

جامعة سعد دحلب بالبليدة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص: محاسبة وتدقيق

أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين
- دراسة حالة الجزائر -

من طرف

مامي علي

أمام اللجنة المشكلة من

رئيسا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر أ	درحمون هلال
مشرفا ومقررا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر أ	عمورة جمال
عضوا مناقشا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر أ	دراوسي مسعود
عضوا مناقشا	جامعة البليدة	أستاذ مساعد أ	زيدان محمد لطفي

البليدة، سبتمبر 2011.

شكر

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على تيسيره وتوفيقه للقيام بهذا العمل المتواضع، وهو الغني عن الشكر، حيث قال في محكم تنزيله:

"...أَنْ اشْكُرْ لِلَّهِ وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ اللَّهَ غَنِيٌّ حَمِيدٌ"

سورة لقمان الآية 12.

ثم أتقدم بالشكل الجزيل إلى:

أستاذي الفاضل ومرشدي الدكتور " عمورة جمال " على قبوله الإشراف على رسالتي وتوجيهي وتذليله لكل الصعوبات المواجهة في طريقي، وعلى صبره وسعة صدره رغم كثرة انشغالاته وقلة وقته فجزاه الله عني خير الجزاء؛
أعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم وتحملهم عناء قراءة ومناقشة رسالتي فجزاهم الله كل خير؛

أساتذتي الكرام في مرحلة الماجستير بدون استثناء؛

الأستاذ "محمد سيد" على مساعدته لي بما تيسر من مراجع ونصائح فجزاه الله كل خير وأنار له درب النجاح والفلاح؛

أصدقائي الأعزاء الذي كانوا لي خير سند وعون في الجهر وفي ظهر الغيب لا أستطيع ذكرهم لكثرتهم جزاهم الله خيرا وأعانني الله على رد جميلهم.

إلى كل من أعانني في مذكرتي من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة جزاهم الله كل خير.

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CICA	The Canadian Institute of Chartered Accountants
CNC	Conseil National de Comptabilité
CNCC	Compagnie Nationale de Commissaires aux Comptes
FRC	Financial Reporting Council
H3C	Haut Conseil du Commissariat aux comptes
GAAS	Generally accepted Auditing Standards
IAS	International Accounting Standars
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IESBA	International Ethics_Standards_Board_for_Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standars
ISO	International Standardization organization
OEC	Ordre des Experts Comptables
ONECC	Ordre National des Experts comptables, Commissaires aux comptes, Comptables Agrées.
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PCN	Plan Comptable National
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants

ملخص الدراسة

استهدف البحث التعرف إلى مختلف الجوانب المحيطة بمهنة المراجعة الخارجية ودورها الحديث جودة المراجعة الخارجية، الرقابة عليها، تجارب الدول وإرشادات المنظمات المهنية حولها، العوامل المؤثرة فيها، أساليب الرقابة على جودة المراجعة ووسائل تحسينها. وانتهاء بدراسة حالة من خلال مختلف جوانب المراجعة الخارجية في الجزائر، ثم القيام بمحاولة معرفة آراء المهنيين والأكاديميين من خلال استبيان حول موضوع جودة المراجعة الخارجية، واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، جودتها وإمكانية تطبيق نظام للرقابة عليها ومدى نجاحه في ظل الظروف الحالية ودور قانون 10-01 في تحسين جودة المراجعة وتطوير المهنة في الجزائر.

وقد توصل الطالب إلى أن المراجعة الخارجية عرفت تطور ملحوظ من خلال المفهوم والأهداف والدور المنوط بها، وان كانت مازالت تعاني من بعض القصور والنقائص الواجب تداركها لجعلها تستجيب لمتطلبات المجتمع المالي، لاسيما من جانب جودة المراجعة والذي يعتبر من المفاهيم الحديثة التي اختلفت الآراء حول تحديده بشكل جيد، والتي عرفت اهتماما من طرف الهيئات المهنية الدولية من خلال المعايير المصدرة وآليات الرقابة المستحدثة من طرفها، وتتأثر جودة المراجعة بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية تتعلق بمكتب المراجعة، المؤسسة محل المراجعة والبيئة الخارجية، وتختلف درجة تأثير هذه العوامل سلبا أو إيجابا بين تأثير عالي ومتوسط وضعيف، كما أنه هناك مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة منها ما يتعلق بمكتب المراجعة نفسه ومنها متعلقة بالمؤسسات محل المراجعة.

وقد وصل الطالب بخصوص مفهوم جودة المراجعة الخارجية إلى أنه لا يزال مفهوما حديثا وغامضا نسبيا في الجزائر ولا يلقى الاهتمام الكافي بالرغم من أهميته، في حيت يعتبر الحديث عن إمكانية تطبيق نظام لجودة المراجعة والرقابة عليه في الجزائر سابقا لأوانه نظرا

للظروف الصعبة التي تعرفها المهنة، وقد لا تكون له فعالية بشكل إيجابي في الوقت الحالي في انتظار توفر الأرضية الملائمة لذلك.

وقدم الطالب العديد من التوصيات أهمها فتح نقاش وطني يدعى إليه كل الأطراف المعنية حول واقع المراجعة الخارجية الحالي، المشاكل، الحلول والآفاق، بالإضافة إلى تحسيس مختلف هذه الأطراف بأهمية جودة المراجعة والرقابة ووقعها الإيجابي على الأداء العام للمراجعين الخارجيين، ووضع لجنة خبراء مهمتها البدء في مشروع إصدار معايير خاصة بالمحاسبة والمراجعة والجودة وتكون مرجعيتها الأساسية المعايير الدولية وتتكيف في نفس الوقت مع البيئة الاقتصادية المحلية، إضافة إلى تفعيل دور لجنة النوعية التي جاء بها القانون 10-01، وكذا التركيز على فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات وتشجيع الشركات الكبرى على إنشاء لجان المراجعة وإعطائها صلاحيات أكبر وتدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

الكلمات الدالة: جودة المراجعة، جودة التدقيق، المراجعة الخارجية، التدقيق الخارجي، محافظة الحسابات واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، معايير المراجعة الخارجية.

Résumé

Cette recherche a pour objectif d'aborder les différents aspects qui entourent la profession d'auditeur externe et son rôle contemporain, la qualité de l'audit externe, son contrôle, les expériences des pays et les orientations pertinentes des organisations professionnelles, les éléments qui l'influencent, les méthodes du contrôle de la qualité de l'audit, les moyens de son amélioration, et enfin l'étude d'un cas à travers les différents aspects de l'audit externe en Algérie, et ensuite une tentative de sondage des professionnels et des académiciens à travers un questionnaire relatif à la qualité de l'audit externe en Algérie, la réalité de l'audit externe en Algérie, et la possibilité d'appliquer un système de contrôle d'audit et la probabilité de sa réussite dans les circonstances actuelles, ainsi que le rôle de la loi 10-01 dans l'amélioration de la qualité de l'audit et le développement de la profession en Algérie.

L'étudiant est parvenu à la conclusion selon laquelle l'audit externe a connu une progression nettement remarquable qu'il s'agisse du concept, des objectifs ou du rôle qui lui incombe, et ce en dépit de certaines défaillances qu'il faut rattraper, afin de répondre aux exigences des milieux financiers, notamment en ce qui concerne la qualité de l'audit qui reste toujours une des notions contemporaine dont la définition connaît toujours des divergences, et qui a pu attirer une attention croissante des organismes professionnels internationaux à travers les normes édictées et les

mécanismes de contrôle créés. La qualité de l'audit est influencée par un nombre de facteurs internes et externes qui relèvent du bureau d'audit, de l'entreprise objet de l'audit et de l'environnement externe. Le degré d'influence de ces facteurs varie entre positif ou négatif, fort, moyen ou faible, de plus il y a un nombre de moyens qui aident à l'amélioration de la qualité de l'audit, certains relèvent du bureau d'audit lui-même et d'autres relèvent des entreprises objet de l'audit.

S'agissant du concept de la qualité de l'audit externe, l'étudiant est parvenu à conclure qu'il demeure encore un concept nouveau et relativement ambigu en Algérie, et malgré son importance, il n'est pas entouré d'assez d'attention, tandis qu'il serait précoce d'évoquer la possibilité d'appliquer un système de contrôle de qualité de l'audit en Algérie vu les conditions difficiles que connaît la profession, abstraction faite du constat que ceci peut ne pas avoir l'efficacité escomptée dans la circonstance actuelle, en attendant qu'une plateforme convenable soit mise en place pour sa mise en œuvre.

L'étudiant a présenté de nombreuses recommandations, parmi les plus importantes, on cite :

- L'ouverture d'un débat national, auquel toutes les parties concernées seront invitées, et qui portera sur la réalité actuelle de l'audit externe, ses problèmes, les solutions et les horizons, outre la sensibilisation de ces différentes parties quant à l'importance de la qualité de l'audit et de son contrôle, et son impact positif sur la performance générale des auditeurs externes.

- La mise en place d'un comité d'experts qui aura pour but d'entamer un projet de promulgation de normes spécifiques à la comptabilité et l'audit et la qualité, qui se référera fondamentalement aux normes internationales, tout en s'adaptant au climat économique local.
- L'activation du rôle de la commission qualité instituée aux termes de la loi 10-01, et se pencher sur l'efficacité du système du contrôle interne dans les institutions et l'encouragement des grandes entreprises à instituer des commissions d'audit et à leur donner plus de prérogatives, et la consolidation du concept de la gouvernance des entreprises.

Mots clés: Audit externe-Qualité d'audit externe- les normes d'audit-Commissariat aux comptes- la réalité d'audit externe en Algérie-les normes d'audit.

قائمة الجداول

الصفحة		الرقم
103	مميزات مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة	01
140	سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	02
150	الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان	03
154	مقياس ليكارت الخماسي	04
155	توزيع معامل ألفا كرومباك	05
157	توزيع العينة حسب متغير الجنس	06
158	توزيع العينة حسب متغير السن	07
159	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	08
160	توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي	09
161	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	10
162	توزيع العين حسب متغير الخبرة المهنية	11
164	نتائج أفراد العينة حول المفهوم السائد لجودة المراجعة الخارجية في الجزائر	12
166	نتائج آراء العينة التي حول الأطراف التي تمثل جودة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة بالنسبة إليها	13
168	نتائج آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	14
176	نتائج آراء عينة الدراسة حول الأسلوب الأنسب للرقابة على جودة المراجعة الخارجية	15
177	نتائج آراء عينة الدراسة حول وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية	16
180	نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وجودتها	17
183	نتائج آراء العينة حول الإطلاع على القانون 01-10	18

قائمة الأشكال

الصفحة		الرقم
34	الأهداف التقليدية للمراجعة الخارجية	01
44	تصنيفات مخاطر المراجعة الخارجية	02
57	الهيكل التنظيمي لمكتب مراجعة من الحجم المتوسط	03
157	توزيع العينة حسب متغير الجنس	04
158	توزيع العينة حسب متغير السن	05
159	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	06
160	توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي	07
161	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	08
162	توزيع العين حسب متغير الخبرة المهنية	09

الفهرس

شكر

قائمة المختصرات

الفهرس

ملخص

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

14	.....مقدمة
25	..... 1 التأسيس النظري للمراجعة الخارجية
26	..... 1.1.1. ماهية المراجعة الخارجية
26	..... 1.1.1.1. التطور التاريخي للمراجعة الخارجية
28	..... 2.1.1. تعريف وخصائص المراجعة الخارجية
31	..... 3.1.1. أهمية وأهداف المراجعة الخارجية
36	..... 2.1. المراجعة الخارجية (الأنواع-الفروض-المخاطر)
36	..... 1.2.1 أنواع المراجعة الخارجية
38	..... 2.2.1. فروض المراجعة الخارجية
41	..... 3.2.1. مخاطر المراجعة الخارجية
45	..... 3.1. معايير المراجعة الخارجية
45	..... 1.3.1. معايير عامة أو شخصية
50	..... 2.3.1. معايير الفحص الميداني
52	..... 3.3.1. معايير إعداد التقرير
55	..... 4.1. تنظيم مكاتب المراجعة الخارجية وأخلاقيات المهنة
55	..... 1.4.1. التنظيم الداخلي لمكاتب المراجعة الخارجية
58	..... 2.4.1. مكاتب المراجعة الدولية -الأربعة الكبار (the big four)
61	..... 3.4.1. مبادئ سلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية
63	..... 5.1. فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية
64	..... 1.5.1. مفهوم فجوة التوقعات وعوامل ظهورها

66	.....2.5.1. مكونات فجوة التوقعات.....
68	.....3.5.1. كيفية تقليص فجوة التوقعات.....
72	.....2. جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها.....
73	.....1.2. مدخل لإدارة الجودة الشاملة.....
73	.....1.1.2. مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة.....
75	.....2.1.2. خصائص ومظاهر إدارة الجودة الشاملة.....
77	.....3.1.2. أهمية وأهداف إدارة الجودة الشاملة.....
81	.....2.2. ماهية جودة المراجعة الخارجية.....
81	.....1.2.2. مفهوم جودة المراجعة الخارجية.....
83	.....2.2.2. مصطلحات متعلقة بجودة المراجعة.....
84	.....3.2.2. أهمية وأهداف جودة المراجعة الخارجية.....
	.....3.2. جودة المراجعة والرقابة عليها من وجهة نظر الهيئات المهنية والمعايير الدولية
89	.....للتدقيق.....
	.....1.3.2. جودة المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمراجعين
89	.....IFAC.....
	.....2.3.2. تجارب بعض الدول حول جودة المراجعة والرقابة عليها (الو.م.أ، المملكة المتحدة،
92	.....فرنسا).....
96	.....3.3.2. تجارب الدول العربية حول جودة المراجعة والرقابة عليها (مصر، السعودية).....
99	.....4.2. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.....
99	.....1.4.2. عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية.....
102	.....2.4.2. عوامل مرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة.....
109	.....3.4.2. عوامل مرتبطة بزبون مكتب المراجعة.....
111	.....5.2. أساليب الرقابة على جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها.....
112	.....1.5.2. أسلوب مراجعة النظير (Peer Review).....
114	.....2.5.2. مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة.....
117	.....3.5.2. وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية.....
122	.....3. دراسة حالة الجزائر.....
123	.....1.3. التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر.....
123	.....1.1.3. المراجعة الخارجية في الجزائر قبل الإصلاحات.....

126	.....المراجعة الخارجية في الجزائر بعد الإصلاحات.....2.1.3
127	.....المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل قانون 10-01.....3.3.3
129	.....تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.....2.3
129	.....ماهية المراجع الخارجي بالجزائر.....1.2.3
136	.....جوانب تنظيمية لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.....2.2.3
144	.....الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.....3.2.3
147	.....الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....3.3
148	.....منهج الدراسة الميدانية والبيانات المعتمد عليها في الدراسة.....1.3.3
148	.....تحديد مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.....2.3.3
150	.....حدود الدراسة والصعوبات المواجهة.....3.3.3
152	.....الطريقة والإجراءات.....4.3
152	.....تصميم الاستبيان.....1.4.3
155	.....اختبار ثبات وصدق الاستبيان.....2.4.3
156	.....الأدوات المستعملة في الاستبيان.....3.4.3
157	.....معالجة الاستبيان.....5.3
157	.....تقديم خصائص العينة.....1.5.3
163	.....تحليل الاستبيان.....2.5.3
184	.....استخلاص النتائج من الاستبيان.....3.5.3
192	خاتمة
199	قائمة المراجع
213	الملاحق

مقدمة

خلال العقد الماضي، تعرضت العديد من الشركات والبنوك الأمريكية للإفلاس والانهيار، كانت بداية لأزمة مالية عالمية لا يزال تأثيرها على الاقتصاد العالمي إلى اليوم، وقد صاحبت حالات الإفلاس تلك، رفع العديد من القضايا أمام المحاكم ضد مكاتب المراجعة والمحاسبة التي كانت تشرف عليها، على شاكلة ما حصل لشركة انرون (ENRON) عملاق الطاقة الأمريكية، وشركة وورلد كوم (WORLD COM) ثاني أكبر شركات الاتصالات الأمريكية، وما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن مكتب المراجعة والمحاسبة العالمي آرثر أندرسون (Arthur Anderson) والذي قام بمراجعة الشركتين سالفتي الذكر، ولم يكن هناك في التقارير المالية ما يشير إلى احتمال تعرضهما للإفلاس أو لمشاكل مالية ما ترتب عنه اختفاء اسم مكتب آرثر أندرسون للمراجعة والمحاسبة من السوق.

ومن ثم كان لمهنة المراجعة نصيب كبير من الاتهامات بأنها أحد الأسباب لما حدث، سواء بسبب التقصير أو الإهمال أو محدودية الإمكانيات والمعارف، أو عن قصد كالتزوير وإخفاء الحقائق وتضليل مستخدمي التقارير والقوائم المالية. وبعدما كان مراجع الحسابات يحظى بمصداقية وثقة المجتمع المالي عموماً باعتباره شخصاً مستقلاً وحيادياً، تزعزت هذه الثقة نسبياً، وبرزت الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة مهمة المراجعة نفسها، وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات وللأطراف المعنية بأن المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع.

يعتبر مفهوم جودة المراجعة والرقابة عليها من المفاهيم الحديثة نسبياً، وقد أثار اهتمام الأطراف المتعلقة بتطوير المهنة كأحد المفاهيم والاتجاهات المعاصرة في التدقيق الحديث. كما أن تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المراجعة يكتسي أهمية كبيرة في ظل تزايد عدد المراجعين ومكاتب المراجعة المعتمدة وبالنظر لطبيعة المهنة الحساسة والتي تتميز بالحيادية والاستقلالية ومقيدة في الغالب بنصوص قانونية وقواعد لأخلاقيات المهنة، وفي أغلب الحالات بسلم أتعاب خاص ومحدد، فمن غير اللائق أن تكون هناك منافسة بين مكاتب

المراجعة لاستقطاب الزبائن واستعمال وسائل للترويج - على غرار الخدمات الاقتصادية الأخرى - كالتخفيض في السعر مثلا أو الإشهار أو العلاقات الشخصية، ويبقى المجال الوحيد للمنافسة في مهنة المراجعة يتمثل في جودة الخدمات والأداء المهني التي تقدمها المكاتب والمحافظة على السمعة التي يتمتعون بها.

جودة المراجعة أثارت أيضا اهتمام المنظمات المهنية في العالم، وبهذا الخصوص قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في السنوات الأخيرة بإنشاء ثلاثة مراكز خاصة بجودة المراجعة (Audit Quality) تهدف إلى الرقي بجودة خدمة المراجعة، وفي بريطانيا قام مجلس إعداد التقارير (FRC) بإصدار إطار عام لجودة المراجعة (The Audit Quality Framework)، كما أولى مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB) التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أهمية بالغة بجودة المراجعة وذلك بإصدار المعيار الدولي للرقابة على جودة المكاتب التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى ذات العلاقة.

على الصعيد العربي كانت دولتي مصر والمملكة العربية السعودية سباقتين إلى إصدار معايير لجودة المراجعة، فقامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بإصدار معايير الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة عام 1994، أما في مصر فقد قامت جمعية المحاسبة والمراجعة بإصدار إرشادات المراجعة متضمنة الإرشاد رقم 7 المتعلق بالرقابة على جودة الأداء سنة 1992.

بالنسبة للجزائر، تتفاعل بيئة مهنة المراجعة المالية اليوم مع العديد من التطورات، فعلى الصعيد المحاسبي تبنت الجزائر نظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، أما على صعيد المراجعة فقد تم الإفراج عن قانون 10-01 المنظم للمهنة ودخوله حيز التطبيق وذلك بعد عشرين سنة من اعتماد القانون 91-08. وإذا كان اهتمام المشرع الجزائري بتطوير المهنة يظهر جليا وذلك من خلال مختلف القوانين المنظمة، فعلى أرض الواقع تعرف مهنة المراجعة أصعب حالاتها وذلك على أثر فشلها في أداء دورها كما ينبغي في اكتشاف واجتباب الفضائح الاقتصادية التي عرفت البلاد في العقدين الأخيرين، بداية من قضية انهيار مجمع الخليفة إلى الفضائح المالية لشركة سوناطراك العمود الفقري للاقتصاد الجزائري.

كما أن فتح المجال وتشجيع الاستثمار الأجنبي وولوجه لقطاعات اقتصادية حساسة وإستراتيجية على غرار النفط، وإمكانية فتح مهنة تدقيق الحسابات للمهنيين الأجانب يجعل من الضرورة القصوى التركيز على تطوير الجانب المهني والعلمي لمراجعي الحسابات في الجزائر، وإعادة النظر في التنظيم الداخلي لمكاتب المراجعة والأداء المهني تماشياً مع التطورات الحاصلة في الميدان على المستوى الدولي والمضي قدماً نحو تطبيق لمفهوم جديد في الجزائر لم يرى النور بعد وهو جودة المراجعة والأخذ به كخيار للنهوض بهاته المهنة الحساسة والارتقاء بها إلى مصاف الدول الرائدة في هذا المجال.

إشكالية الدراسة:

على ضوء ما تطرقنا إليه ولتحقيق أهداف الدراسة فإن الإشكالية الرئيسية لموضوعنا تم صياغتها على الشكل التالي:

" كيف يمكن لتطبيق جودة المراجعة أن يؤثر في اتجاه تحسين الأداء المهني للمراجعين الخارجيين ؟ "

أسئلة الدراسة:

وتتفرع عن الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- 1 ما هو المفهوم الحديث للمراجعة الخارجية وفيما يتمثل دورها الحالي؟
- 2 ما المقصود بجودة المراجعة الخارجية ولمن تمثل أهمية وألوية في الوقت الراهن؟
- 3 ماهي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية وما هي الوسائل التي تحسن منها؟
- 4 ماهو الواقع الحالي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟ وما مدى إمكانية تطبيق مفهوم جودة المراجعة والرقابة عليها في ظل الظروف الحالية للمهنة؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بصياغة الافتراضات التالية:

الفرضية الأولى: تطور مفهوم المراجعة الخارجية من مجرد وسيلة لحماية حقوق الملاك إلى المساهمة في تلبية احتياجات جميع الأطراف المستفيدة؛

الفرضية الثانية: ترتبط جودة المراجعة بكل من له علاقة بمهمة المراجعة بداية من المراجع وفريق عمله والأداء المهني والتقرير المصاغ والمنشأة المراد مراجعتها. وتمثل جودة المراجعة أهمية لكافة الأطراف المستفيدة بخدمة المراجعة؛

الفرضية الثالثة: هناك عوامل داخلية وخارجية تتأثر بها جودة المراجعة، ويمثل الالتزام بالمعايير المهنية وأخلاقياتها ومواكبة آخر التطورات الخاصة بها أهم وسائل لتحسين جودة المراجعة؛

الفرضية الرابعة: تشهد مهنة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي ظروفًا صعبة نظرًا لفشلها في القيام بدورها الرقابي واحتواء للمشاكل المالية التي عرفتتها العديد من المؤسسات الاقتصادية، كما لا يمكن تطبيق مفهوم جودة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي في ظل الفوضى التي تعرفها المهنة حاليًا.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في الجوانب التالية:

- ✓ أصبحت الحاجة ماسة للنهوض بالمهنة وتحسين أدائها وإخراجها من حالة الفوضى التي تعرفها في الجزائر لكي تعود لها هيبتها ومصداقيتها مما يعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني ولا يتأتى ذلك إلا بالتركيز على جودة التدقيق لتواكب التطور الذي يصاحبها من توسيع قاعدة المراجعة الإلزامية الذي يشمل أكبر عدد من الشركات والمؤسسات الاقتصادية بموجب القانون؛
- ✓ ندرة الدراسات والبحوث في موضوع جودة المراجعة ودورها في تحسين أداء المراجعين وهذا في حدود علم الطالب؛

✓ تبني نظام محاسبي مالي جديد، فالمحاسبة كما نعلم تمثل أحد الأدوات الرئيسية التي يعتمد عليها المراجع في مهمة التدقيق؛

✓ دخول القانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة حيز التطبيق، وهو ما يعني محاولة تكيف المهنة لتتوافق مع ما جاء به القانون، ولعل من بين أهم ما نص عليه هو اعتماده للجنة نوعية المراجعة وهو إقرار بالأهمية الكبيرة لنوعية وجودة خدمة المراجعة ودورها في الرفع من مستوى المهنة.

أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى إجراء دراسة تحليلية للجوانب والزوايا المختلفة لتقييم أو الحكم على جودة عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، والتعرف على دور المنظمات المهنية والجهات ذات الصلة في إصدار إرشادات أو معايير مهنية تتعلق بعملية فحص جودة عملية المراجعة، ودراسة العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة عملية المراجعة من أجل التوصل إلى إطار شامل لقياس أو لتقييم عمل المراجع.

