره على القوائم المالية وتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.
- 2- إعطاء مراجع الحسابات رأيه بخصوص قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية، ويتبين بعد ذلك أن المنشأة قد أوقفت نشاطها، حيث أن المفهوم الشامل لتقرير مراجع الحسابات لا ينبغي أن يقتصر على تقييم أداء المنشأة في الماضي، بل ينبغي أن يؤكد من خلال الفحص الاختباري إن كافة التنبؤات المستقبلية قد أعدت وفقاً للقواعد الموضوعية والافتراضات المنطقية التي تعد على أساسها التقديرات والتنبؤات الخاصة بأداء المنشأة.<sup>2</sup>
- 3- إعطاء مراجع الحسابات رأيه بخصوص قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتبين بعد ذلك حدوث العكس.
- 4- إعطاء مراجع الحسابات رأيه وظهور عقود غير قانونية بالقوائم المالية.

وتشير فجوة التوقعات إلى اختلاف فهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وإدارة المنشأة، والمساهمين، والدوائر الحكومية والقضاء لمسئوليات ودور مراجع الحسابات الخارجي المستقل.

### المطلب الثاني: الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي ودوره في فجوة التوقعات

إن استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده يعتبر عبارة عن سبب وجود وأهمية المراجعة، فإن أي شك حول استقلاله وحياده في أداء مهامه من طرف المجتمع المالي يؤدي إلى وجود واتساع فجوة التوقعات في المراجعة، وبالتالي يعتبر الشك في استقلال مراجع الحسابات الخارجي السبب الرئيسي في وجود فجوة التوقعات في المراجعة.

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء المراجع الخارجي المستقل رأياً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور تقريره، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم 13، عمان، 2003، ص4.

<sup>2</sup> - Michael D Akers, and others : Going concern opinions- Broadening the expectations gap, The CPA Journal, New York, Oct 2003, Vol 73, Iss 10, p 38.

### أولاً: مفهوم استقلال المراجع الخارجي وطبيعته

يعرف استقلال المراجع الخارجي بأنه قدرته على العمل بنزاهة وموضوعية، باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.<sup>1</sup>

كما أن الاستقلال مراجع الحسابات الخارجي يشمل أو يتمثل في جانبين وهما:<sup>2</sup>

أ- الاستقلال الظاهري (في المظهر): بمعنى تجنب المراجع لجميع الأمور التي تثير الشك حول استقلاله بالنسبة لجميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، بأن لا يكون له أي مصالح مادية مع الشركة التي يراجع حساباتها، وألا يكون المراجع أحد المساهمين أو الشركاء في الشركة أو أن يكون من بين العاملين بها.

ب- الاستقلال الذاتي: وهو الاستقلال الذهني بمعنى استقلال المراجع ذهنياً ومهنياً من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من قبل سلطة عليا أو جهة معينة على الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي بمجاليه، الأول والثاني دون فصل بينهما، لان فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغى المجال الثاني ومن ثم الاستقلال ككل. كما أنه على المراجع أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي فيها رأيه، ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلاً ظاهرياً بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي، والتزامه بقواعد السلوك المهني.

كما يحدد بعض الباحثين استقلال المراجع الخارجي من خلال جانبين أو مرحلتين، وذلك من خلال الفصل بين استقلال المراجع المهني بصفة عامة واستقلاله في أداء مهمة المراجعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> -خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص57.

<sup>2</sup> - ألفين أرينز وجيمس لوبك، المرجع السابق، ص41-42.

<sup>3</sup> -J. EDWARD Kets: Accounting ethics -perspectives on business and management, Routledge edition, New York, 2006, p187.

وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، جوانب استقلال المراجع في ظل معايير المراجعة الدولية ومن جانب الممارسة المهنية بالخصوص كما يلي:<sup>1</sup>

أ- استقلال في التفكير: وهو الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون التأثير بالأمور التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للمراجع أن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكك المهني، وهو يتمثل في الفعلي الحقيقي وما يشمله من صدق وأمانة المراجع نفسه، والذي لا يمكن لأي طرفٍ آخر التعرف عليه أو الحكم على مصداقيته.

ب- الاستقلال الظاهري: وهو مظهر الاستقلال الواضح عملياً من خلال علاقة المراجع بعميله، كما أنه تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث أن طرفاً آخر معقولا ومطلعاً وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة بأعمال المراجعة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، سيتوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني لشركة مراجعة أو لعضو في الفريق قد تم التنازل عنها.

يلاحظ أن الاستقلال الفكري للمراجع من الصعب وضع محدداته لأنه مرتبط بشخص المراجع في حد ذاته، ويرجع إلى عدة جوانب شخصية، كالتكوين والأخلاق، والتي يصعب الحكم عليها.

ونجد أن الاستقلال الظاهري للمراجع يعتبر أسهل من حيث محدداته والحكم عليه من خلال عدة محددات وجملة من عناصر الرقابة للتأكيد على توفر متطلبات الاستقلالية، لذلك نجد أن مجمل الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات والجهات الحكومية، ركزت على الجانب الظاهري لاستقلال المراجع في التحقق من توفر استقلالية وموضوعية المراجع.

لقد نص معيار المراجعة الدولي ((ISA 200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق).<sup>2</sup> على ضرورة التأكيد على احترام متطلبات استقلال المراجع. حيث اشتمل هذا المعيار على عدة جوانب مرتبطة أكثر بالممارسة المهنية، ويشير إلى أنه يتوجب على المراجع الخارجي أن يمثل لمتطلبات للاستقلالية في جميع أعمال ومراحل المراجعة وأن يتمتع بالاستقلال والحياد حتى يستطيع أن يؤدي عمله الموكل إليه

<sup>1</sup>-International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p26.

<sup>2</sup>-Idem, p48.



بموضوعية ونزاهة دون تحيز، فالاستقلال يعتبر حجر الأساس لأي عملية مراجعة، ويجب التأكيد على استقلال المراجع في برامج تكوين وتدريب المراجعين، والإشراف، ومتابعة أداء مهنة المراجعة، وبناء على ذلك فإن المراجع يجب أن يتصف بالنزاهة والموضوعية وأن لا يستجيب لأي ضغوط قد تمارس عليه أو لمقابلة مصالح شخصية، وأن يكون محايداً بجميع مراحل إجراءات المراجعة وخصوصاً عند قيامه بتحديد عينة الفحص وجمع أدلة الإثبات وإبداء رأيه الفني المحايد.

وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين مجمل التهديدات والضغوطات التي تنقص من

استقلال المراجع من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

- **تهديدات للمصلحة الشخصية:** وتعني تغليب المصلحة الشخصية للمراجع على المصلحة العامة لمهنة المراجعة والبحث عن المكاسب المادية على حساب الحياد والموضوعية.
- **تهديدات المراجعة الذاتية:** وتعني محادثة المراجع لنفسه في حالة تعرضه لتعابه التي سيحصل عليها للخطر مقابل تمسكه بمبدأ الاستقلالية.
- **تهديدات التأييد:** وهي إيجاد المبررات التي يدافع بها المراجع عن نفسه في حالة المساس بمبدأ الاستقلالية.
- **تهديدات التآلف:** وهي تعني بناء العلاقات الاجتماعية بين المراجع وإدارة الشركة، بما يؤثر على استقلال المراجع.
- **تهديدات المضايقة:** وهي التهديدات التي قد يتعرض لها المراجع من جانب إدارة الشركة بالعزل أو بعدم تجديد العقد في السنوات المالية القادمة.

وبصفة عامة فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين أهم هذه العوامل التي تؤثر على

استقلال المراجع وجودة أدائه كما يلي:<sup>2</sup>

- المصالح المالية.

<sup>1</sup>-Idem, p234.

<sup>2</sup>-Idem, p166.

- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
  - توفير خدمات أخرى من قبل المراجع، بما في ذلك توفير الخدمات من قبل الشركة في حال كان المراجع الخارجي عبارة عن شركة مراجعة.
- يمكن مواجهة هذه مجمل هذه التهديدات العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع وموضوعيته من خلال عناصر خارجية كالتشريعات والأنظمة، أو من خلال بيئة عمل المراجع عن طريق اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة لأعمال المراجعة والتي تتمثل في خلال عدة وسائل:
- اعتماد وتحديث القوانين والتشريعات التي تحكم استقلال المراجع.
  - اعتماد أنظمة رقابة الجودة لأداء المراجع
  - اعتماد دليل للممارسة المهنة وقواعد السلوك المهني، على مستوى المجالس والهيئات التي تحكم الممارسة المهنية للمراجعة.

### ثانياً: اقتناع المجتمع المالي باستقلال المراجع وكفاءته المهنية:

استقلال المراجع يعتبر من المفاهيم المتعارف عليها في نظرية المراجعة ومن لأهم مقوماتها، وبموجب ذلك على المراجع أن يتمتع بمظهر المستقل وأن تعكس تصرفاته الظاهرة هذا الاستقلال الذي يجب أن يكون مقرونا بتوفر الكفاءة المهنية المتخصصة واللازمة لأداء مهامه، والمظهر الخارجي قد يكون له الأثر الأكبر لأنه الجانب الملموس الذي بموجه يستطيع المجتمع المالي الحكم من خلاله على تصرفات المراجع إما أن يكون مستقلاً وإما لا يتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال والكفاءة المهنية وما يقترن بهما من متطلبات أخلاقية وسلوكية مهنية.

إن الحاجة إلى خدمات المراجعة تنشأ بسبب التعارض في المصالح، وفق نظرية الوكالة، وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال والحياد من أجل تلبية توقعات المجتمع، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية المعتمدة بالوحدات الاقتصادية تتطلب توافر الكفاءة الفنية أو المعرفة المهنية المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة، كذلك فإن

خطورة نشر معلومات خاطئة عن المنشأة وما يترتب على ذلك من نتائج، وعجز المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة.

إن المجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال والحياد، كما يتوقعون منهم اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية، ومنع صدور القوائم المالية المضللة.

فعلى المراجع الخارجي أن يكون مستقلاً ذهنياً وفكرياً، وأن يظهر للمجتمع هذا الاستقلال، فهو مطلوب منه أن يكون متحرراً من أية التزامات مالية أو اجتماعية مع عميل المراجعة أو إدارته، فقد يكون المراجع غير متحيزاً فكرياً وذهنياً في العلاقة التي تربطه مع العميل إلا أن الطرف الثالث قد يشعر بعدم استقلالية المراجع إذا كانت هناك علاقة تربطه مع العميل أو إدارة الشركة.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة أن جملة من البحوث التي اهتمت باستقلال المراجع واقتناع المجتمع المالي باستقلاله، وعلاقة هذا بوجود واستمرار فجوة التوقعات، تشير أنه يجب التركيز على الجانب الظاهري لاستقلال المراجع وضرورة توفر الكفاءة المهنية المتخصصة لديه وفق المتطلبات والتوقعات المتزايدة والمعاصرة للمجتمع المالي.

حيث أن اغلب الدراسات التي ركزت على الجانب الفعلي أو الشخصي لاستقلال المراجع آخذة جملة من الجوانب الاجتماعية والثقافية والاقتصادية كانت في أغلبها تصورية وبعيدة عن جانب التطبيق، وذلك لصعوبة هذه الجوانب في الدراسة.<sup>2</sup>

ويشترط في المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع المالي أن تتوافر

فيها المتطلبات التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- توماس وليم وهنلي امرسون: المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989، ص56.

<sup>2</sup>-Mohammad Hudaib & Roszaini Haniffa : Exploring auditor independence-an interpretive approach, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 2009, Vol 22, Iss2, p221.

<sup>3</sup>- يوسف محمود جربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، المرجع السابق، ص38.

- 1- المحافظة دائماً على حياد واستقلال المراجع الذي يزاول مهنة المراجعة.
- 2- المعرفة المهنية المتخصصة للشخص الذي يمارس عملية المراجعة، وكذلك المهارة في تطبيق هذه المعرفة في الحالات المختلفة، والتي سيتم التطرق لها لاحقاً.
- 3- قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة للاطلاع بمسئولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل، وميثاق يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين.
- 4- لا بد أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المراجعين، ورضائهم عن جودة أداء تلك الخدمات، وعدم رضاء المجتمع عن عمل المراجعين أو وجود فجوة التوقعات في المراجعة ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة المراجعة ويقلل من شأنها.

ان عدم تحديد دور واضح يلعبه المراجع في المجتمع، وعدم التحديد الدقيق لمسئولياته، قد ساهم في خلق فجوة التوقعات، ويعتبر أهم العوامل التي تؤدي إلى اتساع تلك الفجوة، ومما يجسده واقعياً هو كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب وشركات المراجعة، والتي يشير فيها المجتمع المالي إلى عدم وفاء المراجعين بمسئولياتهم، خاصة في ظل إفلاس الشركات في الفترة الأخيرة، وغياب التحفظات في تقارير المراجعين لتلك الفترة، وعجزهم عن التقرير عنها، في ظل ما يفترضه المجتمع المالي من كفاءة مهنية وفنية متوفرة في المراجعين.

فالعديد من الانتقادات الموجهة إلى المراجعين عند فشلهم، كانت بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها، وقد أكد على ذلك جملة من واقع العديد من القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة خلال العقدين الأخيرين، والتي ارتبطت بنقص الكفاءة المهنية والمعرفة المتخصصة في المراجعين مما أدى إلى تحملهم لمسؤولية التقصير في أداء مهامهم، من وجهة نظر المجتمع المالي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-Amhowitz Harris J: The Accounting Profession and the Law, Journal of Accountancy, New York, May 1987, Vol. 163, Iss 5, p 356.

حيث نجد أن استقلال المراجع مقرون دائماً بتوفر الكفاءة المهنية والفنية، والتي يطلق عليها كذلك بالمعرفة المهنية المتخصصة، في ظل المتطلبات الاقتصادية والمحاسبية المعاصرة المعتمدة حالياً، والتي تتطلب معرفة متخصصة حسب المجالات والنشاطات المختلفة للشركات ومعالجتها المحاسبية.

حيث تعرف المعرفة المهنية المتخصصة بأنها عملية توظيف ذهني لما تراكم من ممارسات متعارف عليها بين ممارسي المهنة المحاسبة بهدف وضع نظام مهيكّل يقوم على العلم والخبرة بحيث يكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة والتحسين المستمر للمهنة.<sup>1</sup>

ووفقاً لتعريف المعرفة المهنية المتخصصة يتبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال ويمكن اعتبارهما الدعامتين الرئيسيتين لمهنة المراجعة والسببين الرئيسيين لوجودها، وذلك أن إصدار الأحكام المهنية من طرف المراجعين في ظل استقلاليتهم وموضوعيتهم تتطلب مستوى معين وتراكمي من المعرفة المهنية المتخصصة، والتي في حد ذاتها نجد من أهم مقوماتها القيم الأخلاقية بما فيها الاستقلال.

وتتكون المعرفة المهنية المتخصصة من التفاعل المتبادل بين المقومات التالية:<sup>2</sup>

- القيم الأخلاقية (بما فيها الاستقلال والحياد في الممارسة المهنية وإبداء الرأي).
- التعليم (مجموعة المعارف والمهارات).
- التدريب المستمر (التأهيل – ما بعد التأهيل)
- الخبرة (المناسبة لمهمة الممارسة).
- التنظيم الجيد داخل التشريعات.

فبالرغم من أن بعض الدراسات تشير إلى أن المجتمع المالي يفترض توفر الكفاءة المهنية في الراجعين أثناء أداء مهامهم، ولكن لا يفترض فيهم الاستقلال دائماً، نجد أن الكفاءة المهنية والمعرفة المتخصصة أصبحت مطلباً ضرورياً ويشترط أن يتصف

1- أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلاي: دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لإدارة المعرفة والتدقيق، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004، ص4.  
2- المرجع نفسه.

بالاستمرارية من خلال مراحل التكوين والتدريب المستمر للمراجعين من أجل مواكبة مجمل التطورات التي تشهدها متطلبات المراجعة وما يتوقعه المجتمع المالي.<sup>1</sup>

كما أن قيام المراجعين بأداء خدمات مهنية أخرى إلى عملاء المراجعة قد ساهم في اتساع فجوة التوقعات، حيث قد يساء فهمه من طرف المجتمع المالي على انه يوتر سلبا على استقلال المراجع، ومن ثم يعتبر مؤشرا على عدم حل مشكلة التعارض في المصالح. كما أن المراجعين أنفسهم قد ساهموا في اتساع فجوة التوقعات في المراجعة لعدم اتفاهم على تحديد واضح لدور المراجع ومسؤولياته في المجتمع، حيث أن جملة من الدراسات والأبحاث اعتمدت وجود نظريات تفسر دور المراجع في المجتمع، والتي تعتمد في تفسير دور المراجعين، والتي ساعدت على زيادة فجوة التوقعات، ومن أهم هذه النظريات ما يلي:<sup>2</sup>

- نظرية رجل البوليس والمعروفة في بريطانيا بنظرية كلب الحراسة.
- نظرية التشبيه بالقاضي.
- نظرية الوكالة.
- نظرية الوسيط.
- نظرية المسؤولية.
- نظرية وسيلة رقابة اجتماعية.

كما أن هناك عدة عوامل أخرى قد تخل باستقلال المراجع منها التنافس بين مكاتب المراجعة، والتساهل مع العملاء وتأدية خدمات أخرى مقابل أتعاب قليلة، وهذه العوامل تؤثر على قرار بقاء المراجع أو عدم بقاءه من قبل العميل، مما يجعلها من العوامل الواجب مراعاتها في دراسة العوامل المؤثرة على استقلال المراجع، كذلك فإن أتعاب عملية المراجعة تعتبر عاملا هاما في التأثير استقلال المراجع وأدائه لمهامه.

<sup>1</sup>- Christine E Earley: Knowledge acquisition in auditing: Training novice auditors to recognize cue relationships in real estate valuation, The Accounting Review, Sarasota, Jan 2001, Vol 76, Iss 1, p81.

<sup>2</sup>- يوسف محمود جربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، المرجع السابق، ص39.

### ثالثاً: إدارة الشركة وتأثيرها على استقلال المراجع

تعتبر إدارة الشركة أكثر المصادر ضغطاً على استقلال المراجع، وهي تعتبر مصدر قلق وعدم ثقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وكون الإدارة هي المسئولة عن عمليات الشركة المالية والإدارية، فالمجتمع المالي بحاجة إلى طرف خارجي مستقل ليقوم بالتحقق من أعمال الإدارة فهم يلجئون إلى مراجع الحسابات لإبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية، وهذا يتطلب من المراجع أن يكون مستقلاً متحرراً من الضغوط التي قد تمارس عليه من الإدارة في كل من الأمور التالية:

- إعداد برنامج المراجعة (التخطيط والإشراف)
- جمع أدلة وقرائن الإثبات
- إعداد تقرير المراجعة

كما أنه على المراجع الخارجي ألا يترك أو يفوض أي طرف آخر سواء من فريق العمل (أعضاء مكتب أو شركة المراجعة) أو خبرات خارجية، في الأمور المهمة في مهمة المراجعة، والتي تتطلب رأياً مهنيًا في ممارستها والحكم عليها.<sup>1</sup>

إن صفة الاستقلال يجب أن تشمل جميع أعضاء مكتب المراجعة أو فريق العمل، حيث لا يستطيع المراجع الحسابات أن يكون مستقلاً إذا كانت هناك صفات شخصية موازية للإجراءات ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وأن يكون مستقلاً عقلياً وشكلياً بحيث يشمل جميع العاملين بمكتب أو شركة المراجعة.<sup>2</sup>

توجد جملة من المظاهر التي قد تؤثر على استقلال المراجع وتكون مصدر ضغط

من إدارة المنشأة محل المراجعة والتي تتمثل فيما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- توماس وليم وهنلي امرسون، المرجع السابق، ص59.

<sup>2</sup> -International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p29.

<sup>3</sup> -Chan Andrew Michael : The Modern Role of the Auditor in Corporate Governance Auditor Independence and the Proposals for Reform, ALSA Academic Journal, Murdoch University, Australia, 2003, p41.

- علاقات مالية: وتتمثل في إعطاء شركه المراجعة امتيازات مالية مثل حسابات شيكات، ومدخرات، وتأمين، وحصص بالشركة.
  - علاقات توظيف: فقد توظف شركات المراجعة عضوا من شركة العميل الذي تقدم إليه خدمات أو قد تقوم الشركة المقدم إليها خدمة المراجعة بتوظيف أحد أعضاء شركه المراجعة.
  - خدمات غير المراجعة المتمثلة بالخدمات الاستشارية والإدارية.
- إن شركات و مكاتب المراجعة تقدم لإدارة الشركة بجانب خدمات المراجعة، جملة من الخدمات الأخرى، مثل تصميم النظم المحاسبية ونظم التكاليف وعمل الموازنات التقديرية ودراسة الجدوى الاقتصادية و الخدمات الضريبية، والخدمات المتعلقة باندماج الشركات، والتي يطلق عليها بخدمات غير المراجعة، فإن تقديم مثل هذه الخدمات يجعل مكاتب المراجعة موضع شك من جانب المجتمع المالي، إلا أن هناك اختلافاً بين مؤيد ومعارض بمدى تأثير تلك الخدمات على استقلال المراجع والتي تثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي إلى وقتنا الحالي، وسيتم التطرق إلى مبررات كل رأي كما يلي:

#### - الرأي المؤيد لتقديم خدمات غير المراجعة:

حيث ترى لجنة كوهين (COHEN) <sup>1</sup> ، أن تقديم مثل هذه الخدمات لا يهدد استقلال المراجع، بل انه قد يكون من مصلحة المنشأة محل المراجعة أن يقدم لها المراجع كلا النوعين من الخدمات في ظل خبرته ودرايته بظروف وأحوال المنشأة ومجال نشاطها. وهناك العديد من الباحثين الذين يدعمون هذا الرأي ويؤكدون على أن تقديم مثل هذه الخدمات يؤدي إلى زيادة اعتماد المنشآت على المراجعين، ويقلل من اعتماد المراجعين على هؤلاء العملاء في عمليات المراجعة وهو الذي ينعكس إيجاباً على تدعيم استقلال المراجع، كما يزيد ميزة نسبية للمراجع اتجاه العميل، مما يجعله قادراً على مقاومة أي ضغط عليه بصورة أفضل، وهو الأمر الذي يمكنه من المحافظة على استقلاله.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- Neil Fargher and others: The effect of audit partner tenure on client managers accounting discretion, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2, p 161.



- الرأي المعارض لتقديم خدمات غير المراجعة:

ترى لجنة (LEE METCALF) <sup>2</sup> ، أن تقديم خدمات غير المراجعة تمثل تهديداً كبيراً لاستقلال المراجع لما تخلقه من تعارض في المصالح بين تقديم خدمات غير المراجعة وخدمات المراجعة، وما تتيحه من وسائل ضغط لإدارة المنشأة، قد تؤثر على رأي المراجع المهني وحياده في أداء مهامه الخاصة بخدمات المراجعة.

كما أن هناك العديد من الدراسات التي تعارض تقديم خدمات غير المراجعة لعميل المراجعة، كتقديم المراجع للعديد من الخدمات كالاستشارات المحاسبية والضريبية والإدارية أو الاستشارات الخاصة بنظم المعلومات المرتكزة على الحاسب الالكتروني أو تصميم النظم المحاسبية وغيرها، وترى أن ذلك سيؤدي إلى انهيار كل القواعد الأخرى لمظاهر الحياد والاستقلال التي حرصت على تقوية المراجع أمام الإدارة الخاضعة للمراجعة، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المالية.<sup>3</sup>

كما أن قانون ساربينز أوكسلي لعام 2002م، الذي صدر في أعقاب انهيار شركة انرون وفضائح شركة آرثر أندرسن للمراجعة وفي القسم 201 منه، قد عارض بشدة خدمات غير المراجعة التي تقدمها شركات مراجعة الحسابات لعملائها، وتم تحديد قائمة من الخدمات الإدارية والاستشارية التي يحضر على شركات المراجعة تقديمها لعملائها بالتوازي مع خدمات المراجعة.<sup>4</sup>

وكذلك أكدت دراسات أخرى على أن تقديم الخدمات الاستشارية بجانب المراجعة يقلل من التكاليف الكلية ويزيد من التنافس الفني دون أن يؤثر على استقلال المراجع أو

<sup>1</sup>- Rong-Ruey Duh and other: Non-audit service and auditor independence: an examination of the Procomp effect, Review of Quantitative Finance and Accounting, Boston, Jan 2009, Vol 32, Iss 1, p 33.

<sup>2</sup>- Neil Fargher and others, opcit, p161.

<sup>3</sup>- إبراهيم عثمان شاهين: المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، مؤسسة نبيل للطباعة، القاهرة، 2003، ص52.

<sup>4</sup>- Michael G Alles and others : Implications of Section 201 of the Sarbanes-Oxley Act-The role of the audit committee in managing the informational costs of the restriction on auditors engaging in consulting, International Journal of Disclosure and Governance, London, Feb 2005, Vol 2, Iss 1, p9.

جودة المراجعة، وأن تقديم هذه الخدمات ساعد على تطور سوق المهنة، إلا أن هذا الأمر يحتاج إلى ضبط وتنظيم.<sup>1</sup>

فمنع المراجع من تقديم خدمات غير المراجعة لعملائه سيؤدي إلى عدم الكفاءة الإعلامية للمجتمع المالي بسبب تكاليف مراجعة الحسابات، حيث أنه من خلال طبيعته النتائج المتحصل عنها من الاختبار لأنظمة المنشأة في ظل إجراءات المراجعة، والتي يمكن أن تحسن من أعمال العميل وتقلل من تكاليفها، فعدم تقديم مثل هذه الخدمات من طرف المراجع يتيح المجال للمفاضلة بين فوائد المحافظة على استقلاله مقابل عدم الكفاءة التي ستنتج عن تكرار الجهود للعميل.

فيرى الباحث أنه من الأفضل تحديد خدمات غير المراجعة التي لها تأثير مباشر على استقلال المراجع وموضوعيته وأن يتم ربط هذه الخدمات بإجراءات الرقابة على أعمال المراجعة وجودة أدائها، بدلا من منع تقديمها للعميل، حيث أن خدمات المراجعة أصبحت تمثل نسبة كبيرة من أرباح شركات المراجعة ومداخلها والتي تشكل عاملا مساعدا على استقلال المراجع، وعدم اعتماده بصفة كلية على أتعاب المراجعة، وما يرتبط بها من ضغوط من طرف إدارة المنشأة محل المراجعة.

**المبحث الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ ودورها في فجوة التوقعات في المراجعة.**

إن المجتمع المالي لديه اعتقاد بأن المراجع من مسؤولياته اكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ، بينما مهنة المراجعة تعتقد بأن مسؤوليتها تكمن في التخطيط الجيد وأن يكون لدى المراجع الشك المهني ليكون توقعا معقولا لاكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، وهذا ما بينته الدراسات ومعايير المراجعة التي تلقى قبولا عالميا، مما نتج عن هذا الاعتقاد الخاطئ لدى المجتمع المالي عن دور المراجع ومسؤولياته لاكتشاف الغش والخطأ، والذي أدى إلى اتساع فجوة التوقعات بين مهنة المراجعين والمجتمع المالي.

<sup>1</sup> - حسام بن عبد المحسن العنقري وسارة بنت عبد الله بكر، المرجع السابق، ص7.

يرغب مستخدمو القوائم المالية من المراجع اكتشاف الغش والتقرير عنه، وليس في الاستطاعة الاعتماد على المراجعة العادية لاكتشاف كل أنواع الغش والتلاعب، خاصة إذا لم يكن لها أثراً جوهرياً على القوائم المالية. وبالرغم من ذلك فإن إهمال المراجع في أداء وظيفته يؤدي إلى عدم اكتشافه للغش الذي يتسبب في الخسائر التي يمكن تفاديها وبذلك يعتبر المراجع مسئولاً عن التعويض المادي للمتضرر نتيجة الأضرار التي لحقت به، ويثبت الإهمال في إي وقت لا يلتزم فيه المراجع بالعناية المهنية الواجبة في أداء مهمة المراجعة، والتي تتمثل بشكل عام في التفسير السليم لمعايير المراجعة المتعارف عليها.<sup>1</sup>

كما أن وجود ارتباطات أو عقود غير نظامية في الحسابات يعتبر من قبل التزوير على صعيد إدارة المنشأة العليا وأنه من المستحيل على المراجع عملياً اكتشاف عمليات الاحتيال التي تقوم بها الإدارة، حيث أن المقصود بها هو تضليل المراجع وأنه لن يستطيع الكشف عن ذلك إلا بجهود مضنيه وبتكلفة مرتفعة ووقت طويل، ولكن نجد أن الاتجاه السائد في المجتمع المالي من خلال الأوساط القضائية وهيئات الرقابة المالية بل ولدى رجال المال والأعمال، أن شركات المراجعة ينبغي أن تتمكن من اكتشاف مثل هذا التلاعب إذ أنها تعتبر من مبررات وجودها.

يمكن أن تنشأ الأخطاء في البيانات المالية إما بسبب الغش والاحتيال أو الخطأ، والعامل الذي يميز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود.

ويشير اصطلاح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينتج عنها عرض غير صحيح للقوائم المالية، كما أن وجود الغش والاحتيال يطرح مستوى من المخاطرة بالنسبة لأعمال المراجعة، والتي يطلق عليها بعوامل مخاطرة الاحتيال أو الغش، وهي تعبر عن الأحداث أو الظروف التي تشير إلى دافع ما أو ممارسة ضغط معين لارتكاب الاحتيال أو إتاحة فرصة لارتكابه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - توماس وليم وهنلي امرسون، المرجع السابق، ص236.

<sup>2</sup>-International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p167.

ينطوي الغش بصفة عامة على ما يلي:<sup>1</sup>

- أي تحريف أو تلاعب بدفاتر ومستندات المنشأة أو التزوير.
- سوء استخدام وتوزيع أصول المنشأة.
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من الدفاتر أو المستندات.
- تسجيل عمليات وهمية، لعدة أهداف سواء لتقليل الأرباح والتهرب الضريبي أو لتعظيم الأرباح ورفع قيمة الأسهم.
- تطبيق السياسات المحاسبية بطريقة خاطئة من أجل تلبية متطلبات غير قانونية.

### المطلب الأول: توقعات المجتمع المالي عن كشف الغش والخطأ

إن تطور حاجات مستخدمي التقارير المالية انعكست على وظيفة المراجعة وأهدافها، فقد كان اكتشاف الخطأ والغش هو الشغل الشاغل للمراجعين في مراحل المراجعة الأولى. إلا أن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، أدى إلى ازدياد أهمية مراجعة الحسابات كونها أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين على مدى عدالة التقارير المالية، وبالتالي أصبحت وظيفة المراجع إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية وليس اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة في التقارير. وأصبح مراجع الحسابات يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية وتحولت المراجعة إلى مراجعة اختبارية تقوم على فحص عينة من الحسابات والتي يفترض أنها تمثل المجتمع المأخوذة منه.

ولكن يوجد اعتقاد خاطئ لدى المجتمع المالي بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والخطأ، حيث يعتقد المجتمع المالي بأن التقرير النظيف غير المتحفظ يعني له أن المراجع قام بجميع الإجراءات التي تساهم باكتشاف الغش، والتأكد من خلو القوائم المالية منها، وهذا ما يجعل مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء إحدى السمات الجدلية لعملية المراجعة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-MICHAEL Sherer and STUART Turley: Current issues in auditing, Paul Chapman Publishing, 3<sup>rd</sup> édition, London, 2005, p32.

<sup>2</sup> - Mohammad Hudaib and Roszaini Haniffa, opcit, p221.

حيث أنه بصفة عامة فإن المجتمع المالي يتوقع من المراجعين فيما يرتبط باكتشاف الغش والأخطاء الأمور التالية:<sup>1</sup>

- مسؤولية كبيرة للكشف والتقرير عن الغش والأفعال غير الشرعية، والعقود الغير نظامية.
- القيام بتوصيل المعلومات ذات الأهمية النسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية المراجعة.
- تحمل مسؤوليات أكبر لاكتشاف الخطأ والغش، وذلك نظرا لان المجتمع يتوقع من المراجعين اكتشاف كل حالات الخطأ والغش أثناء المراجعة.

### المطلب الثاني: دور إدارة المنشأة بالنسبة للغش والخطأ و الكشف عنه

إن دور الإدارة في منع الغش والتلاعب يتمثل أساسا في أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة بها بالدرجة الأولى، فعلى الإدارة أن تأخذ على عاتقها وتحمل مسؤولياتها بجدية وتعمل على تأسيس بيئة رقابة داخلية بخصوص خطر الاحتيال، فخطر الاحتيال يزداد عندما لا تعطي الإدارة الاهتمام المطلوب للرقابة الداخلية وتعتبره بلا جدوى، مع الإشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية قد يخفض ولكن لا يستبعد إمكانية حدوث الغش و الخطأ بصفة نهائية.

تشير بعض الدراسات والتي أجريت حول توقعات المجتمع المالي بالنسبة لمهمة المراجع، والتي بينت بأن المجتمع المالي لديه توقعات عالية للتأمينات المطلوبة من المراجعين بالنسبة للكشف والإفصاح والاحتيال والرقابة الداخلية والتصرفات غير الشرعية، فالمجتمع المالي يتوقع من المراجعين أن يعملوا وفق نظرية كلب الحراسة.<sup>2</sup>

كما بينت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول توقعات المجتمع المالي عن الإفصاح عن الغش والتصرفات الغير الشرعية وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشآت الخاضعة من طرف المراجعين، حيث شملت الدراسة شركة 500 شركة من ضمنها شركات المراجعة الكبيرة وعددها 66 شركة، بنسبة استجابة من إجمالي العينة 23.4% ،

<sup>1</sup> - Junaid M Shaikh and Mohammad Talha, opcit, p517.

<sup>2</sup> - J Edward Kets, opcit, p114.

وبالنسبة للمستثمرين العينة اشتملت على مستثمر 500 مستثمر بنسبة استجابة 29.4%، وتوصلت الدراسة إلى أن المستثمرين يتوقعون من المراجعين أن يعملوا وفق نظرية كلب الحراسة وعليهم تقديم ضمانات حول عدم وجود الغش والتصرفات الغير قانونية والعقود الغير نظامية وتقييم الرقابة الداخلية، حيث بينت الدراسة أن نسبته 52.6% من العينة يوافقون على أن التقرير لا يكون مضللاً، إذا تم إبداء الرأي وفق المعايير المقبولة قبولاً عاماً، وأن التقرير غير المتحفظ يكون أكثر أهمية من أي طريقة أخرى بتقرير المراجع، وأظهرت هذه الدراسة وجود فجوة توقعات بين المستثمرين والمراجعين بالنسبة لعمل المراجع كقاضي قبل إصدار رأي غير متحفظ، فهم لا يريدون أن يصدر المدقق رأياً نظيفاً قبل أن يتأكد من أن القوائم المالية خالية من أي أخطاء واحتيال وتصرفات وأن الشركة لم تقم بأعمال غير شرعية أو عقود غير نظامية.<sup>1</sup>

وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه المسؤولية من خلال معيار المراجعة الدولي ((ISA 240) مسؤولية المراجع في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية)، كما يلي:<sup>2</sup> إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، ومن المهم أن تشدد الإدارة، والتي تشرف على أولئك المكلفين بالرقابة، بشكل قوي على منع الاحتيال مما قد يقلل من فرص وقوع الاحتيال وردعه بحيث يمكن إقناع الأفراد بعدم ارتكاب الاحتيال بسبب احتمالية الكشف عنه وفرض العقاب، وذلك ينطوي على التزام بخلق ثقافة من الأمانة والسلوك الأخلاقي التي يمكن تعزيزها بإشراف نشط من قبل أولئك المكلفين بالرقابة.

وتعتبر الرقابة من خلال المكلفين بالرقابة متضمنة احتمالية تجاوز أنظمة الرقابة أو التأثير غير المناسب على عملية إعداد التقارير المالية، مثل جهود الإدارة في إدارة الأرباح من أجل التأثير على إدراك المحللين لأداء وربحية المنشأة.

<sup>1</sup> - McEnroe John E and Martens Stanley C : Auditors and investors' perceptions of the Expectation Gap, Accounting Horizons, new York, Dec 2001, Vol 15, iss 4, pp 345-358.

<sup>2</sup> - International Federation of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p165-166.

بالرجوع إلى هذا المعيار يتضح أن إدارة المنشأة بمختلف أجهزتها الرقابية هي المسؤول الأول وبصفة كاملة عن منع الغش والخطأ وذلك بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية و متابعة تطبيقها الدوري و باستمرار، فأى تقصير يرجع بالدرجة الأولى على الإدارة بهذا الخصوص، ويتركز دور المراجع في بذل العناية المطلوبة و التخطيط الجيد للكشف عن الاحتيال و الخطأ ولا يكون دوره رادعا في أي حال من الأحوال لمنع ذلك، و ذلك يعود لطبيعة عملية المراجعة و التقييدات المفروضة عليها. لذا يجب على الإدارة أن تكون موجودة باستمرار وهي التي تستطيع أن تراقب وتحدد الانحرافات وقت وقوعها، وتكون على اطلاع على مجريات الأمور أول بأول لذا فهي لها القدرة على منع الغش الخطأ وتستطيع أن تتداركه وقت وقوعه.

### المطلب الثالث: دور المراجع للكشف عن الغش والخطأ والعقود الغير نظامية

إن المراجع الخارجي غير مسئول عن منع الغش والتصرفات غير القانونية كما نصت عليه معايير المراجعة الدولية، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية.

كما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش أو أية تصرفات غير قانونية في الحسابات.

ويجب على المراجع عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها، أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الغش والتصرفات غير القانونية ومنها:<sup>1</sup>

- تساؤلات حول استقامة وكفاءة إدارة المنشأة ونزاهتها.
- حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة.
- التحريفات المادية الناتجة عن الغش والتصرفات غير القانونية.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص48.

• التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمناً تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.

إن عملية المراجعة تواجه المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة التي لا يمكن تجنبها فهناك العديد من حالات الغش التي يكون من الصعب أو حتى مستبعداً جداً اكتشافها على الرغم من التخطيط و الأداء الجيدين وفق معايير المراجعة التي تلقى القبول العام، و خاصة إذا كانت هذا الاحتيال ناشئ عن تدخل الإدارة العليا، أو تواطؤ بين الإدارة العليا والموظفين، وربما يكون توثيق مزور أو إمكانية تورط طرف ثالث، وقد تقوم بعض المستويات الإدارية من تخفي بعض الإجراءات التي تمنع الغش مثل إعطاء أوامر للموظفين بتسجيل عمليات خطأ أو إلغاء معلومات لإخفاء غش، مع العلم بأن المخاطر الناتجة عن الأخطاء غير المتعمدة تكون أقل خطراً من المخاطر الناتجة عن الغش لكونه ينتج عن عملية يتم التحضير لها بعناية لعدم اكتشافها.

ويرجع هذا العجز في اكتشاف الغش والخطأ إلى قيود مستأصلة بعملية المراجعة يطلق عليها بالقيود الكامنة لعملية المراجعة.

وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مسؤولية المراجع في الكشف عن الغش من خلال عدة معايير كالمعايير ((ISA200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق و((ISA240))، وهذا في ظل وجود القيود الكامنة للمراجعة.

حيث توضح هذه المعايير انه يقع على عاتق المراجع الذي يقوم بعملية تدقيق معينة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وبسبب القيود الكامنة والمتأصلة في المراجعة، فهناك مخاطرة لا يمكن تجنبها، من حيث أن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لن يتم اكتشافها، رغم أنه يتم التخطيط، للتدقيق وتنفيذه بالشكل الصحيح وفقاً لمعايير المراجعة.

وتشكل القيود الكامنة تأثيراً سلبياً على دور المراجع في اكتشاف الغش والتلاعب، حيث أنه ليس من المتوقع أن يقوم المراجع بالحد من مخاطرة المراجعة تماماً وبالتالي فإنه لا



يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. ويعود ذلك إلى وجود قيود لعملية المراجعة تنتج عنها معظم أدلة المراجعة التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى استنتاجات وبناء رأيه عليها ليكون مقنعاً أكثر، وتنشأ القيود الكامنة لعملية المراجعة من:<sup>1</sup>

- طبيعة التقارير المالية.
  - طبيعة إجراءات المراجعة.
  - الحاجة إلى إجراء عملية المراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة.
- وتكون التأثيرات المحتملة للقيود الكامنة للمراجعة والمفروضة على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية أكبر للأسباب التالية:
- قد لا تكون الإدارة على علم بوجود كافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
  - حالة عدم تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به بالنسبة لعناصر معينة.
  - قد تتيح علاقات الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتآمر أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.
- سيتم التطرق إلى الكشف عن عوامل الخطر أو البيانات الخاطئة، كما يوضحها معيار المراجعة الدولي (ISA 240)، حيث أنه على المراجع تصميم إجراءات للكشف عن البيانات الخاطئة، وهذا من خلال تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية من خلال النقاط التالية:<sup>2</sup>
- تكون الآثار المحتملة للقيود الكامنة كبيرة بشكل خاص في حالة الخطأ الناتج عن الاحتيال. إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الخطأ لأن الاحتيال قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق مصممة لإخفائه مثل التزوير، أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات، أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها

<sup>1</sup> -International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p97.

<sup>2</sup> - Idem, p165.

إلى المراجع، وتكون هذه المحاولات عند الإخفاء أكثر صعوبة من حيث اكتشافها عندما تصاحبها عملية تواطؤ، ويمكن أن يؤدي التواطؤ إلى أن يعتقد المراجع بأن دليل المراجعة مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح.

كما أن قدرة المراجع على كشف الاحتيال يعتمد على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الاحتيال، ومدى تكرار ونطاق التلاعب ودرجة التواطؤ المعنية، والحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، والمناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطين، وفي حين أن المراجع قد يكون قادرًا على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الاحتيال، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت البيانات الخاطئة في مجالات الحكم مثل التقدير المحاسبي تسبب بها الاحتيال أم الخطأ.

- إن مخاطرة عدم كشف المراجع عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الإدارة هي أكبر من مخاطرة عدم كشف المراجع عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الموظف لأن الإدارة عادة ما تكون في موضع يمكنها فيه التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية أو عرض معلومات مالية احتيالية أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الاحتيال المشابهة من قبل موظفين آخرين.
- كما أنه عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على تشكك مهني أثناء عملية المراجعة، أخذاً بعين الاعتبار احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة ومدركاً حقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في سياق الكشف عن الاحتيال.

يعتبر المراجع مسؤولاً عن اكتشاف الغش والخطأ في حالة عدم إتباع المبادئ

الأساسية التي تحكم عملية المراجعة و المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

- أ - **الشكوك المهنية**: هذا يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية وذلك بزيادة الحساسية لدى المراجع في اختيار طبيعة ومدى التوثيق الذين سيفحصان المساندة للصفقات الجوهرية، والحاجة لأدلة أخرى لتفسيرات واعتراضات الإدارة التي تتعلق بأمر جوهري

<sup>1</sup> - ALEXANDER Nicholas C, opcit, p38.

وذلك بالقيام بإجراءات تحليلية بشكل أكبر و فحص التوثيق و مناقشة بعض الأمور الغامضة مع الأطراف الأخرى.

ب- مهام موظفي المنشأة: و ذلك بالتعرف على المهام و المسؤوليات الموكلة إليهم ومدى توافقها مع مؤهلاتهم و خبراتهم.

ج- المبادئ و السياسات المحاسبية المطبقة: فقد يستنتج بأن لهذه السياسات دور لوجود خطر احتيال وخاصة تلك السياسات الهامة المتعلقة بالاعتراف بالدخل وتثمين الثروة، فالمراجع يجب أن يكون عنده شك فيما إذا تم اختيار المبادئ والسياسات المحاسبية غير الملائمة لخلق تصريحات جوهرية وخطأ للبيانات المالية.

د- نظام الرقابة الداخلية: إن قدرة المراجع على تقييم خطر الرقابة الداخلية تحت المستوى الأقصى يخفض الخطر و لكن لا يزيله وعلى المراجع أن يكون عنده حساسية إضافية لقدرة الإدارة على تجاوز مثل هذه الرقابة.

فالمراجع يقع على عاتقه التخطيط والتقييم وأن يكون عنده توقع معقول بأن الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية قد كشفت، وحتى لا يتعرض المراجع للمسئولية فإنه إذا لم يستطع تحديد الغش أو الأخطاء الجوهرية بسبب إدارة المنشأة أو الظروف عليه أن يوضح ذلك عند إبداء رأيه إما بالتحفظ العكسي أو بالامتناع عن إبداء الرأي.

يعتمد المراجع على عدة أساليب للمراجعة يعتمدها في مجال الكشف عن العقود

الغير النظامية وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- اعتماد المصادر الخارجية في جمع المعلومات عن الصفقات الضخمة التي تقوم بها منشأة معينة، وألا يعتمد المراجع على المعلومات التي تقدمها له الإدارة فقط.
- في حالة وجود صفقات لم يعلن عنها فجأة تحت صفقات أعلن عنها، يطلب المراجع من الإدارة العامة المصادقة على جميع الصفقات، أما إذا كان أعضاء مجلس الإدارة هم المديرون أنفسهم، فيستحسن أن يطلب المراجع تدخل القانون.
- الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة.

<sup>1</sup>- يوسف محمود جربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، المرجع السابق، ص14.

- الاستفسار من المستشار القانوني للعميل بخصوص القضايا والدعاوى والمطالبات والتخمينات.

- القيام بالفحوص الجوهرية لتفاصيل العمليات والأرصدة.

### المطلب الرابع: اجراءات المراجع في الكشف عن الغش والاحتيال والعقود والتصرفات غير النظامية

ان التوقع المعقول يستوجب من المراجع الأخذ بالاعتبار بعين الاعتبار عدة جوانب واتخاذ عدة اجراءات من أجل الكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية والتي يمكن تحديدها باختصار في النقاط التالية:<sup>1</sup>

-طبيعة الاحتيال.

-توقيت الاحتيال.

-درجة التواطؤ التي نتج عنها هذا الاحتيال.

-إمكانية التزييف، في ظل ضعف أنظمة الرقابة.

-أقدمية الأطراف الداخلية المتورطة في عملية الاحتيال.

-درجة الغش وتأثيره النسبي على القوائم المالية.

-قيام المراجع بإتباع إجراءات كافية ومحددة، وملائمة لنتائج تقرير المراجع المبني على أساس هذه الإجراءات.

- قيام المراجع بالتخطيط وأداء المراجعة باستخدام مدخل الشك المهني، والاعتراف بالظروف والأحداث التي ربما تؤدي الى العثور على مؤشرات عن الغش أو الخطأ.

- قيام المراجع بتقييم الظروف أو الأحداث التي تزيد من مخاطر الغش أو الخطأ بما في ذلك خصوصيات بيئة المعالجة الالكترونية للمعلومات.

يجب على المراجع العمل على الكشف عن التصرفات الغير شرعية والعقود الغير نظامية بالمنشأة محل المراجعة، وهذا ما أكدته جملة من الهيئات المهنية، مثل ما حدده إنذار

<sup>1</sup> - ALEXANDER Nicholas C, opcit, p46.

ممارسات المهنة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بأن يتضمن تحقيق المراجع الأمور التالية والمرتبطة بالكشف عن الغش والتصرفات والعقود الغير نظامية كما يلي:<sup>1</sup>

- التحاور ومناقشة المسؤولين الرئيسيين كجزء من عملية التخطيط.
- التحاور ومناقشة المستشار القانوني وآخرين كجزء من تقييم حالات الخسارة الطارئة.
- التحاور ومناقشة الإدارة العليا حول الاعتراضات المكتوبة المختلفة.
- الاستفسار بخصوص الدفعات غير الشرعية من موظفي عميل المراجعة.
- فحص تقارير الضريبة حول إجابات عميل المراجعة.
- تحقيقات ومناقشات أخرى مع موظفي عميل المراجعة الملائمين بخصوص معلومات معينة تم الحصول عليها أثناء إجراءات المراجعة ونذكر النقاط التالية:
  - عقود غير نظامية أو غير مصرح بها قانونيا.
  - عقود مسجلة بشكل غير صحيح.
  - عقود مسجله بوقت غير مناسب.
  - تحقيقات من جانب جهات حكومية.
  - دفعات غرامات أو عقوبات.
  - تقارير فحص لوكالات تبين انتهاكات للقوانين والأنظمة.
  - دفعات كبيرة مقابل خدمات غير محددة أو واضحة إلى مستشارين أو مؤسسات فرعية أو مستخدمين.
  - لجان مبيعات زائدة عن الحد أو أجور وكلاء.
  - دفعات نقدية كبيرة.
  - تحويل لعدد من الحسابات البنكية.
  - دفعات غير واضحة إلى مسؤولين حكوميين أو مستخدمين.

<sup>1</sup> - AICPA Practice Alert 2004-01, Illegal Acts. American institute of certified public accountants. Du site : [http://www.aicpa.org/download/auditstd/pract\\_alert/pa\\_2004\\_1.pdf](http://www.aicpa.org/download/auditstd/pract_alert/pa_2004_1.pdf)

- فشل لدفع الرسوم الحكومية.
- فشل تقديم استمارة ضريبية.

توجد العديد من العوامل والتي ساهمت في انتشار عملية الغش نظرًا للتقدم الاقتصادي والتكنولوجي، والتي تعتبر جديرة بالاهتمام من جانب مهنة المراجعة ومنها:<sup>1</sup>

- مجمل التعقيدات الاقتصادية والمالية لبيئة الأعمال الحالية.
- اتساع مجال التجارة الدولية، وما يرتبط بها من تعقيدات مرتبطة باختلاف النظم المحاسبية بين الدول وعملياتها.
- الصفقات المعقدة المغطاة بعدد من السلطات القضائية.
- آلية المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية، وما يرتبط بها من تطور تكنولوجي، ومواكبة مكاتب المراجعة لهذا التطور، في ظل ارتفاع خطر المعلومات المضللة والمحرفة.
- التجارة الالكترونية، وما يرتبط بها من آليات تحويل الأموال وتعقيدات أدلة وقرائن إثبات عملياتها.

نستخلص من مجمل ما تم التطرق اليه بالنسبة لدور المراجعة ومسؤوليتها في الكشف عن الغش والخطأ والتصرفات والعقود غير النظامية، أن إدارة الشركة يقع على عاتقها منع الغش و الأخطاء و يتم ذلك بتأسيس نظام رقابة داخلية فعال ومراقبة تنفيذه، وعلى مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يقوم ببذل العناية المهنية المطلوبة للكشف عن الغش والأخطاء، و ذلك بتصميم نظام مراجعة فعال، ودراسة جوانب القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي بموجبها يحدد مدى العينات الاختيارية المطلوبة وأدلة الإثبات التي سوف يعتمد عليها، وأن يمارس المراجعة التحليلية طوال عملية المراجعة للقوائم المالية. كما يقع على عاتق المراجعين القيام بتصميم مراجعة لتزويد تأمين معقول بأن مثل هذه التصرفات غير الشرعية ستكتشف، والمراجع عليه تقدير مواطن الخطر

<sup>1</sup> - David J. Hatherly: Travelling, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2009, Vol 24, Iss 2, p 204.

والتخطيط أيضا يجب أن يتضمن الاعتبارات للخصائص المختلفة للتصرفات غير الشرعية. وعلى المراجعين الرفع من كفاءتهم ومهاراتهم والتدريب لكشف التصرفات غير الشرعية، والعقود غير النظامية والقيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين عن وجود تصرفات غير شرعية وعمل المراجعات التحليلية للتأكد من خلو القوائم المالية من أية تصريحات خطأ ناتجة من وجود تصرفات غير شرعية وأن تعمل السلطات المعنية على إيجاد القوانين والأنظمة التي تحكم عملية التصرفات غير الشرعية.

