مقدمة الفصل

تعتبر منهجية الدراسة و اجر ائتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة ، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وقد تناول هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطورها ، ومدى صدقها و ثبتها .

كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنينها، والأدوات التي استعملت لجمع بيانات الدراسة ، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج ، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

- المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني : تحليل الدراسة الميدانية

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية

تعتبر منهجية الدراسة الميدانية وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة ، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقيق أهدافها .

المطلب الأول : أسلوب الدراسة .

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا ، كما لا يقف هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة ، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث ينمو بها رصيد المعرفة عن الموضوع

وقد اعتمدت الدراسة لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع إلي جمع البيانات الأولية من خلال استبيان كأداة رئيسة ، صمم خصيصل لهذا الغرض، وتم توجهه إلى المختصين و المهتمين بمراجعة الحسابات في الجزائر ، حيث وزع على المراجعين (مهنيين) و بعض الأساتذة (أكاديميين) حيث وزعت العديد من الاستمارات على المهتمين .

المطلب الثاني : مجتمع الدراسة

أولا : تعريف مجتمع الدراسة : يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث ، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة . وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من محافظي الحسابات و أساتذة المهتمين بالمهنة ، وهنا تجدر الإشارة إلى أن محافظي الحسابات قد أخذوا الأغلبية في العينة المدروسة .

الجدول رقم (06) يوضح عدد العينة

البيان	عـــــدد الاستمارات	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	80	% 100
الاستمارات المسترجعة	72	% 90
الاستمارات المفقودة	08	% 10
الاستمارات الملغية	15	%20.83
الاستمارات القابلة لدراسة	57	%79.17

المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد في استمارات الاستبيان .

وقد قام الباحث بتوزيع عينة استطلاعية حجمها 80 استبيان في ولاية الوادي لاختبار الاتساق الداخلي وثبات الاستبيان وتم استرجاع 72 استبيان أي ما نسبته 90 % وقد فقدت 08 استمارات أي ما نسبته 10%وبعد التأكد من صدق وسلامة الاستبيان للاختبار تم قبول 57 استبيان و رفض 15 أي ما يعدل 20.83 % أخر نظرا للتناقض الكبير في الأجوبة وبذلك يستقر عدد عند 57 استبيان أي بنسبة 79.17 % .

ثانيا : الوصف الإحصائي وفق المعلومات المتعلق بالإفراد

1 - التوزيع حسب العمر .

الجدول رقم (07) توزيع المجتمع حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
اقل من 25 سنة	**02**	**% 3.5**
اقل من 35 سنة	**28**	**%49.12**
اقل من 50 سنة	**23**	**%40.35**
أكثر من 50 سنة	**04**	**%7.01**
المجموع	**57**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد في استمارات الاستبيان.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (07) أن ما نسبته 49.12 % تشكل الفئة الأقل من 35 سنة ، و الفئة الأقل من 50 سنة تشكل نسبة 40.35 % ، أما الفئة الأكثر من 50 سنة فقد شكلت نسبة 7.01 % فحين نجد ان الفئة الأقل من 25 سنة شكلت نسبة 02 % لذلك تعتبر أن أعمار مجتمع الدراسة تغلب عليهم فئة ذات أعمال كبيرة نوع ما في السن وبتالي يفترض أنهم من الاختصاصيين و المهتمين بمراجعة الحسابات .

2 - توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي (الشهادة)

الجدول رقم (08) توزيع المجتمع حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
غير جامعي	**00**	**% 0**
ليسانس	**01**	**%1.75**
ماجستير أو دكتوراء	**54**	**%94.73**
شهادة أخرى	**02**	**%3.5**
المجموع	**57**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد في استمارات الاستبيان .

يلاحظ من خلال الجدول رقم 08 أن ما نسبته 94.73 % من مجتمع الدراسة يحملون شهادة الماجستير أو الدكتوراء ، كما سجلت نسبة 3.5 % ، ينما سجل الحاملين الليسانس ما نسبته 1.75% ،في حين لم يسجل أي فرد غير جامعي وبذلك يتضح من المعطيات أن الأغلبية الساحة من الذين يزولون المهنة يحملون شهادة الماجستير أو دكتوراء وهذا ما يعكس طبيعة التأهيل العلمي لديهم .

3 توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة .

الجدول رقم (09) توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	العدد	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	**20**	**%35.08**
اقل من 10 سنوات	**30**	**%52.63**
اقل من 15 سنة	**05**	**%8.77**
اكثر من 15 سنة	**02**	**%3.50**
المجموع	**57**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد في استمارات الاستبيان .

يلاحظ من خلال الجدول رقم 09 بأن ما نسبته 52.63% من مجتمع الدراسة يتمتع بخبرة اقل من 10 سنوات ، في حين لم تتجاوز نسبة من يتمتع بخبر اقل من 15 سنة و أكثر من 15 سنة 8.77 % و 3.50 %على التوالي كم تم تسجيل نسبة 35.08 % من مجتمع الدراسة لم يتجاوز 5 سنوات خبرة و هذا مؤشر على تدني مستوى الخبرة لدي المتخصصين و المهتمين بالمراجعة .

4 -توزيع مجتمع الدراسة حسب المهنة .

الجدول رقم (10) توزيع مجتمع الدراسة حسب المهنة

المهنة	العدد	النسبة المئوية %
محافظ حسابات	**35**	**% 61.40**
خبير محاسبي	**02**	**%3.5**
مهنة أخرى	**20**	**%35.08**
المجموع	**57**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد في استمارات الاستبيان .

من خلال النتائج المدونة في الجدول رقم 10 يتضح أن مجتمع الدراسة يغلب عليه ما نسبته 61.40% والمتمثلة في محافظي الحسابات كم ، أن ما نسبته 35.08 % شكلتها المهن الأخرى المتمثلة في أساتذة

جامعيين ، في حين تم تسجيل ما نسبته 3.5 % للخبراء ، ما نستنتجه هو ضعف نسبة المهنيين ، حيث تعتبر إحدى عوائق البحث وهي محدودية مراجعي الحسابات .

المطلب الثالث : خطوات بناء الاستبيان

أولا : بناء الاستبيان

تم إعداد أداة الدراسة لمعرفة مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في ولاية الوادي ، واتبع في ذلك الخطوات التالية لبناء الاستبيان

1 - الاطلاع على الأدب المحاسبي و الاطلاع على مختلف الجوانب ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبيان وصياغة فقراته .

2 -استشارة عدد من أساتذة في الكلية لتحديد أبعاد الاستبيان وفقراتها.

3 -تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الاستبيان .

4 تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.

ثانيا : تقسيمات الاستبيان

تم إعداد الاستبيان بناء على الإشكالية الرئيسية " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة في الجزائر " حيث اعتمدت ولاية الوادي نطاق الدراسة الميدانية ، حث يتكون استبيان الدراسة من قسمين رئيسين هما :

1 -**معلومات تتعلق بالشخص الذي المشارك في الاستبيان** : حيث تشمل (العمر، الجنس ،الوظيفي، الدرجة العلمية ، التخصص العلمي ، الخبرة العملية ، الشهادة المهنية للمزاولة)

2 -**معلومات متعلقة بمكتب المراجعة** : يتكون القسم من17 سؤال مقسم على 4 مجالات رئيسية كما يلي

أ - **التنظيم الداخلي لمكتب المراجعة** : ويتكون من خمسة (5) عبارات .

ب -**متطلبات المهنة** : ويتكون من أربعة (4) عبارات .

ت -**المراقبة و الإشراف** : يتكون من أربعة (4) عبارات .

ث -**تقديم الخدمات الاستشارية** : يتكون من (4) عبارات .

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابة الاستبيان حسب الجدول رقم (06)

الجدول رقم (11) درجة مقياس ليكرت الخماسي

الاستبيـــــــان	موافق بشدة	مـــــوافـــق	مـــــحايـــــد	غير موافق	غير موافق بشدة
الـــــــــدرجـــــة	1	2	3	4	5

المصدر : من إعداد الباحث وبالاعتماد على استمارة الاستبيان .

ثالثا : مصداقية الاستبيان .

يقصد بصدق الاسرتبيان أن تقيس أسئلته ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من ذلك بطريقتين هما :

1 -صدق أداة الدراسة:

تم عرض الاستبيان على خبير محاسبي و محافظ حسابات ، بالإضافة إلى الأستاذ المشرف على البحث باعتبارهم أصحاب اختصاص في العلوم المالية و الحاسبية و كذا علوم الإحصاء وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في شكله النهائي (انظر الملحق رقم 01)

2 - صدق المقياس:

أ -الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل سؤال مع المجال الذي تنتمي إليه ، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل سؤال من مجالات الاستبيان و الدرجة الكلية للمجال نفسه.

ب -صدق البناء

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداء الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لأسئلة الاستبيان .

ج -ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد المجتمع عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

المبحث الثاني : تحليل الدراسة الميدانية

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات غير معلمية اختبار الإشارة، مان–وتني، كروسكال – و الأس هذا الاختبار مناسب في حالة وجود أن توزيع البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار الفرضيات حول متوسط) وسيط (درجة الإجابة يساوي درجة الحياد) درجة الموافقة المتوسطة (الفرضية الصفرية:

اختبار أن متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل موافق بدرجة متوسطة محايد حسب مقياس ليكرت المستخدم.

.الفرضية البديلة :متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3 فإنه لا يمكن SPSS أكبر من 0.05 حسب نتائج برنامج Sig . Sig < إذا كانت0.05

رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع لدراسة لا يختلف جوهريًا عن موافق بدرجة متوسطة وه‌و 3 أما إذا كانت أقل من (0.05 فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن$Sig > 0.05$

متوسط آراء الأفراد يختلف جوهريًا عن درجة الموافقة المتوسطة) محايد ، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الموافقة المتوسطة المحايد ، وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة) المحايد (والعكس صحيح.

يخصص هذا المبحث لتحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات المطروحة وقد تم تقسيم المبحث إلى مطلب مقسمة كما يلي :

المطلب الأول : دراسة تحليلية لتنظيم الداخلي لمكتب المراجعة

الفرضية الأولى يؤثر التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في ولاية الوادي

الجدول رقم (12)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال SIG لكل عبارة من عبارات المجال التنظيم الداخلي لمكتب المراجعة

العبارة	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الإجمالية SIG
1. يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمراجع في بجمار التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات المراجعة.	**2,2632**		**0 .020**
2. يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملاء التكمب اولشركات الزميلة التابعة لعلامعل.	**1,5439**	**9.73**	**0.000**
3. يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد البتكم بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل الئاسمل الةقلعتم بأمور الأمانة والضومـوعية والاسلاقتلية والةيرس لموظفي البتكم.	**1,5088**	**4.89**	**0.000**
4. وعدم وجود أو حدوث علاقات أو معاملات محظورة بموجب سياسة المؤسسة، وكذلك المتابعة الدورية لعلاقة المؤسسة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية	**1,5965**	**9.73**	**0.000**

المؤسسة.			
5. التزام بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.	**1,6140**	**7.39**	**0.000**

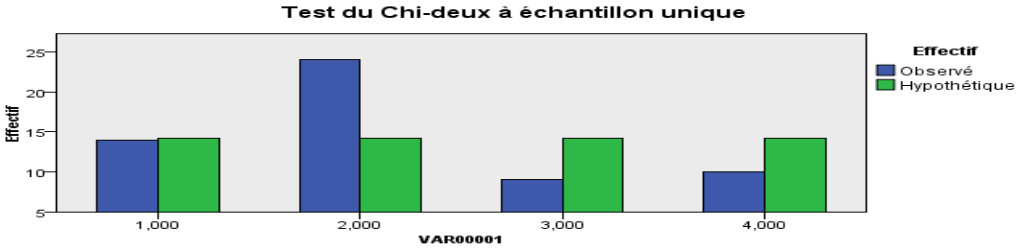
المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد ن نتائج في استمارات الاستبيان .

يلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن المتوسط الحسابي للعبارة الأولى يساوي 2,2632 وقيمة الاختبار تساوي 0.0 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 = α مما يدل على أن متوسط درجة الإجابة لهذه الفترة قد زاد عن درجة الإجابة المتوسطة وهي محايد وهي 3 وهذا يعني الموافقة على هذه العبارة.

وفي ما يلي تحليل لعبارات المحور الأول من الاستبيان حسب ما ورد من إجابات العينة وبالإعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي في تحديد الوسط الحسابي لكل عبارة على حدى :

1 – **يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمراجع في بجمار التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات المراجعة** : أبدى غالبية أفراد العينة رأي غير متأكد على مضمون العبارة وبمتوسط حسابي قدره 2.2632 وهذا ما يدل على غياب برامج التكوين والتدريب لدى المراجعين ، والشكل البياني التالي يوضح نتائج البرنامج الإحصائي حول العبارة الاولى :

شكل رقم (03): يوضح نتائج البرنامج الإحصائي حول العبارة الاولى



N Total	57
Statistique de test	9,877
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,020

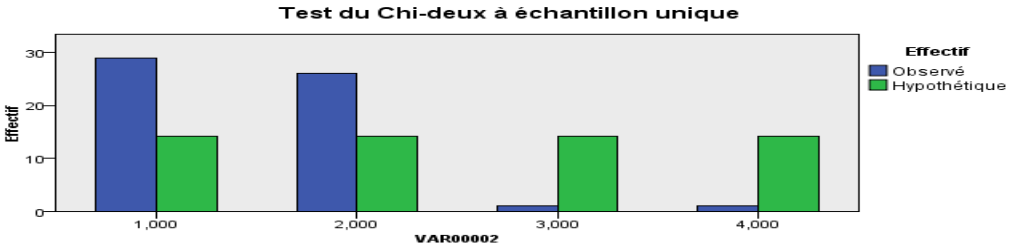
1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

2 -يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملاء التكتب اولشركات الزميلة التابعة للامعد :

يوافق أغلبية العينة على أن مكتب المراجع يمتلك قوائم العملاء والزبائن الشركات ومعلوماتهم وذلك لتطبيق مبدأ الشفافية في العمل ، حيث بلغ الوسيط الحاسبي للعبارة 1.5439 والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة الثانية :

الشكل رقم (04): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثانية



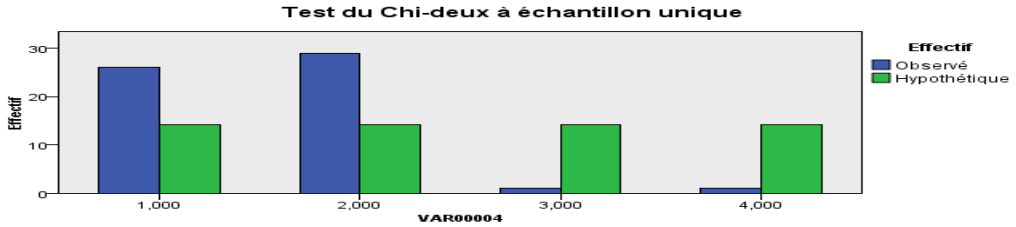
N Total	57
Statistique de test	49,596
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

3 – يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد البتكم طعإباء التوجيهات والاستشارات لحل الئاسمل الةقلعتم بأمور الأمانة والضومـوعية والاسلاقتلية والةيرس لموظفي البتكم : عبر أفراد العينة على رأيهم الموافق للعبارة حيث يؤكد الغالبية على وجود أمانة بداخل المكتب تختص في تقديم الإرشادات والخدمات سواء بتعين فرد أو مجموعة يختص في ذلك . والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة الثانية :

شكل رقم (05): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثانية



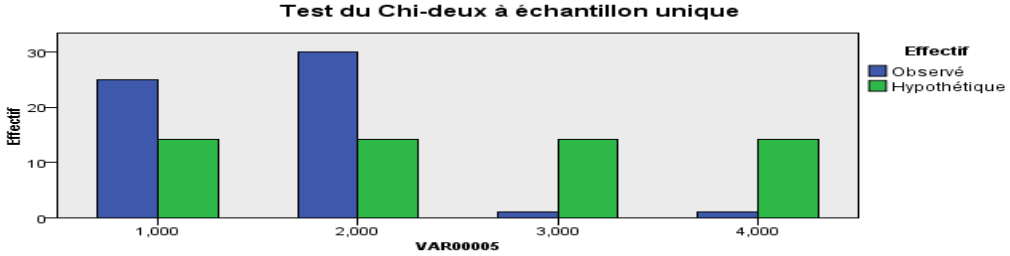
N Total	57
Statistique de test	49,596
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

4 -**وعدم وجود أو حدوث علاقات أو معاملات محظورة بموجب سياسة المؤسسة، وكذلك المتابعة الدورية لعلاقة المؤسسة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المؤسسة:**أجاب أفراد العينة على العبارة الرابعة من المحور بـــ موافق كأغلبية بمتوسط حسابي قدره 1.5965 والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

شكل رقم (06): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الرابعة



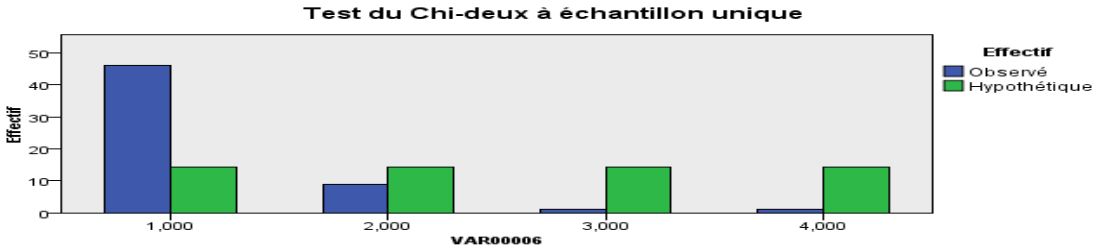
N Total	57
Statistique de test	50,158
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

5 -**التزام بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة** : يؤكد غالبية المستقصين على احترامهم لمبادئ العمل من أمانة وسر مهني وأخلاق في ممارسة المهنة ، حيث بلغ الوسيط الحسابي للعبارة 1.6140 والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

6 - شكل رقم (07): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الخامسة



N Total	57
Statistique de test	97,316
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

المطلب الثاني : دراسة تحليلية لمتطلبات المهنة

الفرضية الثانية : يؤثر توفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في ولاية الوادي

الجدول رقم 13 : المتوسط الحسابي وقيمة الاحتما ل SIG لكل عبارة من عبارات المجال متطلبات المهنة المحور الاول

العبارة	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الإجمالية SIG
1. لإلمام الكافي من قبل مراجع الحسابات بمعايير العجارمة اولمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الغدوج	**1,2456**	**0.0**	**0.000**
2. يحدد المكتب متطلبات التطوير المهني اللازم لكل مستوى من المستويات الوظيفية بالبتكم.	**1,5439**	**9.73**	**0.000**

3. يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف الـبـتكم.	**1,2982**	**0.0**	**0.000**
4. يعد المكتب برامج ونشرات ويعقد حلقات توجيهية لـيرعتـف المراجعين الـدجد باجراءات رقابة الجودة	**1,7544**	**5.66**	**0.000**

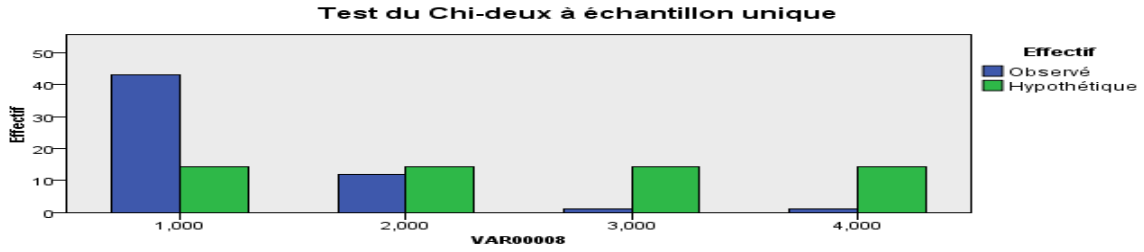
المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد ن نتائج في استمارات الاستبيان .

يلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن المتوسط الحسابي للعبارة الأولى يساوي 1,2456 وقيمة الاختبار تساوي 0.0 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 = α مما يدل على أن متوسط درجة الإجابة لهذه الفترة قد زاد عن درجة الإجابة المتوسطة وهي محايد وهي 3 وهذا يعني الموافقة على هذه العبارة.

وفي ما يلي تحليل لعبارات المحور الثاني من الاستبيان حسب ما ورد من إجابات العينة وبالإعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي في تحديد الوسط الحسابي لكل عبارة على حدى :

1. **لإلمام الكافي من قبل مراجع الحسابات بمعايير العجارمة اولمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة القدوج** : يوافق بشدة أفراد العينة على مضمون هذه العبارة ، وهذا ما يعكس تطلع المراجع الجزائري لتبني معايير المحاسبة والمراجعة ورقابة الجودة ، بمتوسط حسابي قده **1,2456** والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

1 - **شكل رقم (08): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الأولى**



N Total	57
Statistique de test	83,000
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

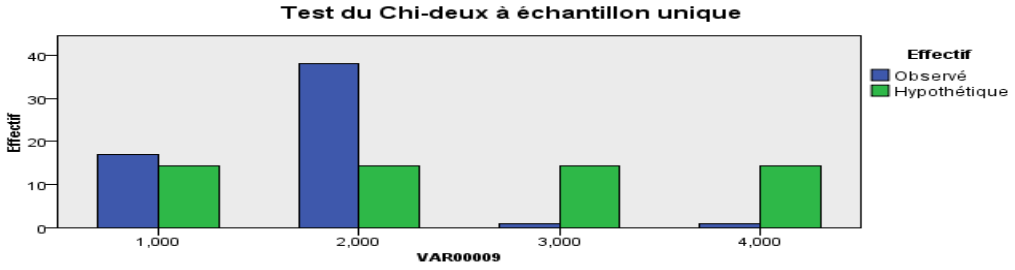
1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

2. **يحدد المكتب متطلبات التطوير المهني اللازم لكل مستوى من المستويات الوظيفية**

ابلبتكم : يعبر أفرد العينة عن رأيهم الموافق للعبارة بمتوسط حسابي قدره 1.5439 والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

2 -شكل رقم (09): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثانية



N Total	57
Statistique de test	64,754
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

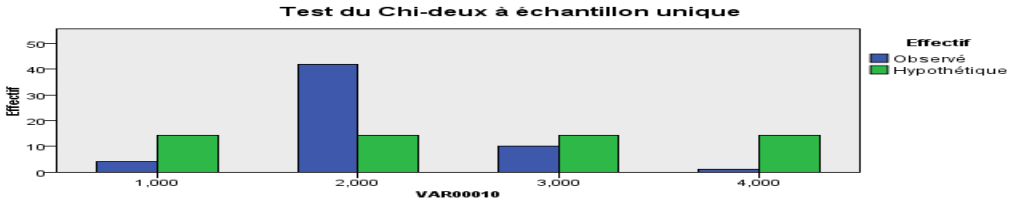
1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

3. **يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف**

البتكم: لابد من قيام مأهل في برامج التدريب ، حيث يجمع أفراد العينة على مضمون العبارة بمتوسط حسابي قدره 1,2982 والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

3 -شكل رقم (10): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثالثة



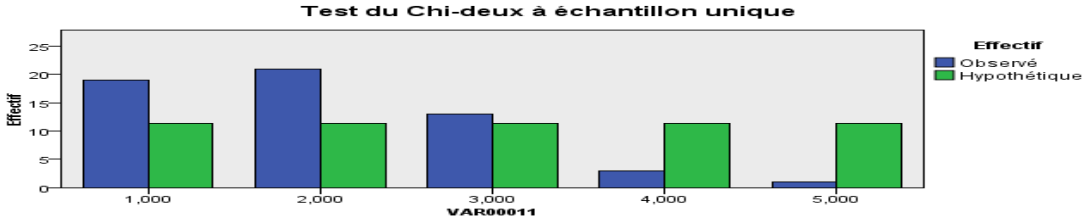
N Total	57
Statistique de test	75,000
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

4. **يعد المكتب برامج ونشرات ويعقد حلقات توجيهية لتيرعتف المراجعين الجدد باجراءات رقابة الجودة** : يرى غالبية أفراد العين عدم وجود عملية توجيهية بين المراجعين الجدد والقدماء ، بوسط حسابي قدره 1,7544 والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

5. شكل رقم (11): **يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الرابعة**



N Total	57
Statistique de test	29,053
Degrés de liberté	4
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 11,400.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

المطلب الثالث : دراسة تحليلية للمراقبة و الإشراف

الفرضية الثالثة : يؤثر توفر إجراءات الرقابة و الإشراف على الأداء تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الوادي .