كما يهدف إلى محاولة إسقاط ما قمنا بدراسته على الجزائر وذلك باستعراض تطور مهنة المراجعة وواقعها الحالي ومعرفة إمكانية تطبيق مفهوم جودة المراجعة من خلال معرفة آراء المهتمين من مهنيين وأكاديميين. وكذا الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في التمهيد لاعتماد أرضية لجودة المراجعة في الجزائر للارتقاء بالمهنة.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

أسباب موضوعية:

- أهمية الموضوع في الوقت الحالي وتزامنه مع دخول القانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة حيز التنفيذ؛
- ندرة البحوث والدراسات حول هذا الموضوع في الجزائر؛
- فتح المجال لبحوث ودراسات أخرى في هذا الموضوع.

أسباب ذاتية:

- رغبة داخلية في دراسة هذا الموضوع؛
- تزامن الموضوع مع فترة التربص في ميدان الخبرة المحاسبية مما يساعدني أكثر على إثراء المعارف والخبرات وتجديدها في مجال المراجعة ومحاولة ربط بين الجانبين النظري والتطبيقي.

حدود الدراسة:

تهتم الدراسة بتسليط الضوء على الجانب النظري للمراجعة الخارجية دون التطرق لإجراءات ومنهجية المراجعة الخارجية، ومحاولة ربطها بمفهوم الجودة من خلال التطرق إلى مفاهيم جودة المراجعة أهميتها أهدافها والعوامل المؤثرة عليها ووسائل تحسينها بشكل عام وكذا إسقاطها على حالة الجزائر ومعرفة إمكانية تطبيقها. وسنحاول حصر دراستنا وفقا للأطر التالية:

الإطار الزمني:

سنقوم بعرض تاريخي يمثل فترة تطور المراجعة في الجزائر وواقعها الحالي، وذلك ابتداء من سنة 1969 تاريخ اعتماد المراجعة المالية في الجزائر إلى غاية نهاية شهر ماي 2011، حيث نستعرض فيها أهم المحطات التي مرت عليها المراجعة المالية في الجزائر والواقع الحالي للمهنة.

الإطار المكاني:

محاولة إسقاط الموضوع على مهنة المراجعة في الجزائر من خلال عرض واقع المراجعة في الجزائر ومعرفة إمكانية تطبيق مفهوم جودة المراجعة وذلك عن طريق معرفة آراء المهتمين بالمهنة من مهنيين (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وإطارات المحاسبة في المؤسسات التي تخضع للمراجعة القانونية) وأكاديميين (أساتذة التعليم العالي لمقاييس المحاسبة والمراجعة).

الإطار الفني:

التركيز على المراجعة الخارجية دون التطرق للأشكال الأخرى كالمراجعة الداخلية على سبيل المثال.

منهجية الدراسة:

اعتمد الطالب في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لهذا النوع من الدراسات الاقتصادية، في حين اعتمد على تقنيات المسح (استمارة استبيان) لمعرفة آراء المهنيين والأكاديميين حول الموضوع.

أدوات الدراسة:

قصد تحليلنا للبحث سواء في جانبه النظري أو الميداني قمنا بالاعتماد على ما يلي:

المصادر الأولية:

تتمثل في تصميم استبيان (Questionnaire) حيث قمنا بتوزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وإطارات المحاسبة وأساتذة التعليم العالي المكلفين بالدروس والبحوث العلمية في مجال المحاسبة والمراجعة ومن ثم تحليل هاته الاستبيانات بعد استرجاعها عن طريق برامج مخصصة لذلك.

المصادر الثانوية:

يتمثل في مختلف الكتب والدوريات والمجلات المهنية والعلمية المتخصصة، والقوانين والبحوث والدراسات سواء المكتوبة أو الإلكترونية واستخدام شبكة الانترنت والمواقع المتخصصة بالمحاسبة والمراجعة وتحميل ملفات عديدة بصيغة PDF أو DOC.

برامج الإعلام الآلي المستعملة:

لتسهيل الدراسة استعنا في البحث بالبرامج التالية:

- برنامج الحزم الإحصائي SPSS النسخة (19)؛
- البرامج المكتبية: Word; Excel; Power Point; Adobe Reader.

دراسات سابقة:

من خلال البحث المكتبي والالكتروني الذي قمنا به فإنه يمكن تقسيم الدراسات السابقة إلى اتجاهين اثنين:

✓ **الاتجاه الأول:** دراسات تناولت المراجعة الخارجية في الجزائر؛

✓ **الاتجاه الثاني:** دراسات تناولت جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها.

أما جودة المراجعة الخارجية في الجزائر وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات والبحوث حولها تكاد تكون منعدمة بهذا الشكل ولهذا فإن الجديد في هذا البحث هو محاولة الربط بين مفهوم الجودة والمراجعة الخارجية في الجزائر ومعرفة إمكانية تطبيقها وكذا مهنة المراجعة الخارجية في ظل القانون الجديد 10-01.

وسنحاول استعراض بعض الدراسات السابقة حسب الاتجاهين الذين أشرنا إليهما:

الاتجاه الأول: دراسات تناولت المراجعة الخارجية في الجزائر

الدراسات في هذا الاتجاه كثيرة ومن أهمها:

✓ صديقي، مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب

الدولية أطروحة دكتوراه، الجزائر: غير منشور، 2004.

تمحورت إشكالية الموضوع حول المعالم الأساسية لمحاولة إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، يسمح بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين ويفي بتلبية الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة

حيث استهل بحثه بالتطرق للإطار النظري للمراجعة ثم للمخاطر التي تتميز بها مهنة المراجعة وكذا فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومهنة المراجعة ثم استعرض تجارب العديد من الدول في مجال المراجعة المالية يضع في الأخير تصورا للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية.

✓ بن يخلف، آمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، أطروحة ماجستير، جامعة الجزائر: غير منشور 2002.

حيث تمحور البحث حول المراجعة الخارجية في الجزائر بدءا من تطورها التاريخي وتنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر إلى الإجراءات العملية ومراحل المراجعة الخارجية ومحاولة إسقاط ذلك على مؤسسة قابضة عمومية واستعراض جميع مراحل وإجراءات المراجعة والخروج بنتائج وتوصيات عن ذلك.

✓ سيد، محمد، **تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين**، أطروحة ماجستير، جامعة البليدة: غير منشور، 2010.

وقد تطرق الطالب إلى الجانب النظري للمراجعة الخارجية ثم إلى عرض للمعايير الدولية والمراجعة لاسيما المتعلقة منها بالمراجعة الخارجية ليتجه إلى التطور التاريخي للمراجعة المالية في الجزائر وواقعها الحالي ومدى توافقه مع المعايير الدولية ومعرفة آراء المهنيين والأكاديميين بهذا الخصوص.

الاتجاه الثاني: جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها

ونركز على بعض الدراسات والبحوث الأجنبية والعربية في ظل ندرة للدراسات الجزائرية بهذا الخصوص في حدود علم الباحث ومن أهم هذه الدراسات:

✓ دراسة (De Angelo، 1981)، بعنوان: **Auditor Size And Audit Quality**

وتعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تطرقت لجودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، وتقوم فكرة هذه الدراسة بوجود علاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة ومن النتائج التي وصلت إليها أن هذه الدراسة هي وجود علاقة إيجابية بين الاثنين، وقد تم تفسير ذلك بأن المكاتب الكبيرة إذا أصدرت تقارير تنقصها الجودة لبعض العملاء سيؤدي ذلك إلى فقدان الكثير من عملائها وبالتالي خسارة أتعاب مكتب المراجعة إضافة إلى السمعة والشهرة التي يفقدها، مما سيدفع مكاتب المراجعة إلى الاهتمام بجودة المراجعة وذلك للمحافظة على عملائها وجذب عملاء جدد.

✓ دراسة (النوايسة محمد ابراهيم، 2006)، بعنوان: (العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن)

تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين الأردنيين، وذلك من خلال تحليل خمس متغيرات مستقلة في الدراسة، وبيان أثرها على جودة المراجعة، وتقديم التوصيات حول مستوى رفع المهنة في الأردن.

✓ دراسة (علي الرحمن علي التوجري، وحسين محمد النافعي، 2008)، بعنوان: (جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية)

تطرق الباحثان إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضي العملاء لمكتب مراجعة على آخر.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول، تسبقهم المقدمة العامة حول الموضوع وتعقبهم الخاتمة العامة للبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في المقدمة العامة ثم محاولة عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناء على النتائج التي توصلنا إليها في الدراسة.

وكان تقسيم الفصول كما يلي:

الفصل الأول: التأصيل النظري للمراجعة الخارجية

تعرضنا في هذا الفصل إلى المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية على أساس أن دراستنا تعنى بجودة المراجعة الخارجية، وقد تطرقنا إلى كل ما يتعلق حولها من مفاهيم وأهمية وأهداف وكذا أنواع وفروض ومخاطر المراجعة الخارجية والمعايير الخاصة، نهاية بمبحث مهم يتعلق بفجوة التوقعات على اعتبار أن جودة المراجعة والرقابة عليها هي أحد الحلول لتقليص هذه الفجوة وتلبية متطلبات المجتمع المالي من المهنة.

الفصل الثاني: جودة المراجعة والرقابة عليها

كانت البداية في هذا الفصل بتناول مفهوم إدارة الجودة الشاملة حتى يتسنى لنا ربطها فيما بعد بالمراجعة نظرا لكونها خدمة اقتصادية وبالتالي فهي تدخل ضمن جودة الخدمات، ثم تطرقنا للمفاهيم والمصطلحات المتعلقة بجودة المراجعة والدراسات السابقة لها، ثم جودة المراجعة من وجهة نظر المنظمات المهنية الدولية وعرض تجارب للعديد من الدول كالولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة وفرنسا ودول عربية رائدة في هذا المجال كمصر والمملكة العربية السعودية، وكذلك تطرقنا إلى مختلف العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، أساليب الرقابة على جودة المراجعة والوسائل التي تحسن منها.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر

قبل الدراسة الميدانية كان لزاما علينا عرض للتطور التاريخي للمراجعة المالية في الجزائر منذ الاستقلال وبالضبط سنة 1969 -تاريخ اعتماد المراجعة الخارجية في الجزائر- إلى غاية شهر ماي من سنة 2011، إلى جانب التنظيم الحالي للمهنة بعد اعتماد قانون 10-01، ثم قمنا بعرض وتحليل للاستبيان حول إمكانية تطبيق مفهوم جودة المراجعة في الجزائر والذي قدمناه لأهل الاختصاص من مهنيين (محافظي حسابات، خبراء محاسبية، إطارات المحاسبة في المؤسسات التي تخضع للمراجعة القانونية) وأكاديميين (أساتذة الجامعة لاسيما تخصص المحاسبة والمراجعة).

الفصل 1

التأصيل النظري للمراجعة الخارجية

ساهم التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها، وكذا انفصال الملكية عن الإدارة في الحاجة إلى وسائل محايدة لطمأنة الملاك والمساهمين وضمان حقوقهم، تتمثل إحدى هذه الوسائل في ما يعرف بالمراجعة الخارجية.

وتلعب المراجعة الخارجية منذ نشأتها دوراً مؤثراً في تطور بيئة الأعمال، وذلك من خلال دور المراجع الخارجي كشخص كفؤ مستقل ومحايد في إبداء رأي فني محايد، تعتمد عليه أطراف متعددة ترتبط بالمنشأة في اتخاذ القرارات وأحكام أخرى.

ما جعل الكثير من الأطراف المهمة تسعى لمحاولة وضع إطار نظري لمهنة المراجعة الخارجية من خلال مختلف الدراسات والأبحاث من الطرف الأكاديميين أو وضع أطر قانونية ومعايير وقواعد سلوكية من خلال مختلف الهيئات المهنية للاستجابة لمختلف طلبات المجتمع المالي.

وبناء على ما تقدم سنحاول تقديم إطار نظري للمراجعة الخارجية في هذا الفصل من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

1.1. ماهية المراجعة الخارجية؛

2.1. المراجعة الخارجية (الأنواع-الفروض-المخاطر)؛

3.1. معايير المراجعة الخارجية؛

4.1. تنظيم مكاتب المراجعة الخارجية وأخلاقيات المهنة؛

5.1. فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية.

1.1.1. ماهية المراجعة الخارجية

مرت المراجعة الخارجية بعدة مراحل وتطورات، وفي كل مرحلة من تلك المراحل يتغير مفهوم المراجعة الخارجية وأهميتها وأهدافها وفقا لمتطلبات الفترة التي مرت عليها. وسنتطرق في هذا المبحث للتطور التاريخي للمراجعة الخارجية وأهم التعاريف الخاصة بها وكذا أهميتها في الوقت الراهن وأهدافها.

1.1.1.1. التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

عرفت المراجعة الخارجية العديد من التطورات التاريخية حتى وصلت لما هو عليه الآن وتجدر الإشارة إلى أن أصل كلمة المراجعة (Audit) يعود إلى الكلمة اللاتينية الأصل (Audire) والتي تعني الاستماع (écouter)، وأن المراجعة المالية من الناحية التاريخية تعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد [01] ص 12 ونستعرض في ما يلي أهم المراحل التي مرت عليها المراجعة الخارجية:

1.1.1.1.1. الفترة ما قبل 1500 م

يمكن رد جذور المراجعة إلى زمن بعيد، حيث اهتمت المراجعة في تلك المرحلة من الزمن بأن يستمع المراجع إلى الحقائق، فكانت الحكومات الرومانية في القرون السابقة تلزم الأشخاص بدراسة كيفية صرف أموال المملكة ثم يعرضون تقاريرهم أمام لجنة من المراجعين، فيبدون رأيهم حول كيفية صرف هذه الأموال. [02] ص 14، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة، خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر. وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا (بايطاليا) المراجعين لتدقيق الحسابات الحكومية. ولقد لخصت أهداف المراجعة في ذلك الوقت بمقولة: "هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية"، [03] ص 17. كما كانت عملية المراجعة تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية [04] ص 15.

2.1.1.1.1. الفترة ما بين 1500 م - 1850 م

انتشرت التجارة في أوروبا وخاصة إيطاليا في خلال هذه الحقبة، وظهرت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية وقد ظهر نظام القيد المزدوج من طرف لوكا باسيوني وأمكن تسجيل العمليات التجارية تسجيلاً منظماً ومقاساً قياساً قيمياً، وتطور هدف المراجعة في أن يتفادى الأخطاء والتلاعب ويكتشفها بطريق الفحص المفصل للعمليات طبقاً للقياس والتسجيل في الدفاتر والسجلات. كما حدثت بعض التغيرات بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين، ونتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من المراجعة الداخلية على عمليات المشروع. [05] ص 24 والجدير بالذكر هو أن هذه الفترة شهدت ميلاد أول منظمة.

3.1.1.1. الفترة ما بين 1850م - 1905م

هذه الفترة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً خاصة مع ظهور شركات المساهمة، مما أدى إلى انفصال نهائي بين الملكية والإدارة، فزاد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايدين تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على ممتلكاتهم، كل هذا أدى إلى اللجوء للمراجعة الخارجية كأداة رقابة [06] ص 24، وقد عزز ذلك -لاسيماً في المملكة المتحدة - صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي ينص بين موادها على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، [04] ص 16، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة فعرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية، وكان الهدف الجوهرى في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء و الغش.

4.1.1.1. الفترة ما بين 1905م - 1960م

أصبح الهدف الرئيسي في هذه الفترة هو التأكد من صحة وعدالة المركز المالي وأصبح اكتشاف ومنع الخطأ هدفاً فرعياً مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب المراجعة من المراجعة التفصيلية إلى استخدام العينات وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية. [05] ص 35

5.1.1.1. الفترة ما بعد 1960 إلى يومنا هذا

تأكد في هذه المرحلة ما يلي:

- ✓ الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية؛
- ✓ زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛ [05] ص 35¹
- ✓ زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات؛ [05] ص 35
- ✓ زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح "حوكمة الشركات" * حيث اعتبرت المراجعة من بين آليات تطبيقه؛
- ✓ الاهتمام بجودة المراجعة والرقابة عليها.

2.1.1. تعريف وخصائص المراجعة الخارجية

اجتهدت المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع تعريف دقيق وشامل للمراجعة الخارجية، ويبقى هذا مرتبطاً بالتطور التي تعرفه والأهداف المرجوة منها. وسنستعرض فيما يلي بعض التعاريف كما يلي:

1.2.1.1. بعض تعاريف المراجعة الخارجية

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)

حيث عرفت المراجعة الخارجية على أنها " عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية " [07] ص 03.

* يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها مجموعة القواعد التي تسيير بموجبها إدارة المؤسسة داخليا، ويتم وفقها إشراف مجلس الإدارة على المؤسسة، بهدف حماية المصالح والاستثمارات المالية للمساهمين الذين يقومون بعيدا عن الشركة.

تعريف منظمة العمل الفرنسية

وعرفت المراجعة الخارجية على أنها: " مسعى أو طريقة منهجية منظمة من طرف شخص مهني مستقل يقوم باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات* والتقييم بغية إصدار حكم مستقل ومعلل لتقدير مدى مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم " [08] ص 10.

تعريف البنك العالمي

" المراجعة الخارجية هي الفحص المستقل والمنهجي للقوائم المالية لمنشأة ما، لتسجيلاتها، لعملياتها وأنشطتها، وهي تجرى من طرف محافظي حسابات محترفين بهدف ضمان مصداقية القوائم المالية والتقارير الأخرى الخاصة بإدارة المنشأة، إثبات مسؤولية المنشأة في تسيير أموال الجهات المانحة (المساهمين والملاك) وتسمح بتحديد نقاط الضعف في نظم وضوابط الرقابة الداخلية، كما أن مدى عمل المراجعة الخارجية قد يتغير ويختلف تبعاً لأهداف كل مراجعة حسابات " [09] ص 07.

تعريف (Revault Pascal)

" إذا كانت المراجعة** تتم من طرف متدخل خارجي عن المؤسسة، فإننا نتكلم عن مراقبة خارجية وهي تدل على مراقبة قانونية أجريت من طرف محافظ للحسابات، وذلك في إطار المتطلبات المباشرة المرتبطة بمهمة محافظ الحسابات، أو مراقبة ذات طبيعة تعاقدية أجريت من طرف خبير محاسبي. ويضمن المهني المتدخل (سواء محافظ حسابات أو خبير محاسبي) بأن القوائم المالية للكيان المراقب تعكس جيداً الوضعية الحالية للمؤسسة" [10] ص 04، وقد ركز صاحب التعريف على أشخاص المراجعة الخارجية وهما محافظ الحسابات والخبير المحاسبي. وميز بين نوعين من المراجعة الخارجية: القانونية والتعاقدية.

وانطلاقاً من هذه التعاريف يمكن إعطاء تعريف شامل للمراجعة الخارجية بأنها:

* يشتمل مفهوم تقنية المعلومات على فكرة تطبيق التقنية في تناول المعلومات من حيث إنتاجها وحيازتها وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها وعرضها وتوزيعها، وجعلها متاحة لطالبيها بسرعة وفاعلية.
** استعمل الكاتب كلمة: مراقبة (contrôle) وهو يقصد بها المراجعة

" فحص منهجي منظم موضوعي ومستقل، يقوم به طرف خارجي عن الكيان مهني محترف وحيادي ومستقل سواء كان محافظ حسابات إذا كانت المراجعة قانونية أو خبير محاسبي إذا كان المراجعة تعاقدية، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية للمؤسسة، تسجيلاتها، عملياتها وأنشطتها ومختلف التقارير الصادرة عن الإدارة وأنها تعكس الوضعية المالية الحالية وتحديد فعالية أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية وبلورة ما تم الوصول إليه في شكل تقرير ليتم إيصاله للأطراف المعنية بالمنشأة في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بغية اتخاذ مختلف القرارات المناسبة ".

2.2.1.1. خصائص المراجعة الخارجية

من خلال التعريف السابقة التي تطرقنا إليها يمكن استخلاص بعض الخصائص:

- المراجعة الخارجية عملية هادفة

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة، ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

- المراجع الخارجية عملية منظمة

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المراجع عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه. وعلى ضوءه يقوم المراجع بوضع برنامج للمراجعة الخارجية، ويستكملة بعمليات الفحص الميداني مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه [11] ص7-8.

- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل

تعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لذلك فإن مختلف الأطراف المستفيدة يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، ويمكن القول أنه إذا لم يكن مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

- المراجعة عملية اتصال إنساني

كحد أدنى، تحتاج عملية الاتصال إلى مرسل ومستقبل وأداة اتصال ورسالة، ومراجعة الحسابات عملية اتصال إنساني متكاملة تستوفي أركان نموذج الاتصال الإنساني. حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المراجع الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية. [12] ص 20.

- المراجعة الخارجية تنتهي بتقرير يتم إيصاله للأطراف المعنية

يقوم المراجع الخارجي بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية المراجعة، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

3.1.1. أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

ازدادت أهمية المراجعة الخارجية وتطورت أهدافها بازدياد الأطراف المهتمة بالمراجعة الخارجية وازدياد احتياجات وطلبات المجتمع المالي منها، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

1.3.1.1 أهمية المراجعة الخارجية

تبرز أهمية المراجعة الخارجية للأسباب التالية:

احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

يسعى جميع الأطراف في المنشأة لتحقيق مصلحته الخاصة إضافة للمصلحة العامة للمنشأة نفسها ويعد المراجع الخارجي الشخص المناسب الذي ينال عموماً ثقة جميع الأطراف ويتمتع بمصداقية لديهم باعتباره مهني محترف، موضوعي، حيادي ومستقل، ما يعني أن رأيه الفني يكتسي أهمية كبيرة نظراً لكونه منطلقاً لاتخاذ مختلف القرارات داخل المنشأة، وسنعرض باختصار أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لكل طرف:

✓ **أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لإدارة الشركة:** عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصدق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية [07] ص 20.

✓ **أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لإدارة الضرائب:** تعتمد إدارة الضرائب على المراجعة الخارجية في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإذا كانت المعلومات غير صحيحة والنتائج غير مبينة بشكل سليم، وكانت إدارة الشركة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي. بالإضافة إلى اطمئنانها على صحة الوعاء الضريبي، وكذا مراقبة التصريحات [13] ص 12.

✓ **أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للموردين:** تسمح المراجعة الخارجية للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها، فإن المورد سيوسع نطاق التعامل مع الشركة وتكون درجة الثقة أكبر، أما إذا تبين العكس فإن المورد سيكون أكثر حذراً في تعامله مع الشركة.

✓ **أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسات المالية:** تعتبر المراجعة ذو أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل مشروع، حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة،

بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل. [07] ص 20.

✓ أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لنقابة العمال: تعطي المراجعة الخارجية الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد وبالمقابل الأجور منخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة الشركة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور. [06] ص 29.

- أهمية المراجعة الخارجية في تسيير الموارد المتاحة

يتوصل المراجع الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والمراجعة إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدتها والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة الإدارة، واستخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا [14] ص 11.

- أهمية المراجعة الخارجية من خلال تحفيز معدي القوائم المالية

يكون للقائمين بإعداد القوائم المالية الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للمراجعة وبناء على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متماشية مع احتياجات مستخدمي القوائم. وبالتالي فإن العلم بخضوع القوائم المالية للمراجعة يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة أو غير سليمة. [15] ص 25.

2.3.1.1. أهداف المراجعة الخارجية

لم تكن أهداف المراجعة الخارجية الحالية هي نفسها في الماضي، بل عرفت تطورا صاحب تطور مهنة المراجعة الخارجية نفسها، ويمكن القول أن تطور أهداف المراجعة الخارجية مر بثلاث مراحل تاريخية سنذكرها باختصار كما يلي: [16] ص 16-17.