### المبحث الثالث: مسؤولية المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة، ودورها في فجوة التوقعات

تحتوي بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص المنشأة المستمرة، حيث أن فرض الاستمرارية في الأعمال هو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، وفق معيار المحاسبة الدولي الأول ((IAS1) عرض القوائم المالية) <sup>1</sup> ، ويقضي هذا المعيار من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، يمكن أيضا تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام.

#### المطلب الأول: المسؤولية بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة

ان التطرق الى قدرة المنشأة على الاستمرار أو كما تشير له معايير المراجعة الدولية بمصطلح المنشأة المستمرة، يتطلب منا بالدرجة الأولى تحديد المسؤولية حول تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وسيتم التطرق لها من خلال ما يلي:

- مسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.
- مسؤولية المراجع حول فرض الاستمرارية.

<sup>1</sup> -International Accounting Standards Board: International Financial Reporting Standards- IAS1 going concern, London, 2009, pp 25-26.

**أولاً: مسؤولية الإدارة عن فرض المنشأة مستمرة.**

قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، لكن وبما أن افتراض المنشأة المستمرة يعتبر مبدأ أساسياً في إعداد البيانات المالية، فإن إعداد البيانات المالية يقتضي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

حيث أن فرض الاستمرارية في الأعمال يشير إلى أن القيمة الدفترية للأصول المتداولة سيتم تحصيلها، وأن الالتزامات المتداولة سيتم سدادها خلال القيام بمزاولة الأعمال الاعتيادية.

ويجب أن تتضمن التقارير المالية للمراجع الخارجي بأن إدارة المشروع هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي يجب عليها التأكد من مدى ملائمة فرض الاستمرارية لإعداد تلك القوائم، وإذا لم يكن ما يُبرر هذا الفرض فقد لا يستطيع المشروع تحقيق الأصول بالقيم المسجلة بدفائره، كما يحدث تغيير في قيم وتواريخ استحقاق الالتزامات، وبالتالي فإنه تنشأ الحاجة إلى تعديل قيم وتبويب كل من الأصول والالتزامات في القوائم المالية للمشروع.<sup>1</sup>

**ثانياً: مسؤولية المراجع الخارجي حول فرض الاستمرارية**

تتلخص مسؤولية المراجع في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ولكن وكما هو وارد في

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي، المؤتمر العلمي الأول لكلية التجارة بالجامعة الإسلامية بعنوان الانطلاق نحو المستقبل حول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، غزة، 2005، ص11.



معيار المراجعة الدولي (IAS200)<sup>1</sup> ، فإن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المراجع على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون اكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المنشأة المستمرة في تقرير المراجع على أنه ضمانة حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

### المطلب الثاني: مفاهيم ومحددات فرضية استمرار المنشأة ودور المراجع في تقييمها

إن تقرير المراجع حول فرضية استمرار المنشأة يشمل عدة مفاهيم وجوانب اهتم بها جملة من الباحثين من حيث محدداتها ومفاهيمها وتم التطرق لها من خلال الجوانب التالية:2

- طبيعة ومفهوم فرضية استمرارية المنشأة ودور المراجع في تقييمها
- حدود الاستمرارية
- الحالات المتوقعة التي تواجه المراجع
- دور المراجع في فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة
- أدلة المراجعة حول مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة
- موقف المراجع من فرضية الاستمرارية
- تأثير فرضية الاستمرارية على القياس المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية.

### أولاً: طبيعة ومفهوم فرضية استمرارية المنشأة ودور المراجع في تقييمها:

- يرتبط فرض استمرارية المنشأة ارتباطاً وثيقاً بفرض وجود الشخصية الاعتبارية المستقلة لتلك المنشأة دون الارتباط بالحياة الطبيعية لمالكيها.

<sup>1</sup> -International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p77.

<sup>2</sup> - علي عبد الله شاهين: مدى التزام المراجع بتقييم فرضية استمرارية المنشأة في ضوء معايير التدقيق الدولية-دراسة تطبيقية على المحاسبين القانونيين بقطاع غزة، مؤتمر المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، مارس 2007، ص2-7.

- ان المنشأة في مجموعها مستمرة في مزاولة نشاطها التشغيلي المعتاد و أنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو المستقبل المنظور لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ.
- طالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن المنشأة سوف تستمر في المستقبل في أداء نشاطها كالمعتاد.
- إن فرض الاستمرارية يعكس حالة التوقع الطبيعي لكافة الأطراف المهتمة بأمر المنشأة باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط تمثل حالة استثنائية.
- إن فرض الاستمرارية للمنشأة يتفق مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها تلك المنشأة وان القوائم المالية تعد على أساس افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية، وان الأصول تستخدم في الأغراض المخصصة لها وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها.

### ثانياً: حدود الاستمرارية:

- هل الاستمرارية إلى ما لا نهاية، من الواضح أنه لا توجد مشروعات مستمرة إلى ما لا نهاية، وفي الواقع العملي هناك كثيراً من المنشآت التي تختفي ويأتي محلها منشآت أخرى.
- لذلك إن فرضية الاستمرارية تعنى بالحاضر والظروف السائدة وقت إعداد القوائم المالية، ولا تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل.
- التفسير المنطقي للحاضر هو أنه من المتوقع أن تستمر المنشأة في أعمالها بصورة تسمح بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة.

### ثالثاً: الحالات المتوقعة التي تواجه المراجع:

- الحالة الطبيعية، وهي حالة فرضية الاستمرارية بدون مدة محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر.
- حالة محدودة فترة المنشأة وهي الحالة المرتبطة بمدة زمنية معينة كما في حالة مدة الامتياز الممنوحة للمشروع.

- الأهداف: الحالة غير الطبيعية، وهي حالة وجود مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية أو احتمالية التصفية.

#### رابعاً: دور المراجع في فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة:

إن فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة يتطلب من المراجع الخارجي أن يأخذ في عين الاعتبار مخاطرة عدم ملائمة فرضية المنشأة، حيث أن هناك العديد من المؤشرات العامة التي تدل على وجود مخاطرة الشك في استمرارية المنشأة من خلال البيانات المالية التي يتم فحصها مثل، ويجب على المراجع الخارجي مراعاة عوامل عدة لتقدير احتمال وتعرض المشروع لعدم الاستمرارية، حيث أنه في الواقع العملي تتعدد المؤشرات المالية التي تحمل معها أخطار لأن يصبح فرض الاستمرار غير ملائم، ومن أهم هذه المؤشرات نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- تدهور صافي رأس المال العامل.
- تزداد القروض طويلة الأجل وتراكمها.
- تمويل الأصول الثابتة بالتزامات قصيرة الأجل.
- تدهور النسب المالية.
- تحقيق المشروع لخسائر تشغيل جوهرية.
- انخفاض التوزيعات على حملة الأسهم، أو عدم الاستمرار في التوزيع.
- التعثر في سداد الالتزامات وفوائدها.
- عدم الالتزام بشروط الاتفاق والاقتراض.
- التحول من الشراء إلى الأجل إلى شراء نقداً أو تنمية تشكيل المنتجات.
- العجز عن تمويل استثمارات جديدة، أو تنمية تشكيلة المنتجات.

<sup>1</sup>- إبراهيم خليل حيدر السعدي: أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، المؤتمر العلمي الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول-التحديات والآفاق المستقبلية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، 2009، ص9.

- يمكن أن تؤدي مظاهر ضعف كفاءة إدارة الشركة إما إلى مؤشرات تؤثر سلباً على مقدرة الشركة على الاستمرار، أو تزيد من التأثير السالب في هذا الاتجاه لوحد، أو أكثر من المؤشرات المالية والتشغيلية السابقة، ومن مظاهر الضعف الإداري المهمة نسبياً في هذا السياق ما يلي:

- عدم وجود خطط مستقبلية واستراتيجية للتطوير والتنمية وتدعيم الموقف التنافسي للشركة.
- عدم البحث وإيجاد بدائل عملية لمواجهة التعثر في سداد الالتزامات وأعباء الفوائد.
- عدم التحرك الرشيد لإعادة جدولة الديون، التي توقفت الشركة عن سدادها.
- عدم البحث عن بدائل لتوريد الإمدادات للشركة، في حالة توقف الموردين الحاليين.
- عدم وجود نظام للتنبؤ المالي يستخدم الأساليب العلمية وتكنولوجيا المعلومات.

#### خامساً: أدلة المراجعة حول مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة

عندما يبرز التساؤل حول ملائمة فرضية استمرارية المنشأة على المراجع مراعاة

القيام بالإجراءات التالية:<sup>1</sup>

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والأرباح والتوقعات الأخرى.
- تحليل ومناقشة آخر البيانات المالية المرحلية المتوفرة.
- مراجعة اتفاقيات سداد الدين والقروض وتحديد ما إذا حصل وتحديد الخروقات والانتهاكات.
- الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة واللجان الهامة في المنشأة.
- الاستفسار من محامي المنشأة حول المطالبات والقضايا المرفوعة عليها.
- تحليل ومناقشة خطط الإدارة حول العمل المستقبلي مثل خطط اقتراض الأموال، إعادة هيكلة الديون، زيادة رأس المال، قدرة المنشأة على الدفع في المستقبل المنظور.

<sup>1</sup> -David Satava and others: Ethics and the Auditing Culture- Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing, Journal of Business Ethics, Dordrecht, Mar 2006, Vol 64, Iss 3, p271.

**سادسا: موقف المراجع من فرضية الاستمرارية:**

- في حالة توفر مؤشرات في الوقت الحاضر تشير إلى عدم الاستمرارية فهي تعبير عن حالة تنبؤيه تمثل قيда على الحالة الطبيعية لفرضية الاستمرارية، وهي إما تكون صائبة أو خاطئة، وفي هذه الحالة يجب على المراجع التحفظ في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية.

- إن شروط إعداد التقرير تتطلب من المراجع الإفصاح عن رأيه حول هذه الفرضية.  
- إذا خلص المراجع إلى وجود شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرارية لفترة زمنية معقولة، يجب عليه إضافة ملاحظة إيضاحية في تقريره لوصف المشكلة المحتملة.

**سابعا: تأثير فرضية الاستمرارية على القياس المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية:**

إن كثيراً من المبادئ والأعراف المحاسبية تجد مبررها الأساس في فرضية الاستمرارية للمنشأة منها:

- تقييم الأصول الثابتة: يعتبر تقييم الأصول الثابتة وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر انسجاماً مع فرضية الاستمرارية، لأن الأصول الثابتة يتم استخدامها في النشاط الطبيعي المعتاد للمنشأة طيلة عمرها الإنتاجي وليس لبيعها أو تصفيتها لذلك تحدد مبالغها واستهلاكاتها على أساس تكلفتها التاريخية لان الأخذ بخلاف هذا الافتراض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيع هذه الأصول وبذلك فإن الأسعار التاريخية ليست أسعاراً ملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي.

- هناك كثير من الأسس والإجراءات المحاسبية تعتمد إلى حد كبير على فرضية الاستمرارية منها:

- أساس الاستحقاق وما ينتج عنه من تسويات جردية للمقدمات والمستحقات.
- التمييز بين المصروفات الايرادية والرأسمالية.
- عدم استهلاك الأصل الثابت بالكامل وتوزيعه على العمر الإنتاجي في الفترات القادمة.

- يبرر فرض الاستمرارية أخطاء التوقيت في تحديد الدخل المحاسبي و فق منهج التكلفة التاريخية حيث يتم تعويض الأخطاء المرتبطة بتقويم المخزون و أعباء الاستهلاك في المدى الطويل.

### المطلب الثالث: دور المراجع في تقييم فرض المنشأة المستمرة ومتطلبات التطبيق وفق معيار المراجعة الدولي ((IAS570) المنشأة المستمرة)

ولما لتقييم فرض استمرارية المنشأة من أهمية ودور كبير في وجود واستمرار فجوة التوقعات في المراجعة فقد اهتمت معايير المراجعة الدولية بهذا الفرض وإشكاليات تطبيقه، وفق معيار المراجعة الدولي ((IAS570) المنشأة المستمرة)، وفق آخر إصدار للاتحاد الدولي للمحاسبين المعدل والمحدث لسنة 2009م، حيث تمت الإشارة إلى احترام هذا الفرض واحترام تطبيقه في جملة من المعايير الأخرى المرتبطة بمجمل مراحل المراجعة وإجراءاتها، كمعيار المراجعة الدولي ((ISA200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق)، والذي تم تعديله في آخر إصدار لمعايير المراجعة الدولية و((ISA315) تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها) ، وكذلك ((ISA705) التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل)، و عدة معايير مراجعة دولية أخرى.

قد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات تطبيق معيار المنشأة المستمرة أخذا بعين الاعتبار عدة عناصر تركز على الممارسة المهنية كما يلي:

- إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.
- تقدير تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية.
- إجراءات المراجعة الإضافية عند وجود ظروف تؤثر على فرض الاستمرارية.

- استنتاجات المراجعة واستخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية.
- استخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم.
- التأخير الجوهري في المصادقة على البيانات المالية.

#### أولاً: إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA315)<sup>1</sup> ، ينبغي أن يدرس المراجع إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وبالقيام بذلك، يحدد المراجع ما إذا قامت الإدارة بالفعل بعمل تقييم أولي لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وإذا تم القيام بهذا التقييم، ينبغي أن يناقش المراجع التقييم مع الإدارة ويحدد ما إذا حددت الإدارة أحداثاً أو ظروفًا يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وإن كان الأمر كذلك، خطط الإدارة لمعالجتها، وإذا لم يتم القيام بهذا التقييم، فينبغي أن يناقش المراجع مع الإدارة أساس الاستخدام المقصود لافتراض المنشأة المستمرة ويستفسر من الإدارة ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ويجب أن يظل المراجع متنبهاً خلال المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

#### ثانياً: تقدير تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية

- ينبغي أن يقدر المراجع تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، كما أنه عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فعلى المراجع أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً

<sup>1</sup>- International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p271.

لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار الدقيق الدولي (ISA560) الأحداث اللاحقة)<sup>1</sup> ، فعلى المراجع أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشرة شهراً على الأقل من ذلك التاريخ.

- عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المراجع بعين الاعتبار ما إذا لكن تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المراجع أنها نتيجة للمراجعة، كما أنه في الفترة ما بعد تقييم الإدارة ينبغي أن يستفسر المراجع من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة التقييم الإدارة الذي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

### ثالثاً: إجراءات المراجعة الإضافية عند وجود ظروف تؤثر على فرض الاستمرارية

إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال القيام بإجراءات مراجعة إضافية بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الاعتبار، وتشمل هذه الإجراءات:<sup>2</sup>

- عند عدم قيام الإدارة بعد بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، الطلب من الإدارة عمل تقييمها.
- تقييم خطط المنشأة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للمنشأة المستمرة، سواء كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط كجدية في مختلف الظروف.
- عند إعداد المنشأة تكهنات تدفقات نقدية ويعتبر تحليل التكهنات عاملاً هاماً في دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية ذلك بتقييم

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p544.

<sup>2</sup> -Idem, pp 562-563.



موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التكهّنات، وتحديد ما إذا كان هناك دعم كافي لافتراضات التي تتضمن التكهّنات.

- دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.
- طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالرقابة، فيما يتعلق بخطتهم للتصرفات المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.
- في حالة ما لم يكن المكلفون بالرقابة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المراجع أن يبلغ عن المكلفين بالرقابة عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ويشمل الاتصال مع المكلفين بالرقابة ما يلي:
- ما إذا كانت الظروف أو الأحداث تشكل شكوكا جوهرية.
- ما إذا كان استخدام افتراض المنشأة المستمرة ملائما في إعداد البيانات المالية وعرضها.
- كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.

**رابعا: استنتاجات المراجعة واستخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية**

حيث أنه على أساس أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ينبغي أن يستنتج المراجع، حسب تقديره، إمكانية وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد الشكوك الجوهرية عندما يكون حجم أثرها المحتمل واحتمالية حدوثها بمكان، حسب تقدير المراجع، بحيث يصبح الإفصاح الملائم عن طبيعة ودلالات الشكوك أمراً ضرورياً في الحالتين التاليتين:<sup>1</sup>

- في حالة إطار عرض بيانات مالية عادل، العرض العادل للبيانات المالية.

<sup>1</sup> - Idem, p563.

- في حالة إطار الالتزام، ألا تكون البيانات المالية مضللة.
- إذا استنتج المراجع أن استخدام افتراض المنشأة بالمستمرّة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد المراجع ما إذا كانت البيانات المالية تتوفر فيها الشروط التالية:<sup>1</sup>
- تصف بشكل كافي الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وخطة الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.
- تفصح أن هناك شكوكًا جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، ولذلك يمكن أن تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي.
- في حالة تقديم إفصاحات كافية في البيانات المالية، ينبغي على المراجع أن يعبر عن رأي غير معدل بالتوضيح في فقرة التأكيد في تقرير المراجع من أجل:
- إبراز وجود شكوك جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.
- إذا لم يتم عمل إفصاح كافي في البيانات المالية، فينبغي على المراجع التعبير عن رأي مؤيد أو رأي مخالف، حسبما ما يشير إليه معيار المراجعة الدولي ((ISA705) الأحداث اللاحقة)<sup>2</sup> ، ويذكر المراجع في التقرير أن هناك شكوكًا جوهرية يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

#### خامسًا: استخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم.

إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ولكن، بتقدير المراجع، كان استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، فعلى

<sup>1</sup> -Idem, p563.

<sup>2</sup> - Idem, p699.

المراجع التعبير عن رأي مخالف، وفي حالة عدم رغبة إدارة المنشأة في عمل أو توسيع تقييمها عند طلب المراجع لذلك، فعلى المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار الدلالات في تقرير المراجع.

#### سادسا: التأخير الجوهري في المصادقة على البيانات المالية

إذا كان هناك تأخير جوهري في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالرقابة بعد تاريخ البيانات المالية، فعلى المراجع الاستفسار عن أسباب التأخير. وإذا اعتقد المراجع أن التأخير يمكن أن يرتبط بالأحداث أو الظروف المتعلقة بتقييم المنشأة المستمرة، فعلى المراجع القيام بإجراءات المراجعة الإضافية الضرورية، إلى جانب دراسة تأثير استنتاج المراجع المتعلق بوجود شك جوهري.

#### المبحث الرابع: دور انخفاض جودة الأداء في المراجعة وقصور التقارير المالية في فجوة التوقعات للمراجعة

ان قصور التقارير المالية عن مواكبة مجمل المتغيرات التي تشهدها البيئة المعاصرة للأعمال، يظهر من خلال قصور قواعد ومبادئ المحاسبة عن معالجة هذه المشاكل وإعداد التقارير المالية وفق متطلبات المجتمع المالي، حيث تواجه المحاسبة في حد ذاتها جملة من التحديات في قواعدها ومبادئها لمعالجة جملة من العمليات المعقدة والمرتبطة بممارسات محاسبية مبتكرة ومعاصرة، وهذا ما أدى إلى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة نظرا لعدم تلبية المحاسبة لتوقعات جميع الفئات المستفيدة من تقاريرها المالية في البيئة الحالية، وهذا ما يضعف دور المراجع في أداء دوره.

كما تستهدف معايير المراجعة وضع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي المستقل، ويترتب على ذلك التزام المراجع بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني التي تنطوي عليها للارتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية. إلا أنه يمكن القول أن وجود تلك المعايير لم يحقق التأثير الايجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالارتقاء بجودة عملية المراجعة، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها عدم وضوح وعدم تحديد بعض المعايير مما

يصعب معه عدم الحكم على مدى الالتزام بها، واختلاف نظرة المجتمع المالي لهذه الجودة مع المراجعين.

### المطلب الأول: انخفاض جودة الأداء المهني ودوره في فجوة التوقعات

يرجع الاختلاف حول مستويات جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي المستقل إلى عدم التطابق بين إدراك مراجعي الحسابات والمجتمع المالي لمستويات الأداء التي حددتها المعايير مما يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة، وقد ترتب على هذا السبب الأخير اختلاف وجهات النظر جميع الجهات المهتمة بمهنة المراجعة فيما يتعلق بجودة ممارستها المهنية.<sup>1</sup>

كما أظهرت بعض الدراسات في فشل المراجعة ودور انخفاض جودة الأداء المهني فيها، أن فجوة الأداء والتي تتشكل من الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجع وواجباته وفق معايير المراجعة، وكذلك فجوة الأداء بين واجبات المراجع وفق معايير المراجعة و بين الأداء الفعلي للمراجع، هذه الفجوة تقيس جودة أداء المراجع وفق معايير المراجعة حيث مثلت ما نسبته 16% من إجمالي الفجوة التي تسبب حالات الفشل في المراجعة، ونسبة 50% من إجمالي الفجوة للقصور في معايير المراجعة، وما نسبته 34% للتوقعات الغير معقولة للمراجعين.<sup>2</sup>

### أولاً: أسباب انخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة

ان ضعف دور الهيئات المهنية المختصة والتي تقع على مسؤوليتها اعتماد معايير المراجعة المحلية وقواعد سلوك مهنية شاملة وبرامج رقابية تكفل جودة الأداء المهني، أدى إلى تعدد الأساليب والممارسات المهنية من جانب المراجعين وبالتالي صعوبة فهم ومقارنة تلك الأساليب والممارسات من قبل المستفيدين من عملية المراجعة، وأدى إلى ظهور هذه الفجوة في الأداء.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أحمد نور وآخرون: دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص7.  
<sup>2</sup> - PORTER Brenda : An empirical study of the audit expectation-performance gap, opcit, pp 57-58.

<sup>3</sup> - حسام بن عبد المحسن العنقري وسارة بنت عبد الله بكر، المرجع السابق، ص5.

ويوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين، ومن ثم زيادة عدم رضاء المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة، ومن أهم هذه العوامل ما يلي: <sup>1</sup>

- يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
  - قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك ك نتيجة للمنافسة.
  - تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.
  - عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.
  - اتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم.
  - زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة المراجعة.
- ومن المؤكد أن العوامل السابقة تضعف من موقف المراجع، ومن ثم تقلل من جودة الأداء في عملية المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات، وهذا ما أدى الى التركيز في الفترة الأخيرة على أنظمة ومعايير الرقابة على جودة أداء المراجعة.

### ثانياً: جودة الأداء المهني للمراجعة وفق معايير المراجعة الدولية:

كما اهتمت الهيئات المهنية بجودة الأداء المهني للمراجعة ومواجهة انخفاضه وتأثيره على وجود واستمرار فجوة التوقعات، حيث يوضح معيار المراجعة ((ISA220) الرقابة

<sup>1</sup>- يوسف محمد جربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، المرجع السابق، ص15.

- على جودة عملية المراجعة )، انه ينبغي على مكتب المراجعة أن يضع سياسات لرقابة مستوى جودة أداء العاملين به، وتحتوي على الأهداف التالية :<sup>1</sup>
- أن المراجعين العاملين بمكتب المراجعة ملتزمون بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والأخلاقيات المهنية.
  - يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تساعدهم في أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية مهنية كافية.
  - إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد قد حصلوا على درجة من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.
  - أن يكون هناك توجيه وإشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات لأغراض توفير تأكيد معقول بان العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة.
  - إجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء القائمين على أساس دوري وعند اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على النحو الملائم وامتلاكه للقدرات التي تمكنه من ذلك.
  - كما حدد معيار المراجعة الدولي ((ISQS1) المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ).<sup>2</sup> ، أنه ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة أو المجلس الإداري للشركاء ، تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة، والذي يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية :<sup>3</sup>

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة.

- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

<sup>1</sup>- أمين السيد أحمد لطفي: موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص96.

<sup>2</sup>-International Federation of Accountants (IFAC) : Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p47.

<sup>3</sup>-Ibid.

- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.

- الموارد البشرية.

- أداء العملية.

- المراقبة.

- توثيق الشركة سياساتها وإجراءاتها وتبلغها إلى موظفيها.

نستنتج من مجمل ما سبق بأن هناك فجوة توقعات بين المجتمع المالي و المراجعين حول جودة أداء المراجعة ووجود عوامل تساعد على وجود تلك الفجوة، وفي المقابل توجد جملة من المعايير المهنية للمراجعة والتي يستطيع المراجع أن يسترشد بها لخفض تلك الفجوة، إلا أن الممارسين لمهنة المراجعة يقع عليهم عاتقهم أن الالتزام بجودة الأداء، فمهما وجدت المعايير فهناك عوامل خاصة بالمراجع بعيدة عن أية رقابة، ولا يمكن أن تؤثر فيها، تعود للفرد نفسه فيجب زيادة الوعي وتثقيف المراجعين و إظهار عوامل الخطر التي قد تلحق بمستخدمي القوائم المالية في حالة التقصير في أداء المراجعة، والذي يؤدي إلى فشل عملية المراجعة.

### المطلب الثاني: تأثير إدارة الشركة على جودة المعلومات المالية

إن إدارة الشركة في سبيل تحسين صورة أدائها بمؤشرات ايجابية لأداء الشركة أمام مستخدمي المعلومات المالية وما يتضمنه ذلك من تسجيل انجازات لها، تقوم بالتأثير في جودة المعلومات المالية من خلال تدخلها في اختيار أدوات قياس وعرض مالي تحسن من صورة الشركة، وفي نفس الوقت لا تتعارض مع المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وتركت هامش اختيار كبير لإدارة الشركة.

فالمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تركت هامشاً كبيراً لإدارة الشركة بالاختيار، مما قلل من الجودة والاستفادة من المعلومات المحاسبية التي تقدمها الإدارة بسبب تحيزها في اختيار الإجراءات والطرق والتقديرات المحاسبية ومن أوجه تدخل الإدارة للتأثير على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين نجد ما يلي:

- اختيار الطرق المحاسبية
- تحديد التقديرات المحاسبية
- تقدير حجم الإفصاح المالي.

#### أولاً: اختيار الطرق المحاسبية:

فمثلاً اختيار إدارة الشركة لطريقة تقييم المخزون وفق طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً (FIFO)، تعطي تضخيم في الأرباح وتضخيم في الموجودات، وهذا في حالة وجود مخزون أول الفترة مقيم بتكلفة قليلة عن آخر الفترة، إما بسبب ميزة شرائية أو ارتفاع في الأسعار، وفي هذه الظروف يصبح استخدام طريقة (FIFO)، أكثر إغراء لإدارة الشركة وهي بالأساس طريقة معترف بها ضمن المبادئ والمعايير المحاسبية.

#### ثانياً: تحديد التقديرات المحاسبية:

حيث أنه مثلاً تقدير إدارة الشركة لنسبة متدنية للديون المشكوك فيها، يؤدي إلى تضخيم في الأرباح وتضخيم في موجودات الشركة، فتقدير نسبة الديون المعدومة أو المشكوك فيها مرتبط برغبة إدارة الشركة في تحديد حجم الأرباح وقيمة الموجودات التي ترغب في الإفصاح عنها للمستخدمين، وهذا التقدير بالأساس متروك لتصرف الإدارة حسب المعايير المحاسبية.

ويكون تأثير الإدارة أكثر على جودة المعلومات المحاسبية عند عمل تقديرات في حالات مثل تحديد العمر الافتراضي للموجودات الثابتة وتحديد قيمة تكلفة تغطية ضمانات المنتجات، وتحديد قيمة تقادم ونقص قيمة المخزون، وتحديد قيمة استرداد كوبونات السندات.

#### ثالثاً: تقدير حجم الإفصاح المالي:

لقد تركت المبادئ والمعايير المحاسبية لإدارة الشركة أن تقوم ضمن قواعد محددة بتقدير حجم المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها، وقد تركت هذه المعايير بعض المرونة في التحديد لأسباب تتعلق بالمنافسة، مثلاً كتقديم معلومات تجميعية عن الموجودات المتداولة.



أن كل ما سبق التطرق إليه يبين إلى أي مدى يمكن الوثوق والاعتماد على البيانات المالية التي تقوم بإعدادها وتقديمها لإدارة الشركة.

### المطلب الثالث: مشاكل في قواعد ومعايير المحاسبة ساهمت في قصور التقارير المالية

ان المحاسبة في حد ذاتها تشهد جملة من المشاكل والاختلالات في مبادئها والمعايير التي تحكمها، وهذا ما نتج عنه كون مخرجاتها من التقارير المالية تعرف قصورا في تحقيق الأهداف المرجوة منها.

#### أولاً: عدم إثبات الالتزامات المستقبلية:

فمثلا قضايا تعويضات مرفوعة على الشركة لصالح موظفين أو زبائن، وتكاليف العلاج، والتأمين الصحي لما بعد التقاعد للموظفين لا تظهر في القوائم المالية والسبب انه لا تتوفر فيها شروط الإثبات حسب المعايير المحاسبية، حيث تثبت الالتزامات إذا توفر بها الشرطين التاليين معا:

- أن تكون مؤكدة الحدوث.

- إمكانية تقدير قيمتها بمعقولة وموضوعية.

ونجد أن ما يؤدي إلى عدم إثبات الالتزامات المستقبلية هو عدم إثبات الخيارات المستقبلية التي تطرحها إدارة المنشأة، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- منح الموظفين الرئيسيين خيار شراء أسهم الشركة بسعر محدد اقل من سعر السوق إذا حققوا شروط معينة.

- منح المساهمين أو الدائنين خيار شراء أسهم الشركة بسعر محدد اقل من سعر السوق إذا حققت الشركة نتائج معينة.

- منح المساهمين خيار استبدال أسهم الشركة بسندات دين بسعر محدد في تاريخ محدد.

- منح الدائنين خيار استبدال سندات دين الشركة بأسهم الشركة بسعر محدد وفي تاريخ محدد.

إن كل هذه الخيارات لا يتم إثباتها، والسبب انه لا تتوفر فيها شروط الإثبات حسب المعايير المحاسبية وفق مبدأ التكلفة التاريخية.

### ثانياً: عدم وضع ضوابط ومعالجات محاسبية للأدوات المالية المبتكرة :

ونذكر منها مثلا المشتقات المالية مثل العقود المستقبلية، العقود الآجلة، عقود المبادلة. ويرجع السبب في ذلك انه لا تتوفر فيها شروط الإثبات حسب مبدأ تحقق الإيراد، فلا يوجد تحديد دقيق لمتى يتحقق الإيراد، وبالتالي هل يجب أن تثبت تلك العملية عند التعاقد، أم عند التسليم، أم عند التحصيل.

### ثالثاً: عدم وجود ضوابط ومعالجات محاسبية لرغبة الإدارة في أسباب الاستثمار في الأوراق المالية قصيرة الأجل:

فمثلا تمتلك الاستثمارات لثلاثة أسباب وهي:

- الاحتفاظ بالاستثمارات بهدف المتاجرة.
- الاحتفاظ بالاستثمارات بهدف البيع.
- الاحتفاظ بالاستثمار بهدف الاستثمار.

وتظهر الخطورة في هذه الحالة باحتمالية الانحراف عن مبدأ التكلفة في بعض الحالات التي يتم فيها اعتماد مبدأ القيمة العادلة (FAIR VALUE)، ولا يتلائم، وذلك لأنه مقياس مرن في تقييم وإعادة تقييم الاستثمارات قصيرة الأجل، وهنا يكون تأثيره كبيراً على قيمة الموجودات، والأرباح، وقيمة حقوق الملكية المفصح عنها. فإذا كانت نية الاحتفاظ بالاستثمار لغرض المتاجرة فإن أي تغير في القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية... يؤثر على الأرباح وعلى الموجودات، أما إذا كانت نية الاحتفاظ بالاستثمار لغرض البيع فإن أي تغير في القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية، يؤثر على حقوق الملكية وعلى الموجودات. وكما هو ظاهر فإنه لا توجد ضوابط مالية، أو معايير تمنع إدارة الشركة من أن تستغل تغيير نيتها في الامتلاك، للتأثير في أرباح الشركة.

**رابعاً: عدم وضع ضوابط ومعالجات محاسبية لحالات التمويل خارج الميزانية:**

حيث يتم التمويل خارج الميزانية عن طريق تأسيس شركة صغيرة تقوم بالاقتراض وتكون هذه الشركة الصغيرة مملوكة للشركة الكبيرة التي لا ترغب في ظهور الديون في ميزانيتها، فلا يوجد ضوابط واضحة لمتى تدمج الشركة الصغيرة نسبة الملكية الملزمة في القوائم الموحدة للشركة الكبيرة الأم، وكيف تفصح عن ذلك في الحالات التي يكون هيكل رأس مال الشركة معقد التركيب.

**خامساً: عدم وضع ضوابط ومعالجات محاسبية لعقود إيجار الموجودات:**

يوجد نوعين من عقود الإيجار:

- عقد الإيجار التشغيلي: يؤثر على الأرباح وعلى الموجودات النقدية المتاحة لاستخدام الشركة.

- عقد الإيجار التمويلي: يؤثر على الموجودات الثابتة وعلى الالتزامات التي تكون على الشركة.

حيث أنه لا توجد ضوابط مالية واضحة في حالة تغير طبيعة عقد الإيجار من عقد تشغيلي إلى تمويلي أو بالعكس، لان هناك تأثيرات كبيرة على الأرباح والموجودات والالتزامات تحد من فاعلية وجودة البيانات المقدمة.

**سادساً: مشكلة ملائمة أساس الاستحقاق:**

تتبع المشكلة بهذه الحالة في كيفية إتباع أساس الاستحقاق المحاسبي في حالات قياس الأرباح، في ظل وجود أدوات مالية واستثمارية يصعب تطبيق هذا المبدأ عليها. حيث تكثر التساؤلات بين المهنيين والأكاديميين حول مدى ملائمة أساس الاستحقاق، إضافة إلى ذلك ظهور مبتكر مالي جديد يتمثل في محاسبة التحوط أو التغطية، كما يشير لهل معيار المحاسبة الدولي ((IAS39) الأدوات المالية الاعتراف والقياس)<sup>1</sup>، والتي عرفت باستخدام أداة مالية أو أكثر للتغطية لأية تغيرات في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية في بند آخر، وبحيث تتعادل الآثار الناتجة عن الإدارة المستخدمة للتحوط مع الآثار المتعلقة بالأداة

<sup>1</sup> -International Accounting Standards Board: International Financial Reporting Standards- IAS39 Recognition and Measurement, London, 2009, pp 85-102.

الأصلية، ويطرح التساؤل حول مدى صلاحية القواعد الخاصة بالمحاسبة التقليدية كالتكلفة التاريخية لهذا النوع من المحاسبات.

### المطلب الرابع: التحديات التي تواجه المحاسبة

تواجه المحاسبة جملة من التحديات من حيث تعدد الجهات الرقابية وصعوبات في التقييم لبعض العناصر المحاسبية، والعمليات المستقبلية، ومن حيث أطر اعداد القوائم المالية.

#### أولاً: تعدد الجهات الرقابية على المعلومات المحاسبية واختلاف قوة الإلزام

ان تعدد الجهات الرقابية والتي تشرف على إعداد معايير المحاسبة وتطويرها، مع اختلاف درجة الإلزام، وخضوع بعض هذه الجهات إلى ضغوطات عدة جهات، يطرح التساؤل حول فعالية معاييرها التي تحكم مهنة المحاسبة، وأثر ذلك على قصور التقارير المالية في مواكبتها لمجمل التغيرات البيئية الاقتصادية والتكنولوجية، وتلبية رغبات المجتمع المالي ككل، وتتمثل هذه الجهات والهيئات فيما يلي:

#### - مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

هو مؤسسة غير حكومية وغير ربحية، يهدف إلى تأسيس وتطوير معايير تضبط المحاسبة والإفصاحات المالية، ويحمل المجلس شعار هو تبسيط المعايير المحاسبية وإجراءات تطبيقها، وبخصوص قوة الإلزام لا يوجد للمجلس قوة الإلزام، فتطبيق المعايير والضوابط المالية اختيارية وليست له الصفة الإلزامية الذاتية، وبخصوص الاستقلالية فاستقلالية المجلس غير تامة ذلك انه يتم تمويله من قبل شركات مراجعة الحسابات التي يكون له دور في ضبط عملها.

#### - المفوضية المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC)

هي مؤسسة حكومية، تهدف إلى حماية حقوق المجتمع المالي والمستثمرين أساساً، وتحمل المفوضية شعار وهو وبخصوص قوة الإلزام يوجد، (FASB) تشجيع المؤسسات الخاصة واضعة المعايير المحاسبية مثل للمفوضية الصفة الإلزامية الذاتية بالقانون، والمرجعية لها في تطبيق المعايير والضوابط المالية هي وبخصوص الاستقلالية

فالمفوضية تتسم باستقلالية تامة حيث يتم تمويلها من الحكومة ، المعايير التي يضعها ، الا انه يعاب عليها عدم التخصص والمهنية.

#### - المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

هو مؤسسة غير حكومية وغير ربحية، يهدف إلى ضبط مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، ويحمل المعهد شعار هو المحافظة على جودة ودقة البيانات المالية المعلنة، وبخصوص قوة الإلزام ليس للمعهد الصفة الإلزامية الذاتية وإنما بإجبار أعضائه، أما مرجعية المعهد فهي تطبيق المعايير والضوابط المالية التي تضعها (FASB)، وبخصوص استقلالية المعهد فهي استقلالية غير تامة حيث يتم تمويله من قبل شركات المراجعة.

#### -مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

هو مؤسسة غير حكومية وغير ربحية، يهدف إلى تأسيس وتطوير معايير تضبط المحاسبة والإفصاحات المالية دولياً، وذلك بتقليل الفروقات بين الدول في نوعية الإفصاح المالي، ويحمل المجلس شعار هو توحيد القياس والإفصاح المالي عالمياً، وبخصوص قوة الإلزام لا يوجد للمجلس قوة الإلزام الذاتية، فتنطبق المعايير والضوابط المالية اختيارية وليست له الصفة الإلزامية الذاتية، وبخصوص الاستقلالية فاستقلالية المجلس غير تامة ذلك لأنه يتم تمويله من قبل شركات مراجعة الحسابات وبعض اللوبيات.

#### ثانياً: صعوبة قياس الأصول الغير ملموسة:

تعجز التقارير المالية التي تقدمها المحاسبة عن تضمين قيم مالية للأصول غير الملموسة، والذي تمثل قيمتها نسبة كبيرة للعديد من الشركات مقارنة بأصولها الملموسة الأخرى التي تهتم بالإفصاح عنها، أمثلة: قياس الشهرة، الاسم التجاري، العلامة التجارية، قيمة الموظفين الأكفاء، التدريب، حقوق الاختراع، الامتياز، الخ، وهذا راجع بالأساس إلى افتراض تقوم عليه المحاسبة وهو فرضية القابلية للقياس و فرضية القابلية للتحقق، والذي

يبين أن الموجودات والمصروفات يجب أن تسجل إذا كان بالإمكان قياسها بموضوعية، وأنه توجد إمكانية للتحقق من صحة القياس.<sup>1</sup>

### ثالثاً: عدم تقديم المعلومات المالية في الوقت المناسب:

فالتقارير المالية تقدم في أوقات معروفة سلفاً، وبشكل دوري وقد تكون في أوقات متباعدة كالتقارير السنوية، أو النصف سنوية، ويكون الوقت قد تأخر لتقديم التقرير في الوقت المناسب وقبل تفاقم المشكلة. والعوامل السابقة كافية لاتساع فجوة التوقعات، والتي يعاني منها المستثمرين والمهتمين بالتقارير المالية، التي تقوم الشركات بتقديمها والتي يتم المراجعة عليها، والتحقق من محتواها من قبل مكاتب وشركات المحاسبة.

### رابعاً: عدم القدرة على قياس العمليات المستقبلية:

تعجز التقارير المالية التي تقدمها المحاسبة عن تضمينها معلومات مستقبلية دقيقة، فهذا النوع من المعلومات، ذو أهمية بالغة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين، فقيمة الموجودات في المستقبل، وقيمة الاستثمارات، وكذلك الأرباح وقيمة الديون التي يجب أن تسدد يجب العناية في احتسابها. فقيمة المصروفات والخسائر تم رصدها في الدفاتر المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية، أي تكلفتها عند شرائها، ويجب أن تبقى هذه القيمة في الدفاتر المحاسبية، بغض النظر الي التغييرات التي قد تطرأ على قيمة هذه الموجودات لاحقاً.

### خامساً: مشاكل في إعداد الميزانية:

تعد الميزانية من أهم القوائم المالية، التي يعتمد عليها في تقييم قوة المنشأة ووضعها المالي، وقد شابت عمليات إعداد الميزانيات الكثير من العيب الناتج عن جشع العالم الغربي، الباحث عن الثراء السريع، مما جعلهم يقيمون بعض الأصول في الميزانية كالرهنات والتي تتمثل في العقار والأسهم، والمشتقات بجميع أنواعه بأسعار تفوق قيمتها الحقيقية بكثير، وكان الهدف من قبول هذه الضمانات، هو إقراض الراهن بفوائد كبيرة والبحث عن توليد المال من المال وليس عبر قيمة عمل حقيقية، الأمر الذي جعل الميزانية لا تعطي الصورة

<sup>1</sup> -International Accounting Standards Board: International Financial Reporting Standards-IAS38 Intangible Assets, London, 2009, pp 11-12.

الحقيقية عن المركز المالي لهذه المنشآت الاقتصادية، إضافة إلى ذلك عدم إدراج بعض البنود في الميزانية كالمشتقات تحت تسمية بنود خارج الميزانية مما أدى إلى إلغاء دور الميزانية في الكشف المبكر على مستوى المخاطر التي تعترض استمرارية المنشأة.

### المبحث الخامس: دراسة تضييق فجوة التوقعات

إن القضاء على مشكلة فجوة التوقعات أمر مستبعد ، لأن هذه المشكلة المعاصرة ترتبط بأراء المجتمع ووجهة نظرهم ويجب أن نأخذ في اعتبارنا أن المجتمع يتميز بانقسامه إلى فئات (طبقات) اجتماعية متعددة ومختلفة، وبالتالي من المحتم أن تختلف معاني ومفاهيم النشاطات الاجتماعية التي تمارس فيه مثل مفهوم المراجعة والذي سيختلف معناه من فئة لأخرى من فئات المجتمع، ونتيجة لهذا الاختلاف الاجتماعي أصبحت مفاهيم ومسميات النشاطات الاجتماعية محل مناقشة مستمرة، واستناداً إلى ذلك نتجت الفجوة الموجودة بين معاني المراجعة المتضادة والتي لا يمكن إزالتها.

وان القضاء على هذه الفجوة يتطلب ثبات معنى مفهوم المراجعة، وهذا الأمر غير متوفر لأن هذا المفهوم يخضع للتفاوض والتغيير وفق جملة من المتغيرات، وهذا بالرغم من وجود تنظيم مهني للمراجعة.

وعليه فإن المراجعين ليسوا في موقف فعال أو مؤثر لتحديد أو تغيير حدود مسؤولياتهم. لأنه تحكمهم جملة من التشريعات والقوانين والمعايير الصادرة عن الجهات المختصة، وهذا يدعم الرأي بعدم إمكانية استبعاد فجوة التوقعات أو حتى تضييقها من خلال المحددات الإلزامية لمعنى المراجعة ومسؤوليات المراجع، بل انه يجب التركيز على البعد التعليمي لتوعية مستخدمي القوائم المالية بمفهوم المراجعة ودور المراجع ومسؤولياته.

إن هذا الاتجاه نحو البعد التعليمي في تضييق فجوة التوقعات، والهادف إلى عقلنة آراء المجتمع حول دور ومسؤوليات المراجعة وأهدافها، لن يكون له تأثير فعال في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، إلا إذا كان هناك إطار أو خطة استراتيجية شاملة للعمل على تضييق فجوة التوقعات.

ويرى بعض الباحثين أن فجوة التوقعات تقع في نطاق فجوة الأداء وليس فجوة المعقولة، وعليه فإنه يجب توسيع مجال مسؤوليات المراجعين، وذلك تلبية لتوقعات

المستفيدين من تقارير المراجعة الخاصة باكتشاف الغش والأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية والتقارير عن مدى استمرارية المنشأة<sup>1</sup>.  
وعليه يمكن اقتراح الحلول التالية للعمل على تضييق فجوة التوقعات من خلال  
المدخل التالية:

- زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسئوليته في المجتمع.
- زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية.
- تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية وتنظيم الرقابة على المهنة.

#### المطلب الأول: زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسئوليته في المجتمع

ان الإعلام عن دور المراجع ومسئوليته في المجتمع وتوسيع مسؤولياته يعتبر أحد المدخل المقترحة من أجل تضييق فجوة التوقعات، بحيث تقوم المهنة بتوسيع مسؤولياتها من أجل الوفاء بتوقعات المستفيدين، كما أن الفشل في تضييق فجوة التوقعات قد يؤدي إلى تدخلات خارجية تُفرض على المهنة، كسيطرة الجهات الحكومية على الهيئات المهنية التي تحكم مهنة المراجعة، مما يفقدها استقلاليتها.

يعترف هذا الاتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والمراجعة، وبأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها، ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لا بد وأن يقبل المراجع الدور المتوقع منه أن يلعبه، وأن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة، وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير المراجعة، أي يجب إعادة تحديد دور المراجع ومسئوليته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة. بحيث يقبل المراجع الدور المتوقع أن يلعبه وأن يتحمل مسؤوليات كثيرة لتلبية

<sup>1</sup> - McEnroe John E and Martens Stanley, opcit, p 350.



توقعات المستخدمين، بشرط المعرفة والدراية من قبل هؤلاء المستخدمين بحدود آراء المراجعين.

يعتمد هذا المدخل على ثلاث مراحل من اجل المساهمة في تضييق فجوة التوقعات على أساس توقعات جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:<sup>1</sup>

**المرحلة الأولى:** تحديد العينة المقصودة بالتوقعات حول المراجعة والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من تقارير المراجعة.

**المرحلة الثانية:** وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة

**المرحلة الثالثة:** اقتراح الآليات والوسائل الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.

فعلى مهنة المراجعة أن تدافع عن نفسها أمام الرأي العام بزيادة توعية الجمهور وذلك بأن تزيد فرص تعلم صحفيين مؤثرين رسمياً أو بشكل غير رسمي حول مهنة المراجعة وعمل المراجعين فهم يستطيعون أن يبلغوا عن الأحداث التي يوجه فيها إصبع الاتهام إلى مهنة المراجعة، والذي بدوره يؤثر على المراجعين بأسلوب أكثر فاعلية.

ويقع على المراجعين مسئولية عدم إثارة في غير المتخصصين توقعات أعلى مما يمكن إنجازها، وتنفيذ العمل بأسلوب يرتقي إلى التوقعات المعقولة الممكن إنجازها بالتحليل لإبراز الحقيقة.<sup>2</sup>

فتتقيد الجمهور حول دور ومسؤوليات المراجع يكون مفيداً لتصحيح الأفكار الخاطئة حول مهنة المراجعة بين المستخدمين للقوائم المالية، و لكن لا يجب أن يكون متوقعاً أن يتم القضاء على فجوة التوقعات، فقد يساهم في عملية تخفيض الفجوة بين المجتمع المالي ومهنة المراجعة.

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، المرجع السابق، ص19.

<sup>2</sup> - Gerald Vinten: Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2005, Vol 20, Iss 5, p 561.

كما تعتبر البرامج التعليمية لمقاييس المحاسبة والمراجعة في المعاهد والجامعات أساس التكوين القاعدي بالنسبة للمراجعين، فكلما كانت هذه البرامج قوية وموافقة ومسايرة للواقع العملي لمهنة المراجعة كلما تنبنا بسلاسة تكوين خريجي هذه المعاهد والجامعات والعكس صحيح، إضافة إلى الشروط المرتبطة بالتكوين المهني الميداني الممكن من أخذ التجارب والتعامل معها، في ظل الذي سبق يمكن أن نستخلص أن هذا التعليم يؤهل المراجعين لمزاولة مهنة المراجعة، كما يؤهل هؤلاء الخريجين الذين يشتغلون على أنهم محاسبون لدى الشركات أو كمسيرين أو مستخدمين لآراء المراجعين أو كأعضاء في لجان المراجعة، أن هذه المواقع تمكن في النهاية من التقارب في وجهات النظر بين الأطراف المختلفة، المراجعين، المستخدمين، المسيرين و أعضاء لجان المراجعة ومن ثمة تضييق فجوة التوقعات.

كما حددت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، المبادئ العامة والمسؤوليات للمراجع من خلال المعايير من (ISA200) الى (ISA299).<sup>1</sup> وكذلك تحديد مسؤوليات المراجع في ظل رقابة الجودة كما أشار له معيار المراجعة الدولي (ISQCS1)<sup>2</sup>، حيث تركز هذه المعايير في محتواها مؤخرًا على ضرورة أن تقوم المهنة بخطوات جادة في مجال توسيع مسؤوليات المراجع في الأمور التي يتوقعها الرأي العام الأمر الذي يمكنه من العمل على تضييق فجوة التوقعات.

نستنتج مما سبق أن إعلام المجتمع المالي حول دور ومسؤوليات المراجع وإطلاعهم على القيود الكامنة والمتأصلة في عملية المراجعة، أمام ما يطالب به من تأمين مراجعة مطلقة، قد يساهم في خفض فجوة توقعات المراجعة، ولكن سيكون له تأثير محدود جداً على تضييق فجوة التوقعات، إلا إذا كان عنصراً فقط ضمن عناصر خطة استراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها. وعلى مهنة المراجعة أن تعمل جاهدة بالاتصال بالمجتمع المالي بأي طرق مناسبة وفق خطة استراتيجية انطلاقاً من تكوين المراجعين الأكاديمي وتأهيلهم المهني، حتى تستطيع أن تحقق

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, pp 77-247.

<sup>2</sup> -Idem, p41.

من خلالها توضيح الرؤية للمجتمع المالي عن قيود عملية المراجعة و دور ومسئوليات المراجع لتضييق فجوة التوقعات.

**المطلب الثاني: زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية.**

من خلال استعراضنا لجملة من الدراسات السابقة، نرى أن هناك اهتمام يدعو إلى ضرورة تحسين عملية الاتصال في بيئة المراجعة للعمل على تضييق فجوة التوقعات، سواء كان ذلك بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية أو بين المراجعين والإدارة أو بين المراجعين ولجان المراجعة.

**أولاً: العوامل الأساسية لعملية الاتصال ودور المراجع فيها:**

إن العوامل الأساسية لعملية الاتصال في مجال المحاسبة والمراجعة المالية تتمثل فيما يلي:

- **عوامل اجتماعية:** متعلقة بادراك الأفراد والعاملين في هذا المجال بأهمية تأثرهم وكيفية تعاملهم مع بعضهم ومدى تفسير البيانات والمعلومات على ضوء ذلك.
- **عوامل تنظيمية:** وتشمل كمية المعلومات وما تحتويه من نتائج، والقنوات التي تنتقل تلك المعلومات وكذلك طبيعة التنظيم الموجود وتأثير الاتصالات غير الرسمية. بحيث أن عدم الاهتمام بتلك العوامل السابقة يؤدي إلى العديد من المشكلات أهمها:
  - حذف أو نقص في المعلومات.
  - تشويه ( تحريف ) المعلومات.
  - زيادة كمية المعلومات الصادرة عن حاجة الأفراد.