الجدول رقم (14) : يوضح نتائج دراسة المحور الثاني

العبارة	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الإجمالية SIG
1. تتوفر إجراءات معينة لـــحل الاختلافات في عملية الا اجتهادات الـــينهمـــة بـــنيد الأفراد الـــمشاركين في عملية الـــمراجعة.	**2,1404**	**3.33**	**0.000**
2. يتم إشراك الـــمراجعين الـــمساعدين في مراجعة أجزاء الـــمعل بأكبر قدر ممكن.	**2,0526**	**7.62**	**0.000**
3. معيل الـــمدققون تحت إشراف مراجعين مختلفين من وقت لآخر.	**1,9474**	**0.0**	**0.000**
4. يتم الـــتأكد بأن المراجع صحل على الـــخبرة فـــي مختلـــف جمـــالات الـــمراجعة اولـــمجالات الـــقطاعية الـــةفلتخم.	**2,2456**	**8.21**	**0.000**

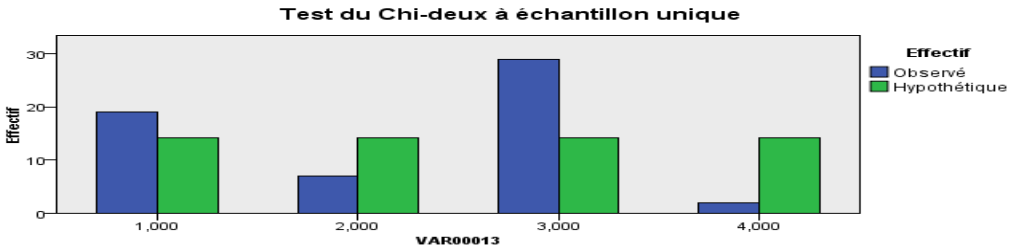
المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد ن نتائج في استمارات الاستبيان .

يلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن المتوسط الحسابي للعبارة الأولى يساوي 2,1404 وقيمة الاختبار تساوي 0.0 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 = α مما يدل على أن متوسط درجة الإجابة لهذه الفترة قد زاد عن درجة الإجابة المتوسطة وهي محايد وهي 3 وهذا يعني الموافقة على هذه العبارة.

وفي ما يلي تحليل لعبارات المحور الثالث من الاستبيان حسب ما ورد من إجابات العينة وبالإعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي في تحديد الوسط الحسابي لكل عبارة على حدى :

6. **تتوفر إجراءات معينة لـــحل الاختلافات في عملية الاجتهادات الـــينهمـــة بـــنيد الأفراد الـــمشاركين في عملية الـــمراجعة:** يرى أفراد العينة أن هناك إجراءات أخري غير التي ذكرت في العبارة في عملية المراجعة ، وهذا بمتوسط حسابي قدره **2,1404** والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

1. **شكل رقم (12): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الأولى**



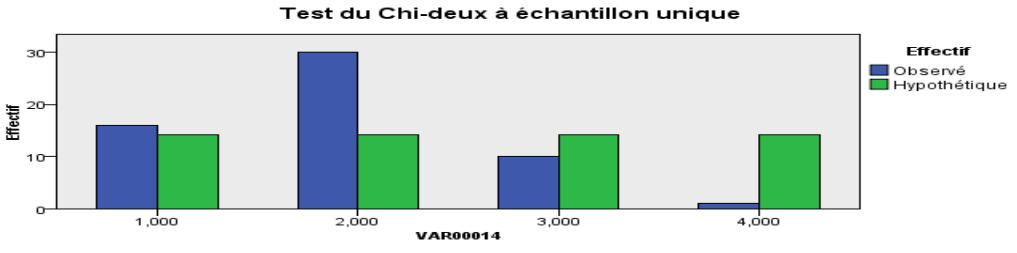
N Total	57
Statistique de test	31,070
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

7. يتم إشراك الـــمراجعين الـــمساعدين في مراجعة أجزاء الـــمعل بأكبر قدر ممكن : يؤكد غالبية أفراد العينة على أنهم يدمجون المراجعين الجدد في عملية المراجعة بأقصى حد ممكن وذلك لزيادة كفاءاتهم المهنية ، حيث بلغ الوسيط الحسابي **2,0526** والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

2. شكل رقم (13): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثانية



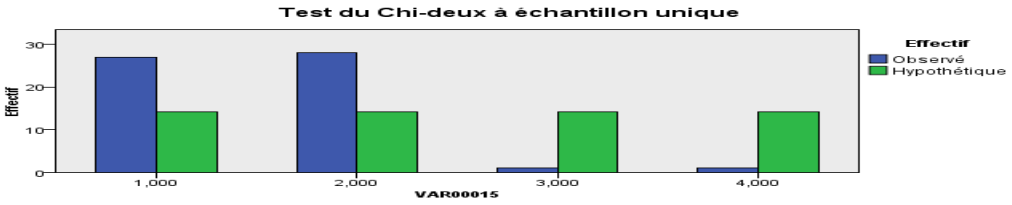
N Total	57
Statistique de test	31,211
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

8. **معيل الـمدققون تحت إشراف مراجعين مختلفين من وقت لآخر** : في هذه العبارة كانت إجابات أفراد العينة متناقضة حسب وجهات النظر فمنهم من يوافق ومنهم ألإ أن غالبية العينة فظلوا إبداء رأي غير متأكد .بمتوسط حسابي قدره 1,9474 والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

3. شكل رقم (14): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثالثة



N Total	57
Statistique de test	49,316
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

المطلب الرابع :دراسة تحليلية لتقديم الخدمات الاستشارية

الفرضية الرابعة : يؤثر توفر ضوابط تقديم الخدمات الاستشاري ة تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في ولاية الوادي.

الجدول رقم (13): يوضح نتائج المحور الثالث من الإستمارة الإستبيان.

العبارة	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الإجمالية SIG
1. هناك تبادل لـــلاستشارات بين الـــمكتب ومكاتب الـــمراجعة الأخرى أو شأـــصاخ متخصصين من خارج الـــمكتب فيما يتعلق بالاستشارات الـــتينهم	**1,9298**	**7.67**	**0.000**
2. يعتمد الـــمكتب على آراءء الـــمستشارين الـــقانونيين فيما يتعلق بالأمور الـــينوناقـــة اولـــتيعيرشت.	**1,5789**	**1.11**	**0.000**

3. يوجد تحديد لـمدى الـتوثيق الـمطلوب توفره لـنتائج الاستشارات وفي الـتلاجم اولـحالات الـمتخصصة الـمطلوب الـتشاور حولـها.	**1,5614**	**1.11**	**0.000**
4. يتم حفظ الـوثائق الـخاصة بالاستشارات لـغرض اعتمادهـا كمرجـع لـةجاد.	**2,2456**	**2.57**	**0.000**

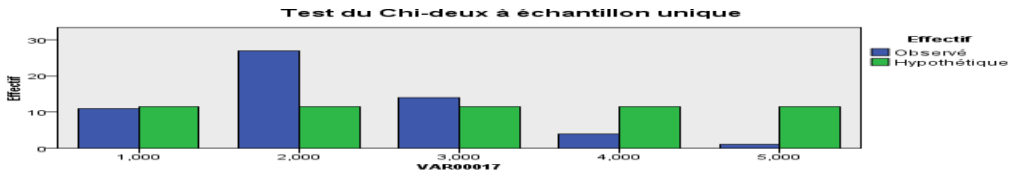
المصدر : من إعداد الباحث و استنادا على ما ورد ن نتائج في استمارات الاستبيان .

يلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن المتوسط الحسابي للعبارة الأولى يساوي 1,9298 وقيمة الاختبار تساوي 0.0 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 = α مما يدل على أن متوسط درجة الإجابة لهذه الفترة قد زاد عن درجة الإجابة المتوسطة وهي محايد وهي 3 وهذا يعني الموافقة على هذه العبارة.

وفي ما يلي تحليل لعبارات المحور الثالث من الاستبيان حسب ما ورد من إجابات العينة وبالإعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي في تحديد الوسط الحسابي لكل عبارة على حدى :

9. **هناك تبادل لـلاستشارات بين الـمكتب ومكاتب الـمراجعة الأخرى أو أشـص‌اخ متخصصين من خارج الـمكتب فيما يتعلق بالاستشارات الـةينهم** : لايعتقد غلبة المراجعين أن هناك تبادل بين مكاتب المراجعة نظرا للمنافسة بين هؤلاء الأخيرة لذا فمجال التعاون والتبادل ضعيف جدا ، والوسيط الجسابي للعبارة بلغ **1,9298** والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

1. **شكل رقم (15): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الأولى**



N Total	57
Statistique de test	36,246
Degrés de liberté	4
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

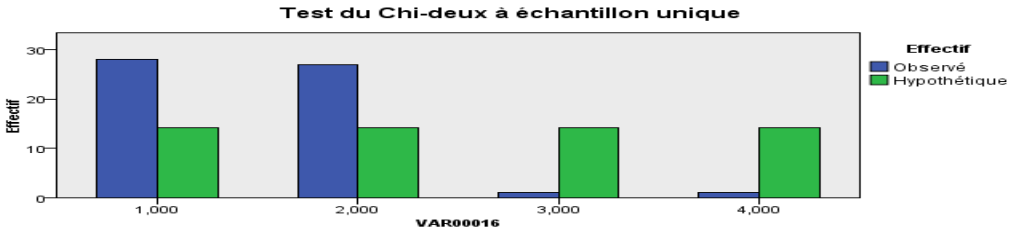
1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 11,400.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

10. **يعتمد المكتب على آراء المستشارين القانونيين فيما يتعلق بالأمور البيروناقة اولةيعيرشت:**

نظرا لأن المراجعة في الجزائر تمارس في إطار قانوني فإن أغلب المراجعين يهتمون بالقوانين والتشريعات ، حيث وافقوا مضمون العبارة بمتوسط حسابي قده **1,5789** والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

2. **شكل رقم (16): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثانية**



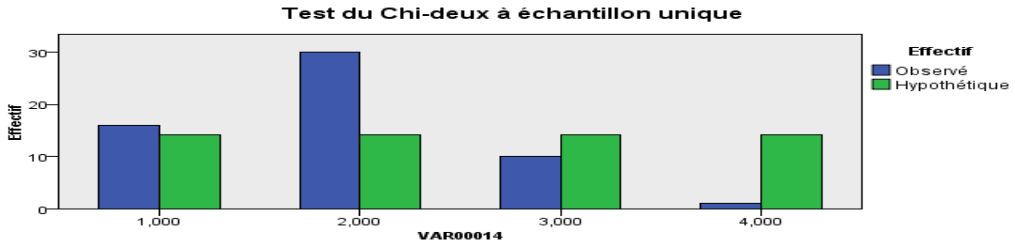
N Total	57
Statistique de test	49,316
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان

11. **يوجد تحديد لمدى التوثيق المطلوب توفره لنتائج الاستشارات وفي التلااجم اولحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها : وافق أفراد العينة على مضمون العبارة بمتوسط حسابي قدره 1,5614** والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

3. **شكل رقم (17): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثالثة**



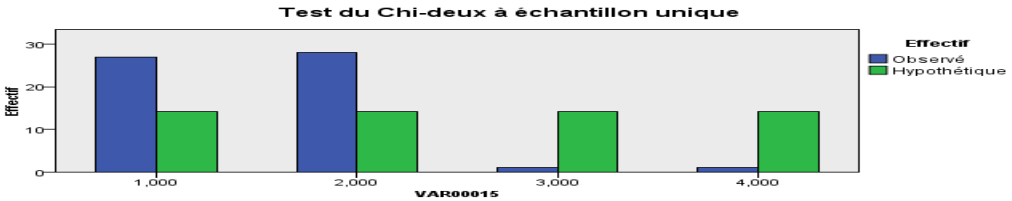
N Total	57
Statistique de test	31,211
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

12. **يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اهدامتعا كمرجع عند الةجاد :** نظرا للدور الهام الذي يلعبه الأرشيف في أي مؤسسة أو مكتب فإن المراجع يقوم بالاحتفاظ بكل أوراق عملة ، والعينة موافقة على هذه العبارة . والشكل البياني التالي يوضح نتائج العبارة :

4. شكل رقم (18): يوضح تمثيل بياني حول نتائج العبارة الثالثة



N Total	57
Statistique de test	49,316
Degrés de liberté	3
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

1. Il y a 0 cellules (0%) avec des valeurs attendues inférieures à 5. La valeur minimum attendue est 14,250.

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على نتائج الاستبيان

نتائج الدراسة

- أوضحت الدراسة أنه يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة في ولاية الوادي التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة حيث أنه يعتريه نقص في بعض الجوانب سيما سياسات المكتب و

إجراءاته في توظيف أقارب الموظفين والعملاء والمراجعين السابقين ومراجعي المكاتب المنافسة بالإضافة لموظفي العملاء.

- يعتبر توفر المتطلبات المهنية الكافية للقائمين على مهنة التدقيق من المؤثرات المهمة لتحقيق رقابة الجودة في هذا الجانب إلا أن المتطلبات المهنية بحاجة دائمة إلي عملية تطوير من قبل الجامعات و المختصين بغرض مواكبة التطورات الحديثة وخاصة في الجوانب المهنية كالمعايير الدولية للمحاسبة و المراجعة وقواعد وآداب و أخلاقيات المهنة بهدف تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي و الواقع العملي.

المبحث الثاني : تحليل خصائص عينة الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضًا لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبيان والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل الأسئلة ، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبيان (العمر، الجنس ، المسمى الوظيفي، الدرجة العلمية ، التخصص العلمي ، مكان الدراسة ، الخبرة العملية ، الشهادة المهنية للمزاولة لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبيان للحصول الدراسة، إذ تم استخدام برنامج SPSS 21 الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا المبحث .

المطلب الأول : الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق المعلومات المتعلقة بالشخص .

المبحث الثاني : تحليل النتائج

المطلب الأول : دراسة تحليلية لتنظيم الداخلي لمكتب المراجعة .

مقدمة الفصل

تواجه مراجعة الحسابات كمهنة العديد من المشاكل، والناتجة عن التغيرات والتطورات البيئية المحيطة، ومجمل هذه التغيرات التي تشهدها مراجعة الحسابات من الجانب العملي تتطلب أساسا نظريا يستجيب لمختلف هذه التغيرات، وهذا ماشهدته مراجعة الحسابات والتي ظهرت منذ الحضارات الأولى وبداية حاجة الحكام الى مراقبة أعمال أعوانهم، فمراجعة الحسابات كعلم متطور تتمتع بأساس نظري يتيح امكانيات العمل في ظل هذه البيئة المتغيرة باعتماد جملة من الفروض التي تقوم عليها مراجعة الحسابات من الجانب النظري وتدعم العمل الميداني لها، وتحديد الأهداف المرجوة منها من أجل تحديد الوسائل والتقنيات المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف.

وكمدخل للجانب النظري لمراجعة الحسابات فانه من الضروري تتبع التطور التاريخي الذي شهدته مراجعة الحسابات وأهم التعاريف التي اعطيت للمراجعة من طرف المنظمات المهنية المختلفة، وكذلك الوقوف على أهميتها وتطور أهدافها.

المبحث الاول : المدخل في مراجعة الحسابات

يعتبر تطور المحاسبة عبر التاريخ عبارة عن المرآة العاكسة لتطور 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، وبالتالي كان تطور المراجعة مرتبطا بتطور المحاسبة التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها المختلفة، لذلك سيتم التطرق للتطور التاريخي لمراجعة الحسابات على المستوى العالمي مع تتبع هذه التطورات كذلك على مستوى الجزائر.

المطلب الأول :التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

أولا: التطور التاريخي للمراجعة على المستوى العالمي

ظهرت الحاجة إلى مراجعة الحسابات أولا لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها.

حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريقيين الذين اشتهروا 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 (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومنعاها يستمع.[1]

ولقد اتسع مجال ونطاق 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 المـــزدوج في موسوعته- Summa di Arithmetica, Géométrica, proportioni et proportionalita- سنة1494.[2]

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

---

[1] حسين مبروك: الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000 ، ص 17 .

[2] LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, Dalloz, 3ème édition, paris, 1986, p10.

الأسهم (شركات المساهمة) التي جسدت فصل الملكية عن الإدارة والحاجة إلى من يراجع الحسابات والمراجعين كوكلاء عن المساهمين لمراقبة أعمال الإدارة.

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 -LI ROXANTI- في فينسيا عام 1581، إضافة إلى مدرسة ميلان التي أنشئت عام 1739 م.

أصبحت مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها وبالتحديد منذ سنة 1854 حيث أنشئت أقدم منظمة مهنية حالية وهي:

-L'institute of chartered accountants in Scotland- (منظمة المحاسبين القانونيين في بريطانيا)، حيث أصبحت مهمة مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها.[1]

ولقد ازداد الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات وانتشارها خاصة بظهور قانون الشركات عام 1867م والذي ينص على إلزامية القيام بالمراجعة من أجل حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم. [2]

وتلتها عدة دول أخرى كفرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 حيث تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA-American institute of certified public accountants) سنة 1916، وألمانيا عام 1896م، وكندا عام 1902م واستراليا 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.

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

[1] إبراهيم عثمان شاهين: **المراجعة، دراسات معاصرة وحالات عملية**، دار الهاني للطباعة والنشر، الطبيعة الثانية، القاهرة، 1981، ص41.

[2] LIONEL Collins et GERARD Valin : **Audit et Contrôle interne**, principes objectifs et méthodes, opcit, p10.

commissaires aux comptes) وذلك منذ سنة 1969م.

في سنة 1978 تم اقتراح معايير المراجعة الداخلية من أجل محاربة الأعمال الغير قانونية، من طرف المنظمة الأمريكية (The foreign corrupt practice act(USA)).

ولقد تم إنشاء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة(IASC) 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.

مع تعدد الهيئات والمنظمات الدولية للمراجعة تم الاتفاق على تحديد العلاقة والفرق بين المراجعة والخدمات الاستشارية للمراجعة في نهاية سنة 1980م، وتم اعتمادها من طرف معظم مكاتب ومنظمات المراجعة وتحديد مجال الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع.

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	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
1-من 2000سنة قبل الميلاد إلى سنة 1700م	الملك،الإمبراطور،الكنيسة ،الحكومة	رجل الدين أو الكاتب	معاقبة مختلسي الأموال وحماية الممتلكات
2-من 700الى1850م	الحكومة،المحاكم التجارية والمهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة المختلسين وحماية الممتلكات
3- من1850الى1900م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا أو قانوني	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية
4- ن1900الى1940م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية

5- من1940الى1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية
6- من1970الى1990م	الحكومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة والمحاسبة
-بعد سنة 1990م	الحكومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المراجعة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي

Source :LIONEL Collins et GARDER Vlin: Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p17.

ثانيا: تطور المراجعة في الجزائر

سيتم تتبع التطور الذي شهدته مراجعة الحسابات في الجزائر من خلال مجمل التشريعات التي تنظم هذه المهنة في ظل المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

لقد اعتمدت الجزائر مجموعة من التشريعات فيما ينظم مهام وواجبات المراجعين الخارجيين، والذين يتمثلون في حالة الجزائر في محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، ويظهر تطور الاهتمام بالمراجعة كمهنة من خلال التشريعات التالية:[1]

- مرسوم تنفيذي رقم 92-02 مؤرخ في 13يناير1992م، يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.
- قرار مؤرخ في 7 نوفمبر1994م، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
- قرار يتضمن كيفية نشر معايير تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[1] Ministre des finances: **direction général de la comptabilité**, **Recueil de textes législatif et réglementaires relatifs a la normalisation de la profession comptable**, dans collection comptabilité, n°01, Alger, 2002, p1-2.

- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15أبريل1996م، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25سبتمبر1996م، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30نوفمبر1996م، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
- مرسوم تنفيذي رقم97-457 مؤرخ في 01ديسمبر1997م، يتضمن المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في27 أبريل1991م والمتعلق بمهنة الخبير محاسبي، محافظ لحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 97-458 مؤرخ في 01ديسمبر1997م، والذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ 13يناير1992م، الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- مقرر رقم103/SPM/94 المؤرخ في02فبراير1994م، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
- مقرر مؤرخ في 24 مارس1999م، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم01-351 مؤرخ في 10نوفمبر2001م، يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23ديسمبر1999م، والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات أو المنظمات.
- مرسوم تنفيذي رقم01-421 مؤرخ في 20ديسمبر2001م، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم92-20 المؤرخ في 13يناير1992م، المعدل والمتمم والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

ومن خلال ما سبق نجد أن تطور مراجعة الحسابات كان مقرنا بتطور المحاسبة وأساليبها فتطورت معاييرها وتقنياتها، واكتسحت عدة مجالات كالمراجعة الإدارية، والاجتماعية وغيرها وأدخلت عدة أساليب حديثة على ممارساتها، كالمراجعة التحليلية والمراجعة باستخدام التقنيات الإحصائية، وإدخال تقنيات الحاسوب من خلال البرامج المختلفة.

- القانون رقم 91- 08 ليوم 27 /1991/04 حول مهنة خبير محاسبة ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد ،عرف محافظ الحسابات
- قانون رقم 10- 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 هجري الموافق ل 29 جويلة 2010 يتعلق بمهنة

الخبير و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

المطلب الثاني : تعريف مراجعة الحسابات

عرف كلا من Lionel et Gérard مراجعة الحسابات على أنها" عبارة عن الاختبار والفحص الذي يقوم به مهني كفء ومستقل، من أجل إبداء رأيه المعلل على دقة وعدالة ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج بالنسبة المنشأة المعنية بالمراجعة. "[1].

كما عرف الدكتور يوسف محمد الجربوع المراجعة على أنها " فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية. "[2].

أما الدكتور خالد أمين عبد الله فلقد عرف المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، 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. "[3].

يعتبر التعريف الحديث للمراجعة هو التعريف الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة، والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية حيث عرفت المراجعة بأنها " عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهمتين بذلك التحقيق. "[4].

وحسب هذا التعريف الأخير فانه 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 مسبقا.

---

[1] LIONEL Collins et GERARD Valin : **Audit et Contrôle interne**, **principes**, objectifs et méthodes, opcit, p21.

[2] يوسف محمد الجربوع:**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص7.

[3] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص 13.

[4] احمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص7- 8.

- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقيمها بصورة موضوعية.

- يمثل الحكم الشخصي للمراجع دورا أساسيا 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 تأثيرا كبيرا على سلوك المستفيدين من المعلومات المحاسبية، وذلك من حيث ترشيد أحكامهم وتوجيههم في اتخاذ القرارات.

- المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هي المراجعة الخارجية أي التي يقوم بها مراجع الحسابات 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 أساسية ترتكز عليها مراجعة الحسابات وهي:[1]

- 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.

- 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

[1] يوسف محمد الجربوع: **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ،المرجع السابق، ص7.

لنتيجة المنشأة ومركزها المالي.

- التقرير(إبداء الرأي)

يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضعية المنشأة، وهذا استنادا إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المراجع، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، سواء الأطراف داخل المنشأة أو الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

المطلب الثالث : فروض ومبادئ مراجعة الحسابات

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

أولا: فروض مراجعة الحسابات .

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

كعلم مستقل ومهنة حرة تستند مراجعة الحسابات إلى عدة فروض تدعم جانبيها النظري والميداني، ومن أهم هذه الفروض ما يلي:[1]

1- فرض عدم التأكد

2- فرض استقلال المراجع

3- فرض توافر تأهيل خاص للمراجع

4- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية

5- فرض الصدق في محتويات التقارير

1 فرض عدم التأكد:

يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- عدم التكامل في استخدام البيانات المحاسبية.

[1] احمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص20.

- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.
- غياب نظام جيد للاتصال في الهيكل التنظيمي.
- يجسد فرض عدم التأكد الحاجة إلى ضرورة وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية من أجل إزالة حالة عدم التأكد.

2- فرض استقلال المراجع:

حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما كلف به من مهام، ويعتمد فرض استقلال مراجع الحسابات على نوعين من المقومات وهما:

أ - **المقومات الذاتية:** وهي التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينية العلمي والعملي.

ب -**المقومات الموضوعية:** وهي عبارة عن مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين وضمانات.

وهذا الفرض يجسد حق مراجع الحسابات في الإطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على مختلف البيانات اللازمة من المنشأة المعنية بالمراجعة، وكذلك يفسر هذا الفرض حق مراجع الحسابات في إبداء الرأي المعارض في التقرير.

فروض توفر تأهيل خاص للمراجع:

يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي لدى مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة قد يتعرض لعدة مشاكل محاسبية و/أو ضريبية و/أو فنية.

4- فروض وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية:

ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية و إدارية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.

5- فرض المصداقية والعدالة في تقرير المراجع:

حسب هذا الفرض وباعتبار مراجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المنشأة أو

خارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح و قبول الإقرار الضريبي.