– اكتشاف الأخطاء والغش

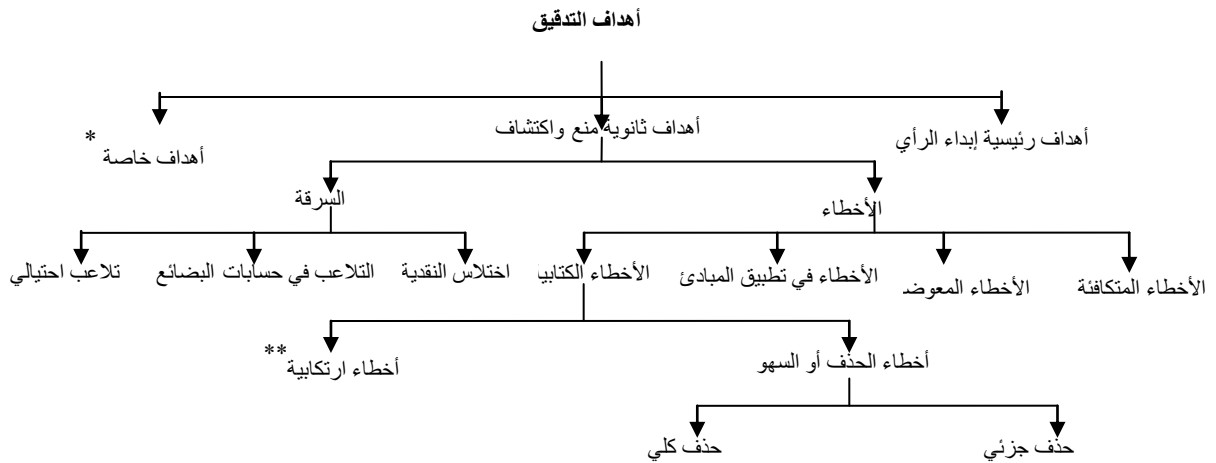
في بادئ الممارسة كان ينظر للمراجعة على أنها وسيلة الهدف منها اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر، وأن مهمة المراجع قاصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء واكتشافها؛

– مرحلة إبداء الرأي في دلالة القوائم المالية

عرفت هذه المرحلة تغييرا جوهريا في الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية حيث أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو تحديد عدالة المركز المالي في حين تم اعتبار هدف اكتشاف الأخطاء والغش هدفا ثانويا، ويرجع الفضل هنا للقضاء الانجليزي؛ في إحدى القضايا في عام 1896 والتي وصف أحد القضاة المراجع بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين"؛ [17] ص 09

– مرحلة تعدد أهداف المراجعة (المسؤولية الاجتماعية للمراجعة)

مع ازدياد الحاجة إلى معلومات أكثر شمولاً وذات منفعة نسبية أكبر من المراجعة وتقاريرها، كان لا مناص من أن يتسع نطاق المراجعة ومن ثم أهدافها بما يحقق المسؤولية الاجتماعية المتعلقة عليها.



الشكل (1): الأهداف التقليدية للمراجعة الخارجية [07]

** يقصد بالأخطاء الارتكابية الأخطاء الناجمة عن عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية ويكون في كيفية توجيه القيود المحاسبية أو أخطاء ناجمة عن التهاون.

تستهدف مراجعة الحسابات الخارجية في المقام الأول أن يبدي مراجع الحسابات رأيا فنيا محايدا بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق في كل الأمور الجوهرية، عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعماله وتدقيقاته النقدية، [12] ص 26 وعموما تهدف المراجعة الخارجية بالإضافة لما تقدم إلى ما يلي: [18] ص 42

- ✓ **الوجود والتحقق:** يكون الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم مراجعتها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق؛
- ✓ **الشمولية أو الكمال:** الهدف من المراجعة الخارجية هنا التحقق من الاكتمال، أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية؛
- ✓ **التقييم أو التخصص:** تهدف المراجعة الخارجية في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن.. الخ؛
- ✓ **الملكية والمديونية:** يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير؛
- ✓ **العرض والإفصاح:** الهدف من المراجعة الخارجية في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة، إضافة للتحقق من سلامة وتيويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة؛
- ✓ **استقلالية الفترة المالية:** يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المالية، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وأن العمليات التي تخص الفترة التالية لم يتم إدراجها ضمن نشاط الفترة موضع المراجعة.

أما بالنسبة للمجتمعات التي كانت تنتهج الاشتراكية، فتتمثل أهداف المراجعة الخارجية لديها في ما يلي: [19] ص 05

- ✓ مراقبة الخطط الحكومية ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال التي تحققت مع ما كان مستهدفا منها؛
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة بمحو الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- ✓ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع، نتيجة لتنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2.1. المراجعة الخارجية (أنواع، فروض ومخاطر)

تتميز المراجعة الخارجية بتقسيمات خاصة بها وبفروض ومخاطر، وهو ما نتعرض له في ما يلي بشيء من التفصيل.

1.2.1. أنواع المراجعة الخارجية

يمكن القول أنه هناك جانبين تم الاعتماد عليهما لتقسيم المراجعة الخارجية وهما:

- ✓ من جانب الإلزام؛
- ✓ من جانب مراجعة العمليات.

1.1.2.1. من جانب الإلزام

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات، [01] ص 27 وهي: المراجعة القانونية المراجعة الاختيارية، والخبرة القضائية.

- المراجعة القانونية

وهي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراجعة السنوية الإلزامية، ويقوم بها في الجزائر محافظ الحسابات أو مندوب حسابات*؛

- المراجعة التعاقدية

وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) للمؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا، وفي الجزائر توكل مهمة المراجعة الاختيارية أو التعاقدية للخبير المحاسبي؛[20]

- الخبرة القضائية

يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، وتهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام، ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية، والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة الخبراء القضائيين لدى مجلس القضاء، وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

2.1.2.1. من جانب مراجعة العمليات

عرف المعهد الفيدرالي المالي الكندي مراجعة العمليات على أنها: "تهدف إلى مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها"[20] ص16 وينفرع إلى الأنواع التالية:[21]

ص 84

✓ مراجعة مراقبة العمليات؛

✓ مراجعة التسيير؛

✓ المراجعة الإستراتيجية.

* لمزيد من المعلومات حول محافظ الحسابات في الجزائر، أنظر القانون 10-01، والقانون 91-08، المتعلقين بمهنة محاسب معتمد ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة.

- مراجعة مراقبة العمليات

ويشتمل هذا النوع من المراجعة على ثلاث أهداف وهي الحكم على نوعية المعلومات، تقييم نظام الرقابة الداخلية والحكم على المردودية والفعالية؛

- مراجعة التسيير:

يتضمن هذا النوع من المراجعة الحكم على شروط الاستغلال وعلى قرارات التسيير (الموارد التي تستخدم بطريقة مثلى للوصول إلى أهداف رشيدة وعقلانية) وبالتالي الحكم على فعالية التسيير ومراقبته خاصة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص حسابات الشركة موضوع التدقيق، ومن ثم تقديم تقرير مفصل عن نقاط الضعف وكذا الأخطاء المكتشفة؛

- المراجعة الإستراتيجية

تعتمد المراجعة الإستراتيجية على الحكم ما إذا كانت إدارة الشركة تسعى لتحقيق الأهداف المسطرة في إستراتيجية العامة، وخاصة فيما لا يتعلق بتوجيه اختيارات التنمية الملائمة للشركة والقرارات المناسبة. [22] ص 197.

2.2.1. فروض المراجعة الخارجية

يمكن تعريف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولم تحظى فروض المراجعة بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير. ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية المراجعة كما يلي:

1.2.2.1. فرض استقلال المراجع

الواجب الأساسي لمراجع الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية بأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المراجع هو القيام بعملية المراجعة بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز، يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المراجع والإدارة (القائمين بتجهيز المعلمات المالية) ولكن

لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمراجع وفي النهاية يجب أن يكون المراجع طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة [07] ص 20.

2.2.2.1. فرض توافر تأهيل خاص للمراجع

وذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فإن المراجع يتعرض عند الفحص لمشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته. [23] ص 20.

3.2.2.1. فرض عدم وجود تعارض بين الإدارة والمراجع

من الواضح أنه هناك تبادل بين الإدارة ومراجع الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما استوجب وجود نوع من التكامل والتعاون مع الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان، الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة. [11] ص 26.

4.2.2.1. فرض مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع و فقط

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع، على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية. [08] ص 15

5.2.2.1. فرض قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير في أربعة عناصر وهي: ملاءمة المعلومات قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

6.2.2.1. فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم

يقوم نظام المراقبة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث أخطاء، مما يجعل المراجع المالي يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام المراقبة السليم ولا يعني ذلك عدم وجود حدوث الخطأ. فإذا توفر في المؤسسة نظام مراقبة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك. [08] ص 15

7.2.2.1. فرض التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشراً حقيقياً للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، وعن مدى تمثيل نشاط المؤسسة للمركز المالي لها، [24] ص 11 ومن بين هذه المبادئ: مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ الحيطة والحذر مبدأ الثبات على الطرق.

8.2.2.1. فرض خلو القوائم المالية المقدمة للمراجعة من الأخطاء غير

العادية أو التلاعب

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقديده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

9.2.2.1. فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في

الظروف

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للمراقبة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام المراقبة الداخلية المفروض.

3.2.1. مخاطر المراجعة الخارجية

عرفت لجنة المعايير الدولية مخاطر التدقيق على أنها: "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري" [25] ص 19.

كما عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في معياره رقم (47) مخاطر المراجعة Audit Risk بأنها " المخاطر الناتجة عن فشل المراجع - دون أن يدري - في تعديل رأيه بشكل ملائم بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية". [26]

وتشتمل مكونات مخاطر المراجعة على العناصر التالية:

- ✓ مخاطر ضمنية (مرتبطة بأرصدة الحسابات أو العمليات)؛
- ✓ مخاطر مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ مخاطر مرتبطة بإجراءات المراجعة.

1.3.2.1. مخاطر ضمنية (مرتبطة بأرصدة الحسابات أو العمليات)

تعتبر هذه المخاطر عن قابلية حساب معين أو نوع من العمليات للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة، أو وجود جملة من الأخطاء المرتبطة بالنظام المحاسبي أو عدم كفاءة القائمين على تشغيله، ففي ظل هذا العنصر يمكن أن نتصور بأن المخاطر الضمنية مرتبطة بعناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلباً على صدق هذه القوائم. يرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي كالاتي: [27] ص 16

- ✓ طبيعة العنصر أو الحساب؛
- ✓ الطرق المحاسبية؛
- ✓ المعالجة المحاسبية؛
- ✓ عوامل خارجية أخرى.

2.3.2.1. مخاطر مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية

وهي مخاطر فشل نظام الرقابة الداخلية في منع وقوع خطأ جوهري في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مجتمعة أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب.

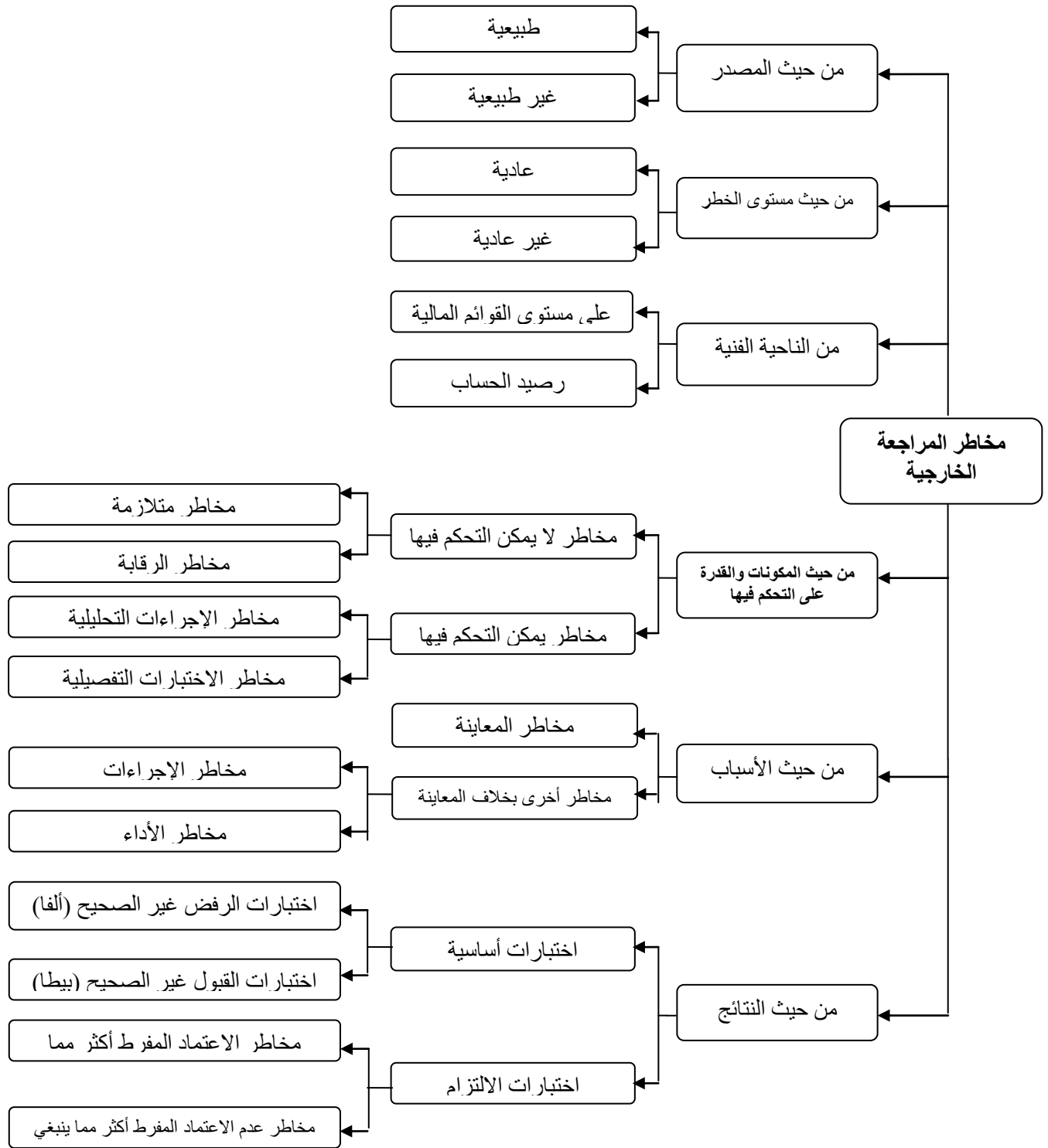
فمخاطر الرقابة الداخلية هي مقياس يعكس تقدير المراجع لمدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو اكتشاف الأخطاء عند وقوعها. وعموما يرجع وقوع هذه الأخطاء إلى الآتي: [28] ص 317.

- ✓ درجة متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- ✓ عدم الالتزام بإجراءات هذا النظام؛
- ✓ فشل إجراءات هذا النظام في الكشف عن الأخطاء؛
- ✓ فشل العنصر البشري في الإيفاء بالتزاماته الرقابية؛
- ✓ ضعف مقومات النظام في المؤسسة؛
- ✓ عدم التوافق بين الإجراءات والواقع الفعلي له.

3.3.2.1. مخاطر مرتبطة بإجراءات المراجعة

يستعمل المراجع جملة من الإجراءات ترتبط بطبيعة نوع المراجعة المختارة، فعادة ما يستعمل المراجع المراجعة الشاملة لكل القيود والدفاتر والسجلات والبيانات بغية الوصول إلى حالة التأكد التام كما يستعمل المراجعة الاختبارية من خلال فحص مفردات العينة المختارة، ثم يعمم نتائج هذا الفحص على المجتمع. في واقع الأمر يتوقف اختيار أحد النوعين على كبر حجم المؤسسات وعلى كثافة العمليات في البند الواحد، نشير في ظل هذين النوعين إلى أن الأسلوب المعتمد في عملية الفحص والتحقيق يختلف فيما بينهما إلا أن اعتماد الإجراءات المختلفة في عملية المراجعة بأنواعها قد لا تمكن المراجع من اكتشاف مواطن الاختلالات، لذا ظهر ما يعرف بالأخطار المرتبطة بإجراءات المراجعة التي تفسر عجز هذه الإجراءات المعتمدة من قبل المراجع في اكتشاف الأخطاء في الحسابات والأرصدة أو في نوع معين من العمليات في ظل وجود الخطأ فعلا. يرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي: [27] ص 119.

- ✓ الاستعمال غير الملائم لإجراءات المراجعة عند تطبيقها؛
 - ✓ الاختيار السيئ للعينة؛
 - ✓ عدم كفاية حجم العينة؛
 - ✓ قصور إجراءات المراجعة خاصة في ظل المستجندات من العمليات والمؤثرات الجديدة على المؤسسة، مما يدعو إلى ضرورة التعديل المستمر في هذه الإجراءات؛
 - ✓ الفشل في اختيار أنسب الإجراءات؛
 - ✓ التخلي عن إجراء مناسب للمراجعة بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.
- واستنادا للعديد من الباحثين، فإن هناك تصنيفات أخرى لخطر المراجعة الخارجية نوضحها في الشكل التالي:



الشكل (2): تصنيفات مخاطر المراجعة الخارجية [29]

3.1. معايير المراجعة الخارجية

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة وإذا تكلمنا عن مهنة المراجعة فإن المعايير هي: "عبارة عن الأنماط التي يجب أن يقتدي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها" [30] ص 52.

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء معينة لمهنة المراجعة صدرت في عام 1945 ضمن كتيب تحت عنوان: "معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS"، [31] ص 55 وقد قسمت المعايير إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

- ✓ **معايير عامة أو شخصية:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للذين يزاولون مهنة المراجعة؛
- ✓ **معايير العمل الميداني:** وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ مهمة المراجعة؛
- ✓ **معايير إعداد التقرير:** وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.

سنحاول التطرق إليها بشيء من التفصيل في ما يلي:

1.3.1. معايير عامة أو شخصية

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب ومن ثمة فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة، تتضمن المعايير العامة ثلاث معايير وهي: [30] ص 54.

- ✓ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرات كافية من التأهيل العلمي والعملية كمراجعين؛

- ✓ يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بالفحص والمراجعة؛
- ✓ يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

1.1.3.1. معيار التأهيل العلمي والعملية

يعتمد تأهيل المراجع على ثلاث عناصر أساسية:

- ✓ التأهيل العلمي؛
- ✓ التأهيل العملي؛
- ✓ التعليم والتحديث المستمر.

- التأهيل العلمي

ما دام المراجع يتعرض أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية، فإنه يتعين معه اكتمال تأهيله العلمي في هذه النواحي، وعموماً فعلى المدقق الإلمام بما يلي: [32] ص 55.

- ✓ نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، وكذلك أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة، وكذلك مبادئ علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد، وعلم السياسة والعلوم السلوكية كعلم النفس، العلوم القانونية (قانون تجاري، مدني، عقد العمل...)
- وقوانين الضرائب والجمارك والمبيعات... الخ؛
- ✓ محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها وكذلك المحاسبة الإدارية؛
- ✓ الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات؛
- ✓ المعرفة الكافية لبيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات واستعمالاتها في مجال التدقيق؛ [32] ص 345
- ✓ اللغات (الفرنسية والانجليزية على سبيل المثال).

- التّأهيل العملي:

كما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاومتها، وعلى المتدرب قضاء فترة التدريب لدى أحد مزاولي المهنة وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة. [33] 64

- التعليم والتحديث المستمر:

تعرف مهنة التدقيق تطورا مستمرا وديناميكية فرضتها عليها التطورات والتغيرات في جميع المجالات المتعلقة بها كالجانب الاقتصادي والسياسي والتشريعي والتكنولوجي، وهو ما يتطلب من المراجع مواكبة هذه التطورات والمستجدات التي تطرأ على المهنة دوريا وبشكل مستمر حتى يتمكن من تلبية متطلبات المجتمع المالي، ولا يكون ذلك إلا بالقيام بشكل مستمر ودوري - سواء تعلق الأمر به أو بأعضاء مكتبه - بما يلي:

- ✓ تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمله؛
- ✓ استمرار الإطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية من تقارير ودراسات عن تطبيقات للممارسات فعلية في ميدان المحاسبة والمراجعة؛
- ✓ الإطلاع على التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة (قانون الضرائب، القانون التجاري، قانون الصفقات...)
- ✓ التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة والتعامل الإلكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية.

ويمكن تصنيف المراجعين بالنظر لخبراتهم وممارساتهم التطبيقية في الميدان إلى أربعة

أصناف: [34] ص 87

-المراجع المدير (L'auditeur manager): يقوم بإصلاح وتعديل جميع الاختلالات الظاهرة حين سير مهمة المراجعة، ويتحمل صعوبة وتعقيد مختلف الوضعيات في جميع الحالات والظروف؛

-المراجع التقني (L'auditeur technicien): يتدبر أمره لكي يبقى جاهزا وعمليا وذلك بتخطي كل الصعوبات في عملية المراجعة شخصيا ومن دون الاهتمام بباقي الأشياء؛

-المراجع الآلي (L'auditeur robot): ينتهج نفس السلوك والخطوات أثناء قيامه بمهمة المراجعة في كل مرة، ومهما كانت الوضعية والحالة؛

-المراجع الفوضوي (L'auditeur chaotique): يقوم بتطوير سلوكياته ومهاراته بطريقة عشوائية وغير كافية بغرض أداء مهام المراجعة، يصلح من جهة ويفسد من جهة أخرى.

2.1.3.1. معيار الاستقلالية

تعتبر استقلالية المراجع الحجر الأساسي لبناء شخصيته، حيث نجد أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المراجع يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره، وكل ما يتعلق بعملية المراجعة.

والاستقلالية هي إمكانية المراجع القيام بعمله بأمانة وموضوعية، حيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه [04] ص 36. ويمكن أن نميز بين نوعين من الاستقلالية، وهي استقلالية في الواقع واستقلالية في الظاهر: [35]

- الاستقلالية في الواقع (الاستقلال الذاتي أو العقلي)

وهي استقلالية نفسية تتمثل في قدرة المراجع في الكشف عن الأخطاء والتعبير عن رأيه بضمير ووعي. [35]

- الاستقلالية في الظاهر (الاستقلال المادي)

وهي تجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما يمكن لطرفا آخر معقول ومطلع وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، يمكنه من التوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو التشكك المهني لشركة أو لعضو في فريق التأكد قد تم التنازل عنها. [25] ص 26

وبهدف الكشف عن مدى استقلال المدقق لابد من التركيز على: [36] ص 17.

✓ **برنامج التدقيق:** والذي يستلزم عدم تدخل الإدارة في استبعاد أي جزء أو أجزاء من إجراءات التحقق المقررة بالبرنامج التدقيقي المقرر من قبل المدقق؛

✓ **مجال الفحص:** والذي يوضح حق المدقق الكامل في الإطلاع على سجلات ودفاتر المنشأة والتعاون مع العاملين فيها، ومناقشتهم والإطلاع على مصادر المعلومات المختلفة التي تكشف عن نشاط المنشأة والتزاماته وموارده؛

✓ **مدى التقرير:** ويقصد به التحرر من أي شعور أو التزام لتغيير تأثير الحقائق المقرر عنها عن أي جهة من الجهات، كما يتجنب استخدام الألفاظ المبهمة أو الغامضة سواء عن قصد أو غير قصد عند عرض الحقائق والتوصيات وتفسيراتها.

ويرى الطالب بأنه على المدقق أن يكون حذراً، وأن يتجنب أي مظهر أو سلوك من شأنه أن يجعله مكاناً للشك باستقلاليته أو حياده أو موضوعيته تجاه الجمهور المستخدم أو المستفيد من تقريره وخدماته المختلفة.

3.1.3.1. معيار بذل العناية المهنية

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذلك العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والمراجعة، ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة -الذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث - بما يجب أن يعمل المراجع وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال.

ومن ناحية أخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع - كأى إنسان آخر- معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهنة،

فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسؤول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء [30] ص 56-57

2.3.1. معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتتخصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير وهي:

- ✓ تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين؛
- ✓ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

1.2.3.1. معيار تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين

يعتبر تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني ويتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصص السليم للوظائف الفنية والإدارة بالمكتب والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم المهام الموكولة إليهم حسب الخطة الموضوعية. [37] ص 57 وبصفة عامة يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيهه وتخطيط مهمة المراجعة والتي هي كما يلي: [38]

- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة وتجديدها إن وجدت؛
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما استوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر؛
- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة لمعرفة ما تنتظره من عملية المراجعة؛
- اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة عمل؛

- تجديد الخطة الموضوعية من طرف المراجع كلما استوجب الأمر وذلك بأخذ بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

2.2.3.1. معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة. وجاء تعريف نظام الرقابة الداخلية في المعايير الدولية للتدقيق على أنه: "عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف المنشأة في ما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية وفعالية كفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة"، [25] ص 26 ومن بين أهم أهدافه: الحصول على نظام رقابة موثوق، المحافظة على الممتلكات المنشأة، تحسين مصادر المعلومات والقدرة على اكتشاف الأخطاء والغش. [39]

"إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المؤسسة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المراجع وهي أيضا المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج المراجعة وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفا، كلما لجأ المراجع إلى زيادة حجم العينة المختارة". [30] ص 57

3.2.3.1. معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

أما المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، وقد عرف المعيار الدولي رقم 500 أدلة التدقيق بأنها: " المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى عليها رأيه الشخصي"، [25] ص 393 وتعتبر القرارات التي يصل إليها المدقق مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات كافي وملائم.

فكفاية الأدلة هي مقياس كمية أدلة الإثبات أما الملائمة فهي قياس لجودة أو نوعية أدلة التدقيق وموثوقيتها في تحقيق الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأيه المهني. وهناك علاقة تبادلية بين كمية الأدلة وملاءمتها، فكلما كانت نوعية الأدلة أعلى كلما كانت الكمية المطلوبة أقل، على أن الحصول على أدلة تدقيق أكثر قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة [35]393-395.

وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال وصور، كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث والمستندات، وقرارات مجلس الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة [40] ص 8-10.