ويتمثل دور المراجع في نظام الاتصال المحاسبي في إعلام وتعريف مستخدمي المعلومات المحاسبية بدرجة الالتزام أو التوافق بين المعلومات المحاسبية والمعايير الموضوعية، بحيث يكون المراجع عنصر فعال في نظام الاتصال على أن يأخذ في اعتباره ما يلي:

1- أن دور المراجع هو إضفاء وزيادة المصدقية في المعلومات الصادرة لمستخدميها، الأمر الذي يعني أن يتطلب من المراجع أن يعكس ذلك من خلال أدائه وتقريره وذلك من خلال المفاهيم التالية ( السلوك المهني، الاستقلال، العناية المهنية الواجبة، الاعتماد على أدلة الإثبات، العرض الصادق للمعلومات الصحيحة) من أجل طمأنة جمهور المستخدمين.

2- وجود بعدين للتوافق بين المعلومات المحاسبية والمعايير الموضوعية أحدهما كمي يشير إلى كمية المعلومات التي ينبغي أن يتضمنها تقرير المراجع والقوائم المالية والآخر كيفي يشير إلى العدالة والمعقولية التي يعكسها تقرير المراجع والقوائم المالية.

### ثانياً: دور تقرير الإدارة وتقرير المراجع في تحسين عملية الاتصال

ان من الضروري العمل على تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية وذلك بهدف تصحيح توقعاتهم غير المعقولة، وأنه يمكن تحقيق ذلك من خلال تقرير المراجعين وكذلك تقرير الإدارة من أجل توضيح مسؤولية كل طرف والتفرقة بينهما.

وسيتم التطرق إلى محتوى التقرير الإعلامي من خلال:

#### - تقرير الإدارة -تقرير المراجع

### 1- دور تقرير الإدارة في تحسين عملية الاتصال.

كما هو معلوم أن مستخدمي القوائم المالية لديهم سوء فهم بخصوص مسؤوليات كلاً من الإدارة والمراجعين، مما يترتب عليه اعتقادهم بمسؤولية المراجعين عن إعداد القوائم المالية، وحيث أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد تلك القوائم فإنه بالإمكان إزالة سوء الفهم من خلال تقرير الإدارة. حيث اقترحت لجنة (Ryan) أن يتضمن التقرير السنوي للمنشأة تقرير الإدارة والذي تقرر فيه الإدارة بالمسؤولية عن إعداد القوائم المالية، إلى جانب ذلك اقترحت اللجنة أن يتضمن التقرير ما يلي:<sup>1</sup>

- الاعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية واختيار السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى المرتبطة بالإدارة.
- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك الإرشادات المهنية.

<sup>1</sup> - Neil Fargher and others, opcit, p164.

- مسئولية الإدارة عن تصميم وتطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- أن الإدارة مقتنعة بدرجة معقولة بقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط للمستقبل القريب.

## 2- دور تقرير المراجع في فعالية عملية الاتصال

يرى عدد من الباحثين أن تقرير المراجع الحالي يعتبر وسيلة اتصال جيدة، حيث يهتم المراجع عند استخدام التقرير إلى وصف طبيعة عملية المراجعة بشكل عام، كذلك يرى البعض أن تقرير المراجع يستخدم كوسيلة لحماية أنفسهم من المخاطر مستقبلاً. يتضمن تقرير مراقب الحسابات وحسب ما جاء بالمعيار الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ((ISA700) تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية)، والذي تم تعديله وتحديثه ليشتمل على عناصر وفقرات تبين مسؤولية المراجع وكذا التفرقة بين مسؤوليته ومسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية، حيث أنه وفق آخر إصدار لهذا المعيار بسنة 2009م، فإنه اشتمل على عدة نقاط لتحديد مسؤولية في تقرير المراجع وشرحها.

وبصفة عامة فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي وبالتركيز على مسؤوليته يشتمل على العناصر التالية:<sup>1</sup>

- **عنوان التقرير:** ينبغي أن يحمل تقرير المراجع عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل.
- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** وجب توجيه التقرير بشكل مناسب وحسب متطلبات ظروف التكاليف بالمراجعة والأنظمة المحلية، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية التي يتم مراجعة قوائمها المالية.
- **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:** والتي يشترط أن تشمل العناصر التالية:
  - يجب أن تحدد المنشأة التي يتم مراجعة بياناتها المالية.
  - أن يذكر أن البيانات المالية قد تم مراجعتها.

<sup>1</sup> -International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p670.

- أن يحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية.
- يجب أن يشار إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية.
- يجب أن يحدد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان مالي.

#### - مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

يصف هذا الجزء من تقرير المراجع مسؤوليات الأشخاص المسؤولين في المنشأة عن إعداد البيانات المالية، ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المراجع إلى "مصطلح الإدارة بحد ذاته بل ينبغي أن يستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية، وفي بعض المناطق قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالرقابة.

ينبغي أن يصف تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية، و أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.

#### - مسؤولية المراجع

ويشار إليها من خلال النقاط التالية:

- ينبغي أن يحتوي تقرير المراجع على قسم تحت عنوان مسؤولية المراجع.
- ينبغي أن يورد تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبني على عملية المراجعة.
- ينبغي أن يورد تقرير المراجع أن عملية المراجعة قد تم إجراؤها وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة سواء المحلية أو الدولية أو في ظل التوفيق بينهما والمعايير المقبولة قبولاً عاماً.
- ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي امتثال المراجع لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدائه لعملية المراجعة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا.

- كما يجب أن يصف تقرير المراجع أي عملية مراجعة ما بأن يورد ما يلي:
- تنطوي عملية المراجعة على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة مراجعة حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية.
  - تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، ولدى إجراء هذه التقييمات، يأخذ المراجع بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة في الظروف التي تقع فيها على عاتق المراجع مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص مراجعة البيانات المالية، ينبغي أن يحذف المراجع العبارة التي تنص على أن اعتبار المراجع للرقابة الداخلية ليس لغرض التعبير عن رأي حول فعاليتها.
  - تتضمن عملية مراجعة ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.
  - عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشير وصف عملية المراجعة الوارد في تقرير المراجع إلى إعداد البيانات المالية وعرضها العادل أو إعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.
  - ينبغي أن يذكر تقرير المراجع ما إذا كان المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع.
- يجب على مراجع الحسابات أن يؤرخ التقرير بتاريخ كمال عملية المراجعة وهذا من شأنه اعلام القارئ بان مراقب الحسابات قد اخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على القوائم المالية وعلى التقرير والتي حدثت ووصلت الى عالم مرجع الحسابات لغاية ذلك التاريخ، ويجب أن يتضمن التقرير اسما موقع محدد وهو عادة المدينة التي يدير فيها مراقب الحسابات مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك. ويوقع التقرير

باسم شركة المراجعة أو بالاسم الشخصي لمراقب الحسابات أو بكلاهما وحسبما هو مناسب ويوقع التقرير عادة باسم الشركة بالنظر لافتراض أن الشركة مسؤولة عن عملية المراجعة.

ولعل أهم التغييرات التي طرأت على تقرير المراجعة. وفق هذه المعايير، عنوان التقرير، بحيث يحتوي العنوان على كلمة مستقل، وتقرير المراجع المستقل وذلك للتأكيد على مفهوم الاستقلال، حيث احتوى التقرير على ثلاث فقرات هي:

- فقرة استهلاكية.

- فقرة نطاق الفحص.

- فقرة إبداء الرأي.

وهي الفقرات التي أصبح يحتويها تقرير المراجع وفق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

كما يعكس التقرير الجديد والذي جاء بعد التقرير النمطي الذي كان سائدان بشكل صريح مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسئولية المراجع في إبداء الرأي في مدى عدالتها، ولا شك أن هذه الفقرة التمهيديّة أريد بها إزالة اللبس الذي غالبا ما يثار لدى مستخدمي القوائم المالية، فالمراجع ليس مسئولا عن مدى تمثيل القوائم المالية والذي هو من مسئولية الإدارة، ولكن المراجع مسئول عن إبداء الرأي المحايد صحة ومصداقية تلك القوائم

يصف التقرير الجديد مسئولية المراجع في تخطيط وأداء عملية المراجعة لكي يحصل تأكيد معقول داخل سياق الأهمية النسبية في أن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات أو أخطاء جوهرية، وبالإضافة إلى الاعتراف الصريح بهذه فإن التقرير الجديد يناقش أيضا بعض حدود هذه المسئولية بإدخال مفهوم التأكيد المعقول والأهمية النسبية، ولا شك أن القصد من وراء ذلك أن يكون مفهوما أن ذلك مختلف عن التأكيد المطلق كما أن كلمة في كل الجوانب الجوهرية أضيفت إلى فقرة الرأي في سبيل التأكيد على مفهوم الأهمية النسبية.



يتضح من مجمل ما سبق أن الاتصالات التي تنطوي عليها تلك المعايير تجعل من اليسير بالنسبة للمستخدمين تفهم دور المراجع، وتقدم تعبيراً أوضح عن مسؤوليات المراجع والإجراءات التي يؤديها ودرجة القناعة والتأكيد الذي يقدمها فيما يتعلق بالقوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، الأمر الذي يساهم في تضييق فجوة التوقعات، وهذا ما يتطلب التطوير المستمر لتقارير المراجعة وبصفة عامة التطوير في قواعد ومبادئ المحاسبة، من أجل اعداد تقارير مالية تلبي حاجات المجتمع المعاصرة وتمكن المراجع من ابداء رأيه حولها وفق قواعدها ومبادئها المطبقة والمحدثة.

### المطلب الثالث: تدعيم استقلال المراجع الخارجي

يعتمد هذا المدخل على انه يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاليته عند ممارسته لعمله المهني، وذلك حتى يمكنه من زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية فيما يصدر عنه من تقارير.

توجد العديد من المقترحات التي تدعم استقلال المراجع، ومن ثم زيادة ثقة المستفيدين من القوائم المالية في تقرير المراجع للعمل على تضييق فجوة التوقعات، وقد اقترح في هذا الشأن عدة اقتراحات مستنبطة من دراسات مختلفة كما يلي:

1- أن يتم تعيين المراجع لمدة طويلة نسبياً وذلك حتى لا يكون المراجع واقع تحت تهديد الإدارة سنوياً بعدم تجديد تعيينه، وذلك من أجل العمل على دعم استقلال المراجع وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بتقرير المراجع، وعليه فقد اقترحت عدد من الجامعات المهنية تعيين المراجع لفترات أطول من سنة، وذلك حتى لا يتعرض المراجع لتهديد الإدارة بعدم التجديد، وقد تناول المهتمين بالمراجع مدد تعيين المراجع بكثير من الجدل حول تحديد المدة باعتبارها تمثل أحد العناصر الأساسية في تدعيم استقلاله، فقد طرحت جملة من الدراسات بديلين لمدة تعيين المراجع الخارجي مع مبررات الاختيار كما يلي: -  
- التعيين لمدة طويلة. - التعيين لمدة قصيرة.

- **التعيين لمدة طويلة:** أن يتم تعيين المراجع لمدة طويلة تزيد عن 5 سنوات<sup>1</sup>، يقوم اعتقاد أصحاب هذا الرأي على الآتي:

- توفير جو من الهدوء والثقة من أجل التقرير السليم؛
  - طمأنة المراجع في أداء أعماله؛
  - تقادي تهديدات العزل أو انتهاء المدة؛
  - المعرفة الدقيقة للمؤسسة لموضوع المراجعة من قبل المراجع.
- **التعيين لمدة قصيرة:** أن يتم تعيين المراجع لمدة قصيرة، ومنطقيا لا تقل عن سنة، لارتباطها بالسنة المالية، وتتمثل مبررات هذه الدراسات فيما يلي:
- تقادي زيادة المعرفة والألفة بين المراجع والمستخدمين وإدارة المؤسسة.
  - عدم التورط في شؤون من شأنها تحريف رأي المراجع.
  - الحث على الأداء الجيد للمراجع للحصول على مهمة أخرى في ظل قصر مهمة المراجعة.

2- دعم استقلال المراجع من خلال تفعيل دور لجان المراجعة من أجل دعم استقلال المراجع الخارجي، بحيث يناط بلجنة المراجعة ترشيح تعيين المراجع الخارجي وكل ما يتعلق به من تحديد للأتعاب ومناقشة التقرير النهائي للمراجع الخارجي، حرصاً على دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات ، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المراجع للسير في ركابها وللحفاظة على استقلاله ، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد لجنة المراجعة الخارجية بالشركة.<sup>2</sup>

3- ومن المقترحات الأخرى لتدعيم استقلال المراجع تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد، حتى لا يكون معتمداً كثيراً في دخلة على عميل واحد مما يهدد استقلاله تجاه هذا العميل وقد أصبح هذا

<sup>1</sup> - صديقي مسعود: أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص ص 156-157، دراسة غير منشورة.  
<sup>2</sup> - جورج دانيال غالي: المرجع السابق: ص58.

الاقتراح واقعاً عملياً في معظم الدول المتقدمة وتحددت نسبة % 15 في بعض هذه البلدان مثل بريطانيا وایرلندا.<sup>1</sup>

4- وقد أقرح في حالة عدم تجديد تعيين المراجع أو في حالة عزلة، أن يقدم المراجع تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسؤوليته، وضرورة أن يحصل المراجع الجديد قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراجع السابق.

ويرى الباحث أن المقترحات تبقى محدودة الأثر، وبالتالي لا تعمل على تضييق فجوة التوقعات. حيث لكي نضمن نجاح هذه الاقتراحات فلا بد أن نضمن الاستقلال الحقيقي للمراجع، وذلك من خلال التشديد على الالتزام بقواعد وسلوكيات أخلاق مهنة المراجعة، التي نصت عنها مجمل التشريعات والهيئات المهنية.

#### **المطلب الرابع: تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية وتنظيم الرقابة على المهنة.**

يعتمد هذا المدخل على تفعيل دور الهيئات المهنية في تضييق فجوة التوقعات، وذلك بتفعيل دور هذه المنظمات المهنية والهيئات التي تحكم مهنة المراجعة، والعمل على إعادة تنظيمها بحيث تزداد قوة سيطرتها على مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى الإشراف الفعال على المهنة والرقابة عليها، وبالتالي إلى زيادة جودة الأداء في المراجعة. كذلك زيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في عمل المراجعين.

#### **أولاً: إنشاء هيئات منظمة للمهنة**

أن إنشاء هيئة منظمة مستقلة كفيلة بتأهيل المراجع داخل الأقطار المختلفة ومدعمة لاستقلال المراجع خاصة في ظل القوة القانونية لها وتأطيرها العلمي والمهني والحث على التزام المراجعين بالنصوص الصادرة عنها، كفيل بتدعيم استقلال المراجعين وخاصة في منعهم من الاستناد إلى معايير أخرى أو ميول شخصية، وتتمثل أهم أشكال هذه الهيئات فيما يلي:

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، المرجع السابق، ص 21.

- هيئة حكومية: تشرف الدولة فيها على مهمة تنظيم وتأهيل المراجعة.  
 - هيئة مهنية: يشرف المهنيين بها على تنظيم وتأهيل المراجعة، ويجب أن تتسم بالاستقلالية لأولويات المراجعة في القطاع الحكومي.

- هيئة مختلطة: تشرف الدولة والمهنيين فيها على مهمة تنظيم وتأهيل المراجعة.  
 وتجدر الإشارة الا أنه بالرغم من وجود هيئات منظمة للمهنة تابعة للدولة الا أنه يشترط وجود هيئة مهنية مستقلة عن القطاع الحكومي في تسييرها من أجل ضمان استقلالية المراجعين ويبقى الدور الحكومي من ناحية الاشراف واعتماد القوانين والتشريعات التنظيمية وهذا بالتنسيق مع الهيئة المهنية المستقلة التي يشرف عليها المهنيين.

### ثانياً: آليات الهيئات المهنية لتدعيم استقلال المراجعين:

فعندما تضع المنظمات المهنية معايير تدعم الكفاءة المهنية والاستقلال، بحيث لا يقبل المراجع أي مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والمعايير المحلية والدولية التي تحكمه، وفرض نظام للرقابة الذاتية على المهنة من خلال إجراءات الرقابة على الجودة، فان هذا يدعم جودة الممارسة المهنية للمراجعة ويحسن نظرة المجتمع إليها، ويدعم عقلانية توقعات المجتمع، ويمكن التطرق إلى آليات تفعيل هذا الدور من خلال النقاط التالية:

1- يتوجب على الهيئات المهنية التي تحكم مهنة المراجعة، تطوير وتنظيم مهنة المراجعة وذلك لزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، ورقابة جودتها، وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الأعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة، وهذا يوجب على تلك الهيئات المهنية وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة.

2- إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراجع القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعة والتي سيتم

قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في الهيئة المهنية، كما أن التزام جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي مما يدعم استقلال المراجع.

3- كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضا المستفيدين أداء المراجعين.

4- ويقترح في هذا المجال ضرورة اعتماد قسم أو نظام لمراقبة الجودة في كل مكتب مراجعة، وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب، أو أن تسند بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب أو أن يسند لمكتب معين مراقبة الجودة لمكتب مراجعة آخر، ولمكتب المراجعة الآخر بمراقبة الجودة لمكتب مراجعة ثالث، وهكذا، على أن تقدم تقارير مراقبة الجودة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمة المهنية مباشرة.<sup>1</sup>

أخيراً يرى الباحث أنه ومن خلال العمل على تفعيل الاستراتيجيات الأربعة السابقة الذكر وعدم الفصل بينها نظراً للتداخل الكبير بينها، فإنه بالإمكان العمل على تضييق فجوة التوقعات، وأنه من الضروري العمل على اعتماد استراتيجية شاملة لجميع هذه المداخل المعتمدة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة من أجل تطوير مهنة المراجعة لتلبية توقعات المستفيدين من القوائم المالية.

<sup>1</sup> -International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p46.

## الفصل الثالث

رقابة الجودة للمراجعة  
الخارجية للحسابات

لقد حظي موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وفي هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، ويعد تحديد العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، وذلك بعد انهيار كبريات الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصادقية وجودة المراجعة أمام فشلها في اكتشاف الغش والتلاعب. حيث خلصت جملة من الدراسات إلى ضرورة اعتماد مداخل أخرى إضافة إلى تقليص فجوة التوقعات، والاهتمام بتحقيق الرقابة على جودة أداء المراجعة في ظل استراتيجية متكاملة لتطوير مراجعة الحسابات.

وسيتم التطرق لموضوع الرقابة على جودة خدمات المراجعة من خلال ثلاثة مباحث

- المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة
- المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة
- المبحث الثالث: معايير رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية

### المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة

إن الاختلاف في وجهات النظر بين جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول مفهوم جودة المراجعة يشير إلى عدم تبلور هذا المفهوم بشكل نهائي كمفهوم شامل ومرجعي، وهذا ما يتطلب منا الوقوف على دراسة مفهوم جودة المراجعة، وأهميتها وكذلك أهم العوامل المؤثرة فيها.

### المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة، ويرجع هذا الاهتمام إلى صعوبة تحديد هذا المفهوم لارتباطه بجملة من المحددات المتغيرة والنسبية وعدة أسباب أخرى.

إن مفهوم جودة عملية المراجعة يختلف باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من مراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية، ويتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين هما:<sup>1</sup>

- **مفهوم عام:** ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعاً لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.

- **مفهوم تشغيلي:** والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها.

وسيتم التطرق إلى مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر كل من الهيئات التي تحكم الممارسة المهنية، وكذلك الجهات الأكاديمية، سواء على مستوى المفهوم العام لجودة

<sup>1</sup> - إيمان حسين الشاطري و حسام عبد المحسن العنقري: انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، 2006، ص 106-107.



المراجعة، أو مفهومها التشغيلي، وسيتم التطرق بداية إلى الصعوبات في وضع مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة.

### أولاً: صعوبة وضع مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة

يعتبر تحديد مفهوم جودة المراجعة من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها، إلا أن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة المراجعة، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة إلى العديد من الأسباب منها: -كون الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.<sup>1</sup>

-كون كل جهة من الجهات المهتمة بعملية المراجعة، تتخذ نظرة مختلفة لمفهوم جودة المراجعة، فمستخدمو القوائم المالية ينظرون إلى جودة المراجعة بشكل مختلف عن نظرة إدارة المنشأة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب المراجعة قد ينظروا إلى جودة المراجعة بأسلوب مختلف عن الإدارة، كذلك فإن فريق مراجعة النظر قد ينظر لجودة المراجعة بوجهة نظر مختلفة عن مكتب المراجعة الذي أدى عملية المراجعة، بل أن الشركاء بمكتب المراجعة داخل مكتب المراجعة الواحد، قد تكون لديهم وجهة نظر مختلفة لمفهوم جودة المراجعة بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق المراجعة، مع ذلك فإن جميع هذه الجهات تسعى إلى تحقيق مستوى مقبول ومرتفع من جودة المراجعة.<sup>2</sup>

-عجز المدخل التقليدي لمفهوم جودة المراجعة) الذي يعتمد محددين لمفهوم جودة المراجعة، وهما الكفاءة والاستقلالية) عن تقييم كفاية وملائمة مهام وأعمال المراجعة التي تم اعتمادها، كما أن رقابة الجودة وفق هذا المدخل تدرج في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، أي ضمن تقييم برنامج المراجعة، فيما يتعلق بقياس كفاية أعمال المراجعة في

1 - الحميد عبد الرحمن بن إبراهيم: خصائص جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، الرياض، 1995، ص ص 454-455.

2 - Sutton Steve G & Lampe James C: A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements, Accounting and Business Research. Kingston Upon Thames, Summer 1991, Vol 21, Iss 83, p 275.

مجال مخاطر المنشأة، كطبيعة الارتباطات التعاقدية، هيكل التمويل وقطاع النشاط، هذه الأخيرة المرتبطة بالمنشأة بحد ذاتها. حيث أن اعتماد سلم أو نموذج لقياس جودة المراجعة يعطي لإدارة المنشأة الطرق والآليات التي تحتاجها لفهم وتجاوز العمليات والإجراءات المعقدة للمراجعة.<sup>1</sup>

- إن وجود معايير الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات لم تحقق التأثير الإيجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالتزام مراجعي الحسابات بهذه المعايير، والارتقاء بمستويات الأداء وجودة أداء المهنيين، ويرجع عدم تحقيق تلك المعايير لهذا الهدف إلى عدة أسباب كعدم وضوح، وعدم تحديد بعض المعايير، مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها، ومن ناحية أخرى فإن عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أن تلك المعايير لم تشمل الإجراءات العقابية والردعية لمخالفاتها، أو عدم كفايتها.<sup>2</sup>

- فجوة التوقعات في المراجعة أي عند مستوى فجوة الأداء، والتي ساهمت كذلك في عدم تحقيق المعايير لأهدافها المنتظرة من حيث تحقيق جودة المراجعة، والتي ترتب عنها اختلاف وجهات النظر بين أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية وأخلاقيات المهنة، وهو يحاول بذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى مستوى جودة من وجهة نظره وذلك بالاهتمام بتنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها. ومن ناحية أخرى ترى إدارة المنشأة محل المراجعة أن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أنه من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم.<sup>3</sup>

- إن حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة على تقديم خدمات المراجعة، جعلت كلا من المراجعين والعملاء ينظرون إلى جودة عملية المراجعة كمؤشر للترجيح، يتم من خلاله

<sup>1</sup> - Riadh Manita et autre: Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit -étude critique, Euro-Mediterranean Economics and Finance Review, paris, 2008, Vol 2, N°3, pp 224-225.

<sup>2</sup> - أحمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص7.

<sup>3</sup> - LEE Tom, opcit, pp 30-32.

التمييز بين مختلف مكاتب المراجعة والتفضيل فيما بينها، وهذا ما يطرح هذا المفهوم للقياس من عدة أطراف مختلفة في نظرتها لمفهوم جودة المراجعة، وما يواجهها حالياً من الضغوط والانتقادات المتزايدة من مختلف هذه الأطراف بغرض دراسة وتقييم جودة المراجعة، ومما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة.<sup>1</sup>

### ثانياً: مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات

إن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة، وسيتم استعراض هذا المفهوم على مستوى جملة من الهيئات المهنية للمراجعة.

فقد كان الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات مبكراً، حيث بينت نشرة معايير المراجعة (SAS 4)، الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، سنة 1974م، والتي أشارت إلى أن تحقيق جودة مراجعة الحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة.<sup>2</sup>

ونتيجة للانهيئات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار المراجعة (SAS 99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 2002م، والتي ركزت وبحثت غالبيتها على حوكمة الشركات، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي، وإعطائها السلطة

<sup>1</sup> - Jeong-Bon Kim and others : Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management, Contemporary Accounting Research, Toronto, Summer 2003, Vol 20, Iss 2, p323.

<sup>2</sup> - AICPA: AICPA issues its first statement on quality control standards, Journal of Accountancy (pre-1986), Jan 1980, Vol 149, Iss 000001, p8.

الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى، التي تعتبر كمحددات لجودة مراجعة الحسابات.<sup>1</sup>

حيث أكد معيار المراجعة ( SAS 99 ) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش. وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها.<sup>2</sup>

كما أن المؤتمر القومي لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خلال الفترة من 10-12 ديسمبر 2003 ( والذي حضره أكثر من 2000 مشارك، ممثلين لمختلف منشآت المحاسبة والمراجعة، الصناعات الخاصة، الحكومة، ممثلي لجان SEC, PCAOB, FASB, AICPA, IASB)، والذي كان حول التوقع والمفهوم العام عن مهنة المحاسبة والمراجعة، ومسؤولية مراجعي الحسابات. حيث أكد هذا المؤتمر على التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة، من أجل رفع جودة المراجعة وتحسينها بشكل مستمر، من خلال تحديث وتطوير هذه المعايير وفق المتطلبات المتغيرة لبيئة مهنة المراجعة وتدعيم وآليات الحوكمة ودور ومسؤوليات لجان المراجعة.<sup>3</sup>

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة المراجعة وهما:

- المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والذي يندرج تحت المعيار بـ (ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول).

حيث يشير معيار رقابة الجودة الأول (ISQC1)، إلى أن هدف مكاتب وشركات المراجعة في تحقيق جودة المراجعة، هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل

1 - ظاهر شاهر القشي: انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، 2005، ص14.

2 - George I Victor & Moshe S Levitin : Current SEC and PCAOB Developments, The CPA Journal, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9, p26.

3 - Idem, p28.

تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامتنال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبى الأهداف المنتظرة منها.<sup>1</sup>

#### - المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية (ISA 220).

حيث حدد (ISA 220) معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، أن هدف المراجع هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمراجع ضماناً معقولاً بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المراجع الصادر ملائم أخذاً بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل.<sup>2</sup>

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، إلى مفهوم وأهمية جودة المراجعة في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلقة برقابة جودة المراجعة بالقطاع العام، وهو معيار ضبط الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية (ISSAI 1220)، حيث يهدف إلى تحقيق جودة المراجعة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية التابعة للإنتوساي والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي القطاع العام في بيئة معيّنة، وهذا ما يدعم جودة أداء المراجعين في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير.<sup>3</sup>

إن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات، يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، ومجمل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم الممارسة المهنية، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب وشركات المراجعة، حيث تتمثل معايير الأداء التي يجب أن يلتزم بها الأفراد داخل منشأة المراجعة، في جملة من المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية، وكذلك توفر المهارات والتأهيل والكفاءة في

<sup>1</sup> - International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p 44.

<sup>2</sup> - Idem, pp 133-134.

<sup>3</sup> - INTOSAI: Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009, pp 3-4.

أعضاء فريق المراجعة، من أجل القيام بالمهام والمسؤوليات الموكلة لهم، وتخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبراتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة إليهم.

كما يجب توفر نظام محكم للإشراف والتوجيه لأعضاء فريق المراجعة بمكاتب وشركات المراجعة، من أجل الفحص والتحقق من فعالية السياسات والإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة في مكاتب وشركات المراجعة.

كما أن مفهوم جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكمها، قد اتخذ اتجاهها جديدا بعد انهيار كبريات الشركات العالمية، وفشل مهنة المراجعة في تحقيق الأهداف المرجوة منها، فقد تم إدراج عدة محددات مقترحة على تدعيم مفهوم جودة المراجعة لإعادة ثقة المجتمع في خدماتها، وذلك من خلال تدعيم كفاءة المراجع في الكشف عن الغش واستقلاليتهم في التقرير عنه، وتعزيز دور وآليات حوكمة الشركات، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على دور لجان المراجعة للشركات، في تحقيق ورفع جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات.

### ثالثا: مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية

أما على مستوى الدراسات الأكاديمية فلم تتفق مجمل الدراسات على مفهوم موحد ومرجعي لجودة المراجعة، حيث أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

كما يتبنى جملة من الباحثين تحديد مفهوم جودة المراجعة من منظور تخفيض الخطر الكلي للمراجعة.<sup>1</sup>

ولقد اعتمدت جملة من الدراسات الحديثة مدخل آليات حوكمة الشركات كمحددات لمفهوم جودة مراجعة الحسابات، من خلال عدة متغيرات مرتبطة بتفعيل دور لجان المراجعة ودعم مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية ورقابة جودتها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أحمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص9.

- بصفة عامة فان الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة، سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة، يمكن تقسيمها إلى نوعين وهما:<sup>2</sup>
- **النوع الأول:** يشمل دراسات عامة اعتمدت الخصائص والمحددات العامة لجودة أداء المراجعة.
- **النوع الثاني:** يشمل دراسات ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة، مثل السمعة العامة لمنشأة المراجعة، أو أتعاب المراجعة، أو حجم المنشأة، أو خبرة المراجع بالعميل، أو انخفاض معدل الدعاوى القضائية، أو دور ومسؤوليات لجان المراجعة. وربطت جملة من الدراسات مفهوم المراجعة بمجموعة أو تركيبة من هذه الخصائص.
- يعتبر تعريف (DE ANGELO)<sup>3</sup> لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السباقة والتي لقيت قبولاً عاماً لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقرير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل. ووفقاً لهذا التعريف فان مفهوم جودة المراجعة هو زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وزيادة درجة استقلاله.
- وترى الكاتبة أن على مراجعي الحسابات توفير مستوى واحد من جودة المراجعة على جميع عمليات مراجعة الحسابات، وبالتالي فليس من المتوقع أن تختلف نوعية مراجعة الحسابات داخل منشأة المراجعة أو في الممارسة الفردية لمكاتب مراجعة حسابات الشركة. ومع ذلك فقد أثبتت جملة من الدراسات المدعمة بدراسات حالات ميدانية لجودة المراجعة أكثر من مرة، أنه هناك اختلاف في مستويات جودة المراجعة حسب مختلف

1 - Jerry W Lin and Mark I Hwang: Audit Quality Corporate Governance and Earnings Management - A Meta-Analysis, International Journal of Auditing, Oxford, Mar 2010, Vol 14, Iss 1, p 57.

<sup>2</sup>- إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري، المرجع السابق، ص107.

3 - De Angelo and Linda Elizabeth: Auditor size and audit quality, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3, pp 183-184.

أعمال ومهام مراجعة الحسابات بالنسبة للمراجع وشركات المراجعة.<sup>1</sup> كما عرف (LEE CHI-WEN JEVONS)<sup>2</sup> جودة المراجعة بأنها تشير إلى احتمال عدم إصدار المراجع لتقرير نظيف أي دون تحفظات، لقوائم مالية تشتمل على أخطاء وتحريفات جوهرية.

نجد أن هذا التعريف قد حدد مفهوم جودة المراجعة كذلك، بقدرة المراجع وكفائته في اكتشاف الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية والتقرير عنها .

كما يرى ( سمير كامل محمد عيسى)<sup>3</sup> أن تعريف جودة المراجعة باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، قد اعتمد على نتائج المراجعة، والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس جودة عملية المراجعة، وهذا يعنى أنه تعريف لجودة المراجعة الفعلية اللاحقة، حيث لا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المراجع إلا عند الانتهاء من عملية المراجعة، وبالتالي فإن مفهوم المراجعة وفق هذا المدخل يشير إلى جودة المراجعة الفعلية.

أما جودة المراجعة المدركة فهي تشير إلى نظرة ووعي مستخدمي القوائم المالية لمفهوم جودة المراجعة، والذي حدده جملة من الباحثين بعدة متغيرات كحجم منشأة المراجعة وسمعتها، كمدخل لتحديد رضا المستفيدين من خدمات المراجعة على جودة خدماتها.<sup>4</sup>

إن التعريفين السابقين لجودة المراجعة لم يفرقا بين جودة المراجعة وجودة المراجع واعتمداهما كمصطلحين لمفهوم واحد، إلى أن فشل كبيريات شركات المراجعة في الآونة الأخيرة، في أداء بعض مهامها، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليس إلى جودة المراجع.

1 - Meyer, Kyle : Industry Specialization And Discretionary Accruals For Big 4 And Non-Big 4 Auditors, Unpublished PhD thesis, The Florida State University, 2009, p 4.

2 - Lee Chi-Wen Jevons and others : The 150-hour rule, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, April 1999, Vol 27, Iss 2, p 203.

3 - سمير كامل محمد عيسى: أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، الإسكندرية، 2008، ص 6-7.

4 - Donald Samelson and others : The Determinants of Auditee Satisfaction and Perceived Audit Quality in Local Government, Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management, Boca Raton, Summer 2006, Vol 18, Iss 2, pp 139-141.



كما أن (KRISHNAN & SCHAUER)<sup>1</sup> قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، والمرتبطة بالتقرير، حيث اعتمدا الالتزام بالمعايير المهنية كمدخل لتحديد مفهوم جودة المراجعة وقياسها.

كما عرف (MEYER, KYLE)<sup>2</sup> جودة المراجعة بأنها مؤشر لفعالية المراجعة، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد من الضوضاء (أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية)، والحد من التحيز (التغيير المتعمد على محتوى المعلومات من البيانات المالية)، وزيادة الدقة (محتوى المعلومات) للبيانات المالية، وعرف مقدرة المراجع وفعاليتها، بأنها تتمثل في كفاءة المراجع واستقلاليتها. وأن جودة المراجعة تكون مقرونة دائماً بمستوى عالي من جودة القوائم المالية، ومصداقية عالية للمعلومات، وهذه الجودة العالية تتطلب مسؤوليات أكبر لمصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات، وبالتالي فإن مفهوم وقياس جودة المراجعة يشمل محددات أخرى مرتبطة بالتخصص الصناعي و حجم المنشأة.

كما يشير (RIADH MANITA)<sup>3</sup> إلى أن جودة المراجعة لا تقتصر على محدداتها التقليدية، وهي كفاءة واستقلالية المراجع، والتي عجزت عن مواجهة وتفسير الأزمات المالية المعاصرة، ولكن النظرة الحديثة لمفهوم المراجعة، تشمل تعريف جودة المراجعة على أساس أعمال المراجعة وإجراءاتها، وعلى المراجعين أن يوسعوا مجالات الفحص نظراً لخصائص البيئة الحالية من تعقد الأعمال والحاجة الكبيرة إلى التنبؤ، وهذا كي تشمل أعمال المراجعة البعد الاستراتيجي للمنشأة، وهذا ما يتطلب تحليل ودراسة مختلف المخاطر المرتبطة بخصائص المنشأة وكذلك المرتبطة بمخاطر المراجعة.

بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة لجودة المراجع فإنه بإمكاننا أن نستخلص النقاط

التالية:

<sup>1</sup> - 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,p 9.

<sup>2</sup> - Meyer Kyle, opcit, pp 5-4.

<sup>3</sup> - Riadh MANITA & autre : Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit - étude critique, opcit, pp 230-232.

- صعوبة تحديد جودة المراجعة، وذلك لعدم وجود محددات مرجعية لقياسها، وكذلك تعدد الأطراف المهتمة بجودتها واختلاف وجهة نظرهم إليها، مما يجعل هذا المفهوم نسبي.
- إن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة خدمات المراجعة وليس إلى جودة المراجع، ويختلف هذا المفهوم باختلاف المراجعين أو شركات المراجعة، وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية.
- إن مفهوم جودة المراجعة يشمل على جودة فعلية لاحقة مرتبطة بالخصائص العامة للمراجعة، وجودة مدركة حسب نظرة وتوقعات مختلف الأطراف المهتمة بها.
- إن مفهوم جودة المراجعة على أساس الالتزام بالمعايير والأحكام المهنية، غير كافي لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الاقتصادية، وبالتالي فتحديد جودة المراجعة وفق هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة المراجعة.
- إن مفهوم جودة المراجعة وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، غير كافي لتحديد مستوى عالي من الجودة ، وذلك لكونها تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة فقط، ولكن يجب أن يتم قياس جودة المراجعة وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال ومهام المراجعة والممارسة المهنية لها.

يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة مراجعة الحسابات بالرجوع إلى مجمل ما سبق التطرق إليه كما يلي:

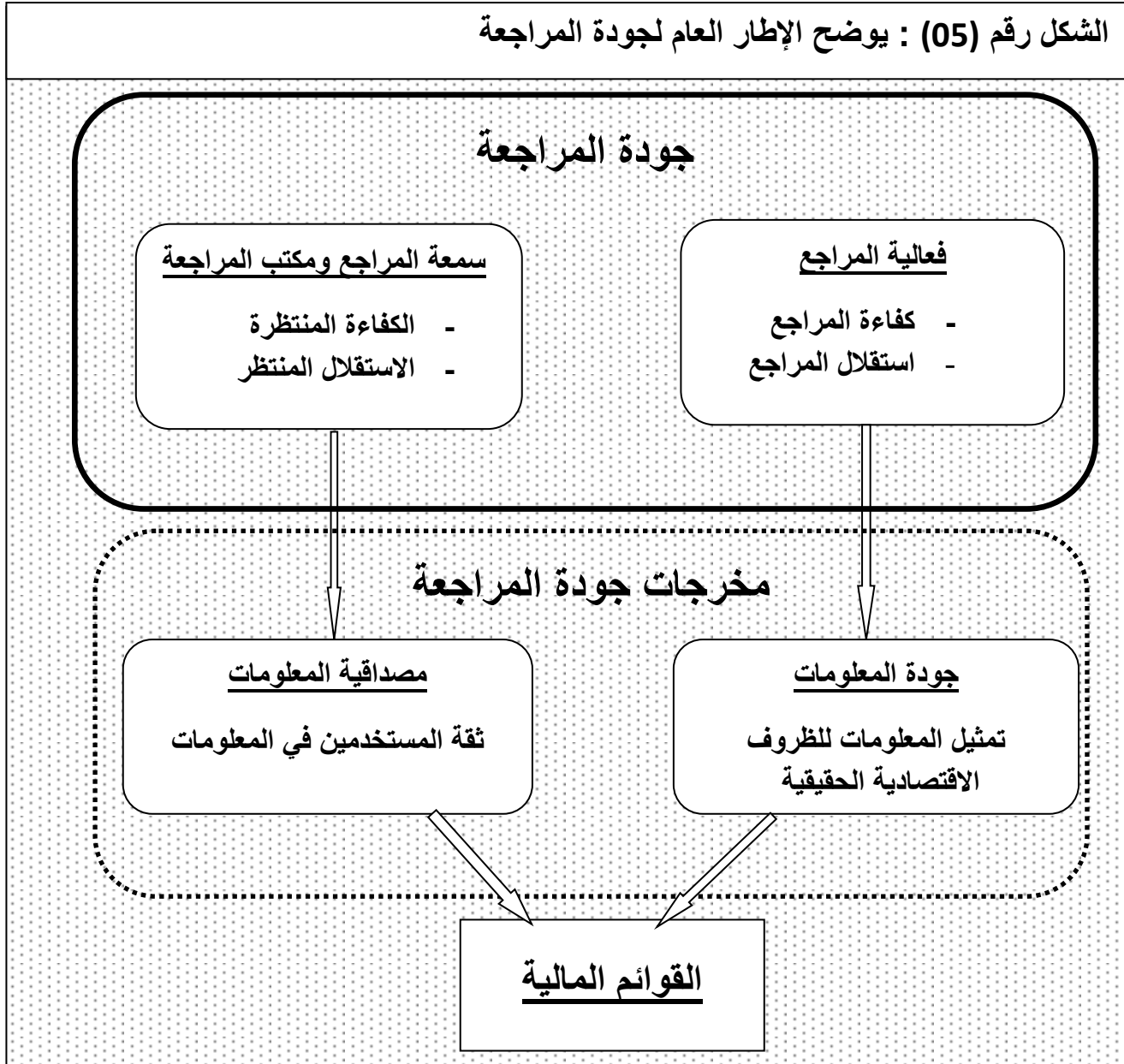
**إن جودة المراجعة هي أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، وفق المعايير والأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.**

والشكل رقم (05) يوضح مجمل المفاهيم التي تم التطرق لها، من خلال إيضاح مفهومها على أساس فعالية المراجع، وكذلك الجودة المدركة التي تأخذ بعين الاعتبار توقعات واحتياجات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

ويوضح الشكل العلاقة بين الأبعاد المختلفة لجودة المراجعة. حيث يجسد العلاقة بين عناصر الجودة لمراجعة الحسابات، ومنتجات جودة مراجعة الحسابات، وتأثيرها على

معلومات القوائم المالية. حيث تؤثر عناصر جودة المراجعة) سمعة المراجع وفعالية المراجع)، على اثنين من المنتجات لجودة المراجعة، وهما مصداقية المعلومات والتي تستند إلى توقعات المستخدمين بالنسبة لفعالية المراجع، وجودة المعلومات في تمثيلها للنشاط الاقتصادي للمنشأة.

الشكل رقم (05) : يوضح الإطار العام لجودة المراجعة



المصدر: نقل بتصريف

- Ann L Watkins and others : **Audit Quality A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence**, Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2004, Vol 23, p155.

### المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة

إن التطرق إلى أهمية جودة المراجعة يتطلب منا بداية دراسة سوق المراجعة وأهم المداخل التي تبرر الطلب على المراجعة وجودة أدائها.

#### أولاً: الطلب على المراجعة وجودة أدائها

إن الطلب على المراجعة في معظم التحاليل الاقتصادية لسوق المراجعة تم وفقاً لنظرية الوكالة (كما تم الإشارة لها في الفصل الأول بالطلب الاقتصادي على المراجعة)، حيث أن الطلب على المراجعة ينشأ من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، والجودة العالية والمطلوبة التي تفرضها مصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات.

تعني الجودة المطلوبة تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الإدارة ومصالح المراجع، بحيث تكون الإنجازات للملاك والإدارة قبل الأتعاب، أو بمعنى آخر تخفيض تكاليف المراجعة قدر الإمكان.<sup>1</sup>

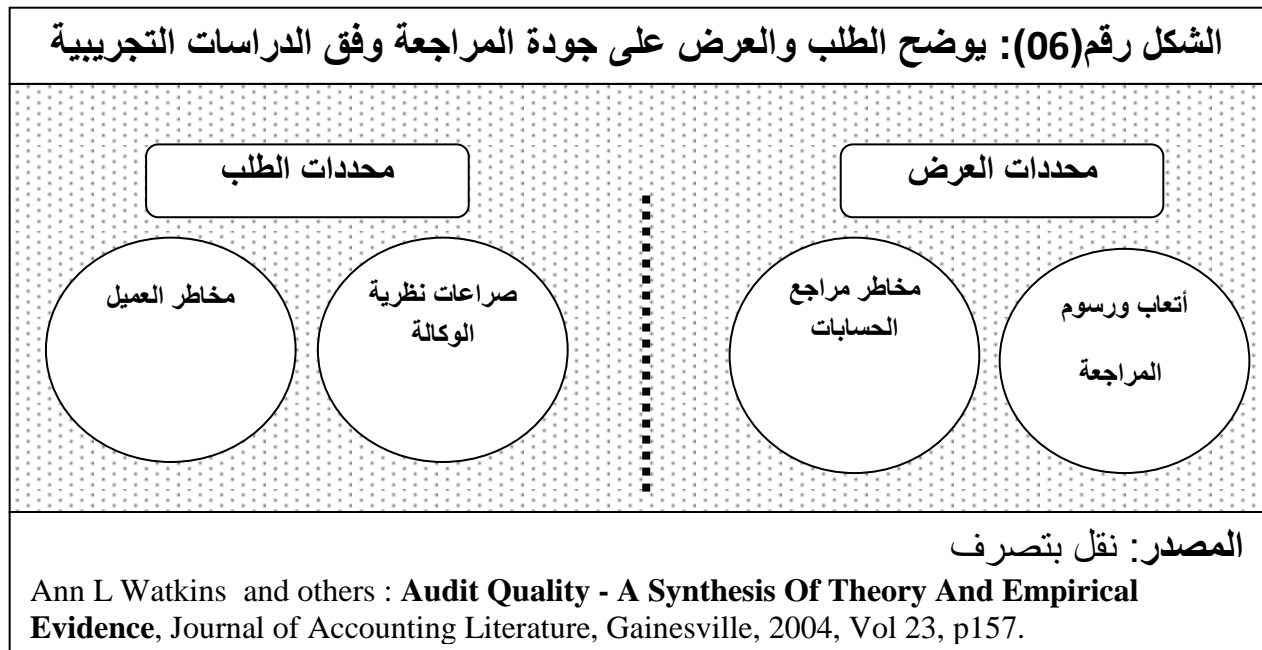
وتعتبر مراجعة القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في التخفيض من عدم تماثل المعلومات، وتحمي مصالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية، فالمراجعة الخارجية تجد في هذا الإطار النظري التفسير الذي تحتاجه لعلاقة المراجع بالملاك والإدارة.

ونجد أن الإدارة في الشركات المساهمة الحديثة أصبحت تسيطر بشكل كبير على المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة، وأدائها في توجيه الموارد والاستخدامات، فإن دور المراجعة وجودتها تتزايد باستمرار، ويزداد الطلب على خدماتها.

كما يفسر الطلب على المراجعة كذلك من خلال المدخل المعلوماتي. ويركز هذا المدخل على دور المعلومات في نقل المعرفة عما سيكون عليه المستقبل، من خلال التنبؤ وفقاً لعدة متغيرات، والتي توفر مختلف المعلومات المستقبلية الصالحة في عملية اتخاذ القرار في ظل الأسواق المالية بمستوى أكبر من الثقة في ظل تعدد البدائل، وتمكن من

1- عطاء الله خليل: العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، 2000، ص 42.

تحسين بيئة القرار الاستثماري، ويبرز دور المراجعة في ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة للسوق، فقد اتجهت مختلف الهيئات المهنية والتشريعات إلى اعتماد والمطالبة بجودة المراجعة العالية، من خلال اعتماد الرقابة على جودة أداء المراجعة.<sup>1</sup> إن معظم الدراسات الميدانية التجريبية لجودة المراجعة بحثت في العلاقة بين جودة المراجعة ومحددات الطلب على المراجعة سواء من حيث استراتيجيات مخاطر العميل وصراعات نظرية الوكالة، أو محدّدات العرض مثل رسوم مراجعة الحسابات واستراتيجيات إدارة المخاطر للمراجع، كما يوضحه والشكل رقم (06).



### ثانياً: أهمية جودة المراجعة بالنسبة للجهات المستفيدة من خدماتها

تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات والذي يعكس جودة المراجعة ومصداقية المعلومات، لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسوم سياساتهم على تلك

<sup>1</sup> - محمد عبد الله آل عباس: أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية-دراسة اختبارية لكفاءة السوق، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006م، ص 1-30.

القوائم، وبالتالي إن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً لكافة الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة ويمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

**1- مراجع الحسابات:** يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

**2- إدارة المنشأة (العميل):** تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها فيوضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

**3- البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

**4- الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولا شك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

**5- الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والمراجعة وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

**6- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة والمراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.

<sup>1</sup> - محمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص 13-15.

- 7- مكتب أو منشأة المراجعة: إن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:<sup>1</sup>
- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.
  - تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.
  - يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
  - إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.
  - إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءًا هامًا من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.
  - نظرا لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة فقد اتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحى من خلاله يتم التمييز بين مكاتب المراجعة.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

إن صعوبة تحديد مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة يرجع أساسا إلى صعوبة قياس جودة المراجعة، وذلك لعدم التحديد الكلي للعوامل الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة، ومؤشرات قياسها.

حيث تعددت الدراسات التي تحاول تحديد تأثير جملة من العوامل على جودة المراجعة، ومجمل هذه الدراسات التي تعتبر قديمة ومتجددة في نفس الوقت، نظرا لأهمية هذا

<sup>1</sup> - المرجع نفسه.

الموضوع وكثرة المتغيرات المرتبطة به، فقد صنفت هذه العوامل بصفة عامة إلى عدة مجموعات كما يلي:

- عوامل مرتبطة بمكتب أو شركة المراجعة، وتعد العوامل المرتبطة بمكتب أو شركة المراجعة ممثلاً لجانب الطلب على المراجعة.
- عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.
- عوامل مرتبطة بعناصر رقابة الجودة.

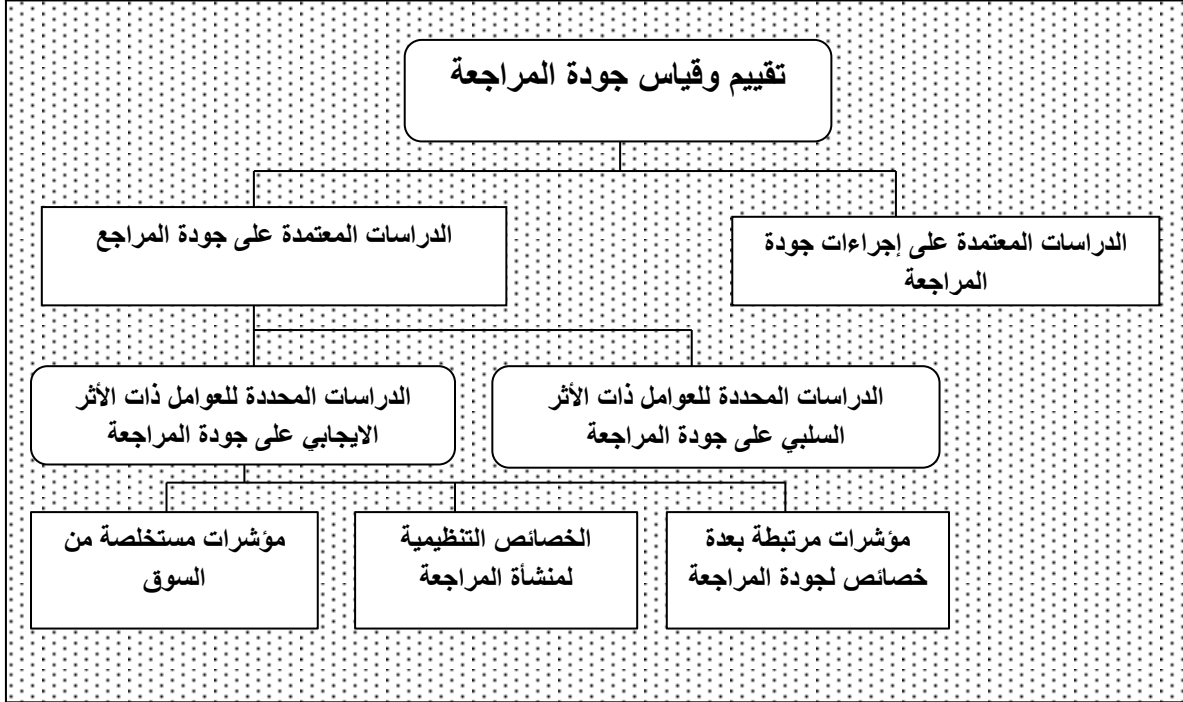
كما تتميز العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والتي تطرقت لها مجمل الدراسات في هذا المجال بما يلي:

- **التأثير النسبي:** كون العوامل المؤثرة على جودة المراجعة تختلف درجة تأثيرها على مستوى جودة المراجعة بالنسبة للعوامل الأخرى، حيث أن بعضها ذو تأثير كبير نسبياً مقارنة بتأثير عوامل أخرى ذات تأثير نسبي ضعيف.
- **نوع التأثير:** كون بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لها تأثير موجب على مستوى جودة المراجعة، في حين أن بعض العوامل الأخرى لها تأثير عكسي أو سلبي. وتصنف الدراسات في قياس وتقييم جودة المراجعة إلى دراسات تقوم على أساس جودة المراجع في حد ذاته، وجانب آخر من الدراسات التي تقوم على أساس إجراءات المراجعة كمدخل لتقييم جودة المراجعة، حيث تركز أغلب الدراسات على قياس جودة المراجعة على أساس جودة المراجع، نظراً لصعوبة قياسها على أساس إجراءات المراجعة. كما تجدر الإشارة إلى أن بعض العوامل التي تم دراسة تأثيرها على جودة المراجعة كان لها تأثير معدوم على جودة المراجعة في ظل بيئة معينة، وهذا باختلاف تصنيف المراجعة وفق معيار معين، كالمراجعة في منشآت القطاع الخاص، والمراجعة في منشآت القطاع العام، من حيث اختيار المراجعين والذي يخضع في القطاع العام إلى القوانين والتشريعات.<sup>1</sup> كما يوضحه الشكل رقم (07)

<sup>1</sup> - Riadh Manita : La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien, 30eme Congrès de l'association francophone de comptabilité : La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009, p4.