ثانيا: مبادئ مراجعة الحسابات

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيق، ومراجعة الحسابات تقوم على عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي:[1]

1 -مبادئ مرتبطة بركن الفحص والتحقيق.

2 -مبادئ مرتبطة بركن التقرير.

1- المبادئ المرتبطة بمركز الفحص والتحقيق:

تتمثل هذه المبادئ في ما يلي:

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص.

د-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية.

أ – مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

يقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:

وحسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المنشأة سواء الرئيسية أو الفرعية، إضافة إلى مختلف التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

جـ – مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والاستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي المراجع وتؤيده، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا، والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيا.

---

[1] احمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص23-24.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظرا لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي المؤسسة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

تتمثل هذه المبادئ في:

أ-مبدأ كفاية الاتصال.

ب-مبدأ الإفصاح.

ج-مبدأ الإنصاف.

د-مبدأ السببية.

أ-مبدأ كفاية الاتصال:

يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير

يعتبر مبدأ الاتصال من أهم مبادئ ركن التقرير نظرا لأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر الاتصال الوحيد بين مراجع الحسابات والمساهمين.[1]

ب- مبدأ الإفصاح:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها.

ينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والدفاتر والسجلات.

جـ - مبدأ الإنصاف:

حسب هذا المبدأ فإنه يجب أن تكون محتويات وعناصر تقرير مراجع الحسابات منصفة وعادلة لجميع الجهات

[1] LIONEL Collins et GERARD Valin: **Audit et Contrôle interne**, **Aspects financiers**, , p350.

المرتبطة بالمنشأة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.

د- مبدأ السببية:

ينص مبدأ السببية على أنه يجب أن يشتمل تقرير مراجع الحسابات على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به، وأن توضع الاقتراحات على أساس أسباب موضوعية.

بصفة عامة فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) المبادئ العامة للمراجعة، وأكد على أن يلتزم بها المراجع أثناء أدائه لمهامه وهي:[1]

- الاستقلالية
- الكرامة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير الفنية

المبحث الثاني : معايير مراجعة الحسابات

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

تعتبر معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم والعمل، ووفقا لهذه المعايير يتحقق توفير معلومات محاسبية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة.

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في1954م، ضمن كتاب بعنوان -معايير المراجعة المتعارف عليها- و قد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: [1]

---

[1] أحمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص25.

– **معايير عامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة ، و من 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 و شروط ذلك التقرير.

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

المطلب الأول :المعايير الشخصية (العامة)

يتوصف 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، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كالآتي:

– **التأهيل العلمي والعملي:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.

– **الاستقلال:** على مراجع الحسابات أن يلتزم دائما 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.

أولا: معيارالتأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة أنه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيرا أو ملما بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المراجع يستطيع أن يستعين بالخبرات المتخصصة في المجالات التي يحتاج إليها، ومن المتفق عليه أن تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعا ينبغي أن يتوفر 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 دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدر بية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على

---

[1] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص 55.

الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وانما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإحصاء وغيرها.

فمراجع نظام المعلومات المحاسبي يجب أن ينمي خبراته ومهاراته التقنية بطريقة مستمرة، وتحديثها(تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة) عن طريق التكوين المهني المستمر والمناسب.[1]

وفي حالة الجزائر فقد أشار القانون الجزائري إلى ضرورة توفر التأهيل العلمي في مراجع الحسابات والذي يتمثل في محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، إذا يتشرط في من يمارس مهنة المراجع الشروط التالية:[2]

- التأهيل العلمي والعملي، حيث يجب أن يكون المترشح متحصلا على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة:

- ليسانس في العلوم المالية.
- ليسانس فرع مالية ومحاسبة (المدرسة العليا للتجارة).

- إضافة إلى هذه الشهادات يشترط أن يزاول اما تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان ليتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، أواثبات خبرة قدرها 10سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر.

وقد حدد القانون الجزائري عدة شهادات أخرى مقرونة بالخبرة العملية.

ونلاحظ أن هناك ترابط بين التأهيل العلمي والعملي إذ يتم ربط الشهادات بتربص الخبرة أو بإثبات سنوات الخبرة في الميدان.

ومما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار وهي:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.
- التأهيل العملي والخبرة المهينة.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

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 ومحايدا.

---

[1] **Http**: // **WWW.ISACA.ORG/ STANDARD / STAND 2.HTM**, Copyright © 2002, ISACA, Information systems Audit and control association.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : **قانون رقم 10- 01 مؤرخ في 11 جويلة 2010** ، المادة 35 ، ص 08 .

ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظ اهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي ، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي.[1]

آثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجه ات 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 حيازة تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعة 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 تميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدمو ا القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذ ا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكو ن هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنيب 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 بناءا على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.
- تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة تمثل 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 وتحديده 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.[2]

---

[1] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص57.

[2] 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, p36.

- عند قيام المراجع بعملية الفحص و اجراء 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 إحجامه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ضمانا لاستقلال المراجع وحفظا لحياد فإن على مراجع الحسابات أن لا 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 ، و تعتبر إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات ، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع ، والتي تمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب ، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المراجع من خلال ما يلي:[1]

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 ي عطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال و لتجنب 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 إداراتها أي ضغط على المراجع.

[1] يوسف محمد الجربوع: **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق، ص43-45.

حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715مكرر04 (المرسوم التشريعي93-08 مؤرخ في 93/04/25) " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصف الوطني ".[1]

و يلاحظ أن القانون التجاري الجزائري ترك حرية تعيين المراجع الخارجي إلى مجلس الإدارة ، وهذا ما يمنحها مجال معين للضغط على المراجع.

2-العزل:

إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحية 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 مارستها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه ، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهينة دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.

تطرق القانون التجاري الجزائري إلى انتهاء مهمة مراجع الحسابات في الحالة العادية والمتمثلة بانتهاء مدة المهمة الموكلة له وهي ثلاث سنوات، إضافة إلى حالات العزل والتي تطرق لها القانون التجاري من خلال المادتين 715 مكرر8، 715 مكرر9، والتي أعطت للمساهمين الذين يمثلون على الأقل (½) من رأس مال الشركة، حق اللجوء إلى العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المراجع وإنهاء مهامه بناءا على أسباب مبررة.[2]

3-الأتعاب:

يعتبر تحكم المنشأة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يقم 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 أستقلالهوحياده.

أشار القانون الجزائري من خلال المادة 44 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 2010 /07/29 م إلى أن أتعاب مراجع الحسابات تحددها الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع المراجع، وقد أشارت هذه المادة إلى أنه لا يمكن أن يتلقى مراجع الحسابات أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان.[3]

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة:

---

[1] حسين مبروك: **الكامل في القانون التجاري**، المرجع السابق، ص337.

[2] حسين مبروك : **الكامل في القانون التجاري** ، ص340

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 2010 /07/29 م ، المادة 44 ، ص 35 .

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 مراجع الحسابات و إدارة المنشأة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

نص القانون التجاري الجزائري على عدم تعيين مراجع الحسابات في حالة وجود مصالح اقتصادية له في المنشأة في الحالات التالية:[1]

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركة.
- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و أزواجهم، أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (1/10) رأسمال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (1/10) رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات أجرة أو مرتبا، اما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أومن مجلس الرقابة.
- الأشخاص الذين منحتهم المنشأة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجع الحسابات في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

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

---

[1] حسين مبروك :**الكامل في القانون التجاري** ، المرجع السابق، ص 338-339.

الاعتقاد غير صحيح، وعلى العكس فان احتياجات العموم والمساهمين والعملاء تخدم أفضل إذا كان مراجع الحسابات يقدم خدمات متعددة بما فيها المراجعة والاستشارات الضريبية الإدارية والتنظيمية الممكنة.[1]

وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع ، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب انه 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 حسابات ه، يقدم ضمانا إلى مصلحة الضرائب بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة، كما انه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبررا قانونيا مقبولا يؤيد هذا الموقف.

ثالثا: 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.[2]

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 أو الشركة 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 فان 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

---

[1] فؤاد محمد علاء الدين: **مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي** ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد77، آذار/ نيسان، 1993، ص20.

[2] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص57.

الدراسة والتقييم لنظام الرقابة الداخلية أساس ا لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في المراجعة، وإنما يحدد أيضا درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة ، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، كما يحدد درجة التركيز النسبي على مختلف الإجراءات.

- 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 لابداء 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 وصولا 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 علميا ومهنيا بشكل ملائم، أوغير مستقل أو لم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير ، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظرا لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبط بالمعايير العامة للمراجعة.

تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:[1]

- **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 الج ديرة بالثقة وذلك بالمعاينة و الملاحظة التحري والإثبات، والذي من شانه أن يكون أساسا معقولا ومبررا لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

أولا: معيارالتخطيط 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 ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم

[1] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص58.

للوظائف الفنية و الإدارية بمكتب المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما ي تطلب 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.

يتطلب توجيه 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 فان 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:[1]

- تحديد مجال الفحص والرقابة على أساس من درجة الثقة.
- تنظيم تنفيذ المهمة الموكلة له من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة مع اكبر 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 الرسائل أو التقارير التي تعتبر تعبيرا عن رأيه أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته القانونية.

للكي يتم تخطيط عملية المراجعة تخطيط سليما وكافيا، يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية:[2]

- 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 نظرا لارتباط

---

[1] Société national de comptabilité : **mission de commissariat aux comptes، dans : la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audi**t, n°14, 2ème trimestre 1997, Alger, p 10.

[2] يوسف محمد الجربوع: **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، المرجع السابق، ص57- 58.

مهمته بمدة محددة، لذلك على مراجع الحسابات أخذ عنصر الوقت بالاعتبار من حيث:[1]

- توقيت تعين 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 اجل رفعه شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.

ثانيا: معيار دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية

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 وق وعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
- فاعليته وكفاءة الأحداث والعمليات أو الظروف 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.

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.[2]

ينبغي على مراجع الحسابات تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الفحوص الاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، فإضافة إلى كون ضعف أوق وة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتو قيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

ويفترض في مراجع الحسابات أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات

---

[1] أحمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص27.

[2] **Http**: //WWW.SOCPA.ORG.SA/AU-05/INDEX.HTM, Copyright © 2002, SOCPA, Saoud organization for certified public accountants.

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 الم تبع داخل المنشأة عن طريق المتابعة والملاحظة ، ويتم هذا عادة باستخدام قائمة الاستقصاء (إلا ستبيان) 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.[1]

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

- الوصول إلى تحديد طريقة العمل الفعلية لنظام الرقابة الداخلية والمطبقة في الواقع ، حيث أنه ونتيجة لعدم إلمام 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.[2]

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

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 والانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.

ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بصفة عامة إلى فئتين كما يلي:[3]

- **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 م ن العملاء والموردين، ونتائج الإطلاع أو

---

[1] OECCA : **Le Contrôle interne**, **édition Comptable Malshebre**, Paris, 1977, P 73.

[2] يوسف محمد الجربوع: **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ،المرجع السابق، ص 102.

[3] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص59.

الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة ، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المد نيين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية، وكذلك الأنظمة التي تخضع لها المنشأة محل المراجعة.

كما تستخدم هذه الأدلة والقوائم الخارجية في تدعيم وتأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

يجب أن تكون الأدلة والقوائم 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.

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير:

– **احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاولا عاما.

– **إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:** يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أد ت 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.

– **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.

أولا: معيار احترام المبادئ المحاسبية التعارف عليها

يجب التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

أن هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معمدة، والذين يعتبرون مرجعا موثوقا بهمحاسبيا على أن تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية.[1]

[1] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص60.

إن هذه المبادئ والقواعد لا يمكن اعتمادها كقواعد طبيعية، نشأت نتيجة البحث انطلاقا من بد يهيات أساسية ومسلمات لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصيلة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية.[1]

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:[2]

- **المبادئ العامة:** تتمثل هذه المبادئ في الآتي:
  - مبدأ الحيطة
  - مبدأ الثبات
  - مبدأ الشمول
  - مبدأ الأهمية النسبية
  - مبدأ الإفصاح
- **المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:** ويمكن إجمالها في الأتي:
  - 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

ثانيا :معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

---

[1] SACI Djelloum, **mission de commissariat aux comptes. dans : la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audi**، opcit, p82.

[2] احمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص28-29.

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 أخر متعارف عليه ، كلما ترتب عن هذا الاستبدال أثار جوهرية في الحسابات المعنية ، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري من أجل أن يعلم من يطلع على حسابات المنشأة بأن تغيرا 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 تغيرا في نظام العمل، ولكن تغيير الطريقة المتبعة في حساب الاهتلاكات من طريقة القسط الثابت إلى المتناقص يعتبر خروجا عن مبدأ الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية، وكمثال أخر على الخروج عن مبدأ الثبات تغيير طرق جرد المخزون السلعي وتسعيرة من طريقة ما دخل أولا خرج أولا إلى طريقة ما دخل أخرا خرج أولا (LIFO- FIFO) .

تكمن أهمية معيار الثبات في أنه يعطي ضمانا وأساسا كافيا لإمكانية مقارنة القوائم المالية المنشأة خلال عدة سنوات، أو مقارنتها مع القوائم المالية لمؤسسات مماثلة.

ثالثا : 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، و أن 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.[1]

يظهر جانب التقدير الشخصي الفني للمراجع في تحديد المعلومات ذات الأهمية التي تقتضي الإفصاح عنها ، كما أن الأهمية النسبة للعناصر التي تتطلب الإفصاح عنا لا تتوقف على أهمية العنصر فقط ولكن كذلك على

[1] خالد أمين عبد الله:**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص61.

أهمية المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها في مختلف مجالات اتخاذ القرار.

رابعا : معيار إبداء الرأي

ينبغي على مراجع الحسابات المستقل أن يبدي رأيه الفني المعلل 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 بطريقة قاطعه طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطى هذا المعيار نوعا من الحماية لمراجع الحسابات من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته على القوائم المالية.

وتنحصر حالات لإبداء 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 أولا، وفي معظم الدول المتقدمة محاسبي ا 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 نظرا 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.

المبحث الثالث : أهداف وأهمية مراجعة الحسابات و تصنيفاتها

من خلال تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات يتضح أن أهدافها انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى البحث على الدقة والمصداقية والعدالة في مخرجات النظام المحاسبي أي المعلومات المح اسبية ،وبذلك سيتم التطرق الى تطور أهدافها و اهميتها و الوقوف على اهم تصنفاتها .

المطلب الأول : أهداف مراجعة الحسابات .

ولقد أحدث القضاء الإنجليزي تغيرا كبيرا في تطور وتحول أهداف المراجعة من خلال قضية خليج الأقطان 1896م، حيث قال القاضي LOPASE عبارته المشهورة في وصف مراجع الحسابات

" إن مراجع الحسابات في أدائه لمهامه، شبيه بكلب الحراسة وليس كلبا ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين "[1].

مع الإشارة إلى أنه منذ بداية السبعينات اتجه الاهتمام إلى تحقيق أهداف مراجعة الحسابات في ظل استخدام الحاسوب.

الجدول (02) التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة

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

[1] أحمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص9.

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, 3ème édition, paris, 1986, p19.

إن استعراض تطور أهداف مراجعة الحسابات، يوضح أن الأهداف المرجوة منها أصبحت تشمل عدة نواحي، ويمكن سردها كمايلي:

- إن الهدف الرئيسي لمراجعة الحسابات هو تحديد مدى دقة ومصداقية تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال المنشأة، أي أن الغرض من اعتماد مراجعة الحسابات يتمثل أساسا في إظهار نتائج المنشأة بصورة سليمة، و إبراز المركز المالي السليم لها.[1]

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

كما تحقق المراجعة في جانب الملكية و المديونية عن طريق التأكد من أن جميع حقوق المنشأة إضافة إلى مخزوناتها تمثل حقا قانونيا ومثبتا، وأن جميع ديون المنشأة اتجاه 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 الحقيقة 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 اجل الدقة في

[1]- عبد الفتاح الصحن: **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص21.

الحسابات المعنية.

– تهدف المراجعة إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة، ومطابقتها مع الأهداف الموجودة.[1]

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

– 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.

– تجدر الإشارة أن لمراجعة الحسابات عدة أهداف ذات بعد إستراتيجي ومنها إبداء الرأي والتوقع بإمكانية استمرار نشاط المنشأة وآفاق نشاطها من نقصان أو زيادة مستقبليا.

المطلب الثاني : 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 إستراتيجيتها، ومن أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، وفئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين والبنوك و رجال الأعمال و الاقتصاد 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 كما يلي: [2]

- إدارة المؤسسة

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا: **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص189.

[2] يوسف محمد الجربوع : **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ،المرجع السابق، ص8-9.

- المستثمرون
- البنوك
- الجهات الحكومية

أولا: إدارة المؤسسة

يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة و تقييم 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.

ثانيا: 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.

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.

ثالثا : البنوك

تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها وضمان استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض و تسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية ، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وهذا من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

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 الالكترونية في ظل البورصة الإلكترونية والتعامل بالأسهم و الأوراق المالية عبرها ، وأكدت على المشاكل والمخاطر التي عانت منها أسواق الاقتصاد الجديد بسببه موضة التمويل التي طالت شركات الإنترنت بشكل غير مدروس ، وفي ظل غموض المعلومات المحاسبية المتداولة في التجارة الالكترونية.[1]

ثالثا: الجهات الحكومية

تعتبر المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة قاعدة البيانات تعتمد عليها بعض أجهزة الدولة في عدة أغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أوفرض الضرائب المختلفة أورسم السياسات الاقتصادية للدولة.

ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد و العادل 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 و تقرير الإعانات لبعض الصناعات...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.

و لكي 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 انتقاد يا منظما ودقيقا ، وإبداء الرأي الفني المعلل والموضوعي حول مدى صحة ومصداقية هذه المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ومدى عدالة القوائم المالية في تمثيل وضع المنشأة المالي ونتائج نشاطها.

المطلب الثالث : تصنيف مراجعة الحسابات .

يمكن تصنيف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وتبويبات، وكل تبويب يتضمن أنواع 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.

---

[1] فاتح سردوك : دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة مسيلة ، الجزائر ، 2004 ، ص 27.

و يمكن تقسيم أنواع مراجعة الحسابات كمايلي:[1]

- 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.

اولا: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث النطاق .

يمكن أن تقسم مراجعة الحسابات حسب مجالها أو نطاقها إلى:

- مراجعة كاملة
- مراجعة جزئية

1- المراجعة الكاملة

تعرف المراجعة الكاملة بأنها المراجعة التي تخول لمراجع الحسابات إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه ، ولا يعني هذا فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة.

لقد كان هذا النوع من المراجعة كاملا تفصيليا ، 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 اختباراته في حالة ضعف هذا النظام وكثرة الاختلالات به.

إذا اعتمد مراجع الحسابات المراجعة الكاملة فإنه يتعين عل يه أن يقدم الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة التقارير المالية ككل، وبغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولية المراجع تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ، وفي هذه الحالة يترك لمراجع الحسابات حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباراته وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

2- المراجعة الجزئية

[1] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص27.

يقصد بالمراجعة الجزئية المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة ، أوهي بمثابة ذلك النوع من المراجعة الذي توض ع 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.[1]

ثانيا: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الوقت

انطلاقا من منظور الوقت الذي تتم فيه مراجعة الحسابات ومختلف الأعمال المرتبطة بها، فان مراجعة الحسابات تنقسم إلى نوعين:[2]

- المراجعة المستمرة
- المراجعة النهائية

1- المراجعة المستمرة

تعتبر مراجعة الحسابات المستمرة هي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات المنشأة أولا بأول خلال السنة، حيث يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر وعلى فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة المالية.

إن هذا النوع من المراجعة يعتبر مناسبا 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.

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

---

[1] احمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص12.

[2] عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة**، المرجع السابق، ص48.

حيث نصت المواد من 35 إلى 39 القانون 10-01 الموافق لـــ 11جويلة 2010م على صلاحيات محافظ الحسابات لتسهل له فهم نظام الرقابة الداخلية، من اجل أداء المراجعة وفق برنامج العمل الذي قام بوضعه.

ومثال ذلك ما ورد في المادة 35 من هذا القانون: " يمكن لمحافظي الحسابات وفي أي وقت إن يطلعوا على السجلات، الموازنات والمراسلات والمحاضر بصفة عامة وعلى كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة... ".[1]

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:

1/1- 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، فانه ملزم كباقي مراكز المسؤولية الأخرى على أن يتعرف على جميع جوانب نشاط المنشأة وأهدافها وكل ما عليه فعله من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة.[2]
- 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 و في المنشأة ككل، وبالتالي تجنب الإرهاق الموسمي وتوزيع العمل على 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، فانه يطلق على هذه المراجعة بالمراجعة المانعة والمصححة في وقت واحد.[3]

2/1- عيوب المراجعة المستمرة:

وعلى الرغم من مزايا المراجعة المستمرة إلا أن العمل بها قد يبرز عدة عيوب ومن أهمها:[4]

- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أوقيود بالمستندات والسجلات بعد مراجعتها، سواء كان

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42 ، الموافق ل 11جويلية 2010،المادة 35 ص27.

[2] MEZACHE Ali : L'entreprise publique algérienne et les nouvelles reformes économiques éléments d'analyse d'une nouvelle dynamique de gestion، Thèse doctorat en sciences économiques، sous la direction de A. Boukhezar، faculté des sciences économiques et des sciences de gestion، université d'Alger, Alger, 1999, p521، inédit .

[3] احمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص15.

[4] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص29-30.

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 وصداقة 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 تعكرعملية 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 أورموز معينة أمام البيانات لتحديد الحسابات التي تمت مراجعتها، من أجل تجنب احتمال تغيرها بعد علمية مراجعتها لغاية تاريخ المراجعة، وكذلك لتجنب النسيان.

3 -المراجعة النهائية

تعتمد المراجعة النهائية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد أقفال الدفاتر و ترصيد 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 ومساعديه 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 السحابات، وذلك لأن المراجع يلتزم بإنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد في تاريخ محدد وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة، أو في ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجعة .

ثالثا تصنيف مراجعة الحسابات من حيث المسؤولية

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

- المراجعة الداخلية
- المراجعة الخارجية

1- 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، و الإشراف 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.

2- 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 أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يغني عن المراجعة الخارجية وه ذا لأن المراجع الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة و يخدم أهدافها ، بينما المراجع الخارجي يتمتع بخاصية الاستقلالية، حيث يعتبر المراجع هنا وكيل بأجر عن مجموعة المساهمين أو أصحاب المشروع.

تعتبر المراجعة الداخلية عاملا مساعد 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 و إجراءات المراجعة الداخلية.[1]

وبالتالي يمكن القول بأنها هناك تكامل بين كل من المراجعةالداخلية والخارجية ويتمثل فيما يلي:

- وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني تقليص حجم الاختيارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وبالتالي

[1] JAQUES Renard : **Théorie et pratique de l'audit interne**, **édition d'organisation**, 3ème édition, paris, 1987, P69.

الوقت والجهد.

- إن وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يجسد ويؤكد صفة التكامل ، ولكن بالرغم من التشابه والتعاون المتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أن هناك عدة اختلافات بينهما (كما يوضحها الجدول رقم (03))، ويمكن توضيح هذا الاختلاف من النواحي التالية:

- من حيث الهدف
- من حيث العلاقة بالمنشأة
- من حيث التوقيت المناسب للأداء
- من حيث المستفيدين

جدول رقم (03): الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

	البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهـــــدف	-تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف، واكتشاف الغش والتلاعب في الحسابات. - التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط، واتخاذ القرارات وتنفيذها	إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة، وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائـــــم بعملية المراجعة بالمنشأة.	موظف داخل المنشاة(تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل).
3	نطاق وحـــدود 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.	يتحدد نطاق العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي، والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون

			المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختبارية وفقا لحجم وطبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	-يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. - اختياريا وفقا لحجم المنشأة	- يتم الفحص مرة واحدة(نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية خلال السنة المالية (مستمرة). - قد يكون كاملا أو جزئيا. - إلزاميا وفقا للقانون السائد.
5	المستفيـــــدون	إدارة المـــــــنشأة	- قراء التقارير المالية. - أصحاب المصالح. - إدارة المنشأة.

المصدر: أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص18.

رابعا :تصنيف مراجعة الحسابات من حيث درجة الالزام

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

- المراجعة الإلزامية

المراجعة الإلزامية

إن المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا 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، واستثناءا من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراجع الأول، ومن الضروري أن تكون المراجعة في هذه الحالة كاملة اختباريه.