3.3.1. معايير إعداد التقرير

الهدف الرئيسي لتقرير المراجعة هو إعلام الأطراف المعنية على انتظام وصحة والمطابقة لمفهوم الصورة العادلة للقوائم المالية للمؤسسة، انطلاقاً من هذا الجانب، نعتبر أن رأي المراجع باعتباره مهني محاسبي محترف ومحايد على القوائم المالية، يأخذ حيزاً كبيراً في اتخاذ القرارات المستثمرمين أو طلب القروض وغيرها من القرارات الأخرى. الرأي الذي يعطيه المراجع والتقرير الذي يصيغه إلى جانب المعلومات والبيانات الأخرى المتوفرة، يشكل مؤشراً ذات صلة وثيقة بدرجة الثقة في هذه القوائم المالية. [41] ص 21 وتحقيقاً للهدف الذي يسعى إليه المراجع من خلال التقرير المالي فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي: [30] ص 62

- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ المحاسبية قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛
- ✓ يجب أن تعبر القوائم المالية بشكل كافٍ ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك؛
- ✓ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يتمتع عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل

الأحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

1.3.3.1. معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتعين على المراجع أن يحدد صراحة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإذا حدد المراجع أن القوائم المالية تخرج جوهرياً عن تلك المبادئ فإن المراجع يصف ذلك الخروج متضمناً الآثار النقدية، وفي معظم الحالات تمثل تلك المبادئ الأساس المستهدف من التقرير المالي، [42] ص 17 ومن أمثلة تلك المبادئ: مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ استقلالية الدورات مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات... وغيرها من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2.3.3.1. معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتطلب المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير ضرورة تبيان تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وبالطبع فإن الإشارة إلى هذا الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالتقرير إنما يهدف إلى: [30] ص 63

- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهرى بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية؛

- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهرى بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائن في تقرير المراجعة.

3.3.3.1. معيار الإفصاح المناسب

يتطلب المعيار الثالث من معايير التقرير ضرورة الإفصاح بتقرير المراجعة عن أية معلومات تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض، ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا، ومن ثم فعندما

يرى قارئ القوائم المالية تقرير مراجعة غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المراجع قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية. [30] ص 63

4.3.3.1. التعبير عن الرأي

يتطلب هذا المعيار أن يقوم المراجع بإصدار رأي فني، وإذا كانت هناك أسباب تبرر عدم إمكانية إصدار ذلك الرأي يتعين إعلام المستخدم بكافة الأسباب الرئيسية وراء ذلك، ويعتمد تحديد نوع الرأي المقدم على نتائج فحص المراجع، ويجب أن يشير تقرير المراجع إلى نوع الفحص المؤدي ودرجة المسؤولية التي يتم الاضطلاع بها، ولذلك فإن التقرير يجب أن ينص بوضوح عما إذا كانت القوائم المالية قد تم مراجعتها أو فحصها أو إعدادها. [42] ص 18

ويضع المراجع في تقريره واحد من الثلاث آراء التالية:

✓ **الرأي المطلق (المصادقة بدون تحفظ):** ويعني بأن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق وأنها تعبر عن الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة ووضعية ذمتها؛

✓ **الرأي المتحفظ (المصادقة بتحفظ):** ويعني وقوف المراجع على أخطاء ونقائص إلا أن هذه الأخيرة لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ، واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها. وتنقسم التحفظات إلى ثلاثة أنواع: [06] ص 46.

- تحفظات تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع؛
- تحفظات تشير إلى اختلاف المراجع مع الإدارة؛
- تحفظات قانونية أو متعلقة بالقانون الداخلي للمؤسسة؛

✓ **الامتناع عن إبداء الرأي (عدم المصادقة):** يكون ذلك في حالة اكتشاف أخطاء ونقائص خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها ولا بد من المراجع إدراج الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم رأيه أو في حالة عدم تمكن المراجع من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية لظروف معينة كالضغوطات التي تمارس عليه من طرف الإدارة أو عدم تعاونها معه أو عدم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم رأيه الفني.

4.1. تنظيم مكاتب المراجعة الخارجية وأخلاقيات المهنة

إن النجاح الذي يمكن أن يحققه مراجع الحسابات الخارجي في عمله لا يقتصر فقط على التأهيل العلمي والعملية وعلى عنايته المهنية أثناء عملية المراجعة، بل أيضا يعتمد كثيرا على تنظيم مكتبه، وتوفير الموظفين المساعدين المؤهلين مع ضرورة متابعة وتنسيق جهودهم لكي تتم الأعمال في الأوقات المحددة لها. كما لا بد من المراجع الخارجي أن يلتزم بمبادئ السلوك المهني والتي تحدد علاقته ليس فقط مع الزبون وإنما مع جميع الأطراف بما في ذلك زملائه في المهنة.

1.4.1. التنظيم الداخلي لمكاتب المراجعة الخارجية

يختلف التنظيم الداخلي لمكتب المراجعة من شخص لآخر تبعا لحجم العمل وطبيعته، كما يختلف باختلاف الشكل القانوني للمكتب نفسه فإذا كان المراجع يمارس عمله في مكتبه ذلك لوحده، فلا نجد في مكتبه أي أقسام بل تتجمع في شخصه كل الوظائف والمهام، صغيرها وكبيرها، أما إذا كان المكتب ملكا لشركة بين مراجعين اثنين أو أكثر، فغالبا ما نجد نشاطه مقسما إلى أقسام ومستويات. وعموما يعتمد الهيكل التنظيمي لمكتب مراجعة على تقسيمين الأول حسب الوظيفة (تقسيم أفقي) والثاني حسب المستويات (تقسيم عمودي)

1.1.4.1. تقسيم المكتب وظيفيا (تقسيم أفقي):

ويتم تقسيم مكتب المراجعة إلى قسمين: [37] ص 75

- قسم فني يتولى العمل الفني أي مهام المراجعة والاستشارات المحاسبية والضريبية وتنظيمها والتكاليف والخدمات ذات الصلة؛

- قسم إداري يقوم بالخدمات المكتبية التقليدية ومساعدة القسم الفني على القيام بأعماله مثل إمساك حسابات المكتب وحفظ الملفات والسجلات والأوراق وأعمال الطباعة وغيرها.

كما يجب إثر ذلك تحديد النقاط التالية: [37] ص 76

- ✓ سلطات وواجبات كل قسم وكل موظف من العاملين، على أن تكون حدود السلطة واضحة وأن يعرف كل موظف واجباته والأعمال والتصرفات التي تقع داخل هذه الحدود؛
- ✓ الإطار الذي يحكم تفويض السلطة وحدودها وخصوصا فيما يتعلق بأعمال المراجعة التي يقوم بها الفنيون من الموظفين الرئيسيين والمساعدين وغيرهم؛
- ✓ تدعيم الأقسام الفنية بعدد كاف من المؤهلين مهنيا يتناسب مع حجم العمل ونوعياته المتخصصة وتدعيم الأقسام الإدارية بالعاملين الذين تتوافر فيهم الخبرة والكفاءة في الأعمال المختلفة؛
- ✓ ضرورة قيام صاحب العمل أو صاحب مكتب المراجعة برسم سياسات المكتب ووضع برنامج العمل ومتابعة تنفيذها تحت إشرافهم في مراحل التنفيذ المختلفة مع الالتزام بأحكام التشريعات السارية والمحافظة على آداب المهنة وتقاليدها في التعامل مع الغير.

2.1.4.1. تقسيم المكتب من حيث المستويات الوظيفية (تقسيم عمودي)

يشمل التنظيم الإداري للمكتب على عدد من مستويات السلطة على النحو التالي: [43]

- الشركاء (Partners)

هم أصحاب المكتب والمسؤولون عن وضع السياسات العامة له، وعن إنجاز العمل الموكل إليهم حيث يقابلون العملاء ويناقشون العمل معهم ولذلك فهم الذين تتعدّد مسؤولياتهم في حال الإهمال أو التقصير؛

- المدير أو المشرف (Manger, Supervisor)

يكون في العادة مراجعا رئيسيا في المكتب، وتعهد إليه بعض الأعمال حيث يخول له بعض السلطات والصلاحيات، فعندما تزداد واجبات الشركاء بحيث تتعدّد سيطرتهم على كافة أوجه نشاط المكتب من قبلهم يفوضون جزءا من ذلك لمديري الأقسام؛

- المراجع الأول أو الأساسي (Senior Auditor)

يشرف على كل عملية مراجعة مراجع أول، ويعد مسؤولا عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية المراجعة بما في ذلك إعداد برنامج المراجعة والإشراف على العمل الميداني؛

- المراجع الثانوي (Semi-Senior Auditor)

وهو ما لم تصل خبرته لمستوى المراجع الأول إلا أنه لديه المقدرة والمهارة المناسبة، وتوكل إليه المهام الأقل خطورة، أو ينوب عن المراجع الأول في بعض المهام الصغيرة؛

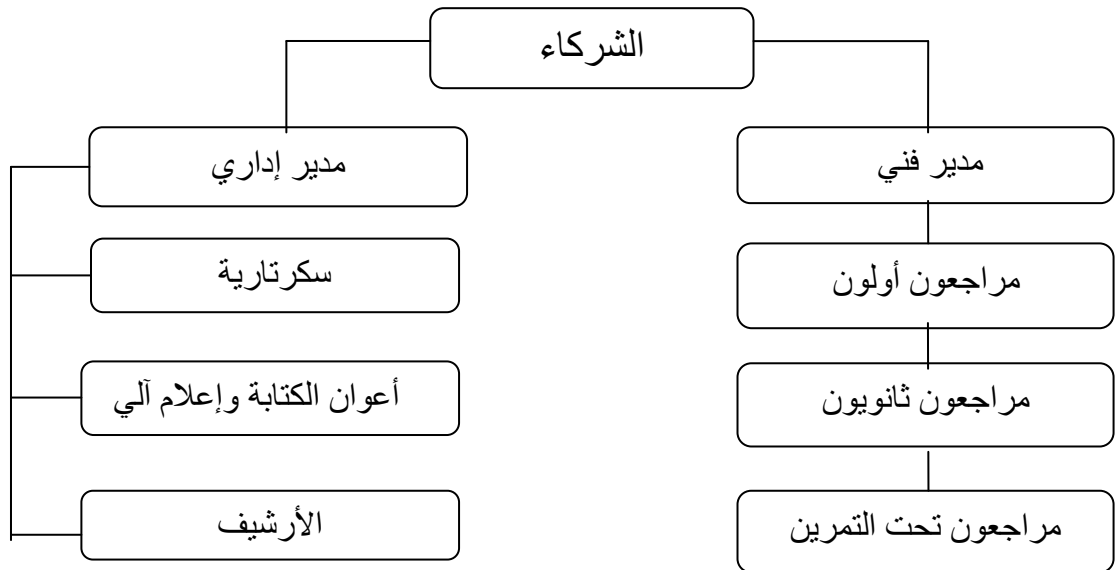
- المراجع تحت التمرين (Junior Auditor)

يقوم بالأعمال الروتينية والأعمال التفصيلية تحت إشراف المراجعين الأولين، وهم مما لم تتوفر لديهم أي مؤهلات مهنية بعد، ويكون الهدف الرئيسي من انتدابهم هو التكوين واكتساب الخبرة المهنية اللازمة؛

- موظفو القسم الإداري (Office Staff)

لا يشترط فيهم دراسة مهنية متخصصة بالنسبة للتدقيق، ويتولون في العادة الأعمال الإدارية الروتينية من مسك حسابات العملاء وتنظيم الملفات والأرشيف والمراسلات. بالإضافة إلى ذلك قد يكون في بعض المكاتب خبراء للضرائب مسؤولون عن الشؤون الضريبية في عمليات التدقيق أو محامين للاستشارات القانونية في قضايا تتعلق بالمكتب.

ويوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمكتب مراجعة ذو حجم متوسط:



الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي لمكتب مراجعة من الحجم المتوسط: [43] ص:144.

2.4.1. مكاتب المراجعة الدولية – الأربعة الكبار (The big four)

حديثنا عن تنظيم مكاتب المراجعة يسوقنا للحديث عن أكبر مكاتب العالم ومنشأتها في مجال المراجعة والمحاسبة والاستشارة، والتي شهدت العديد من الاندماجات، ومكاتب أخرى فرضت نفسها كان مآلها للزوال على غرار مكتب آرثر أندرسون الذي كان ضمن الخمس الكبار عالميا وهو الذي انهار بعد فضيحة شركة إنرون (ENRON)، ليترك المجال لأربع منشآت للمراجعة والمحاسبة عرفوا باسم الأربعة الكبار (The big four) وهي: [44] ص 51

✓ مكتب ديلويت وتوتش (Deloitte & Touche)؛

✓ مكتب برايس ووتر هاوس و كوبر (Price Waterhouse & Coopers)؛

✓ مكتب أرنست ويونغ (Ernst & Young)؛

✓ مكتب كا بي أم جي (KPMG).

ونستعرض فيما يلي مختصرا عن كل مكتب من هذه المكاتب:*

1.2.4.1. مكتب ديلويت وتوتش (Deloitte & Touche)

تم تأسيس مكتب ديلويت (Deloitte) في لندن عام 1845 بواسطة ويليام والس ديلويت (Deloitte Welch William)، وفي عام 1925 اندمج مع مكتب هاسكينز وسلز (Haskins & Sells) وتم الاندماج مع مكتب توتش (Touche Ross international) سنة 1989، ليأخذ المكتب الجديد الاسم الجديد ديلويت وتوتش (Deloitte & Touche) وفي سنة 2004 تم الاحتفاظ باسم واحد وهو ديلويت (Deloitte) وهي شركة سويسرية مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية ويعد المكتب الأول عالميا وعلى رأس الأربعة كبار. [45]

يضم المكتب 170 ألف مهني في 140 دولة حول العالم، وقد بلغ رقم أعمال فروع المكتب في العالم مجتمعة 26.578 مليار دولار سنة 2010، حيث تمثل نسبة مداخل المراجعة 44%، [46]

ويقدم المكتب الخدمات التالية:

* تجدر الإشارة إلى أن مكاتب (ديلويت وتوتش) و(برايس ووتر هاوس و كوبر) (كابى أم جي) يتواجدان في الجزائر على شكل مكاتب استشارة باعتبار أن المراجعة القانونية ممنوعة على الأجانب حسب التشريع المعمول به.

- ✓ المراجعة والمحاسبة؛
- ✓ الاستشارات (Consulting)؛
- ✓ خدمات ضريبية.

2.2.4.1. مكتب برايس ووترهاوس و كوبر (Price Waterhouse &) (Coopers)

المكتب الحالي هو نتيجة لاندماج ثلاث مكاتب، حيث قام صامويل لويل برايس (Samuel Lowell Price) بتأسيس مكتبه في لندن سنة 1849، وتم دمجها مع مكتب إدوين ووترهاوس (Edwin Waterhouse) سنة 1865 وصار المكتب تحت مسمى برايس ووترهاوس (Price Waterhouse)، وقد كان الإخوة كوبر (Cooper brothers) قد قاموا بتأسيس مكتبهم بنفس المدينة سنة 1845، ولم يتم دمج المكتبين إلا في شهر جويلية من سنة 1998. [47] ليصبح من بين أربع أكبر مكاتب للمراجعة والاستشارات في العالم والثاني في الترتيب خلف مكتب ديلويت (Deloitte).

يضم المكتب 757 منشأة في العالم تتواجد في 154 دولة بـ 161000 موظف، وقد بلغ رقم أعمال فروع المكتب في العالم مجتمعة 26.569 مليار دولار سنة 2010، يقوم المكتب حاليا بمراجعة 40 % من الشركات التابعة لمؤشر FTSE 100 * ، و45% من أكبر 1000 شركة للطاقة في العالم. [48]

يقدم المكتب الخدمات التالية: [49]

- ✓ خدمات المراجعة والمصادقة على الحسابات؛
- ✓ خدمات المحاسبة؛
- ✓ خدمات الاستشارة؛
- ✓ خدمات ضريبية؛
- ✓ خدمات مرافقة المعاملات التجارية والصفقات وتمويل المؤسسات.

* واحد من أكبر مؤشرات الأسهم البريطانية. يضم أسهم أكبر مائة شركة بريطانية في بورصة لندن

3.2.4.1. مكتب أرنست ويونغ (Ernst & Young)

عرف مكتب أرنست ويونغ (Ernst & Young) العديد من الاندماجات مع مكاتب أخرى حتى وصل لشكله الحالي، وكانت البداية في سنة 1894 حيث أسس الاسكتلندي آرثر يونغ (Arthur young) مكتب للمحاسبة في شيكاغو (الو.م.أ)، في حين قام الأخوان إليوين وثيودور أرنست (Théodore Ernst&Alwin A.C) بتأسيس مكتبهم سنة 1903 المسمى أرنست وأرنست (Ernest & Ernest)، وبعد سلسلة اندماجات للمكاتب بمكاتب أخرى اتفق المكتبين سنة 1989 على الاندماج في مكتب واحد على الشكل الحالي أرنست ويونغ (Ernst & Young) وأصبح ثالث أكبر منشأة للمراجعة والاستشارات في العالم ضمن الأربعة الكبار. [50]

يضم المكتب 700 منشأة في 140 بلد في العالم بما يقارب 141000 موظف، وقد بلغ رقم الأعمال المكتب سنة 2010 إلى 21.255 مليار دولار، ويراجع المكتب العديد من الشركات العالمية ضمن مجموعة (Fortune 1000) على غرار شركات: AOL Time Warner, Wal-Mart, Amazon.com, 3M Oracle, McDonalds, Google, Intel, Hewlett-Packard, Coca-Cola, et Verizon [51].

يقدم المكتب الخدمات التالية: [52]

- ✓ المراجعة والمصادقة على الحسابات؛
- ✓ الخدمات الاستشارية؛
- ✓ خدمات ضريبية وقانونية؛
- ✓ المرافقة في مختلف المعاملات المالية والتجارية.

4.2.4.1. مكتب كا بي أم جي (KPMG)

يعد المكتب الرابع عالمياً، تأسس سنة 1986 بعد سلسلة اندماجات، ويرجع أصل التسمية إلى ما يلي: [53]

- (K): نسبة إلى كلينفالد بيت (Klynveld Piet) حيث أسس مكتبه للمراجعة سنة 1917 في أمستردام؛
- (P): نسبة إلى بيت وويليام باركلي (Peat Barklay William) والذي أسس مكتبه سنة 1870 بلندن؛
- (M): نسبة إلى جيمس مارويخ (Marwick James) والذي أسس مكتبه سنة 1897 بنيويورك؛
- (G): نسبة إلى رينهارد جولدلر (Goerdeler Reinhard) مدير مجموعة (Deutsche Treuhand-Gesellschaft).

يتواجد المكتب في 144 دولة بـ 137835 موظف، بلغ رقم أعماله سنة 2010 إلى 20.63 مليار دولار حيث تمثل خدمات المراجعة الخارجية 48 % من إجمالي رقم الأعمال المحقق. [53]

يقدم المكتب الخدمات التالية:

- ✓ المراجعة والمصادقة على الحسابات؛
- ✓ مختلف الاستشارات والتكوين؛
- ✓ خدمات ضريبية.

3.4.1. مبادئ سلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية

تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها: "مجموعة من المبادئ والقيم، والتي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين والمراجعين ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة وتتمثل أبرز المبادئ الأخلاقية التي يجب أن تتوفر في الشخص: الأمانة الاستقامة، حفظ الوعد، الولاء، الإخلاص، العدالة، الاهتمام بالآخرين، احترام الآخرين، المثابرة والسعي للتفوق، المسؤولية" [54] ص 210

وقد أولت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا لهذا الجانب بالنظر للفضائح المالية الكبيرة التي تسبب فيها الإخلال بهذه المبادئ السلوكية، ولا تكاد تخلوا أي منظمة مهنية في العالم من دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة، وسنتعرض فيما يلي لأهم ما جاء به دليل قواعد

السلوك المهني الصادر عن مجلس المعايير الدولية لأداب وسلوك المهنة [55] (IESBA) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يركز على ما يلي: [56].

- ✓ النزاهة؛
- ✓ الموضوعية والاستقلالية؛
- ✓ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة؛
- ✓ السرية؛
- ✓ الالتزام بالسلوك المهني.

- النزاهة

يفرض مبدأ النزاهة التزاما على كافة المراجعين المهنيين بأن يتصفوا بالأمانة والاستقامة في علاقتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمنا التعامل العادل والصدق.

ويجب أن لا يكون للمراجع المهني علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الأخرى بحيث يعتقد بأنها تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير، أو تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة، أو تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللا. [56] ص 22

- الموضوعية

يفرض مبدأ الموضوعية التزاما على جميع المراجعين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين، ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات لذلك ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمراجع.

- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية:*

* أنظر المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية.

- ✓ المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفوءة؛
- ✓ تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

- السرية

يفرض مبدأ السرية التزاما على المراجعين المهنيين للامتناع عن:

- ✓ الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة علاقات مهنية أو تجارية دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها؛
- ✓ استعمال معلومات سرية تم الحصول عليها نتيجة علاقات مهنية وتجارية لمصلحة المراجع أو مصلحة طرف ثالث.

- الالتزام بالسلوك المهني

يفرض مبدأ السلوك المهني التزاما على المراجعين المهنيين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء لسمعة المهنة، وهذا يتضمن أي أعمال يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة ، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة.

كما أنه في حالة تسويق وترويج لاسمهم المهني والخدمات التي يقدمونها ينبغي ألا يسيئوا للمهنة، بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين وأن لا ينبغي الإدعاء بمبالغة حول الخدمات التي يقدمونها أو الخبرات والمؤهلات التي يكتسبونها أو إبداء إشارات مسيئة ومقارنان غير مؤكدة مع أعمال زملاء المهنة.

5.1. فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية

يتوقع مختلف مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات أن يضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال التام والحياد، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء

الجوهريّة التي تؤثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومنع إصدار القوائم المالية المضللة، ولكن لا توجد هناك عملية مراجعة تعطي التأكيدات الكاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهريّة [57] ص 17. ومنه يحدث تفاوت بين ما يتوقعه المجتمع المالي من مراجع الحسابات وبين ما يمكن هذا الأخير تلبينه وهو ما يعرف اصطلاحاً بفجوة التوقعات.

ففي دراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1974 دامت أربع سنوات حول مسؤوليات المراجعين ومدى تواجد فجوة للتوقعات توصلت إلى وجود فعلي لفجوة للتوقعات بين المراجعين والمجتمع المالي وأن تقليص هذه الفجوة تقع على عاتق المراجعين أنفسهم [58] ص 105. ونستعرض فيما يلي لمفهوم فجوة التوقعات وعوامل ظهورها ومكوناتها وكذا سبل التقليص من حدتها منها.

1.5.1. مفهوم فجوة التوقعات وعوامل ظهورها

1.1.5.1. مفهوم فجوة التوقعات

عرف (Loggio) فجوة التوقعات (1975) بأنها " عبارة عن مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمو القوائم المالية، و مستويات الأداء المهني كما يراها المراجعون فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات" [59] ص 05

كما يمكن تعريف فجوة التوقعات على أنها: "التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم" [60] ص 07

وبشكل عام يكمن تعبير فجوة التوقعات عن: "مدى التباين والاختلاف بين أبعد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعين وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع".

2.1.5.1. العوامل التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات:

لم تظهر فجوة التوقعات من العدم ولكنها كانت نتيجة لعدة عوامل ساعدت في ظهورها واتساعها سنحاول التركيز على أهمها في ما يلي:

- الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي

مهنة المراجعة الخارجية أساسها الحياد والاستقلالية حيث أن عدم اقتناع بحياد واستقلالية المراجع الخارجي من طرف مستخدمي القوائم المالية يجعل من رأيه المهني غير ذا قيمة وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين الخارجيين؛

- عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته

يعد من أهم العوامل التي تزيد في هوة فجوة التوقعات بين المراجعين والمجتمع المالي، ويعتقد هذا الأخير أن المراجع مسؤول عن مراقبة كل كبيرة وصغيرة في المنشأة التي يقوم بمراجعتها، وأنه مسؤول بدرجة أولى عن الكشف عن حالات الغش والاختلاس والفساد والرشوة، في حين نجد أن مهمة المراجع الأساسية هي مدى صدق وشرعية القوائم المالية وأنها تمثل الصورة الحقيقية للمنشأة وأن مهمة الكشف عن الغش والاختلاس هو مهمة ثانوية، فهو غير مسؤول عن حالات لا يعلم بها كالرشوة مثلا أو تعاقدات أو صفقات غير موثقة قد تحدث خارج المؤسسة، ومن هذا تنشأ فجوة توقعات بين ما ينتظره المجتمع المالي وبين ما يستطيع المراجع فعله لتلبية احتياجاتهم؛

- نقص الكفاءة المهنية للمراجع

في وقت نجد أن المجتمع المالي يعتقد بقدرة المراجع الخارجي بأداء عمله بكفاءة ومهارة عالية نجد أن هذا الأخير قد لا يقوم بعمله بتلك الوتيرة، إما بسبب نقص مؤهلاته هو شخصيا أو نقص كفاءة أحد فريق عمله إذ من المعروف أن المراجع الرئيسي قد يستعين بفريق عمل لأداء بعض المهام فهو لا يستطيع أن يقوم بها كليا وبالتالي قد يقع أحد مساعديه في ارتكاب أخطاء نظرا لمحدودية الكفاءة التي يتمتع بها.