### الشكل رقم(07): يوضح منهجية الدراسات حول قياس وتقييم جودة المراجعة



المصدر: نقل بتصرف

- Riadh Manita : La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien, 30eme Congrès de l'association francophone de comptabilité : La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009, p4.

سيتم التطرق الى أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من خلال ما يلي:

- حجم منشأة المراجعة وتأثيره على جودتها.
- فشل المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة.
- أثر الأتعاب والمنافسة في سوق المراجعة على جودتها.
- التخصص الصناعي للمراجع وأثره على جودة المراجعة.

أولاً: حجم منشأة المراجعة وتأثيره على جودتها

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فوفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف مكاتب المراجعة، إلى مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة الكبيرة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في تصنيف مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال:<sup>1</sup>

- عدد الشركاء
- عدد العاملين بالمكتب
- عدد العملاء
- سمعة مكتب المراجعة
- انتماء مكتب المراجعة إلى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى

تشير بعض الدراسات الحديثة إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تقدم جودة عالية الجودة مقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، حيث أنه يتم تسعير خدمات المراجعة وفق حجم مكتب المراجعة على أساس ساعات العمل اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة وكفاءة فريق المراجعة والتكلفة وسياسات الشركات، ونظام المكافآت وعدة عوامل أخرى، إلا أن هذه المعايير المستخدمة في تسعير خدمات المراجعة على أساس حجم منشأة المراجعة تبقى جامدة لأنها تتمركز دائما حول المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها.<sup>2</sup>

كما تشير دراسة أخرى إلى ارتفاع جودة المراجعة في مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، باعتبارها مرجعية من حيث جودة المراجعة لدى مختلف الدراسات، خاصة للمسجلين في البورصة نتيجة لزيادة الخبرة الداخلية في مجال إدارة عمليات المراجعة، حيث اعتمدت هذه الدراسة على فحص عينة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، متكونة من 6568 شركة، خلال الفترة من 2003م إلى 2005م، والتي استفادت من خدمات المراجعة من قبل 4285 من مكاتب المراجعة. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المكاتب الكبيرة تقدم أعلى جودة لعمليات مراجعة الحسابات من مكاتب المراجعة الصغيرة، وفي نفس الوقت فإنها أكثر عرضة لإصدار تقارير مراجعة الحسابات محل قلق العملاء في مجال إدارة الأرباح. وكانت هذه النتائج وفقا لعدة ضوابط واسعة كعوامل الخطر للعميل وضوابط لخصائص المراجع الأخرى. في حين أشارت الدراسة إلى أنه في حين ارتفاع

<sup>1</sup> - Jong-Hag Choi and others: Audit Office Size Audit Quality and Audit Pricing, Auditing, Sarasota, May 2010, Vol 29, Iss 1, p 73.

<sup>2</sup> - Ibid.

جودة المراجعة في المكاتب الكبرى، فهناك أدلة على أن الجودة منخفضة بشكل غير مقبول لمراجعة الحسابات في المكاتب الصغيرة، وهذا ما كشفت عنه الدراسة الميدانية.<sup>1</sup> حيث أن أغلب الدراسات في هذا المجال تشير إلى التأثير الايجابي لحجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك من وجهة نظر العميل، حيث تمحورت هذه الدراسات حول النقاط التالية:

- العلاقة الايجابية الموجودة بين حجم مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجعة، والأسباب التي تدفع العملاء للاتجاه إلى خدمات مكاتب المراجعة الكبرى.<sup>2</sup>
  - تقديم مكاتب المراجعة لخدمات غير المراجعة لنفس عملاء المراجعة، وتأثيره على جودة المراجعة.
  - التركيز على سمعة مكاتب المراجعة الكبرى، حيث تعتبر سمعة مكتب المراجعة ممثلاً لشهرته كأحد الأصول المعنوية للمكتب، والتي تعتبر حصيلة الممارسة المهنية والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. وتعتبر سمعة مكتب المراجعة علامة التميز لاسم المكتب بين الحاليين والمحتملين، على تقديمه لخدمات ذات جودة مميزة.<sup>3</sup>
  - المنافسة بين مكاتب المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة، من حيث الضغوط على العاملين، والضغوط التنافسية على أتعاب المراجعة بين المكاتب.<sup>4</sup>
- يعتبر تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة و صغيرة على أساس انتمائها إلى أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N) من أهم معايير التصنيف المعتمدة ، حيث أن قصور المستفيدين من خدمات المراجعة على قياس جودتها، يطرح اسم مكتب المراجع وسمعه كمؤشر بديل وسهل لقياس جودة خدمات المراجعة. إلا أن بعض الدراسات تعيب عن هذا المدخل في أن حجم مكتب المراجعة لا يعطي تدعيماً جيداً لأهم المحددات لجودة

<sup>1</sup> - Jere R Francis & Michael D Yu : Big 4 Office Size and Audit Quality, The Accounting Review, Sarasota, Sep 2009, Vol 84, Iss 5, p1521.

<sup>2</sup>- نور ساعد الجدعاني وحسام عبد المحسن العنقري: تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني – دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، 2009، ص 147-148.

<sup>3</sup> - Kyle Meyer, opcit, p7.

<sup>4</sup>- نور ساعد الجدعاني وحسام عبد المحسن العنقري، المرجع السابق، ص149.

المراجعة وهي استقلال المراجع الخارجي وفعاليته، حيث أنه وبالرغم من كون مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بالسمعة التي يطلبها العميل، والتي تعتبر مؤشر سهل التحديد، إلا أن إتباع الإجراءات العملية المعتمدة واحترام المعايير المهنية لدى المكاتب التي تنتمي إلى الشركات الكبرى للمراجعة، لا تكون متجانسة وموحدة، وهذا لضعف شبكة الاتصال والتنسيق بين مختلف فروع ومكاتب الشركات الكبرى للمراجعة، واعتماد أنظمة مختلفة لرقابة الجودة، في ظل غياب أو ضعف الآليات المعتمدة للتأكد من تجانس وتوحيد أنظمة العمل المتبعة وفق سمعة المكاتب الكبرى للمراجعة.<sup>1</sup>

### ثانياً: فشل المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة

إن فشل المراجعة في أداء مهامها هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصاً عندما يتكبد المستفيدون من خدمات المراجعة، خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة. ويرجع فشل المراجعة إلى عدة عوامل مرتبطة بالمراجع والعميل معا كما يلي:

- حفاظ العميل على أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، والتي تميل لتغطية الأنشطة الاحتيالية.
- ضعف أو غياب لجان المراجعة في هيكل شركة العميل.
- عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية، وعدم التأكد من احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للمنشأة.
- الفشل في إعداد تقرير المراجعة وإبداء الرأي، حيث يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد أي بالتحفظات، في الظروف الملائمة.

يلاحظ انه بالرغم من أن فشل المراجعة قد يكون لعوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، إلا أنها كذلك مرتبطة بأعمال المراجعة، كالتأكد من قوة ومثانة أنظمة الرقابة

<sup>1</sup> - Riadh Manita & autres : Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit - étude critique, opcit, p229.

الداخلية، والتي تندرج ضمن مسؤوليات المراجع، كما أنها دائما تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار والخسائر المترتبة عن ذلك، مما يضع المسؤولية في فشل المراجعة دائما على مراجعي الحسابات.

إن الدليل الأكثر إقناعا لمستخدمي القوائم المالية بفشل المراجعة هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين. ويرجع رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين إلى الأسباب التالية:<sup>1</sup>

- إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي.
- النمو السريع لمهنة المراجعة، مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو المستفيدين من خدمات المراجعة.
- عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة.
- انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية كربحية السهم، بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها.
- وترى إحدى الدراسات الحديثة أن دراسة أسباب فشل المراجعة والعوامل التي لها تأثير سلبي على مستوى الجودة، تعتبر من أهم المداخل من أجل تحسين جودة المراجعة، لتحديد أوجه القصور والمخالفات التي تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة ومحاولة منعها.<sup>2</sup>

وتتمثل أهمية عامل الدعاوى القضائية بالنسبة لجودة المراجعة، من حيث الأضرار التي يلحقها بمكتب المراجعة والمهنة، فمن الأضرار التي قد يلحقها بمكتب المراجعة أنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، بالإضافة إلى دفع التعويضات، وضياع وقت وجهد المراجع في متابعة القضايا المرفوعة ضده. أما على مستوى مهنة المراجعة فإن فقدان الثقة يعتبر من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية بمهنة المراجعة، حيث تتفق

<sup>1</sup>- توماس وليم وهنلي امرسون، المرجع السابق، ص222-223.

<sup>2</sup> -Mouna Hazgui et autres : Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français, 31ème 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 3.

جملة من الدراسات على أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة المراجعة، حيث أنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة، وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع، والعكس صحيح.

### ثالثاً: أثر الأتعاب والمنافسة في سوق المراجعة على جودتها

في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة من حدة المنافسة في سوق المراجعة، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين، فوجود هذا التنافس الشديد في سوق المراجعة يخلق دافعا قويا أمام المكاتب لأن تحافظ على مكانتها في السوق من خلال تخفيض تكاليفها لكي تستمر بالعمل. فقد يقبل مكتب المراجعة أتعابا منخفضة لعمليات المراجعة، والتي تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة منخفضة على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفي كلتا الحالتين يخل مكتب المراجعة بمتطلبات عمله المهنية والنظامية، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة. إن المنافسة بين مكاتب المراجعة وكما أشارت إليه جملة من الدراسات ينتج عنها عاملين اثنين وهما:

**1-المنافسة على الأتعاب:** حيث أن المنافسة على الأتعاب ينتج عنها انخفاض في أتعاب المراجعة، وما ينجر عنه من تقصير في الأداء، كالتقليص من نطاق مهام المراجعة، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

وتشير جملة من الدراسات إلى تأثير المنافسة على الأتعاب وتسعير خدمات المراجعة على جودتها، وهذا ما يضع المراجع أمام المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها. وتلجأ مكاتب المراجعة إلى أحد خيارين وهما: <sup>1</sup>

- توظيف المراجعين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب.

<sup>1</sup> - صالح بن عبد الرحمن السعد ومحمد بن حسن مقتي: أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 38، العدد 2، الإسكندرية، 2001، ص 233-234.

- تخفيض الوقت المطلوب لعملية المراجع.

يلاحظ أن كلا الخيارين يؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى انخفاض جودة المراجعة، وإن كان خيار تخفيض موازنة الوقت هو الخيار الأكثر قبولا لدى مكاتب المراجعة نظرا لعدم إضراره بسمعة المكتب.

**2- توسيع نطاق الخدمات الاستشارية:** حيث يلجأ مكتب المراجعة إلى زيادة الخدمات الاستشارية (أي خدمات غير المراجعة وما لها من تأثير على أعمال المراجعة كما تم التطرق له في الفصل السابق) لنفس عميل، والاعتماد عليها أكثر من جانب الإيرادات، من أجل تعويض التكاليف الناجمة عن الانخفاض في أتعاب المراجعة نتيجة المنافسة.

حيث أن الضغوط التنافسية تؤدي إلى زيادة العبء في أعمال مكاتب المراجعة في ظل سعيها لتعويض انخفاض الأتعاب الناتج عن المنافسة، من حيث اتساع مجال أعمال مكاتب المراجعة، والتي تسعى لتزويد العملاء بخدمات غير المراجعة و تقديم تقارير المراجعة في الوقت المحدد والجودة المنتظرة.

إن التطرق إلى تأثير المنافسة في سوق المراجعة يتطلب منا الوقوف على أهم المحددات التي تحكم سوق المراجعة والتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة في البيئة الحالية. كما يوضحه الشكل رقم (08)

**3- تطور سوق المراجعة:** إن التطرق إلى مجمل التطورات التي عرفها سوق المراجعة تظهر تطورا كبيرا في الفترة الأخيرة والذي ميزه بروز عاملين اثنين وهما:

- تركيز واندماج المكاتب العالمية الكبرى للمراجعة في شكل شبكات.

حيث عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، شبكات المراجعة بأنها هيكل كبير يهدف إلى التعاون، ويهدف بوضوح إلى تحقيق الربح أو مشاركة التكاليف أو يشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو سياسات وإجراءات مشتركة فيما يخص رقابة

الجودة أو إستراتيجية عمل مشتركة أو استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء كبير من الموارد المهنية.<sup>1</sup>

مع الإشارة أنه يشار إلى مكاتب المراجعة الكبرى ب (BIG N)، حيث (N)، تشير إلى عدد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، وذلك من أجل مرجعية الدراسة وفق تاريخها (2010)، وذلك لأن عدد مكاتب المراجعة كان ثمانية مكاتب سنة 1980م، ثم أصبح ستة مكاتب سنة 1988م، وذلك باندماج شركتي (Deloitte, Haskins) و (Sells merged)، مع شركة (Touche Ross)، وكذلك شركة (Whinney merged)، مع شركة (Arthur Young)، وأصبح عدد الشركات العالمية الكبرى للمراجعة خمسة مكاتب سنة 1998، وذلك باندماج شركتي (Price Waterhouse merged) و (Coopers & Lybrand)، وبتاريخ الدراسة فإن عدد الشركات العالمية الكبرى للمراجعة هو أربع شركات عالمية كبرى للمراجعة، منذ سنة 2002، وذلك بإفلاس وتصفية شركة (Arthur Andersen). وانخفاض المنافسة كنتيجة لهذا التركيز والاندماج.<sup>2</sup>

حيث أن إعادة تنظيم مكاتب المراجعة الكبرى، واندماجها في شبكات عالمية من أجل تتبع عملائها في مختلف أنحاء العالم نتيجة لاحتمية العولمة الاقتصادية. تزامن مع انخفاض في رقم أعمال بعض شركات المراجعة الكبرى (BIG N)، والناجم عن ضغط الهيئات المهنية والحكومية للفصل بين أعمال الإدارة وأعمال المراجعة، حيث قامت بعض شركات المراجعة الكبرى على سبيل المثال، كشركة (Pricewaterhouse Coopers) ببيع حقوق الإدارة إلى شركة (IBM)، كما قامت شركة (KMPG) بالانفصال من جهة على فرعها للإدارة.<sup>3</sup>

- التركيز على مسألة الاستقلالية كعامل ومؤشر لقياس وتقدير جودة المراجعة، وما واكب هذا التركيز من ضغط وتشديد الهيئات المهنية، على ضرورة الفصل بين مهام الإدارة ومهام المراجعة. حيث أن هذا التخفيض في المنافسة لا يمكن إرجاعه فقط إلى

<sup>1</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p134.

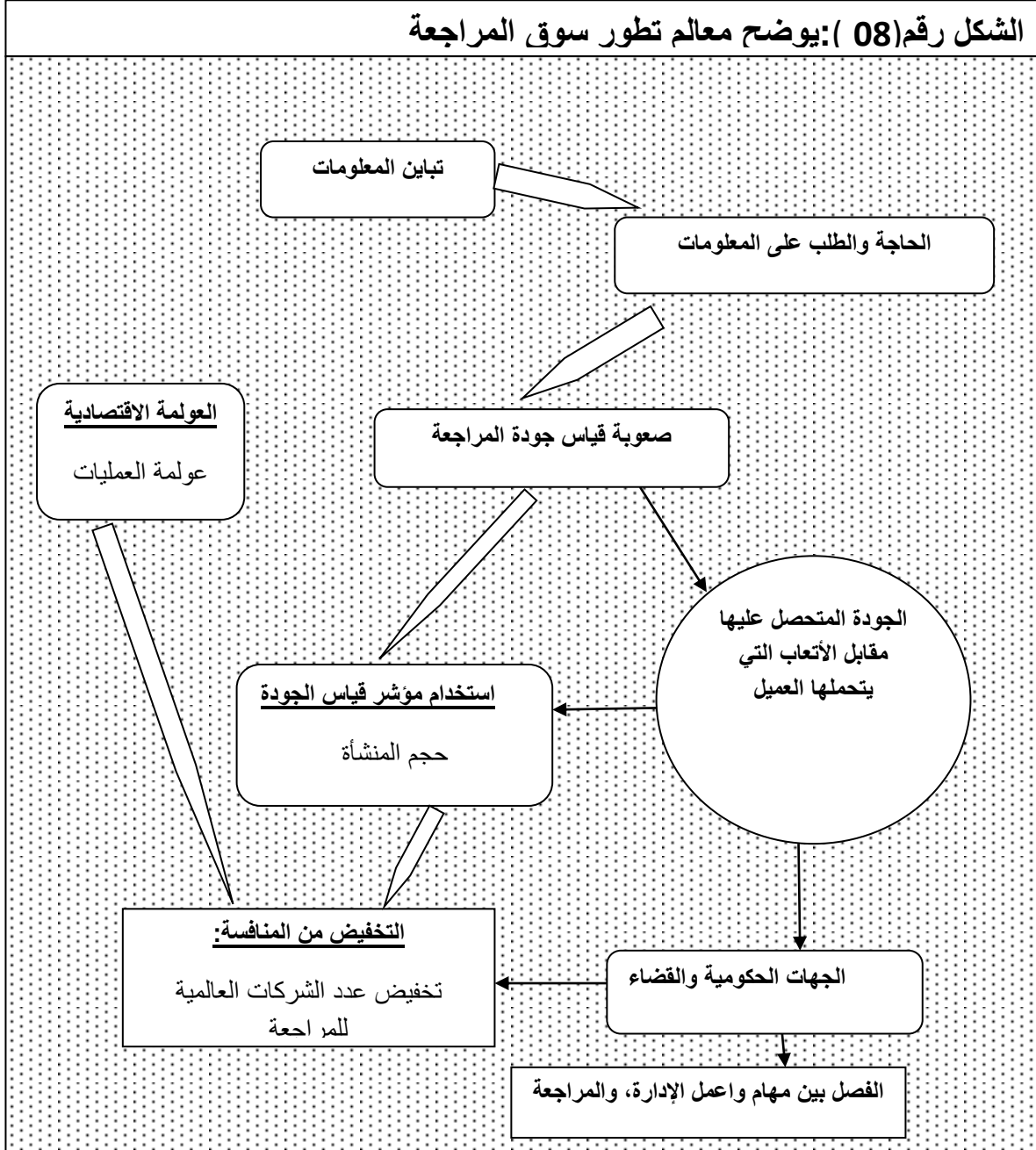
<sup>2</sup> - Benoît Pigé : Les enjeux du marché de l'audit, Revue Française de Gestion, Paris, Nov/Dec 2003, Vol 29, Iss 147, pp 88-91.

<sup>3</sup> - Idem, p 91.



خصوصية الصعوبة في قياس جودة المراجعة، لأن سوق المراجعة يتميز كذلك بالتباين وعدم التماثل في المعلومات بين مقدم الخدمة وطالبيها، وهذا ما يطرح التساؤل حول تحديد ما إذا كانت منشأة العميل تحصل على مستوى جودة المراجعة بما يتوافق مع الأتعاب التي تتحملها مقابل خدمات المراجعة.

الشكل رقم (08): يوضح معالم تطور سوق المراجعة



المصدر: نقل بتصريف

- Benoît Pigé : Les enjeux du marché de l'audit, Revue Française de Gestion, Paris, Nov/Dec 2003, Vol 29, Iss 147, p89.

بالرغم من تركيز أغلب الدراسات في تطور سوق المراجعة على مكاتب المراجعة الكبرى، إلا أن انخفاض المنافسة بين مكاتب المراجعة الكبرى واحتكارها لحصة كبيرة من سوق المراجعة، يقابله حدة المنافسة بين المكاتب الصغيرة للمراجعة.

أظهرت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول سوق المراجعة، أن انخفاض المنافسة بين مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، خاصة بعد انهيار شركة (ARTHER ANDERSON)، ومجمل القيود التي فرضها قانون (SARBONES OXLEY) على مهنة المراجعة من حيث تقديم خدمات غير المراجعة، أنه أصبحت المنافسة مرتفعة بين مكاتب المراجعة الصغيرة، وواكبها كذلك انخفاض في أتعاب المراجعة بالنسبة لهاته الأخيرة بمعدل أكبر لدى مكاتب المراجعة الكبرى، حيث توضح هذه الدراسة بأن مكاتب المراجعة الصغيرة تتجه في ظل حدة المنافسة إلى الاعتماد على عملاء بهامش ربح منخفض في ظل ارتفاع مخاطر العميل.<sup>1</sup>

ويرى الباحث أنه بالرغم من أن النظرية الاقتصادية توضح العلاقة الايجابية بين المنافسة وجودة المنتجات والخدمات، إلا أن أغلب الدراسات المدعمة بنتائج عملية تشير إلى العلاقة العكسية بين جودة المراجعة وحدة المنافسة في سوق المراجعة، في ظل البيئة الحالية لسوق المراجعة واحتكار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، للحصة الكبرى من سوق المراجعة، على اعتبار أن حجم مكاتب المراجعة يوفر مميزات لشبكة الفروع التابعة له كالتقليل من مخاطر المراجعة، الموارد المالية لمواجهة الدعاوى القضائية بالدرجة الأولى..... إلخ إلا أن مكاتب المراجعة الصغيرة تخضع لحدة المنافسة في ظل هذا الاحتكار لسوق المراجعة، وبالتالي فالإشكالية المطروحة هي وضع المراجع في موقف المفاضلة بين جودة المراجعة والتخفيض من تكاليفها، من أجل مواجهة هذه المنافسة والانخفاض في الأتعاب وما يترتب على ذلك من التخفيض من ساعات العمل المخصصة لمهمة المراجعة، ومجمل الأعمال اللازمة لإتمام المهمة، وما لهذا من تأثير سلبي على جودتها.

<sup>1</sup> -James Bierstaker: The Impact of Competition on Audit Planning Review, and Performance, Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2006, Vol 25, pp 15-17.

### رابعاً: التخصص الصناعي للمراجع وأثره على جودة المراجعة

على مدى العقود الثلاثة الأخيرة، كان هناك اتجاه في مهنة مراجعة الحسابات نحو مستويات أعلى من التخصص الصناعي. ويعزى هذا الاتجاه إلى كل من الزيادة في المنافسة فضلاً عن إصدار وتحديث قواعد محاسبية خاصة بالصناعة.

إن تحديد الشركات المتخصصة في صناعة معينة هي مهمة صعبة. وقد اتبع الباحثون الأكاديميون عدة أساليب لتحديد التخصص الصناعي للشركات، وكان الأسلوب الأكثر شيوعاً هو افتراض أن الشركات التي لديها أعلى أسهم بالسوق في الصناعة، هي من المتخصصين في هذه الصناعة.<sup>1</sup>

كما أن هناك الكثير من العوامل التي تجعل التخصص الصناعي عامل جاذبية للعملاء والمراجعين على حد سواء، حيث أنه من المنطقي أن مؤسسة المراجعة التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة عميل المراجعة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة<sup>2</sup>. وهذا ما يجعل التخصص الصناعي للمراجع لديه القليل من الآثار السلبية المحتملة، بما في ذلك زيادة التعرض للمخاطر التي قد تنجم عن عدم تنوع العملاء. وعلى الرغم من العيوب المحتملة للتخصص الصناعي للمراجع فهو جانب هام من جوانب تحديد جودة المراجعة في كثير من الحالات، فالآثار الايجابية المحتملة تفوق بكثير الآثار السلبية، وهذا ما يجعله من أهم العوامل التي لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة.

ويعرف المراجع المتخصص في الصناعة بأنه المراجع الذي يتم تعيينه بواسطة شركات المراجعة، والذين لديهم التدريب والخبرة في الممارسة إلي حد كبير في صناعة معينة. ويتم التركيز علي معرفة المراجع المتخصص في الصناعة المخزنة بالأخطاء وعدمها والتي يمكن استرجاعها من الذاكرة، كون الذاكرة والمعرفة المخزنة تعتبر الأساس لفهم السلوك واتخاذ القرار.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> -Deborah Bloomfield & Joshua Shackman: Non-Audit Service Fees Auditor Characteristics and Earnings Restatements, Manageriel Auditing Journal, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2, p 125.

<sup>2</sup> - Dennis M O'Reilly & John T Reisch : Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?, Ohio CPA Journal, Columbus, Jul-Sep 2002, Vol 61, Iss 3, p 42.

<sup>3</sup> -Birnberg Jacob G & Shields Michael D : The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, Accounting Organizations and Society, Oxford, 1984, Vol 9, Iss 3, p365.

وأظهرت إحدى الدراسات الحديثة التي أجريت على عينة من 986 شركة من عملاء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من 1998م إلى 2003م، بأنه لكي تكون منشأة المراجعة متخصصة في قطاع أو صناعة معينة، يجب أن تراجع ما لا يقل عن 25% من إجمالي الشركات التي تنتمي لصناعة معينة، أو بمعنى آخر أن تحقق 25% من إجمالي أتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة.<sup>1</sup>

وأكدت جملة من الدراسات العملية أن أداء مهمة المراجعة من طرف المراجعين المتخصصين صناعياً، يؤدي إلى الرفع من جودتها، نظراً لكون المراجعين يعرفون مفاهيم، آليات وميكانيزمات العمل لقطاع الصناعة المعين، مما يدعم قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والغش، ويعطي الثقة للعميل في مختلف عمليات اتخاذ القرار.<sup>2</sup>

تتمثل أهمية تخصص منشأة المراجعة وتركيز جهودها في صناعة محددة، لأداء مهامها بجودة عالية كما يلي:<sup>3</sup>

- تستطيع منشأة المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة ، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من الجودة في الأداء المهني ، وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة . حيث أن المراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديه القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية والإصدارات التي توجد في صناعة العملاء.
- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين بها، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة في هذه الصناعة.
- توزيع تكاليف التدريب والتطوير على مجموعة أكبر من العملاء من جانب مؤسسات المراجعة المتخصصة، وهذا يساعد في الاستفادة من وفورات الحجم.

<sup>1</sup> - Robin N Romanus and others : Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatements, Accounting Horizons, Sarasota, Dec 2008, Vol 22, Iss 4, p 403.

<sup>2</sup> - Kyle Meyer, opcit, p10.

<sup>3</sup> - Dennis M O'Reilly & John T Reisch, opcit, pp 43-44.

- إن التخصص الصناعي يدعم معرفة المراجعين لصناعة العميل، وهذا يزيد من تقديرات المراجعين للمخاطر الضمنية الموجودة في القوائم المالية والتي تكون سمة مميزة لهذه الصناعة
  - تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.
  - منشأة المراجعة المتخصصة لديها فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة.
- كما أكدت الهيئات المهنية على أهمية التخصص الصناعي للمراجع في دعم جودة المراجعة، من خلال معيار المراجعة الدولي ((ISA300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية)، فعلى المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة، الأخذ بعين الاعتبار طبيعة قطاعات الأعمال التي سيتم مراجعتها، بما في ذلك الحاجة إلى المعرفة المتخصصة.<sup>1</sup>
- كما يشير معيار المراجعة الدولي ((ISQC1) المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول)، والمعيار الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، إلى ضرورة توفر التأهيل المهني للمراجع مما يتطلب من المراجع أن تتوفر لديه جميع الشروط من جانبيين أساسيين هما الجانب العلمي، والمتمثل في التحصيل العلمي في مجال التخصص الصناعي، والجانب العملي أو الخبرة المهنية في المجال، كما يؤكد المعيار الأول على ضرورة توظيف مراجعين في فريق المراجعة في مجال التخصص الصناعي، وهذا من أجل التأكد من أداء مهمة المراجعة بجودة عالية.

ويرى الباحث أن التخصص الصناعي للمراجع من أهم العوامل التي لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة لما يوفره له من آليات لمواجهة المنافسة، تخفيض التكاليف وتحسين الجودة، وأن الأثر السلبي للتخصص الصناعي للمراجع يعتبر ضعيفا، وهو من حيث الفرصة الضائعة والمتمثلة في ضياع العملاء المحتملين خارج مجال التخصص،

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p268.

والتي يمكنه مواجهتها من خلال تقسيم مكتب المراجعة داخلياً إلى أقسام حسب قطاعات الأعمال والصناعات.

### المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

تتم الرقابة على جودة المراجعة من خلال جملة من البرامج والهيئات المشرفة على المهنة، وسنتناولها من خلال مفهومها ووسائلها والعوامل المؤثرة فيها.

#### المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة

سيتم التطرق إلى مفهوم الرقابة على جودة المراجعة من خلال مختلف التعاريف، وكذلك مكونات وعناصر نظام رقابة الجودة، وشروط تطبيقه.

#### أولاً: تعريف الرقابة على جودة المراجعة

تعرف الرقابة على جودة أعمال المراجعة بأنها الوسائل التي يتبعها مكتب المراجعة للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية.<sup>1</sup>

وعرفت كذلك الرقابة على جودة المراجعة بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة المراجعة نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.<sup>2</sup>

عرفت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (Suprême Audit Institutions)، رقابة الجودة للمراجعة بأنها مصطلح يشمل السياسات والإجراءات التي يتم اعتمادها لضمان أن أعمال المراجعة ذات جودة عالية، وأوضحت أن ضمان الجودة هي عملية محددة من خلال مكتب المراجعة لضمان أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة

1 - ألفين أرينز وجيمس لوبك، المرجع السابق، ص38.  
2 - هادي عباس التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 68.

وتنفيذها بشكل ملائم، وأنه تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة.<sup>1</sup>

كما عرفت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربية رقابة جودة المراجعة، بأنها التنظيم الإداري لمكتب المحاسبة وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الاقتناع بالتزام منسوبي المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وآداب المهنة، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة.<sup>2</sup>

وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها تمثل الأنظمة والسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تقع تحت مسؤولية منشأة المراجعة، والتي تلتزم منشأة المراجعة بوضعها والحفاظ عليها لتقدم لها ضمانا معقولا بأن المنشأة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة من قبل المنشأة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.<sup>3</sup>

بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة للرقابة على جودة المراجعة نجد أنها تركز على النقاط التالية:

- أن رقابة الجودة تتمثل في جملة من السياسات والإجراءات التي يعتمدها مكتب المراجعة لتحقيق جودة المراجعة، وتندرج ضمن مسؤوليته في التنفيذ.
- إن رقابة الجودة المراجعة بمجمل سياساتها وإجراءاتها وفي ظل تطور تطبيقاتها، أصبحت تعتمد كأنظمة، ويتم التحقق من فعاليتها من أجل تحقيق الجودة العالية في تنفيذ مهام

<sup>1</sup> - Supreme Audit Institutions (SAIs) :Guidelines on Audit Quality, Version 29 October 2004, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004.

<sup>2</sup> [http //: www.gccao.org](http://www.gccao.org) © 2010 .GCC Accounting and Auditing Organization

هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة

<sup>3</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p132.

المراجعة، وضمان تحسين هذا النظام بمجمل الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة.

- إن الهدف من اعتماد رقابة الجودة للمراجعة، هو توفير الحد الأدنى المطلوب لامتنال المنشأة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وطنيا ودوليا، وكذلك المعايير التنظيمية المعتمدة بمكتب المراجعة.

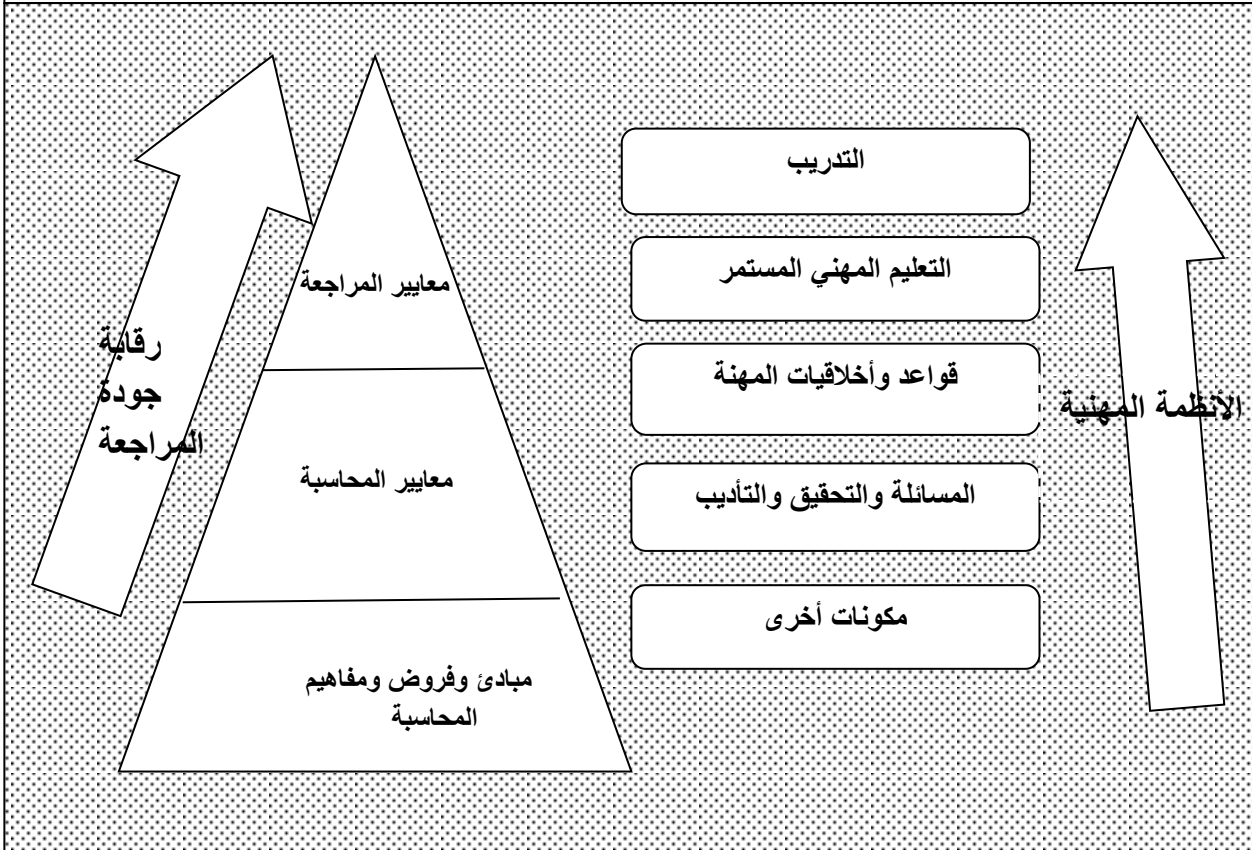
- كما تهدف رقابة الجودة إلى إعطاء ضمان لجودة المراجعة.

بالرجوع إلى مجمل ما تم التطرق إليه فإنه يمكن تعريف الرقابة على جودة المراجعة بأنها: الأنظمة التي تعتمدها مكاتب المراجعة من سياسات وإجراءات لمساعدتها على تنفيذ أعمال المراجعة بدرجة عالية من الجودة، وتعتبر وسيلة للتأكيد المعقول بأن الرأي المهني يعكس احترام واعتماد معايير المراجعة الوطنية والدولية، ومجمل الشروط القانونية أو التعاقدية، أو أية معايير مهنية تنظيمية يعتمدها مكتب المراجعة نفسه.

إن موضوع مراقبة جودة الأداء للمراجعة يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة للمحاسبة والمراجعة، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساسا لممارسة المحاسبين والمراجعين يتم تطبيقه بالفعل، ويمثل إضافة إلى أنه وسيلة للرقابة، قناة لتطوير المهنة من خلال ما ينتج عن عمليات الفحص. وقد كان منهج الدول المتقدمة في التوصل إلى برامج رقابة نوعية ملائمة من خلال بناء المهنة بصورة متتالية بدأت بوضع الأهداف والمفاهيم المختلفة، ثم تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلا محددًا، حيث أن البناء يجب أن يكون متوازيًا في وضع الأهداف والمفاهيم ومعايير المحاسبة والمراجعة والأنظمة الأخرى ذات الصلة دفعة واحدة ويتوج ذلك بإيجاد نظام لرقابة جودة الأداء للمراجعة. كما يوضحه الشكل رقم الشكل رقم(09).



## الشكل رقم (09): يوضح أهمية رقابة جودة المراجعة في ظل الأنظمة والمعايير المهنية



المصدر: نقل بتصريف: هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة .GCC Accounting and Auditing Organization © 2010. <http://www.gccao.org>

## ثانياً: عناصر وشروط الرقابة على جودة المراجعة

تشمل الرقابة على الجودة، السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة المراجعة أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام المراجعة الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية مراجعة وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة المراجعة وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها.

سيتم التطرق إلى عناصر رقابة الجودة وشروط تطبيقها بصفة عامة لاحقاً بالتفصيل من خلال أهم معايير رقابة الجودة الدولية المعتمدة.

**1- عناصر الرقابة على جودة المراجعة**

تتمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة فيما يلي:<sup>1</sup>

– الحياد والأمانة والموضوعية.

– إدارة الأفراد.

– قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة.

– أداء عملية المراجعة.

– المتابعة و المراقبة.

– الاستشارات.

**أ- الحياد والأمانة والموضوعية:** وينص هذا العنصر على أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال المراجعة وعدم التحيز لأي جهة، وان يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وأمانة. حيث يتم التأكد من استقلالية وأمانة وموضوعية المراجع من خلال إجابة الشريك أو المراجع أو أي عضو في عملية المراجعة على قائمة الاستقصاء سنوياً، وتشمل هذه القائمة أسئلة مثل امتلاك أسهم أو عضو في مجلس إدارة في الشركة محل المراجعة.

**ب - إدارة الأفراد:** وهي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وتوزيع الأفراد بناءً على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعماله. حيث يتم تقييم المراجعين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

**ج - قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة:** يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقاتها والعمليات من حيث نزاهة العميل

<sup>1</sup> - James Schmutte & John Thieling : Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, pp 52-54.

وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وكفائتها لأداء العملية، وأن لديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.

كما يجب على الشركة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية المراجعة وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل.

د - أداء عملية المراجعة: على مؤسسة المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المراجعين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.

هـ - المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.

و- الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة المراجعة أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.

## 2 - الشروط الواجب توافرها في نظام رقابة الجودة.

إن الحاجة إلى نظام لرقابة الجودة سواء كان في مكاتب المراجعة الكبيرة أو مكاتب المراجعة الصغيرة هي الحصول على جودة في الأداء وتعزيز الثقة والمصداقية في نتائج المراجعة، ولتحقيق هذه الجودة هناك شروط يجب توافرها في نظام رقابة الجودة من حيث أن النظام يجب يتصف بالمرونة، بحيث يستوعب النمو المستقبلي لأعمال الشركة محل المراجعة سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته أو أي تغيير في نشاطها أو ظروفها. وأن يكون النظام ذو تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه، وتتناسب مع حجم مكتب المراجعة، أي أن هناك مكاتب مراجعة تتميز باللامركزية وبالتالي تحتاج إلى نظام رقابة على الجودة أكثر ووضوحاً أكثر مما تحتاج إليه مكاتب المراجعة الصغيرة، التي يكون العاملون فيها فريقاً واحداً في نفس المكتب ويرى الباحث انه على مكاتب المراجعة مراقبة فاعلية وكفاية سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالرقابة على الجودة باستمرار، وتوضيح تلك السياسات والإجراءات لموظفيها لما لها من علاقة في زيادة فاعلية المراجعة الخارجية. وبصفة عامة فان متطلبات نظام الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في النقاط التالية:

- أ - الشمولية: يجب أن يكون النظام شاملاً لكافة عناصر نظام الرقابة على جودة المراجعة على نحو ملائم.<sup>1</sup>
- ب - الوضوح: يجب أن يتضمن النظام وصفاً واضحاً ودقيقاً وشاملاً للنظام وأهدافه.
- ج - الملائمة: يجب أن يكون النظام مصمماً ليتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب وحجمه وهيكله التنظيمي ونشاط عملائه ومدى تطور هذا النشاط وتغيره.
- د - ثقافة الجودة: يجب أن يعزز هذا النظام مفهوم ثقافة الجودة لدى كافة العاملين في المكتب، بحيث يتم تطبيق السياسات والإجراءات من خلال فهم فحواها ومعرفة أهميتها.<sup>2</sup>
- هـ - المسؤولية: يجب أن يؤكد على مسؤولية كل فرد عن تحقيق الجودة، بما في ذلك الإدارة العليا، وبين العواقب التي تترتب على عدم تحقيقها.
- و - إلزامية التطبيق: يجب أن يكون للنظام صفة إلزامية في التطبيق.
- ز - التكلفة: يجب أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه.
- ح - العمومية: يجب تعميمه على كافة العاملين في مجال المراجعة على مختلف المستويات، وأن يتم تأهيلهم لتطبيق ما ورد فيه من خلال التدريب والتطوير والتعليم المستمر.
- ط - التغذية العكسية: يجب أن يتضمن نظاماً للتغذية العكسية من المراجعين عن نواحي الضعف والقصور فيه والاقتراحات المقدمة لتطويره.

### المطلب الثاني: أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات

ان انهيارات الشركات الدولية المتعددة الجنسية ذات التأثير على الدخل القومي واقتصاديات الدول، قد سلط الضوء على اهمية جودة المراجعة والرقابة عليها ، حيث يمكن في هذا المجال حصر نوعين من أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة، والمتمثلة في الرقابة على الاداء و الذي يعني بشكل اساسي في الرقابة على تدقيق المعلومات التاريخية، والرقابة على جودة مكاتب وشركات المراجعة، وهو ما تتطرق إليه هذه الدراسة، حيث انه لا توجد معايير وبرامج للرقابة النوعية على مكاتب المراجعة كنموذج استرشادي متكامل، يستخدم عند وضع سياسات واجراءات الرقابة على جودة الأعمال بمكتب المراجعة، ويمكن

<sup>1</sup> - رلى نعيم دهمش: رقابة الجودة في تدقيق الحسابات-مفهومها وأهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد95، عمان، 1996، ص50.

<sup>2</sup> - سونيا محمد البكري: إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2004، ص57.

استخدامها من قبل الجهات الرقابية اثناء مراجعة مكاتب المراجعة، لذلك سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى بعض التجارب الدولية في مجال رقابة الجودة للمراجعة، خاصة الأمريكية منها والسابقة في هذا المجال.

### أولاً: الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظير

ان مراجعة الزميل أو فحص النظير (PEER REVIEW)، من قبل منشأة المراجعة لمنشأة مراجعة أخرى، وتحت ما يسمى بالتنظيم الذاتي للمهنة، يقوم على اساس ان شركة المراجعة تقوم بفحص مدى التزام شركة مراجعة أخرى بنظم ومعايير رقابة الجودة للمراجعة، حيث تجري في كل شركة مراجعة عملية فحص دوري لرقابة الجودة وممارسات واجراءات المراجعة، من أجل تحديد وتقرير إن كانت الشركة المراجعة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات واجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية: <sup>1</sup>

- الحياد والامانة والموضوعية.
- التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر.
- سياسات واجراءات قبول أو الاستمرار في المراجعة العملاء.
- التأكد من أن أدلاء عملية المراجعة المتماثل مع المعايير المهنية ومعايير الجودة في شركة المراجعة.
- التأكد من تطبيق عناصر الجودة الاربعة السابقة والمتابعة والمراقبة على ذلك بشكل فعال.

### 1- مزايا نظام فحص النظير:

- ان القيام بفحص النظير يؤدي إلى تحقيق منافع لمنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي: <sup>2</sup>
- تحقيق معايير رقابة الجودة.
- كسب السمعة الحسنة.
- تخفيض من احتمالية التعرض للتقاضي.
- تنفيذ المراجعة وفقاً لمستويات مرتفعة من الجودة.

1 - عفاف اسحق ابو رز: الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010، ص12-13.  
2 - المرجع نفسه.

- تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والتفتيش والسلطة التأديبية.

## 2 - عيوب نظام فحص النظير:

تعرض برنامج فحص الزميل لكثير من الانتقادات حيث اتفقت جملة من الدراسات على عدم استقلاله وعدم مصداقيته، حيث وفقاً لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق مستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على الجودة الخاص به ان يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة.<sup>1</sup>

كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظير أثبت فشله بعد انهيار كبريات الشركات المالية، واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي، اذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب المراجعة، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وانه غير قادر على اكتشاف الخطاء والتجاوزات الكبيرة.<sup>2</sup>

## 3- الرقابة على جودة المراجعة في الولايات المتحدة:

لقد تم اعتماد فحص النظير من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كمييار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة، وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة، و تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على يعمل بشكل فعال، وتتمثل فيمي يلي:<sup>3</sup>

### أ - مراجعة النظام (System Review)

تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها.

<sup>1</sup>-Gunny Katherine and Zhang Tracey: The association between earnings quality and regulatory report opinions in the accounting industry, AICPA peer review and PCAOB inspections, working paper, 2006. du site www. ssn.com.

<sup>2</sup>-Mouna Hazgui et autres, opcit, p 5.

<sup>3</sup> - عفاف اسحق ابو رز: المرجع السابق، ص14.

### ب - مراجعة الارتباط (Engagement Review)

ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

### ج - مراجعة التقرير (Report Review)

تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

**ثانياً: نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB).**

اهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم فحص جودة مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعه شركات عامه داخل الولايات المتحدة من نظام فحص الزميل (Peer review) الى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون سربانس- أوكسلي، بعد ما يقرب من 25 عاماً من التنظيم الذاتي للمهنة، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، والذي أصبح مسؤولاً عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة، وما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج فحص الزميل الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، بحيث يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة.

**ثالثاً: نظام الفحص الخاص بالمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في فرنسا.**

ان برنامج فحص النظير في فرنسا تم اعتماده منذ انشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا، وهي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات المشرفة عليها مهنياً

التنظيم العام لرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي:<sup>1</sup>

- الفحص الجهوي للنشاط (l'Examen Régional d'Activités (ERA)

- الفحص الجهوي الثاني للنشاط (l'Examen Plurirégional d'Activités

- الفحص الوطني للنشاط (l'Examen National d'Activités (ENA)

حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون الى المكاتب محل الفحص، وكان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية:<sup>2</sup>

- احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة.

- توفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة.

- سهر المراجع على التأكد من احترام المنشأة محل المراجعة على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

- احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة في اداء مهمة المراجعة.

على المستوى الهيئات المهنية المشرفة على مراجعة الحسابات الخارجية في فرنسا، فعقب فباتماد قانون حول الأمن المالي (la Loi sur la sécurité financière - LSF -)، سنة 2003، والذي عدل لاحقا بقانون العولمة (Loi de modernisation) سنة 2005، والمشتق اساسا من قانون ساربنس أوكسلي للولايات المتحدة الأمريكية، فقد تم انشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C))، والذي جاء متوافقا مع اهداف انشاء مجلس الرقابة علي اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، في الولايات المتحدة الأمريكية.<sup>3</sup>

وتتمثل مهام المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة لأعمال

المراجعة الخارجية مما يلي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - Mouna Hazgui & autres, opcit, p 5.

<sup>2</sup> - Idem, p 6.

<sup>3</sup> - Bernard Gumb & Christine Noël, opcit, p97.

<sup>4</sup> - Mouna Hazgui & autres, opcit, p 5.

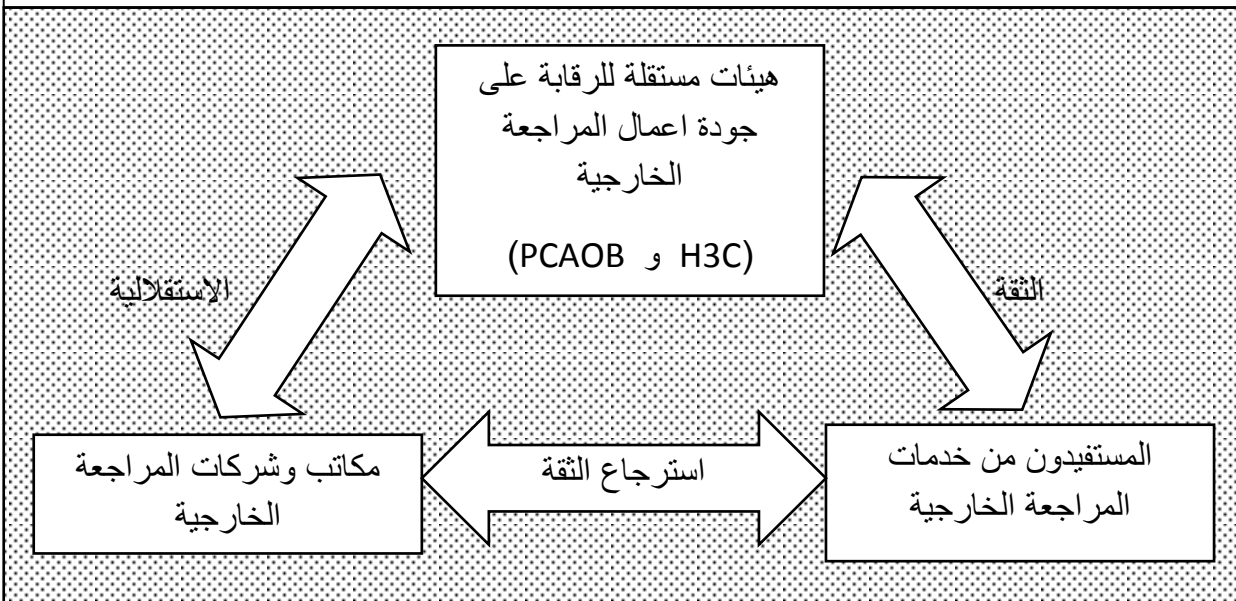


- متابعة ومراقبة مهنة مراجعة الحسابات.
- مراقبة جودة أعمال المراجعين الخارجيين.
- تحديد وضمان السلطة في تنفيذ عملية فحص النظر من طرف مكاتب وشركات المراجعة.

ثالثا: الانتقال من نظام فحص النظر من طرف الهيئة المهنية الى هيئة مستقلة.