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

بالنسبة للجزائر فمن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة كما نصت المادة 715 مكرر4 القانون التجاري المعدل سنة 2007 ، والتي نصت على ما يلي: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف

الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة والموازنة، وصحة ذلك".

وفي هذه المادة إشارة واضحة إلى مجال عمل المراجع من حيث الفحص والمراجعة وإبداء الرأي وكذلك التأكيد على ضرورة حياد المراجع في إبداء الرأي وعدم تدخله في التسيير أي أن دور المراجع هنا يعتبر دورا استشاريا.

لقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري المادة رقم 609 على إلزامية تعيين مراجع الحسابات للقيام بالوظائف المكلف بها قانونا، وضرورة تعيين مندوب حسابات في قانون التأسيس لشركات الأموال المساهمة.

" يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس الرقابة الأولون ومندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية.". [1]

2- 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 والمنشات 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. [2]

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

وقد أشار القانون التجاري الجزائري إلى تعيين المراجع بصفة اختيارية وذلك من خلال المادة 584 والتي نصت على تعيين مندوب للحسابات عند الحاجة إليه أي بصفةاختيارية. [3]

خامسا : تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ

من هذا المنطور 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

---

[1] حسين مبروك : **الكامل في القانون التجاري** ، المرجع السابق ، ص281.

[2] أحمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق، ص20.

[3] حسين مبروك: **الكامل في القانون التجاري** ،المرجع السابق، ص263.

- الفحص لغرض معين

1 – 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 مس ؤولا 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.

2– المراجعة لغرض معين (الفحص لغرض معين)

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

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 أوفي حالة حساب تركه تشمل على أسهم وغير ذلك.

ويجب أن لا يتبادر للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ووجود المراجعة أو الفحص لغرض معين لان كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف .[1]

يختلف الفحص لغرض معين عن المراجعة الجزئية لأن المراجعة لغرض معين لا تشترط أن تكون لغرض خاص بنشاطات المنشأة وبناءا على طلب من إدارتها، بينما تتم المراجعة الجزئية بناءا على طلب من إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة ، كما يهدف الفحص لغرض معين إلى إظهار جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة بالمنشأة.

خاتمة الفصل

إن المراجع لا يعتبر مسئولا في المراجعة العادية إذا ما ثبت انه قد مارس حذره المهني في قيام ه بعمله وإعداده للتقرير، أما في حالة الفحص لغرض معين فهو مسئول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط

[1] خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، المرجع السابق، ص 32.

المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا تعاقدية.

إن مراجعة الحسابات هي الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط و البرامج المقررة و تقييم مستوى الأداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المؤسسات المختلفة و ذلك بتفويض من قبل الملاك و المديرين و منه نستطيع القول عامة بأن المراجعة هو أسلوب من أساليب الرقابة بهدف فحص أعمال الغير و ذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد و التعليمات و المبادئ السابق تحديدها و رفع تقرير عن نتيجة الفحص .

فحسب المفاهيم التي تمت مناقشتها و الأنواع المختلفة التي تم عرضها إلاّ أن دراستنا ستنحصر على المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراجع حسابات مستقل عن المؤسسة موضوع المراجعة ، في جانبها المتعلق برقابة جودة المراجعة التي تعكس نتائجها على التقارير و القوائم المالية الختامية التي تعدها الأخيرة و يرفع بتقريره عن العمليات فحصه لهذه القوائم للملاك أنفسهم و سيتم التطرق إلى هذا الجانب في الفصل الثاني .

مقدمة الفصل :

من الملاحظ في الآونة الأخيرة ازدياد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب تدقيق عالمية؛ نتيجة لتورطها في قضايا أخلاقية مهنية ولعدة سنوات متتالية تسببت في انهيار شركات عالمية مثل شركة انرون للطاقة Enron، وشركة وردكوم Worldcom، والتي تبعها انهيار أعظم شركة تدقيق في العالم "ارثر اندرسون" Arthur Andersen لثبوت مساهمتها في التسبب في انهيارات تلك الشركات العالمية.

ونتيجة لتلك الانهيارات الضخمة، ونظرا لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه مراجع الحسابات الخارجي في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة؛ فقد ظهرت الحاجة إلى معايير المراجعة و نظام رقابة الجودة عليها ووضع مستويات للأداء المهنئ لمراجع الحسابات الخارجي المستقل ، حيث يترتب على مراجع الحسابات الالتزام بهذه المعايير ومستويات الأداء المهنئ التي تنطوي عليها الارتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية وذلك من خلال تطبيق رقابة الجودة .

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى :

- جودة المراجعة .
- مقومات وضوابط رقابة جودة .
- رقابة الجودة وفق المعايير الدولية

المبحث الاول : جودة المراجعة .

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهمنية او الدراسات و البحوث الاكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة . فقد اوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي اصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي ان جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة ، من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في المكاتب المراجعة .

حيث ستم التطرق في هذا البحث الى مفهوم الجودة و المحددها و كذا العوامل المؤثرة فيها .

المطلب الاول : مفهوم جودة المراجعة

لقد تعددة التعاريف لجودة المراجعة حيث نجد انها لم تتفق على مفهوم واحد لجودة المراجعة ، حيث تبنت بعض الدراسات مفوم لجودة المراجعة قائم على اساس الالتزام بالمعايير المهنية وسيتم التطرق الى اهم التعاريف اشار الاتحاد العام للمحاسبين الدوليين الى مفهوم المراجعة في المعيار الدولي رقم (220) ، حيث

- اوضح هذا المعيار ان ادوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات و الاجراءات المطبقة في مكتب المراجعة للتحقق من اعمال المراجعة المنفذة قد تم ادائها وفق معايير المراجعة المتعارف عليها ، بمعنى ذلك ان مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية ، يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية ، ومعايير الاداء بالنسبة للافراد داخل مكتب المراجعة ، حيث تتعلق معايير الاداء في مكتب المراجعة بمجموعة خصائص شخصية (فردية) يجب توفرها في العاملين ب مكتب المراجعة مثل النزاهة و الموضوعية و الاستقلالية ، وتوفر المهارات و الكفاءات في الافراد لكي يتمكنو من الوفاء بمسؤوليتهم المكلفين بيها .[1]
- ام على صعيد الدراسات الاكاديمية نجد انها لم تتفق على مفهوم واحد لجودة المراجعة ، حيث تبنت بعض الدراسات مفوم لجودة المراجعة قائم على اساس الالتزام بالمعايير المهنية ، بينما نجد نظريا الدراسة الاخرى لجودة المراجعة على انها خلو القوائم المالية من الاخطاء و التحريفات الجوهرية .[2]
- اما مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين فقد اوضح في اصدارته مفهوم جودة المراجعة يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة والتي تعبر على مستويات الجودة المقبولة في ما يتعلق بمراجعة القوائم المالية ، ومن ناحية اخرى فأن قواعد واداب السلوك المهني تمثل المستويات المقبولة لجودة سلوك مراجع الحسابات .

---

[1] محمود الناغى: **دراسات في المعايير الدولية للتدقيق: تحليل وإطار للتطبيق**، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000، ص 73.

[2] أحمد محمد نور و آخرون ، **مراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص 08 .

–ومن ما سبق يمكن تحديد مفهوم لجودة المراجعة على انها اداء عملية المراجعة بكفاءة و فعالية مع الالتزام بالمعايير المراجعة و قواعد و اداب السلوك المهني مع ضرورة الافصاح على مجمل الاخطاء و المخالفات المكتشفة بكل موضوعية بشكل يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية .[1]

المطلب الثاني : المقومات المحددة لجودة المراجعه

اشارت العديد من الدراسات الى مجموعة اعتبارات و المقومات التي تعكس توفرها جودة المراجعة ، وهذه المقومات و الاعتبارات هي :

اولا– حجم ال مكتب المراجعة .

ثانيا– عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد ال مكتب المراجعة .

ثالثا– صدق تقارير ال مكتب المراجعة .

رابعا– مدة استمرار مكتب المراجعة في مراجعة ال مكتب محل المراجعة .

خامسا– هيكلة عملية المراجعة

سادسا– خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي تنتمي اليها ال مكتب محل المراجعة .

سابعا– التقدم التقني في أداء المهنة .

ثامنا– المنافسة بين مكاتب المراجعة

تاسعا– عدد الساعات التي تم انجاز المراجعة خلالها.

عاشرا– نسبة الاتعاب من ال مكتب محل المراجعة الى اجمالي أتعاب مكتب المراجعة .[2]

اولا : حجم ال مكتب المراجعة .

أشارة عديد الدراسات الى وجود علاقة طردية قوية بين حجم ال مكتب المراجعة و جودة اعمال المراجعة ، فقد توصلت احدى الدراسات الى زيادة أحتمال أكتشاف أخطأ جوهرية بالقوائم المالية عند قيام احدى مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنتا بقيام مكاتب مراجعة اخرى اقل حجما ، وقد بررت الدارسة تلك النتيجة بأن مكاتب المراجعة الكبرى تمتلك أمكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة الكبيرة على أجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة اكبر من مكاتب المراجعة الاقل حجم ، مما ينعكس بالايجاب على جودة عمليات المراجعة المنجزة من قبل مكتب المراجعة الكبرى .

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين : ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة** ، عمان، 2009 ، ص 41 .

[2] احمد محمد نور و آخرون ، **مراجعة الحسابات** ، المرجع السابق ، ص 11 – 12 .

كما اوضحت الدراسات الاخرى أن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الامركية بصفة عامة و المستثمرين بصفة خاصة يعتقدون ان زيادة جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى مقارنتا بالمكاتب الاقل حجما يرجع ذلك كما اشارت الدراستين السابقتين الى وجود برامج تدريب مستمرة في تلك المكاتب مما يجعل العاملين فيها على درجة عالية من الكفاءة .[1]

ومن ناحية اخرى فأن المكاتب الكبرى تطبق برامج مراجعة الزملاء ، ويترتب على ذلك ثقة العديد من الجهات في العمليات المنجزة من قبل هذه المكاتب بالمقارنة مع المكاتب الاقل حجما .

وفي حقيقة الامر فأن مكاتب التدقيق الكبرى تستطيع أكتشاف الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية بكفاءة اكبر من المكاتب الصغرى ، وترجع زيادة قدرة مكاتب المراجعة الكبرى على اكتشاف الاخطاء الى ما تتمتع به تلك المكاتب من مهارات فنية و انخفاض الدعاوى المرفوعة ضدها بالمقارنة مع المكاتب الصغيرة .[2]

ومن ناحية اخرى فأن مراجع الحسابات سفصح عن الاخطاء الجوهرية المكتشفة اذا كان من أحد مكاتب المراجعة الكبرى أكثر مما لو كان من مكاتب صغرى .

والجدول التالي رقم (4)يوضح اهم الصفات الاخرى التي تتميز بها مكاتب المراجعة الكبيرة على مكاتب المراجعة الصغيرة .

الجدول رقم (4) :

الصفات الاخرى تميز مكاتب المراجعة الكبيرة على مكاتب المراجعة الضغيرة .

الميزة	الصفات المميزة لل مكتب الكبيرة	الصفات المميزة لل مكتب الصغيرة
1	تتوفر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى ال مكتب عدد معين من المراجعين و الخبراء الحاصلين على شهادة الاعتماد القانوني .	قد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف .
2	تحوي عدد كبير من المراجعين و في كافة التخصصات .	قد يكون في ال مكتب عدد محدود جدا من المراجعين
3	اتساع نشاطها في الدولة وقد يكون لها فروع	مجال نشاطها قد يكون حدود المدينة نفسها .

[1] محمد سعيد شهوان: **الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات**، جمعية عمال المطابع، القاهرة، ص55 .

[2] احمد محمد نور و آخرون ، **مراجعة الحسابات** ، مرجع سابق ، ص 13 .

	دولية	
4	كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الارادات	قلت العملاء الامر الذي يؤدي حتما الى قلة الارادات
5	تقسم ال مكتب داخليا الى عديد الاقسام الفنية المتخصصة و تمتلك الخبرات النادرة .	قد لا تقسم ال مكتب داخليا الى اقسام فنية متخصصة و لا تمتلك الخبرات النادرة

المصدر : أحمد حلمي جمعة: تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاق المهنة ، دا ر صفاء للنشر، عمان، 2009 ، ص18.

ثانيا : عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة .

من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية ، وان هذه القوائم لا تحوي أخطاء جوهرية ، ومن ناحية أخى فأن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة في عمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بتعويض في حالة وقع الضرر الناتج عن أهماله في القيام بعمله ، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد ال مكتب المراجعة يعتبر مقياسا ودليل على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة مكتب المراجعة .

وقد اكدت هذه النتيجة الكثير من الدراسات ، حيث اوضحت الدراسات ان الدعاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عنها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات و العقوبات التي يمكن توقيعها على مراجع الحسابات ، وكذلك التأثير السلبي لتلك الدعاوى القضائية على سمعة ال مكتب المراجعة وادراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي تقدمها .

وقد اكدت هذه الدراسات ايضا على ان الافصاح عن تلك الدعاوى القضائية لطرف الثالث يؤكد أعتبارها مقياسا للجودة .[1]

ثالثا: صدق تقارير ال مكتب المراجعة .

اوضحت بعض الدراسات انه يمكن الفاضلة بين مكاتب المراجعة من ناحية الجودة على اساس صدق التقارير الصادرة عن تلك المكاتب .

[1] احمد محمد نور و آخرون ، **مراجعة الحسابات** ، مرجع سابق ، ص 14 .

وقد اوضحت تلك الدراسات ارتباط صدق ال مكتب المراجعة بخلو القوائم المالية من الاخطاء الجوهرية بأداء عملية المراجعة بطريقة تؤدي الى تخفيض التعارض في المصالح بين الملاك و الادارة ، ان ابداء راي مراجع الحسابات في القوائم المالية في ظل عدم تماثل الملعلومات بين الملاك و الادارة عن اداء الادارة ، يؤدي الى الحد من قدرة الادراة على تحريف القوائم المالية لاخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك .

ومن ناحية اخرى فقد اوضحت الدراسات ان صدق تقارير ال مكتب المراجعة يعبر على جودة عمليات المراجعة ، و يتمثل صدق تقارير المراجعة في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الاستثمار في الاوراق المالية الخاصة بال مكتب محل المراجعة .

رابعا: طول فترة استمرار ال مكتب المراجعة في عملية المراجعة .

لم تحدد الدراسات السابقة بصورة قاطعة طبيعة علاقة مدة استمرار مكتب المراجعة في مراجعة الشركة محل المراجعة مع جودة المراجعة بصورة قاطعة ، فمن ناحية أكدة الدراسات زيادة جودة المراجعة في حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع ال مكتب محل المراجعة ، وترى تلك الدراسات أن انخفاض جودة أداء مراجع الحسابات يحدث عندما يكون ارتباط مراجع الحسابات بال مكتب محل المراجعة قصيرا ، حيث يرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة تعلم التي تؤدي الى زيادة أكتشاف الاخطاء الجوهرية في الوائم المالية بالنسبة لمراجع الحسابات الذي يقضي فترة طويلة في مراجعة ال مكتب محل المراجعة .

وقد اوضحت احدى الدراسات في هذا الصدد ، ان أحتمال فشل عملية المراجعة يزداد في الحالات التي يكون الارتباطات القصيرة بين مراجع الحسابات و ال مكتب محل المراجعة .

ومن ناحية اخرى فقد او ضحت مجموعة اخرى من الدراسات انه هناك علاقة عكسية بين فترة تعاقد مراجع الحسابات و ال مكتب محل المراجعة وجودة عملية المراجعة ، وترجع هذه العلاقة العكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع ال مكتب محل المراجعة و جودة المراجعة الى التأثير على استقلال مراجع الحسابات وقدرته على أكتشاف الاخطاء الجوهرية بالقوائم المالية و الافصاح عنها ، فقد او ضحت احدى الدراسات في هذا الصدد أن طول فترة أرتباط مراجع الحسابات مع ال مكتب محل المراجعة قد يترتب عليه الحد من اجراءات المراجعة نتيجة زيادة ثقة مراجع الحسابات بال مكتب محل المراجعة ، ومن ناحية أخرى فقد توصلت دراسة اخرى الى أنه بعد نقطة معينة ، فان العلاقة بين طول فترة ارتباط مراجع الحسابات بال مكتب محل المراجعة وقدرته على اكتشاف الاخطاء في القوائم المالية وبتالي جودة أدائه تكون عكسية ، وقد أكدت دراسات اخرى ان طول فترة أرتباط

مراجع الحسابات بال مكتب محل المراجعة يترتب عليه تخفيض أحتمال افصاح مراجع الحسابات في تقريره عن الاخطاء المكتشفة في القوائم المالية .[1]

خامسا: هيكلة عملية المراجعة .

تنطوي هيكلة عملية على وضع الاجراءات و السياسات والادوات التي تهدف الى تنظيم عملية المراجعة .

ان التطبيق العملي في مجال المراجعة يوضح وجود تشابه في خطوات عمليات المراجعة المطبقة في مكاتب المراجعة

المختلفة ، الا انه يوجد اختلاف في كيفية تنفيذ خطوات المراجعة ، ويترتب على هذا الاختلاف في كيفة تنفيذ خطوات المراجعة وجود فروق هيكلية بين مكاتب المراجعة ، وقد أكدت بعض الدراسات العلاقة الطردية بين هيكلة عملية المراجعة و جودتها .

وفي هذا الصدد أكدت احدى الدراسة أن مكاتب المراجعة التي تستخدم مدخل هيكلة عملية المراجعة تظهر بصورة افضل امام الطرف الثالث من تلك التي لا تستخدم مدخل الهيكلة ، وذلك من خلال اعتقاد الطرف الثالث ان المكاتب التي تتبع مدخل الهيكلة تقوم بعملية المراجعة بصورة اكثر أتقانا من غيرها من المكاتب ، ومن ثم فقد استنتجت الدراسة وجود علاقة طردية بين هيكلة عملية المراجعة و جودتها ، وفي حقيقة الامر أن نتائج تلك الدارسة لم تكن قطعية حيث أن العلاقة بين هيكلة عملية المراجعة و جودتها لم تحسم الى حد الان .

سادسا: خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة .

اوضحت العديد من الدراسات أن خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي تنتمي اليها ال مكتب محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الاخطاء الجوهرية ، مما يعني زيادة جودة عملية المراجعة .

ان الخبرة الكبيرة يترتب عليها أكتساب مكتب المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تتخصص فيها ، ومن ناحية اخرى فأن تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة ان كان يؤدي الى تخفيض التكاليف ويرفع كفأتها الا انه في نفس الوقت يؤدي الى زيادة خطر المراجعة الناتج عن التنوع في عملاء مكاتب المراجعة .

سابعا: التقدم التقني في أداء المهنة .

أشارة العديد من الدراسات في موضوع جودة المراجعة الى ان اتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في مكاتب المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة ، و يترتب على استخدام مكتب المراجعة لتلك الوسائل

---

1 احمد محمد نور و آخرون ، **مراجعة الحسابات** ، مرجع سابق ، ص 15 – 16 .

الحديثة يجعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية و التكنولوجية في تنفيذ عمليات المراجعة .

ومن امثلة التطور التكنولوجية المقصودة في هذا الصدد توسع مكاتب المراجعة في استخدام الحاسب الالي في اجراء عملية المراجعة ، وكذالك أستخدام الاساليب الاحصائية في أعمال المراجعة .[1]

ثامنا: المنافسة بين مكاتب المراجعة .

أوضحت عديد الدراسات أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي الى زيادة جودتها ، و تختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين مكاتب المراجعة قد يؤدي الى تخفيض جودتها وذلك نظرا لان المنافسة تؤدي الى تخفيض الاتعاب ، و نرى ان هذا الاستنتاج مردود عليه لان جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة ، حيث أن الالتزام بمعايير و أداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الاتعاب نتيجة المنافسة .

تاسعا: عدد الساعات التي تم انجاز المراجعة خلالها .

أشارت بعض الدراسات الى امكانية استخدام الزمن المستغرق في عملية كمؤشر على جودتها .

ونرى في هذا الصدد ان عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط في الكثير من الحالات بجودتها ، حيث ان زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة عدد من العوامل مثل تعقيد عمليات ال مكتب محل المراجعة او انخفاض كفاءة انجاز اعمال المراجعة .

عاشرا : نسبة الاتعاب من ال مكتب محل المراجعة الى اجمالي أتعاب مكتب المراجعة .

اوضحت بعض الدراسات أن زيادة نسبة مساهمة ال مكتب محل المراجعة في الايراد الكلي لل مكتب المراجعة غالبا ، يؤثر على استقلال مراجع الحسابات بصورة سلبية وبالتالي على جودة المراجعة .

ان زيادة الاهمية النسبية لمساهمة ال مكتب محل المراجعة في الايراد الكلي لل مكتب المراجعة يجعل مراجع الحسابات معرضا لضغوط قوية تجعله يخشى عزله ، وتعين مراجع أخر بدلا منه و خاصتا في ظل البيئة التنافسية للمهنة ، وبالتالي يزداد احتمال التأثير السلبي على استقلال مراجع الحسابات .[2]

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة .

---

1 احمد محمد نور و آخرون ، **مراجعة الحسابات** ، مرجع سابق ، ص 18 – 19 .

2 عبد السلام سليمان قاسم الاهدل : **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الحديدة ، 2008 ، اليمن ، ص 32 – 33 ، غير منشورة .

لقد تم التطرق اعلاه الى مقومات و الاعتبارات المحددة لجودة أعمال المراجعة و في حقيقة الامر تتعرض تلك المؤشرات أو المقومات لمجموعة عوامل تؤثر فيها ، وقد ترجع تلك العوامل الى مكتب المراجعة و تنظيمها او الى فريق العمل الذي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة ، كما تجدر الاشارة وفي هذا الصدد الى اننا نسنقوم باستقراء و تحديد العوامل والالمام بيها من خلال استقراء المعايير و الاصدارات المهنية التي صدرت لتلبية احتياجات المستخدمين ، وكذالك من خلال استقراء الدراسات السابقة التي حاولت استطلاع راي المستخدمين في العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وقد تم تقسيم هذه العوامل الى مجموعتين كما يلي .

اولا: عوامل تنظمية متعلقة ب مكتب المراجعة

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظمية داخل مكتب المراجعة من خلال التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية ، و السياسات المستخدمة داخل مكتب المراجعة و المتعلقة بقبول العملاء ،و تعيين المراجعين وتخصيصهم على المهام ، والاساليب الحديثة المستخدمة في اعمال المراجعة ، وقيود موازنة الوقت وفي مايلي العوامل على النحو التالي .

1 مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية :

تتمثل معايير المراجعة شأنها شأن اي معايير مستوى الاداء التي يتم الحكم على جودة المراجعة بناءا على الالتزام بيها ، وقد حرصت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في مجال مراجعة و الدراسات الاكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع الاستمرار تقييم مدى ملاءمته للاحتياجات المتجددة للمستخدمين ، وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الامريكية ثم المعايير الدولية ، مع ظهور محاولات لصياغة معايير المراجعة محلية كي تتناسب مع متطلبات بيئية معينة .

ان التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملا ذو تأثير اجابي على جودة عملية المراجعة ، حيث يؤدي ذللك الالتزام الى أداء المهنة بواسطة افراد مؤهلين علميا و عمليا ، يتمتعون بالاستقلالية و الموضوعية لابداء راي فني محايد ، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية و الملائمة للوفاء بمسؤليتهم القانونية و الشخصية . ان جودة معاييرالمراجعة في اي مجتمع يعني القيام بأعمال المراجعة في شكل مخطط و منظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تققيم نظم الرقابة الداخلية ، مع تجميع الادلة الكافية و الملائمة لتأييد الراي مهني واعداد تقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث .[1]

2 كفاءة اجراءات اختيار العملاء او استمرار تقديم الخدمات لهم :

[1] احمد محمد نور واخرون ، مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص 23- 24 .

نتيجة لظروف المنافسة السائدة في سوق المراجعة ، فان حصول مكتب المراجعة على عملاء جدد في ظل الالتزام باداب و سلوك المهنة ، اصبح امرا صعبا ، كما يكون ايضا من الصعب الاستمرار في تقديم الخدمة للعملاء القدمى . وعلى الرغم من تلك الصعوبات فأنه يجب على مكتب المراجعة ان تحرص على الاستمرار في انتقاء عملاء جدد و تستمر في تقديم الخدمة للعملاء القدمى .