- قصور نظام الرقابة الذاتية في المراجعة

إن مهنة المراجعة متهمة بأنها تطبق نظام رقابة ذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنها للجمهور بحجة الحفاظ على أسرار العملاء، كما أن المهنة متهمة أيضا بأن مصالح مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى هي التي تتحكم فيها وتوجهها. هذه الاتهامات لمهنة المراجعة

ومراقبتها لنفسها تقلل من ثقة الجمهور المستفيد من خدمة المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات. [61] ص 378

- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع

إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية المراجعة، وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالمراجعة مباشرة، فقد أشد الجدال منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المحاسبية وإلى من تعد أساساً تلك التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المنشأة مسؤولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعات من الأفراد يعملون معاً لتحقيق أهداف بشكل أفضل، أم تتطور التقارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع. [61] ص 379

- انخفاض جودة الأداء في المراجعة

هناك عوامل عديدة تقلل من جودة المراجعة كالأتعاب والمنافسة ومحاولة نيل رضا العميل والسعي لاكتساب أكبر عدد من العملاء، وهي حالات تضعف موقف المراجع الخارجي أمام المجتمع المالي وتقلل من احترامهم له وهو ما ينشئ فجوة توقعات بين جودة الأداء الذي من المفروض أن يلتزم به المراجع من وجهة نظر المراجع المالي وبين انخفاض أداء المراجع في حال تأثره بالعوامل المذكورة.

2.5.1. مكونات فجوة التوقعات

من خلال عوامل ظهور فجوة التوقعات التي تطرقنا إليها في المطلب السابق، يمكن

تحديد مكونات فجوة التوقعات من خلال الآتي: [62] 120-121

1.2.5.1. فجوة المعقولية

تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدم آراء المراجع وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة؛

2.2.5.1. فجوة الأداء

تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدم آراء المراجع بشكل معقول من المراجع وبين الأداء الفعلي له، تجزأ هذه الفجوة إلى :

- أولاً: الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً للمعايير المؤطرة للمراجعة، ويطلق على هذه الفجوة بفجوة عدم الكفاية أو القصور في المراجعة؛
- ثانياً: الفجوة بين واجبات المراجع وفقاً للمعايير المؤطرة للمراجعة وبين الأداء الفعلي له، يطلق على هذه الفجوة بفجوة عدم كفاية أو القصور في الأداء من قبل المراجع.

في حين هناك من فصل أكثر في مكونات فجوة التوقعات كما يلي: [27] ص 149-150

1. **فجوة الاستقلالية:** تفسر هذه الفجوة التباين الموجود بين المراجعين والمستخدمين في درجة استقلالية المراجع في أداء مهامه، وكذا العوامل التي تؤثر على هذا الاستقلال؛
2. **فجوة المسؤولية:** ترتبط هذه الفجوة بحجم المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق المراجع وتفسر على أنها الاختلاف والتباين في إدراك المجتمع والمستخدمين لواجبات ومسؤوليات المراجع الكافية والمعقولة مع إدراك وأداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات؛
3. **فجوة التأهيل:** تعتبر الهوية الموجودة بين المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة ودرجة الكفاءة الفعلية للمراجع أمر منشئ لفجوة التوقعات، إذ تناولت بعض المعايير هذه الجوانب في شخص المراجع بغية السماح له بمزاولة هذه المهنة، إلا أن الشروط الموضوعية قد لا تستوفي من المنظور العملي مما يخلق الهوية بين الإمكانيات العلمية والعملية المطلوبة والفعلية التي تبرز من خلال مستوى أداء المراجع؛

4. **فجوة الجودة:** أتت هذه الفجوة من الاختلاف بين توقعات المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة وعوامل تكوين هذه الجودة، فعادة ما يتفق المستخدمين والمراجعين حول مستويات معينة من الجودة في أداء عمل المراجع، إلا أن ذلك لم يبرز على مستوى التقرير النهائي له، فيصبح هذا الأخير لا يعبر عن الجودة المقصودة من خلال أدائه في ظل توافر معايير توظّر الجودة في أداء خدمات المراجعة؛
5. **فجوة التوصيل:** يظهر القصور في التوصيل من خلال التباين الحاصل بين ما يتوقعه المستخدمين من معلومات مفحوصة وبين ما يتم توصيله إليهم فعلا. ولهذه الفجوة مظاهر مثل ضعف قناة الاتصال استخدام مفردات وأساليب غير مفهومة في التقرير أو ضعف التكوين القاعدي لدى المستخدمين؛
6. **فجوة عدم المعرفة:** يعتبر جهل وعدم دراية بعض المستخدمين لطبيعة خدمات المراجعة وعمل المراجع وواجباته وأدواره والقيود المرفوعة أمام عمله، أمرا مثير لهذه الفجوة، أن هذا الشكل يسمح للمستخدمين من التعبير عن احتياجات مبالغ فيها ولا يمكن تلبيتها في ظل قيود الإطار العام للمراجعة مما يفرز ما يطلق عليه بفجوة اللامعقولية؛
7. **فجوة الفشل:** وتتمثل في اعتقاد المجتمع المالي بأن فشل الشركات يعني بالضرورة فشل المراجعة.

3.5.1. كيفية تقليص فجوة التوقعات

نظرا لتأثيرات فجوة التوقعات على كل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة المراجعة، فإنه من الضروري العمل على تضييقها، وقد تم اقتراح العديد من الحلول التي يعتمد على تصحيح التوقعات غير المعقولة للمجتمع المالي وتلبية توقعاتهم المعقولة، وذلك حيث أنه من الصعب القضاء نهائيا على تلك الفجوة نظرا لطبيعتها ومكوناتها وقد أكد العديد من الباحثين بقولهم أن أقصى ما يمكن تحقيقه هو تضييق تلك الفجوة إلى أدنى حد ممكن. [60] ص 31 ومن بين أهم هذه الحلول نذكر ما يلي:

- ✓ تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالي؛
- ✓ تدعيم استقلالية المراجع؛
- ✓ توسيع مسؤوليات المراجع والإعلان عنها للمجتمع المالي؛
- ✓ الاهتمام بجودة المراجعة؛

- ✓ تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة؛
- ✓ تأثير التعليم والتكوين في معالجة فجوة التوقعات.

1.3.5.1. تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية

من الضروري تحسين الاتصالات مع استخدامات القوائم المالية بهدف تصحيح توقعاتهم غير المعقولة ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق كل من تقرير الإدارة وتقرير المراجعة. [60] ص 32 فمثلا يتم إعداد تقرير من طرف الإدارة يقر بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية يقدم مع القوائم المالية نفسها وكذا تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية والاستجابة لنقاط الضعف التي حددها المراجع ويتم إخطار الأطراف المعنية بذلك حتى يكونوا على علم.

2.3.5.1. تدعيم استقلالية المراجع

يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله عند ممارسة عملية المراجعة، حتى يتمكن من تلبية مستخدمي القوائم المالية وزيادة ثقتهم في تقارير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات. ولا بد من التركيز على العديد من النقاط بهذا الخصوص كدور لجنة المراجعة وكذا مناقشة مدة تعيين المراجع وأعباءه والتغيير الإلزامي له بعد مدة معينة وأداء خدمات أخرى بخلاف المراجعة... الخ

3.3.5.1. توسيع مسؤوليات المراجع والإعلام عنها للمجتمع المالي

إن معالجة فجوة التوقعات من خلال هذا البند، تكون بالإعلام عن المسؤوليات والأدوار المبتغاة من مراجعة مؤسسة ما، فاختلاف توقعات المستخدمين عن الأداء الفعلي للمراجع تكمن في التوقعات المبالغ فيها أو لضعف الأداء من قبل المراجع، لذا جاء هذا البند لتضييق هذه الفجوة من خلال إعلام المستخدمين بالمسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع، فضلا عن هذا ذهب بعض المختصين إلى توسيع مسؤوليات المراجع للإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين، والتي لا تدخل ضمن واجبات المراجع حتى يمكن من معالجة فجوة التوقعات، بحيث يقبل المراجع الدور المتوقع أن يلعبه وأن يتحمل مسؤوليات كثيرة لتلبية توقعات المستخدمين، بشرط المعرفة والدراية من قبل هؤلاء المستخدمين بحدود آراء

4.3.5.1. الاهتمام بجودة المراجعة

يعد انخفاض جودة الأداء وتدني المستويات المتعارف عليها من خلال انخفاض درجة الالتزام بالمعايير والإجراءات المختلفة للمراجعة أحد الأسباب الأساسية لتكوين فجوة التوقعات، لذا وبغية معالجة هذه الفجوة أصبح التركيز على تطوير هذه الجودة الممكنة من إشباع احتياجات المستخدمين، وذلك من خلال التركيز على نقاط عديدة كسمعة وشهرة مكتب المراجعة، احترافية مكتب المراجعة والخبرة المكتسبة ومعدل القضايا المرفوعة ضد المكتب... الخ. [61] ص 382

5.3.5.1. تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة

يتوجب على المنظمات المهنية وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة. [61] ص 383

6.3.5.1. تأثير التعليم في معالجة فجوة التوقعات

تعتبر البرامج التعليمية لمقاييس المحاسبة والمراجعة في المعاهد والجامعات أساس التكوين القاعدي بالنسبة للمراجعين، فكلما كانت هذه البرامج قوية وموافقة ومسايرة للواقع العملي لمهنة المراجعة كلما تنبئنا بسلامة تكوين خريجي هذه المعاهد والجامعات والعكس صحيح، إضافة إلى الشروط المرتبطة بالتكوين المهني الميداني الممكن من أخذ التجارب والتعامل معها، في ظل الذي سبق يمكن أن نقول أن هذا التعليم يؤهل المراجعين لمزاولة مهنة المراجعة كما يؤهل هؤلاء الخريجين الذين يشتغلون على أنهم محاسبون لدى الشركات أو كمسيرين أو مستخدمين لآراء المراجعين أو كأعضاء في لجان المراجعة، أن هذه المواقع تمكن في النهاية من التقارب في وجهات النظر بين الأطراف المختلفة، المراجعين، المستخدمين، المسيرين وأعضاء لجان المراجعة ومن ثمة تضيق فجوة التوقعات. [61] ص 383

خلاصة:

من خلال ما تطرقنا إليه خلال الفصل يمكن القول أن المراجعة الخارجية تتفاعل إيجابيا مع التغيرات والتطورات التي تعرفها بيئة الأعمال، فقد اتسع مفهومها وتطورت أهدافها وزادت أهميتها، فمن مجرد وسيلة لاكتشاف التزوير والغش والسرقة وكفى إلى مجموعة تقنيات تسعى لتحسين أداء المنشآت الاقتصادية وإصلاح مواطن ونقاط الضعف والخلل فيها، وتحول المراجع من حارس يسعى لضمان مصلحة الملاك إلى خدمة كافة الأطراف المعنية والمجتمع ككل، ومن وظيفة فردية إلى فرق عمل محترفة ومكاتب وشركات تعنى بشؤون هذه المهنة.

ومن مجرد خدمة بسيطة تقليدية إلى مهنة معترف بها لها معايير وشروط وتحكمها قوانين وأخلاقيات وتتباها منظمات وهيئات والتي تسعى لتوحيد الممارسات على المستوى الدولي على غرار المحاسبة، وإن كانت ليست بنفس الاهتمام التي تتمتع به هذه الأخيرة.

كما تركز المراجعة الخارجية على مجموعة من العوامل تساعد في تأكيد وجودها وفعاليتها، وذلك من خلال تسليط الضوء على بعض المفاهيم الأساسية كالاستقلالية والكفاءة المهنية والاحترافية وجودة الأداء والتزام بالسلوك المهني في وقت يزداد فيه عدد الممارسين للمهنة وتتزايد فيه الحاجة للمهنة، بالنظر لتوسع مختلف النشاطات الاقتصادية وتعارض المصالح والتعرض للأزمات المالية والاقتصادية.

ويبقى المجتمع المالي في انتظار الأحسن من مهنة المراجعة الخارجية، ما يستدعي من المهتمين سواء مهنيين أو أكاديميين أو هيئات بذل الجهود من أجل تطوير المراجعة الخارجية وتقليص فجوة التوقعات رفعا لمستوى المهنة أولا والحفاظ على هيبتها ومصداقيتها وتلبية لجميع احتياجات الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة.

الفصل 2 جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها

تمثل جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يهيمه أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، والإدارة تحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم. كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للحفاظ على مصالح جميع الأطراف المختلفة، وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها.

وسنحاول في هذا الفصل تسليط الضوء على أبعاد جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها من زاوية أكاديمية من خلال التطرق لعناصر عديدة مرتبطة بهذا الموضوع وذلك في شكل مباحث، هي كالتالي:

- 2.1. مدخل لإدارة الجودة الشاملة؛
- 2.2. ماهية جودة المراجعة الخارجية؛
- 3.2. جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الهيئات المهنية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- 4.2. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية؛
- 5.2. أساليب الرقابة على جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها.

1.2. مدخل لإدارة الجودة الشاملة

تعد الجودة من المتطلبات الحديثة التي يجب توافرها في مختلف المنتجات والخدمات، والتي تقدمها المنشآت الإنتاجية أو الخدمية لعملائها تلبية لاحتياجاتهم ورغباتهم، مما يفرض عليها منح الأهمية اللازمة لهذا المفهوم الحديث وذلك من خلال استيعاب وفهم معنى الجودة وتعميمه على جميع أفراد المنشأة وترسيخه لديهم كأحد أهم العوامل التي تساعد على ضمان استمرارية وبقاء مختلف المؤسسات والكيانات الاقتصادية.

وفي هذا المبحث سنتطرق للمفاهيم الأساسية للجودة وإدارة الجودة الشاملة حتى يسهل علينا ربطها فيما بعد بمهنة مراجعة الحسابات باعتبارها خدمة اقتصادية أصبحت تتطلب معايير للجودة حتى تستجيب وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المهنة.

1.1.2. مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة

يعود أصل كلمة الجودة (Qualité) إلى الكلمة اللاتينية (Qualitas) والتي تعني طبيعة الشيء أو الشخص وكانت تعني قديما الدقة والإتقان، ولقد تغير مفهوم الجودة مع تطور علم الإدارة وظهور الشركات الكبرى وزيادة حدة المنافسة، حيث أصبح للجودة أبعادا جديدة ومتشعبة. [63] ص 16-17 وهناك عدة تعاريف لمصطلح الجودة وإدارة الجودة الشاملة سنتطرق إليهم في ما يلي:

1.1.1.2. مفهوم مصطلح الجودة

- تعريف المنظمة العالمية للمعايرة (ISO 9000)

تعرف الجودة على أنها " تكامل مجموعة الأولويات والخصائص لمنتج أو خدمة ما بصورة تمكن من تلبية احتياجات ومتطلبات معلنة أو معروفة ضمنا "؛ [64] ص 39

- تعريف معهد الجودة الأمريكي:

عرف الجودة على أنها: " تأدية العمل الصحيح على نحو صحيح من الوهلة الأولى مع الاعتماد على تقويم المستفيد في معرفة مدى تحسن الأداء "؛ [65]

- تعريف برادلي (Bradly T. Gale)

لقد ميز برادلي بين أربع مستويات للجودة والتي تجعل منها سلاحا استراتيجيا،
والمتمثلة في: [66] ص 09

✓ **جودة المطابقة:** أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم؛

✓ **إرضاء العملاء:** وذلك من خلال الاقتراب منهم، وتفهم احتياجاتهم ومحاولة تلبية هذه الاحتياجات؛

✓ **القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة:** وذلك من خلال دراسة السوق وتحليل متغيراته؛

✓ **إدارة القيمة للعميل:** من خلال استعمال أدوات القياس ومؤشرات تحليل العلاقة.

وبشكل عام يمكن استخلاص بأن الجودة هي تلبية رغبات الزبائن الحالية والمتوقعة وكذا الملائمة للاستخدام والمطابقة للمواصفات بالإضافة إلى توفر كل من الثقة والأمان، وهذا بإبعاد العيوب والأخطاء وعدم تكرارها. [67] ص 12

2.1.1.2. مفهوم مصطلح إدارة الجودة الشاملة

يعتبر مصطلح إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الحديثة في الإدارة، وهو ترجمة للمصطلح الفرنسي (Gestion de la Qualité Total)، ويقابله المفهوم الأمريكي (Total Quality Management) ولتقريب مفهوم إدارة الجودة الكلية إلى الأذهان يلزم معرفة دلالة كل من كلماتها الثلاث (إدارة- جودة- كلية): [68]

✓ **الإدارة:** تشمل محاور الإدارة الأربعة التي تبدأ بالتخطيط ثم التنظيم ثم التوجيه ثم المتابعة وتطبيق هذه المفاهيم على برامج الجودة؛

✓ **الجودة:** كما نص على ذلك المفهوم الحديث بكونها الوفاء بمتطلبات المستفيد؛

✓ **الكلية:** لأنها تهتم بمراجعة جميع جزئيات العمل مهما كانت دقيقة.

وهناك العديد من التعريفات لإدارة الجودة الشاملة نذكر من بينها:

عرفها معهد الجودة الفيدرالي على أنها: " منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات الزبائن، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات". [63] 16-17

وتم تعريفها كذلك بأنها: "منهج حديث لإدارة وتسيير المؤسسة في سياق زيادة المنافسة والبحث المستمر عن محاور التحسين، وهي فلسفة إدارية مندمجة كلياً داخل المنظمة ومجموعة طرق وأدوات تهدف إلى:

- ✓ أفضل ما يتم القيام به من أجل خفض التكاليف الغير ضرورية وكذلك تحسين العلاقات الخارجية (الموردين/العملاء)؛
- ✓ رفع الحصة السوقية من خلال التركيز على خدمة العميل النهائي(المستهلك النهائي)". [68]

ويقصد بها أيضاً: "التطوير والمحافظة على إمكانيات المؤسسة من أجل تحسين الجودة وبشكل مستمر والإيفاء بمتطلبات الزبون وتجاوزها، وكذلك البحث عن الجودة وتطبيقها في أي مظهر من مظاهر العمل بدءاً من التعرف على احتياجات الزبون وانتهاءً بمعرفة مدى رضا الزبون عن الخدمات أو المنتجات المقدمة له". [69] ص 235

2.1.2. خصائص ومظاهر إدارة الجودة الشاملة

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن هناك العديد من الخصائص يتميز بها مفهوم إدارة الجودة الشاملة كما أن للجودة الشاملة مظاهر نستطيع بواسطتها قياس مستواها وهو ما سنتطرق له في هذا المطلب.

1.2.1.2. خصائص أو سمات إدارة الجودة الشاملة

تبيح الأفكار التي تناولت إدارة الجودة الشاملة بالبحث والتطوير والتنظير، الخروج بعدد من الخصائص التي اختص بها هذا المدخل وهي: [70] 53-54

- ✓ أنها فلسفة إدارية حديثة ومتطورة؛
- ✓ أنها استمدت جذورها من النظريات والكتابات الإدارية السابقة واستفادت بأحسن ما فيها؛

- ✓ أنها فلسفة إدارية تعتمد على مبدأ مشاركة جميع العاملين في تحقيق الجودة ويتحمل الجميع مسؤولية ذلك؛
- ✓ أنها فلسفة تركز على جودة المنتج أو الخدمة وعدم التوقف عند حد معين بل الاستمرار بالتحسين طالما هناك من يستفيد منه؛
- ✓ أنها تأخذ بعين الاعتبار حاجات المستهلك أو الزبون وتحاول تحقيقها أو أبعد مما يتوقعه الزبون؛
- ✓ أنها ثقافة تعتمد على إشاعة قيم التعاون والتآزر من أجل نجاح العمل وتحقيقها أهداف المؤسسة؛
- ✓ أنها تسمح بظهور الأفكار الخلاقة والمبدعة وتعمل على تحقيقها؛
- ✓ أنها فلسفة تسعى إلى تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق واعتماد مبدأ الأرباح طويلة الأمد من خلال إنتاجية عالية وعوائد مربحة؛
- ✓ أنها فلسفة تؤمن بملائمة الوسائل مع الغايات فالجودة لا تتحقق إلا بضمان جودة الطرفين؛
- ✓ أنها فلسفة أو نظام متكامل يضمن للدولة من خلاله نتاجه المتميز السمعة والمكانة العالية بين الدول؛
- ✓ تتبع الأساليب العلمية في حل المشكلات؛
- ✓ يحكمها دستور أخلاقي يتمثل في توفير الثقة في المنتج وفي مواعيد الانجاز؛
- ✓ قدرة المؤسسة على التأقلم السريع مع مختلف المتغيرات المستجدة على مختلف الأصعدة الداخلية والخارجية وما يتفرع منهما من متغيرات إضافية جديدة.

2.2.1.2. مظاهر إدارة الجودة الشاملة

تتجسد الجودة في عدة مظاهر وأشكال عبرت عن تطورها عبر التاريخ، رغم التسلسل الزمني لهذه المظاهر إلا أنها يمكن أن تكون مترامنة ولا ينفي وجود مظهر منها وجود المظهر الآخر وهي باجتماعها تشكل الجودة الشاملة.

وتتمثل هذه المظاهر في المظهر الإحصائي، المظهر التجاري، المظهر الاقتصادي وبالإضافة إلى المظاهر المادية تتجلى الجودة في نوعية النظم والتعامل والنظرة للإنسان وهي

كلها مظاهر تشكل مجتمعة المظهر الإستراتيجي للجودة، سنوضحها في ما يلي: [71] ص 26-28

- الجودة الإحصائية

يعبر هذا المظهر عن الجودة المعروفة لدى مهندسي الإنتاج المختصون في الإنتاج الصناعي، انبثقت عن تيار مراقبة الجودة الذي عرف بداياته بالولايات المتحدة أثناء الحرب العالمية الثاني، وتعرف على أنها تعبير رياضي عن الجودة يتمثل في العمل على تدقيق التطابق مع معطيات معدة سلفا متبوعة بحكم. وتختلف أنواع المراقبة الإحصائية حسب مستويات الانتهاء من المنتج وكذا حسب موضوع المراقبة أي العنصر الذي تقع عليه؛

- الجودة التجارية

هذا المظهر للجودة يترافق عادة مع دراسات السوق من أجل قياس مدى مطابقة المنتج للمواصفات وتحقيقه لتطلعات المستهلك، وهو يعبر عن نظرة المستهلك للمنتج، ويشمل مفهومين عند المؤسسة: الجودة المتوقعة والجودة المحققة؛

- الجودة الاقتصادية

يتجلى المظهر الاقتصادي للجودة من خلال الاهتمام بتقليص التكاليف من أجل رفع عائدات المؤسسة وأول من تحدث عن المظهر الاقتصادي للجودة كان الأمريكي (Juran) سنة 1951، عندما فصل بين التكاليف التي لا يمكن تفاديها مثل تكاليف قياس الجودة وتكاليف المراقبة، والتكاليف التي يمكن تفاديها مثل تكاليف الأخطاء والتكاليف الناتجة عن تلف المواد نتيجة عدم مطابقة المواصفات. كما أن المظهر الاقتصادي للجودة يتجلى عند البحث عن مصادر التبذير لتفاديها وهذا بهدف تعظيم العوائد داخل المؤسسة.

- الجودة الاجتماعية – التنظيمية

وهو معنى أن يعطي النظام المتبع لإدارة الجودة الشاملة أبعادا اجتماعية تتجلى فيما يلي:

✓ تحريك الجميع داخل المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المشتركة؛

- ✓ تخطي التنظيمات الصارمة وإجراءات ضمان الجودة إلى أساليب أكثر وأشد مرونة بهدف التأقلم مع كل الوضعيات؛
- ✓ الاعتماد الكبير على حلقات الجودة التي شكلت نواة صلبة للتحسين أعطت بعدا اجتماعيا هاما داخل المؤسسة كما مكنت من تحريك كل الطاقات البشرية من أجل نفس المشروع.

- الجودة الإستراتيجية

بفضل الاقتناع بمختلف مظاهر الجودة (التجارية - الاقتصادية - التنظيمية - الإحصائية) أصبحت تدمج وبشكل شامل في إطار إستراتيجية للجودة، وتعد إدارة الجودة اختيارا إستراتيجيا لإدارة المؤسسة لأن التحكم فيها يعتبر مصدرا لحسن الأداء على مجموعة من المستويات هي: [72] ص 72

- ✓ اقتصاد تكاليف غياب الجودة يؤدي لعائدات أكبر للاستثمارات؛
- ✓ التأثير الجيد على صورة المنتجات في السوق يؤدي إلى رفع المبيعات؛
- ✓ التأثير على الإنتاجية الجماعية للمؤسسة نظراً لتحسين إجراءات العمل؛
- ✓ خلق ديناميكية لتحفيز جميع العمال داخل المؤسسة.