ان عيوب برنامج فحص النظر في تحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات تتبع اساسا من كون أن المهنيين في مكاتب المراجعين يشرفون على أعمال برامج فحص النظر، أي أن برنامج الرقابة تقوم به نفس الهيئة المهنية المشرفة على أعمال المراجعة، وهذا ما يطرح تناقضا في مجال الرقابة والشك في مصداقية أعمال الرقابة، ووفقا للتجارب الدولية السابقة فقد تم محاولة تجاوز هذا التناقض والشك في مصداقية المعلومات، من خلال تكوين هيئة مستقلة عن الهيئة المهنية للمراجعة، من اجل الاشراف

#### الشكل رقم (10): يوضح دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة للمراجعة



Source : Mouna Hazgui et autres : **Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français**, 31ème 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. n 5.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة مراجعة الحسابات

إن اعتماد نظام لرقابة جودة المراجعة، يتأثر في تطبيقه واعتماده بجملة من العوامل داخلية وتنظيمية مرتبطة بمكتب المراجعة نفسه، والبعض يتعلق بالشركة محل المراجعة وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية.

#### أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية.

##### 1 - مجالس المعايير المهنية

تتمثل في التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة، وتنظم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيره وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المراجعين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم، وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة المراجعة بل وأيضاً فشلت في تعريفها للطرف الثالث لعملية المراجعة بخلاف الإدارة والملاك والمساهمين فقد وسعت الدائرة لكي يشمل الطرف الثالث أي مستفيد من القوائم المالية مما زادت من مسؤولية المراجع قبل الغير، فدفعه ذلك لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة المراجعة.

##### 2 - الجمعيات والنقابات المهنية.

وهي الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، وذلك بإصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية، تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال التجاوب مع المستجدات في المهنة، وتقديم العون للمهنيين وحمايتهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.<sup>1</sup>

#### ثانياً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية:

تتمثل في شكل وهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات المراجعة أو مكاتب المراجعة ويتم تقسيمها من جانب تنظيمي إلى:

1 - مكاتب كبيرة الحجم: وترتفع فيها جودة عملية المراجعة ولا ينفرد فيه المراجع برأي أو عملية فرديه ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمه أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيًا

<sup>1</sup> - محمد جبران، المرجع السابق، ص ص 14-15.

وعلمياً حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي منشأه باختلاف تخصصها الصناعي.

2- مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسؤوليه تضامنية وتتسم جودة المراجعة فيها بالمتوسطة، نظراً لان العمل بعد التقرير يتم مراجعة من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعة من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دوراً من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية.

### ثالثاً: البيئة الاقتصادية.

و تتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساساً على جودة المراجعة وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

**1 - التضخم:** حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحياناً يرتكبون مخالفات مالية ويتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة المراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.

**2 - الكساد الاقتصادي:** هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات المراجعة، ويدعم آليات الرقابة على جودتها.

**3 - حجم المنشآت:** كلما زاد اقتصاديات الدول ظهرت التكتلات الاقتصادية وكذلك ظهرت الشركات متعددة الجنسيات والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبياً مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماماً أكبر من جانب المراجع مما يحمله مسؤولية أكبر تجاه الطرف الثالث، ويعظم من المسؤولية وزيادة العمليات محل المراجعة مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل المراجعة طرق وأسس يتم بناءً عليها اختيار المراجع.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه.

**4 - أتعاب المراجعة:** أتعاب المراجع لها أثر كبير على جودة المراجعة وهناك علاقة طردية ما بين جودة المراجعة وأتعاب المراجع، فلقد أظهرت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب المراجعة كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات وإتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات حول كفاية الإفصاح، وكون التقارير ملائمة، وفعالية إجراءات الرقابة.

#### رابعاً: البيئة التشريعية.

ومن أهم ما يمثل البيئة التشريعية نجد ما يلي:<sup>1</sup>

- 1 - قانون الضرائب:** حيث يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة .
- 2 - قانون الشركات:** كان لقانون الاستثمار أثر كبير في زيادة جودة المراجعة حيث أنه نظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

#### خامساً: البيئة الاجتماعية والثقافية.

المراجعة والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:

- 1 - نظرة المجتمع للمهنة:** تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة فمثلاً في بعض الدول تعد عملية المراجعة من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن وقننتها ووضعت معاييرها، ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة المراجعة لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول، فما المجتمع إلا شركات صغيرة أو منظمات، لو قصر المراجع في بذل العناية المهنية فيها لسقط النظام الاقتصادي بكامله، وفي دول لو قام المراجع بتفعيل دور الشك المهني لعد من الخائنين وهو بالفعل يحدث في حال عدم استقلال المراجع عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافترض أمانه كل من بالمنشأة.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه.

**2 - المناخ التعليمي والأكاديمي:** المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كميّة تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كأساليب المثلى لتخطيط عمليّة المراجعة والأساليب الكميّة في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالمراجعة كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة المراجعة ودور المراجع فيها.

**3 - المناخ الثقافي:** للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة العمليات، فثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة، لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته، سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في المراجعة في أمريكا أو بريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامي.

#### سادساً: البيئة المهنية.

**1- التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة:** إن المبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة، هي مجموعة من المبادئ التي تمثل قيم أخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم وتشمل المبادئ: الأمانة والاستقامة، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة.

**2- التقيد والعمل حسب معايير المراجعة المتعارف عليها.**

**3- التأهيل المهني للمراجع، واستمراريته.**

### المبحث الثالث: معايير رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لها بما يخدم جميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة.

#### المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة

اهتمت مجموعة من الهيئات الدولية المشرفة على مهنة المراجعة بإصدار جملة من معايير رقابة الجودة ، سيتم التطرق لها في هذا المطلب.

#### أولاً: الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة وأهميتها

تعد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخطوة الأولى للرقابة على جودة المراجعة وتعتبر أداء هامة لتحسينها، لذا سيتم التطرق لمعايير الرقابة على جودة المراجعة من حيث الحاجة والطلب عليها وكذلك أهميتها في تحقيق جودة المراجعة.

#### 1- الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة.

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير الفعالة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة.

فقد اعتمدت تلك المعايير لمواجهة مصادر رئيسة لمشكلات الجودة في المراجعة، تتعلق بالإجراءات والمساعدين والاتصال والاستقلال. حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير المراجعة والاختيار والتطبيق غير الملائم لها. أما مشكلات المساعدین فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصيص غير الفعال للموارد البشرية بمكتب المراجعة على مهام المراجعة. وبالنسبة للاتصال غير السليم، فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد التقرير وأخرى في التخطيط وفجوة في الكفاءة. في حين يؤدي عدم وجود استقلال كافي إلى فقد بعض جودة المراجعة. للتغلب على تلك المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة، لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة.

## 2- أهمية معايير رقابة جودة المراجعة

يؤدي وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، وذلك يرجع إلى:<sup>1</sup>

- توثيق سياسات مكاتب المراجعة وإجراءاتها.
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة مخرجات المراجعة (أعمال مكتب المراجعة).
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب المراجعة.
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها.
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة.
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
- زيادة الموضوعية والمصداقية.
- إعطاء الفرصة لمكاتب المراجعة لفحص أعمال المكاتب الأخرى.
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.

تعد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخطوة الأولى للرقابة على جودة المراجعة وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير. لذلك فقد اعتمدت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، ومن تلك المنظمات السباقة في هذا المجال، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة،

### ثانياً: المعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام.

<sup>1</sup> - محمد جبران، المرجع السابق، ص14-15.

كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة.

وسيتم التطرق إلى سياسيات وإجراءات لرقابة الجودة، التي اشتملتها معايير رقابة الجودة لأهم الهيئات المهنية عالمياً. كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

### 1- المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978م لجنة معايير رقابة الجودة، والتي أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1) سنة 1997م، والذي تضمن تسعة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:<sup>1</sup>

- الاستقلال.
- قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.
- التوظيف.
- تنمية القدرات المهنية.
- الترقية الوظيفية.
- تخصيص المراجعين على المهام.
- الإشراف.
- التشاور.
- الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء.

وفى عام 1996، أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج الفحص المتعمق ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم

<sup>1</sup> - James Schmutte & John Thieling, opcit, P52.



لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.<sup>1</sup>

حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة الثانية ( SQCS2 )، والتي تسمى نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، وكذلك قامت اللجنة بإصدار معايير رقابة الجودة الثالثة ( SQCS3 )، والتي تسمى رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، لتوفير إرشادات تساعد مكاتب المراجعة على كيفية تطبيق عناصر الرقابة والمتابعة، ووضحت الاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج مكتب المراجعة للقيام بعملية الرقابة والمتابعة للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعية، ومدى الالتزام بها، لتجاوز المشكلة التي كانت تواجهها المكاتب الصغيرة حيث يصعب على مثل هذه المكاتب تقسيم فريق العمل إلى عدة فرق حسب المهام.

حيث حلت النشرتان مكان نشرة معايير رقابة الجودة الأولى ( SQCS1 ).

اشتملت نشرة معايير رقابة الجودة الثانية ( SQCS2 )، على خمسة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:<sup>2</sup>

- الاستقلال والنزاهة والموضوعية.
- قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية.
- إدارة فريق المراجعة.
- أداء وتنفيذ عملية المراجعة.
- الرقابة والمتابعة

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بعدها جملة من التحديثات والتعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق، نشرة معايير رقابة الجودة السابعة ( SQCS7 )، والتي تسمى نظام رقابة الجودة للشركات، في أكتوبر

<sup>1</sup> - محمد جبران، المرجع السابق، ص15.

<sup>2</sup> - Barber Barry & Gibson Kim M : New standards alter quality control systems, Journal of Accountancy, New York, Aug 1996, Vol 182, Iss2, p 67.

2007م، والساري المفعول منذ الأول من جانفي سنة 2009م، والذي تضمن ستة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:<sup>1</sup>

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة.
  - متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
  - قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية وعمليات محددة.
  - الموارد البشرية.
  - أداء وتنفيذ عملية المراجعة.
  - الرقابة والمتابعة.
- ومن خلال الجدول رقم (04)، تتضح مجمل التغييرات والتطورات التي شملت معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال النقاط التالية:
- تحديد مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، وتوضيح المسؤولية عن تطبيق نظام رقابة الجودة لجميع الجهات بمكتب المراجعة.
  - اتساع نطاق خدمات مكاتب المراجعة لتشمل خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة، مثل خدمات التأكيد والتصديق والفحص المحدود.
  - اتساع مفهوم الاستقلال السابق توضيحه، ليشمل عصري النزاهة والموضوعية.
  - إدماج مجموعة العناصر المرتبطة بفريق المراجعة من التعيين، وتخصيص الأفراد على المهام، وتطوير القدرات المهنية، والترقية الوظيفية، في عنصر واحد تحت مسمى الموارد البشرية.
  - اتساع مفهوم عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث امتد ليشمل أيضا طبيعة المهام المطلوبة، وتوافقها مع معرفة وخبرة المراجع المهنية كمنطلق لاتخاذ قرار قبول الاستمرارية مع العملاء، والاتفاق حول طبيعة ونطاق وحدود المهام المطلوبة وعمليات محددة.
  - إدماج عصري التشاور والأشراف في عنصر واحد هو أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

<sup>1</sup> - James Schmutte & John Thieling, opcit, p 54

- تغيير عنصر الفحص الدوري إلى عنصر الرقابة والمتابعة، لكون الرقابة والمتابعة تتميز بالاستمرارية.

الجدول رقم (04): تطور عناصر معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين		
SQCS1 الصادر سنة 1979	SQCS2 الصادر سنة 1996	SQCS7 الصادر سنة 2007
نشرة معايير رقابة الجودة 1	نشرة معايير رقابة الجودة 2	نشرة معايير رقابة الجودة 7
		مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة
الاستقلال	الاستقلال والنزاهة والموضوعية.	متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة
قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية وعمليات محددة
التوظيف	إدارة فريق المراجعة	الموارد البشرية
تنمية القدرات المهنية		
الترقية		
تخصيص المراجعين على المهام		
الإشراف	أداء وتنفيذ عملية المراجعة.	أداء وتنفيذ عملية المراجعة
التشاور		
الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء	الرقابة والمتابعة	الرقابة والمتابعة

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

## 2- المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

نظرا لأهمية الرقابة على جودة المراجعة، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1994 بإصدار معيار المراجعة الدولي لرقابة الجودة (ISA220)، الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة. وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وعلى مستوى عمليات المراجعة الفردية، وأن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل حجم المكتب، وانتشاره الجغرافي، والهيكل التنظيمي، والتكلفة والعائد من الجودة. ويشتمل المعيار على إجراءات وسياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية:<sup>1</sup>

- أ- **المتطلبات المهنية:** تتطلب من الأفراد العاملين بمكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية.
- ب- **المهارة والكفاءة:** بناء عليها يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة، والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة.
- ج- **التكليف بالمهام:** بموجبها يجب إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.
- د- **التفويض:** يتطلب أن يكون هناك توجيه، وإشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة.
- هـ- **الاسترشاد بالرأي:** بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضروريا سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب، على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة.
- و- **قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء:** في ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين، وفحص للعملاء الحاليين على أساس دوري. وعند اتخاذ قرار بقبول أو عدم الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم، بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل.

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي: المرجع السابق، ص 181-182.

ز- المتابعة: يتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

كما أوضح المعيار (ISA220) بأن على مكاتب المراجعة إبلاغ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة العامة بمكتب المراجعة إلى العاملين بطريقة مناسبة من شأنها توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات يتم فهمها وتنفيذها.

وسيتم التطرق لهذا المعيار بالتفصيل مع آخر التحديثات لمجمل الإجراءات والسياسات التي يتطلبها تطبيقه لاحقاً.

ويوضح المعيار الدولي ((ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول)، مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات، من خلال المحاور التالية:

### 1- التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة

#### 2- عناصر نظام رقابة الجودة

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة

- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة

- الموارد البشرية

- أداء العمليات

- المراقبة

#### 3- وثائق نظام رقابة الجودة

وسيتم التطرق إلى معيار رقابة الجودة الأول بالتفصيل وتحليل عناصره من خلال

المطلب الثالث لهذا المبحث، وكما نص عليه دليل المعايير الدولية للمراجعة ورقابة

الجودة، إصدار سنة 2009م، والساري المفعول بتاريخ 2009/12/15م.

## المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)

صدر معيار المراجعة الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، ضمن معايير المراجعة الدولية في شهر جوان من سنة 1994م، والذي حل محل الدليل الدولي السابع، وهو ضبط جودة العمل في المراجعة، وتم تعديل معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الصادر سنة 2005م.<sup>1</sup> كما شمله مشروع تطوير معايير المراجعة المعلن عنه في مارس من سنة 2009م، والذي نتج عنه ستة وثلاثون معيارا دوليا للمراجعة محدث ومعدل، ومعيار دولي موضح لرقابة الجودة.<sup>2</sup> ويهدف المعيار (ISA220) إلي توفير إرشادات سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال ما يلي:<sup>3</sup>

- السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.
- الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضا على عمليات المراجعة الفردية.
- سياسات وإجراءات مراجعة رقابة الجودة للمراجعة.

إن سياسة رقابة الجودة بمثابة الأهداف التي تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الرقابة تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق السياسة المعتمدة، أي الأهداف المحددة.<sup>4</sup>

كما حدد المعيار (ISA220) المسؤولية في جودة عمليات المراجعة، كأول عنصر في هذا المعيار، حيث أن أعمال الشريك في العملية، تتمثل في إشرافه على فريق العملية، وتحمل مسؤولية الجودة الشاملة على كل عملية من عمليات المراجعة، وأن الشريك في

<sup>1</sup> - <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>. Copyright © 2010 International Federation of Accountants.

<sup>2</sup> - ibid.

<sup>3</sup> - طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص44.

<sup>4</sup> - محمد جبران، المرجع السابق، ص20.

العملية هو المسؤول عن تقييم التهديدات التي يتعرض لها الاستقلال، والتصدي للانتهاكات التي تم تحديدها في السياسات والإجراءات المتعلقة باستقلال المنشأة، وتوثيق استنتاجات بشأن الاستقلال عن العميل.<sup>1</sup>

تتمثل مسؤوليات شريك العملية كما نص عليها المعيار (ISA220) عموماً فيما يلي:<sup>2</sup>

- أهمية التأكيد على جودة المراجع في كل من المستويات التالية:
  - أداء العمل الذي يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
  - الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمنشأة حيثما كان ملائماً.
  - إصدار تقارير المراجع التي تعد مناسبة في الظروف، وقدرة فريق المراجعة على ممارسة الشك المهني.
- التأكيد على أهمية جودة المراجعة كمطلب أساسي لعملية المراجعة في جميع مراحلها. سيتم التطرق لعناصر المعيار كما نص عليه دليل المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة، إصدار سنة 2009م، والساري المفعول بتاريخ 2009/12/15م، من السياسات والإجراءات التي تعالج كل عنصر من العناصر التالية:
  - المتطلبات الأخلاقية.
  - الموافقة على العلاقات مع العملاء واستمراريتها.
  - الموارد البشرية.
  - أداء العملية.
  - المراقبة.
  - التوثيق.

ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار بأنه على منشأة مكاتب المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - Christina Brune : Two quality standards exposed, The Internal Auditor, Altamonte Springs, Aug 2003, Vol 60, Iss 4, p 19.

<sup>2</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, pp 139-140.

### أولاً: المتطلبات الأخلاقية

وقد حدد دليل بيانات التدقيق التأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، هذه المبادئ في خمس عناصر، تم التأكيد عليها كما يلي: <sup>2</sup>

- النزاهة.
  - الموضوعية.
  - الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
  - السرية.
  - السلوك المهني.
- وتعتبر هذه العناصر وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة، وإذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي العناصر لن تكون ذات أهمية كبرى. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي، إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة وذلك من خلال ما يلي: <sup>3</sup>
- التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة.
  - مراقبة الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني، وذلك من خلال التأكيد علي أنهم ملمون بالسياسات وإجراءات المنشأة، وعدم وجود أو حدوث علاقات أو معاملات محظورة بموجب سياسة المنشأة.
  - المتابعة الدورية لعلاقة المنشأة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المنشأة.

### ثانياً: الموافقة على العلاقات مع العملاء واستمراريتها.

يلزم المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول المنشأة بجمع معلومات تعد ضرورية قبل الموافقة على إجراء عملية مع عميل جديد، وعند ها يمكن تحديد إمكانية الاستمرار في عملية جارية، وكذلك يجب جمع المعلومات الضرورية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل قديم.

كما أن وجود المعلومات حول العميل الجديد تساعد الشريك في العملية في تحديد ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها

<sup>1</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p 139.

<sup>2</sup> - Idem, p 6.

<sup>3</sup> - محمد جبران، المرجع السابق، ص 20.



وعمليات المراجعة، وذلك من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

- نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل.
  - التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد.
  - التأكد من مقدرة المنشأة وفريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة، وتوقعاتها حول استمرارية العلاقة مع العميل.
- ويلاحظ أن الإجراءات في هذا المعيار، كانت لغرض تقييم العملاء المحتملين، وبهدف الموافقة على اعتمادهم كعملاء للمكتب، وكذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة، كاعتبار الاستقلالية والقدرة على خدمة العميل بشكل ملائم لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة مع العميل من عدمه.

#### ثالثاً: الموارد البشرية (مهمة فرق العمليات)

يضم فريق العملية شخصاً ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل المنشأة إن وجدت، والذي يطبق إجراءات المراجعة على العملية. ومع ذلك لا يعد الشخص الذي يملك مثل هذه الخبرة من أعضاء فريق العملية، إذا كانت مشاركته في العملية تقتصر على تقديم المشورة.

بالنسبة للكفاءة والقدرات المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل، في ظل سياسات و إجراءات رقابة الجودة، فقد حدد المعيار الدولي (ISA 220) بعض الأمور المتعلقة بالفريق والتي يعتمد عليها المسؤول عن العملية كما يلي:<sup>2</sup>

- معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.
- معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- معرفته للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.

<sup>1</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p 141.

<sup>2</sup> - Idem, p 142.

- خبرته التقنية بما في ذلك الخبرة في مجال تقنية المعلومات ذات العلاقة والمجالات المتخصصة للمحاسبة والمراجعة.
  - قدرته على تطبيق الحكم المهني
  - فهمه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمنشأة.
- ويتضح أنه يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى ثلاث مستويات، ابتداء من التوظيف، التطوير المهني والترقية الوظيفية.<sup>1</sup>
- أ-التعيين أو التوظيف:** يتطلب الاحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، ووضع أهداف للتوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف. كذلك وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوي مهني مع ضرورة إخطار المتقدمين للوظائف والأفراد الجدد لسياسات وإجراءات المكتب ذات الصلة، مثل إعداد دليل لوصف سياسات المكتب، استعمال وسيلة لإعلام طالبي الوظيفة والأفراد الجدد، إدارة برنامج إرشادي للأفراد الجدد.
- ب-التطوير المهني:** يجب وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلي الأفراد وإسناد مسؤولية التطوير المهني إلي شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة. وكذلك توفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد على المساهمة في التطوير الذاتي من خلال العديد من الوسائل مثل تزويد الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، واختيار وتأهيل المدربين، وكذلك إعداد برامج حسب الحاجة لسد احتياجات المكتب لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة.
- ج- الترقية الوظيفية:** يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن

<sup>1</sup> - محمد جبران، المرجع السابق، ص 20.

تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد ومتابعة هذه التقييمات.

#### رابعاً: أداء العملية

لقد حدد المعيار الدولي سياسات وإجراءات تنفيذ رقابة الجودة بالمنشأة كما يلي: <sup>1</sup>

#### 1- التوجيه والإشراف والأداء

حيث يتحمل الشريك في العملية مسؤولية العناصر التالية:

- التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة، مع الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

- تقرير المراجع الذي يعد مناسباً في الظروف

وسيتم التطرق إلى كل من التوجيه والإشراف كما نص عليهما المعيار كما يلي:

أ-التوجيه: وقد تضمن المعيار عدة عناصر لتوجيه فريق العملية كما يلي: <sup>2</sup>

- مسؤولياتهم التي تتضمن ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتخطيط لعملية المراجعة وإجرائها بالشك المهني المطلوب.
- مسؤوليات الشركاء عندما يشترك في إجراء عملية المراجعة أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي سيتم إنجازه.
- طبيعة عمل المنشأة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تنشأ.
- المنهج المفصل لأداء العملية.

كما تتيح النقاشات بين أعضاء فريق العملية الفرصة لأعضاء الفريق الأقل خبرة لطرح الأسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة وبذلك يمكن تحقيق التواصل المناسب بين أعضاء فريق العملية، كما يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسبين أعضاء الفريق الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المحدد.

ب-الإشراف: ويتضمن الإشراف الأمور التالية:

<sup>1</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, pp 142-147.

<sup>2</sup> - Idem, p 143.

- متابعة تقدم عملية المراجعة.
- الأخذ بعين الاعتبار كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية بشكل فردي بما في ذلك ما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكل إليهم وما إذا كانوا مدركين تمامًا للتعليمات الموجهة إليهم وما إذا كان العمل قد تم إنجازه وفقًا للنهج المخطط له لعملية المراجعة.
- معالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة والنظر إلى أهميتها وتعديل النهج المخطط له على النحو المناسب.
- تحديد المسائل التي تحتاج لأن يتم التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة خلال عملية المراجعة.

## 2- المراجعات

- يتحمل الشريك في العملية مسؤولية المراجعات التي تم إجراؤها وفقًا للسياسات والاجراءات الخاصة بالمؤسسة وتشمل المراجعات السياسات والإجراءات التالية:<sup>1</sup>
- أ-مراجعة المسؤوليات:** كما أشار المعيار (ISA 220) إلى أهمية مراجعة المسؤوليات، حيث أنه بموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، تحدد سياسات وإجراءات مسؤولية المراجعة الخاصة بالشركة على أساس أن العمل الذي أنجزه أعضاء الفريق الأقل خبرة قد تم مراجعته من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة. وتتضح عناصر مراجعة المسؤوليات من خلال التساؤلات التالية:
- كون العمل قد أنجز وفقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وهل نشأت قضايا هامة بحاجة لمزيد من الدراسة؟
  - هل أجريت المشاورات المناسبة، وما إذا تم توثيق وتنفيذ الاستنتاجات الناتجة؟
  - إذا كان هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنجز؟
  - هل كان العمل المنجز يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل لها وما إذا تم توثيقه بشكل مناسب؟
  - هل كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع؟
  - هل تم تحقيق أهداف إجراءات العملية؟

<sup>1</sup> Idem, pp 144-147.

ب-مراجعة الشريك في العملية للعمل المنجز: إن إجراء المراجعات المنتظمة من قبل الشريك في العملية في مراحل مناسبة أثناء العملية يسمح بمعالجة المسائل الهامة في الوقت المحدد بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ وتتمثل فيما يلي:

- الجوانب الحرجة للحكم وخاصة المتعلقة بالمسائل الصعبة أو المستمرة التي تم تحديدها خلال فترة العملية.
- المخاطر الهامة والجوانب الأخرى التي يعتبرها الشريك في العملية هامة.

ج-اعتبارات توظيف عضو فريق العملية ذو الخبرة في أحد المجالات المتخصصة في المحاسبة أو المراجعة.

عند توظيف عدد من أعضاء فريق العملية ذوي الخبرة في أحد المجالات المتخصصة في المحاسبة أو المراجعة، قد يتضمن التوجيه والإشراف والمراجعة للعمل المنوط بعضو فريق المراجعة الأمور التالية:

- الاتفاق مع ذلك العضو على طبيعة ونطاق وأهداف العمل المنوط بذلك العضو وأدوار وطبيعة وتوقيت ومدى التواصل بين ذلك العضو والأعضاء الآخرين لفريق العملية.
- تقييم كفاية العمل المنوط بذلك العضو بما في ذلك ملائمة ومعقولية النتائج والاستنتاجات التي توصل إليها ذلك العضو واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى.

د- التشاور: يمكن تحقيق التشاور الفاعل حول المسائل التقنية والأخلاقية الهامة وغيرها من المسائل داخل المنشأة أو خارجها، من خلال ما يلي:

- تزويد الجهات التي تمت مشاورتها بجميع الحقائق ذات العلاقة التي ستمكنهم من تقديم أدلة مثبتة، وتتلقى الجهات التي تمت مشاورتها بالمعرفة والأقدمية والخبرة.
  - يمكن الاستفادة من الخدمات الاستشارية التي تقدمها المنشآت الأخرى أو الهيئات المهنية والتنظيمية أو المنظمات التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات العلاقة.
- هـ-مراجعة رقابة جودة العملية: ويتضمن العناصر التالية المرتبطة بسياسات وإجراءات مراجعة رقابة الجودة.

- إتمام مراجعة رقابة جودة العملية قبل تأريخ تقرير المراجع: يتطلب معيار المراجعة الدولي (ISA700) تأخير تقرير المراجع في موعد لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على الأدلة المناسبة الكافية التي سيبيدي على أساسها رأيه حول البيانات المالية.<sup>1</sup> وفي حالات مراجعة البيانات المالية الخاصة بالمنشآت المدرجة، وهي المنشأة التي يتم تسعير أو إدراج أسهمها أو ديونها في سوق بورصة معترف به أو يتم تسويقها بموجب أنظمة سوق البورصة المعترف به أو هيئة مكافئة، حيث أنه عندما تستوفي العملية معايير مراجعة رقابة جودة العملية، فإن مثل هذه العملية تساعد المراجع في تحديد ما إذا تم الحصول على أدلة مناسبة كافية.

كما أن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية بشكل منتظم في فترات مناسبة خلال العملية يسمح بإجراء مراجعة رقابة جودة العملية في الوقت المحدد في مراحل مناسبة أثناء العملية، ويسمح بمعالجة المسائل الهامة فوراً بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ. ويمكن أن تكتمل وثائق مراجعة رقابة جودة العملية بعد تأريخ تقرير المراجع كجزء من عملية تجميع ملف المراجعة النهائي.

- **طبيعة ومدى وتوقيت مراجعة رقابة جودة العملية:** يعتمد مدى مراجعة رقابة جودة العملية، على تعقيد عملية المراجعة وما إذا كانت المنشأة مدرجة، ومخاطرة أن يكون تقرير المراجع غير ملائم في الظروف، وإن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية لا يقلل من مسؤوليات الشريك في العملية نحو عملية المراجعة وأدائها. كما يجوز للشريك في العملية تحديد الحالات التي تكون فيها مراجعة رقابة جودة العملية ضرورية، حتى وإن لم تكن مثل هذه المراجعة مطلوبة عند بداية العملية.

- **اختلافات الرأي:** ينشأ الاختلاف في الرأي بين أعضاء فريق العملية أو مع الجهات التي تمت مشاورتها أو بين الشريك في العملية ومراجع رقابة جودة العملية، ينبغي على فريق العملية إتباع سياسات وإجراءات المؤسسة لمعالجة وتسوية اختلافات الرأي.

#### خامساً: المراقبة

يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقدم للمنشأة ضمان معقول

<sup>1</sup> - Idem, p 142.

بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وينبغي على الشريك في العملية النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمنشأة كما يتضح من آخر المعلومات التي تناقلتها المنشأة والمنشآت الأخرى ضمن المجموعة، عند الاقتضاء. وما إذا كانت أوجه النقص التي تمت ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية المراجعة. يلزم المعيار المنشأة بتأسيس عملية مراقبة مصممة لتزودها بضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.

عند النظر في أوجه القصور التي قد تؤثر على عملية المراجعة، قد يلجأ الشريك في العملية إلى التدابير التي اتخذتها المنشأة لتصحيح الموقف والتي يعتبرها الشريك في العملية كافية في سياق عملية المراجعة تلك.

إن العجز في نظام رقابة الجودة الخاص بالمنشأة لا يعني بالضرورة أنه لم يتم إجراء عملية مراجعة محددة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة أو أن تقرير المراجع غير مناسب.

**سادساً: التوثيق:** حدد المعيار الدولي (ISA 220) عدة عناصر ينبغي على المراجع إدراجها في وثائق المراجعة كما يلي:<sup>1</sup>

- القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها.
- الاستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية المراجعة وأي نقاشات ذات علاقة مع المنشأة والتي تدعم هذه الاستنتاجات.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة.
- طبيعة ونطاق والاستنتاجات الناشئة عن المشاورات خلال فترة عملية المراجعة.

ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية بخصوص عملية المراجعة التي تمت مراجعتها

توثيق العناصر التالية:<sup>2</sup>

- الإجراءات التي تتطلبها سياسات المنشأة فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية

<sup>1</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, pp 148.

<sup>2</sup> - Ibid.

التي تم إجراؤها.

- مراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها في تاريخ تقرير المراجع أو بعد ذلك.
- عدم دراية المراجع حول أي مسائل لم تحل والتي من شأنها أن تجعل المراجع يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.
- يساهم التوثيق التام والمفصل للمشاورات مع المهنيين الآخرين حول المسائل الصعبة أو المستمرة في فهم القضية التي تم التشاور بشأنها، ونتائج التشاور بما في ذلك القرارات الصادرة والأساس لهذه القرارات وكيفية تنفيذها.

**المطلب الثالث : المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول ((ISQC1)) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة )**

تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول، ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الصادر سنة 2005م.<sup>1</sup>

- كما شمله مشروع تطوير معايير المراجعة وتحديثها (مشروع التوضيح)، والذي دام لمدة ثمانية عشر شهرا، وأعلن عنه في مارس من سنة 2009م، والذي نتج عنه ستة وثلاثون معيارا دوليا للمراجعة محدث ومعدل، ومعيار دولي موضح لرقابة الجودة.<sup>2</sup>
- يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويوضح أن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به للتأكد المعقول فيما يخص:
- امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة.
  - أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

ويوضح المعيار الدولي ((ISQC1)) معيار رقابة الجودة الأول)، مكونات نظام رقابة

<sup>1</sup>- <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>, Copyright©2010 International Federation of Accountants.

<sup>2</sup> - Ibid.



الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات، من خلال المحاور التالية:

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

وسيتم التطرق إلى معيار رقابة الجودة الأول كما نص عليه دليل المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة، إصدار سنة 2009م، والساري المفعول بتاريخ 2009/12/15م، كما يلي:

### 1- والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة

#### 2- عناصر نظام رقابة الجودة

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة
- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة
- الموارد البشرية
- أداء العمليات
- المراقبة

#### 3- وثائق نظام رقابة الجودة

##### أولاً: التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة

ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة والالتزام به فهماً لنص هذا المعيار كاملاً، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك لفهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.

كما أن المتطلبات مصممة بطريقة تمكن الشركة من تحقيق الهدف المبين في هذا المعيار. وبالتالي فمن المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف.

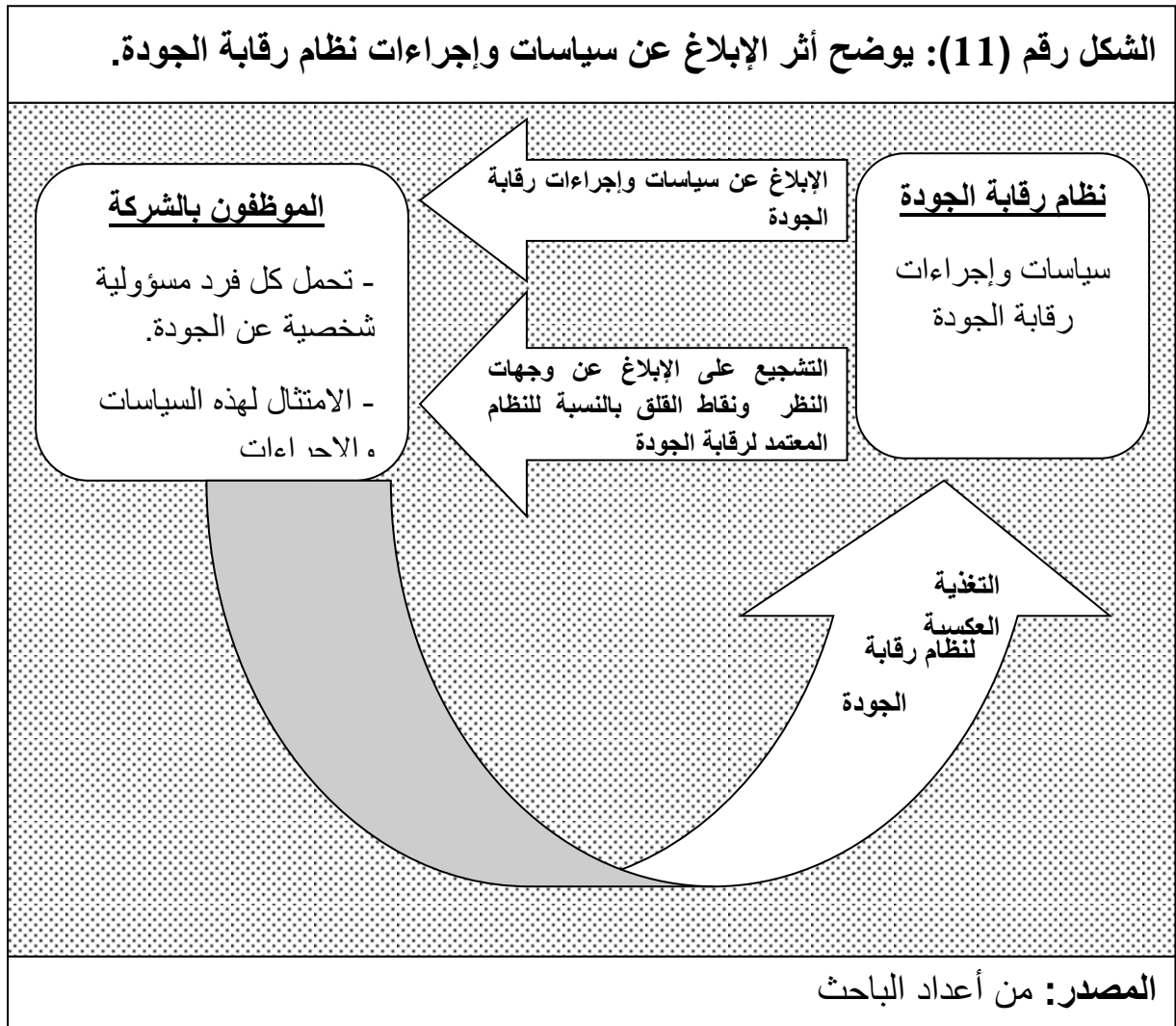
ومع ذلك بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، فينبغي أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من الشركة وضع

سياسات وإجراءات إلى جانب تلك السياسات والإجراءات التي يقتضيها هذا المعيار من أجل تحقيق الهدف المحدد.

### ثانياً: عناصر نظام رقابة الجودة

يتضمن نظام رقابة الجودة الإبلاغ عن سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى موظفي الشركة، والشرح التفصيلي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة والأهداف المصممة ليتم تحقيقها، والرسالة التي تتلخص في تحمل كل فرد مسؤولية شخصية عن الجودة ومن المتوقع منه الامتثال لهذه السياسات والإجراءات.

كما يؤكد تشجيع موظفي الشركة على الإبلاغ عن وجهات نظرهم أو مساور قلقهم، فيما يخص المسائل المتعلقة برقابة الجودة على أهمية الحصول على التغذية العكسية، حول نظام رقابة الجودة في الشركة. كما يوضح الشكل رقم (11).



- عناصر نظام رقابة الجودة: يوضح المعيار (ISQC1) عناصر نظام رقابة الجودة، التي يجب أن تعتمدها الشركة وتلتزم بها، والذي يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية:<sup>1</sup>

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة.
- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- الموارد البشرية.
- أداء العملية (التنفيذ).
- المراقبة.
- التوثيق.

#### 1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وتقضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة أو من يكافئه من المنصب أو في بعض الحالات، المجلس الإداري للشركاء في الشركة أو ما يكافئه في تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة. كما يجب أن تضع الشركة سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء، الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

أ- تعزيز وجود ثقافة داخلية للجودة: تؤثر القيادة في الشركة والأمثلة التي تضعها على الثقافة الداخلية للشركة بشكل ملحوظ، ويعتمد التعزيز على وجود ثقافة داخلية موجهة نحو الجودة على الأفعال والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من كافة مستويات الإدارة في

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC) : Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p47.

الشركة التي تسلط الضوء على سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة من أجل تحقيق الهدف من اعتماد نظام رقابة الجودة.

كما أن مثل هذه الأفعال والرسائل تشجع على وجود ثقافة تعترف بضرورة تحقيق الجودة العالية للمراجعة، ويتم الإبلاغ عنها من خلال عدة عناصر كما يلي:

- التدريب، ومواد التدريب الخاصة بالشركة.
- الاجتماعات.
- الحوار الرسمي أو غير الرسمي.
- بيانات المهمة والنشرات والمذكرات الإعلامية.
- إجراءات تقييم الشريك وكادر العمل بحيث تدعم وتعزز وجهة نظر الشركة فيما يتعلق بأهمية الجودة وكيفية تحقيقها عملياً.

كما يوضح المعيار (ISQC1) أن تعزيز وجود ثقافة داخلية قائمة على الجودة يشمل كذلك استراتيجية عمل الشركة في كافة العمليات، ويتضمن التعزيز على وجود هذه الثقافة الداخلية ما يلي:1

- وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم الأداء والتعويض والتشجيع بما في ذلك نظم التحفيز لموظفي الشركة، في سبيل توضيح التزام الشركة الأكثر أهمية لتحقيق الجودة.
- تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تغطي الاعتبارات التجارية على جودة العمل..
- توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- ب- تعيين المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة الخاص بالشركة : تمكن الخبرة والقدرة الكافيتين والمناسبتين الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن نظام رقابة الجودة في الشركة، من تحديد وفهم القضايا المتعلقة برقابة الجودة ووضع سياسات وإجراءات ملائمة. وتمكن السلطة اللازمة الشخص أو الأشخاص من تطبيقها.

## 2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

لقد حدد دليل بيانات التدقيق التأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، متطلبات السلوك الأخلاقي للمهنة في خمس عناصر، كما تم

1 - داوود يوسف صبح: المعيار الدولي للرقابة النوعية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 40، لبنان، 2009، ص32-33.

التأكيد عليها في هذا المعيار كما يلي: <sup>1</sup>

- النزاهة.
- الموضوعية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- السرية.
- السلوك المهني.

كما حدد الجزء (B) من دليل مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة المحاسبية للاتحاد الدولي للمحاسبين كيفية تطبيق إطار العمل التصوري في حالات محددة. كما يعرض أمثلة على إجراءات للتعامل مع التهديدات على الامتثال للمبادئ الأساسية، وأمثلة على حالات لا تكون فيها الإجراءات الوقائية متوفرة للتعامل مع التهديدات.<sup>2</sup>

كما أن المعيار (ISQC1) ، يترك مجالاً لاعتماد سياسات وإجراءات أخرى غير المذكورة في هذا المعيار، بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، فينبغي أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من الشركة وضع سياسات وإجراءات إلى جانب تلك السياسات والإجراءات التي يقتضيها هذا المعيار، من أجل تحقيق الهدف من اعتماد نظام رقابة الجودة.

**أ- سياسات وإجراءات التأكيد المعقول للامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.**

يشير المعيار (ISQC1)، أنه ينبغي على الشركة اعتماد سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. وفي بعض الحالات وحيث يكون ممكناً، الأشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية، بما في ذلك موظفي شركة ضمن المجموعة بالتقيد بالاستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك. وتمكن هذه السياسات والإجراءات الشركة من الإبلاغ وتحديد مهددات الاستقلالية كما يلي:<sup>3</sup>

- الإبلاغ عن متطلبات الإستقلالية إلى موظفيها، وحيث يكون ممكناً، إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements - Part I, opcit, p 6.

<sup>2</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC) : Code Of Ethics For Professional Accountants, New York, 2008, pp 8-12

<sup>3</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, pp 48-49.

- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أو في حال كان مناسباً، الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

وقد حدد المعيار (ISQC1) متطلبات تطبيق السياسات وإجراءات للتأكد المعقول على امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

- أن يقوم شركاء العملية بتزويد الشركة بالمعلومات حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي على متطلبات الإستقلالية.
- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الإستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب.
- جمع المعلومات ذات العلاقة، وإبلاغها إلى الموظفين المناسبين من أجل تمكين الشركة من تحقيق ما يلي:

- تستطيع الشركة وموظفيها أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا يحققون متطلبات الإستقلالية.
- تستطيع الشركة الحفاظ على سجلاتها المتعلقة بالإستقلالية وتقوم بتحديثها.
- تستطيع الشركة اتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بالتهديدات المحددة على الإستقلالية والتي لا تصل عند مستوى مقبول.

#### ب- الإبلاغ على المخالفات لمتطلبات الإستقلالية

- يشير المعيار (ISQC1) إلى متطلبات الإبلاغ على المخالفات لمتطلبات الإستقلالية، وتمكين شريك العملية والشركة من اتخاذ الإجراء المناسب لمعالجة هذه الحالات، حيث يجب أن تشمل السياسات والإجراءات على متطلبات الإبلاغ كما يلي:<sup>2</sup>
- أن يقوم الموظفون بالإشعار الفوري للشركة عن المخالفات التي يعلمون بها.
  - أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن المخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات إلى الجهات التالية:

<sup>1</sup> - Idem, p48.

<sup>2</sup> - Idem, p49.

- شريك العملية الذي يحتاج مع الشركة، إلى معالجة المخالفة.
- الموظفون الآخرون ذوي العلاقة في الشركة، وحيث يكون ممكناً المجموعة والأشخاص الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية الذي يحتاجون إلى اتخاذ الإجراء المناسب.
- الشركة مباشرة إذا اقتضت الضرورة من طرف شريك العملية. وكذلك إبلاغ الأشخاص الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية الذي يحتاجون إلى اتخاذ الإجراء المناسب. فيما يخص الإجراءات المتخذة لحلّ المسألة، حتى تتمكن الشركة من تحديد ما إذا كان عليها اتخاذ إجراء آخر أم لا.

### ج- المصادقة الخطية

قد تتخذ المصادقة الخطية شكل نسخة ورقية أو الكترونية. ولدى الحصول على المصادقة واتخاذ إجراء مناسب فيما يخص المعلومات التي تشير إلى عدم الامتثال، وتبين الشركة أهمية التزامها بالإستقلالية وتجعل القضية متوفرة وواضحة للموظفين.

### د- الحد من تهديدات التآلف

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لضمان الحد من تهديدات التآلف إلى مستوى مقبول، والتي تتبع أساساً من طول فترة مهمة، من خلال الإجراءات التالية:<sup>1</sup>

- طبيعة المهمة بما في ذلك المدى والمجال الذي يتناول مسألة ذات مصلحة عامة، وتحديد المعايير اللازمة للحاجة إلى تطبيق إجراءات وقائية من أجل الحد من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن.
- طول مدة خدمة الموظفين الرئيسيين في المهمة، حيث تقتضي عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة إعادة توزيع شريك العملية والأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة العملية، وذلك بعد فترة محددة وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- كما تقرر معايير الجودة الدولية ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة المراجعة للشركات المدرجة بعد مدة معينة ومحددة مسبقاً، والتي تكون عادة سبع سنوات، إلا أن بعض المعايير الوطنية لرقابة الجودة قد تقر مدة أقل تغيير الشريك الرئيسي للمهمة.

<sup>1</sup> - داوود يوسف صبح، المرجع السابق، ص 34.

### 3- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.

يوضح المعيار انه على الشركة أن تعتمد سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات مع العملاء عند استيفاء الشروط التالية:<sup>1</sup>

- مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها.
- قادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- قد أخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تملك معلومات قد تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة.

كما أن اعتماد هذه السياسات والإجراءات يقتضي جملة من المتطلبات كما يلي:

- أن تحصل الشركة على المعلومات حسبما تراه ضروريًا في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تقرر ما إذا كانت ستستمر في عملية قائمة، وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي.
- في حال تحديد تعارض محتمل في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي، ينبغي أن تقرر الشركة ما إذا كان من الملائم قبول العملية أم لا.
- في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ الشركة قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي أن توثق الشركة كيفية حلّ القضايا.
- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب. وتتضمن هذه السياسات والإجراءات اعتبار ما يلي:

- المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك مطلب يقتضي من الشركة الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, pp 49-50.



- احتمالية الانسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل.

وقد تطرق المعيار لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

#### أ- الكفاءة والقدرات والموارد

ينطوي اعتبار ما إذا كانت الشركة تتمتع بالكفاءة والقدرات والموارد من أجل تنفيذ عملية جديدة من عميل جديد أو حالي، على مراجعة المتطلبات الخاصة بالعملية والبيانات المتعلقة بالشريك وكادر العمل الحاليين على كافة المستويات، وتتمثل في توفر العناصر التالية:

- كون موظفو الشركة يملكون معرفة بالقطاعات أو المواضيع ذات العلاقة.
- كون موظفو الشركة يملكون خبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات الإبلاغ ذات العلاقة أو القدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية.
- كون الشركة تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والمقدرات اللازمة.
- توفر الخبراء، إذا اقتضت الحاجة.
- توفر الأفراد الذين يحققون المعايير ومتطلبات الأهلية لأداء مراجعة رقابة جودة العملية، حيث يكون ذلك ممكنًا.
- كون الشركة قادرة على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.

#### ب- نزاهة العميل

تتضمن نزاهة العميل المسائل التي ينبغي اعتمادها في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء كما يلي:

- هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالرقابة في شركة العميل.
- طبيعة عمليات العميل، بما في ذلك ممارسات العمل الخاص به.
- المعلومات المتعلقة بموقف المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالرقابة في شركة العميل اتجاه مسائل مثل التفسير الصارم لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- المؤشرات على وجود تحديد غير ملائم لنطاق العمل.

<sup>1</sup> - Idem, pp 61-63.

- ما إذا كان العميل مهتمًا بشكل صارم بالحفاظ على الرسوم المفروضة على الشركة متدنية قدر الإمكان.
- المؤشرات على أن العميل قد يكون متورطًا في عملية غسل أموال أو أنشطة إجرامية أخرى.
- دواعي التعيين المقترح للشركة وعدم إعادة تعيين الشركة السابقة.
- كما يشير المعيار (ISQC1) إلى اتساع نطاق المعرفة التي ستملكها شركة معينة بصفة عامة فيما يتعلق بنزاهة عميل معين، من خلال العلاقة المستمرة مع ذلك العميل.

### مصادر المعلومات حول نزاهة العميل:

- تتضمن مصادر المعلومات التي تحصل عليها الشركة حول مسائل نزاهة العميل ما يلي:<sup>1</sup>
- المراسلات مع مزودي خدمات المحاسبة المهنية الحاليين أو السابقين للعميل وفقًا لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، والنقاشات مع الأطراف الأخرى لمهمة المراجعة.
- الاستفسارات من قبل موظفي الشركة الآخرين أو أطراف ثالثة مثل أصحاب المصارف والمستشار القانوني والنظراء في القطاع.
- البحوث الخلفية عن قواعد البيانات ذات العلاقة.

### **ج- استمرارية العلاقة مع العميل**

ويتضمن تحديد ما إذا ستستمر العلاقة مع عميل معين أخذًا بعين الاعتبار المسائل الهامة التي نشأت خلال العمليات الحالية أو السابقة وأثرها على استمرار العلاقة. فعلى سبيل المثال، قد يبدأ العميل بتوسيع عملياته التجارية في منطقة لا تملك الشركة فيها الخبرة اللازمة.

### **د- الانسحاب**

تتناول السياسات والإجراءات المتعلقة بالانسحاب من عملية معينة أو من العملية والعلاقة مع العميل معًا، جملة من القضايا تتضمن ما يلي:

<sup>1</sup> - idem, p62.

- إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل حول الإجراء المناسب الذي قد تتخذه الشركة بناء على الحقائق والظروف ذات العلاقة.
- في حال قررت الشركة بأن الانسحاب مناسب، فيتم إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في الشركة حول الانسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل معاً والأسباب وراء هذا الانسحاب.
- اعتبار ما إذا كان هنالك متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي يقتضي من الشركة عدم اتخاذ أي إجراء أو الإبلاغ عن الانسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل إلى جانب الأسباب وراء الانسحاب إلى السلطات التنظيمية.
- توثيق المسائل الهامة والمشاورات والاستنتاجات وأساس تلك الاستنتاجات.

#### 4-الموارد البشرية

- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، و تمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.
- حدد المعيار إجراءات الشركة المتعلقة بالموارد البشرية، بمجمل العناصر والمتطلبات التي تتضمن قضايا الموظفين في ظل نظام رقابة الجودة كما يلي:<sup>1</sup>

- التوظيف.
- تقييم الأداء.
- القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام.
- الكفاءة (الفعالية)
- التطور الوظيفي.
- الترقية.
- التعويض.

1- داوود يوسف صبح، المرجع السابق، ص 39.

- تقدير احتياجات الموظفين.

ويظهر جليا تركيز هذا المعيار بالنسبة للموارد البشرية، على كفاءة المراجع وفعاليتيه، باعتبارها من أهم محددات جودة المراجعة وجودة أداء المراجع، إضافة إلى الاستقلالية. حيث ركز المعيار على دور توفير الكفاءة واستمراريتها لدعم جودة الأداء.

تشتمل السياسات والإجراءات على أنظمة لمراقبة ضغط العمل، ويوفر شركاء المهمة للموظفين الحصول على الوقت الكافي لقيامهم بمسؤولياتهم، ويتضمن تعيين المكتب لفرق المهمات وتحديد مستوى الإشراف المطلوب اعتبار توفر الأمور التالية في فرق المهمات كما يلي:1

- الفهم والخبرة العملية في المهام المتشابهة في الطبيعة والتعقيد، من خلال التدريب المناسب والمشاركة، وفهم المعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة، وكذلك الخبرة الفنية فيس مجال تكنولوجيا المعلومات.
- المعرفة في مجال القطاعات التي يعمل فيها العميل.
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة المعتمدة بشركة المراجعة.