ان عدم انتقاء العملاء قد يترتب عليه اثار سلبية على جودة عملية المراجعة ، و البتالي قصور في الوفاء توقعات الطرف الثالث ، وان تلك الاثار السلبية تؤدي الى زيادة المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة بالنسبة لمراجع الحسابات والى تخفيض العائد المتوقع نتيجة قبول العملاء الجدد و استمرار تقديم الخدمة لعملاء لم يتم انتقاؤهم و تقييم سلوكهم بصورة جيدة.

ونتيجة لما سبق فقد ركزت الاصدارات المهنية الامريكية والدولية على ضرورة قيام مكتب المراجعة بوضع الاجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه و تقييم العملاء الحالين بغرض اتخاذ قرار استمرار في العلاقة التعاقدية معهم او الغائها .

من ناحية اخرى فقد اوضحت عديد الدراسات الاجراءات المستخدمة في مكاتب المراجعة الكبرى بالولايات المتحدة الامريكية لتقييم العملاء الحاليين و المحتملين معنا لتورط مكتب المراجعة في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية بل حتى وجودها في سوق المراجعة ، كما ترتبط هذه الاجراءات بدراسة و تقييم خطر اعمال ال مكتب محل المراجعة (المتعلقة بأمكانية استمرار ال مكتب محل المراجعة في نشاطها بصورة مربحة) وخطر المراجعة (احتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة و غير متعمدة) وخطر أعمال مراجع الحسابات (تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة و تكاليف سوء السمعة) .[1]

3 -كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين ب مكتب المراجعة :

نظرا لإتمام عملية المراجعة من قبل فريق عمل ، و نتيجة إلى انه في حالة تقصير احد أعضاء الفريق تتحملها مكتب المراجعة ، فان انتقاء المراجعين للمعمل في مكتب المراجعة يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية المراجعة .

و نتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل في مكتب المراجعة فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبير بعملية تعيين المراجعين ، ولقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تضمن اختيار مراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مرجع سابق ، ص 35- 36 .

لكل وضيفة بكل مستوى إداري في مكتب المراجعة ، و من ناحية أخرى تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضع سياسات تعيين أفراد أكفاء في مكتب المراجعة .[1]

4 -كفاءة تخصص الأفراد على المهام :

تعد كفاءة تخصيص الأفراد ب مكتب المراجعة على المهام التي تنطوي عليها عملية المراجعة شرطا ضروريا لجودة أداء المراجعة فضلا عن اعتبارها تطبيق مباشر للمعيار الأول من مجموعة معايير الفحص الميداني.

إن أي مكتب متوسطة للمراجعة سينقسم العاملين فيها إلى مراجعين قانونيين و مراجعين تحت التمرين و بعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء مكتب المراجعة مثل دراسات الجدوى و تحليل نظام ..الخ

ومن ناحية أخرى تنقسم عملية المراجعة إلى عدة مهام ، ولكي يتم أداء عملية المراجعة بأفضل صورة فلابد من تخصيص مهام المراجعة في مجموعات الأفراد العاملين ب مكتب المراجعة بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي و العملي المطلوب للمهمة و مؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها ، و يؤدي تخصيص الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى زيادة جودة الأداء المراجعة و تدني نسبة فشلها .

وقد أوضحت عديد الدراسات في هذا الجانب أن كفاءة تخصيص الأفراد على مختلف المهام تلعب دورا في رفع الروح المعنوية للأفراد و بتالي تحسن أدائهم مما ينعكس بالإيجاب على الصورة التنافسية ل مكتب المراجعة.

وقد أوضحت إحدى الدراسات أن عملية التخصيص يجب أن تحدد الطاقات العاطلة ب مكتب المراجعة و احتياجات العملاء من الخدمات التي لم يتم تلبيتها مع حفز الأفراد ماديا و معنويا على قبول خطة التخصيص الموضوعية من قبل مكتب المراجعة ، كما أوضحت أيضا إحدى الدراسات الأخرى العوامل المؤثرة في عملية التخصيص مثل تفضيل أعضاء مكتب المراجعة المتعلقة بنوع الصناعة و المنطقة الجغرافية و كذالك كفاءة و خبرة الأفراد وكذلك طبيعة الهمة المطلوب أدائها .

ومن ناحية أخرى اهتمت المعايير و الإصدارات المهنية بكفاءة عملية التخصيص ، وأكدت على ضرورة تعريف مكتب المراجعة في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية ، بحيث يكفل ذلك ل مكتب المراجعة تأكيدا معقولا بتلاؤم مؤهلات وكفاءات الأفراد للمهام المخصصة لهم .

---

[1] محمد سعيد شهوان: الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 45 .

وقد حظيت مشكلة تخصيص الأفراد على أعمال باهتمام الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المعايير الدولية التي قام بوضعها ، حيث أكدت هذه المعايير على ضرورة إسناد أعمال المراجعة لأفراد معينين تتوفر فيهم قدرا كبير من التأهيل العلمي و الخبرة و التدريب العملي الملائمين للقيام بالمهام التي ستسند إليهم .

ولاشك أن اهتمام مكتب المراجعة عملية تخصيص الأفراد للقيام بالمهام سيؤدي إلى تحسين جودة خدمات المراجعة نظرا لأدائها بواسطة أشخاص مؤهلين ، كما سيؤدي إلى توفير التدريب للأفراد و إكسابهم المهارات بصورة أفضل مما يساهم في الارتقاء بالأداء الكلي المستقبلي ل مكتب المراجعة .[1]

5 هيكل عملية المراجعة :

يعتمد مفهوم هيكلة عملية المراجعة على أنها عملية المراجعة يمكن تخطيطها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام و التقديرات الشخصية ، وقد تساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكتب المراجعة في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل ، وكذالك قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة هيكلة عملية المراجعة وذلك من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه ممارسة العملية .

ومن ناحية أخرى فقد اهتمت العديد من الدراسات بمحاولة اقتراح الأساليب الإحصائية و التكنولوجية الحديثة التي تساعد على زيادة كفاءة هيكلة عملية المراجعة ، وقد عرفت تلك الدراسات تكنولوجيا المراجعة بأنها تمثل درجة هيكلة مكتب المراجعة للمهام التي تنطوي عليها عملية المراجعة .

وقد عرفت تلك الدراسات التكنولوجية المراجعة على أنها تمثل درجة هيكلة مكتب المراجعة للمهام التي تنطوي عليها عملية المراجعة .

وقد اهتمت تلك الدراسات من ناحية أخرى بقياس درجة هيكلة مهام المراجعة داخل مكتب المراجعة ، وقد تم تقسيم مكتب المراجعة وفقا لدرجة الهيكلة في تلك المكاتب إلى مكاتب يتوفر لديها درجة عالية من الهيكلة وهي مكاتب تركز على التخطيط قبل أن يتم التنفيذ ، وتقوم بالتحديد الواضح لمختلف المهام و مسؤوليات أفراد فريق المراجعة ، وتحديد خطر عملية المراجعة ، وعلى النقيض من ذلك نجد يوجد مكاتب التي لا يتوفر لديها درجة كبيرة من الهيكلة ، حيث لا تلتزم تلك المكاتب ببرمجة عملية المراجعة بصورة كمية واضحة و متكاملة ، كما يوجد بالإضافة إلى ذلك مكاتب تتوفر لديها درجة جزئية من الهيكلة ، وهي تلك المكاتب التي تلتزم بعملية الهيكلة في البعض و ليس كل أنشطة المراجعة .

---

[1] احمد محمد نور واخرون :مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص 25 .

وقد ركزت بعض الدراسات في هذا المجال على دراسة تأثير هيكلة عملية المراجعة على مدى تماشي المكتب مع المعايير المهنية ، وعلى أحكام المراجعين و تأخير عملية المراجعة .

وقد أوضحت إحدى الدراسات في هذا الصدد أن مكاتب المراجعة التي تزداد فيها درجة الهيكلة والتي يزداد فيها أيضا الاعتماد على تكنولوجيا المراجعة تميل إلى التوافق مع معايير المراجعة وذلك على خلاف المكاتب التي تقل فيها درجة الهيكلة ، مما ينعكس على اتساق أحكام المراجعين داخل مكتب المراجعة في المواقف المتشابهة .

وقد توصلت دراسة الأخرى إلى بعض النتائج المختلفة عن نتائج تلك الدراسات ، حيث أوضحت نتائج الدراسات الأخيرة إلى عدم اتساق أحكام و تقديرات المراجعين مكاتب المراجعة التي تقوم بعملية الهيكلة بدرجة اكبر نسبيا من أحكام و تقديرات المراجعين بالمكاتب التي لا تستخدم أسلوب الهيكلة ، وأن المراجعين في مكاتب المراجعة التي تستخدم أسلوب الهيكلة أكثر ميلا من المراجعين بمكاتب المراجعة التي لا تستخدم أسلوب الهيكلة في طلب المشورة من زملائهم أو رؤسائهم في المهام ذات الدرجة العالية من عدم التأكد ' ولعل هذه النتيجة الأخيرة تشير إلى احد الآثار السلبية للمغالاة في هيكلة المراجعة وهو عدم القدرة على الحكم و التقدير الشخصي في المواقف أو المهام الغير متكررة .

وفي مجال تحديد اثر عملية هيكلة المراجعة على تأخر أعمال المراجعة توصلت إحدى الدراسات ، خلافا للمتوقع وجود علاقة عكسية بين هيكلة المراجعة و تأخرها ، إلى زيادة فترة تأخر المراجعة في مكاتب المراجعة التي تعتمد على درجة عالية من الهيكلة مقارنتا بتلك التي لا تعتمد على الهيكلة ، بل الأكثر من ذلك فقد أوضحت نتائج الدراسة إلى زيادة نصيب مكاتب المراجعة التي لا تستخدم درجة كبيرة من الهيكلة من السوق بالمقارنة بالمكاتب التي تعتمد درجة عالية من الهيكلة .

لاشك أن هيكلة أعمال المراجعة يترتب عليها زيادة الكفاءة العملية للمراجعة و بتالي زيادة جودة تلك العملية ، حتى تسمح عملية الهيكلة لمراجع الحسابات بتخصيص وقت اكبر للمشاكل التي تتطلب تقديرا أو حكما شخصيا فنيا نتيجة تنميط العديد من الخطوات الروتينية واستبعاد الخطوات الغير ضرورية

ومن ناحية أخرى فان هيكلة أعمال المراجعة قد يكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة في بعض الحالات ، وبصفة خاصة في حالة عدم نمطية بيئة المراجعة في المكاتب محل المراجعة ، أو في حالات بساطة عملية المراجعة الشديدة .[1]

6 قيـــــــود الوقـــــــــت :

[1] احمد محمد نور و اخرون : مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص 27 – 28 .

أوضحت العديد من الدراسات أن من أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجعة الحسابات ب مكتب المراجعة وهي قيود ضرورة الإنهاء من أعمال المراجعة في التوقيت محدد ، ولا شك أن هذه القيود تؤثر على أداء مراج ع الحسابات والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة المراجعة ، وتعتبر هذه القيود أمرا طبيعيا في المكاتب ذات الحجم الكبير نظرا لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المكاتب ، و نتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل فعالية و كفاءة الأداء و تساهم في تخفيض تكلفة عمليات المراجعة .

وفي الكثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت ب مكتب المراجعة إلى الحد من وقت عملية المراجعة وإنهائها قبل استيفاء متطلبات و إجراءات المراجعة .

إن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على الإنهاء المبكر و الغير كفء لإجراءات المراجعة ، ولكي يمكن تجنب هذه النتيجة فانه من الضروري تحديد وقت البدء في عملية المراجعة بصورة تجعل قيود الوقت اقل تأثير في قرارات الإنهاء المبكر و الغير كفء لعملية المراجعة.[1]

7 -التطور و التعليم المهني المستمر :

تمثل برامج التعليم المهني المستمر احد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة و التأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة في صورة تحقق جودتها ، وان لمن الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتيا من خلال مواكبته التطورات السريعة في مجال مهنة مراجعة الحسابات وذلك من خلال برامج التعليم المستمر.

وقد تطرق العديد من الكتاب لأهمية التعليم المهني المستمر بسبب التطور المستمر الحاصل في مهنة المراجعة وزيادة تعقد المنظمات ، وزيادة توقعات الطرف الثالث من مراجع الحسابات ، إلا أن الدارسة لم تطالب بجعل التعليم المستمر إلزاميا .

وعلى مستوى المنظمات المهنية فقد اهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية و الدولية بأهمية التطوير المهني الذي يؤكد لمكتب المراجعة توافر الخبرة و المعرفة المطلوبة في الأفراد للوفاء مسؤولياتهم ، حيث تضمنت هذه الإصدارات سياسات و إجراءات التطور المهني مثل ضرورة تحديد متطلبات وبرامج التأهيل المهني و إبلاغها للأفراد ، وضرورة اطلاع الأفراد على تطورات في المعايير الفنية .[2]

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية** ، مرجع سابق ، ص 42 – 43 .

[2] احمد حلمي جمعة : **التدقيق و رقابة الجودة** ، دار الصفاء ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2011 ، ص 50 .

ثانيا : عوامل الجودة التي ترجع إلى فريق المراجعة .

لقد تم التطرق في الجزء المدون أعلاه إلى العوامل التنظيمية المؤثرة على جودة المراجعة وهي عوامل تنبع من مكتب المراجعة ، و بإضافة إلى ذلك توجد مجموعة من العوامل الأخرى تؤثر في جودة المراجعة و هي ترجع أساسا إلى العنصر البشري المشارك في عملية المراجعة و التي سيتم التطرق إليها كتالي .

1 -استقلال مراجع الحسابات :

يعتبر موضوع استقلال مراجع الحسابات الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية و الإصدارات المهنية الخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات و التهديدات التي تؤثر على استقلال المراجع وفي هذا الصدد فقد أوضحت الدراسات أهمية استقلال مراجع الحسابات باعتباره احد أهم معايير المراجعة ، وان الاستقلال يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم ، وبناءا عليه فانه يمكن القول بأن الاستقلال يمثل حجر زاوية في ممارسة مهنة المراجعة .

إن استقلال مراجع الحسابات حالة ذهنية تجعل مراجع الحسابات مجردا من أي مصالح عند إبداء رأيه ، وان ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراجع الحسابات لكافة العوامل و الضغوطات التي قد تؤثر على موضوعيته ، حيث يوجد بعدين للاستقلال في مجال المراجعة أولهما الشق الظاهري الذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمراجع الحسابات بخلاف أتعابه في مكتب المراجعة ، وثانيا الشق الحقيقي الذي تعلق بعدم استجابة مراجع الحسابات لأي ضغوط قد يتعرض لها قد تفقده استقلاله

وقد أولت الإصدارات المهنية الأهمية البالغة لموضوع استقلالية مراجع الحسابات حيث أوضحت الإصدارات المهنية الأمريكية الدولية عدم جواز إبداء الرأي في القوائم المالية لشركة ما ، لمراجع حسابات غير مستقل عنها ، وعدم جواز خضوع مراجع الحسابات لآراء الآخرين عند تحديد مستوى الإفصاح الملائم في التقرير، حيث يؤدي استقلال مراجع الحسابات الذهني و الظاهري إلى زيادة درجة ثقة الطرف الثالث في نتائج عمله وفي جودتها .

2 -خبرة مراجع الحسابات :

تعتبر خبرة مراجع الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك نتيجة تزايد عدد حالات الفشل المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وعدم اكتشاف الغش في القوائم المالية نظرا لقيام مراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة

إن خبرة مراجع الحسابات تعتبر عاملا مهما للكفاءة و فعالية أداء مراجع يسير جنبا إلى جنب مع التأهيل العلمي ، وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة أوضحت إحدى الدراسات عدم وجود مفهوم محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة ، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بشكل مباشر ، مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة ، وقد قامت إحدى الدراسات بقياس الخبرة بدلالة بعض المتغيرات ، حيث أشارة هذه الدراسة إلى أن الخبرة تمثل تراكم المعارف و طرق جمع الأدلة من الكافة المصادر قبل أداء مهنة المراجعة ، وفي حقيقة الأمر أن الخبرة تعني الأداء المتميز لمهنة معينة .

ولتوضيح اثر الخبرة على جودة أداء أعمال المراجعة ، فانه سيتم قياس جودة أداء مراجع الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهي رشد قرارات مراجع الحسابات ، ومدى قدرته على حل المشاكل ، وقدرة أيضا على تحديد مؤشرات مدى التحريف في القوائم المالية .

وفي ما يتعلق بدور الخبرة في حل المشاكل ، فانه من المتعارف عليه وجود اختلافات بين مراجع الحسابات الخبير و مراجع الحسابات المبتدى ، حيث يكمن هذا الفرق في قدرته على التعرف على المشكلة و تفهمها .

3 متابعة أعمال المراجعين ب مكتب المراجعة :

تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة و الإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية المراجعة ، وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم متابعة و الإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية المؤثرة في فشل عملية المراجعة ، حيث يحدث ذلك بسب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل و المتابعة لأعمال فريق المراجعة .

تتضمن عملية المتابعة و الإشراف إصدار التعليمات للمساعدين بغرض التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الانجاز ، و مراجعة ما تم أداؤه من مهام وحسم أي اختلاف في وجهات نظر أعضاء فريق المراجعة ، كما يشترط أن تكون المتابعة في توقيت ملائم قصد تجنب الإرباك ، مثل ما هو موضح في الجدول رقم (5) .[1]

[1] سامح عبد الرزاق الحداد ، **تحليل و تقسيم إستراتجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2008 ، فلسطين ، ص 44 – 45 ، غير منشورة .

الجدول رقم (5)

المستويات الإشرافية في المراجعة وعلاقتها مع بعضها البعض

الميزة	المستوى الإشرافي	المستوى الخاضع للإشراف
1	المراجع مسئول على عملية المراجعة	المديرون مسئولون عن الإشراف على المراجعين
2	المديرون مسئولون عن الإشراف على المراجعين	المراجعون أول المسئولون عن العمل الميداني
3	المراجعون أول المسئولون عن العمل الميداني	المراجعون المساعدون و المسئولون عن أداء إجراءات عملية المراجعة
4	المراجعون المساعدون	.....

المصدر : احمد حلمي جمعة : التدقيق ورقابة الجودة ، دار الصفاء ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2011 ، ص 28.

ونظرا لأهمية أعمال المتابعة و الإشراف على أعمال المساعدين و تأثير ذلك على جودة عملية المراجعة فقد أولت المنضمات المهنية الأمريكية و الدولية لتلك المهمة اهتماما كبير ، وقد أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (النشرة رقم 22 لعام 1978) على أهمية الإشراف على تنسيق جهود المساعدين و تحديد مدى انجازهم لمهامهم ، كما أوضحت هذه النشرة أيضا أن عناصر الإشراف تتضمن إصدار توجهات للمساعدين قصد التعرف على المشاكل ، حسم جميع الخلافات في الآراء.

4 -كفاءة العمل الميداني :

تتأثر نتائج المراجعة جوهريا بكفاءة المراجعين أثناء أدائهم العمل الميداني ، حيث اتفقت عديد نتائج الدراسات على أن كفاءة أداء العمل الميداني ترتبط ارتباطا وثيقا ببذل مراجع الحسابات للعناية المهنية الكافية و الملائمة والتزامه بمعايير الفحص الميداني .

لاشك أن معايير بذل العناية المهنية الملائمة يعني وفاء مراجع الحسابات بجميع مسؤولياته القانونية و المهنية و الشخصية ، والتي يترتب عليها اكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية ، وما يتضمنه ذالك من

التحقق من كفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بال مكتب محل المراجعة ، وتقدير الخطر عند تخطيط الفحص ، و تجميع الأدلة الكافية و الملائمة لإبداء رأيه في القوائم المالية ، وقد اهتمت المنظمات المهنية الأمريكية و الدولية بتوضيح اثر الالتزام بمعايير الفحص الميداني و المتمثلة في تخطيط العمل و الإشراف على المساعدين ، وتقييم نظام الرقابة الداخلي و مدى إمكانية الاعتماد عليه ، وتجميع أدلة الإثابة الكافية و الملائمة على جودة المراجعة ، فقد أوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين و إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذا الصدد أن تأثير الالتزام بمعايير الفحص الميداني على جودة المراجعة كما يلي :

- يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة على تحديد طبيعة و توقيت إجراءات المراجعة المطلوبة .
- تساعد دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلي على تحديد مدى فعالية النظام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية و التحريفات مما يساهم في تحديد مدى و حجم اختبارات المراجعة بصورة ملائمة ، مما ينعكس إيجابا على جودتها .
- يؤثر سلوك مراجع الحسابات في الحصول على الأدلة و التحقق من كفايتها وملامتها و إمكانية الاعتماد عليها في إبداء رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية و بتالي على جودة عملية المراجعة .[1]

المبحث الثاني : مقومات وضوابط رقابة جودة .

اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير جودة المراجعة والذي يتضمن ضوابط رقابة الجودة من أجل توفير ضمان معقول بأن جميع عمليات المراجعة التي قام بها أنجزت طبقًا للمبادئ الأساسية للمراجعة كما هي مبينة في دليل معايير المراجعة الدولية.

المطلب الأول : تعريف رقابة الجودة .

تعرف رقابة جودة المراجعة بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المراجعة و المصممة للمساعدة على انجاز عمليات المراجعة بدرجة عالية من النوعية و الجودة ، فهي وسيلة تأكد من مدى مطابقة عمليات المراجعة مع معايير المراجعة الدولية رقابة الجودة .

- هي جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المراجعة و المصممة للمساعدة على انجاز عمليات المراجعة بدرجة عالية من النوعية و الجودة فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول أن الآراء التي تبديها في عمليات المراجعة التي تقوم بيها تعكس مراعاتها للمعايير المراجعة المتعارف عليها ، أو أي

[1] سامح عبد الرزاق الحداد : **تحليل و تقسيم إستراتجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة** ، مرجع سابق ، ص 46 – 47 .

معايير مهنية تضعها مكتب المراجعة . وتشمل أيضا المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمعات المحاسبية . [1]

- هي الوسيلة التي بواسطتها يتأكد المراجع والى حد معقول بان الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية ، أو أي معايير مهنية تضعها مكتب المراجعة نفسها . [2]

و مما سبق يمكن تعريف رقابة الجودة على بأنها الوسيلة التي يُمكن بواسطتها أن يتأكد مكتب التدقيق وإلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجامع المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تدعم من قابلية الاعتماد عليه من قبل مستخدمي البيانات المالية .

المطلب الثاني : عناصر وأساليب رقابة الجودة .

أولا : عناصر رقابة الجودة .

ينبغي أن تضع مكتب المراجعة وتلتزم بنظام رقابة الجودة الذي يتضمن السياسات و الإجراءات التي تتناولها العناصر التالية :

1 - مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب .
2 -متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة .
3 -قبول اسمرار العلاقات مع العملاء و العمليات المحددة .
4 -الموارد البشرية .
5 -أداء العمليات .
6 -المراقبة .

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب :

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين : **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة** ، مرجع سابق ، ص 130.

[2] أشرف عبد الحليم محمود كراجه : **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراء ، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ، جامعة عمان ، 2004 ، الأردن ، ص 94 ، غير منشورة .

ينبغي أن يضع مكتب المراجعة سياسات و إجراءات مصممة لتعزيز وجود الثقافة الداخلية التي تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات ، وان تقتضي مثل هذه السياسات و الإجراءات من المدير التنفيذي للشركة (أو المنصب الذي يكافئه) أو مجلس إدارة الشركة (أو ما يكافئه) تحمل المسؤولية المطلقة في ما يخص نظام رقابة الجودة في المكتب .

بالإضافة إلى ما تقدم فأن الأمر الذي يحظى بالأهمية خاصة في تعزيز وجود ثقافة داخلية قائمة على الجودة هو حاجة قيادة المكتب إلى إدراك أن إستراتجية عمل المكتب تخضع للمتطلب الأكثر أهمية الذي يقتضي من المكتب تحقيق الجودة في كافة العمليات التي تؤديها ، وبتالي يشمل تعزيز وجود ثقافة داخلية لما يلي :

أ وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم أداء و تعويض و تشجيع (بما في ذلك نظم التحفيز) موظفي المكتب في سبيل توضيح التزام المكتب الأكثر أهمية نحو تحقيق الجودة .

ب -تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل الفردي .

ت - توفير موارد كافية لتطوير و توثيق ودعم سياسات و إجراءات رقابة الجودة.