3.1.2. أهمية وأهداف إدارة الجودة الشاملة

يكتسي تطبيق إدارة الجودة الشاملة أهمية على جميع الأطراف المتعلقة بالمنشأة، كما أنها تحقق أهدافا لا تعود بالفائدة على العميل أو المستهلك النهائي إنما على المؤسسة نفسها وعلى المجتمع ككل.

1.3.1.2. أهمية إدارة الجودة الشاملة

تعد الجودة هامة لثلاث أطراف رئيسية وهم المنظمة والعملاء والعمال وذلك من خلال ما يلي: [71] ص 07

- بالنسبة للمنظمة

تظهر أهمية جودة المنتجات والخدمات بالنسبة للمنظمة من خلال ما يلي:

- ✓ الصورة العامة وسمعة المنظمة في السوق؛
- ✓ درجة الثقة في المنتجات والخدمات؛
- ✓ مستوى الإنتاجية،
- ✓ التكلفة؛
- ✓ الأنظمة والتشريعات الدولية؛
- ✓ زيادة الأرباح والحصة السوقية.

- بالنسبة للعملاء

تتضح أهمية الجودة بالنسبة للعملاء من خلال العنصرين التاليين:

- ✓ الرضا: رضا العملاء عن المنتج أو الخدمة المقدمة يعني وضع الثقة في المؤسسة وسمعة جيدة لها لدى المستهلكين؛
- ✓ الوفاء: ضمان وفاء المستهلكين للمنتج أو الخدمة والحفاظ عليهم لا يكون إلا من خلال تلبية رغباتهم واحتياجاتهم من خلال استمرار تقديم المنتج والخدمة بالجودة التي يريدها العميل.

- بالنسبة للعمال

وتتخذ أهمية الجودة بالنسبة للعمال الأوجه التالية:

- ✓ دعم نشاط كل فرد والرفع من فعالية الأداء؛
- ✓ المساهمة في تنسيق عملية التسيير؛
- ✓ التناسق والترابط بين مختلف الأقسام الإنتاجية أو الخدمية داخل المؤسسة.

2.3.1.2. أهداف إدارة الجودة الشاملة

إن الهدف الأساسي من تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة في الشركات هو تطوير الجودة للمنتجات والخدمات مع إحراز تخفيض في التكاليف والإقلال من الوقت والجهد الضائع لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء وكسب رضا، هذا الهدف الرئيسي للجودة يشمل ثلاث فوائد رئيسية وهي: [73]

- خفض التكاليف

إن الجودة تتطلب عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة وهذا يعني تقليل الأشياء التالفة أو إعادة إنجازها وبالتالي تقليل التكاليف؛

- تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل

فالإجراءات التي وضعت من قبل المؤسسة لإنجاز الخدمات للعميل قد ركزت على تحقيق الأهداف ومراقبتها وبالتالي جاءت هذه الإجراءات طويلة وجامدة في كثير من الأحيان مما أثر تأثيراً سلبياً على العميل؛

- تحقيق الجودة

وذلك بتطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء، فعدم الاهتمام بالجودة يؤدي لزيادة الوقت لأداء وإنجاز المهام وزيادة أعمال المراقبة وبالتالي زيادة شكوى المستفيدين من هذه الخدمات.

بالإضافة إلى ما سبق تتمثل أهداف وفوائد تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة في ما

يلي:

- ✓ خلق بيئة تدعم وتحافظ على التطوير المستمر؛
- ✓ إشراك جميع العاملين في التطوير؛
- ✓ متابعة وتطوير أدوات قياس أداء العمليات؛
- ✓ تقليل المهام والنشاطات اللازمة لتحويل المدخلات (المواد الأولية) إلى منتجات أو خدمات ذات قيمة للعملاء؛
- ✓ إيجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء؛
- ✓ تحسين نوعية المخرجات؛
- ✓ زيادة الكفاءة بزيادة التعاون بين الإدارات وتشجيع العمل الجماعي؛
- ✓ تعليم الإدارة والعاملين كيفية تحديد وترتيب وتحليل المشاكل وتجزئتها حتى يمكن السيطرة عليها؛

- ✓ تعلم اتخاذ القرارات استنادا على الحقائق لا المشاعر؛
- ✓ تدريب الموظفين على أسلوب تطوير العمليات؛
- ✓ تقليل المهام عديمة الفائدة زمن العمل المتكرر؛
- ✓ زيادة القدرة على جذب العملاء والتقليل من شكاويهم؛
- ✓ تحسين الثقة وأداء العمل للعاملين؛
- ✓ زيادة نسبة تحقيق الأهداف الرئيسية للشركة.

2.2. ماهية جودة المراجعة الخارجية

تباينت آراء المهنيين والباحثين الأكاديميين والجمعيات المهنية حول إيجاد مفهوم متفق عليه لجودة المراجعة الخارجية، وقد كان للفكر الصناعي والإنتاجي السابق في تناول موضوع الجودة كما سبق وتطرقتنا إليه. أما في مجال مراجعة الحسابات فهناك العديد من المصطلحات التي يتم تداولها على المستويين الأكاديمي والمهني، وتكمن صعوبة الاتفاق على مفهوم محدد ودقيق لجودة المراجعة الخارجية في تعدد الأطراف التي تستفيد من هذه الأخيرة حيث ينظر كل طرف مستفيد إلى جودة المراجعة من زاوية معينة.

ونحاول في هذا المبحث وضع تصور لمفهوم جودة المراجعة من خلال التطرق إلى العديد من التعريفات واتجاهاتها المختلفة وكذا إلى أهمية هذا المفهوم وأهدافه التي يسعى إلى تحقيقها.

1.2.2. مفهوم جودة المراجعة الخارجية

بالنظر لتعدد المستفيدين من جودة المراجعة واختلاف نظرة كل طرف، فقد تم إعطاء العديد من التعاريف الجزئية -إن صح التعبير- لجودة المراجعة والنظر إليها من خلال ثلاث زوايا:

1. من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية؛
2. من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات؛
3. من زاوية تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

1.1.2.2. من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية

وتبنى هذا الطرح العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث تتوقف جودة المراجعة بالدرجة الأولى على مدى الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" [25] على أن: "تلتزم المؤسسة (مكتب التدقيق) بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضمانا معقولاً بـ:

- أ. أن المؤسسة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- ب. وأن التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف."

2.1.2.2. من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات

يدعم هذا الطرح العديد من الباحثين على رأسهم (De Angélo 1981) و(Watts & Zimmerman 1981)، حيث جاء تعريف (De Angélo) لجودة المراجعة الخارجية بأنها: "تقدير من طرف أحد العملاء المتوقعين لأحد المراجعين بأن هذا الأخير باستطاعته القيام معاً بـ: اكتشاف خطأ جوهري أو مخالفة في النظام المحاسبي للعميل، وتعيين ونشر هذه الأخطاء الجوهرية أو المخالفات في التقرير النهائي" [74] ، وعلى نفس المنوال عرف (Davidson & Neu 1993) جودة المراجعة بأنها: "قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عليه القوائم المالية". [75] ص 07

3.1.2.2. من زاوية القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

إن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة، وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة، ويرى كل من (Sutton & Lampe) أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، المنظمون مثل المحاكم الدستورية والتشريعية أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، أعضاء مكاتب المحاسبة. وأن كل طرف لديه مفهوم لجودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر، وكذلك يرى (Wilox) مفهوم جودة المراجعة "أنها عبارة عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع

في عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع" كالإفصاح وصدور التقارير في الوقت المناسب.[76]

وبناء على هذه الزوايا الثلاثة سنحاول إعطاء مفهوم شامل لجودة المراجعة الخارجية، ويمكن القول بأن مفهوم جودة المراجعة يعبر عن: " التزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة المراجعة والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراجع الحسابات وبما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة الخارجية".

2.2.2. مصطلحات متعلقة بجودة المراجعة الخارجية

ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة (Audit Quality)، منها: رقابة الجودة (Quality Control)، تأكيد ضمان الجودة (Quality Assurance)، الفحص المتعمق (Peer Review Program) ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص.

1.2.2.2. مفهوم تأكيد جودة المراجعة (Quality Assurance)

خلصت جمعية المحاسبين بهونغ كونغ بأن تأكيد ضمان جودة المراجعة هي: "عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه".[77]

ص 362

2.2.2.2. مفهوم رقابة جودة المراجعة (Quality Control)

يقصد برقابة جودة المراجعة " الفحص الخارجي لجودة المراجعة من قبل جهة خارجية محايدة".[15] ص 362 كما عرفت المعايير الدولية للتدقيق (المعيار 220) الرقابة على جودة المراجعة بأنها: "عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي

أصدرها فريق عملية المراجعة والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المدقق، وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد هذا التاريخ". [25] ص 133

3.2.2.2. الفحص المتعمق (Peer Review Program)

وهو برنامج من إعداد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA)، يشمل البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة؛ هي مراجعة النظام (System Review) ومراجعة الارتباط (Engagement Review) ومراجعة التقرير (Report Review) ويهدف مراجعة النظام إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أما مراجعة الارتباط فالهدف منها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن. أما مراجعة التقرير فتهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية للتحقق من مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة. [16] ص 13-14.

3.2.2. أهمية وأهداف جودة المراجعة

تمثل جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكل أطراف عملية المراجعة نظراً لأهميتها ودورها في الوقت الحالي في تعزيز الثقة في المراجع الخارجي، وكذا الأهداف التي تسعى لتحقيقها وتلبية احتياجات المجتمع المالي. وهو ما سنتعرض إليه في هذا المطلب.

1.3.2.2. أهمية جودة المراجعة الخارجية

تكمن أهمية جودة المراجعة والتدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي: [78] ص 14.

- بالنسبة لمكاتب المراجعة

يجب أن تهتم بجودة المراجعة، وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب، في وقت نجد أغلب التشريعات تفرض قيوداً على الإشهار والإعلان بغرض كسب المزيد من العملاء. كذلك فإنَّ جودة عملية المراجعة تؤدي إلى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل من خلال المحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب، كما أنَّ عدم التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية المتعارف عليها أو المقبولة عموماً، يؤدي إلى أعمال أقل جودة، وبالتالي يقود إلى قضايا قانونية ضد المكتب تؤثر على سمعته وتعرضه لعقوبات وجزاءات مهنية، تفرضها الجهات المنظمة لمهنة المراجعة أو الجهات الرقابية والقضائية المسؤولة في الدولة.

- إدارة الشركة

تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة؛

- المقرضون والدائنون

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم؛

- الهيئات والأجهزة الحكومية

تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة؛

- أصحاب المشروع والمستثمرين

فمن مصلحتهم أن تتم عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة وذلك لضمان حماية أموال المنشأة من الضياع والسرقة والتلاعب والتزوير مما يمكن أصحاب المشروع والمستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الاستثمار، كما أن انخفاض مستوى جودة المراجعة سيدخل المنشأة في قضايا قانونية مكلفة مما سينعكس سلباً على اتخاذ القرارات المناسبة؛

- المنظمات المهنية

من مصلحتها تقديم خدمات المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة وقد ذكر **(Scott Henderson)** وهو الرئيس المنتخب لجمعية المحاسبين القانونيين في استراليا: "إذا لم نحافظ على جودة الأداء المهني فسوف يفقد الأعضاء سمعتهم كما تفقد المهنة سمعتها، وأنه يؤكد على الالتزام بالمعايير المهنية للمهنة بدون أي اعتبار آخر، وأن أي عضو لا يلتزم بهذه المعايير فإننا لسنا بحاجة إليه في المهنة"، لذلك فجودة المراجعة ستؤدي إلى الارتقاء بمهنة المراجعة، كونها إحدى المهن الأكثر كفاءة وأمانة وموضوعية قياساً على بقية المهن الأخرى.

2.3.2.2. أهداف جودة المراجعة الخارجية

هناك أهداف عديدة يتم تحقيقها في حال تبني نظام لجودة المراجعة نذكر منها ما

يلي: [76]

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوى هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة، وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية؛

- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، وقد سبق تعريف **فجوة الجودة** بأنها " الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، وأكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها، كما أكد بعض الباحثين انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجع، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات؛

- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

نال هذه العنصر اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراجعين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذو الجودة المنخفضة؛

- تخفيض صراعات الوكالة

يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تتخفف فيها تكاليف الوكالة. وأشار أحد الباحثين أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات فإنه لا بد من وجود المراجعة والتي تساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية، ما يعني علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة المراجعة؛

- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

لجودة المراجعة دور مهم في عملية السيطرة على المنشأة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي

تواجهها المنشأة والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المنشأة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين. كما أنه على مهنة المراجعة أن تعمل من أجل تحقيق وظيفتها الاجتماعية، وهدفها المنشود في مجال حوكمة الشركات وذلك من خلال الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية وتوقعات المجتمع بالنسبة لدور المراجع المستقل في ظل القيود العملية والاقتصادية، وأن على مهنة المراجعة أيضاً أداء تلك الوظيفة وفقاً لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء، وإلا فقدت فاعليتها وبالتالي تفقد المهنة كل ثقة المجتمع ومبررات وأسس وجودها؛

– أداة تنافسية جيدة

تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المراجعين، ونطاق إجراءات المراجعة، ومن ثم جودة المراجعة. لذلك تعتبر الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء، وفي سوق خدمات المراجعة تعتبر جودة المراجعة هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب المراجع بالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية تؤدي إلى زيادة جذب العملاء وتدعم مصداقية تقارير المراجعة ودرجة الاعتماد عليها؛

– زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية

يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة مهم لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية المراجعة. وأشار أحد الباحثين إلى أن تحسين جودة المراجعة يدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور بالقوائم المالية عند اتخاذ القرارات.

3.2. جودة المراجعة والرقابة عليها من وجهة نظر الهيئات المهنية والمعايير

الدولية للتدقيق

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة. وفيما يلي بعض تلك الإجراءات المتخذة من قبل تلك الهيئات المهنية وتجارب بعض الدول الغربية والعربية:

1.3.2. جودة المراجعة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي

للمراجعين (IFAC)

أولى الاتحاد الدولي للمراجعين (IFAC) أهمية كبيرة لجودة المراجعة والرقابة عليها من خلال إصداره للمعيار الدولي رقم 220 "رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية" والذي يرجع تاريخ إصداره إلى سنة 1994 [79]. ونتعرض فيما يلي لأهم ما تضمنه هذا المعيار بخصوص جودة المراجعة والرقابة عليها: [80] ص 130-148

1.1.3.2. نطاق وهدف المعيار

يعنى هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالي، كما يتناول مسؤوليات مراجع رقابة جودة عمليات التدقيق ويقرأ هذا المعيار مع "المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة" [81] ص 12-26. ويهدف المدقق من تطبيق إجراءات رقابة الجودة على عمليات التدقيق من أن عملية التدقيق تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية المطبقة وكذلك التأكد من أن التقارير الصادرة عن عمليات التدقيق مقبولة حسب الظروف.

2.1.3.2. المقصود من رقابة جودة عملية المراجعة والمكلفين بها

عرف المعيار رقابة جودة عملية المراجعة بأنها: "عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق عملية المراجعة والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المراجع وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد هذا التاريخ".

كما حدد المعيار الأشخاص المعنيين برقابة جودة المراجعة بأنه: "شخص خارجي مؤهل أو فريق من أفراد مؤهلين لا يعد أيًا منهم عضواً في فريق العمليات* والذين يملكون خبرة وصلاحيات كافية ومناسبة لتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمليات والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق بشكل موضوعي".

3.1.3.2. متطلبات المعيار المهنية

يتضمن المعيار العديد من المتطلبات التي تساعد على الرفع من جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة نلخصها فيما يلي: [82] ص 181-183

- ✓ **المتطلبات الأخلاقية:** تتطلب من الأفراد العاملين بمكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية؛
- ✓ **المهارة والكفاءة:** بناء عليها يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة، والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة؛
- ✓ **التكليف بالمهام:** وبموجبها يجب إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة؛
- ✓ **التفويض:** ويتطلب أن يكون هناك توجيه، وإشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة؛
- ✓ **الاسترشاد بالرأي:** بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضرورياً سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب، على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة؛

*فريق العمليات هم المكلفون بمهام التدقيق، والشخص المكلف برقابة الجودة لابد ألا يكون أحد أعضاء هذا الفريق حفاظاً على استقلاليته وحياده المهني.

- ✓ قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء: وفي ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص للعملاء الحاليين على أساس دوري، وعند اتخاذ قرار بقبول أو عدم الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل؛
- ✓ المتابعة: يتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

4.1.3.2. التوثيق

ينبغي على المراجع إدراج ما يلي في وثائق التدقيق:

- ✓ القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية وكيفية معالجتها؛
- ✓ الاستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية وأي علاقات ذات العلاقة؛
- ✓ الاستنتاجات فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق؛
- ✓ طبيعة ونطاق والاستنتاجات حول المشاورات التي أجريت خلال فترة التدقيق.

كما ينبغي على مراجع رقابة الجودة توثيق ما يلي:

- ✓ الإجراءات التي تتطلبها سياسات المؤسسة فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها؛
- ✓ مراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها في تاريخ تقرير المراجع أو بعد ذلك؛
- ✓ عدم دراية المراجع حول أي مسائل لم تحل والتي من شأنها أن تجعل المراجع يعتقد بأن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.

2.3.2. تجارب بعض الدول حول جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها (الو.م.أ، المملكة المتحدة وفرنسا)

1.2.3.2. جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها في الولايات المتحدة الأمريكية

تزايد الاهتمام في أمريكا بجودة المراجعة في أوائل السبعينيات من القرن الماضي كاستجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة، ففي عام 1974 قام الكونجرس الأمريكي بالتحقيق مع بعض شركات البترول الأمريكية التي قامت بدفع عمولات لبعض القادة السياسيين في كوريا واليابان وإيطاليا وغيرها من الدول وشكلت لجنة برئاسة عضو الكونجرس (Metcalf) بهدف دراسة دور المهنة في الاقتصاد القومي، وانتهت اللجنة بانتقاد المهنة بأنها لا تهتم بالرقابة على جودة المراجعة ولا تهتم بالتنظيم الذاتي للمهنة، وأصدر الكونجرس المنظمات المهنية بأنها إذا لم تقم بتنظيم نفسها، فسوف تتدخل الحكومة لإجراء ذلك. [83] ص 12

وفي سنة 1979 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1) يعتمد على 9 عناصر أساسية وهي: [30] ص 181-184 الاستقلال، تخصيص الموظفين، الاسترشاد برأي الآخرين الإشراف، التوظيف، تنمية القدرات المهنية، الترقية، قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين، الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء.

وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه الفحص المتعمق **Peer Review Program**، ويلزم هذا البرامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسئولية اتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، وبمجرد تسجيل مكتب جديد يخضع هذا الأخير لرقابة على الأداء المهني كل ثلاث سنوات.

وكان لقانون ساربانز أوكسلي* (Sarbanes-Oxley) التي أصدرته الـم.أ سنة 2002 تأثيراً كبيراً على جودة المراجعة حيث جاء من بين أهم بنوده: [84]

- ✓ تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء أعمال المحاسبين القانونيين وحماية المستثمرين وإعادة الثقة في تقاريرهم؛
- ✓ تطبيق القواعد المقترحة بصرامة للمحافظة على استقلال المراجع بما في ذلك الرفع من صلاحيات لجان المراجعة ومنع المراجعين من القيام بخدمات استشارية للعميل نفسه؛
- ✓ مطالبة المديرين التنفيذيين والماليين بأداء شهادة قسم كل ثلاث أشهر بعدم علمهم بوجود أخطاء وغش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2.2.3.2. جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها في المملكة المتحدة

يعتبر مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في بريطانيا، تم تأسيسه سنة 1880، اهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهوداً كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة 1975 قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء.

وفي سنة 1976 تم تكوين لجنة تابعة للمجمع مهمتها صياغة للأداء المهني وفي سنة 1980 أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير رئيسية هي: [85]

- ✓ المعيار الأول: معيار أداء العمليات؛
- ✓ المعيار الثاني: معيار تقرير المراجع؛
- ✓ المعيار الثالث: معيار التحفظات في تقارير المراجعة.

* قانون أصدرته الحكومة الفيدرالية للولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 يوجب على الشركات أن تضمن وتعتد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة. وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون و وورلد كوم.

ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها. ويتم تحقيق هذا البرنامج في بريطانيا بأحد الأسلوبين التاليين:[23]

- ✓ **الأسلوب المستمر:** ويتم ذلك عن طريق دراسة بعض التقارير الخاصة بمكتب المحاسبة ومراجعتها من فترة لأخرى؛
- ✓ **أسلوب الزيارات الميدانية المنظمة:** ويتم ذلك عن طريق القيام بزيارات ميدانية لفترة تقارب ثلاثة أيام للمكاتب التي يتم اختيارها عشوائياً أو بناءً على طلب الجهة المشرفة على المحاسبين القانونيين.

وفي عام 1985 قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد حددت عشرة معايير تمثلت في (الاستقلال- التعيين- الالتزام بالشروط- تطوير وتدريب الموظفين- المشورة- الكفاية المهنية والإشراف- الفحص الداخلي الدوري- قبول عملاء جدد والاستمرار معهم- التعليم المستمر- تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني)[86].

وفي فبراير 2008 قام مجلس إعداد التقارير البريطاني (FRC) بإصدار إطار عام لجودة المراجعة " **The Audit Quality Framework** "، يتكون من خمسة مكونات رئيسية هي:[86]

- ✓ ترسيخ ثقافة الجودة داخل شركات المراجعة؛
- ✓ تنمية المهارات والقدرات الشخصية لكل من الشركاء وأعضاء فرق المراجعة؛
- ✓ فعالية وكفاءة عملية المراجعة؛
- ✓ نفعية تقارير المراجعة ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ عوامل أخرى تخرج عن نطاق سيطرة شركات المراجعة.

3.2.3.2. جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها في فرنسا

تمت أول معالجة للمراجعة المالية في قانون الشركات التجارية الصادر بتاريخ 24 جويلية 1867 من خلال تناوله لتعيين محافظ الحسابات واستقلالته عن إدارة الشركة. [87] ص 06

تجدر الإشارة إلى التمييز بين مهنة المحاسبة والمراجعة في سنة 1969 من خلال الفصل بين هيئات المهنتين، فتم تأسيس الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) تحت وصاية وزارة العدل، بينما بقي المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OEC) تحت وصاية وزارة الاقتصاد، بيد أنه انبثق على هذه الشركة مجلس وطني لمحافظي الحسابات توكل إليه مهمة تسيير الشركة السابقة وتمثيلها أمام السلطات القانونية وتقديم الاقتراحات إلى السلطات العمومية التي من شأنها ترقية محافظة الحسابات والتنسيق بين المجالس الجهوية، كما يعمل على تشكيل الجان الضرورية لتحسين الأطر النظرية والتطبيقية التي تحكم المراجعة في فرنسا.

بالنسبة لمراقبة جودة المراجعة في فرنسا فقد كانت بدايتها سنة 1985 أين بدأت الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) بفحص ملفات عمل محافظي حسابات الشركات المدرجة في البورصة وهو برنامج مماثل تقريبا لبرنامج الفحص المتعمق (Peer Review) المطبق في الوم.أ [41] ص 33-35 ويسعى هذا البرنامج إلى تحقيق ثلاثة أهداف يمكن أن نلخصها كما يلي: [41] ص 33-35

- ✓ المساهمة في تطور المهنة عن طريق معاينة مكاتب محافظي الحسابات والتأكد من ظروف العمل؛
- ✓ إعطاء ضمانات للمجتمع المالي بأن مصادقات محافظي الحسابات في فرنسا للشركات المدرجة في البورصة تعادل مثيلاتها على المستوى العالمي؛
- ✓ ضمان شفافية أكبر للبيانات المالية للشركات الفرنسية المدرجة في البورصة.

وفي سنة 2003 تم إنشاء المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات (H3C) بموجب القانون 706-2003 المسمى "قانون الأمن المالي" (La loi de la sécurité financière) * وهي هيئة رسمية تضم اثني عشر عضو تسعى للقيام بمهمتين أساسيتين: ضمان مراقبة المهنة والحرص على احترام أخلاقيات المهنة لاسيما استقلالية محافظي الحسابات [88]. ويقوم بمهمة مراقبة أعمال محافظي الحسابات شخص أو مجموعة من الأشخاص لا يمارسون نشاط محافظة الحسابات وليسوا أعضاء بالشركة الوطنية لمحافظي الحسابات أو أعضاء بالمجالس الجهوي [89].

3.3.2. تجارب دول عربية حول جودة المراجعة والرقابة عليها (مصر، السعودية)

تعتبر جمهورية مصر والمملكة العربية السعودية من أولى الدول العربية التي أولت أهمية قصوى لموضوع جودة المراجعة وتجسيد هذا الاهتمام فعليا من خلال إصدار مجموعة من المعايير والإرشادات بهذا الخصوص. وفي ما يلي سنعرض باختصار تجربتهما في مجال جودة المراجعة والرقابة عليها.