### تعيين فرق العمليات

- كما يوضح المعيار توزيع المسؤولية وتحديد ما يخص كل عملية إلى شريك عملية معين، وأن تعتمد سياسات وإجراءات تقتضي ما يلي:
- الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة.
  - امتلاك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور.
  - تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك.

### **5- أداء العمليات (التنفيذ)**

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وينبغي أن تتضمن هذه

السياسات والإجراءات ما يلي:

- المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية.
  - مسؤوليات الإشراف.
  - مسؤوليات المراجعة.
  - مسؤولية أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة في مراجعة عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة.
- وقد تطرق المعيار إلى مجمل السياسات والإجراءات المعتمدة في تنفيذ وأداء المهام والعمليات من خلال العناصر التالية:<sup>1</sup>
- أ- التشاور:**

يتضمن التشاور إجراء نقاش عند المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج الشركة والذين يملكون الخبرة المتخصصة، ويستخدم التشاور مصادر البحث المناسبة والخبرة الجماعية والخبرة الفنية في الشركة، كما يساعد على تعزيز الجودة ويحسن تطبيق الحكم المهني، ويساعد التقدير المناسب للتشاور في سياسات وإجراءات الشركة على تعزيز ثقافة تدرك بأن التشاور هو مصدر قوة، ويشجع الموظفين على التشاور في المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول النقاط التالية:

- إجراء مشاورات مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.
- توفر موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاورات مناسبة.
- توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات الناتجة عنها والاتفاق عليها من قبل الشخص الذي يسعى إلى الحصول على مشورة والشخص المستشار.
- تطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها خلال هذه المشاورات.

#### **ب- الثبات في جودة أداء العملية**

تعزز الشركة الثبات في الجودة لدى أداء العملية من خلال سياساتها وإجراءاتها.

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, pp 65-72.

ويتم تحقيق ذلك عادة من خلال الأدلة الخطية أو الالكترونية أو أدوات البرمجيات أو غيرها من أشكال التوثيق الموحد، ومواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع معين. وقد تتضمن المسائل التي يتم تناولها ما يلي:

- كيفية إعلام فريق العملية بالعملية من أجل الحصول على فهم لأهداف عملهم.
- العمليات المطبقة للامتثال لمعايير العملية ذات العلاقة.
- عمليات الإشراف على العملية وتدريب وتمارين كادر العمل.
- طرق مراجعة العمل المؤدى والأحكام الهامة التي أصدرت وشكل التقرير الصادر.
- التوثيق المناسب للعمل المؤدى وتوقيت ونطاق المراجعة.
- العمليات المتبعة للحفاظ على حداثة كافة السياسات والإجراءات.

### ج- الإشراف

يتضمن الإشراف على العملية الأمور التالية:

- متابعة تقدم العملية.
- النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية المختلفين، وما إذا كانوا يملكون رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة الوقت الكافي لتنفيذ عملهم وما إذا كانوا يفهمون التعليمات وما إذا يتم تنفيذ العمل وفقاً للمنهجية المخطط لها لأداء العملية.
- تناول المسائل الهامة الناشئة أثناء العملية والنظر في أهميتها وتعديل المنهجية المخطط لها بالشكل الملائم.
- تحديد المسائل التي تحتاج إلى التشاور أو الدراسة من قبل أعضاء أكثر خبرة في فريق العملية وذلك أثناء أداء العملية.

### د- المراجعة

تتألف المراجعة من اعتبار توفر النقاط التالية:

- تم إنجاز العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- تمت إثارة مسائل هامة من أجل النظر فيها مرة أخرى.
- تم إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عنها.

- كانت هناك حاجة إلى مراجعة طبيعة وتوقيت ونطاق العمل المؤدى.
- كان العمل المؤدى يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وما إذا تم توثيقه.
- كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم التقرير.
- تم تحقيق أهداف إجراءات العملية.

#### هـ- مراجعة رقابة جودة العملية

إن اعتماد الشركة لسياسات وإجراءات الرقابة ، يتطلب إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية لتوفر تقييمًا موضوعيًا للأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدى صياغة التقرير. وينبغي على هذه السياسات والإجراءات أن تحقق النقاط التالية:

- تقتضي إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة.
- تحدد المعايير التي ينبغي تقييم كافة عمليات التدقيق والمراجعة الأخرى للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة على أساسها من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة للعملية أم لا.
- تقتضي إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة العمليات.
- أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ونطاق مراجعة رقابة الجودة لعملية معينة. وينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات عدم وضع تاريخ على تقرير العملية حتى استكمال مراجعة رقابة جودة العملية.
- وينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتغال مراجعة رقابة جودة العملية على ما يلي:

- مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية.
- مراجعة البيانات المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح.
- مراجعة وثائق مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها.
- تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها لدى صياغة التقرير واعتبار ما إذا كان التقرير المقترح مناسبًا أم لا.

فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتغال مراجعة رقابة جودة العملية على اعتبار الأمور التالية أيضاً:

- تقييم فريق العملية لاستقلالية الشركة فيما يتعلق بعملية محددة.  
- ما إذا تم إجراء مشاورات مناسبة فيما يخص المسائل التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو غيرها من المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من هذه المشاورات.

- ما إذا كانت الوثائق المختارة للمراجعة تعكس العمل المؤدى فيما يتعلق بالأحكام الهامة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

وقد تطرق المعيار لمراجعة رقابة الجودة من خلال العناصر التالية:

#### - معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات

حيث أنه على الشركة اعتماد سياسات وإجراءات تتناول تعيين مراجعين لرقابة جودة العمليات وتحدد أهليتهم من خلال:

- المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور، بما في ذلك الخبرة والسلطة اللازمتين.  
- الحد الذي يمكن أن تتم استشارة مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته.

#### - الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات

اعتماد الشركة سياسات وإجراءات فيما يخص توثيق عملية مراجعة رقابة الجودة تقتضي وثائق بالنسبة للمسائل التالية:

- أداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة فيما يخص مراجعة رقابة جودة العملية.  
- استكمال مراجعة رقابة جودة العملية في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ.  
- عدم إطلاع المراجع على أية مسائل لم يفصل فيها نهائياً، والتي قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير ملائمة.

#### - الاختلاف في الرأي

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتناول ومعالجة الاختلافات في الرأي التي تنشأ بين فريق العملية والأطراف الأخرى في التشاور، والاختلافات في الرأي التي



تنشأ بين شريك العملية ومراجع رقابة جودة العملية. وتقتضي هذه السياسات والإجراءات منة خلال النقاط التالية:

- توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- عدم وضع تاريخ على التقرير حتى يتم البت في المسألة.

#### - وثائق العمليات

حيث أن على الشركة أن تعتمد سياسات وإجراءات لتنظيم وثائق العمليات من خلال النقاط التالية:

- أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتقوم فرق العمليات بالانتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية في الوقت المحدد بعد الانتهاء من صياغة التقرير بصورته النهائية.
- تعتمد الشركة سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على سرية والحفظ الآمن ونزاهة وثائق العملية وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها.
- على الشركة أن تعتمد سياسات وإجراءات للاحتفاظ بوثائق العملية لفترة من الزمن تكفي لتحقيق احتياجات الشركة أو وفقاً لما يقتضيه القانون أو النظام.

#### **6-المراقبة:**

لقد حدد المعيار (ISQC1) عناصر الرقابة في نظام رقابة الجودة من خلال جملة من النقاط كما يلي:<sup>1</sup>

#### **أ- مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة**

الغرض من مراقبة الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة هو تقييم للعناصر التالية:

- الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- كون نظام رقابة الجودة مصمماً بالشكل المناسب ومطبّقاً بفعالية.
- كون سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة مطبقة بالشكل المناسب بحيث تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية مناسبة في الظروف.

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC) : Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, pp 73-79.

وتتضمن مراقبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة الاعتبار والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة عدة مسائل كما يلي:

- التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وكيف تنعكس هذه التطورات على سياسات وإجراءات الشركة.
- مصادقة خطية على الامتثال للسياسات والإجراءات المتعلقة بالإستقلالية.
- التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
- القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- تحديد الإجراءات التصحيحية التي ينبغي اتخاذها والتحسينات التي ينبغي إجراؤها على النظام، بما في ذلك توفير تغذية عكسية حول سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالتعليم والتدريب.
- إبلاغ موظفي الشركة المناسبين عن نقاط الضعف المحددة في النظام أو مستوى فهم النظام أو الامتثال له.
- المتابعة من قبل موظفي الشركة المناسبين لكي يتم إجراء التعديلات اللازمة فوراً على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

تحدد السياسات والإجراءات المتعلقة بدورة الفحص في بعض الحالات بدورة تستغرق ثلاث سنوات. وتعتمد طريقة تنظيم دورة الفحص، بما في ذلك توقيت اختيار العمليات المختلفة، على عدة عوامل، منها:<sup>1</sup>

- حجم الشركة.
- عدد المكاتب وموقعها الجغرافي.
- نتائج إجراءات المراقبة السابقة.
- مدى السلطة التي يتمتع بها كل من الموظفين.
- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.
- المخاطر المرتبطة بعملاء الشركة والعمليات المحددة.

#### ب- حالات القصور في الإبلاغ

<sup>1</sup> - داوود يوسف صبح، المرجع السابق، ص 40.

لا يحتاج الإبلاغ عن حالات قصور محددة إلى أفراد بخلاف شركاء العملية ذوي العلاقة إلى الاحتواء على تحديد للعمليات الخاصة المعنية، وقد يكون هذا التحديد ضروريًا من أجل الاضطلاع بمسؤوليات الأفراد بخلاف شركاء العملية بالشكل المناسب.

### جـ- الشكاوى والادعاءات

تنشأ الشكاوى والادعاءات بصفة عامة من داخل أو خارج الشركة. وقد يتم تقديمها من قبل موظفي الشركة أو العملاء أو الأطراف الأخرى في مهمة المراجعة. وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق العملية أو موظفي الشركة الآخرين. وتقع مسؤولية التحقيق في الشكاوى والادعاءات ضمن مسؤولية الشريك المشرف والذي يتمتع بما يلي:

- أن يمتلك الخبرة الكافية والمناسبة.
- أن يتمتع بسلطة داخل الشركة.
- ألا يشارك بالعملية بأي طريقة أخرى.
- قد يقوم الشريك المشرف على التحقيق بإشراك مستشار قانوني عندما تقتضي الضرورة.

وينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تتعامل بالشكل الملائم مع كل مما يلي:

- الشكاوى والادعاءات بأن العمل المؤدى من قبل الشركة لا يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- الادعاءات بعدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة.

ولضمان فعالية الإبلاغ عن الادعاءات والشكاوي، ينبغي أن تنشأ الشركة قنوات محددة بوضوح لكي يثير من خلالها موظفو الشركة أية مساور قلق بطريقة تمكنهم من التصرف دون الخوف من الانتقام. وفي حال تحديد حالات قصور أثناء التحقيق في الشكاوى والادعاءات في تصميم أو عمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة أو عدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل شخص أو أشخاص، ينبغي أن تتخذ الشركة الإجراءات المناسبة.

### ثالثاً: وثائق نظام رقابة الجودة

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها، والاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح للمكلفين بالمراقبة بتقييم امتثال الشركة لنظام رقابة الجودة، أو الاحتفاظ بها لفترة أطول إذا اقتضى ذلك قانون أو نظام معين. كما يجب أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي توثيق الشكاوى والادعاءات وإجراءات الاستجابة لها.

يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم، ويعتمد على عدد من العوامل، بما في ذلك العوامل التالية:

- حجم الشركة وعدد المكاتب.
- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.
- وتشتمل الوثائق المناسبة المتعلقة بالمراقبة على عدة عناصر منها ما يلي:<sup>1</sup>
  - إجراءات المراقبة، وتحديد العمليات المنجزة التي سيتم فحصها.
  - سجل تقييم للعناصر التالية:
    - الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
    - كون نظام رقابة الجودة مصمماً بالشكل المناسب ومطبّقاً بفعالية.
    - كون سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة مطبقة بالشكل المناسب، بحيث تكون التقارير الصادرة عن الشركة مناسبة في الظروف القائمة.
    - تحديد حالات القصور التي تمت ملاحظتها وتقييم تأثيرها والأساس الذي تم بناء عليه تحديد ضرورة اتخاذ إجراءات إضافية.

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, pp 75-76.

## الفصل الرابع

الدراسة الميدانية لتطوير  
مهنة المراجعة الخارجية  
للحسابات بالجزائر

يقتضي تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر من خلال معالجة المشاكل المعاصرة بتضييق فجوة التوقعات ودعم رقابة الجودة، تحليل الواقع الحالي للممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر من خلال الوقوف على تطورها التاريخي والهيئات المهنية المشرفة عليها ، ومجمل القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة، وتحدد المهام والمسؤوليات المسندة الى المراجع الخارجي.

إن تحليل وتشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر، سيدعم كذلك تحليل ورصد ملامح ومكونات فجوة التوقعات، وكذلك الوقوف على سياسات واجراءات رقابة الجودة من خلال نتائج الاستبيان الموجه لفئتين وهما، المراجعون الخارجيون للحسابات في الجزائر، والجهات المستفيدة من خدماتهم، لهذا سوف يتم في هذا الفصل تناول الدراسة الميدانية من خلال ثلاث مباحث.

- المبحث الأول: نظرة عامة حول واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.
- المبحث الثاني: عرض وتحليل الاستبيان
- المبحث الثالث: التحليل المقارن واختبار الفرضيات

## المبحث الأول: نظرة عامة حول واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

خضعت الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والتي تمثلها مهمة محافظة الحسابات، الى عدة مراحل وتنظيمات تماشيا مع النهج الاقتصادي المعتمد مرحليا، وجملة من المتغيرات التي فرضتها البيئة الدولية الخارجية، حيث شهدت مهنة المراجعة فراغا كبيرا بعد الاستقلال الوطني حتى بداية تنظيمها سنة 1969م، كما كان تنظيم المهنة بعد هذه الفترة يتمتع باستقلال المهنة عن الجهات الحكومية في تسييرها، حيث أسندت الى المهنيين في الفترة من 1991 الى 2010، ثم استرجاع السلطة العمومية للإشراف على الممارسة المهنية لها من طرف الجهات الحكومية، وتحت وصاية وزارة المالية بصدور القانون 01-10 الذي شمل تنظيم المهنة المراجعة الخارجية. وسيتم التطرق في هذا المبحث الى مجمل التغيرات التي عرفتها الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات من أجل الالمام بواقع الممارسة المهنية لها، من خلال المحاور التالية:

- التطور التاريخي لمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر .
- الهيئات المهنية المشرفة على مراجعة الحسابات في الجزائر.
- النظرة الدولية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والاطار المهني لها.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

سيتم من خلال هذا المطلب استعراض مختلف مراحل تطور المراجعة في الجزائر، من خلال مجمل المراحل التاريخية التي مرت بها، وكذلك في ظل الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية، حيث تم تقسيم هذه المراحل وفقا للجانب القانوني والمهني الذي يحكم مراجعة الحسابات، وبالتركيز على المراجعة الخارجية للحسابات من خلال أهم التشريعات التي تحكم الممارسة المهنية لها، وباختلاف التوجهات المعتمدة في تنظيم المهنة.

#### أولا: مرحلة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر قبل سنة 1969م.

ان هذه المرحلة التي شهدت غموضا وغياب التنظيم لمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، ويمكن تقسيمها الى مرحلتين قبل وبعد الاستقلال الوطني، تميزت مرحلة ما قبل

الاستقلال الوطني بكون مهنة المحاسبة والمراجعة تابعة تنظيماً للاستعمار الفرنسي وكذا مجمل القوانين التي تحكمها، وهذا ما يظهر الضرورة الملحة للمطالبة بالوثائق المرتبطة بها، والتي لم يتم الحصول عليها حتى الوقت الحالي.

وتشير دراسات قليلة جداً إذا لم نقل نادرة، إلى تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر في الحقبة الاستعمارية، كانشاء الشركة الوطنية للخبراء المحاسبين بمدينة وهران (Compagnie des experts-comptables d'Oran)، عقب انشاء فدرالية شركات الخبراء المحاسبين بباريس (Fédération des compagnies d'experts-comptables)، سنة 1912م.<sup>1</sup> وعقب تأسيس مصرف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بفرنسا

(-OECCA- l'ordre des experts comptables et des comptables agréés)، تم تأسيس مجلس جهوي للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بالجزائر في بداية سنة 1950م.<sup>2</sup> أما بالنسبة للمرحلة التي تلت الاستقلال فقد شهدت هذه المرحلة من تاريخ الجزائر غموضاً في التسيير على مستوى مختلف الهيئات الحكومية، بما فيها تنظيم ممارسة مهنة المراجعة والمحاسبة، والتي كانت تخضع للمراسيم المستخلصة من اتفاقية ايفيان والقانون الأساسي.<sup>3</sup>

### ثالثاً: مرحلة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات من سنة 1969 الى 1991.

لقد بدأ تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 المتعلق بتكريس الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه: " يعين الوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،

<sup>1</sup> - DEGOS Jean-Guy : Une brève histoire des diplômés d'expertise comptable français 1927 - 1997, Revue du financier, n° 146, paris, 2004, pp 37-38.

<sup>2</sup> - EL OMARI S et SABOLY M : Emergence d'une profession comptable libérale - le cas du Maroc, Onzième journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Association Francophone de la Comptabilité, 17 et 18 mars 2005, Bordeaux, P 335.

<sup>3</sup> - HAMDI Mohamed Lamine : la Profession Comptable au Maghreb (Algérie - Libye -Maroc - Mauritanie - Tunisie), Conférence internationale sur le rôle de la profession comptable dans l'économie de développement, organisé par : la Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, les Nations Unies (CNUCET), IFAC et la FIDEF, le 28 et 29 septembre 2006, Nairobi, p2.



بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها "1.

كما اشتمل المرسوم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 على تحديد واجبات ومهام مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص مندوبي الحسابات بصفقتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة مندوبي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:2

- مراقبون عامون للمالية.

- مراقبو المالية.

- مفتشون ماليون.

- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، كما حددت المادة الثانية من هذا المرسوم المهام الموكولة لمندوبي الحسابات و المتمثلة في:3

-المراقبة البعيدة لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية، مباشرة و غير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة .

-متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة.

-فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية.

- ضمان انتظام و نزاهة الجرد و حسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة و

المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة .

1- المادة رقم 39 من الأمر رقم 69-107، يتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، المؤرخة في 31/12/1969؛ صفحة 1805.

2 - المادة رقم 01 من المرسوم رقم 70-173، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، المؤرخة في 20/11/1970، صفحة 1439.

3 - المادة رقم 02 من المرسوم رقم 70-173، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، المؤرخة في 20/11/1970، صفحة 1439.

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام و نزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقييم نوعية التسيير المالي و التجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد مايلي:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية ، واستخدام أشخاص أقل كفاءة.

وبهذا الصدد لابد من الإشارة الى ان منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية، والإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه.

كما أن الأمر رقم 71-82 الصادر بتاريخ 1971/09/29م، والذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.<sup>1</sup> حيث أن هذا الأمر لم يشر الا الى مهنة الخبير المحاسبي.

كما أنشأ وفق الأمر المذكور اعلاه المجلس الأعلى للمحاسبة ( conseil superieur de la comptabilité- CSC)، والذي كان يطلق عليه مهنيا المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (- Conseil Superieur De La Technique Comptable -CSTC)، والذي يعمل في إطار وزارة المالية. وكان يهدف هذا المجلس لتطوير المحاسبة وضمان تنظيم المهنة. والذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

كما تم تجسيد مهمة المراجعة لمجلس المحاسبة، في مراقبة كل العمليات المالية للدولة. وقد تم تأسيس هذه الهيئة فعليا وميدانياً سنة 1980، وفق القانون 05-80، والذي

1 - المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 1971/12/29؛ صفحة 1856.

يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المؤرخ في 1980/03/01م، والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 107-69، وضمنا مرسوم 173-70 الخاص بمراجعة الحسابات والمشار إليهما أعلاه، والذي أعطى لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.<sup>1</sup>

وفيما يتعلق بمهنة محافظ الحسابات، وبالنظر إلى النظام الاقتصادي الموجه، الذي انتهجته الجزائر في تلك الفترة فقد كان تطور المهنة بطيئا جدا، نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية، وجسدته السيطرة على مهمة الرقابة على المؤسسات العامة والمخولة حصرا إلى المفتشية العامة المالية، وهي مديرية تخضع لإشراف وزارة المالية، والتي تم انشائها وفق المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01م.<sup>2</sup>

يلاحظ أنه خلال هذه المرحلة فإن مراجعة الحسابات لم تشهد أي تطور مشهود وذلك لسيطرة أجهزة الدولة المتمثلة في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، على مهتمتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المتمثلة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

كما أن هذا التنظيم الذي دام 20 سنة ( من 1971 إلى غاية 1991 ) كانت به ثغرات ونقائص، أهمها قلة المراجعين (الخبراء والمحافظين)، وهذا راجع لعدم الإهتمام بجانب التكوين، حيث كانت نسبة المترشحين ضعيفة جدًا مقابل إحتياجات الإقتصاد الوطني، إضافة إلى نقص التشريعات المنظمة للمهنة وهيكلها.<sup>3</sup>

1 - القانون رقم 80-05، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04، صفحة 338.

2 - المادة رقم 01 من المرسوم رقم 85-53، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04، صفحة 349.

3 - N Eddine Saadi et Ali Mazouz : La Pratique De Commissariat Aux Comptes En Algérie, édition SNC, Algérie, 1993, P 46.

رابعا: مرحلة الاصلاحات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات من سنة 1991 الى 2010.

استمر اشراف مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على مهنة المراجعة بصفة عامة الى غاية الاعلان عن القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.<sup>1</sup> حيث تدخل القانون رقم 91-08 المشار اليه اعلاه في اطار تكييف الادوات القانونية مع المحيط الجديد الذي ساد بعد اصدار قوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات. حيث قامت هذه القوانين خاصة بادراج مهمة مراقبة المهنيين المستقلين لحسابات المؤسسات. وكرس مراقبة دائمة يقوم بها محافظوا الحسابات، من خلال القانون 88-01 الصادر في 12/01/1988م، والذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.<sup>2</sup>

والقانون 88-04 الصادر بتاريخ 12/01/1988 م، والذي يتضمن القانون التجاري ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.<sup>3</sup> يمتاز الاصلاح المدرج في مهنة مراجعة الحسابات بموجب القانون رقم 91-08، والذي جسد بالمرسوم التنفيذي رقم 92 - 20 المؤرخ في 8 رجب 1412 الموافق لـ 08 رجب 1412 الموافق لـ 13 جانفي 1992، والذي يحدد تشكيل المصفي الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط إختصاصه و قواعد عمله و يهدف هذا المصف بصفة أساسية ومباشرة إلى تطوير وتحسين الممارسة المهنية بالعناصر الهامة الاتية :

- انشاء منظمة وطنية يديرها مجلس.

- جمع الاسلاك المهنية الثلاث في هذه المنظمة (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

1 - القانون رقم 91-08، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 01/05/1991، صفحة 651.

2 - القانون رقم 88-01، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، المؤرخة في 13/01/1988، صفحة 30.

3 - القانون رقم 88-04، يتضمن القانون التجاري ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، المؤرخة في 13/01/1988، صفحة 47.

والمحاسبين المعتمدين).

- ضبط المهنة عن طريق تاسيس هيئة نقابية، بدون أي تدخل ممكن من السلطات العمومية.
  - التفويض لمجلس المنظمة الوطنية بامتيازات القوة العمومية لاسيما تخليص الاعتمادات.
- وقد أدى هذا القانون الى إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات، والتقليص من مجال اختصاص مجلس المحاسبة بالرقابة، حسب الأمر رقم 95-20 المؤرخ 17 يوليو 1995م، والذي يتعلق بمجلس المحاسبة، في المواد من 6 الى 13، كما يلي:<sup>1</sup>
- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
  - المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية .
  - تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
  - الهيئات التي تسيير النظم الإجبارية للتأمين و الحماية الاجتماعيين.
  - نتائج إستعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
  - إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

وقد تم اصدار جملة من النصوص التشريعية والمراسيم في اطار القانون 91-08، لتنظيم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات من خلال تحديد المسؤوليات والمهام للهيئات المهنية للمراجع الخارجي، وتحديد سلم الأتعاب للمراجعين الخارجيين، اضافة

<sup>1</sup> - المواد من 6 إلى 13 من الأمر رقم 95-20، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 39، المؤرخة في 1995/07/23، صفحة 4.

الى قانون أخلاقيات المهنة، وتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين، وتتمثل هذه التشريعات فيما يلي:

- مرسوم تنفيذي رقم 92-20 ماضي في 13 يناير 1992 الجريدة الرسمية عدد 3 مؤرخة في 15 يناير 1992، الصفحة 82 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- قرار ماضي في 07 نوفمبر 1994 الجريدة الرسمية عدد 14 مؤرخة في 12 مارس 1995، الصفحة 32 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 ماضي في 15 أبريل 1996 الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 17 أبريل 1996، الصفحة 4 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 ماضي في 30 نوفمبر 1996 الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 01 ديسمبر 1996، الصفحة 13 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
- مرسوم تنفيذي رقم 97-457 ماضي في 01 ديسمبر 1997 الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 07 ديسمبر 1997، الصفحة 22 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 97-458 ماضي في 01 ديسمبر 1997 الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 07 ديسمبر 1997، الصفحة 23 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- قرار ممضي في 28 مارس 1998 الجريدة الرسمية عدد 30 مؤرخة في 13 مايو 1998، الصفحة 7 يحدد كفايات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مقرر ممضي في 24 مارس 1999 الجريدة الرسمية عدد 32 مؤرخة في 02 مايو 1999، الصفحة 4 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 01-421 ممضي في 20 ديسمبر 2001 الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 26 ديسمبر 2001، الصفحة 25 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992، المعدل والمتمم، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين.
- مقرر ممضي في 13 مايو 2006 الجريدة الرسمية عدد 41 مؤرخة في 21 يونيو 2006، الصفحة 21، يعدل ويتم المقرر المؤرخ في 7 ذي الحجة عام 1419 الموافق 24 مارس سنة 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 06-354 ممضي في 09 أكتوبر 2006 الجريدة الرسمية عدد 64 مؤرخة في 11 أكتوبر 2006، الصفحة 11 يحدد كفايات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة .
- قرار ممضي في 06 ديسمبر 2006 الجريدة الرسمية عدد 4 مؤرخة في 14 يناير 2007، الصفحة 18 يعدل ويتم القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1415 الموافق 7 نوفمبر سنة 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

- قرار ممضي في 25 يونيو 2008 الجريدة الرسمية عدد 47 مؤرخة في 17 غشت 2008، الصفحة 116 يعدل ويتم القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1415 الموافق 7 نوفمبر سنة 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

ان خضوع مهنة المراجعة في الجزائر الى القانون 91-08 لفترة طويلة نسبيا حتى سنة 2010، اتاح فترة من اشراف المهنيين المستقلين على مهنة المراجعة، حيث تم تغطية مجال معتبر من القوانين والتشريعات التي تنظم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات خلال هذه الفترة، وهذا في المجالات التالية:

- ضبط الاختصاص وقواعد العمل بالنسبة للهيئة المهنية المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.

- وضع سلم أتعاب المراجعين الخارجيين للحسابات وتعديله.

- تحديد شروط الممارسة المهنية من حيث التأهيل العلمي والمهني والتعيين.

- اعتماد قانون أخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات.

- تحديد المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي من خلال جملة من التوصيات بالنسبة للاجتهادات المهنية كما حددها المقرر رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

- اعداد النظام المحاسبي والمالي الجديد الذي عوض المخطط المحاسبي الوطني تجاوبا مع متغيرات البيئة الاقتصادية.

كما تم تدعيم مهنة المراجعة بنسبة معتبرة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث أنه نظرا لقلة عدد المؤهلين تم منح اعتمادات لأشخاص ليس لهم تكوين مهني بل خبرة مهنية في الميدان , فبالنسبة للخبراء المحاسبون تنص المادة 62 من القانون رقم 91-08، على أنه يمكن أن يرخص للخبراء المحاسبون المتمرنين الحاصلين على شهادة التدريب في المجال عند إصدار هذا القانون بممارسة مهنة خبير محاسب.

و بالنسبة لمحافظي الحسابات، نصت المادة 64 من القانون 91 – 08 أنه يمكن بصفة إنتقالية خلال 3 سنوات ابتداءً من تاريخ إصدار هذا القانون للأشخاص الحاصلين على شهادة ليسانس على الأقل في الإقتصاد ( فرع علوم مالية أو التسيير أو التخطيط )



والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية ( فرع مالية و المحاسبة أو التسيير) أو شهادة المدرسة الوطنية للإدارة ( فرع الإحتساب ) أو شهادة جامعية أخرى معادلة في نفس الإختصاص كشهادة الدراسات العليا في التجارة ( فرع مالية و المحاسبة ) المثبتين فضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها (05) خمس سنوات في مجال مالية و المحاسبة أو التسيير، أن يسجلوا أنفسهم في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي الحسابات.

بالرغم من التعديلات و التسهيلات التي أجراها المصفي الوطني للدخول إلى المهنة إلا أنها تبقى ضعيفة و قليلة مقابل إحتياجات الإقتصاد الوطني، حيث وجهت عدة انتقادات لهذا المصف خاصة في مجال التكوين، وأهمال جانب التعبير المحاسبي (LA NORMALISATION)، حيث أنه بالرغم من أن الإقتصاد الجزائري مر بعدة مراحل من إقتصاد مخطط، إعادة الهيكلة، خصوصة وإقتصاد السوق، فإنه لم يتم تغيير النظام المحاسبي الا في سنة 2007 واعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، بموجب القانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 2007/11/25م، والمتضمن النظام المحاسبي والمالي. كما اتسمت هذه الفترة بغياب معايير للمراجعة الخارجية للحسابات، وكذلك معايير وآليات لرقابة جودة الممارسة المهنية للمراجعة، حيث كانت الممارسة المهنية تقوم وتقتصر على مجمل التشريعات المهنية التي تم ذكرها سابقا، اضافة الى التوصيات بالنسبة للاجتهادات المهنية كما حددها المقرر رقم 103 /SPM / 94 المؤرخ في 2 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

تجدر الاشارة أنه خلال هذه الفترة من تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال المصفي الوطني، حيث تم اعتماد هيئة جديدة تسهر على تنظيم مهنة المحاسبة تمثلت في المجلس الوطني للمحاسبة ذو الطابع المهني المشترك، والذي يعتبر كأحد المنظمات المرتبطة بالتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، من خلال المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، ويعتبر المجلس جهاز إستشاري ذو طابع وزارتي مشترك ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها.

وتتمثل صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي :<sup>1</sup>

- جمع واستغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليمها.
  - الانجاز أو التكليف بكل الدراسات و التحاليل في مجال التنمية و إستخدام الأدوات و الطرق المحاسبية.
  - اقتراح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية و إستغلالها العقلاني.
  - الفحص و ابداء الرأي و التوصيات في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة، بما في ذلك المراجعة.
  - المشاركة في تطوير أنظمة التكوين و برامج و تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
  - متابعة تطور المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة، على الصعيد الدولي.
  - تنظيم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجالات إختصاصه.
- رابعا: مرحلة الاصلاحات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بصور القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ابتداء من سنة 2010.

ومن أهم ما يميز هذه المرحلة من تاريخ المراجعة في الجزائر، هو صدور القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 يونيو سنة 2010، والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، والذي تخضع له مهنة المراجعة في الجزائر بصنفيها المهنيين من خبراء محاسبين و محافظي حسابات، والذي حل محل القانون 08-91، و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، والذي كان يمثل الاطار القانوني و التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر في فترة دامت من سنة 1991م الى سنة 2010م، حيث كانت الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات تخضع الى مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين،

<sup>1</sup> - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، المؤرخة في 29/09/1996، صفحة 18.

ووفقا لهذا القانون الجديد ستخضع مهنة المراجعة في الجزائر الى وصاية وزارة المالية تحت اشراف المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم احداثه وفق القانون المذكور أعلاه.

ومن أهم النقاط التي اشتملها هذا القانون الجديد مقارنة بالقانون 91-08، والتي يمكن التطرق لها من خلال النقاط التالية:

- إنشاء ثلاثة أصناف مهنية:<sup>1</sup>

● المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

● الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

● المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثلية لدى مختلف مجالس المهنيين(استرجاع السلطة الحكومية الاشراف على مهنة المراجعة والمحاسبة).<sup>2</sup>

- انشاء لجان على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة حسب المجالات التالية:<sup>3</sup>

● لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية

● لجنة الاعتماد.

● لجنة التكوين.

● لجنة الانضباط والتحكيم.

● لجنة مراقبة النوعية المهنية والتقنية لاعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي

الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف معهد مختص تابع

لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة

التكوين المهني.<sup>1</sup>

1 - المادة 14 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 6.

2 - المادة 04 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 4.

3- المادة 05 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 4.

تجدر الإشارة أن تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات يشهد فراغا قانونيا وتنظيميا، حيث يقتصر تنظيم المهنة على التشريعات والقوانين والمراسيم التنفيذية للقانون 01-10، حيث انه وبتاريخ الدراسة لم تكتمل المراسيم التنفيذية التابعة للقانون الذي سبق ذكره، كما يلاحظ غياب اعتماد معايير وطنية للمراجعة، أو الإشارة الى اعتماد معايير دولية، وبالتالي تبقى الممارسة المهنية مقتصرة عل القوانين والمراسيم التالية:

القانون رقم 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 جويلية 2010م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-30، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

1- المادة 08 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 5.

## المطلب الثاني: الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لإعتبار أن المراجعة هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، لهذا وبعد التطرق للتطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، فإنه سيتم تناول الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الفترة الحالية للدراسة، وعدم التطرق للهيئات السابقة في الإشراف على مهنة المراجعة، والتي تم التطرق لها من خلال التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

إن القانون الجديد المنظم لمهن المحاسبة والمراجعة في الجزائر، و هو القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قد حدد الهيئة المهنية المشرفة على الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات وهي المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يخص المراجعة الخارجية للحسابات (محافظة الحسابات)، فإنها تخضع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

**أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة.**

نص القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، حيث يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويشتمل المجلس على ثلاث ممثلين أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء، و هي كالاتي<sup>1</sup>:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.

<sup>1</sup>- المادة 05 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 4.

- لجنة الانضباط و التحكيم.

- لجنة مراقبة النوعية.

وينبثق عن هذا المجلس الوطني ثلاث تنظيمات مهنية للاشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر كما يلي:<sup>1</sup>

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يتم تسيير التنظيمات المهنية الثلاثة من طرف مجلس وطني منتخب من طرف المهنيين.

ويتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من الأعضاء التاليين:<sup>2</sup>

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.

- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.

- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.

- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.

- رئيس المفتشية العامة للمالية.

- المدير العام للضرائب.

- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.

- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.

- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.

1- المادة 14 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 6.

2- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 2011/02/02، صفحة 4.

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسب.
  - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
  - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
  - ثلاثة أعضاء يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يتم تسيير التنظيمات المهنية المذكورة أعلاه من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، وتتكفل هذه التنظيمات بما يلي:<sup>1</sup>
- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها.
  - الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم.
  - السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
  - إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية .
  - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
  - إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
  - تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

#### ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وتيمثل هيئة مهنية (تنظيم) تتمتع بالشخصية المعنوية ومنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة، وتشرف على التنظيم والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر (محافظة الحسابات)، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

<sup>1</sup>- المادة 15 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 6.

وقد تم تأسيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.<sup>1</sup>

يشرف على تسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يعين ثلاث أعضاء من مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية.

تتمثل مهام مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:<sup>2</sup>

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية، وجميع السلطات وكذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

1 - المادة 14 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 6.

2 - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 2011/02/02، صفحة 11.



### المطلب الثالث: النظرة الدولية لمراجعة الحسابات في الجزائر والاطار المهني لها.

ان التطرق الى الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، يرتبط بالممارسة المهنية الوطنية، وكذلك النظرة الدولية والتقييم لهذه المهنة من طرف الهيئات المؤثرة والمشرفة عليها والاعداد والمساهمة في وضع المعايير والقواعد وأخلاقيات المهنية لها ، وسيتم التطرق الى جملة من التقييمات الدولية للممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر، من طرف هيئات دولية أصدرت تقارير في هذا المجال كما يلي:

- صندوق النقد الدولي (FMI). - البنك الدولي (WORLD BANK).

- الشراكة الجديدة للتنمية الإفريقية (NEPAD). - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

#### أولاً: صندوق النقد الدولي (FMI).

يشير تقرير صندوق النقد الدولي حول تقييم الاستقرار للنظام المالي في الجزائر سنة 2004م، أنه بصفة عامة فان ممارسات المراجعة في الجزائر ليست على قدم المساواة مع المعايير الدولية، وعدم تطبيق المعايير المحلية بشكل فعال.<sup>1</sup> كما يشير نفس التقرير إلى أن الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر أقل بكثير من الممارسات الدولية، وأن الشركات الوطنية لا تنفذ بفعالية معايير المراجعة حتى المحلية. وأشار التقرير إلى أن عدد قليل من الشركات تحاول تحقيق قدر أكبر من الشفافية، وبذلت جهوداً لتحسين ممارسات المراجعة.<sup>2</sup>

كما أكد نفس التقرير على أن شركات المحاسبة والمراجعة في الجزائر مجزأة من الناحية التنظيمية، وأن دورها يقتصر على مجال التدريب.<sup>3</sup>

#### ثانياً: البنك الدولي (WORLD BANK).

ورد في تقرير البنك الدولي سنة 2005م، أنه بالرغم من أنه في سنة 2003م، تم نشر التقرير الخاص بمراجعة المعايير والقواعد المتعلقة بالمحاسبة ومراجعة الحسابات في الجزائر، وذلك باستخدام معايير التقارير المالية الدولية والمعايير الدولية لمراجعة

<sup>1</sup> -FMI : Algeria Financial System Stability Assessment, including Reports on the Observance of Standards and Codes on the following topics - Monetary and Financial Policy Transparency and Banking Supervision, Country Report N°:04/138, 17/05/2004, p17.

<sup>2</sup> -Ibid.

<sup>3</sup> -Ibid.

الحسابات، وذلك لتقييم المعايير الوطنية، إلا أن هذا التقرير لم يتم اعتماده كما أنه غير متاح للجمهور.<sup>1</sup>

### ثالثا: الشراكة الجديدة للتنمية الإفريقية (NEPAD).

وفقا لتقرير الشراكة الجديدة لتنمية إفريقيا عام 2007، والذي يركز على قضايا نقص التدريب المناسب وأن المعايير تعتبر منخفضة عموما بالنسبة لمهنة المراجعة.<sup>2</sup> ويشير التقرير إلى دور البرنامج الممول من طرف الاتحاد الأوروبي من أجل رفع المعايير المهنية الشاملة، وتحسين تدريب المتدربين، وتوفير التدريب في مجال المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وكذلك المساعدة على تعبئة الدعم الدولي للهيئة الرئيسية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر في تلك الفترة، وهي مجلس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وهذا البرنامج يمتد في الفترة من 2007م إلى 2010م.<sup>3</sup>

كما اشار التقرير الى ضعف اعتماد المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية بالجزائر، بنسبة تقدر بـ 3 % فقط من الاعتماد.

وأوصى نفس التقرير، بأنه على الجزائر أن تعتمد المعايير الدولية للمراجعة ومدونة قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، من أجل تطوير ودعم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل المتطلبات المحلية والدولية.<sup>4</sup>

### رابعا: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

إن موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين، وبتاريخ الدراسة يكشف أن الجزائر ليست عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - world bank: International Finance Corporation Country Assistance Strategy Progress Report for People's Democratic Republic of Algeria for the Period 2004-06, Country Report N°: 32956-DZ, 27/07/2005, p 20.

<sup>2</sup> - NEPAD: Country Review Report of the People's Democratic Republic of Algeria African Peer Review Mechanism. APRM Country Review Report N°:4, september 2007, p 205.

<sup>3</sup> - Idem, p 206.

<sup>4</sup> - Idem, p 207.

<sup>5</sup>-<http://web.ifac.org/about/member-bodies>. Copyright 2010 © International Fédération of Accountants. All rights reserved.

حيث أن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أبدى اهتماما بالانضمام للاتحاد الدولي شهر أكتوبر سنة 2006م، ولكنه لم يقم بأي متابعة لإجراءات الحصول على العضوية.

### المطلب الرابع: الجوانب القانونية والتنظيمية للممارسة المهنية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

عرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 01-10 ، بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>1</sup> وتندرج ضمن مهمة محافظ الحسابات جملة من المهام والمسؤوليات، وشروط وكيفيات الممارسة المهنية وتقارير ابداء الرأي المهني.

#### أولاً: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

لقد حدد القانون 01-10 المشتمل لتنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات كما يلي:

- 1- **مهام محافظ الحسابات:** بين القانون 01-10 مهام ووظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:<sup>2</sup>
  - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
  - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
  - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

<sup>1</sup> المادة 22 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

<sup>2</sup> المواد 23 و 24 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة للشركات وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو التابعة للشركة الأم.

وفي ظل المهام التي كلف بها محافظ الحسابات وفق القانون 10-01، فإنه منحت له جملة من الاحقوق والآليات لأداء هذه المهام كما يلي:<sup>1</sup>

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.
- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

<sup>1</sup>- المواد من 31 الى 40 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

- مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كفاءات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

**2 - تقارير محافظ الحسابات:** يترتب عن مهام محافظ الحسابات إعداد جملة من التقارير في إطار أداء مهمته الأساسية في ابداء رأيه والشهادة على صحة ومصادقية القوائم المالية للشركة وتمثيلها للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها، وقد حددها القانون 01-10 كما يلي:<sup>1</sup>

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

<sup>1</sup>- المادة 25 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

**3 - مسؤوليات محافظ الحسابات:** يمارس محافظ الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه ، وخبراء استعان بهم، بالتعاقد مع الجهة محل المراجعة(الموكل)، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات:

- المسؤولية المدنية.

- المسؤولية الجزائية.

- المسؤولية التأديبية.

**أ - المسؤولية المدنية:** تتمثل المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في تحمله المسؤولية العامة عن العناية بمهنته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

كما أنه لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

كما حدد المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، كليات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظات الحسابات، أنه في حالة تعيين الشركة محل المراجعة لأكثر من محافظ حسابات، فإن كل محافظ حسابات يتحمل المسؤولية المدنية الشخصية في ممارسة لمهامه على كامل الكيان محل المراجعة.<sup>1</sup>

**ب - المسؤولية الجزائية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

كما حدد القانون 10-01 حالات الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات والتي تندرج ضمن المسؤولية الجزائية كما يلي:

<sup>1</sup>- المادة 02 من المرسوم رقم 11-73، يحدد كليات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظات الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، المؤرخة في 20/02/2011، صفحة 6.

- كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول و الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهاته المهنة.

- كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو تسميات شركة خبرة محافظة الحسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

كما يندرج ضمن المسؤولية الجزائية للمراجع، عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية وإفشاء السر المهني، كما حددها القانون التجاري في المادة (830).<sup>1</sup>

كما يندرج ضمن هذه المسؤولية حالات التنافي وموانع ممارسة المهنة التي حددها القانون.

**ج - المسؤولية التأديبية:** يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وقد حددت العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها كما في المادة (63) من القانون 01-10 كما يلي:<sup>2</sup>

- الإنذار.

- التوبيخ.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر.

- الشطب من الجدول.

و نصت المادة (73) من القانون 01-10، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح

1- القانون التجاري، إصدارات الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص 245.

2- المادة 63 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 10.

بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، و في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، و يضعف الغرامة<sup>1</sup>.

### ثانيا: الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات.

**1 - شروط ممارسة المهنة:** حددت المادة (08) من القانون 01-10 الشروط التي يجب توافرها لممارسة محافظ الحسابات كالآتي:<sup>2</sup>

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

**2 - التعيين:** يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا عن طريق دفتر شروط، ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.<sup>3</sup>

**3 - حالات التنافي وموانع الممارسة المهنية:** بصفة عامة يمنع محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث حدد القانون 01-10 حالات التنافي والموانع، و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية

<sup>1</sup>- المادة 73 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 12.

<sup>2</sup>- المادة 08 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 5.

<sup>3</sup>- المواد 26 و 27 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.



في ظل الاستقلال الظاهري، ففي المادة (46) منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن كما يلي:<sup>1</sup>

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من القانون 01-10.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.
- كما نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من القيام بالأعمال التالية:<sup>2</sup>
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنبابة عن المسيرين.
- قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

<sup>1</sup> المادة 64 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 11.

<sup>2</sup> المادة 65 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 11.

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهده.
- توسع نفس حالات التنافي والمنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.
- كما حدد القانون التجاري حالات التنافي، والتي تهدد استقلالية المراجع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:<sup>1</sup>
- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجره أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة.

<sup>1</sup>- القانون التجاري، المرجع السابق، ص 189.

إذا أراد محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه.

**4 - عهدة محافظ الحسابات:** تحدد عهدة محافظ الحسابات بمدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات، كما أنه عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

**5 - الاستقالة:** يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.<sup>1</sup>

## المبحث الثاني: عرض وتحليل الاستبيان

<sup>1</sup>- المادة 38 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 8.

ان اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد استبيان موجه الى فئتي الدراسة والذان يمثلان المجتمع المالي من المراجعين الخارجيين كطرف المقدم لخدمات المراجعة من جهة، وجميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة من جهة أخرى، وهذا يتطلب صياغة دقيقة ومحكمة لمكونات الاستبيان لسهولة استيعابها من طرف المشاركين ، واعتماد جملة من الطرق والأساليب الإحصائية من أجل تحليل نتائج هذا الاستبيان بالنسبة لكل طرف من طرفي الدراسة، لذلك فلقد تم تقسيم هذا المبحث وفقا لعرض الاستبيانين من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة.

### المطلب الأول: عرض الاستبيانين

ان عرض الاستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

- مكونات الاستبيان
- مجتمع وعينة الدراسة وقاعدة الاستبيان.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

### أولاً: مكونات الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان من أربعة أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك، بينما اختصت الأجزاء الثلاثة الأخرى لمحاور موضوع الدراسة.

#### 1 - مكونات الجزء الثاني من الاستبيان:

يتكون الجزء الثاني للاستبيان من تسعة وعشرين سؤالاً واستفسارياً تخص مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة، وذلك من أجل رصد ملامح فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر من خلال العناصر التالية:

أ - المهام والمسؤوليات التي يمارسها ويلتزم بها المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر (المهام والمسؤوليات الحالية وفق القوانين والتشريعات في الجزائر، وهذا في ظل غياب معايير وطنية للمراجعة أو اعتماد لمعايير دولية، وهذا بتاريخ الدراسة).

ب - المهام والمسؤوليات التي يتوقعها المجتمع المالي (المستفيدين من خدمات المراجعة)، من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وهذا من خلال جملة من الدراسات من ما تم التطرق له في الدراسة النظرية وكذلك جملة من المهام والمسؤوليات الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

والجدول رقم (05) يمثل تقسيم أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان حسب المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، والمهام والمسؤوليات التي يتوقعها المستفيدون من خدمات المراجعة، وكذلك جملة من المهام والمسؤوليات التي اقترتها المعايير الدولية للمراجعة (ISA).

### الجدول رقم (05) : يوضح اسئلة الجزء الثاني من الاستبيان

أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان (فجوة التوقعات في المراجعة- مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر-)	
المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي في الجزائر.	من السؤال رقم 1 الى السؤال رقم 18
توقعات المجتمع لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر ووفقا للمعايير الدولية للمراجعة.	من السؤال رقم 19 الى السؤال رقم 29
مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية.	الأسئلة رقم 20 22 24 27

المصدر: من اعداد الباحث

### 2 - مكونات الجزء الثالث من الاستبيان.

يتكون الجزء الثالث من الاستبيان من احدى عشر سؤالا تخص السبل والآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة في مواجهة المشاكل المعاصرة، من خلال العناصر التالية:

- زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع.
- زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية.
- تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية في الاشراف واعداد المعايير وقواعد وأخلاقيات المهنة، وتنظيم الرقابة على جودة المهنة.

والجدول رقم (06) يمثل تقسيم أسئلة الجزء الثالث من الاستبيان حسب السبل والآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، من أجل التقليل من فجوة التوقعات بين المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة، كمدخل لتطوير الممارسة المهنية لها.

### الجدول رقم (06) : أسئلة الجزء الثالث من الاستبيان

أسئلة الجزء الثالث من الاستبيان (آليات وسبل تضييق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر )	
زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع.	من السؤال رقم 1 الى السؤال رقم 2
زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية.	من السؤال رقم 3 الى السؤال رقم 6
تدعيم استقلال المراجع الخارجي للحسابات.	من السؤال رقم 7 الى السؤال رقم 9
تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية في تنظيم، الاشراف و الرقابة على المهنة.	من السؤال رقم 10 الى السؤال رقم 11

المصدر: من اعداد الباحث

**3 - مكونات الجزء الرابع من الاستبيان:** يتكون الجزء الرابع من الاستبيان من اثني عشر سؤالاً تخص سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، وهذا من أجل دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة، كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

حيث أن هذه السياسات والاجراءات مستنبطة اجمالاً من المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما تم التطرق لها في الفصل الثالث من الدراسة النظرية ( ISA 220 و ISQC 1 )، وذلك من خلال العناصر التالية:

- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- الموارد البشرية.
- أداء العملية (التنفيذ).
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- المتابعة والمراقبة.

والجدول رقم (07) يمثل تقسيم أسئلة الاستبيان الرابع حسب سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، لتحقيق ودعم جودة خدمات المراجعة كمدخل لتطوير الممارسة المهنية لها في الجزائر.

### الجدول رقم (07) : أسئلة الجزء الرابع من الاستبيان

أسئلة الجزء الرابع من الاستبيان ( سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)	
متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.	من السؤال رقم 1 الى السؤال رقم 2
الموارد البشرية.	من السؤال رقم 3 الى السؤال رقم 4
أداء العملية (التنفيذ).	من السؤال رقم 5 الى السؤال رقم 6
قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.	من السؤال رقم 7 الى السؤال رقم 8
المراقبة.	من السؤال رقم 9 الى السؤال رقم 12

المصدر: من اعداد الباحث

### ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

#### 1 - مجتمع البحث.

أما فيما يتعلق بمجتمع البحث فيتكون من الآتي:

- المراجعين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، تجدر الإشارة الى أنه بالرغم من أن مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر تعتبر من مهام محافظي الحسابات، إلا أن الحاصل على اعتماد خبير محاسبي فإنه ضمنا يحمل اعتماد محافظ حسابات، وبالتالي فالشريحة الأولى المعنية بهذا الاستبيان والتي تمثل وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر هي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

- المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وتشمل كل من مدراء المؤسسات العمومية والخاصة ومدراء المالية والمحاسبة والمستثمرين ومسؤولي القروض في البنوك والمسؤولين الحكوميين والأساتذة والباحثين الأكاديميين في الجامعات الجزائرية ومراكز البحث، وبصفة عامة فإن أي طرف يستفيد من القوائم

المالية للمؤسسات التي تخضع لأعمال المراجعة الخارجية للحسابات، في مختلف عمليات اتخاذ القرار، يعتبر مستفيدا من خدمات المراجعة، الا أنه ونظرا لخصوصية الموضوع فانه سيتم التركيز على الفئة ذات التكوين الأكاديمي الجامعي، سواء من المدراء ومدراء المالية والمحاسبة في المؤسسات والبنوك، والأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحليلين الاقتصاديين في مجال الاختصاص.