كما ينبغي أيضا أن تضع الشركة السياسات و الإجراءات و توكل لأحد الأشخاص المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل المدير التنفيذي أو مجلس الإدارة حيث يشترط فيه الخبرة و الكفاءة المناسبة و السلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية ، حيث أن تعيين المسؤولية التشغيلية لمهام رقابة الجودة الخاص بال مكتب تمكن في الخبرة و المقدرة الكافيتين و المناسبتين لشخص أو الأشخاص المسئولين

عن نظام رقابة الجودة في المكتب من تحديد و فهم القضايا المتعلقة برقابة الجودة ووضع سياسات و إجراءات ملائمة ، كما تمكن السلطة اللازمة الشخص أو الأشخاص من تطبيق هذه السياسات و الإجراءات .[1]

2 – متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

ينبغي أن تضع الشركة سياسات و إجراءات مصممة قصد التأكد من امتثال موظفي المكتب و الأشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات الاستقلالية (بما في ذلك موظفي المكتب ضمن المجموعة) بالتقيد بالاستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك ، حيث تمكن هذه السياسات و الإجراءات الشركة من القيام بما يلي :

أ –تحديد القواعد و المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني (النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة المهنية و العناية الواجبة ، السرية ، السلوك المهني)

[1] احمد حلمي جمعة : التدقيق ورقابة الجودة ، دار الصفاء ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2011 ، ص 93 – 94 .

ب – الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية قصد إخضاع جميع الأشخاص الآخرين لهذه المتطلبات .

ت – تحديد و تقييم الظروف و العلاقات التي من شأنها تهديد الاستقلالية ، واتخاذ الإجراءات المناسبة

ث – قصد احتوائها ، وذلك باتخاذ جملة من الإجراءات الوقائية ، و الانسحاب من العملية في الوقت المناسب حيث يكون الانسحاب ممكن بموجب النصوص القانونية أو الإجراءات المعمول بيها .

كما تتطلب هذه الإجراءات و السياسات ما يلي :

- تزويد الشركة بشكل متواصل من قبل شركاء العملية بالمعلومات ذات العلاقة حول عمليات العملاء ، بما في ذلك نطاق الخدمات ، من اجل تقديم الشركة الأثر الكلي على متطلبات الاستقلالية إن وجد .
- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فورا بالظروف التي من شأنها تهديد الاستقلالية لاتخاذ الإجراءات المناسبة لذلك .
- جمع المعلومات ذات العلاقة وإبلاغها للموظفين المناسبين ، كي يستطيع موظفو الشركة تحديد مدى تحقيق متطلبات الاستقلالية ، و الحفاظ على سجلات الاستقلالية و تحديثها ، بالإضافة إلى تمكين الشركة من اتـــخاذ الإجراءات المناسبة لاحتواء التهديدات .[1]

3 قبول اسمرار العلاقات مع العملاء و العمليات المحددة .

تضع الشركة سياسات و إجراءات لقبول و استمرار العلاقة مع العملاء و العمليات المحددة ، ومصممة لتزويدها بالتأكيد المعقول على أنها ستستمر عندما تكون الشركة .

أ –مؤهلة لأداء العملية ، وتمتلك القدرة ، بما في ذلك الوقت و الموارد اللازمة للقيام بها .

ب – القدرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي .

ت – الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل ، ولا تملك أي معلومات قد تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر لنزاهة .

ث –أن تحصل الشركة على المعلومات حسب ما تراه ضروريا في الظروف قبل قبول أي عملية معينة مع عميل جديد ، وعندها تقرر الاسمرار في العلية القائمة مع العميل الحالي أو قبول عملية جديدة .

ج –في حالة تحديد تعارض محتمل في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي ، يجب في هذه الحالة أن تقرر ملائمة قبول العملية من عدمه .

---

[1] احمد حلمي جمعة : **التدقيق ورقابة الجودة** ، مرجع سابق ، ص 95 – 96 .

ح ينبغي على الشركة توثيق كيفية حل القضايا في حالة اتخذها قرار قبول و استمرار العلاقة مع العميل ، وهذا طبعا يكون بالاتفاق بين الطرفين .

خ يجب على الشركة وضع سياسات و إجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل ، تتناول فيها الظروف التي تحصلت فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية لولا توفر هذه المعلومات في اقرب وقت ، حيث تتضمن هذه السياسات و الإجراءات ما يلي :

د -المسؤوليات المهنية و القانونية التي تنطبق على الظروف ، بما في ذلك إن كانت هناك متطلبات تقضي بضرورة إبلاغ الشخص أو أشخاص معينين ،

أو في بعض الحالات إلى السلطة التنظيمية .

ذ -احتمال الانسحاب من العملية و العلاقة مع العميل .[1]

4 - الموارد البشرية

تضع الشركة سياسات و إجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد التام على أنها تمتلك العدد الكافي من الموظفين يتمتعون بالكفاءة و القدرات و الالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من اجل أداء عملية وفق المعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها ، وتمكن الشركة أو شركاء العملية من إعداد التقارير المناسبة لذلك كما يهتم بالقضايا المتعلقة بالتوظيف ، تقييم الأداء ، القدرات ، الكفاءة ، التطور الوظيفي ، الترقية ، التعويض ، تقدير احتياجات الأفراد .

توكل الشركة مسؤولية كل عملية إلى شريك عملية معين مع ضرورة وضع إجراءات تستوجب الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العملية و المكلفين بالرقابة ، مع الحرص على امتلاك شريك العملية الكفاءة و القدرة و السلطة المناسبين لأداء الدور على أكمل وجه ، مع ضرورة إبلاغ كل واحد بالمهام و المسؤوليات التي خصصت له ، كما تجدر الإشارة إلى انه يستوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات واضحة لانتقاء الأفراد يتمتعون بالكفاءة والقدرة اللازمة من اجل أداء عمليات المراجعة وفق المعايير المهنية تمكن مراجع الحسابات و الأفراد المساعدين له من إعداد تقريرهم بشكل المناسب .[2]

5 - أداء العمليات

---

[1] احمد حلمي جمعة : التدقيق ورقابة الجودة ، مرجع سابق ، 97 – 98 .

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة ، مرجع سابق ، ص 54- 55 .

ينبغي على مكاتب المراجعة وضع سياسات و إجراءات مصممة بغرض التأكد التام من يسر عمليات المراجعة وفق المعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها ، و أن المراجع يقوم بأعداد تقاريره المناسبة وفي الظروف القائمة و يشترط في هذه السياسات أن تتضمن ما يلي :

أ – المسائل المتعلقة بالاتساق جودة أداء عملية المراجعة .

ب – مسؤوليات الأشراف و مسؤوليات المراجعين .

كما ينبغي تحديد مكتب المراجعة الإجراءات المتعلقة بمسؤولية المراجعة على أساس عمل فريق المراجعة بمعنى مراجعة أعمال الفريق الأقل خبرة من قبل الفريق الأكثر خبرة .

ومن ضمن السياسات و الإجراءات أيضا و التي يجيب على مكتب المراجعة وضعها نجد :

- إجراءات المشاورات حول المسائل الصعبة ، و المثيرة للجدل .
- توفر الموارد الكافية تمكن مكتب المراجعة من إجراء المشاورات المناسبة
- توثيق طبيعة و نطاق المشاورات و الاستنتاجات الناتجة عنها .
- تطبيق الاستنتاجات المتوصل إليها من خلال هذه المشاورات .

بعد نهاية جميع المهام تقوم مكتب المراجعة بإجراءات جمع الملفات المهنية ، وفي الوقت المحدد وصياغة التقرير بالصورة النهائية وذلك بغرض كتمان السر المهني و سهولة الرجوع إليها .[1]

6 -المراقبة

إن الغرض من المراقبة هو التأكد من الامتثال التام لسياسات و إجراءات رقابة الجودة وتقيما لما يلي :

أ – الالتزام بالمعايير المهنية و والمتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها .

ب –ما إذا كان نظام رقابة الجودة مصمم بالشكل المثال و تم تطبيقه فعالية .

ت –ما إذا كانت سياسات رقابة الجودة ، مطبقة بالشكل المناسب في مكتب

ث -المراجعة و الشكل الذي يساعد على إعداد التقارير وفق الظروف الملائمة .

كما تتضمن المراقبة المستمرة

- التطورات الجديدة في المعايير المهنية .
- المصادقة الخطية على الامتثال لسياسات و الإجراءات المتعلقة بالاستقلالية .
- التطوير المهني المستمر ، بما في ذلك التدريب .

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين : **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة** ، مرجع سابق ، ص 55- 56 .

- إبلاغ أفراد المكتب عن نقاط الضعف المحددة في نظام أو مستوى فهم النظام أو الامتثال له .[1]

ثانيا: أساليب رقابة جودة المراجعة .

اهتمت العديد من المنظمات المهنية و التشريعات الحكومية في دول العالم بالرقابة على جودة المراجعة وتوصلت إلى العديد من الوسائل المستخدمة التي تمكنها من ذلك ، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال هناك أسلوبين لرقابة جودة المراجعة ، حيث نجد الأسلوب النظري حيث أسس هذا الأسلوب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، أما الأسلوب الثاني فهو مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة ، وسيتم عرض هذين الأسلوبين بشيء من التفصيل .[2]

1 -الأسلوب الأول مراجعة النظير:

حتى عام 1988 لم تكن هناك أي أداة أو وسيلة تنظم أداء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بل كان التنظيم مقتصر على الممارسات المهنية الفردية ، مما أدى إلى تزايد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة وزيادة الضغوطات على مهنة المحاسبة وخصتا من قبل الكونجرس .

وفي استجابة لانتقادات الكونجرس الأمريكي و لجنة مسؤوليات المراجعين ، ولتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق تنظيم ذاتي ، فقد انشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسما لمكاتب المحاسبة ويتفرع القسم إلى شعبتين ، الشعبة الأولى لمكاتب المراجعة التي تتولى مراجعة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية ، أما الشعبة الثانية فهي خاصة بالمكاتب التي تراجع باقي الشركات ، حيث يتطلب الانضمام إلى الشعبتين في المعهد جملة من الشروط التي يجب توفرها وهي :

أ -الالتزام بمعايير رقابة جودة المراجعة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

ب - إجراء المراجعة نظير إلزاميا كل ثلاث سنوات .

ت - حصول كل مراجع حسابات داخل مكتب المراجعة على 170 ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات .

---

[1] المرجع نفسه ، ص 57 – 58 .

[2] أشرف عبد الحليم محمود كراجه : **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها** ، مرجع سابق ص 97 .

ث – فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة للشركات المدرجة في هيئة سوق الأوراق المالية بواسطة مراجع أخر في المكتب بخلاف المراجع الذي يقود فريق المراجعة وذلك قبل صدور التقرير .

ج عدم تقديم أي خدمات استشارية للعملاء و الشركات الدرجة في هيئة سوق الأوراق المالية ، مثل الخدمات الآكتوارية لشركات التأمين ، ومساعدة العملاء في عمليات الاندماج مقابل الحصول على أتعاب .

ح –التقرير عن أوجه عدم الاتفاق مع الإدارة وذلك لكل من لجنة المراجعة و مجلس الإدارة .

خ –التقرير عن الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة وذلك لكل من لجنة المراجعة و مجلس الإدارة .

وبذلك تعد المراجعة النظير احد متطلبات الانضمام للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، ويقصد بها أن يقوم مكتب المراجعة بمراجعة أعمال مكتب مراجعة أخر ، وتهدف المراجعة النظير إلى :

- التأكد من ان مكتب المراجعة ملتزم بمعايير رقابة الجودة ، وذلك من خلال فحص أوراق العمل ، و الوثائق الأخرى ، و التأكد من أن جميع أعضاء المكتب ملتزمون بباقي متطلبات العضوية في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين .
- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة جودة المراجعة المطبق في مكتب المراجعة يوفر للمكتب الضمان المعقول لتساق العمليات مع المعايير المهنية .
- دراسة و تقييم نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة من حيث مدى ملائمته ومناسبة تصميمه للمكتب ، وتخفيض حالات الفشل ، أو منع حدوثها .[1]

وتشمل مراجعة النظير نوعين من المراجعة هما :

- **المراجعة المباشرة On–Sit Review :**

يتبع هذا النوع ما إذا كان مكتب المراجعة يطبق نظام رقابة الجودة ، ويؤدي خدمة المراجعة و إبداء رأي في القوائم المالية ، حيث تهدف برامج المراجعة النظير هذه إلى التحقق من مدى التزام مكاتب المراجعة بنظام رقابة جودة المراجعة و تقديم تقرير بنتيجة فهذه المراجعة .

- **المراجعة الغير مباشرة Off–Sit Review:**

يتبع هذا النوع ما إذا كان مكتب المراجعة يؤدي مراجعة أو اختبارات مدى الالتزام ولا يقوم بمراجعة القوائم المالية .

---

[1] أشرف عبد الحليم محمود كراجه ، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها ، مرجع سابق ص 98 – 99 .

ويتم إجراء المراجعة النظير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد لأخر . فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية يتم إجراء المراجعة النظير مرة على الأقل كل ثلاث (3) سنوات ، أما في بريطانيا فيتم التمييز بين مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية و مكاتب المراجعة الأخرى ، حيث تخضع مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية للفحص مرة على الأقل كل خمسة (5) سنوات ، المكاتب الأخرى فتخضع للفحص عن طريق عينة مكونة من 150 مكتب كل سنة .

بالإضافة إلى ما سبق فان فريق المراجعة النظير يعد تقريرا عن كل مكتب مراجعة يتم فحصه موضحا فيه النقاط المكتشفة إثناء الفحص والتي تتطلب إجراء مصححا من قبل مسئولي مكتب المراجعة ، أو تلك التي تتطلب تطويرا جوهريا لنظام رقابة الجودة ، أو مدى الالتزام به وفقا لمتطلبات قسم مكاتب المراجعة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وعلى مكتب المراجعة أن يرد خطيا على الملاحظات و تعليقات الفريق على أن تعلن التقارير و الردود للجمهور .

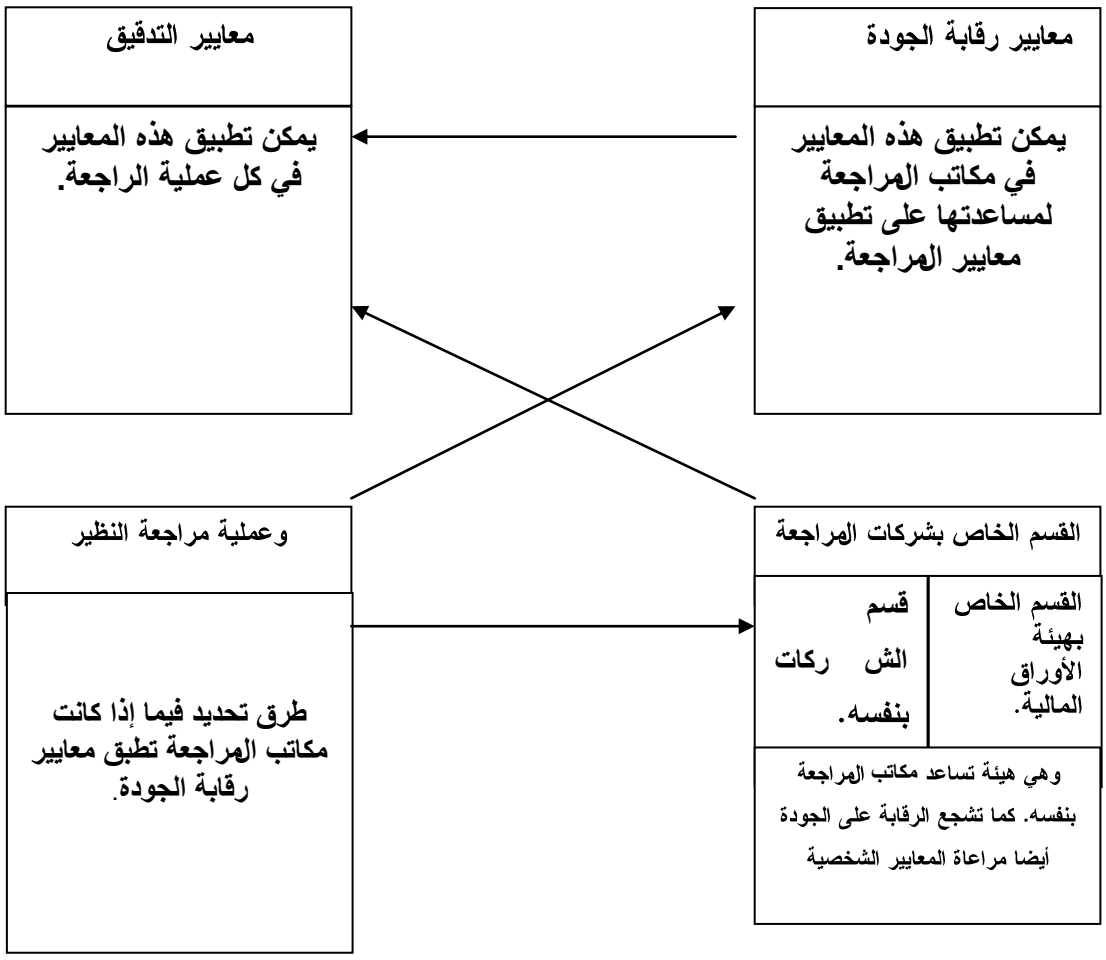
ولقد أثبتت برامج المراجعة النظير بأحد الأساليب المهمة لرقابة الجودة فعالية كبيرة خصتا في الدول التي بدأت تطبيقه منذ فترة طوية مثل الولايات المتحدة الأمريكية ، ومن الفوائد التي أبرزها تطبيق هذا البرنامج ما يلي :

- ✓ مساعدة مكاتب المراجعة على تطبيق معايير رقابة جودة المراجعة .
- ✓ تحسين أداء الممارسين وتنفيذ المراجعة ، وفق مستوى مرتفع من الجودة
- ✓ تحسين سمعة مكتب المراجعة الخاضع لهذا البرنامج .
- ✓ وُتعد عملية مراجعة النظير مفيدة لكل من المهنة ومكاتب التدقيق، وذلك بمساعدة مكاتب التدقيق على الالتزام بمعايير رقابة الجودة؛ ومن ثم فإن المهنة تستفيد من الأداء المطور لمكاتب التدقيق وتحقيق نوعية تدقيق أعلى، وتستفيد مكاتب التدقيق من القيام بهذه المراجعة في تطوير ممارسات المكتب، ومن ثم تعزز من سمعة المكتب وفاعليته وتخفف من احتمالية مقاضاته.

وتعد عملية مراجعة النظير عملية مكلفة ولا بد من إجراء عملية الموازنة بين التكلفة والمنفعة، ويوضح الشكل رقم (2) العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بشركات التدقيق وعملية مراجعة النظير:

الشكل رقم (1)

العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بمكاتب التدقيق وعملية مراجعة النظير



Sours: Alvin, Arens; Randal, Elder; and Mark, Beasley, Auditing and Assurance Services, Ninth Edition, New Jersey, Prentice-Hall, 2003, p. 38.

وبالرغم من أهمية المراجعة النظير كأداة و وسيلة لرقابة الجودة إلا أنها لم تسلم من الانتقادات خصتا بعد الأحداث التي تعرضت لها المهنة في السنوات الأخيرة ، والتي من أهمها انهيار **شركة انرون** في الولايات المتحدة الأمريكية التي أدت بدورها إلى انهيار احد اكبر مكاتب المراجعة في العالم وهو مكتب **أرثر اندسون**

على

الرغم من أصدرها تقرير المراجعة النظير نظيف ، وكانت من الأهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب

- أن المراجعة النظير تؤدى بشكل روتيني ، يهتم القائمون بها بشكل أكثر من المضمون .
- أن الأشخاص القائمين عليها غير متفرغين لهذا العمل ، وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام بها .
- أن هذا الأسلوب يحمل شبه مجاملة فيما بين مكاتب المراجعة ، حيث أتاح قسم المراجعة النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفرصة لمكتب المراجعة اختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر سلبا على الاستقلالية و حياد المكتب القائم بالفحص وبتالي تقرير الفحص .

ونتيجتا للانتقادات السابقة الموجهة للمراجع ة النظير فقد تم إصدار قانون **Sarbanes–Oxley** في عام 2000 م والذي تبنى مفهوم جديد لرقابة جودة المراجعة يقوم على نشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة التي تتعامل مع شركات المساهمة التي تتعامل مع

1 - **مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة Accounting oversight Board Public Company (PCAOB)**

اصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley بهدف حماية المستثمرين و المصالح العامة ، وتدعيم استعادة الثقة في المهنة و الأسواق المالية ، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية و المهنية و أعمال الرقابة على الشركات ، حيث اشتمل القانون مجموعة قواعد المتعلقة بمهنة المراجعة والتي احدث تغيرات أساسية للمهنة و الرقابة عليها ، ومن أهم التغيرات هو إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة .

أ -**مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) :**

- **الشكل القانوني للمجلس و تعيين الأعضاء :**

انشأ المجلس للإشراف على مكاتب المراجعة والتي تخضع لقوانين هيئة سوق الأوراق المالية ويعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية ، ويعمل كهيئة لا تهدف لتحقيق الأرباح خاضعة لقانون Sarbanes- Oxley تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية .

يتم تشكل المجلس من خمسة أعضاء من بين المشهورين بالنزاهة والسمعة الجيدة ، ويكون لديهم فهم بطبيعة الإفصاح عن العمليات المالية و مسؤوليات و واجبات المراجعين في ما يتعلق بإعداد و إصدار تقارير المراجعة .

كما يجب أن يكون هناك عضوين فقط من الأعضاء الخمسة حاصلين على ترخيص محاسب قانوني ، على أن يكون احدهما رئيس ، حيث يشترط في الرئيس أن يكون متوقف عن مزاولة المهنة لمدة 5 سنوات على الأقل قبل تعيينه في المجلس ، كما يشترط في كل عضو أن يكون متفرغا لخدمة المجلس في أي وقت ، ولا يتزامن عمل أي عضو في المجلس مع أي عمل أخر (في أي مهنة أخرى أو أي نشاط تجاري) ، وان لا يشارك في أية أرباح و لا يستلم دفعات مالية من مكتب محاسبة (ما عدا الدفعات المستمرة الثابتة مثل مرتبات التقاعد) .

ويتم تعيير رئيس المجلس و الأعضاء الآخرين من قبل هيئة سوق الأوراق المالية بعد التشاور مع رئيس مجلس محافظي الاحتياطي الفدرالي و وزير المالية ، لتكون بذلك مدة العضوية في المجلس 5 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة فقط ، ويمكن لهيئة سوق الأوراق المالية عزل أي عضو قبل نهاية مدة الخدمة طبقا لأحكام هذا القانون الذي يتطلب أيضا من المجلس تقديم تقرير سنوي يتضمن البيانات المالية المراجعة لهيئة سوق الأوراق المالية ، والتي تقوم بدورها بإرسال نسخة من التقرير إلى اللجنة المصرفية والمالية بمجلس الشيوخ ، ولجنة الخدمات المالية بمجلس النواب الأمريكي وذلك بعد 30 يوم من تاريخ وصول التقرير لهيئة سوق الأوراق المالية .[1]

- **واجبات المجلس :**

✓ الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير شركات المساهمة المدرجة لهيئة سوق الأوراق المالية .

✓ إصدار و تبني معايير المراجعة ، معايير رقابة الجودة ، مبادئ السلوك المهني ، ومعايير الاستقلال ، و أي معايير أخرى متعلقة بإعداد تقارير المراجعة لشركات المساهمة مدرجة في هيئة سوق الأوراق المالية .

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية** ، مرجع سابق ، ص 78- 79 .

- ✓ إجراء تفتيش Inspections لمكاتب المراجعة المسجلة لديه و هذا وفقا الأحكام القانون و قواعد المجلس .
- ✓ إجراء تحقيقات و الإجراءات التأديبية المتعلقة بها ، وفرض العقوبات على مكاتب المراجعة المسجلة لديه في حالة المخالفات وعلى أي شخص ذو علاقة بها .
- ✓ تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه و أي شخص ذو علاقة بها ، بهذا القانون و قواعد المجلس ، والمعايير المهنية ، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد و إصدار تقارير المراجعة .
- ✓ وضع ميزانية خاصة بالمجلس ، وإدارة عملياته ، و موظفيه .[1]

المطلب الثالث : أهمية رقابة الجودة .

واجهة مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة و انتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة ، وذلك بسب وجود حالات الغش التحريف الجوهري في القوائم المالية ، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين ، خصوصا بعد تعرض عديد الشركات الكبرى للفشل رغم من خضوع قوائمها المالية من قبل اكبر مكاتب المراجعة ، ولتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام برقابة الجودة والتي أصبحت مطلبا ضروري لكافة أطراف المراجعة (المراجع – ال مكتب محل المراجعة – المستفيدين من خدمات المراجعة – المنظمات المهنية) . و تنبع أهمية رقابة الجودة من خلال المجالات التالية :

أولا: تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية .

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات تحديد و تطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة الجودة وكذا السياسات و الإجراءات التي من شأنها تحسين أداء كل من الأفراد و مكاتب المراجعة .

وأشار Carcello et al إلى أن التمسك بالمعايير المهنية يعتبر واحدا من أهم أربعة عوامل حظيت بأهمية كبرى لدى المشاركين في الدراسة (المراجعين – المعدين – المستخدمين) لتحديد جودة المراجعة .

وبالتالي نجد انه هناك علاقة تبادلية بين جودة المراجعة و الالتزام بالمعايير المهنية ، حيت يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية ، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية .

ثانيا : المساهمة في تضييق فجوة التوقعات .

---

[1] نفس المرجع ، ص 80 .

عرف Porter فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين و بين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع .

وتمثل فجوة الجودة احد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وقد عرف احد الباحثين فجوة الجودة على انها " الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين و المراجعين تجاه جودة الخدمات المؤداة ، وعوامل تشكيل تلك الجودة " ، وأكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو الانخفاض الفعلي لأداء المراجعين عن المعايير المراجعة و معايير الجودة المتعارف عليها .[1]

ثالثا: تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية .

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من قبل المنظمات المهنية في فترة الثمانينيات و التسعينيات من القرن الماضي و إلى غاية بداية القرن الحالي ، نظرا لحالات الفشل التي عرفتها كبرى الشركات نظرا للجودة العالية التي يمتع بيها المراجعين حيث قاموا باكتشاف الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذوي الجودة المنخفضة .

رابعا: تخفيض صراعات الوكالة .

يفترض انه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) و الأصيل (المساهمين) كلما زادة تكلفة الوكالة ، وكما زادة تكلفة الوكالة كلما زادة الحاجة إلى مكاتب المراجعة تقدم خدمات ذات الجودة العالية ، بعكس الشركات التي تكون فيها درجة التعارض في المصالح ضئيلة وبتالي تنخفض فيها تكلفة الوكالة ، ومن هنا يتضح جليا انه توجد علاقة طردية بين صراعات الوكالة و الطلب على المستويات العالية لجودة المراجعة .

خامسا: المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات .

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة مبادئ تستهدف توفر إجراءات الرقابة الداخلية فعالة ، وأدوات ضبط و تشريع خارجة صارمة ، حيث يوجد بعدين لمفهوم حوكمة الشركات هما :

+الالتزام Conformance: حيث تكون الغاية هي التحقق مواجهة و تنفيذ المتطلبات الالتزامات و السياسات التشريعية و القانونية و الإدارية ، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين و أصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة و الشفافية .

+الأداء Performance: وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة السعي إلى استغلال الفرص الايجابية للمخاطر الفعلية و المتوقعة و تقليل الآثار السلبية لهذه الخاطر .

---

[1] احمد محمد نور و آخرون : **مراجعة الحسابات** ، مرجع سابق ، ص 50 – 51 .

ومن هنا يتضح جليا انه يجب على مهنة المراجعة أن تعمل من اجل تحقيق وضيفتها الاجتماعية ، وهدفها المنشود في مجال حوكمة الشركات ، وذلك من خلال الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية و توقعات المجتمع بالنسبة للمراجع

المستقل في ظل القيود العملية و الاقتصادية ، كما انه يستوجب على مهنة المراجعة أيضا أداء تلك الوظيفة وفق لمعايير و مستويات تضمن جودة الأداء .[1]

سادسا: أداة تنافسية جيدة :

تعتبر المنافسة على الأتعاب احد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة ، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلالية المراجعين ، ونطاق إجراءات المراجعة ، ومن ثم جودة المراجعة .

لذلك تعتبر جودة الأداء إستراتجية جيدة لتحقيق ميزة التنافسية في سوق الخدمات ، و وسيلة لتنمية الحصة السوقية و تحسين معدلات الربحية و تحقيق رضا و ولاء العملاء .

وفي سوق خدمات المراجعة تعتبر جودة المراجعة هدف كل ممارس ، و احد مجالات التمايز بين مكاتب المراجعة ، حيث تكون المنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية ، تؤدي إلى زيادة جذب العملاء ، ودعم مصداقية تقارير المراجعة و درجة الاعتماد عليها .

ثامنا:زيادة الثقة في تقرير المراجعة و مصداقية القوائم المالية :

يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة مهم لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة ، وذلك لدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب عديد الأطراف المهتمين بعملية المراجعة ، أن تحسين جودة المراجعة يدعم مصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي ، و بتالي زيادة ثقة الجمهور في القوائم المالية عند اتخاذ القرارات .[2]

المبحث الثالث : معايير رقابة جودة المراجعة :

إن مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما نص عليها نظامه الأساسي، هو "تحسين وتطوير مهنة المراجعة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور". ولسعيه لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، وذلك لإصدار وتطوير المعايير والبيانات حول التدقيق والخدمات ذات العلاقة نيابة عن المجلس، ولغرض مساعدة الهيئات الأعضاء في

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مرجع سابق ، ص 05 – 06 .

[2] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مرجع سابق ، ص 07 .

تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، فإن اللجنة، وبدعم من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين سوف تسعى إلى ترويج قبولها بشكل طوعي. وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقـــاً لارتباطها بمراحل عملية التدقيق، وأصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار أحدهما طبقـــاً لتاريخ الإصدار حيث سيتم التطرق في المبحث إلى مفهوم و أهداف معايير رقابة الجودة ، كم سيتم التطرق إلى معياري رقابة الجودة ، والمتمثلين في المعيار الدولي رقم (1) و المسمى رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق و مراجعة البيانات

المالية ، وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة ، والمعيار الدولي رقم (220) و المسمى رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية ، حيث سيتم التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالمعيارين .

المطلب الأول : مفهوم و أهداف معايير رقابة الجودة .

أولا: مفهوم معايير رقابة جودة المراجعة .

تتمثل معايير رقابة جودة المراجعة في مجموعة من الإجراءات و السياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لانجاز عمليات المراجعة وفقا للمبادئ الأساسية للمراجعة .

وعن مجالات تلك المعايير توصل ويلوكس اندسكومزا Wilcox and Discemza إلى انه هناك أربعة مصادر أساسية لمشكلات جودة المراجعة ، تتعلق بالإجراءات و المساعدين و الاتصال و الاستقلال ، حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير المراجعة أو الاختيار و التطبيق الغير ملائم لها ، أما مشكلات المساعدين فتنتج عن التوظيف و التدريب الغير جيد وكذالك الإشراف الغير مناسب و التخصيص الغير فعال للعمالة ب مكتب المراجعة على مهام المراجعة ، أما في ما يخص مشكلات الاتصال الغير سليم فانه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير المراجعة وفجوة في التخطيط و فجوة في الكفاءة أيضا ، في حين تؤدي مشكل عدم وجود استقلال كاف إلى فقد البعض من جودة المراجعة ، وللتغلب على المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة لابد من وجود معايير رقابة جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة .[1]

ثانيا: أهداف معايير رقابة جودة المراجعة .

يؤدي وجود معايير رقابة جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسن الأداء و استمرارها ، و بتالي زيادة الثقة في أدائها وذلك يرجع إلى أنها تساعد على ما يلي :

1 -توثيق سياسات مكتب المراجعة و إجراءاتها

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مرجع سابق ، ص 65 .

2 تحقيق التأكد المقول من جودة المنتج (أعمال مكتب المراجعة) .

3 توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكتب المراجعة .

4 إعطاء إنذار مبكر عن المشكلات المتوقع حدوثها .

5 زيادة الكفاءة المهنية للممارسين المهنة .

6 تحفيز المساعدين وتحفيز روحهم المعنوية .

7 زيادة الموضوعية و المصداقية .

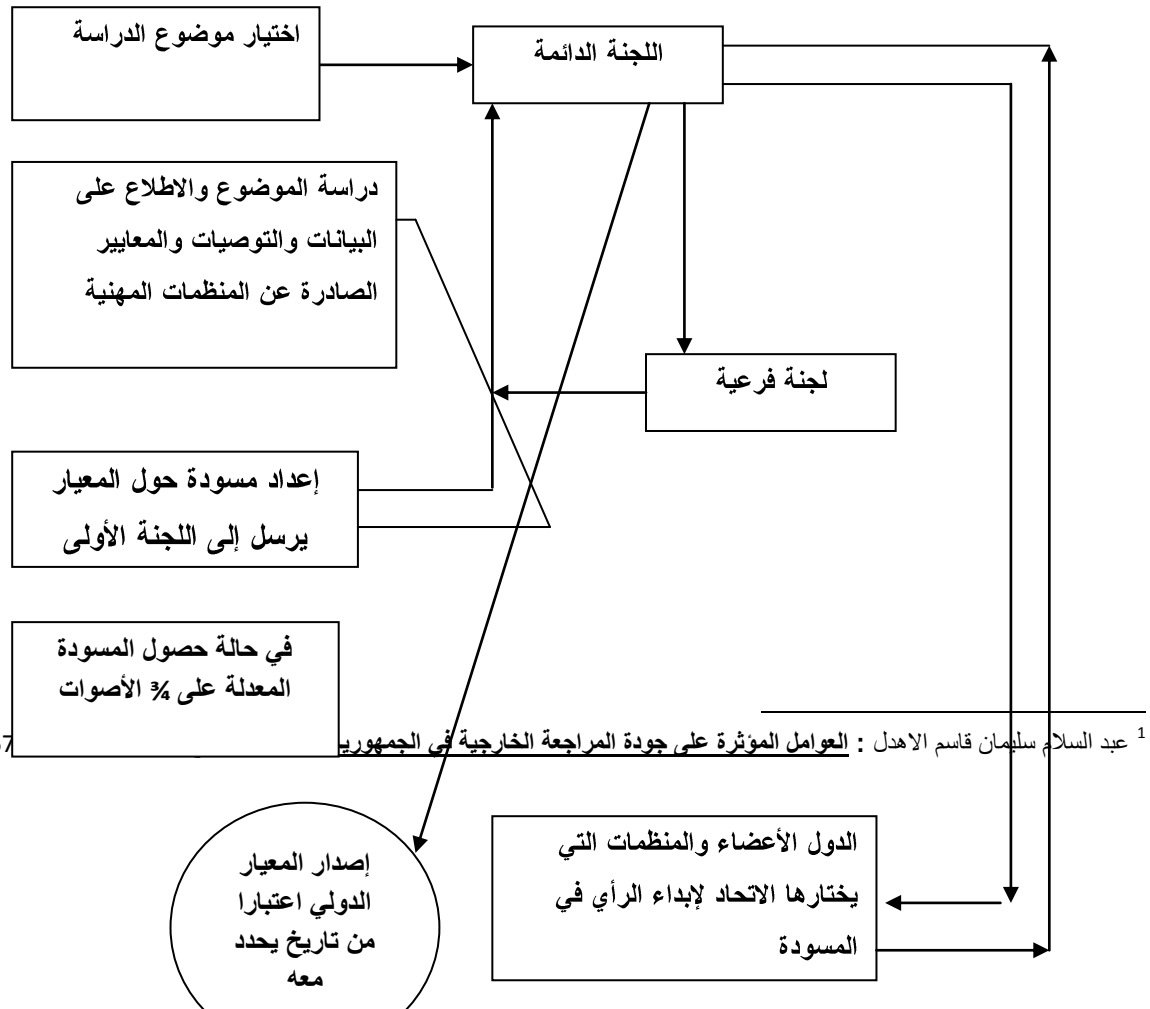
8 إعطاء فرصة ل مكتب المراجعة من اجل فحص أعمال مكاتب المراجعة الأخرى .

9 تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة .[1]

وتعد معايير رقابة جودة المراجعة الخطوة الأولى لرقابة الجودة و أداة هامة لتحسينها ، كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحقيقها بدون بوجود مثل هذه المعايير ، حيث تقوم اللجنة الدولية لممارسة المراجعة بدورها في صياغة وتعميم المعايير الدولية للمراجعة بموجب آلية تتضمن مجموعة معقدة من الإجراءات الهادفة إلى تحقيق سمتي الملاءمة والقبول العام من قبل الدول والمنظمات التي تتمتع بعضوية اللجنة. ويمكن تمثيل تلك الآلية في الشكل رقم (2) .

الشكل رقم (2)

آليات الصياغة و إصدار معايير المراجعة الدولية



[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل : **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية** 67 .

المصدر: محمود الناغى، دراسات في المعايير الدولية للتدقيق: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000، ص 73.

المطلب الثاني : معيار التدقيق الدولي (220): رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية .

أولا : إصدار المعيار .

لقد اصدر مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي (220) المسمى رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية ، ولقد أكد المجلس أن الهدف من معيار التدقيق الدولي رقم (220) هو وضع المعايير و توفير الإرشادات بشأن مسؤوليات محددة لموظفي ال مكتب فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لمهام تدقيق البيانات المالية التاريخية ، بما في ذلك مهام تدقيق البيانات المالية ، كما يجب قراءة معيار التدقيق الدولي رقم (220) بالاقتران مع الجزأين (أ و ب) من قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين .

كما أكد المجلس انه بموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) المسمى رقابة الجودة لشركات المراجعة التي تؤدي مهمات التدقيق و مراجعة البيانات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة ، على المكتب الالتزام بوضع نظام لرقابة الجودة مصمم لتوفير التأكد المعقول بأن المكتب وموظفيها ملتزمون بالمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية ، وان تقارير المدققين التي تعدها المكتب أو شركاء المهمة مناسبة في ظل الظروف .

وقد أكد المجلس على انه يجب على فريق المراجعة تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على مهام التدقيق الفردية و المتمثلة في ما يلي :

1 -تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات المراجعة .

2 -تزويد المكتب بالمعلومات المناسبة لتمكين ذلك الجزء من نظام رقابة الجودة للمكتب الخاص بالاستقلالية في العمل .

3 -مؤهلون للاعتماد على أنظمة المكتب على سبيل المثال ما يتعلق بقدرات و كفاءة الموظفين من خلال جمع و إبلاغ معلومات الاستقلالية ذات العلاقة و المحافظة على علاقات العملاء من خلال أنظمة القبول و الاستمرار و الالتزام بالمتطلبات القانونية و التنظيمية من خلال عملية المراقبة ما لم تدل المعلومات التي تقدمها المكتب على خلاف ذلك .

كما حدد المعيار خمسة (5) عناصر لرقابة الجودة على مهام تدقيق البيانات المالية التاريخية وهي التي تم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل وهي على الشكل المختصر كتالي :

- مسؤوليات القيادة للرقابة على جودة مهمات التدقيق .
- متطلبات أخلاقيات المهنة .
- قبول و استمرار علاقات العميل و مهمة التدقيق المحددة
- أداء العمليات .
- المراقبة .[1]

ثانيا : أهداف معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية .

يعني هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة جودة مراجعة البيانات المالية ، كما يتناول عند الاقتضاء ، مسؤوليات مراجع رقابة جودة المراجعة ، والتي من أهدافه ما يلي :

1 -أن المراجعين العملين ب مكتب المراجعة ملتزمون بمبادئ الاستقلالية و النزاهة و الموضوعية و أخلاقيات المهنة

2 -يتوجب على مكتب المراجعة الاستعانة بمن لهم من المهارات و الكفاءات التي تساعدها على أداء الأعمال المسندة إليها بالعناية المهنية الكافية .

1 International Federation of Accountants, the versions of the International Standards on Auditing and Quality Control, USA, 2010, p 41- 42.

3 -إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد قد تحصلوا التدريب العلمي ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة .

4 -أن يكون هناك توجيه وإشراف مباشر ، وفحص للعمل عند كافة المستويات لإغراض توفر التأكد التام و المعقول بأن الأعمال منجزة مطابق لمعايير الجودة الملائمة .

5 -إجراء تقييم للعملاء المرتقبين و فحص العملاء القائمين بشكل دوري وعند اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية مكتب المراجعة ومدى قدرتها على تقديم الخدمات للعميل على النحو الملائم و امتلاكها القدرات التي تمكنها من ذلك .[1]

ويؤكد هذا المعيار على انه يجب على المراجع ومساعديه أن يراعوا توفر التأهيل المهني الكافي و الملائم لتوفير تأكد معقول بأن الأعمال التي يقومون بإنجازها ستؤدى بالعناية الواجب توفرها من خلال درجة التأهيل المهني في ظل الظروف المحيطة ، حيث تنبع أهمية التأهيل العلمي للمراجع لكون انه هناك أطراف عديدة تعتمد بشكل كبير على رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية ل مكتب العميل ، إضافتا إلى تنوع المعايير المحاسبية وتعددها و صدور معايير خاصة لأنشطة محددة ، مما يتطلب من المراجع أن تتوفر لديه جميع الشروط من جانبين أساسيين هما الجانب العلمي (التحصيل العلمي في التخصص) ، و الجانب العملي أو الخبرة المهنية .

والمقصود بان يكون المراجع على درجة كبيرة من التأهيل العلمي ، أن يكون على دراية تامة بعلوم المحاسبة و المراجعة ، وهذا يتحقق من خلال الدراسات في المعاهد والكليات العلمية المتخصصة ، كما تجدر الإشارة إلى أن التأهيل العلمي لا يقتصر على هذا النحو و إنما يتطلب من المراجع المعرفة بجوانب أخرى مثل النواحي السلوكية و الإدارية و وسائل الاتصال .

أما بالنسبة لتأهيل والخبرة العملية ، المقصود هنا هو ممارسة المهنة لفترة زمنية محددة للتدرب في المهنة من قبل المهنيين قبل بداية مزاولة المهنة ، حيث انه هناك قوانين في بعض الدول تشترط الخبرة لمدة ثلاث (3) سنوات ، وأخرى خمسة (5) سنوات وهذا ليس مجال لنقاش هنا و إنما النقاش يدور حول ضرورة وجود خبرة عملية من ضمن شروط ممارسة المهنة ، هنا تقع مسؤولية تدريب الخرجين الجدد على عاتق الممارسين للمهنة في مكتب المراجعة ، وعليه لابد أن يحاط المتدرب بعنايتهم و إشرافهم وتقديم له كل العون خلال فترة التدريب .

وفي نصت الفقرة 14 من هذا المعيار على أهمية الإشراف على تقدم تنفيذ عمليات المراجعة لتحديد ما إذا :

---

1 op cit, p 43.

6 -أن المساعدين لديهم المهارات و التأهيل الضروري لتنفيذ المهام المكلفين بها.

7 -المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة تدريب مهني لدى احد مزاولي المهنة ، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته و إشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب وهذا يمثل احد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة .

ولتحقيق ذلك بين المعيار الإجراءات التي ينبغي على مكتب المراجعة القيام بها وهي كتالي[1]

أ -في مجال المهارات و الكفاءة للعاملين داخل مكتب المراجعة منها :

إعداد برامج لتعيين المحاسبين القانونيين المؤهلين عن طريق التخطيط للاحتياجات و تحديد أهداف التعيين داخل مكتب المراجعة ، وتحديد المؤهلات التي يجب توفرها في من يعهد إليه مهنة المراجعة .

- تحديد إرشادات و متطلبات استمرار التعليم المهني ، وإعداد برامج توجيهية للعاملين في هذه المكاتب .
- تشجيع الاشتراك في برامج التدريب المهني الخارجية المستمرة .
- تشجيع العضوية في المنظمات المهنية ومراعاة ان تقوم ال مكتب بدفع أو المساهمة في تكاليف ومستحقات العضوية .
- توفير المعلومات للمراجعين العاملين في ال مكتب على كل التطورات التي تحدث في المعايير الفنية المهنية وكذالك المطبوعات التي توضح السياسات و الإجراءات الفنية لل مكتب و تشجيع العاملين على المشاركة في أنشطة التطوير الذاتي من خلال :
  - إمداد المراجعين بالدراسات المتعلقة بالتطورات الحديثة في المعايير المهنية الفنية .
  - توفير المواد التي تحظى باهتمام الأفراد العاملين في ال مكتب مثل الإصدارات الدولية لكل ما يتعلق بالمحاسبة و المراجعة .
- تجهيز برامج لل مكتب للتطوير و الاحتفاظ بالخبرة المهنية في المجالات و الأنشطة المتخصصة مثل الصناعات المنظمة ، المراجعة بواسطة الكمبيوتر و طرق المعاينة الإحصائية .
- تشجيع العاملين على حضور البرامج التعليمية الخارجية ، و الاجتماعات و المؤتمرات من اجل اكتساب الخبرة الصناعية و الفنية .
- تشجيع الأفراد على العضوية و المشاركة في المنظمات المهنية التي تهتم بالصناعات و المجالات المتخصصة و توفير الدراسات الفنية المتعلقة بالمجالات و الأنشطة المتخصصة .[1]

[1] احمد حلمي جمعة : **التدقيق ورقابة الجودة** ، مرجع سابق ، ص 92 .

ب -في مجال إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حصلوا على درجة من التدريب ولديهم التأهيل المهني اللازم لكل حالة منها .

- وضع الخطوط العريضة لنظام ال مكتب في توزيع المهام بما في ذلك التخطيط لاحتياجات ال مكتب و فروعها ، بالإضافة إلى الأساليب المطبقة من اجل إحداث التوازن بين متطلبات أعمال المراجعة من الأفراد و المهارات الشخصية و مدى تطورها وكيفية استغلال الكفاءة ، وهنا يجب مراعاة الجوانب التالية :

- حجم عملية المراجعة و مدى تعقدها .
- مدى توفر الأفراد المؤهلين جيدا .
- الخبرة المهنية الخاصة المطلوبة .
- فرص التدريب المستمر .[2]

- عند تكليف المراجعين يجب مراعاة ما يلي :

- احتياجات عملية المراجعة الخاصة من الأفراد و متطلبات الوقت لها .
- تقييم الأفراد من حيث خبراتهم و مراكزهم و خلفياتهم الخاصة .
- توفير التدريب للمراجعين خلال القيام بأداء عمليات المراجعة .
- الحصول على الخبرة في مجالات مختلفة ترتبط بعمليات المراجعة و أنشطتها المختلفة .

- في مجال قبول عمليات مراجعة جديدة و الاستمرار في المعليات المراجعة القائمة منها

- تقييم استقلالية ال مكتب ومدى قدرتها على تقديم الخدمات للعميل الجديد .
- الأخذ بعين الاعتبار الحاجة للمهارات الفنية .
- يجب مراعاة جانب عدم تعارض العميل الجديد مع أخلاقيات المهنة .[3]

المطلب الثاني : المعيار الدولي رقم (1) (ISQC 1) رقابة الجودة للشركات المراجعة .

أولا : صدور المعيار الدولي رقم (1) رقابة الجودة لشركات المراجعة .

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة** ، مرجع سابق ، ص 145 .

[2] احمد حلمي جمعة : **التدقيق ورقابة الجودة** ، مرجع سابق ، ص 93 – 94 .

[3] International Federation of Accountant : **versions of international standards for auditing and quality control**, **op** cit, p 121 .

في 2009/12/15 اصدر مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي المعيار الدولي لرقابة الجودة المعدل (1) والمسمى رقابة الجودة لشركات المراجعة التي تؤدي عمليات التدقيق و مراجعة البيانات المالية ، وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements ، ليحل محل المعيار السابق إصداره في 2006/06/15 .

و الجديد في المعيار (1) المعدل قيام المجلس بإضافة نطاق و سلطة المعيار و تاريخ النفاذ و الهدف ضمن مقدمة فضلا عن التعريفات و المتطلبات و التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى .[1]

ثانيا : طبيعة رقابة جودة لشركات المراجعة .

تجدر الإشارة إلى أن نظام رقابة الجودة يتكون من سياسات مصممة و الإجراءات اللازمة لتطبيق و مراقبة الامتثال لهذه السياسات لتحقيق الهدف التالي لشركة وهو

" إيجاد نظام لرقابة الجودة و الالتزام به من تزويدها بتأكد معقول فيما يخص

1 -امتثال الشركة و موظفيها للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها .

2 -أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شريك العملية ملائمة في الظروف .

لذلك يتناول المعيار الدولي رقم (1) مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة جودة على عمليات تدقيق و مراجعة البيانات المالية و عمليات التأكيد الأخرى للخدمات ذات العلاقة .

كما وضعت البيانات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي معايير و إرشادات إضافية حول مسؤوليات موظفي الشركات المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة لأنواع محددة من العمليات ، حيث يتناول معيار التدقيق الدولي رقم (220) على سبيل المثال إجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية .

وبشكل يطبق المعيار الرقم (1) على كافة مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بعمليات تدقيق و مراجعة البيانات المالية ، و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة .

كما تعتمد طبيعة و نطاق السياسات و الإجراءات التي تضعها مكتب فردية من اجل الامتثال لهذا المعيار على عوامل مختلفة مثل حجم المكتب و خصائصها التشغيلية وما إذا كانت جزء من مجموعة مكاتب أم لا .