1.3.3.2. التجربة المصرية في مجال جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها

أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في عام 1996م المعيار رقم (7)، والذي يختص بالرقابة على جودة المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين، وهذا المعيار يتشابه إلى حد كبير مع المعيار الدولي رقم (220) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. وتحتوي هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة إجراءات تتعلق بالمهام الموكلة للمساعدين في عملية المراجعة. وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة جودة المراجعة على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها وموقع المكتب وهيكله التنظيمي واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وكذلك

* يسمى كذلك بقانون مير (Mer) نسبة لوزير المالية آنذاك (François Mer) تم المصادقة عليه في 17 جويلية 2003، الهدف منه تدعيم آليات الحوكمة في المؤسسات الفرنسية وهو يتوافق بشكل كبير مع القانون الأمريكي (Sarbanes-Oxley) حيث يهدف كذلك إلى إعطاء تحميل مسؤولية أكبر لمسؤولي المؤسسة وتدعيم لدور الرقابة الداخلية وتقليص مسببات تعارض المصالح.

مدى توثيق هذه السياسات [85]. وتشتمل إجراءات وسياسات الرقابة على العناصر التالية: إسناد العمل، التوجيه، الإشراف والفحص، كما ألزم المعيار مكاتب المراجعة بوضع سياسات تضمن له تحقيق العناصر التالية للرقابة على الجودة :

- ✓ **الصفات الشخصية:** وتتطلب من الأفراد العاملين في مكتب المراجعة الالتزام بمبادئ النزاهة والموضوعية والاستقلالية، والحفاظ على الأسرار طبقاً لأخلاقيات المهنة؛
- ✓ **المهارة والكفاءة:** تتطلب من مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم على وجه مرض؛
- ✓ **التكليف بالمهام:** يجب أن تسند أعمال المراجعة إلى أفراد حصلوا على قدر من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني اللازم لكل حالة؛
- ✓ **التوجيه والإشراف:** ويتطلب هذا العنصر وجود قدر كافٍ من التوجيه والإشراف على العمل على جميع المستويات داخل مكتب المراجعة، لكي يتأكد المكتب من أن العمل المؤدى يتم طبقاً المستوى الأداء المطلوب، ويجب عند الضرورة استشارة أهل الخبرة؛
- ✓ **قبول عملية مراجعة جديدة أو الاستمرار في عملية مراجعة قائمة:** يجب على مكتب المراجعة تقييم أية مهمة مراجعة جديدة قبل قبولها، وفحص علاقته مع العملاء الحاليين، كما يجب عليه اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل، أو قبول عملية مراجعة جديدة، وأن يأخذ في الاعتبار تأثير ذلك على استقلاليته وقدرته على أداء المهمة على الوجه الأكمل، ومدى نزاهة إدارة المنشأة محل المراجعة؛
- ✓ **الرقابة:** ويتطلب هذا العنصر من مكتب المراجعة مراقبة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء لديه.

2.3.3.2. التجربة السعودية في مجال جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين سنة 1994 برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية، ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة العملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة.

وهناك نوعين من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية كما يلي: [90]

- مراجعة دورية سنوية

تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب الشركاء، المديرين، الموظفون، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب. ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة تقوم إذا تطلب الأمر ذلك بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور. وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

- فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة

وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص. ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة، كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها. وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.

وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في الاستقلال والالتزام بسلوك المهنة، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف التوظيفي، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم الالتزام بأحكام النظام لوائحه، الفحص الداخلي الدوري. وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من

التساؤلات إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة، ومن الجدير بالملاحظة فإن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. [91] ص 47-55

4.2. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

لدراسة مدى جودة المراجعة وكيفية الحكم عليها يتعين التعرف على العوامل التي تؤثر في هذه الجودة ولاشك أن هناك حاجة لدراسة وتحليل العناصر التي تؤثر في جودة المراجعة من أجل التوصل إلى مقياس شامل يمكن على أساسه الحكم على الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

وتتأثر جودة المراجعة بكل من له علاقة بالمهنة وما يحيط بها سواء كانت داخلية أو خارجية، ونحاول في هذا المبحث الإحاطة بهذه العوامل من خلال تقسيمها إلى ثلاث أقسام هي كما يلي:

- ✓ عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب المراجعة: تتمثل في عوامل اقتصادية، تشريعية وقانونية اجتماعية وثقافية؛
- ✓ عوامل مرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة: وتتمثل في مكتب المراجعة وشخص المراجع وفريقه؛
- ✓ عوامل مرتبطة ببيئة عميل مكتب المراجعة: تتعلق بكل ما يتعلق بالمنشآت التي يشرف عليها مكتب المراجعة وعلاقته بها.

1.4.2. عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب المراجعة

المتمعن في التطور التاريخي لمهنة المراجعة، يدرك أن هذه الأخيرة تأثرت كثيرا بالبيئة الخارجية التي تحيط بها وسنتعرض فيما يلي أهم هذه العوامل وتأثيرها على جودة المراجعة:

1.1.4.2. البيئة الاقتصادية

تعد مهنة مراجعة الحسابات الحديثة خدمة اقتصادية ذات طلب كغيرها من الخدمات الاقتصادية الأخرى وعليه فإنها تتأثر بالدرجة الأولى بالبيئة الاقتصادية ومن بين أهم العوامل التي تتأثر بها:

- التضخم

فالتضخم له أثر كبير على رقابة الجودة من حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية وكسر القيم الأخلاقية لمهنة المراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير؛ [92] ص 31.

- الكساد والرواج

هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقيق؛

- الأزمات الاقتصادية

لم يكن عمل المراجعين دون ضوابط ، بل كان هناك مجالس كثيرة عالمية ومحلية أرست القواعد اللازمة لعمل المراجعة، ووضعوا الأطر التي يجب أن يعمل من خلالها المراجعون الماليون وعبر معايير دولية متفق عليها من قبل أغلب دول العالم، ولكن ما حدث في الأزمة الاقتصادية العالمية الأخيرة فاق جميع التوقعات ووضع مكاتب المراجعة الخارجية أمام إشكالية جديدة وأمام معضلة من نوع جديد، جعلت الحكومات والبنوك المركزية وأيضا الجمعيات المحاسبية الدولية تعيد حساباتها في دور مكاتب المراجعة الخارجية ومدى أهميتها ومسئوليتها عن ما يحدث للمنشآت الاقتصادية. [93]

2.1.4.2. البيئة التشريعية والقانونية

- قانون الضرائب

يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة، حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة. [92] ص 31-32

- قانون الشركات

كان لقانون الاستثمار عظيم الأثر في زيادة جودة التدقيق حيث أنه نظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المدقق في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص أو غير ذلك وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية [92] ص 31-32.

3.1.4.2. البيئة الاجتماعية والثقافية

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية: [92] ص 31-32

- نظرة المجتمع للمهنة

تختلف نظره المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة فمثلاً في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن وقتنتها ووضعت معاييرها ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة التدقيق لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول فما المجتمع إلا شركات صغيرة أو منظمات لو أهمل المدقق في بذل العناية المهنية فيها لسقط النظام الاقتصادي بكامله، وفي دول أخرى لو قام المراجع بتفعيل دور الشك المهني لثم اعتباره من الخائنين، وهو الفعل يحدث في حال عدم استقلال المراجع عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافترض أمانه كل من بالمنشأة؛

- المناخ التعليمي والأكاديمي

المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كمية تساعد المهنيين في أداء

أعمالهم كالأساليب المثلى لتخطيط عمليه المراجعة والأساليب الكمية في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالمراجع كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة المراجعة ودور المراجع فيه؛

- المناخ الثقافي

للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة العمليات فتقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في المراجعة في أمريكا أو بريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامي.

2.4.2. عوامل مرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة

نميز بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين العوامل المرتبطة بأشخاص المراجعة للمكتب:

1.2.4.2. العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

- حجم مكتب المراجعة

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة. وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة نستعرضها في الجدول التالي:

الجدول (1): مميزات مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة [94]

الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة	الصفات المميزة لأجهزة المراجعة والمكاتب الكبيرة
قد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف	تتوافر لديها كافة فئات التوظيف بما في ذلك عدد من المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني
قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين	يتوفر لديها عدد كبير من المراجعين وفي كافة التخصصات
ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها	اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لديها فروع دولية
قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات	كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات
قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة	ينقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة

ورغم أنه هناك دراسات كثيرة تؤكد أن عامل حجم مكتب المراجعة يزيد من جودة المراجعة إلا أنه هناك من يرى أن جودة المراجعة ترتبط كذلك بالمكاتب الصغيرة على اعتبار من غير المنطقي أن نعتبر أن المكاتب الصغيرة عديمة الجدوى؛ [95] ص 24

سمعة مكتب المراجعة

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة. وهذا ما يجعل المكتب يعطي أهمية قصوى للحفاظ على جودة الخدمات التي يقدمها لكي يحافظ على سمعته في السوق؛ [96] ص 52

المنافسة بين مكاتب المراجعة

يعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، وأن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة. [97] ص 162-164.

ونظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة، فقد نالت اهتماماً واسعاً من قبل المنظمات المهنية، حيث أشارت لجنة (Cohen) إلى أن المنافسة تعتبر إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على ساعات المراجعة وموازنة الوقت مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب، وبالتالي تخفيض جودة المراجعة.

كما اعتبر الكثير من الباحثين أن المنافسة يمكن أن ينظر إليها من جانب إيجابي حيث تسعى مكاتب المراجعة إلى اكتساب زبائن جدد عن طريق الرفع من جودة الأداء المهني وبالتالي التحسين من سمعتهم لدى المجتمع المالي.

- تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين

ويقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه.

فالتخصص القطاعي لمكتب المراجعة يقوي سوق مهنة المراجعة من خلال رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني، كما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية، ويسهل لمكاتب المراجعة الحصول على حصص مناسبة من سوق خدمات المراجعة. كما قد يؤدي التخصص الصناعي إلى زيادة مخاطر الأعمال، ويقلل من الإقبال على المكتب من قبل الشركات الأخرى وذلك لشعورها بأنها قد تكون عميل من الدرجة الثانية مما قد يضر بحصة مكتب المراجعة. [98] ص 185-186

- قبول العملاء والاستمرار معهم

يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، خصوصاً مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيايل في القوائم المالية.

وترجع أهمية هذا العامل من أن مكاتب المراجعة الكبيرة تعتبر وضع إجراءات لقبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم حجر الأساس لنظام رقابة الجودة، وأن هذه المكاتب لا ترغب في الارتباط بعميل يتمتع بمخاطر عالية تخوفاً من التعرض للمقاضاة، وأنه على الرغم من أن هذه المكاتب متأكدة من ثقتها في جودة خدماتها إلا أن ذلك لا يوفر لها الدفاع الكافي.

– مدة ارتباط مكتب المراجعة مع العميل

يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة. ونظراً لأهمية هذا العامل فقد نال اهتماماً كبيراً من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل على جودة المراجعة، فمنهم من توصل أن زيادة مدة ارتباط المراجع بالعميل تحسن من جودة المراجعة حجتهم في ذلك أن طول مدة وجود المراجع مع المنشأة يجعله يتعرف عليها أكثر ويحصل على معلومات وأدلة أكثر تساعده في تدعيم رأيه المهني وترفع من جودة مهمة المراجعة التي يقوم بها، في حين توصل البعض الآخر إلى العكس من ذلك حيث أن طول مدة وجود المراجع يجعل هناك إمكانية كبيرة للتواطؤ مع الإدارة وقد يضطر أيضاً إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة خوفاً من تغييره، وبالتالي فقدان عميل يدر عليها مداخيل وهو ما يؤثر على حياده واستقلاله [99] ص 767-768.

– أتعاب عملية المراجعة

تزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بين المراجع والعميل، وذلك بسبب عدم معرفة المراجع بطبيعة المنشأة، والظروف، وحجم عمليات المراجعة الخاصة بها، ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائه.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية. وبين هذا وذاك فإن أتعاب عملية المراجعة تعتبر عاملاً مؤثراً في جودة

- احترام برنامج المراجعة

تتبع مكاتب المراجعة العديد من المداخل لتنفيذ عملية المراجعة ومن تلك المداخل مدخل المراجعة المهيكلة ومدخل المراجعة غير المهيكلة، ومع أنه من المفترض أن تكون عملية المراجعة منظمة وفقاً لمعايير وإرشادات المراجعة، إلا أن الممارسة المهنية واجهت في الآونة الأخيرة العديد من الضغوط مثل زيادة المنافسة وضغوط الوقت، وضغوط الأتعاب مما دفع مكاتب المراجعة إلى ممارسة طرق مختصرة وغير مرغوب فيها وأداء مراجعة غير مهيكلة.

ومن بين مظاهر المراجعة الغير مهيكلة أو غير المنظمة ما يلي: [101] ص 31

- ✓ عدم تجميع الدليل الكافي؛
- ✓ إهمال أو الاستخفاف بخطوات برنامج المراجعة؛
- ✓ إيقاف أو عدم إكمال برنامج المراجعة أو إيقاف برنامج المراجعة بدون إكمال مهمة المراجعة؛
- ✓ التقليل من الوقت الفعلي المقضي على مهام مراجعة محددة.

- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة

توصلت العديد من الدراسات إلى أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة المراجعة. فالدعاوى القضائية تمثل مقياس عكسي لجودة المراجعة، وحافزاً للمراجعين على تقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على السمعة ولتجنب التعويضات.

- الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة

يرتبط تقديم مدقق الحسابات للخدمات الاستشارية للعملاء بوجود مصلحة أو منفعة (حصوله على الأتعاب) في العلاقة مع منشأة العميل محل المراجعة، بحيث يمكن أن يؤثر ذلك في إبدائه لرأيه الفني المحايد والموضوعي والانتقادي عن مدى سلامة وصدق وعدالة القوائم المالية محل الفحص، مع عدم إغفال أن استقلالية مراجع الحسابات تمثل العمود الفقري لمهنة

المراجعة والمقررة مهنيًا وعالميًا ومحليًا المعممة والمعمول بها من قبل المنظمات المهنية القائمة لمهنة المراجعة. [36] ص 09

2.2.4.2. العوامل المرتبطة بفريق المراجعة

وتتمثل أبرزها في ما يلي:

- التزام المراجع بأخلاقيات المهنة

كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء والزملاء الممارسين للمهنة والمجتمع، مع التمسك بأخلاقيات المهنة وحتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية، من هنا يلعب سلوك المراجع المهني دورا أساسيا في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في دقة القوائم المالية، [102] ص 2 وسبق أن تعرضنا لقواعد السلوك المهنية وهي: النزاهة، الموضوعية والاستقلالية الكفاءة المهنية، السرية، والالتزام بالسلوك المهني.

- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة المراجعة أن الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بين هذا العامل وجودة المراجعة. وأن عدد الملاحظات أو المخالفات التي سجلها مكتب المراجعة للعاملين به أو التي سجلتها المنظمات المهنية على مكتب المراجعة تعبر عن مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وكلما زاد العدد كان له تأثير سلبي على جودة المراجعة والعكس صحيح. [77] ص 43.

- خبرة المراجع وفريقه

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية.

وتعتبر الخبرة مفهوماً معقداً ومركباً لا يمكن قياسه بصورة كاملة بمقياس واحد، مثل عدد سنوات الممارسة أو الأداء ولكنه يحتاج إلى أكثر من مقياس أي أن الخبرة الحقيقية هي نتاج عوامل عديدة : مثل الممارسة أو الأقدمية، والتعليم، والمعرفة، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جودة عالية [41] ص 367.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت دراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.

- تخطيط المراجعة والإشراف على فريق العمل

يمثل التخطيط لعملية المراجعة والإشراف على المراجعين واختيارهم أهمية كبيرة في المراجعة فهو يهدف إلى: [80] ص 259

- ✓ مساعدة المراجع في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب لإجرائها بفعالية؛
- ✓ مساعدة المراجع في حل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب؛
- ✓ المساعدة في اختيار أعضاء العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العوامل المناسبة لهم؛
- ✓ سهولة توجيه أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.

وتوصل أحد الباحثين إلى أن التوجيه الفعلي لشريك ومدير ومشرف المراجعة في مواقع العمل وخضوع أوراق عمل المراجعة للتقييم من قبل المستويات الإشرافية، بالإضافة لوجود نظام لترتيب أداء المرؤوسين تعتبر مؤشرات فرعية يمكن إتباعها لقياس أثر الإشراف على جودة المراجعة، وأن التخطيط والإشراف عامل يؤثر بشكل جوهري على جودة المراجعة. [96] ص 153.

- الاتصال بين فريق المراجعة وعميل المراجعة

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعد على فهم طبيعة

نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم. وتعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالآتي: [104] ص 211.

- ✓ أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين؛
- ✓ لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات؛
- ✓ أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقاً لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

ويمكن القول بأن الإتصال الجيد بين فريق المراجعة وإدارة العميل يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة؛

3.4.2. العوامل المرتبطة بزبون مكتب المراجعة

من أبرز العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بالزبون نذكر ما يلي:

1.3.4.2. حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية

حاولت العديد من الدراسات، التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم الشركة مثل إجمالي القيمة الدفترية للأصول وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين بالشركة.

ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة، حيث أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة سلبية بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، فعلى سبيل المثال أشارت دراسة (Giroux & Donald) إلى أن كبر حجم الشركة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغيير المراجع وتوصلاً إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة وكبر حجم العميل وقوته المالية. ومن جهة ثانية فقد وصل العديد من الباحثين إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوته المالية، وتوصل (Hay and Davis) إلى أن الشركات كبيرة

الحجم تختار مراجع من المراجعين الأربعة الكبار، على اعتبار أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار تعتبر مكاتب ذات جودة عالية.[96] ص 183.

2.3.4.2. نظام الرقابة الداخلية

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها. ويعتبر وجود نظام رقابة داخلية فعال أحد المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية، ويقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها، كما أن الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء.[105] ص 44.

ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة. وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء المخالفات الجوهرية في القوائم المالية، ومساعدة المراجع على تحديد مدى وتوقيت إجراءات المراجعة، كما أكد عملاء المراجعة على أهمية فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية من قبل المراجعين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش التي تحقق جودة المراجعة.

- لجنة المراجعة

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجنة المراجعة بأنها: " لجنة مكونة من مدراء لشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة"[106] ص 193. ويتمثل دور لجنة المراجعة في العديد من الجوانب الإيجابية من أهمها:[107] ص 163.

- ✓ يركز على أهمية الحسابات ونظام رقابة الداخلية داخل المؤسسة؛
- ✓ يسهل للمراجع الخارجي إمكانية تكوين رأي مهني حول حسابات المؤسسة؛

✓ كون لجنة المراجعة وسيط بين المراجع والمؤسسة، فإنه يقلل من الضغوط التي يمكن أن يتعرض لها المراجع من قبل بعض الأطراف من المؤسسة، ويجعله في وضعية أحسن إزاء الصراعات.

وبالتالي فإن لجنة المراجعة تلعب دورا كبيرا في تحسين الأداء المهني للمراجعين الخارجين، ومنه تعتبر عاملا مؤثرا في جودة المراجعة.

- تعقد مهام المراجعة

تناولت بعض الدراسات العلاقة بين تعقد مهام المراجعة لدى الزبون وجودة المراجعة ووصلت إلى نتائج متعارضة حول اتجاه تلك العلاقة. فقد خلص أحد الباحثين إلى أنه يمكن الاستدلال على درجة تعقد المهمة للمؤسسة من خلال المؤشرات التالية: [96] ص 185-188.

✓ **نوع الصناعة والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه الزبون:** لما لهذا العامل من تأثير واضح على المعرفة لمطلوبة عن صناعة الزبون، وعلى تنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة؛

✓ **عدد الشركات التابعة لمنشأة الزبون:** ويعتبر هذا العامل من أشهر المؤشرات المستخدمة لبيان تعقد المهام نظرا لتأثيره على تكلفة الفحص، كما أن تنوع الأنشطة وانتشار الشركات تزيد من تعقد المهام؛

✓ **تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية:** مثل استخدام نظم التشغيل الإلكتروني مما أدى إلى تعقد عملية المراجعة من خلال تعقد الحصول على أدلة الإثبات، وتعقد النظم المحاسبية، وعدم توفر المرونة في نظم الحاسب كما هي متوفرة في النظم اليدوية.

5.2. أساليب الرقابة على جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها

يعد مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، لذا كان لا بد من وجود مجموعة من الأساليب والوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن.

ونتطرق في هذا المبحث إلى أهم أسلوبين متبعين في مجال الرقابة على جودة المراجعة في العديد من الدول الرائدة وكذا أهم الوسائل التي تحسن من جودة المراجعة.

1.5.2. أسلوب مراجعة النظير (Peer Review)

وهو برنامج من إعداد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) ويعتبر أحد متطلبات الانضمام إليه، ويقصد بها أن يقوم مكتب مراجعة بمراجعة أعمال مكتب آخر.

ويتم فحص النظير بواسطة منشأة محاسبة أو مراجعة لفحص مدى التزام منشأة أخرى بنظم رقابة الجودة الموضوعية، وأنها صممت سياسات وإجراءات لنظام رقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة. [96]ص 421

1.1.5.2. أهداف أسلوب مراجعة النظير

يهدف هذا البرنامج بشكل عام إلى ما يلي: [108] ص 75

- ✓ التأكد من أن مكتب المراجعة ملتزم بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، وذلك من خلال فحص أوراق العمل، والوثائق الأخرى، والتأكد من أن المكاتب الأعضاء ملتزمة بباقي متطلبات العضوية في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين؛
- ✓ إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة يوفر للمكتب ضمان معقول عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية؛
- ✓ دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة من حيث مدى ملاءمته ومناسبة تصميمه للمكتب ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها إلى الأشخاص العاملين بالمكتب تخفيض حالات فشل المراجعة أو منع حدوثه.

2.1.5.2. طرق تنفيذ مراجعة النظير

وتشمل عملية مراجعة النظير على طريقتين لتنفيذها وهي كما يلي: [96] ص 12-13.

- المراجعة المباشرة

وتتم هذه الطريقة إذا كان مكتب المراجعة يطبق نظام رقابة الجودة، ويؤدي خدمة مراجعة إبداء الرأي على القوائم المالية، وتهدف برامج مراجعة النظير هذه إلى التحقق من مدى التزام المكتب بنظام الرقابة على الجودة وتقديم تقرير بنتيجة هذه المراجعة؛

- المراجعة غير المباشرة

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

3.1.5.2. منهجية أسلوب مراجعة النظير

يتم إجراء مراجعة النظير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد إلى آخر فمثلا في أمريكا يتم إجراء مراجعة النظير مرة على الأقل كل ثلاث سنوات أما في بريطانيا فيتم التمييز بين مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية ومكاتب المراجعة الأخرى حيث تخضع مكاتب المراجعة الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية للفحص مرة كل خمس سنوات، أما المكاتب الأخرى فتخضع للفحص على أساس عينة مكونة من 150 مكتب كل سنة.

وتشكل فرق مراجعة النظير عن طرق تقديم طلب إرسال فريق للفحص للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مجمع المحاسبين القانونيين بالولاية من قبل مكتب المراجعة محل الفحص وإذا كانت نتائج الفحص مرضية استمرت عضوية المكتب بالمعهد أو المجمع.

وبعد انتهاء فرق مراجعة النظير من مهامها تقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص، يتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص، ونسخة أخرى للمنظمة المشرفة على عملية الفحص يحتوي هذا التقرير على ثلاث فقرات تتضمن الفترة التي يغطيها الفحص وأوجه القصور الكامنة في نظام رقابة الجودة للمكتب محل الفحص وكذا رأي فريق الفحص حوله. [105] ص

48-47

ولقد اثبت برنامج مراجعة النظير كأحد الأساليب المهمة لرقابة الجودة فعالية كبيرة خصوصا في الدول التي بدأت تطبيقه منذ فترة طويلة مثل أمريكا، وحقق فوائد كبيرة منها مساعدة مكاتب المحاسبة والمراجعة على تحقيق معايير رقابة الجودة وتحسين أداء الممارسين وتنفيذ المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة وكذا تحسين سمعة مكاتب المراجعة الخاضعة لهذا البرنامج. [105] ص 48 وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين

أسلوب مراجعة النظير وجودة المراجعة، حيث تعرف جودة المراجعة تحسنا متى علم المراجع أن عمله سيكون محل فحص طرف ثالث.