وسيتم اختيار عينة البحث عشوائيا من مجمل الفئات السابقة، حيث سيتم الاختيار العشوائي للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر من ضمن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر. أما المستفيدين من خدمات المراجعة السابق ذكرهم فسيتم اختيار عينة عشوائية من الأكاديميين ومدراء المؤسسات ومدراء المالية والمحاسبة من المستفيدين من خدمات المراجعة.

## 2 - العينة المقصودة:

استهدف الاستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال ارسال 264 استبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الالكتروني بالاستعانة بمجلس المصف الوطني السابق، من أجل ارسال نسخة الكترونية من الاستبيان لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 181 منها، تم رفض 8 منها لعدم اكتمال الاجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي، بينما استهدف الاستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة، عن طريق ارسال 150 استبيان بالتسليم المباشر والبريد الالكتروني، حيث تم الحصول على 113 منها، رفض 05 منها لعدم اكتمال الاجابة على جميع الأسئلة و لاحتوائها على أجوبة متناقضة.

تجدر الإشارة أنه لتسهيل مهمة الاجابة على الاستبيان من خلال النسخة المرسله بالبريد الالكتروني، فقد تم اعداد نسخة من خلال برنامج (EXCEL 2013)، تتيح الاجابة وفق الاختيارات المطروحة وتمنع حدوث التناقضات والاجابات المتعددة، وتسهل عملية الاجابة والحفظ دون التغيير في مضمون الاستبيان.



## 3 - قاعدة الاستبيان:

أ - قاعدة الاستبيان الأول الموجه للمراجعين الخارجيين: تتحدد قاعدة الاستبيان الأول الموجه للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر بعدد الأعمدة والأسطر الدالة على المتغيرات لكل استفسار تبعا لكل شخص، فتحدد بـ 52 عمودا و 173 سطر حيث تمثل الأسطر الأشخاص، بينما تمثل الأعمدة الأسئلة المطروحة على المشاركين في الأجزاء الأربعة من الاستبيان، نشير إلى أنه تم اعتماد برنامج اكسل (EXCEL 2013) لبناء هذا الإطار في ملف واحد يشمل الأجزاء الأربعة من الاستبيان، حيث أن الخلايا الناتجة عن تقاطع الأسطر و الأعمدة ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 الى الرقم 5 حسب اجابات المشاركين، لتمكين المعالجة والتحليل وفق البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 21.0) ، باستثناء الأسئلة المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي تمت بأرقام حسب الاختيارات لكل سؤال بالنسبة للجزء الأول من الاستبيان، والشكل رقم (12) ، يوضح نموذج عن قاعدة الاستبيان الأول.

الشكل رقم ( 12 ) : نموذج عن قاعدة الاستبيان الأول

	W	V	U	T	S	R	Q	P	O	N	M	L	K	J	I	H	G	F	E	D	C	B	A
1	52س	51س	50س	49س	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3س	2س	1س	المهنة	الخبرة	المؤهل العلمي	السن	الجنس	الرقم	
2	1	1	3	3	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3	1	1	1	1	2	1	1	
3	2	4	1	1	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	1	2	2	2	1	4	1	2	
4	2	2	1	4	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	4	5	1	1	3	2	1	3	
5	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
6	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
7	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
8	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
9	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
10	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
11	2	3	5	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3	2	1	1	1	4	2	173	
12																							

المصدر : مستنبت من قاعدة الاستبيان

تتكون قاعدة الاستبيان الأول من 8996 معطية موزعة على الخلايا التي تبرز تقاطع الأعمدة مع الأسطر المعالجة والتي سيتم معالجتها بالبرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 21.0) ، حيث أن الخلايا الناتجة عن تقاطع الأسطر و الأعمدة ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 الى الرقم 5 لتمكين المعالجة والتحليل وفق البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 21.0)، باستثناء الأسئلة المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كملت بأرقام حسب الاختيارات لكل سؤال بالنسبة للجزء الأول من الاستبيان، والجدول رقم (08) يوضح توزيع المعطيات بالنسبة للأجزاء الأربعة لقاعدة الاستبيان الأول.

#### الجدول رقم (08) : توزيع المعطيات للأجزاء الأربعة لقاعدة الاستبيان الأول

عدد المعطيات	عدد الأسطر (المستجوبين)	(توزيع الأسئلة)	عدد الأعمدة (الأسئلة)	قاعدة الاستبيان الأول
865	173	العمود من 1 الى 5	05	الجزء الأول من الاستبيان
5017	173	العمود من 6 الى 34	29	الجزء الثاني من الاستبيان
1903	173	العمود من 35 الى 45	11	الجزء الثالث من الاستبيان
2076	173	العمود من 46 الى 57	12	الجزء الرابع من الاستبيان
<b>9861</b>	<b>173</b>	<b>57</b>	<b>57</b>	<b>الاجمالي</b>

المصدر: من اعداد الباحث

ب - قاعدة الاستبيان الثاني الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر. تتحدد قاعدة الاستبيان الثاني الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر بعدد الأعمدة والأسطر الدالة على المتغيرات لكل سؤال تبعا لكل شخص، فتحدد بـ 52 عمودا و 108 سطرا، حيث أن الخلايا الناتجة عن تقاطع الأسطر و الأعمدة ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 الى الرقم 5 لتمكين المعالجة والتحليل وفق البرنامج الاحصائي (SPSS 21.0)، باستثناء أسئلة الجزء الأول من الاستبيان المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كملت بأرقام

حسب الاختيارات بالنسبة لكل سؤال، والشكل رقم (13) ، يوضح نموذج عن قاعدة الاستبيان الثاني.

### الشكل رقم ( 13 ) : نموذج عن قاعدة الإستبيان الثاني

	W	V	U	T	S	R	Q	P	O	N	M	L	K	J	I	H	G	F	E	D	C	B	A
1	52س	51س	50س	49س	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3ر	2س	1س	المهنة	الخبرة	المؤهل العلمي	السن	الجنس	الرقم
2	1	1	3	3	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3	1	1	1	1	2	1	1	
3	2	4	1	1	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	1	2	2	2	1	4	1	2	
4	2	2	1	4	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	4	5	1	1	3	2	1	3	
5	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
6	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
7	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
8	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
9	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
10	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	

المصدر : مستنبط من قاعدة الإستبيان

تتكون هذه القاعدة من 5616 معطية موزعة على الخلايا التي تبرز تقاطع الأعمدة مع الأسطر، باستثناء أسئلة الجزء الأول من الاستبيان المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كملت بأرقام حسب الاختيارات لكل سؤال، والجدول رقم (09) يوضح توزيع المعطيات بالنسبة للأجزاء الأربعة لقاعدة الاستبيان الثاني.

### الجدول رقم (09) : توزيع المعطيات للأجزاء الأربعة لقاعدة الاستبيان الثاني.

عدد المعطيات	عدد الأسطر (المستجوبين)	(توزيع الأسئلة)	عدد الأعمدة (الأسئلة)	قاعدة الاستبيان الثاني
540	108	العمود من 1 الى 5	05	الجزء الأول من الاستبيان
3132	108	العمود من 6 الى 34	29	الجزء الثاني من الاستبيان
1188	108	العمود من 35 الى 45	11	الجزء الثالث من الاستبيان
1296	108	العمود من 46 الى 57	12	الجزء الرابع من الاستبيان
6156	108	57	57	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث

### ثالثا: الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الاستبيان الأول على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، وتم التركيز على ارتباط الاستبيان ولو جزئيا، بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية من وسط شرق غرب وجنوب، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية جانفي 2010 إلى غاية نهاية جويلية 2012.

ارتبط الاستبيان الثاني بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية، كونه يعالج تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في مواجهة فجوة التوقعات ورقابة جودة المراجعة كمشاكل معاصرة حسب وجهة نظر المجتمع المالي من المستفيدين من خدمات المراجعة بالجزائر، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية جانفي 2010 إلى غاية نهاية ماي 2012.

### رابعا - الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان يرى الباحث ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 21.0):

الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات.

مقياس ليكرت

تحليل البيانات ( اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي Mann-Whitney)

### 1- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها بطريقة تساعد في عملية وصفها، حيث سيتم اعتماد

تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة.

ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية ، كمؤشر لترتيب عناصر وبنود مختلف اجزاء الاستبيان الأربعة حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة) وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي في الجزائر. وفي تحديد أهمية وترتيب سبل وآليات تضيق فجوة التوقعات في المراجعة كمدخل لتطوير الممارسة المهنية لها في الجزائر، كما استخدم كذلك في تحديد وترتيب أهمية سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة في تطوير الممارسة المهنية لها.

## 2 - حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات

ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العالين.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريبا إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها.

أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فإن صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل

الثبات، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (10) :

## الجدول رقم (10) : يوضح معاملات الثبات للأجزاء الثلاثة للاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر (الحالية والمتوقعة)	29	0,871
2	سبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر	11	0,658
3	سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر	12	0,821
	الإجمالي	52	0,662

## المصدر: من اعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (10) أن معظم القيم ألفا كرونباخ قريبة من الواحد مما يعني أن عبارات الأجزاء الأربعة ثابتة ومستقرة، وكذلك قيمة الثبات لإجمالي الاستبيان ألفا كرونباخ هي 0.662، وهي تعتبر نسبة مقبولة للثبات في اداة الدراسة. ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من الأجزاء الثلاثة للاستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي كما يوضحها الجدول رقم (11).

## الجدول رقم (11) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.	29	0,870
2	الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.	29	0,867
3	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.	29	0,868
4	التأكد من احترام شروط وقوانين ابرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.	29	0,871
5	الإعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.	29	0,867
6	الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.	29	0,870
7	اشتمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.	29	0,871
8	تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.	29	0,865
9	تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.	29	0,865
10	تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية.	29	0,864
11	تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.	29	0,868
12	تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.	29	0,866
13	التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.	29	0,877
14	التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهتمته وتوفير الوسائل اللازمة.	29	0,867
15	التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.	29	0,867
16	التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.	29	0,872
17	الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.	29	0,863
18	التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس و/أو التحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.	29	0,867

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
19	التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا وليس الإدارة فقط.	29	0,860
20	مسؤولية المراجع في توصيل اوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا.	29	0,864
21	ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقظا للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ او التحريف,	29	0,860
22	التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.	29	0,860
23	ضرورة ان يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.	29	0,865
24	ان يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.	29	0,876
25	ان يشير المراجع في تقريره الى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.	29	0,862
26	تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.	29	0,867
27	اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.	29	0,865
28	تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.	29	0,873
29	التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.	29	0,870
	الاجمالي	29	0,871

## المصدر: من اعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (11) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.871 مما يدل على أن هذه الأسئلة متنسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان. باستثناء السؤال رقم 13 المتعلق بالتأكد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة، والسؤال رقم 16 المتعلق بالتأكد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية



عند ممارسة وظيفته، والسؤال رقم 24 المتعلق باستعانة المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة، والسؤال رقم 28 المتعلق بتقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة. حيث بلغت قيمة معامل الفا كرونباخ لكل منهما على التوالي 0.877 و 0.872 و 0.876 و 0.873، وهي متجاوزة للإجمالي مما يدل على أن هذان الأسئلة الأربعة لا تتفق مع العوامل الأخرى المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

### الجدول رقم ( 12 ) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان

الرقم	الجزء الثالث من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية.	11	0,611
2	زيادة الاعلام عن الممارسة المهنية للمراجع ودوره في المجتمع من خلال الملتقيات العلمية بالتنسيق مع هيئات البحث العلمي والجامعات والمساهمة في الاصدارات الأكاديمية.	11	0,617
3	تحميل مسؤوليات أكثر للمراجع الخارجي في الجزائر والتصريح عنها في تقريره.	11	0,573
4	اعتماد قوانين وتشريعات أكثر لتحديد مسؤولية إدارة المنشأة في الجزائر بالنسبة للقوائم المالية والتصريح عنها في تقرير الادارة السنوي.	11	0,605
5	تنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية بمختلف الآليات ابتداء من جانب التكوين العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات.	11	0,630
6	ادراج جزء في تقرير المراجعة يحدد فيه المراجع مسؤولية المنشأة محل المراجعة بالنسبة للقوائم المالية.	11	0,736
7	تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد.	11	0,657
8	تدعيم استقلال المراجع من خلال تفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.	11	0,587
9	تدعيم استقلال المراجع من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية.	11	0,667
10	تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر في اعتماد معايير المراجعة وتحديد قواعد وأخلاقياتها وتنظيم الرقابة على جودة خدمات المهنة.	11	0,588
11	وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة في الجزائر تحت اشراف المهنيين المستقلين عن الجهات الحكومية لضمان استقلالية مهنة المراجعة والرقابة على جودتها.	11	0,674
	الإجمالي	11	0,658

المصدر: من اعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (12) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.871 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان.

باستثناء السؤال رقم 06 المتعلق بإدراج جزء في تقرير المراجعة يحدد فيه المراجع مسؤولية المنشأة محل المراجعة بالنسبة للقوائم المالية، والسؤال رقم 09 المتعلق بتدعيم استقلال المراجع من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية، والسؤال رقم 11 المتعلق بوضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة في الجزائر تحت اشراف المهنيين المستقلين عن الجهات الحكومية لضمان استقلالية مهنة المراجعة والرقابة على جودتها.

حيث بلغت قيمة معامل الفا كرونباخ لكل منهما على التوالي 0,736 و 0,667 و 0,658 ، وهي متجاوزة للإجمالي، مما يدل على أن هذه الأسئلة الثلاثة لا تتفق مع العوامل الأخرى المتعلقة بالجزء الثالث من الاستبيان لسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة

## الجدول رقم (13) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان

الرقم	الجزء الرابع من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كروناخ
1	التزام المهنيين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.	12	0,658
2	إبلاغ المهنيين بمكتب المراجعة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المعتمدة والمتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة.	12	0,826
3	يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.	12	0,815
4	توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية.	12	0,815
5	التشاور و إجراء نقاش على المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج مكتب المراجعة والذين يملكون الخبرة المتخصصة.	12	0,793
6	اعتماد مختلف أشكال التوثيق كالأدلة الخطية و/أو الالكترونية و/أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع مرتبط بعملية المراجعة.	12	0,817
7	اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	12	0,838
8	اعتماد نزاهة وسمعة العميل كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	12	0,789
9	تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد، لتوفير قناعة بأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية.	12	0,804
10	توصيل نتائج المراقبة لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد إلى ادارة المنشأة والمستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.	12	0,781
11	التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دولياً. (اعتماد معايير دولية)	12	0,813
12	الإشراف على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.	12	0,792
	الإجمالي	12	0,821

المصدر: من اعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (13) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.821 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان.

باستثناء السؤال رقم 02 المتعلق بإبلاغ المهنيين بمكتب المراجعة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المعتمدة والمتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة، والسؤال رقم 07 المتعلق باعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.

حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل منهما على التوالي 0,826 و 0,838 ، وهي متجاوزة للإجمالي، مما يدل على أن هذان السؤالان لا يتفقان مع العوامل الأخرى المتعلقة بالجزء الرابع من الاستبيان لسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

### 3 - مقياس ليكرت

تم اعتماد مقياس (ليكرت) في اعداد هذه الاستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل جزء من الاستبيان، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها.

حيث ان اعداد الاستبيان وفقا لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جدا، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (14) .

## الجدول رقم (14): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الوزن	الإجابة (أهمية العبارة)
1	موافق بشدة
2	موافق
3	غير متأكد
4	غير موافق
5	غير موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحث

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات) كالتالي:

، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (15) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

$$0.8 = \frac{4}{5}$$

## الجدول رقم (15) : درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

درجة المساهمة	قيمة المتوسط المرجح
موافق بشدة	من 1 إلى أقل من 1.80
موافق	1.8 إلى أقل من 2.6
غير متأكد	من 2.6 إلى أقل من 3.4
غير موافق	من 3.4 إلى أقل من 4.2
غير موافق بشدة	من 4.2 إلى أقل من 5

المصدر: من اعداد الباحث

## 4 - تحليل البيانات :

من أجل تحليل البيانات بالنسبة لفئتي الاستبيان (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدماتهم)، فقد تم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني-Mann-Whitney)، وهذا من أجل اختبار فرضيات الدراسة، والتحليل المقارن لآراء الدراسة حسب الأجزاء الأربعة للاستبيان.

## اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) أو (U) :

ان اعتماد فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات، والذي يرمز له بـ (U)، كونه يعتبر بديلا لا معلمي للاختبار الخاص بالفرق بين متوسطين لمجتمعين، والمبني على أساس عينتين مستقلتين، أي أن هذا الاختبار بديل أفضل لاختبار (t)، ويفضل استخدام اختبار (U) خاصة إذا كانت العينتان مختارتان من مجتمعين لا يتبعان توزيعا طبيعيا.

والجدول رقم (16) يوضح مختلف الخصائص وطريقة الحساب لاختبار فرق

المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)

الجدول رقم (16): الخصائص العامة لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني-Mann-Whitney)

(Whitney)

العنصر	الحساب	الشرح
$\mu_u$	$\mu_u = \frac{n_1 n_2}{2}$	الوسط
$\sigma_u$	$\sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$	التباين
n	n1 حجم العينة الأولى n2 حجم العينة الثانية	كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي
r	الرتبة	يتم اعتماد مجموع الرتب المناظرة لملاحظات إحدى العينتين

القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whitney	$U = n_1n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - R_1$	<b>U</b>
قيمة إحصاء الاختبار Z	$Z = \frac{U - n_1n_2/2}{\sqrt{\frac{n_1n_2(n_1+n_2+1)}{12}}}$	<b>Z</b>

Source : Manu Carricano Et Fanny Poujol : **Analyse de données avec SPSS**, collection Synthex- pearson education, France, 2008, p 52.

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) لمعرفة هل يوجد فرق معنوي (ذو دلالة إحصائية) بين متوسط إجابات العينتين على الأسئلة المتعلقة بكل جزء من الاستبيان (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة في الجزائر).

وذلك بوضع فرض العدم (**H0**): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة للعوامل المذكورة.

والفرض البديل (**H1**): توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة للعوامل المذكورة.

وفي هذه الدراسة سيتم اعتماد مستوى معنوية 5%، فإذا كانت قيمة الاحتمال اقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم (**H0**) وقبول الفرض البديل (**H1**)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين.

أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05) فهذا معناه قبول فرض العدم (**H0**) ورفض الفرض البديل (**H1**)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين.

## المطلب الثاني: تحليل الاستبيان.

سيتم من خلال هذا المطلب تحليل الاستبيان بالنسبة لكل طرف من عينة الدراسة من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدماتهم، وهذا بالنسبة للأجزاء الأربعة للاستبيان، من تحليل لخصائص عينة الدراسة، الى مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، وسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وسياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة.

### أولاً: تحليل الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين

#### 1 - تحليل خصائص عينة الدراسة:

سيتم تحليل عينة الدراسة حسب عدة خصائص كما يوضحه الجدول رقم (17)، من

الخصائص التالية:

- الجنس.
- العمر.
- المؤهل العلمي.
- الخبرة.
- المهنة.



## الجدول رقم (17) : تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة

المراجعون الخارجيون		الخاصية / الفئة
النسبة %	التكرار	الجنس
2,89	5	أنثى
97,11	168	ذكر
100	173	العمر
2,31	4	أقل من 30 سنة
43,93	76	من 31 الى 40
50,87	88	من 41 ال 50
2,89	5	أكثر من 50
100	173	المؤهل العلمي
84,39	146	جامعي
1,73	3	غير جامعي
13,87	24	دراسات عليا
100	173	الخبرة
19,65	34	أقل من 5 سنة
35,84	62	من 6 الى 10
34,68	60	من 11 الى 15
9,83	17	أكثر من 15
100	173	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث

## أ- تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس :

من خلال الجدول رقم (17) ، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 97,11 % أي 168 ذكرا، بينما تمثل الإناث 2,89% أي بـ 5 إناث، فهذا يدل على أن هذه المهنة محتكرة نسبيا من قبل الذكور كون الممارسة المهنية لها غير مرتبطة بمنطقة

محددة بل انها تشمل مختلف المؤسسات بالتراب الوطني، اضافة الى انخفاض اعتماد محافظ الحسابات والخبير المحاسبي الممنوح للإناث بالجزائر مقارنة بالذكور المرخص لهم بذلك.

#### ب - تصنيف عينة الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول رقم (17)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع لكون أن نسبة 98,84 % تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 171 شخصا، بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 1.73 %، أي ما يمثل 03 اشخاص، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الشروط الواجب توافرها في الشخص المراجع وهي ليسانس أو محاسب معتمد زائد خبرة كبيرة، وهو ما يفسر وجود غير الجامعيين في فئة المراجعين.

ومن خلال الربط بين المستوى التعليمي للعينة وعمر الأشخاص، نجد أن فئة غير الجامعيين تقع ضمن الفئة العمرية الرابعة، وهذا لاشتراط الخبرة الطويلة لغير الجامعيين للحصول على اعتماد محافظ الحسابات.

ان كون المستوى التعليمي للعينة مرتفع يعتبر مؤشرا جيدا للدراسة، وهذا يجعل من عينة الدراسة الفئة المناسبة المؤهلة علميا للإجابة على أسئلة الاستبيان، وهذا لتخصص موضوع الدراسة.

#### ج - تصنيف عينة الدراسة حسب العمر والخبرة:

من خلال الجدول رقم (17)، نلاحظ أن خبرة أفراد العينة لا تتلاءم إلى حد ما مع الفئات العمرية، حيث تم تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 5 سنوات، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 19,65 % أي بـ 34 شخصا، في حين أن الفئة العمرية الأولى بها 4 أشخاص أعمارهم لا تتعدى 30 سنة، وبقي في هذه الفئة للخبرة 30 شخصا لهم خبرة يفترض أن تقع في الفئات العمرية الموالية، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 35,84 % أي بـ 62 شخصا، وهو ما يعبر عن الفئة العمرية الثانية مضاف لها جزء من المتأخرين في ممارسة المهنة من الفئة الأولى، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 34,7 % أي بـ 60 شخصا مضافا إليها جزء من المتأخرين من الفئات السابقة والموالية، والتي بها أشخاص لم يتحصلوا على الترخيص باكرا، ويرجع هذا إلى التأخر في منح الاعتماد من طرف الهيئة المهنية، أول

لكونهم لم يمارسوا النشاط المهني مبكرا كذلك، أما الفئة الرابعة للخبرة تمثل نسبة 9,83% أي بـ 17 شخصا ما يمثل الفئة العمرية الرابعة ناقص المتأخرين الى الفئات السابقة. والجدول رقم (17) ، يوضح مقارنة بين الفئات العمرية وفئات الخبرة للمراجعين، حيث أن الفرق بالموجب يمثل التأخر في ممارسة مهنة المراجعة، ويوضح الجدول تأخر بمعدل 42 شخصا أي ما يعادل 24,28% كنسبة تأخر في الحصول على الاعتماد أو عدم الممارسة المبكرة لمهنة المراجعة في الجزائر، حيث يتوزع هذا التأخر في الفئتين العمرية الثانية والثالثة.

**الجدول رقم (18): يوضح مقارنة بين فئات العمر وفئات الخبرة للمراجعين بعينة الدراسة**

خصائص الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية							
الفروق		فئات الخبرة			فئات العمر		
سبب الفرق	الفرق	النسبة	التكرار	الخبرة	النسبة	التكرار	العمر
تأخر	30	19,7	34	أقل من 5 سنة	2,31	4	أقل من 30 سنة
فائض	-14	35,8	62	من 6 الى 10	43,9	76	من 31 الى 40
فائض	-28	34,7	60	من 11 الى 15	50,9	88	من 41 الى 50
تأخر	12	9,83	17	أكثر من 15	2,89	5	أكثر من 50
		100	173		100	173	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث

#### د - تصنيف عينة الدراسة حسب المهنة :

بالرجوع الى عينة الدراسة وتصنيفها وفق لمهنة المراجعين الخارجيين والتي تنقسم بين الخبير المحاسبي والذي ضمنا يحمل اعتماد محافظ حسابات، ومحافظ الحسابات.

حيث نجد أن الخبراء المحاسبين يمثلون نسبة 7.51% من عينة الدراسة أي ما يقابل 13 خبيرا محاسبيا، وهي تمثل نسبة ضعيفة مقارنة بمحافظي الحسابات الذين يمثلون نسبة

92.49% أي ما يقابل 160 محافظا للحسابات، كما يوضحه الجدول رقم (19)

تعتبر نسبة الخبراء المحاسبين منخفضة جدا، وهذا اخذا بعين الاعتبار أن 80.33% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق ال 6 سنوات، ويرجع هذا الا أن اعتماد الخبير المحاسبي يمنح بعد اجراء امتحان الخبرة من طرف الهيئة المهنية (مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، وحسب مجلس المصف الوطني، فان امتحان الخبراء المحاسبين لم يجرى منذ سنة 2002م، وهذا ما يفسر بصفة كبيرة انخفاض نسبة الخبراء المحاسبين بعينة الدراسة بالرغم من ارتفاع نسبة الخبرة المهنية في هذه العينة.

#### الجدول رقم (19) : يوضح التصنيف حسب المهنة للمراجعين الخارجيين

النسبة %	التكرار	المهنة
7,51	13	خبير محاسبي
92,49	160	محافظ حسابات
100	173	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث

2 - تحليل الجزء الثاني للاستبيان (المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)

## الجدول رقم (20) : تحليل اجابات المراجعين للجزء الثاني من الاستبيان

ترتيب الأهمية	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	اجابات المراجعين الخارجيين %					رقم السؤال
			غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
1	موافق	1,83			23,12	36,42	40,46	1
3	موافق	2,23			38,15	46,24	15,61	2
10	موافق	1,84			21,97	40,46	37,57	3
9	موافق	2,03			35,26	32,95	31,79	4
8	غير متأكد	2,71	5,78	15,03	39,88	22,54	16,76	5
6	موافق	1,99			34,10	30,64	35,26	6
14	موافق	2,38		5,20	43,93	34,68	16,18	7
4	موافق	1,97			31,79	33,53	34,68	8
12	موافق	1,95			32,95	29,48	37,57	9
2	موافق	1,91			25,43	39,88	34,68	10
17	موافق	2,39			51,45	35,84	12,72	11
15	موافق	2,05			36,99	30,64	32,37	12
7	موافق	2,43	8,09	5,20	35,26	24,28	27,17	13
11	موافق	1,99			35,26	28,90	35,84	14
19	موافق	2,38			50,29	37,57	12,14	15
13	غير متأكد	2,62		1,73	68,79	19,08	10,40	16
21	موافق	2,37			48,55	39,88	11,56	17
18	موافق	2,56	4,62	6,94	41,62	33,53	13,29	18
20	موافق	2,40			52,02	35,84	12,14	19
27	موافق	2,57		8,09	50,29	32,37	9,25	20
22	موافق	2,52		9,25	45,09	34,10	11,56	21
16	غير متأكد	2,60		8,67	50,29	33,53	7,51	22
26	غير متأكد	2,66	2,89	9,25	48,55	30,06	9,25	23
23	غير متأكد	2,69	6,36	4,05	50,29	31,21	8,09	24
24	غير متأكد	2,84	7,51	10,40	47,98	27,17	6,94	25
5	غير متأكد	2,62		6,94	57,80	25,43	9,83	26
29	موافق	2,58		4,62	56,07	31,79	7,51	27
25	غير متأكد	2,87	5,20	12,14	50,87	27,75	4,05	28
28	غير متأكد	2,82	3,47	12,72	51,45	27,17	5,20	29

المصدر: من اعداد الباحث

## ترتيب المهام والمسؤوليات حسب أهميتها.

- 1) الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.
- 2) التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.
- 3) تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- 4) تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- 5) تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.
- 6) الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.
- 7) التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهتمته وتوفير الوسائل اللازمة.
- 8) التأكد من احترام شروط وقوانين ابرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.
- 9) تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.
- 10) الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.
- 11) الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.
- 12) التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.
- 13) اشمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.
- 14) تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- 15) التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا وليس الإدارة فقط.
- 16) التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.
- 17) ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقظاً للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ او التحريف
- 18) التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس و/أو التحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.
- 19) مسؤولية المراجع في توصيل اوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا.
- 20) اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.
- 21) التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.
- 22) التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.
- 23) تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.
- 24) ضرورة ان يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.
- 25) أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.
- 26) الاعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.
- 27) التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.

28) أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.

29) تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.

### 3 - تحليل الجزء الثالث للاستبيان (سبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة)

الجدول رقم (21) : تحليل اجابات المراجعين للجزء الثالث من الاستبيان

المراجعون الخارجيون								رقم السؤال
ترتيب السبل والآليات	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
4	موافق	1,56				56,07	43,93	1
2	موافق	1,47				47,40	52,60	2
8	غير متأكد	2,90	16,76	21,97	15,03	27,17	19,08	3
5	موافق	1,40				13,87	12,14	4
1	موافق	1,55				55,49	44,51	5
6	موافق	1,82				29,48	22,54	6
11	غير متأكد	2,71	10,40	18,50	22,54	28,90	19,65	7
10	موافق	1,50				49,71	50,29	8
9	موافق	2,13		17,34	13,87	33,53	35,26	9
7	موافق	1,97	4,62	6,36	5,78	47,98	35,26	10
3	موافق	1,91	3,47	8,09	10,40	31,79	46,24	11

المصدر: من اعداد الباحث

ترتيب السبل والآليات حسب أهميتها.

1) اعتماد قوانين وتشريعات أكثر لتحديد مسؤولية إدارة المنشأة في الجزائر بالنسبة للقوائم المالية والتصريح عنها في تقرير الادارة السنوي.



- (2) زيادة الاعلام عن الممارسة المهنية للمراجع ودوره في المجتمع من خلال الملتقيات العلمية بالتنسيق مع هيئات البحث العلمي والجامعات والمساهمة في الاصدارات الأكاديمية.
- (3) تدعيم استقلال المراجع من خلال تفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.
- (4) تنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية بمختلف الآليات ابتداء من جانب التكوين العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات.
- (5) زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية.
- (6) ادراج جزء في تقرير المراجعة يحدد فيه المراجع مسؤولية المنشأة محل المراجعة بالنسبة للقوائم المالية.
- (7) وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة في الجزائر تحت اشراف المهنيين المستقلين عن الجهات الحكومية لضمان استقلالية مهنة المراجعة والرقابة على جودتها.
- (8) تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر في اعتماد معايير المراجعة وتحديد قواعد وأخلاقياتها وتنظيم الرقابة على جودة خدمات المهنة.
- (9) تدعيم استقلال المراجع من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية.
- (10) تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد.
- (11) تحميل مسؤوليات أكثر للمراجع الخارجي في الجزائر والتصريح عنها في تقريره.

## 4 - تحليل الجزء الرابع للاستبيان (سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة)

## الجدول رقم (22) : تحليل اجابات المراجعين للجزء الرابع للاستبيان

المراجعون الخارجيون								رقم السؤال
ترتيب السياسات والاستراتيجيات	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
1	موافق	1,18				18,50	81,50	1
3	موافق	1,63		5,20	4,05	39,31	51,45	2
4	موافق	1,22				21,97	78,03	3
9	موافق	1,40				40,46	59,54	4
2	موافق	2,07		6,36	6,94	73,99	12,72	5
11	موافق	1,72		4,62	7,51	42,77	45,09	6
6	موافق	1,84	3,47	6,36	5,78	39,31	45,09	7
10	موافق	2,49	5,20	18,50	20,23	32,37	23,70	8
7	موافق	1,55			5,78	43,35	50,87	9
5	موافق	1,83		6,94	9,83	42,77	40,46	10
8	موافق	1,65		5,78	3,47	41,04	49,71	11
12	غير متأكد	2,62	6,36	21,97	20,81	28,90	21,97	12

المصدر: من اعداد الباحث

## ترتيب السياسات والاجراءات حسب أهميتها.

- (1) التزام المهنيين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.
- (2) يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصًا لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.
- (3) توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصًا، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية.

- 4) تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد، لتوفير قناعة بأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية.
- 5) إبلاغ المهنيين بمكتب المراجعة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المعتمدة والمتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة.
- 6) التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دولياً.
- 7) اعتماد مختلف أشكال التوثيق كالأدلة الخطية و/أو الإلكترونية و/أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع مرتبط بعملية المراجعة.
- 8) توصيل نتائج المراقبة لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد إلى إدارة المنشأة والمستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.
- 9) اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- 10) التشاور و إجراء نقاش على المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج مكتب المراجعة والذين يملكون الخبرة المتخصصة.
- 11) اعتماد نزاهة وسمعة العميل كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- 12) الاشراف على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.

ثانيا: تحليل الاستبيان الموجه لفئة المستخدمين من خدمات المراجعة

### 1 - تحليل خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (23) : تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة

المستخدمون من خدمات المراجعة		الخاصية / الفئة
النسبة %	التكرار	الجنس
19,44	21	أنثى
80,56	87	ذكر
100	108	العمر
14,81	16	أقل من 30 سنة
38,89	42	من 31 الى 40
29,63	32	من 41 ال 50
16,67	18	أكثر من 50
100	108	المؤهل العلمي
67,59	60	جامعي
5,56	6	غير جامعي
26,85	42	دراسات عليا
100	108	الخبرة
17,59	19	أقل من 5 سنة
38,89	42	من 6 الى 10
28,70	31	من 11 الى 15
14,81	16	أكثر من 15
100	108	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث

#### أ- تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس :

من خلال الجدول رقم (23) ، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 80,56 % أي 87 ذكرا، بينما تمثل الإناث 19,44 % أي بـ 21 انثى، ويرجع هذا لكون عينة الدراسة تشمل المدراء ومدراء المالية والمحاسبة ومسؤولي القروض في البنوك

وبعض المستثمرين الخواص، وبعض الموظفين في المصالح الحكومية كالضرائب، إضافة الى الأكاديميين من اساتذة جامعيين، ومن خلال اعتماد الباحث بدرجة كبيرة على التسليم المباشر وبالرجوع الى قاعدة للاستبيان لوحظ أن هذه الوظائف يشغلها الذكور بنسبة كبيرة جدا مقارنة بالإناث في الجزائر.

#### ب - تصنيف عينة الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول رقم (23)، فقد تم تقسيم عينة الدراسة حسب العمر الى أربع فئات بمعدل عشر سنوات للفئة العمرية، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 14,81%، أي بـ 16 شخصا، بينما تمثل الفئة العمرية الثانية نسبة 38,89%، أي بـ 42 شخصا، بينما الفئة العمرية الثالثة تمثل نسبة 29,63%، أي بـ 32 شخصا، في حين أن الفئة العمرية الرابعة تمثل نسبة 16,67%، أي بـ 18 شخصا.

وبالرجوع الى قاعدة الاستبيان والجدول رقم (23)، نجد أن 85,19% من عينة الدراسة تتعدى أعمارهم الثلاثين سنة، وهذا يرجع الى الخبرة المشترطة لشغل مناصب مرتبطة بالمحاسبة والمالية، على مستوى المؤسسات العمومية والبنوك، إضافة الى التكوين الأكاديمي للأساتذة الجامعيين، وهذا ما يجعل هذه الفئة من المستفيدين من خدمات المراجعة يعتبر متوسط العمر بها مرتفع نسبيا.

#### ج - تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

من خلال الجدول رقم (23)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع نسبيا، حيث أن نسبة 94,44% تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 102 شخصا، بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 5,56%، أي ما يمثل 06 اشخاص، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الوظائف التي تمثل المستفيدين من خدمات المراجعة والتي تتطلب الشهادات الجامعية إضافة الى الخبرة، إضافة الى كون عينة الدراسة تشمل على 42 أستاذا جامعيًا في التخصص، إضافة الى أن نسبة غير الجامعيين في العينة تمثل بعض الموظفين الذين يشغلون مناصبهم في ظل عدم وجود شهادة جامعية، وهذا باشتراط الخبرة الكبيرة التي تشترط في ذلك المنصب.

ان كون المستوى التعليمي للعيينة مرتفع يعتبر مؤشرا جيدا للدراسة، وهذا يجعل من عينة الدراسة الفئة المناسبة المؤهلة علميا للإجابة على أسئلة الاستبيان، وهذا لتخصص موضوع الدراسة.

#### د - تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة:

من خلال الجدول رقم (23)، فقد اعتمد تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 05 سنوات، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 17,59 % أي بـ 19 شخصا، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 38,89 % أي بـ 42 شخصا، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 28,70 % أي بـ 31 شخصا، وبالنسبة للفئة الرابعة للخبرة فإنها تمثل نسبة 14,81 % أي بـ 16 شخصا. ويلاحظ أن معدل الخبرة يعتبر مرتفعا نسبيا بعينة الدراسة حيث أن 82,41 % من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق الخمس سنوات، وهذا يعتبر مؤشرا جيدا من حيث الاجابة على أسئلة محاور الاستبيان، ويجعل من هذه العينة الفئة المؤهلة مهنيا للإجابة على هذا الاستبيان.

## 2 - تحليل الجزء الثاني للاستبيان (المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)

الجدول رقم (24) : تحليل لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة للجزء الثاني للاستبيان

رقم السؤال	اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة %						الخصائص
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	
ترتيب الأهمية	درجة الموافقة						
1	42,59	51,85	5,56			1,63	موافق بشدة
2	42,59	45,37	12,04			1,69	موافق بشدة
3	45,37	48,15	6,48			1,61	موافق بشدة
4	42,59	53,70	3,70			1,61	موافق بشدة
5	38,89	52,78	8,33			1,69	موافق بشدة
6	29,63	61,11	9,26			1,80	موافق
7	43,52	52,78	3,70			1,60	موافق بشدة
8	39,81	50,93	9,26			1,69	موافق بشدة
9	42,59	52,78	4,63			1,62	موافق بشدة
10	39,81	50,00	10,19			1,70	موافق بشدة
11	31,48	60,19	8,33			1,77	موافق بشدة
12	39,81	51,85	8,33			1,69	موافق بشدة
13	11,11	32,41	33,33	16,67	6,48	2,75	غير متأكد
14	34,26	56,48	9,26			1,75	موافق بشدة
15	46,30	40,74	10,19	2,78		1,69	موافق بشدة
16	47,22	46,30	6,48			1,59	موافق بشدة
17	40,74	44,44	11,11	1,85	1,85	1,80	موافق
18	39,81	48,15	10,19	1,85		1,74	موافق بشدة
19	43,52	39,81	12,96	3,70		1,77	موافق بشدة
20	32,41	54,63	9,26	3,70		1,84	موافق
21	37,04	44,44	16,67	1,85		1,83	موافق
22	40,74	38,89	15,74	4,63		1,84	موافق بشدة
23	36,11	55,56	5,56	2,78		1,75	موافق بشدة
24	18,52	51,85	7,41	12,04	10,19	2,44	موافق
25	32,41	54,63	9,26	3,70		1,84	موافق
26	25,93	33,33	18,52	10,19	12,04	2,49	موافق
27	35,19	51,85	12,04	0,93		1,79	موافق بشدة
28	23,15	34,26	12,96	15,74	13,89	2,63	غير متأكد
29	31,48	42,59	8,33	8,33	9,26	2,21	موافق

المصدر: من اعداد الباحث

## ترتيب المهام والمسؤوليات حسب أهميتها.

- 1) التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.
- 2) اشمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.
- 3) التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.
- 4) التأكد من احترام شروط وقوانين ابرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.
- 5) تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- 6) الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.
- 7) تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.
- 8) الاعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.
- 9) تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.
- 10) التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.
- 11) الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.
- 12) تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- 13) التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا وليس الادارة فقط.



- (14) التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس و/أو التحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.
- (15) ضرورة ان يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.
- (16) التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهمته وتوفير الوسائل اللازمة.
- (17) تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- (18) التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.
- (19) اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.
- (20) الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.
- (21) الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.
- (22) ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقطاً للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ او التحريف
- (23) أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.
- (24) مسؤولية المراجع في توصيل اوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلاً.
- (25) التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.
- (26) أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.
- (27) تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.

(28) تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.

(29) التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.

### 3 - تحليل الجزء الثالث للاستبيان (سبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة)

الجدول رقم (25) : تحليل اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة للجزء الثالث للاستبيان

رقم السؤال	المستفيدون من خدمات المراجعة						
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	ترتيب السبل والآليات
1	57,41	35,19	7,41			1,50	5
2	59,26	33,33	7,41			1,48	8
3	66,67	12,96	14,81	5,56		1,59	2
4	52,78	25,93	10,19	11,11		1,80	1
5	70,37	29,63				1,30	3
6	23,15	42,59	19,44	14,81		2,26	9
7	47,22	41,67	8,33	2,78		1,67	7
8	71,30	15,74	7,41	5,56		1,47	4
9	48,15	38,89	12,96			1,65	10
10	43,52	39,81	3,70	9,26	3,70	1,90	6
11	21,30	24,07	14,81	22,22	17,59	2,91	11

المصدر: من اعداد الباحث

#### ترتيب السبل والآليات حسب أهميتها.

(1) تنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية بمختلف الآليات ابتداء من جانب

التكوين العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات.

(2) تدعيم استقلال المراجع من خلال تفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات

الحوكمة.

- (3) زيادة الاعلام عن الممارسة المهنية للمراجع ودوره في المجتمع من خلال الملتقيات العلمية بالتنسيق مع هيئات البحث العلمي والجامعات والمساهمة في الاصدارات الأكاديمية.
- (4) زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية.
- (5) تحميل مسؤوليات أكثر للمراجع الخارجي في الجزائر و والتصريح عنها في تقريره.
- (6) تدعيم استقلال المراجع من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية.
- (7) تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد.
- (8) اعتماد قوانين وتشريعات أكثر لتحديد مسؤولية إدارة المنشأة في الجزائر بالنسبة للقوائم المالية والتصريح عنها في تقرير الادارة السنوي.
- (9) تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر في اعتماد معايير المراجعة وتحديد قواعد وأخلاقياتها وتنظيم الرقابة على جودة خدمات المهنة.
- (10) ادراج جزء في تقرير المراجعة يحدد فيه المراجع مسؤولية المنشأة محل المراجعة بالنسبة للقوائم المالية.
- (11) وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة في الجزائر تحت اشراف المهنيين المستقلين عن الجهات الحكومية لضمان استقلالية مهنة المراجعة والرقابة على جودتها.

## 4 - تحليل الجزء الرابع للاستبيان (سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة)

الجدول رقم (26) : تحليل اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة للجزء الرابع للاستبيان

ترتيب المهام والمسؤوليات	درجة الموافقة	المستفيدون من خدمات المراجعة						رقم السؤال
		المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
4	موافق بشدة	1,31			4,63	21,30	74,07	1
1	موافق	1,91		4,63	7,41	62,04	25,93	2
3	موافق بشدة	1,39			2,78	33,33	63,89	3
10	موافق بشدة	1,27			2,78	21,30	75,93	4
11	موافق بشدة	1,57			12,04	33,33	54,63	5
5	موافق	1,93			12,96	66,67	20,37	6
9	موافق	1,83	4,63	6,48	10,19	25,00	53,70	7
7	موافق	2,07	5,56	6,48	13,89	37,96	36,11	8
2	موافق بشدة	1,69			11,11	47,22	41,67	9
6	موافق بشدة	1,45		2,78	9,26	18,52	69,44	10
12	موافق بشدة	1,50		4,63	3,70	28,70	62,96	11
8	موافق	2,03	4,63	3,70	10,19	52,78	28,70	12

المصدر: من اعداد الباحث

## ترتيب السياسات والاجراءات حسب أهميتها.

- 1) توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصًا، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية.
- 2) التزام المهنيين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.
- 3) يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصًا لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.

- 4) توصيل نتائج المراقبة لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد إلى ادارة المنشأة والمستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.
- 5) التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا .
- 6) التشاور و إجراء نقاش على المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج مكتب المراجعة والذين يملكون الخبرة المتخصصة.
- 7) تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد، لتوفير قناعة بأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية.
- 8) اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- 9) إبلاغ المهنيين بمكتب المراجعة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المعتمدة والمتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة.
- 10) اعتماد مختلف أشكال التوثيق كالأدلة الخطية و/أو الالكترونية و/أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع مرتبط بعملية المراجعة.
- 11) الاشراف على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.
- 12) اعتماد نزاهة وسمعة العميل كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.

### المبحث الثالث: التحليل المقارن واختبار الفرضيات

ان اختبار فرضيات الدراسة، سيتم من خلال التحليل المقارن بين فئتي عينة الدراسة، بالنسبة لمسؤوليات ومهام المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، وسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة، وسياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة، كمدخلين لتطوير الممارسة المهنية لها.

#### المطلب الأول: التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر

باعتماد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طرفي الاستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني للاستبيان من مهام ومسؤوليات حالية ومتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، فقد تم ترتيب هذه المهام والمسؤوليات تصاعديا حسب أهميتها، ويوضح الجدول رقم (27) أن المهام والمسؤوليات المتفق عليها من وجهة نظر الراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، والتي تلقى قبولا عاما على كونها تمثل المهام والمسؤوليات التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

المصدر: من اعداد الباحث

الجدول رقم ( 27 ) : التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر

ترتيب الأهمية	الاتفاق	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي		اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة %					اجابات المراجعين الخارجيين %					رقم السؤال		
		المراجعون والمستفيدون من خدماتهم	المستفيدون من خدمات المراجعة	المراجعون الخارجيون	المستفيدون من خدمات المراجعة	المراجعون الخارجيون	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق		موافق بشدة	
16	1	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,63	1,83			5,56	51,85	42,59			23,12	36,42	40,46	1	
7	3	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	2,23			12,04	45,37	42,59			38,15	46,24	15,61	2	
3	10	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,61	1,84			6,48	48,15	45,37			21,97	40,46	37,57	3	
4	9	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,61	2,03			3,70	53,70	42,59			35,26	32,95	31,79	4	
9	8	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,69	2,71			8,33	52,78	38,89	5,78	15,03	39,88	22,54	16,76	5	
1	6	اتفاق	موافق	موافق	1,80	1,99			9,26	61,11	29,63			34,10	30,64	35,26	6	
12	14	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,60	2,38			3,70	52,78	43,52		5,20	43,93	34,68	16,18	7	
5	4	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	1,97			9,26	50,93	39,81			31,79	33,53	34,68	8	
8	12	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,62	1,95			4,63	52,78	42,59			32,95	29,48	37,57	9	
15	2	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,70	1,91			10,19	50,00	39,81			25,43	39,88	34,68	10	
2	17	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,77	2,39			8,33	60,19	31,48			51,45	35,84	12,72	11	
10	15	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	2,05			8,33	51,85	39,81			36,99	30,64	32,37	12	
18	7	عدم اتفاق	غير متأكد	موافق	2,75	2,43	6,48	16,67	33,33	32,41	11,11	8,09	5,20	35,26	24,28	27,17	13	
23	11	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,75	1,99			9,26	56,48	34,26			35,26	28,90	35,84	14	
14	19	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	2,38		2,78	10,19	40,74	46,30			50,29	37,57	12,14	15	
11	13	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,59	2,62			6,48	46,30	47,22		1,73	68,79	19,08	10,40	16	
19	21	اتفاق	موافق	موافق	1,80	2,37	1,85	1,85	11,11	44,44	40,74			48,55	39,88	11,56	17	
27	18	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,74	2,56		1,85	10,19	48,15	39,81	4,62	6,94	41,62	33,53	13,29	18	
6	20	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,77	2,40		3,70	12,96	39,81	43,52			52,02	35,84	12,14	19	
17	27	اتفاق	موافق	موافق	1,84	2,57		3,70	9,26	54,63	32,41		8,09	50,29	32,37	9,25	20	
21	22	اتفاق	موافق	موافق	1,83	2,52		1,85	16,67	44,44	37,04		9,25	45,09	34,10	11,56	21	
22	16	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,84	2,60		4,63	15,74	38,89	40,74		8,67	50,29	33,53	7,51	22	
25	26	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,75	2,66		2,78	5,56	55,56	36,11	2,89	9,25	48,55	30,06	9,25	23	
20	23	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	2,44	2,69	10,19	12,04	7,41	51,85	18,52	6,36	4,05	50,29	31,21	8,09	24	
29	24	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	1,84	2,84		3,70	9,26	54,63	32,41	7,51	10,40	47,98	27,17	6,94	25	
24	5	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	2,49	2,62	12,04	10,19	18,52	33,33	25,93		6,94	57,80	25,43	9,83	26	
26	29	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,79	2,58		0,93	12,04	51,85	35,19		4,62	56,07	31,79	7,51	27	
28	25	عدم اتفاق	غير متأكد	غير متأكد	2,63	2,87	13,89	15,74	12,96	34,26	23,15	5,20	12,14	50,87	27,75	4,05	28	
13	28	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	2,21	2,82		9,26	8,33	8,33	42,59	31,48	3,47	12,72	51,45	27,17	5,20	29

حيث أنه من أصل 29 مهمة ومسؤولية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر طرحت في الاستبيان على طرفي العينة، تم اتفاق الطرفين على 19 مهمة ومسؤولية كما يلي:

**أولاً: المهام والمسؤوليات المتفق عليها مرتبة حسب أهميتها.**

(1) الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.

(2) التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.

(3) تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

(4) اشمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.

(5) تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات بالمنشأة.

(6) الاعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.

(7) تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

(8) الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.

(9) التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

(10) تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

(11) التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهمته وتوفير الوسائل اللازمة.

(12) التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.



- 13) الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.
- 14) الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.
- 15) التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا وليس الادارة فقط.
- 16) التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس و/أو التحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.
- 17) ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقظاً للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ او التحريف
- 18) اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.
- 19) مسؤولية المراجع في توصيل اوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا.

### ثانيا: المهام والمسؤوليات الغير متفق عليها مرتبة حسب أهميتها.

- 1) تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.
- 2) التأكد من احترام شروط وقوانين ابرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.
- 3) التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.
- 4) ضرورة ان يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.
- 5) أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.

- (6) التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.
- (7) التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.
- (8) تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.
- (9) أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.
- (10) تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.

### المطلب الثاني: التحليل المقارن لسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

باعتقاد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طرفي الاستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، بالنسبة لأسئلة الجزء الثالث للاستبيان من سبل وآليات مقترحة لتضييق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة لها، فقد تم ترتيب هذه المهام والمسؤوليات حسب أهميتها، ويوضح الجدول رقم (28) السبل والآليات المتفق عليها من وجهة نظر الراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، والتي تلقى قبولا عاما على كونها السبل والسياسات التي تؤدي الى تقليص الفجوة في التوقعات بين المراجعين الخارجيين والمجتمع المالي حول المهام والمسؤوليات التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر لتطوير الممارسة المهنية، وقد تم ترتيب هذه السبل والآليات حسب أهميتها بالنسبة لطرفي عينة الدراسة.