بالإضافة إلى ما تم تقديمه يحتوي المعيار رقم (1) على هدف المكتب من التقيد بهذا المعيار ، و المتطلبات المصممة لتمكين المكتب من تحقيق ذلك الهدف المبين أعلاه.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين : **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة** ، مرجع سابق ، ص 40 – 41 .

كما يحتوي المعيار على إرشادات ذات علاقة على شكل التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى ، ومادة تمهيدية توفر سياقا يتعلق بفهم مناسب لهذا المعيار ، إلى جانب التعريفات ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الهدف يوفر السياق الذي وضعت ضمنه متطلبات المعيار و يقصد به مساعدة المكتب في ما يلي :

أ -فهم الأمور التي تحتاج الشركة إلى انجازها .

ب -تحديد ما إذا كانت المكتب بحاجة إلى القيام بأمور أخرى أم لا من اجل تحقيق الهدف

كما يعبر عن المتطلبات الواردة في المعيار (1) باستخدام كلمة " ينبغي " ، و عندما تقتضي الضرورة ، يوفر تطبيق و المواد التفسيرية الأخرى تفسيرا للمتطلبات و الإرشادات من اجل تنفيذها ، وعلى وجه الخصوص قد :

- يفسران بشكل أكثر دقة ما الذي يعنيه متطلب معين أو ما الذي يهدف إلى تغطيته .
- يشتملان على أمثلة على سياسات و إجراءات قد تكون ملائمة في الظروف القائمة .

وعموما لا تفرض هذه الإرشادات بحد ذاتها متطلبا ،إلا أنها مرتبطة بالتطبيق الملائم للمتطلبات ، كما قد يوفر التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى معلومات خلفية حول المسائل التي يتناولها المعيار (1) ، ومع ذلك ، فإنها لا تحصر أو تحد من مسؤولية المكتب في ما يتعلق بتطبيق متطلبات هذا المعيار و الامتثال لها .[1]

ثالثا : تطبيق المتطلبات ذات العلاقة و الامتثال .

يشير المعيار رقم (1) إلى انه ينبغي أن يملك موظفو المكتب مسئولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في مكتب المراجعة و الالتزام به فهما كاملا نص المعيار الدولي الأول ، بما في ذلك تطبيق المواد التفسيرية الأخرى وذلك في سبيل فهم الهدف منه و تطبيق متطلباته بالشكل الملائم .

كما ينبغي أن تمتثل المكتب الامتثال المطلوب الوارد في هذا المعيار ، إلا في حالة المتطلب ، في ظل ظروف الشركة ، غير مرتبط بالخدمات المقدمة فيما يتعلق بعمليات التدقيق و مراجعة البيانات المالية و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة .

لذلك لا يتطلب المعيار الالتزام بالمتطلبات غير ذات العلاقة فعلى سبيل المثال الالتزام بها في الظروف التي يعمل فيها الممارس وحيد دون كادر عمل ، و بتالي تعتبر المتطلبات الواردة في المعيار مثل :

---

[1] احمد حلمي جمعة : **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة** ، دار الصفاء ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2009 ،ص 91 .

1 -المتعلقة بسياسات و إجراءات تعيين الموظفين المناسبين في فريق العملية .

2 -تفويض مسؤوليات المراجعة .

3 -الإبلاغ السنوي عن نتائج عملية المراقبة إلى شركاء العملية في المكتب غير ذات علاقة في غياب كادر العمل .[1]

مع مراعاة أن تكون المتطلبات مصممة بطريقة تمكن المكتب من تحقيق الهدف المبين في هذا المعيار ، وبتالي من المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم للمتطلبات أساسيا كافيا لتحقيق الهدف .

ومع ذالك ، بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعا ، فينبغي أن تأخذ المكتب بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من المكتب وضع سياسات و إجراءات إلى جانب تلك السياسات و الإجراءات التي يقتضيها هذا المعيار من اجل تحقيق الهدف المحدد

ربعا : عناصر نظام رقابة الجودة .

يشير المعيار رقم (1) إلى انه ينبغي (يجب) أن تضع مكتب المراجعة و تلتزم بنظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات و إجراءات تتناول كل من العناصر الستة (6) التي تم تنولها في المطلب الثاني من البحث الأول من الفصل الثاني بشيء من التفصيل وهي كتالي :(مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في المكتب، المتطلبات الأخلاقية الملائمة ، قبول استمرار العلاقات مع العملاء و عمليات محددة الموارد البشرية ، أداء العملية .المراقبة.[2]

خاتمة الفصل

اهتم هذا الفصل بعرض أراء الأطرف المتعلقة بجودة المراجعة و ذلك من خلال تقديم مفاهيم جودة المراجعة و محدداتها و كذا العوامل المؤثرة فيها ، والوسائل المستعملة في تحسينها و ذلك من خلال التطرق إلى رقابة الجودة كمفهوم مع تحديد عناصرها و أساليبها ، بالإضافة إلى معايير رقابة الجودة و المتمثلة في معيار التدقيق الدولي رقم (1) المسمى رقابة الجودة للشركات ، و المعيار الدولي رقم (220) المسمى رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية الصادرين عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ،وعلى المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة، المتماشية مع سياسات وإجراءات مكتب التدقيق لكل عملية تدقيق على المستوى الفردي. وعلى المدقق ومساعديه ممن أوكلت إليهم مسؤولية الإشراف، الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال،

---

[1] احمد حلمي جمعة : **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة** ، مرجع سابق ،ص 92 .

[2] احمد حلمي جمعة : التدقيق ورقابة الجودة ، مرجع سابق ، ص 93- 94 .

وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعد. كما أن إناطة أي عمل إلى المساعدين يجب أن تتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدى بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات قد الحصول خدمات ذات جودة عالية .

خـــــاتمـــــة عـــــامـــــة

من خلال تناول موضوع دور معايير رقابة جودة المراجعة في تطوير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر ، فلقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة هيئات مهنية التي تحدد أسسه، وتسعى إلى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء إضفاء الجودة على التقارير المالية وكذا المصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المنشآت بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد مكاتب المراجع على نظام رقابة الجودة على عمليات المراجعة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لرقابة الجودة وكذلك تتبع عناصرها و المعايير الدولية والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيآت المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي تلعبه معايير رقابة الجودة في النهوض بالمراجعة الخارجية في الجزائر وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

وبالتالي فتتبع هذه الدراسة ميدانيا على مكاتب المراجعة في ولاية الوادي هو محاولة اختبار فرضيات لإسقاط هذا التوفيق بين الجانب النظري والعملي لرقابة الجودة من أجل التجاوب مع متطلبات المرحلة الاقتصادية التي تشهدها البلاد، وتوفير احتياجاتها من البيانات المالية الملائمة لمختلف مجالات اتخاذ القرار، بما فيها قرارات الإصلاحات.

أولا : الـــــنتـــــائـــــج

1 - أوضحت الدراسة أنه لا يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة في ولاية الوادي التنظيم المهني الداخلي الجيد لتحقيق رقابة الجودة حيث أنه يعتريه نقص في بعض الجوانب وخاصتا سياسات المكتب و إجراءاته في توظيف أقارب الموظفين والعملاء والمراجعين السابقين ومراجعي المكاتب المنافسة بالإضافة لموظفي العملاء.

2 - يعتبر توفر المتطلبات المهنية الكافية للقائمين على مهنة التدقيق من المؤثرات المهمة لتحقيق رقابة الجودة في هذا الجانب إلا أن المتطلبات المهنية بحاجة دائمة إلي عملية تطوير من قبل الجامعات و المختصين بغرض مواكبة التطورات الحديثة وخاصة في الجوانب المهنية كالمعايير الدولية للمحاسبة و المراجعة وقواعد وآداء و أخلاقيات المهنة بهدف تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي و الواقع العملي.

3 - توصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة العاملة في الولاية لا تستوفي إجراءات المراقبة و الإشراف على الأداء لكنها ما زالت تحتاج إلي المزيد من الاهتمام والمتابعة من قبل إدارة مكتب المراجعة لتحقيق رقابة الجودة في هذا الجانب.

4 - أظهرت نتائج الدراسة الضعف الكبير لضوابط تقديم الخدمات الاستشارية لدى مكاتب المراجعة على مستوى ولاية الوادي بحاجة إلى التطوير المستمر كي تتمكن المكاتب من تحقـــق درجة كافية من رقابة الجودة في هذا الجانب.

ثانيا : الـــــــتوصيـــــــــــــات

بناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

1 - الياء العناية اللازمة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر ، و النهوض بها إلي المستوي اللائق بها بين المهن ، وكذلك أهمية قيام مراجعي الحسابات لمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمرارية ملامتها لاحتياجات المجتمع.

2 - العمل على توعية المراجعين مهنيا بأهمية إتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال المراجعة في مكاتبهم، وما لذلك من انعكاسات ايجابية على المستوى الفردي ومستوى المهنة بشكل عام، وذلك عن طريق عقد المحاضرات والندوات المختلفة.

3 - ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص و القصور فيها و بشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية صريحة و مباشرة تلزم مكاتب مراجعة الحسابات بوجوب إتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة.

4 - ضرورة وضع وتطوير نظام للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بحيث تكون الجهات المنظمة للمهنة مسئولة عنه للتحقق من كفاءة وجودة المكاتب والعاملين بها ، بالإضافة إلى ضرورة تضمين موضوع رقابة جودة التدقيق ضمن مقررات مواد تدقيق في الجامعات الجزائرية .

5 - ضرورة أنشاء جمعيات مثل جمعية المحاسبين و المراجعين و جمعية المراجعين الجزائريين قصد توفير فرص التدريب المستمر عن طريق تنظيم برامج و دورات تدريبية خاصة في مجال المحاسبة و المراجعة و الحاسوب و المواضيع الأخرى ذات العلاقة بالمهنة. .

أفاق الدراسة

تعتبر دراسة الموضوع "دور معايير رقابة جودة المراجعة في تطوير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر " والذي طرح فيه إشكالية التالية " إلى أي مدى يمكن تطبيق رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر " الأول من نوعه كونه يدرس قطاع حساس جدا والمتمثل في مهنة مراجعة الحسابات التي تعاني كثيرا في الجزائر ، وبذلك يكون الموضوع أو الدراسة كحجر أساس لتطوير مهنة المراجعة و تشخيص أسباب معانات هذه المهنة التي فقدت ثقة الجمهور فيها .

مقدمة عامة

مـــقـــدمـــة عـــامـــة

يعتبر تدقيق الحسابات احد العلوم الإنسانية التي تتفاعل مع متغيرات بيئة الأعمال وتؤثر على سلوك أصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية وخاصتنا المستثمرين فالتدقيق يعتبر حاجة ضرورية للمؤسسة الاقتصادية

إن مفهوم كلمة تدقيق هو القيام بفحص حسابات الخاصة الوحدات الاقتصادية لتحقق من مدى صحتها و عدالتها أي أن التدقيق هو فحص لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و السجلات فحصا انتقاديا على أساس العملية بحيث تمكن المدقق من أبدا رأي فني محايد و مستقل حول مدى صدق و عدالة القوائم المالية في نهاية فترة زمنية محددة ،و خاصتا بعد الهزات التي تعرضت لها الشركات العالمية ، تصاعدت حدة الجدل حول من المتسبب في انهيار كبرى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الصناعية الأخرى ، وبعد كل هزة تتعرض لها إحدى الشركات الكبرى نلاحظ أن أصابع الاتهام تشير ، إما بشكل خفي أو بشكل صريح إلى دور مراجع الحسابات ، حتى بدأ الحديث عن أن مهنة المحاسبة و التدقيق خيبت آمال المستفيدين من التقارير المالية بهد هذه الانهيارات لما لها من انعكاسات سلبية و مضاعفات على الاقتصاد ، ومن احدث وأشهر القضايا في هذا الشأن إفلاس و انهيار عدد من الشركات الأمريكية العملاقة مثل شركة انرون Enron عملاق الطاقة الأمريكية و شركة وورلد كوم ثاني اكبر شركة اتصالات أمريكية و ما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن منشأة المراجعة و المحاسبة أرثر أندرسون "Arthur Anderson و التي قامت بتدقيق و بمراجعة حسابات و القوائم المالية لشركتي انرون و ووورلدكوم وعلى اثر ذلك اختفى اسم منشأة أرثر أندرسون من السوق .

ونظر لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية ، فقد بدأ التفكير جديا في توفير قواعد و أصول ممارسة المكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها و الاحتكام لقواعدها و أصول ممارستها حيثما لزم ،وقد نجحت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد و أصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها و الالتزام بأحكامها عوضا لما كان متعارف عليه وبتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال ، ومع ظهور فكرة العولمة و تحرير التجارة و الخدمات بدأ التفكير جديا في إيجاد قواعد و أصول ممارسة المهنة المعمول بها إقليميا .

وحيال هذا الموضوع ، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية و الاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات أثار بليغة في المهنة و ممارستها ، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المراجع في المجتمع ونشطت الجمعيات و المعاهد و المنظمات المحاسبية المهنية في الدول الصناعية ، و شكلت لجان خاصة من ذوي الخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للإحكام المهنية المتفرقة ، فقد

قام علماء و خبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية في محاولة للاستفادة من الخبرات الموجودة في بلدان أخرى ، و لم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمرا سهلا ويبقى التوفيق بين ما تمت من المعالجات الموجودة المتباينة و المتضاربة إلى أن خرجت للوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق و هي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي كان من أهدافها رقابة و تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال إصدار معايير دولية للتدقيق ومعايير رقابة الجودة بالإضافة إلى إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة و تنمية و دعم المعايير الدولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة من قبل المشرعين و أسواق الأوراق المالية .

وتعتبر رقابة الجودة أمر بالغ الأهمية نظرا لتأثيره المباشر على جودة الأداء وتطويره علاوة على زيادة ثقة مستخدمي تلك البيانات في مهنة المراجعة الأمر الذي يدعو للاهتمام بأداء المراجع و التقارير المالية المعدة وفقا للاعتبارات المهنية بغرض توفير المعلومات اللازمة لجهات عدة مثل الإدارة ، المساهمين ، الدائنين ، الموظفين ، المستثمرين ، مصلحة الضرائب وهو الأمر الذي أكدت عليه المعايير المهنية الصادرة عن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standard Board) والاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation Of Accountants).

أما على الصعيد المحلي فأن مهنة مراجعة الحسابات تأثرت بالظروف الاقتصادية الغير عادية التي عرفتها الجزائر مما اثر على أداء مكاتب المراجعة وعدم مراعاتها لضوابط المهنية لذلك فان الأمر يتطلب بذل المجهود اللازم لتطوير أداء هذه المهنة التي نصت عليها المعايير المهنية ، ومن هذا المنطلق تندرج الإشكالية تحت التساؤل الرئيسي التالي :

" **إلى أي مدى يمكن تطبيق رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر** ".

وهذا التساؤل الرئيسي بدوره يقود إلى طرح عدة أسئلة فرعية كما يلي:

1 - هل يمكن اعتبار لالتزام بمبادئ الاستقلال و الأمانة و الموضوعية و حفاظ على السرية و أخلاقيات المهنة بالإضافة إلى التدريب و الإشراف أثناء تنفيذ عمليات من الشؤون التنظيمية الداخلية لمكتب المراجعة ؟

2 -هل يمكن الاعتبار انه من متطلبات المهنة إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة و المحاسبة لكي ينعكس على تطبيق رقابة الجودة ؟

3 -هل يتم التأكد بأن مراجع الحسابات له من الخبرة الكافية التي تؤهله لتجاوز الاختلافات في عمليات التي تتطلب اجتهادات مهنية ؟

4 -هل هناك تبادل للاستشارات بين مكاتب المراجعة أو أخصائيين من خارج المكتب في ما يتعلق بجانب الاستشارات المهنية و أراء المستشارين القانونيين في ما يتعلق بالأمور القانونية و التشريعية ؟

أولا : الـــفـــرضيـــات .

وللإجابة على مجمل هذه الأسئلة فانه سيتم الانطلاق من الفرضية الرئيسية التالية:

إن تبني مكاتب المراجعة لنظام رقابة الجودة في ظل وجود إطار نظري سليم لها وفق المعايير الدولية ، يدعم الجانب العملي لممارسة مهنية المراجعة وينظم تطبيقها ويدعم فعاليتها، ويمكن من الحصول على بيانات مالية ذات جودة عالية تتسم بالمصداقية والعدالة في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبي حاجيات مختلف المستفيدين منها.

1 -يؤثر التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في ولاية الوادي .

2 -يؤثر توفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في ولاية الوادي .

3 -يؤثر توفر إجراءات الرقابة و الإشراف على الأداء تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الوادي .

4 -يؤثر توفر ضوابط تقديم الخدمات الاستشاري ة تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في ولاية الوادي .

ثانيا : أسباب اختيار الموضوع .

إن اختيار هذا الموضوع من أجل دراسته لم يكن وليد الصدفة، بل كان نتيجة لعدة اعتبارات وأسباب موضوعية، والتي تتمحور أساسا حول المستجدات الحديثة في مجال المراجعة ، إضافة إلى متطلبات البحث العلمي في هذا المجال.

ويمكن اختصار أهم هذه المبررات فيما يلي:

1 -إن المساعي الدولية للتوحيد والانسجام في أعمال المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، أصبحت مطلبا إجباريا في ظل الانفتاح على اقتصاد السوق، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق لنظام رقابة جودة المراجعة كعلم وكمهنة على المستوى الوطني وهذا على غرار ما تشهده باقي الدول العربية .

2 إن المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على البيانات المالية ذات الجودة العالية ، تكرس الحاجة إلى اعتماد نظام رقابة الجودة على عمليات مراجعة الحسابات كوسيلة تسيير وكشاهد على مصداقية هذه البيانات .

3 إن مجال إدارة الأعمال كميدان دراسة بمختلف أبعاده، يفتح مجالا واسعا للدراسة حول رقابة الجودة، وتعتبر مراجعة الحسابات ميدانا خصبا للدراسة لما يربطها بالبيانات كالمادة الأولية للعمل، حيث يفتح مجالا غير محدودا ومتجددا للبحث في ظل التغيرات والمرونة التي تتمتع بها آليات رقابة جودة مراجعة الحسابات ، وما تتطلبه من أسس نظرية.

ثالثا : أهمية الموضوع .

تنبع أهمية الدراسة من كونها تبحث في موضوع يتعلق بمدى إتباع مكاتب مراجعة الحسابات و ضوابط رقابة الجودة و التي تعتبر المكون الأساسي للحكم علي مصداقية عمل هذه المكاتب ومهنيتها، وكذلك التعرف عل ى ما إذا كان هناك معيقات تؤثر عل ى تطبيق ضوابط رقابة الجودة على أعمال المراجعة، وبالتالي فإنها سوف تساهم في تسليط الضوء على المستوى المهني لأداء هذه المكاتب الأمر الذي ينعكس علي تطوير مهنة التدقيق و الارتقاء بالخدمات التي تقدمها مما يعزز ثقة الجمهور في مهنة المراجعة و يضفى مصداقية على عدالة مخرجات العملية الرقابية للقوائم المالية ودقتها ، وبالتالي تشجيع المستثمرين و زيادة الثقة في أداء مهنة المراجعة.

رابعا : أهداف الدراسة .

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

1 التعرف على مقومات رقابة جودة المراجعة و أساسيتها و ضوابطها .

2 الوقوف على مدى إمكانية تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة والتقيد بجميع متطلباته في الجزائر .

3 تطرق إلى أهم معايير رقابة الجودة وما تحويه من متطلبات .

خامسا : صعوبات الدراسة .

1 ندرة المراجع الجزائرية حيث أن أغلبية المراجع المعتمدة مشرقية و بالأخص الأردنية ، حيث يلاحظ الاختلاف الكبير في المصطلحات ، كما أنها تحوي نفس الأسس و المبادئ ، أي انه لا يوجد تنوع في المعلومات .

2 صعوبة إجراء الدراسة الإحصائية وذلك لمحدودية عدد مكاتب المراجعة المتوفرة على مستوى النطاق الجغرافي للولاية .

سادسا : المنهج المستخدم .

من أجل الإجابة على التساؤلات التي تم طرحها، واختبار الفرضيات المتبناة، سيتم اعتماد مجموعة من مناهج البحث والتي تتمثل في المنهج التاريخي من أجل الوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدته مراجعة الحسابات وتطور معاييرها ومجمل التطورات، وسيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي لمقومات رقابة الجودة وعلاقتها بالمعايير الدولية ، كما سيعتمد منهج الإحصائي المتمثل في دراسة إحصائية في شكل استبيان المختصين والمهتمين بمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دعم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات لمصداقية التقارير المالية

أدوات جمع البيانات

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة وتاريخيا في الاجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة وتحليليا في الجوانب المتعلقة بتطوير المراجعة الخارجية للحسابات واستعمل في جمع بيانات الموضوع المقابلات الشخصية مع ذوي الخبرة في الموضوع ، كما يستعمل الباحث إستمارات للاستقصاء تقدم للعينة المختارة كأداة بحث ، ومداخلات الملتقيات الاقتصادية .

سابعا : تقسيمات البحث .

سيتم تناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة اشتملت على النتائج التي تم التوصل إليها، ومجموعة من التوصيات التي تبدو ضرورية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات، كما سيتم تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات من خلال مدخل لمراجعة الحسابات يتضمن كذلك أهم تعاريفها ومجمل خصائصها ومبادئها وفروضها، مع التطرق إلى مختلف تصنيفات المراجعة وفقا لأسس محددة، إضافة إلى تحديد أهم مجموعات المعايير التي تقوم عليها مراجعة الحسابات، والتي تمثل مجموعات المعايير المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما.

الفصل الثاني: الإطار النظري لرقابة جودة المراجعة ، كما سيتم التطرق في هذا الجزء إلى تعريف رقابة الجودة و كذا ضوابطها ، وعلاقتها بالمعايير الدولية كم يتم التطرق إلى معياري رقابة الجودة و المتمثلين في المعيار الدولي(ISA 220) رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية ، و المعيار الدولي (ISQC 1) رقابة الجودة لشركات المراجعة ، حيث سيتم التطرق لطبيعة المعيارين و كذا متطلبات تطبيقهما .

الفصل الثالث: يشمل هذا الفصل دراسة إحصائية في شكل استبيان المختصين والمهتمين بمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دعم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات لمصداقية التقارير المالية ، وهذا باعتماد جملة من سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة وفقا للمعايير الدولية لرقابة الجودة ، وعلى ذلك فقد قام الباحث بتصميم هذا الاستبيان، من خلال قسمين ، القسم الأول يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان ، أما القسم الثاني فيشمل جملة من السياسات والآليات المقترحة لدعم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة.

ملخص الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة المراجعة وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها في ، فضلا عن العوامل المؤثرة فيها ، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية و الثانوية ، حيث صمم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد وزع على مجتمع الدراسة المتمثل في المهتمين بمهنة مراجعة الحسابات مع الأخذ بعين الاعتبار رأي الأكاديميين ، كما تم الاعتماد على أسلوب التحليل الوصفي لمعالجة متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار الإحصائي لتحليل البيانات SPSS .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها يتوفر لدى مكاتب المراجعة تنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة المراجعة فضلا عن الاهتمام و المتابعة لإجراءات الرقابة و الإشراف على الأداء كما أظهرت اعتراء ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية .

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها ضرورة الياء المزيد من العناية اللازمة لمهنة المراجعة، و النهوض بها إلى المستوي اللائق بين المهن، وأهمية قيام مراجعي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمراريتها و ملائمتها لاحتياجات المجتمع، مع ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص و القصور فيها و بشكل خاص العمل علي وضع نصوص قانونية صريحة و مباشرة تلزم مكاتب مراجعة الحسابات بوجوب إتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجود ة، وتضمين موضوع رقابة جودة التدقيق ضمن مقررات مواد مراجعة الحسابات في الجامعات الجزائرية ، مع قيام الجهات المشرفة علي المهنة بالمراجعة الدورية لنظام رقابة الجودة وقيام مكاتب التدقيق بإعداد مدونة للسلوك المهني داخل المكتب تتضمن السياسات و الإجراءات التي تكفل تطبيق الضوابط العامة اللازمة لذلك،مع توعية المدققين مهنيا بأهمية إتباع تلك الضوابط وتطبيقها.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـــــامعة الـــــوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور معايير رقابة جودة المراجعة في تطوير المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
المسار:علوم التسيير
النوع: أكـــــاديمي
التخصص: تدقيق محاسبي

إعداد الطالب
كمال شارف

إشراف الأستاذ
فاتح سردوك

دورة جوان 2013