الجدول رقم ( 28 ) : التحليل المقارن لسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية في الجزائر

ترتيب الأهمية	الاتفاق	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي		اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة %					اجابات المراجعين الخارجيين %					رقم السؤال	
		المراجعون والمستفيدون من خدماتهم	المستفيدون من خدمات المراجعة	المراجعون الخارجيون	المستفيدون من خدمات المراجعة	موافق بشدة	غير موافق بشدة	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة		
5	4	اتفاق	موافق بشدة	موافق بشدة	1,50	1,56		7,41	35,19	57,41				56,07	43,93	1	
8	2	اتفاق	موافق بشدة	موافق بشدة	1,48	1,47		7,41	33,33	59,26				47,40	52,60	2	
2	8	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,59	2,90		5,56	14,81	12,96	66,67	16,76	21,97	15,03	27,17	19,08	3
1	5	اتفاق	موافق	موافق بشدة	1,80	1,40		11,11	10,19	25,93	52,78			13,87	12,14	73,99	4
3	1	اتفاق	موافق بشدة	موافق بشدة	1,30	1,55				29,63	70,37				55,49	44,51	5
9	6	اتفاق	موافق	موافق	2,26	1,82		14,81	19,44	42,59	23,15			29,48	22,54	47,98	6
7	11	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,67	2,71		2,78	8,33	41,67	47,22	10,40	18,50	22,54	28,90	19,65	7
4	10	اتفاق	موافق بشدة	موافق بشدة	1,47	1,50		5,56	7,41	15,74	71,30				49,71	50,29	8
10	9	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,65	2,13			12,96	38,89	48,15		17,34	13,87	33,53	35,26	9
6	7	اتفاق	موافق	موافق	1,90	1,97	3,70	9,26	3,70	39,81	43,52	4,62	6,36	5,78	47,98	35,26	10
11	3	عدم اتفاق	غير متأكد	موافق	2,91	1,91	17,59	22,22	14,81	24,07	21,30	3,47	8,09	10,40	31,79	46,24	11

المصدر: من اعداد الباحث

ويتضح أنه من أصل 11 عنصر من العناصر المطروحة للسبل والآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر من أجل تطوير الممارسة المهنية لها، تم اتفاق الطرفين على 08 من السبل والآليات كما يلي:

#### أولاً: السبل والآليات المتفق عليها مرتبة حسب أهميتها.

- 1) تنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية بمختلف الآليات ابتداء من جانب التكوين العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات.
- 2) زيادة الاعلام عن الممارسة المهنية للمراجع ودوره في المجتمع من خلال الملتقيات العلمية بالتنسيق مع هيئات البحث العلمي والجامعات والمساهمة في الاصدارات الأكاديمية.
- 3) تدعيم استقلال المراجع من خلال تفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.
- 4) زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية.
- 5) اعتماد قوانين وتشريعات أكثر لتحديد مسؤولية إدارة المنشأة في الجزائر بالنسبة للقوائم المالية والتصريح عنها في تقرير الادارة السنوي.
- 6) تدعيم استقلال المراجع من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية.
- 7) تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر في اعتماد معايير المراجعة وتحديد قواعد وأخلاقياتها وتنظيم الرقابة على جودة خدمات المهنة.
- 8) ادراج جزء في تقرير المراجعة يحدد فيه المراجع مسؤولية المنشأة محل المراجعة بالنسبة للقوائم المالية.

#### ثانياً: السبل والآليات الغير متفق عليها مرتبة حسب أهميتها

- 1) تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد.

- (2) تحميل مسؤوليات أكثر للمراجع الخارجي في الجزائر والتصريح عنها في تقريره.
- (3) وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة في الجزائر تحت اشراف المهنيين المستقلين عن الجهات الحكومية لضمان استقلالية مهنة المراجعة والرقابة على جودتها.

### المطلب الثالث: التحليل المقارن لسياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

بالرجوع لإجابات طرفي الاستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، والمتعلقة بأسئلة الجزء الرابع للاستبيان من سياسات واجراءات مقترحة لتحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر من أجل تطوير مهنة المراجعة، فقد تم ترتيب هذه السياسات والاستراتيجيات حسب أهميتها وفقا للوسط الحسابي المرجح، ويوضح الجدول رقم (29) سياسات والاجراءات دعم رقابة المراجعة، المتفق عليها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، وقد تم ترتيب هذه السياسات والاجراءات حسب أهميتها بالنسبة لطرفي عينة الدراسة.

## الجدول رقم (29) : التحليل المقارن لسياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر

رقم السؤال	اجابات المراجعين الخارجيين %						اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة %						المتوسط الحسابي	درجة الموافقة		الاتفاق	ترتيب الأهمية	
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المراجعون الخارجيون	المستفيدون من خدمات المراجعة		المراجعون والمستفيدون من خدماتهم	المراجعون الخارجيون		المستفيدون من خدمات المراجعة	
1	81,50	18,50				74,07	21,30	4,63			1,18	1,31	موافق بشدة	موافق بشدة	اتفاق	1	4	
2	51,45	39,31	4,05	5,20		25,93	62,04	7,41	4,63		1,63	1,91	موافق بشدة	موافق	اتفاق	3	1	
3	78,03	21,97				63,89	33,33	2,78			1,22	1,39	موافق بشدة	موافق بشدة	اتفاق	4	3	
4	59,54	40,46				75,93	21,30	2,78			1,40	1,27	موافق بشدة	موافق بشدة	اتفاق	9	10	
5	12,72	73,99	6,94	6,36		54,63	33,33	12,04			2,07	1,57	موافق	موافق بشدة	اتفاق	2	11	
6	45,09	42,77	7,51	4,62		20,37	66,67	12,96			1,72	1,93	موافق بشدة	موافق	اتفاق	11	5	
7	45,09	39,31	5,78	6,36	3,47	53,70	25,00	10,19	6,48	4,63	1,84	1,83	موافق	موافق	اتفاق	6	9	
8	23,70	32,37	20,23	18,50	5,20	36,11	37,96	13,89	6,48	5,56	2,49	2,07	موافق	موافق	اتفاق	10	7	
9	50,87	43,35	5,78			41,67	47,22	11,11			1,55	1,69	موافق بشدة	موافق بشدة	اتفاق	7	2	
10	40,46	42,77	9,83	6,94		69,44	18,52	9,26	2,78		1,83	1,45	موافق بشدة	موافق	اتفاق	5	6	
11	49,71	41,04	3,47	5,78		62,96	28,70	3,70	4,63		1,65	1,50	موافق بشدة	موافق بشدة	اتفاق	8	12	
12	21,97	28,90	20,81	21,97	6,36	28,70	52,78	10,19	3,70	4,63	2,62	2,03	غير متأكد	موافق	عدم اتفاق	12	8	

المصدر: من اعداد الباحث

### أولاً: السياسات والاجراءات المتفق عليها مرتبة حسب أهميتها.

ويتضح أنه من أصل 12 من السياسات والاجراءات المقترحة لدعم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر لتطوير الممارسة المهنية لها، تم اتفاق الطرفين على 11 عنصر من هذه السياسات والاجراءات كما يلي:

(1) التزام المهنيين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

(2) يجب علي مكاتب المراجعة أن يعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.

(3) توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية.

(4) التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دولياً.

(5) تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد، لتوفير قناعة بأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية.

(6) توصيل نتائج المراقبة لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد إلى إدارة المنشأة والمستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

(7) إبلاغ المهنيين بمكتب المراجعة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المعتمدة والمتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة.

(8) اعتماد مختلف أشكال التوثيق كالأدلة الخطية و/أو الالكترونية و/أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع مرتبط بعملية المراجعة.

(9) التشاور وإجراء نقاش على المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج مكتب المراجعة والذين يملكون الخبرة المتخصصة.

10) اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.

11) اعتماد نزاهة وسمعة العميل كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.

### ثانياً: السياسات والاجراءات الغير متفق عليها.

لم يتم الاتفاق بين طرفي الدراسة على عنصر واحد وهو الاشراف على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.

### المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضية العامة للدراسة من خلال جملة من الفرضيات الفرعية التي تعالج أربعة محاور كما تم الإشارة له في اشكالية الدراسة، وتتمثل هذه المحاور في ما يلي.

- رصد ملامح فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر (الفرضية الفرعية الأولى والثانية).
- سبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر لتطوير الممارسة المهنية لها (الفرضية الفرعية الثالثة).
- سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر كمدخل لدعم الممارسة المهنية لها (الفرضية الفرعية الرابعة).

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل اختبار الفرضيات الأربعة للدراسة بالنسبة لطرفي عينة الدراسة بالاستبيان، وتتمثل هذه الفرضيات الفرعية فيما يلي:

### الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات.



### الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول توقعات المجتمع ككل المرتبطة بمهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي.

### الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول آليات وسبل تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ودعمها للممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات.

### الفرضية الفرعية الرابعة:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور عناصر رقابة جودة المراجعة في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

وتجدر الإشارة إلى انه قد خصص الجزء الثاني من الاستبيان لرصد ملامح فجوة التوقعات، وذلك باقتراح مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، وهذا بدمج المهام والمسؤوليات الحالية وكذلك المتوقعة في نفس الجزء من الاستبيان، وهذا لترك المجال لتحديد أهمية هذه العناصر لعينة الدراسة، على اعتبار انها تحكمها القوانين والتشريعات ( القانون 10-01 لتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر) في ظل غياب معايير وطنية أو اعتماد لمعايير دولية.

## أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

## الجدول رقم(30) : اختبار Mann-Whitney للفرضية الأولى

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طرفي الدراسة
دال	0,000	-4,560	18,000	477,00	26,50	173	المراجعون الخارجيون للحسابات
				189,00	10,50	108	المستفيدون من خدمات المراجعة

المصدر: من اعداد الباحث

بلغت قيمة الاحتمال 0.000 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم ( $H_0$ )، وبالتالي قبول الفرض البديل ( $H_1$ )، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فانه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فان نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين اقل (26,50)، وأكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة (10,50)، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره (0.000)وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر لديهم قبول أكبر للمهام والمسؤوليات الحالية.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

## الجدول رقم(31) : اختبار Mann-Whitney للفرضية الثانية

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طرفي الدراسة
دال	0,001	-3,451	8,000	179,00	16,27	173	المراجعون الخارجيون للحسابات
				74,00	6,73	108	المستفيدون من خدمات المراجعة

المصدر: من اعداد الباحث

بلغت قيمة الاحتمال 0.001 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم ( $H_0$ )، وبالتالي قبول الفرض البديل ( $H_1$ )، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول توقعات المجتمع ككل المرتبطة بمهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين اقل (16.27)، أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة (6.73)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة باحتمال قدره (0.0005).

ونستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر لديهم قبول أكبر للمهام والمسؤوليات المتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

### ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

#### الجدول رقم(32) : اختبار Mann-Whitney للفرضية الثالثة

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طرفي الدراسة
غير دال	0,577	-0,558	52,000	135,00	12,27	173	المراجعون الخارجيون للحسابات
				118,00	10,73	108	المستفيدون من خدمات المراجعة

المصدر: من اعداد الباحث

بلغت قيمة الاحتمال 0,577 وهي أكبر من 5% مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم ( $H_0$ )، أي أنه:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول آليات وسبل تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ودعمها للممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات.

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم(33): اختبار Mann-Whitney للفرضية الرابعة

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طرفي الدراسة
غير دال	0,773	-0,289	67,000	155,00	12,92	173	المراجعون الخارجيون للحسابات
				145,00	12,08	108	المستفيدون من خدمات المراجعة

المصدر: من اعداد الباحث

بلغت قيمة الاحتمال 0,773 وهي أكبر من 5% مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم ( $H_0$ )، أي أنه: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور عناصر رقابة جودة المراجعة في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

الخلاصة

## قائمة المراجع

## I- المراجع باللغة العربية.

## 1- الكتب:

- 1- إبراهيم عثمان شاهين: المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، القاهرة، 1981.
- 2- إبراهيم عثمان شاهين: المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، مؤسسة نبيل للطباعة، القاهرة، 2003.
- 3- أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- 4- أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 5- أحمد نور وآخرون: دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 6- ألفين أرينز و جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، محمد محمد عبدالقادر الديسطي، الطبعة الثالثة، دار المريخ، السعودية، 2008.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.
- 8- توماس وليم و هنلي امرسون: المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.
- 9- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 10- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 11- سونيا محمد البكري: إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004/2003.
- 12- عبد الفتاح الصحن: مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، 1998.

- 13- طارق عبد العال حماد : موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 14- محمد التهامي طواهر و صديقي مسعود: المراجعة الحسابات وتدقيق الحسابات -الإطار النظري والممارسة المهنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 15- محمد الفيومي و عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- 16- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على: المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية: الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 17- محمد سمير الصبان: نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، عمان، 2003.
- 18- منصور احمد البديوي وشحاته السيد شحاته: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 19- هادي عباس التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- 20- يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000.

## 2- مقالات متخصصة منشورة وغير منشورة.

- 1- إبراهيم خليل حيدر السعدي : أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، المؤتمر العلمي الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول-التحديات والآفاق المستقبلية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، 2009.
- 2- أحمد حلمي جمعة و محمد جمال هلاللي: دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لإدارة المعرفة والتدقيق، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004.
- 3- الحميد عبد الرحمن بن إبراهيم: خصائص جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، الرياض، 1995.
- 4- إيمان حسين الشاطري و حسام عبد المحسن العنقري : انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، 2006.

- 5- حسام بن عبد المحسن العنقري و سارة بنت عبد الله بكر : القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، عمان، ابريل 2007.
- 6- داوود يوسف صبح: المعيار الدولي للرقابة النوعية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 40، لبنان، 2009.
- 7- رلى نعيم دهمش: رقابة الجودة في تدقيق الحسابات- مفهوما وأهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 95، عمان، 1996.
- 8- سمير كامل محمد عيسي: أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، الإسكندرية، 2008.
- 9- صالح بن عبد الرحمن السعد و محمد بن حسن مفتي: أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 38، العدد 2، الإسكندرية، 2001.
- 10- ظاهر شاهر القشي: انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، 2005.
- 11- عطاء الله خليل: العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، 2000.
- 12- عفاف اسحق ابو رز: الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010.
- 13- علي عبد الله شاهين: مدى التزام المراجع بتقييم فرضية استمرارية المنشأة في ضوء معايير التدقيق الدولية-دراسة تطبيقية على المحاسبين القانونيين بقطاع غزة، مؤتمر المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، مارس 2007.
- 14- فؤاد محمد علاء الدين: مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 77، 1993.
- 15- محمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة



- العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010.
- 16- محمد عبد الله آل عباس: اثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية- دراسة اختباريه لكفاءة السوق، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006م.
- 17- نور ساعد الجدعاني و حسام عبد المحسن العنقري: تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، 2009.
- 18- وسن عبد الصمد نجم الجعفري: دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، دراسة غير منشورة.
- 19- يوسف محمد الجربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2004.
- 20- يوسف محمود الجربوع : محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي، المؤتمر العلمي الأول لكلية التجارة بالجامعة الإسلامية بعنوان الانطلاق نحو المستقبل حول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، غزة، 2005.
- 21- يوسف محمود جربوع : الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء المراجع الخارجي المستقل رأيا نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور تقريره، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم 13، عمان، 2003.

### 3-رسائل الدكتوراه:

- 1- صديقي مسعود: أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، دراسة غير منشورة.

**4 - قوانين و تشريعات**

- 1- الأمر رقم 69-107، يتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، المؤرخة في 1969/12/31؛ صفحة 1805.
- 2- المرسوم رقم 70-173، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، المؤرخة في 1970/11/20، صفحة 1439.
- 3- الأمر رقم 71-82، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 1971/12/29؛ صفحة 1856.
- 4- القانون رقم 05-80، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04، صفحة 338.
- 5- المرسوم رقم 85-53، يتضمن إحداث مفتشيه عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04، صفحة 349.
- 6- القانون رقم 91-08، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 1991/05/01، صفحة 651.
- 7- القانون رقم 88-01، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، المؤرخة في 1988/01/13، صفحة 30.

**II - المراجع باللغة الأجنبية.****1-الكتب**

- 1- HAMINI Ahmed : l'audit comptable et financier, Berti Edition, Algérie, 2002.
- 2- J. EDWARD Kets: Accounting ethics -perspectives on business and management, routledge édition, New York, 2006.
- 3- JAUQUES Renard : Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3ème édition, paris, 1987.
- 4- KENNETH J.arow : Théorie de l'information et des organisation, édition dunod, paris, 2000.
- 5- LIONEL Collins & GERARD Valin: Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, Dalloz, 3ème édition, paris, 1986.

- 6- MICHAEL Sherer and STUART Turley : Current issues in auditing, Paul Chapman Publishing, 3rd édition, London, 2005.
- 7- N Eddine Saadi et Ali Mazouz : La Pratique de commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC, algerie, 1993.
- 8- OECCA : Le Contrôle interne, édition Comptable Malshebre, Paris, 1977.
- 9- PIERRE Vernimmen : finance d'entreprise, 5eme édition, Dalloz, paris, 2002.

## 2- مقالات متخصصة منشورة وغير منشورة.

- 1- Amhowitz, Harris J : The Accounting Profession and the Law, Journal of Accountancy, New York, May 1987, Vol. 163, Iss. 5.
- 2- Barber Barry & Gibson Kim M : New standards alter quality control systems, Journal of Accountancy, New York, Aug 1996, Vol 182, Iss2.
- 3- Benoît Pigé : Les enjeux du marché de l'audit, Revue Française de Gestion, Paris, Nov/Dec 2003, Vol 29, Iss 147.
- 4- Bernard Gumb & Christine Noël : Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours/CEOs reports about internal control, a content analysis, Comptabilité contrôle audit, Paris, Dec 2007, Vol 13, Iss 2.
- 5- Birnberg Jacob G & Shields Michael D : The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, Accounting Organizations and Society, Oxford, 1984, Vol 9, Iss 3, p 365.
- 6- CARL D Liggio : The expectation gap: The accountant's legal Waterloo, The CPA (pre-1986). Jul 1975. Vol 45, Iss 07.
- 7- Chan, Andrew Michael : The Modern Role of the Auditor in Corporate Governance Auditor Independence and the Proposals for Reform, ALSA Academic Journal, Murdoch University, Australia, 2003.
- 8- Christina Brune : Two quality standards exposed, The Internal Auditor, Altamonte Springs, Aug 2003, Vol 60, Iss 4.
- 9- Christine E Earley : Knowledge acquisition in auditing: Training novice auditors to recognize cue relationships in real estate valuation, The Accounting Review, Sarasota, Jan 2001, Vol 76, Iss 1.
- 10- CLAES Norgren : Public and Private Sector Collaboration in Developing International Financial Audit Standards, International Journal of Government Auditing, Washington, Jan 2010, Vol. 37, Iss. 1.
- 11- Courtney Lindsey and others: Factors That Lead to Audit Failure When Fraudulent Financial Reporting by the Client Is Present, Allied Academies International Conference, Academy of Legal, Ethical and Regulatory Issues, Proceedings, Cullowhee, 2002, Vol 6, Iss2 .

- 12-CYNTHIA Bolt-Lee : Mining Audit Research, Journal of Accountancy, New York, 2007, Vol 203, Iss 4.
- 13-DAVID Carassus : théorie de l'audit externe-Cadres d'analyse théorique de l'audit externe, court d'audit, université de pau et des pays de l'abour, France, 2005.
- 14-DAVID Crassus et GEORGES Gregorio: Gouvernance Et Audit Externe Legal: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, paris, mars 2003.
- 15-David J. Hatherly : Travelling audit's fault lines-a new architecture for auditing standards, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2009, Vol 24, Iss 2.
- 16-David Satava, Cam Caldwell, Linda Richards : Ethics and the Auditing Culture-Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing, Journal of Business Ethics, Dordrecht, Mar 2006, Vol 64, Iss 3.
- 17-De Angelo & da Elizabeth: Auditor size and audit quality, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3.
- 18-Deborah Bloomfield & Joshua Shackman : Non-Audit Service Fees Auditor Characteristics and Earnings Restatements, Manageriel Auditing Journal, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2.
- 19-DEGOS Jean-Guy : Une brève histoire des diplômés d'expertise comptable français 1927 - 1997, Revue du financier, n° 146, paris, 2004.
- 20-Dennis M O'Reilly & John T Reisch : Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?, Ohio CPA Journal, Columbus, Jul-Sep 2002, Vol 61, Iss 3.
- 21-Donald Samelson and others : The Determinants Of Perceived Audit Quality And Audit Satisfaction In Local Government, Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management, Boca Raton, Summer 2006, Vol 18, Iss2 .
- 22-Edward Stamp & Maurice Moonitz : International auditing standards-Part I, The CPA Journal (pre-1986). Jun 1982. Vol. 52, Iss 06.
- 23-EL OMARI S et SABOLY M : Emergence d'une profession comptable libérale - le cas du Maroc, Onzième journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Association Francophone de la Comptabilité, 17 et 18 mars 2005, Bordeaux.
- 24-George I Victor & Moshe S Levitin : Current SEC and PCAOB Developments, The CPA Journal, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9.
- 25-Gerald Vinten : Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2005, Vol 20, Iss 5.
- 26-GRET: Audit externe des institutions de microfinance- Guide pratique, dans la Série Outil technique n° 3, paris, Décembre 1998.

- 27-Gunny Katherine et Zhang Tracey: The association between earnings quality and regulatory report opinions in the accounting industry , AICPA peer review and PCAOB inspections, Working paper, 2006. du site www. ssrn.com.
- 28-HAMDI Mohamed Lamine: la Profession Comptable au Maghreb (Algérie - Libye - Maroc - Mauritanie - Tunisie), Conférence internationale sur le rôle de la profession comptable dans l'économie de développement, organisé par : la Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, les Nations Unies (CNUCET), IFAC et la FIDEF, le 28 et 29 septembre 2006, Nairobi, p2.
- 29-Humphrey Christopher et autre : The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation, Accounting and Business Research, Kingston Upon Thames, 1993, Vol 23, Iss 91A.
- 30-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.
- 31-James Bierstaker and others : The Impact of Competition on Audit Planning Review, and Performance, Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2006, Vol 25.
- 32-James Schmutte & John Thieling : Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1.
- 33-Jeong-Bon Kim and others : Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management, Contemporary Accounting Research, Toronto, Summer 2003, Vol 20, Iss 2.
- 34-Jere R Francis & Michael D Yu : Big 4 Office Size and Audit Quality, The Accounting Review, Sarasota, Sep 2009, Vol 84, Iss 5.
- 35-Jerry W Lin & Mark I Hwang : Audit Quality Corporate Governance and Earnings Management - A Meta-Analysis, International Journal of Auditing, Oxford, Mar 2010, Vol 14, Iss 1.
- 36-Jong-Hag Choi and others : Audit Office Size Audit Quality and Audit Pricing, Auditing, Sarasota, May 2010, Vol 29, Iss 1.
- 37-Junaid M Shaikh, et Mohammad Talha : Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2003. Vol 18, Iss 6/7.
- 38-K Raghunandan, William J Read, J Scott Whisenant : Initial evidence on the association between nonaudit fees and restated financial statements, Accounting Horizons, Sarasota, Sep 2003, Vol 17, Iss 3.
- 39-Lee Chi-Wen Jevons and others : The 150-hour rule, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, April 1999, Vol 27, Iss 2.
- 40-LEE Tom : Financial reporting quality labels: The social construction of the audit profession and the expectations gap, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 1994, Vol 7, Iss 2.

- 41- Maltby Josephine: Environmental audit-Theory and practices, *Managerial Auditing Journal*, Bradford, 1995, Vol10, Iss 8.
- 42- Manu Carricano et Fanny Poujol : Analyse de données avec SPSS, collection Synthex-pearson education, France, 2008.
- 43- McEnroe, John.E. and Martens, Stanley.C : Auditors and investors perceptions of the Expectation Gap, *Accounting Horizons*, new York, dec 2001, Vol 15, iss 4.
- 44- Michael D Akers, and others: Going concern opinions- Broadening the expectations gap, *The CPA Journal*, New York, Oct 2003, Vol 73, Iss 10.
- 45- Michael G Alles and others : Implications of Section 201 of the Sarbanes-Oxley Act- The role of the audit committee in managing the informational costs of the restriction on auditors engaging in consulting, *International Journal of Disclosure and Governance*, London, Feb 2005, Vol 2, Iss 1.
- 46- Mohammad Hudaib, Roszaini Haniffa : Exploring auditor independence-an interpretive approach, *Auditing & Accountability Journal*, Bradford, 2009, Vol 22, Iss2.
- 47- Mouna Hazgui et autres : Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français, 31ème 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.
- 48- Neil Fargher and others : The effect of audit partner tenure on client managers accounting discretion, *Managérial Auditing Journal*, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2.
- 49- PATRIK Sikka and others : The impossibility of eliminating the expectations gap-some theory and evidence, *Critical Perspectives on Accounting*, 1998, Vol 9, iss 3.
- 50- Paul E Zikmund : Reducing the Expectation Gap, *The CPA Journal*, New York, Jun 2008, Vol 78, Iss 6.
- 51- PORTER Brenda: An empirical study of the audit expectation-performance gap, *Accounting and Business Research*, Winter 1993, Vol 24, Iss 93.
- 52- Podrug N Filipovic D Milic S : Critical Overview Of Agency Theory, *annals of DAAAM INTERNATIONAL* ,Austria, 2010 VOL 21, N 1.
- 53- R Jayalakshmy, and others: The changing role of the auditors ,*Managerial Auditing Journal*, Bradford, 2005, Vol 20, Iss 3.
- 54- R K Mautz & Hussein A Sharaf : Tentative postulates of auditing, *New York Certified Public Accountant (pre-1986)*, Sep 1970, Vol 40, Iss 09.
- 55- Riadh MANITA & autre : Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit - étude critique, *Euro-Mediterranean Economics and Finance Review*, paris, 2007, Vol 2, N°3.
- 56- Riadh Manita : La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien, 30eme Congrès de l'association francophone comptabilité : La

- place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009.
- 57- Robin N Romanus and others : Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatements, Accounting Horizons, Sarasota, Dec 2008, Vol 22, Iss 4.
- 58- Rong-Ruey Duh and other : Non-audit service and auditor independence: an examination of the Procomp effect, Review of Quantitative Finance and Accounting, Boston, Jan 2009, Vol 32, Iss 1.
- 59- SACI Djelloul: comptabilité d'entreprise et le système économique, l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991.
- 60- Société national de comptabilité : mission de commissariat aux comptes, dans : la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit, n°14, 2ème trimestre 1997, Alger.
- 61- Société national de comptabilité: relations dirigeants d'entreprise et commissaires aux comptes, dans: la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit, n°1, 1ère trimestre 1994, Alger.
- 62- Sutton Steve G & Lampe James C: A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements, Accounting and Business Research. Kingston Upon Thames, Summer 1991, Vol 21, Iss 83.

### 3- رسائل الدكتوراه:

- 2- FAFATAS Stephan A : Auditor risk management following audit failure, unpublished PHD thesis, University of Colorado at Boulder, 2006.
- 3- Meyer, Kyle: Industry specialization and discretionary accruals for Big 4 and non-Big 4 auditors, unpublished, PhD thesis, The Florida State University, 2009.
- 4- MEZACHE Ali : L'entreprise publique algérienne et les nouvelles réformes économiques éléments d'analyse d'une nouvelle dynamique de gestion, Thèse doctorat en sciences économiques, faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, université d'Alger, non publiée, Alger, 1999.

### 4- مصادر مختلفة:

- 1- AICPA : AICPA issues its first statement on quality control standards, Journal of Accountancy (pre-1986), Jan 1980, Vol 149, Iss 01.
- 2- AICPA Practice Alert 2004-01, Illegal Acts.
- 3- FMI : Algeria Financial System Stability Assessment, including Reports on the Observance of Standards and Codes on the following topics - Monetary and Financial Policy Transparency and Banking Supervision, Country Report N°:04/138, 17/05/2004.
- 4- NEPAD: Country Review Report of the People's Democratic Republic of Algeria African Peer Review Mechanism. APRM Country Review Report N°:4, september 2007.

- 5- International Accounting Standards Board : International Financial Reporting Standards- IAS1 going concern, London, 2009.
- 6- International Accounting Standards Board : International Financial Reporting Standards- IAS38 Intangible Assets, London, 2009.
- 7- International Accounting Standards Board : International Financial Reporting Standards- IAS39 Recognition and Measurement, London, 2009.
- 8- International Fédération of Accountants (IFAC) : Code of Ethics for Professional Accountants, New York, 2008.
- 9- International Fédération of Accountants (IFAC) :Handbook Of International Auditing Assurance And Ethics Pronouncements, 2008 Edition-Part I, New York, 2008.
- 10- INTOSAI: Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009.
- 11- Supreme Audit Institutions (SAIs) :Guidelines on Audit Quality, Version 29 October 2004, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004.
- 12- world bank: International Finance Corporation Country Assistance Strategy Progress Report for People's Democratic Republic of Algeria for the Period 2004-06, Country Report N°: 32956-DZ, 27/07/2005.
- 13- [http //: www.gccao.org](http://www.gccao.org) © 2010 .GCC Accounting and Auditing Organization
- 14- <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>. Copyright © 2010 International Federation of Accountants.
- 15- <http://web.ifac.org/about/member-bodies>. Copyright 2010 © International Federation of Accountants. All rights reserved.
- 16- [http//www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) © 2010 .American institute of certified public accountants



## الخاتمة العامة

لقد سعت هذه الدراسة الى تحليل امكانية تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في مواجهة المشاكل المعاصرة، باعتماد سبل وآليات مستنبطة من الدراسة النظرية للموضوع، ومقترحة لتضييق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وكذلك دعم الرقابة على جودة الممارسة المهنية لها، من خلال سياسات واجراءات رقابة الجودة المشتقة اساسا من المعايير الدولية لرقابة الجودة، كمدخل لتطوير المهنة.

وقد تم معالجة اشكالية الدراسة من خلال رصد ملامح فجوة التوقعات للمراجعة من واقع تحليل المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي في الجزائر، وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة التي تتمثل في المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم، وكذلك تحليل سياسات واجراءات رقابة الجودة من وجهة نظر فئات الدراسة.

ومن أجل معالجة هذين المحورين كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، فقد تم تناول ومعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة، والدراسة الميدانية من جهة أخرى، حيث تناولت الدراسة النظرية ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول فيها لمدخل الى الإطار النظري للمراجعة والذي يدعم الإطار العملي لها، في حين تناول الفصلين التاليين تحليل كلا من موضوعي فجوة التوقعات ورقابة جودة المراجعة، بمجمل جوانبهما النظرية وتأثيرهم على الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية. ومن جهة اخرى تم تناول الدراسة الميدانية للموضوع في الفصل الرابع، من خلال تحليل الواقع الحالي للممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات، والوقوف على المسؤوليات والمهام الحالية للمراجع الخارجي في الجزائر، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية، ومعالجة الاشكالية باختبار فرضيات الدراسة، من خلال استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي حول دور سبل وآليات تضييق فجوة التوقعات، وسياسات واجراءات رقابة الجودة، ودورها في النهوض بالممارسة المهنية للمراجعة

الخارجية في الجزائر وتطويرها في مواجهة المشاكل المعاصرة، خاصة التي تعتبر عامة منها، ولا يمكن انكار وجودها في مهنة المراجعة.

### أولاً: نتائج الدراسة النظرية.

ان اهم ما تم التوصل اليه من خلال الجانب النظري للدراسة من خلال الفصول الثلاثة الأولى يمكن تلخيصه فيما يلي:

- ان النهوض بالممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات، في ظل تزايد التوقعات حول الخدمات المنتظرة منها من جميع فئات المجتمع، يتطلب اعتماد منظومة متكاملة من حيث الاطار التشريعي والمهني، من المعايير المهنية وقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية للمراجعة، وتنظيم الممارسة المهنية وتحديد لمهام ومسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي ودعم استقلاليته، وكذلك تدعيم القاعدة النظرية للمراجعة من مبادئ وفروض واجراءات ومعايير، بمختلف الدراسات المهنية والأكاديمية في ظل استراتيجيات متكاملة لدعم تحقيق الأهداف المرجوة منها.

- ان أعمال المراجعة بدأ يشوبها الشك، وظهر أن هناك نقصاً متنامياً في الوثوق بشهادة المراجع لدى فئة كبيرة من المستفيدين من خدمات المراجعة محليا ودوليا. وهذا ما أدى الى احداث تغييرات كبيرة في مراجعة الحسابات بإطارها النظري وممارستها المهنية، وأدى هذا إلى الطلب المتزايد على خدمات المراجعة، مع تزايد مسؤوليات المراجعين كجزء من دورهم في خدمة المجتمع، وقد تطلبت هذه التغييرات تفهما شاملا وموسعا من الباحثين والمهنيين الممارسين للمراجعة في شكلها الحديث ومشاكلها المعاصرة، في ظل التركيز على مفاهيم جديدة كتطوير المراجعة والرقابة على جودة خدماتها، وفهم وتوسيع مسؤوليات المراجع للاستجابة لمتطلبات هذه البيئة المعاصرة.

- تركيز الدراسات في الآونة الأخيرة، سواء على مستوى الباحثين الأكاديميين أو المنظمات المهنية المحلية والدولية، على مفهوم تطوير مراجعة الحسابات من خلال عدة مداخل، كدور جانب التعليم والتكوين الفني، والرقابة على جودة أعمال

المراجعة، ودعم مسؤوليات المراجع وتحديثها، وتفعيل دور الهيئات المهنية، ودعم دور لجان المراجعة في ظل آليات الحوكمة، وتطوير وتحديث معايير الممارسة المهنية، وسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة، من أجل التجاوب مع الاحتياجات المتزايدة من خدماتها.

- كما أنه تجب الإشارة انه لانهيار بعض الشركات الكبرى العالمية، جانب يؤدي إلى نتائج ايجابية على تطوير المراجعة والمحاسبة ككل، وذلك بتقليص حالات التلاعب نتيجة ظهور معايير جديدة أو تعديل وتحديث لمعايير مهنية قديمة في ظل التغيرات الجديدة.

- ان مشكلة فجوة التوقعات وانخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة، كمشاكل معاصرة لمهنة المراجعة لا يمكن حلها ومعالجتها نهائيا، بل يجب اعداد استراتيجيه متعددة، من أجل التقليص منها الى مستوى مقبول من حيث تأثيره السلبي.

## ثانيا: نتائج الدراسة الميدانية

### 1- النتائج المستخلصة من رفض الفرضية الفرعية الأولى.

يوجد اختلاف في وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري حول مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

وهذا يجسد وجود فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر كمشكلة معاصرة، حيث أنه بالرغم من أن المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي في الجزائر تحكمها القوانين والتشريعات ولا سيما القانون 10-01، وهذا في ظل غياب معايير مهنية، فإنه لم يتفق حولها المجتمع المالي، حيث يظهر هذا أن فجوة التوقعات للمراجعة في الجزائر تعتبر كبيرة نسبيا وتتكون من عدة فجوات فرعية.

وبالتالي وجود فجوة قصور في الأداء للمراجعة في الجزائر نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول مسؤوليات المراجع الخارجي الحالية. والأداء الفعلي للمراجعين الخارجيين.

كما أنه في ظل القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر، فإن مشكلة فجوة التوقعات أصبحت أكبر من حيث أن الهيئة المهنية التي ستصدر معايير المراجعة يغلب عليها الطابع الحكومي، حيث أن المجلس الوطني للمحاسبة والمشراف على مهنة المراجعة في الجزائر، هو فعليا تحت وصاية وزارة المالية، وليس جهة مهنية متخصصة، فإن جميع الأحكام والمعايير الصادرة عنه موجبة للمراجعين فقط وليس جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة، وهذا مما يزيد فجوة التوقعات للمراجعة في الجزائر.

## 2- النتائج المستخلصة من رفض الفرضية الفرعية الثانية.

يوجد اختلاف في وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري حول المسؤوليات والمهام المتوقع الالمام بها من طرف المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر. وهذا يجسد كذلك وجود فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر كمشكلة معاصرة.

وبالتالي وجود فجوة قصور في المعايير للمراجعة في الجزائر، نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول مسؤوليات المهام المتوقع الالمام بها من المراجع الخارجي.

## 3- النتائج المستخلصة من رفض الفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية.

- وجود اختلاف في وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري حول المسؤوليات والمهام الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.
- وجود فجوة أداء للمراجعة الخارجية في الجزائر، نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول المسؤوليات والمهام الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي، حيث تتشكل هذه الفجوة وتنتج من قصور في أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر، وكذلك قصور في معايير المراجعة في الجزائر.
- وجود فجوة المعقولة للمراجعة في الجزائر، نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول المسؤوليات والمهام الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي، والتي ترجع الى التوقعات الغير المعقولة من المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي، والتي يتوقعها

المجتمع المالي في الجزائر، ويجسد هذه التوقعات الغير معقولة من المجتمع المالي عدم وجود معايير مهنية للمراجعة في الجزائر، وتبقى الممارسة المهنية تخضع للقوانين والتشريعات في ظل المستوى الأدنى للأداء، وهذا ما يجسد فجوة المعقولية.

#### 4- النتائج المستخلصة من قبول الفرضية الفرعية الثالثة.

وجود توافق بين فئات المجتمع المالي في الجزائر حول سبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة من أجل تطوير الممارسة المهنة للمراجعة الخارجية، تلبية لاحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها.

ومن أهم هذه السبل والاليات المقترحة لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة والتي يتفق عليها المجتمع المالي بالجزائر كما يلي:

- تنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية بمختلف الآليات ابتداء من جانب التكوين العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات.
- زيادة الاعلام عن الممارسة المهنية للمراجع ودوره في المجتمع من خلال الملتقيات العلمية بالتنسيق مع هيئات البحث العلمي والجامعات والمساهمة في الاصدارات الأكاديمية.
- تدعيم استقلال المراجع من خلال تفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.
- زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية.
- اعتماد قوانين وتشريعات أكثر لتحديد مسؤولية إدارة المنشأة في الجزائر بالنسبة للقوائم المالية والتصريح عنها في تقرير الادارة السنوي.
- تدعيم استقلال المراجع من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية.
- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر في اعتماد معايير المراجعة وتحديد قواعد وأخلاقياتها وتنظيم الرقابة على جودة خدمات المهنة.

- ادراج جزء في تقرير المراجعة يحدد فيه المراجع مسؤولية المنشأة محل المراجعة بالنسبة للقوائم المالية.

#### 5- نتائج المستخلصة من قبول الفرضية الفرعية الرابعة.

يوجد توافق بين فئات المجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة في تطوير المهنة ورفع جودة خدماتها في الجزائر.

ومن أهم هذه السياسات والاجراءات المقترحة لدعم الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات وتطوير الممارسة المهنية لها ما يلي:

- التزام المهنيين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

- يجب علي مكاتب المراجعة أن يعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.

- توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية.

- التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دولياً.

- تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد، لتوفير قناعة بأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية.

- توصيل نتائج المراقبة لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد إلى ادارة المنشأة والمستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

- إبلاغ المهنيين بمكتب المراجعة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المعتمدة والمتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة.

- اعتماد مختلف أشكال التوثيق كالأدلة الخطية و/أو الالكترونية و/أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع مرتبط بعملية

المراجعة.

- التشاور وإجراء نقاش على المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج مكتب المراجعة والذين يملكون الخبرة المتخصصة.
- اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- اعتماد نزاهة وسمعة العميل كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.

نستنتج من قبول الفرضية الرابعة، وجود قابلية في المجتمع المالي الجزائري لاعتماد معايير رقابة الجودة للمراجعة لا سيما معيار رقابة جودة المراجعة (ISA 220)، ومعيار رقابة الجودة الأول (ISQC 1)، الذي يمثل الرقابة النوعية على مكاتب المراجعة من خلال السياسات والاجراءات الواردة في هذين المعيارين كما يلي:

- التأكيد على الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- الموارد البشرية.
- أداء العملية (التنفيذ).
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- المراقبة والتوثيق لأعمال رقابة الجودة.

### ثالثا: التوصيات

ان دراستنا لموضوع تطوير مهنة المراجعة الخارجية لمراجعة في مواجهة المشاكل المعاصرة، باعتماد تضيق فجوة التوقعات ودعم الرقابة على جودة المراجعة، كمدخل لتطوير الممارسة المهنية، وهذا من خلال الجانب النظري للموضوع، ومجمل التحليل للنتائج التي تم الوصول اليها بالدراسة النظرية، يمكن طرح التوصيات التالية:

- ضرورة اعتماد معايير مهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، حيث أن مهنة المراجعة يعتبر مستوى أدائها عند المستوى الأدنى، في ظل نقص وعدم اكتمال القوانين والتشريعات التي تحكمها في الجزائر، وغياب المستويات المثلى للأداء التي

تحددها المعايير الوطنية والدولية، والتي يسعى المهنيون الى تحقيقها من أجل النهوض بالمهنة.

- وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تحت سلطة المهنيين المستقلين وبإشراف الجهات الحكومية، على غرار التجارب الدولية في الدول المتقدمة، في حين تتمثل السلطة الحكومية في مجال السلطة والاشراف على الهيئات المهنية للرقابة على جودة المراجعة الخارجية، على غرار مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) بالولايات المتحدة الأمريكية، والمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) بفرنسا.

- تفعيل الدور الذي تلعبه الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر، من حيث اعداد مشاريع معايير وطنية للمراجعة، والتوفيق مع المعايير الدولية، واعتماد مدونة لقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، من أجل تحسين مستوى الأداء المهني، ودعم جودة الخدمات.

- تدعيم استقلال المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية، وتفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.

- اعتماد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، وهذا بالتوفيق مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، لا سيما المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISA220)، والمعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC 1)، وهذا من أجل تطوير المراجعة وتحقيق الأهداف المرجوة منها على مستوى الاقتصاد الوطني، وتوفير بيئة ملائمة للاستثمار الأجنبي.

- تنمية الجانب التكويني في المجال العلمي والمهني للمراجعين الخارجيين في الجزائر، ابتداء من جانب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات، اضافة الى التكوين المهني للمراجعين من خلال معاهد متخصصة، وتدعيم هذا التكوين من خلال الملتقيات الأكاديمية والمهنية المشتركة لمواكبة مستجدات المهنة،



- تدعيم القاعدة التشريعية والقانونية التي تحكم الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال اصدار قوانين وتشريعات تشمل القضايا المعاصرة لمهنة المراجعة، وهذا باشتراك المهنيين والأكاديميين في اعداد هذه القوانين، من اجل تحقيق تنظيم الممارسة المهنية وفق قاعدة تشريعية تتجاوب مع المتطلبات المهنية، وتخدم الاقتصاد الوطني، خاصة في ظل الشراكة الأجنبية، وآفاق الانضمام الى الهيئات الدولية.
- التأكد من مواكبة معايير المراجعة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية الدولية للمراجعة (ISA)، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا، وهذا ما يجسد ضرورة الانضمام الى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، خاصة في ظل اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي والمالي الجديد (NSCF)، ولكن يجب مراعاة خصائص الاقتصاد الوطني وبيئة المحاسبة والمراجعة، في ظل الاعداد لاعتماد معايير وطنية للمراجعة بالتوفيق مع المعايير الدولية لهذه الهيئة الدولية، ويؤكد هذا المطلب ما توصلت اليه الدراسة الميدانية، وكذلك اشتمال القانون 10-01 الذي ينظم مهنة المراجعة في الجزائر حاليا، على جملة من المواد التي تتوافق مع نصوص المعايير الدولية للمراجعة.

#### رابعاً: آفاق الدراسة

ان كون المراجعة الخارجية للحسابات تستفيد من خدماتها جميع أطراف المجتمع المالي، ولها تأثير كبير على عمليات اتخاذ القرار بما تضيفه من مصداقية على المعلومات المالية، يجعل من تطوير مهنة المراجعة مطلباً أساسياً لجميع هذه الفئات، وهذا ما يجعل الدراسة في موضوع تطوير الممارسة المهنية للمراجعة، يشمل عدة مستويات وعدة مداخل للتطوير، حيث يعتبر تطرقنا لموضوع تطوير المراجعة من خلال مدخل تضيق فجوة التوقعات والرقابة على جودة خدماتها، دراسة على مستوى المشاكل العامة للمراجعة، وهذا نظراً لغياب المعايير المهنية للمراجعة في الجزائر، وهذا ما يفتح المجال لآفاق أخرى للدراسة في مجال تطوير مهنة المراجعة بالتطرق الى مستويات ومداخل أخرى كما يلي:

- دور التكوين العلمي والمهني في النهوض بالممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.

- دور آليات الحوكمة في تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.
- تطوير مراجعة الحسابات في مواجهة انخفاض جودة الأداء المهني.
- تطوير مراجعة الحسابات في مواجهة مشكلة تسويق الرأي.

# قائمة المراجع

الاحق

## استبيان الدراسة

جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم الاقتصادية

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي يجريها الباحث ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية  
عنوان الرسالة: تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة - دراسة حالة واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر -

تحت اشراف الدكتور: موسى رحمانى

الباحث: فاتح سردوك

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر \*\* السلام عليكم ورحمة الله وبركاته \*\*

تهدف هذه الدراسة الى دراسة تطوير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في مواجهة المشاكل المعاصرة، من خلال الوقوف على مشكلة فجوة التوقعات كمشكلة معاصرة في المراجعة باقتراح جملة من السبل والآليات لتضييق هذه الفجوة للتقريب بين ما تقدمه هذه المهنة فعليا من خدمات وما ينتظره منها جمهور المستفيدين من خدماتها من أجل تقليص هذه الفجوة ، كمدخل لتطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر. كما تهدف هذه الدراسة الى دراسة دعم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات لمواجهة مشكلة انخفاض مستوى جودة خدمات المراجعة، وهذا باعتماد جملة من سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر. وعلى ذلك فقد قام الباحث بتصميم هذا الاستبيان، من خلال أربعة أقسام كما يلي:

القسم الأول : يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

القسم الثاني : ويشمل المهام والمسؤوليات المقترحة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

القسم الثالث : فيشمل جملة من السبل والآليات المقترحة لتقليص فجوة التوقعات في المراجعة كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

القسم الرابع : فيشمل جملة من السياسات والآليات المقترحة لدعم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم الا في حدود آداب البحث العلمي

يرجى ارسال الاستبيان على الايميل التالي: Email// FATEHBEBLIO@YAHOO.FR

أو ارسال نسخة على الفاكس التالي: 032 22 30 94

### القسم الأول: معلومات عامة حول المجيب على الاستبيان

.....				الاسم (اختياري)
				الجنس
		<input type="checkbox"/> ذكر -	<input type="checkbox"/> أنثى -	
		<input type="checkbox"/> أقل من 25 سنة	<input type="checkbox"/> أقل من 35	<input type="checkbox"/> أقل من 50
		<input type="checkbox"/> أقل من 50	<input type="checkbox"/> أكثر من 50	<input type="checkbox"/> أكثر من 50
				المؤهل العلمي (الشهادة)
		<input type="checkbox"/> غير جامعي	<input type="checkbox"/> ليساتس	<input type="checkbox"/> ماجستير أو دكتوراه
		<input type="checkbox"/> شهادة أخرى	<input type="checkbox"/> شهادة أخرى	<input type="checkbox"/> شهادة أخرى
				الخبرة
		<input type="checkbox"/> أقل من 5 سنة	<input type="checkbox"/> أقل من 10	<input type="checkbox"/> أقل من 15
		<input type="checkbox"/> أقل من 15	<input type="checkbox"/> أكثر من 15	<input type="checkbox"/> أكثر من 15
				المهنة
		<input type="checkbox"/> محافظ حسابات	<input type="checkbox"/> خبير محاسبي	<input type="checkbox"/> مهنة أخرى حددها
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## القسم الثاني: مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ( X ) في خانة درجة الموافقة المحددة.

الدرجة

المهام والمسؤوليات

درجة الموافقة

موافق بشدة

موافق

غير متأكد

غير موافق

غير موافق بشدة

01

02

03

04

05

06

07

08

09

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

01 الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.

02 الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.

03 التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.

04 التأكد من احترام شروط وقوانين ابرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.

05 الاعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.

06 الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدججة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.

07 اشماتل تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدججة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.

08 تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.

09 تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

10 تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية.

11 تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

12 تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.

13 التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.

14 التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهمته وتوفير الوسائل اللازمة.

15 التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

16 التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمهنة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.

17 الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبانن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

18 التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس و/أو التحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.

19 التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كـلجان المراجعة مثلا وليس الادارة فقط.

20 مسؤولية المراجع في توصيل اوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كـلجان المراجعة مثلا.

21 ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقظاً للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ او التحريف

22 التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.

23 ضرورة ان يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.

24 أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.

25 أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.

26 تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.

27 اشماتل تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.

28 تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.

29 التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.

## القسم الثالث: سبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات كمدخل لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر. (تقليص الفجوة في التوقعات بين ما تقدمه المراجعة الخارجية للحسابات من خدمات فعليا وما ينتظره منها جمهور المستفيدين من خدماتها في الجزائر)

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ( X ) في خانة درجة الموافقة المحددة.

رقم	السبل والآليات	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية.						
02	زيادة الاعلام عن الممارسة المهنية للمراجع ودوره في المجتمع من خلال الملتقيات العلمية بالتنسيق مع هيئات البحث العلمي والجامعات والمساهمة في الاصدارات الأكاديمية.						
03	تحميل مسؤوليات أكثر للمراجع الخارجي في الجزائر و التصريح عنها في تقريره.						
04	اعتماد قوانين وتشريعات أكثر لتحديد مسؤولية إدارة المنشأة في الجزائر بالنسبة للقوائم المالية والتصريح عنها في تقرير الادارة السنوي.						
05	تنمية الجانب التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية بمختلف الآليات ابتداء من جانب التكوين العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات.						
06	ادراج جزء في تقرير المراجعة يحدد فيه المراجع مسؤولية المنشأة محل المراجعة بالنسبة للقوائم المالية.						
07	تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد.						
08	تدعيم استقلال المراجع من خلال تفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.						
09	تدعيم استقلال المراجع من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية.						
10	تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر في اعتماد معايير المراجعة وتحديد قواعد وأخلاقياتها وتنظيم الرقابة على جودة خدمات المهنة.						
11	وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة في الجزائر تحت اشراف المهنيين المستقلين عن الجهات الحكومية لضمان استقلالية مهنة المراجعة والرقابة على جودتها.						

## القسم الرابع: سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لسياسات واجراءات تحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات و دورها في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ( X ) في خانة درجة الموافقة المحددة.

رقم	السياسات والاجراءات					درجة الموافقة
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	
01						التزام المهنيين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.
02						إبلاغ المهنيين بمكتب المراجعة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المعتمدة والمتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة.
03						يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.
04						توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية.
05						التشاور و إجراء نقاش على المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج مكتب المراجعة والذين يملكون الخبرة المتخصصة.
06						اعتماد مختلف أشكال التوثيق كالأدلة الخطية و/أو الالكترونية و/أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع مرتبط بعملية المراجعة.
07						اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
08						اعتماد نزاهة وسمعة العميل كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
09						تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد، لتوفير قناعة بأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية.
10						توصيل نتائج المراقبة لنظام رقابة جودة المراجعة المعتمد إلى ادارة المنشأة والمستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.
11						التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا.(اعتماد معايير دولية)
12						الاشراف على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.