4.1.5.2. الانتقادات الموجهة لأسلوب مراجعة النظير

رغم ما حققه هذا البرنامج فكانت هناك العديد من الانتقادات لاسيما بعد انهيار مكتب آرثر أندرسون للمراجعة والمحاسبة على الرغم من أنه صدر تقرير نظيف عن عمله، وكانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب ما يلي: [108] ص 77

- ✓ أن مراجعة النظير تؤدي بشكل روتيني، ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون.
- ✓ أن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به.
- ✓ أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، حيث أتاح قسم مراجعة النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لاختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على استقلالية وحياد المكتب القائم للفحص وبالتالي تقرير الفحص.

2.5.2. مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)

نتيجة للانتقادات السابقة الموجهة لبرنامج مراجعة النظير فقد تم إصدار قانون (Sarbanes- Oxley) في عام 2002 والذي تبني مفهوم جديد للرقابة على جودة المراجعة يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة التي تراجع شركات المساهمة التي تتعامل مع هيئة سوق الأوراق المالية، والذي سنتناوله بشيء من التفصيل في ما يلي: [109]

1.2.5.2. الشكل القانوني للمجلس وتعيين الأعضاء

تم إنشاء المجلس للإشراف على مكاتب المراجعة التي تخضع لقوانين هيئة سوق الأوراق المالية، يعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية، ويعمل كهيئة لا تهدف للربح خاضعة لقانون (Sarbanes- Oxley) تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية.

ويتم تشكيل المجلس من خمسة أعضاء من بين المشهورين بالنزاهة والسمعة، ويكون لديهم فهم بطبيعة الإفصاح عن العمليات المالية وواجبات ومسئوليات المراجعين فيما يتعلق بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.

كذلك يجب أن يكون كل عضو متفرغاً لخدمة المجلس في أي وقت، ولا يتزامن عمل أي عضو في المجلس مع أي عمل آخر في أية مهنة أخرى أو نشاط تجاري، وأن لا يشترك في أية أرباح أو يستلم أية دفعات من أي مكتب محاسبة ما عدا الدفعات المستمرة الثابتة مثل مرتبات التقاعد ويتم تعيين رئيس المجلس والأعضاء الآخرين من قبل هيئة سوق الأوراق المالية بعد التشاور مع رئيس مجلس محافظي الاحتياطي الفيدرالي ووزير المالية، على أن تكون مدة الخدمة في المجلس لكل عضو خمس سنوات.

2.2.5.2. واجبات المجلس

يقوم المجلس بالواجبات التالية:

- ✓ الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛
- ✓ إصدار أو تبني معايير المراجعة، ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية؛
- ✓ إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه، والتحقق من الإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على المكاتب المسجلة لديه وعلى أي شخص ذو علاقة بها؛
- ✓ القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه أو أي شخص ذو علاقة بذلك (مثل المراجعين العاملين بالمكاتب)، وأية متطلبات أخرى لتنفيذ هذا القانون؛
- ✓ تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه بهذا القانون وقواعد المجلس والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.
- ✓ وضع ميزانية خاصة بالمجلس، إدارة عملياته وموظفيه.

3.2.5.2. التسجيل لعضوية المجلس

التسجيل لعضوية المجلس إلزامية على جميع مكاتب المراجعة والتي تقوم بمراجعة الشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية وذلك خلال (180) يوم من تاريخ تشكيل المجلس، ويعد غير قانوني أن يقوم أي شخص أو مكتب غير مسجل في المجلس بمراجعة وإصدار التقارير المالية للشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية.

4.2.5.2. معايير المراجعة، ومعايير الرقابة على الجودة، ومعايير وقواعد

الاستقلال

يقوم المجلس بتبني المعايير المقترحة من قبل واحدة أو أكثر من المجموعات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة، كما يحق للمجلس أن يقوم بتقيحها أو تعديلها أو تغييرها، وذلك حسب الصلاحية التي يخولها له هذا القانون وقواعد هيئة سوق الأوراق المالية، وحسب ما هو ضروري لحماية المستثمرين والمصلحة العامة. وحدد المجلس القواعد الواجب على مكاتب المراجعة المسجلة لديه الالتزام بها:

- ✓ إعداد أوراق عمل المراجعة والاحتفاظ بها وبأية معلومات متعلقة بتقرير المراجعة وبشكل تفصيلي لفترة لا تقل عن سبع سنوات لدعم الاستنتاجات المتصلة بهذا التقرير؛
- ✓ تقديم موافقة ومصادقة فحص الشريك الثاني على تقرير المراجعة والمعلومات ذات العلاقة الأخرى أو موافقة ومصادقة إصدار تقرير المراجعة من قبل شخص مؤهل خلاف الشخص القائم بتنفيذ المراجعة أو من قبل أي شخص مستقل كما هو موضح من قبل المجلس؛
- ✓ يجب توضيح مجال اختبار المراجع لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات المتعلقة بها في تقرير المراجعة أو في تقرير منفصل.

كما تتضمن معايير الرقابة على الجودة والتي تبناها المجلس العناصر التالية:

- ✓ مراقبة الأخلاقيات المهنية والاستقلال؛
- ✓ الاستشارة الداخلية مثل الأسئلة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة في الشركة؛
- ✓ الإشراف على عملية المراجعة؛
- ✓ التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين؛
- ✓ قبول العملاء والاستمرار معهم؛

✓ التفتيش الداخلي؛

✓ أية متطلبات أخرى للمجلس قد يتم توضيحها.

5.2.5.2. تفتيش مكاتب المراجعة المسجلة بالمجلس

يكون التفتيش بالنسبة لمكاتب المراجعة التي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لأكثر من مئة شركة سنويا وكل ثلاث سنوات بالنسبة لمكاتب المراجعة والتي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لأقل من مئة شركة، وقد يغير المجلس تلك المدة إذا رأى أن ذلك ضرورياً وملائماً لحماية المستثمرين والمصلحة العامة، أو بناء على طلب من هيئة سوق الأوراق المالية.

3.5.2. وسائل تحسين جودة المراجعة

قد لا تكفي أساليب الرقابة لتحسين جودة المراجعة باعتبار أنه قد لا يستفيد منها الجميع، وهي في غالب موجهة لمكاتب المراجعة التي تراجع شركات مندرجة في البورصة، ولذلك لابد من التركيز أيضا على بعض الوسائل الأخرى التي تساهم في جودة المراجعة، ومن أهم هذه الوسائل ما يلي:

1.3.5.2. تدعيم استقلالية المراجع

يعد استقلال المراجع أحد المواضيع المهمة في المراجعة والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة مهنة المراجعة، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المراجع، وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية المراجعة.

ويعتبر مفهوم الاستقلال في المراجعة مفهوم نسبي، أي أنه لا يمكن تحقيق الاستقلال المطلق وإنما هناك درجات مختلفة من الاستقلال يمكن تحقيقها، وذلك يعود لطبيعة عمل المراجعة والتي تتطلب من المراجع أن يكون على اتصال دائم مع إدارة الشركة للحصول على المستندات المؤيدة حدوث العمليات وللحصول على أتعابه.

ونظراً لعدم القدرة على تحقيق الاستقلال المطلق في المراجعة، عملت المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة المتعلقة بمهنة المراجعة على إيجاد العديد من المقترحات لتدعيم استقلال المراجع بهدف تحقيق أعلى مستوى ممكن منه، ومن تلك المقترحات : تشكيل لجنة المراجعة،

والتغيير الإلزامي للمراجع، ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة. [109] ص 79-80

2.3.5.2. تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجع

اهتمت معايير المراجعة العامة بالصفات الشخصية للمراجع، ومن بين تلك المعايير المعيار الخاص التأهيل العلمي والعملية للمراجع والذي يشترط إن يتم أداء عملية المراجعة من قبل شخص (أو أشخاص) حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين.

ويتطلب ذلك المعيار من المراجعين الحصول على:

- ✓ قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة؛
- ✓ قدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقومون به؛
- ✓ قدر ملائم من التعليم المهني المستمر.

وأوضحت (De Angelo) أن الكفاءة المهنية للمراجع (التعليم- الخبرة-التعليم المهني المستمر) تعد الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة المراجعة وذلك لأن كفاءة المراجع تساعد على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في سجلات العملاء. [108] ص 62.

وإذا كان التعليم الأولي والخبرة العملية يعتبران شرطين أساسيان لممارسة مهنة المراجعة، فإن التكوين الدوري والمستمر وتطوير المهارات والمعارف هما ما يجعلان من العنصرين الأولين ذا فعالية وأحد الوسائل التي تتبعها المهنة لتشجيع المراجعين على الأداء بمستوى مرتفع من الجودة.

3.3.5.2. التزام المراجع بأخلاقيات مهنة المراجعة

تأتي أهمية هذا العنصر من التزايد الملحوظ في أعداد الشركات الفاشلة ومحاولة إلقاء المسؤولية أو على الأقل جزءا منها، على عاتق مراجعي الحسابات نتيجة تقصيرهم بمسؤولياتهم المهنية وعدم التزامهم الدقيق بقواعد السلوك المهني.

وتعتبر العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات علاقة طردية تستوجب على القائمين على مكاتب المحاسبة والمراجعة إذا أرادوا تحسين الأداء المهني لمكاتبهم أن يعززوا من التزامهم بالمعايير المهنية والأخلاقية وإتباعها عند قيامهم بأعمالهم. كما يعزز من أهمية هذه العنصر ما يعكسه التزام المراجع بقواعد السلوك المهني من آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة وتعزيز مركزها الاجتماعي وتدعيم ثقة المجتمع بها، إذ إن هذه الثقة هي المصدر الرئيسي لقوة المهنة وديمومتها واستمراريتها. [110] ص 210-208

4.3.5.2. تدعيم دور لجان المراجعة

بدأ ظهور فكرة لجنة المراجعة أولاً في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك بعد انتشار حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية المنشورة للعديد من الشركات، ثم انتقلت الفكرة إلى العديد من الدول مثل بريطانيا وكندا وفرنسا، وذلك نظراً للمنافع التي تحققت من تشكيلها، خصوصاً في مجال دعم استقلال المراجع ومساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه [109] ص 84-80.

وللجان المراجعة المستقلة عن الشركة دور مهم في تدعيم جودة المراجعة وذلك من خلال قيامها بتدعيم استقلال المراجع وحمايته من أي تدخل أو ضغوط من قبل الإدارة، ومساعدة المراجع في الكشف عن الأخطار المهمة نسبياً وذلك عن طريق إعطاء معلومات للمراجع عن نزاهة الإدارة مع توضيح العوامل المؤثرة على المنشأة وعناصر الخطر المالي وما يتم عمله لتقليل المخاطر، والكشف عن أية تصرفات غير قانونية للإدارة ذات أثر مهم على التقارير المالية. [109] ص 84-80

كما أن قيام لجنة المراجعة بدراسة مجال عمل المراجعين الخارجيين ونتائج المراجعة، ومناقشتها معهم للملاحظات والتوصيات وما ورد في تقارير المراجعة من تحفظات، يؤدي لتحسين جودة المراجعة الخارجية وزيادة فاعليتها، وكذا حصول المراجعين الخارجيين على الدعم والتأييد الكافي من لجنة المراجعة في حالة حدوث خلاف جوهري أو نزاع مهم حول مسائل فنية في المحاسبة والمراجعة، مما يؤدي إلى زيادة فاعلية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع.

5.3.5.2. تدعيم آليات حوكمة المؤسسات

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضية أن الفصل بين الملكية والرقابة تؤدي إلى نزاعات، ومن أجل معالجة هذه الأخيرة قامت هذه النظرية باقتراح آليات رقابة تسمح من الحد من التصرفات الانتهازية للمدراء وجعله يتصرف وفق لمصالح المساهمين، ومن ثم فإن هيكله حوكمة المؤسسات يجب أن تضمن لأصحاب المصالح أن إدارة المؤسسة تتم وفقا لمصلحتهم، إذ هناك العديد من الكتاب الذين قاموا بدراسة هياكل مجالس الإدارة مع إدخال هيكله لجنة المراجعة في دراساتهم، كما أظهر كل من (Carcello) في 2002 و (Abbott) في 2003 أن المؤسسات التي تحتوي على هياكل داخلية جيدة للحوكمة تتطلب مراجعة ذات جودة. [111] ص 4

6.3.5.2. ترسيخ ثقافة الجودة في مكاتب المراجعة

يعتبر ترسيخ ثقافة الجودة بين جميع الأفراد أحد الخطوات الرئيسية لتبني إدارة الجودة الشاملة، حيث أن تغيير المبادئ والقيم والمعتقدات التنظيمية السائدة بين أعضاء مكتب المراجعة يجعلهم ينتمون إلى ثقافة تنظيمية جديدة تلعب دورا بارزا في خدمة التوجهات الجديدة في التطوير والتجويد لدى مكاتب المراجعة. ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف لا بد من تلقين أفراد المكتب العناصر التالية: [112]

- ✓ التعريف بالجودة الشاملة وعناصرها الأساسية؛
- ✓ منهجية العمل في برنامج الجودة الشاملة؛
- ✓ التدريب العملي المركز على استخدام أدوات التحسين المستمر؛
- ✓ عناصر اختيار أعضاء الفريق؛
- ✓ أساليب إدارة العمل الجماعي.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى موضوع مهم وهو جودة المراجعة والرقابة عليها، وذلك من خلال تعرضنا أولاً إلى مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة كأحد المفاهيم الحديثة في الإدارة، وتم ربط مفهوم الجودة الشاملة بمهنة المراجعة حيث تعرضنا إلى مفهوم جودة المراجعة وأهميتها والأهداف التي تسعى لتحقيقها وكذا الإرشادات التي جاءت بها مختلف المنظمات المهنية مروراً بعرض لتجارب الدول الرائدة على المستوى العالمي والعربي، وإلى العوامل المؤثرة عليها والأساليب ووسائل تحسين جودة المراجعة. وقد توصلنا إلى أنه لم يتم لحد الآن الاتفاق على مفهوم موحد لجودة المراجعة ويعود ذلك لاختلاف وجهات نظر المستفيدين من عملية المراجعة ونتائجها رغم أهميتها القصوى، حيث أصبحت تمثل أحد دعائم الثقة في مهنة المراجعة وكذا لتعدد الأهداف التي تحققها.

وقد لعبت المنظمات المهنية في العالم دوراً كبيراً في وضع تصور شامل لجودة المراجعة والرقابة عليها من خلال المعايير التي أصدرتها والإرشادات التي جاءت بها. وتعتبر تجربة الرقابة على جودة المراجعة حديثة العهد بالمقارنة مع تاريخ المهنة حيث لم يبدأ العمل بها إلا في سبعينات القرن الماضي في العديد من الدول كالو.م.أ وبريطانيا وفرنسا، في حين تطبيقها في الدول العربية يبقى مقتصرًا على عدد قليل جداً من الدول أبرزها مصر والمملكة العربية السعودية.

وتتأثر جودة المراجعة بالعديد من العوامل تتعلق بالبيئة الخارجية وبالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة وكذا بالمنشأة محل المراجعة، وقد تؤثر هذه العوامل إيجابياً أو سلبياً على جودة المراجعة، حيث اختلفت الدراسات في مدى تأثير هذه العوامل سواء بالسلب أو الإيجاب.

وانطلاقاً مما سبق من إرشادات ومعايير المنظمات المهنية والتجارب الدولية وكذا العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، تطرقنا في الأخير إلى مجموعة من الأساليب والوسائل التي تحسن من جودة المراجعة إما عن طريق أساليب الرقابة الخارجية من خلال أسلوب فحص النظير وكذا مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة أو وسائل ذاتية يقوم بها المراجع نفسه كالالتزام بمعايير الأداء المهني وأخلاقيات المهنة والاستقلالية والخبرة وترسيخ ثقافة الجودة داخل مكتب المراجعة.

الفصل 3

دراسة حالة الجزائر

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، عند عرض نتائجه وبناء توصياته، ونظرا لحدثة الموضوع في الجزائر، ولعدم وجود دراسات ميدانية حول تطبيق مفهوم جودة المراجعة في الجزائر وأثره في تحسين أداء المراجعين الخارجيين، ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من المهنيين (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات ومديري المحاسبة والمالية وإطارات محاسبية في الشركات الخاضعة للمراجعة) والأكاديميين (أساتذة التعليم العالي تخصص محاسبة وتدقيق)، وذلك باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي تم اختيار عينته بناء على المعطيات المتوفرة وهذا من أجل تبين دور تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة ووسائل الرقابة عليها والعناصر التي تساعد في تحسينها وإمكانية تطبيقها في الجزائر.

وقبل ذلك نستهل هذا البحث بعرض مختلف جوانب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتطورها التاريخي، تنظيم المهنة وسيرها، والجديد الذي جاء به قانون 01-10 والمراسيم التنفيذية الأخرى.

ولإمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى خمس مباحث كما يلي:

1.3. التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

2.3. تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

3.3. طبيعة الدراسة الميدانية؛

4.3. الطريقة والإجراءات؛

5.3. معالجة الاستبيان.

1.3. التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

شهدت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من المتغيرات، إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة، وهذا بهدف دعم المهنة لمواجهة مختلف المتطلبات الاقتصادية وفي مقدمتها ضمان فعالية نشاط المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة.

ويمكن أن نقسم التطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر إلى مرحلتين هما مرحلة ما قبل الإصلاحات، وهي تمتد من سنة 1969 إلى نهاية الثمانينات ومرحلة ما بعد الإصلاحات والتي تمتد من صدور القانون 91-08 المنظم للمهنة إلى غاية صدور القانون 10-01.

1.1.3. المراجعة الخارجية في الجزائر قبل الإصلاحات

خضعت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر في الفترة الاستعمارية بطبيعة الحال إلى التشريع الفرنسي وحتى بعد الاستقلال بقيت المهنة تخضع لنصوص مأخوذة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (Les accords d'Evian et de la loi fondamentale) [113] ، وذلك إلى غاية سنة 1968، حيث يعتبر بعض الباحثين أنها شهدت أول تنظيم لمراجعة الحسابات ومراقبتها بإصدار المراسيم 68-240/239/238 [114] ص 800 المتعلق بمراقبي المالية العاميين ومراقبي ومفتشي المالية، والتي كانت من بين مهامهم مراقبة محاسبة الهيئات العمومية والشبه عمومية وكذا التبليغ عن المخالفات. [114] ص 792.

في حين يعتبر آخرون أن أول تنظيم لمهنة المراجعة في الجزائر كان سنة 1969 [115] ص 10. لاسيما وأنه تم ذكر مصطلح "مندوب أو محافظ الحسابات"، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه [116] ص 1805 « يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأس مالها،

وذلك بقصد تأمين صحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص للأصول والخصوم، ويحدد الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مهام والتزامات مندوبي الحسابات «.

كما تناول المرسوم رقم 173/70 [117] ص 1439-1440 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة محافظة الحسابات لموظفي الدولة التاليين:

- ✓ المراقبين العاميين للمالية؛
- ✓ مراقبي المالية؛
- ✓ مفتشي المالية؛
- ✓ موظفي الدولة المؤهلين بصفة استثنائية.

وأوكلت للمراجعين المهام التالية:

- ✓ المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجدول التقديرية للمؤسسة حسب المخطط؛
- ✓ فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التشريعية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية؛
- ✓ التأكد من صحة وتحقيق إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية.
- ✓ تحرير تقرير سنوي حول العديد من النقاط الأساسية كالمخالفات والأخطاء ونوع التسيير وتطور الحالة المالية، وعرض هذا التقرير أمام المجالس الجماعية (مجلس الإدارة، مجلس التوجيه، المجالس الاستشارية).

وفي سنة 1971 تم إصدار الأمر رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسبي ومحاسب معتمد كما تجدر الإشارة أن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر كان سابقا لتنظيم مهنة المحاسبة، والتي عرفت سنة 1975 أول مخطط وطني محاسبي (PCN).

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات

وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة [27] ص 246. ، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/30/1980 [118] ص 338 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والحسابية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها ».

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي: [23] ص 99-100

- ✓ عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم من جهة وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية وكذا استخدام أشخاص أقل كفاءة؛
- ✓ الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه؛
- ✓ إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمميا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات والمشار إليهما أعلاه، حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني. وبذلك أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني، وقد تم محاولة إعادة الاعتبار إليها بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.

2.1.3. المراجعة الخارجية في الجزائر بعد الإصلاحات

غاب دور مراجعة الحسابات في الجزائر في فترة الثمانينات نظرا لاحتكار الدولة للحياة الاقتصادية وكذا إعطاء مجلس المحاسبة حيزا كبيرا من المسؤولية في مجال الرقابة على المؤسسات الاقتصادية إلى غاية صدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تحررت المؤسسات من القيود المفروضة عليها وأصبحت تخضع للقانون التجاري وصار بالإمكان التحول إلى شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة، وإمكانية خضوعها للإفلاس والتصفية مما استدعى بالضرورة القيام بمراجعتها عن طريق المختصين من محافظي حسابات وخبراء محاسبة.

وتعتبر سنة 1991 منعرجا حاسما في تاريخ مراجعة الحسابات في الجزائر حيث تم صدور قانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتم جمعهم في هيئة واحدة مستقلة وهي المصف الوطني (ONECC)، وأصبحت بذلك مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتحقق فيه الشروط الواردة في هذا القانون، ودون الرجوع إلى الوزارة الوصية حيث اقتصررت المهنة قبل إصدار هذا القانون على المراقبين الماليين التابعين للوزارة المالية، وبذلك تحقق أحد أهم الشروط في ممارسة مهنة المراجعة الخارجية وهي الاستقلالية.

عموما عرفت الفترة ما بين 1991 و2009 تطورات ملموسة، والتي جاءت في إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى المراجعة ومن أهمها ما يلي:

✓ إصدار القانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: هذا القانون عرف تعديلات وإضافات في شروط الالتحاق بالمهنة عبر العديد من المراسيم والقرارات، من بينها القرار المؤرخ في 28/03/1998 وكذا القرار المؤرخ في 24/03/1999 المتضمن تحديد المناصب والدبلومات التي يسمح لحاملها الالتحاق بالمهنة الثلاثة السابقة وشرط الخبرة المهنية؛

- ✓ إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (القانون رقم 91-08 مؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)؛
- ✓ إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992)؛
- ✓ تحديد أتعاب محافظي الحسابات عن طريق سلم خاص (القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات)؛
- ✓ إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وهو مجلس استشاري لدى وزارة المالية يعنى بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996)؛
- ✓ إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996)؛
- ✓ توسيع نطاق الهيئات والمؤسسات الخاضعة لمحافظة الحسابات (من بينها: المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30/11/1996، المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10/01/2001 الأمر 96-27).

3.1.3. مهنة المراجعة الخارجية في ظل القانون 10-01

قررت الحكومة إعادة هيكلة تنظيم قطاع المحاسبة والمراجعة، وتفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي فقدتها بعد صدور القانون رقم 91 / 08 الصادر في سنة 1991.

وبناء عليه تم إصدار القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا المراسيم التنفيذية المتعلقة به [119] ويأتي هذا القانون بعد مدة قليلة من اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ومن بين التدابير الرئيسية التي جاء بها هذا القانون نذكر ما يلي:

✓ الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاثة أصناف مهنية وهي:

- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛

✓ منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية؛

- ✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية؛
- ✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ومن بين أهم ما جاء به القانون 10-01 وكذا المراسيم التنفيذية هو إنشاء لجنة لمراقبة

نوعية وجودة الأداء المهني للمراجعين حيث يتمثل دورها في ما يلي: [120] ص 07.

- ✓ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- ✓ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ✓ ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- ✓ إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- ✓ إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ✓ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- ✓ إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- ✓ تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2.3. تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

رغم تعدد المراسيم والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر فإن القانون 08-91 كان يعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، إلى غاية صدور القانون الجديد 01-10 والمراسيم التنظيمية الواردة في العدد 07 من الجريدة الرسمية لسنة 2011، حيث ألغت بعض مواد المرسوم السابق وحافظت على بعض المواد في انتظار المراسيم التكميلية الأخرى.

ونحاول في هذا المبحث الإحاطة بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال التطرق إلى مختلف الجوانب التنظيمية للمهنة وكذا الهيئات المهنية المتعلقة بها.

1.2.3. ماهية المراجع الخارجي في الجزائر (تعريف، الشروط، الكفاءات)

حدد المشرع الجزائري ثلاث أشخاص يعنون بمهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر، حيث نص القانون 08-91 ومن بعده القانون 01-10 على ثلاث مهن متعلقة بالمراجعة والمحاسبة وهي: الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد وكذا خبير قضائي [120] ص 07 ويحمل هاته الصفة أحد المهنيين (خبير محاسبي أو محافظ حسابات) والتي تقوم بتعيينه المحكمة.

1.1.2.3. أشخاص المراجعة الخارجية

نميز بين نوعين من المراجعين في الجزائر هما المراجع التعاقدى (الخبير المحاسبي) والمراجع القانوني (محافظ الحسابات)

- المراجع التعاقدى (الخبير المحاسبي)

نصت المادة 18 من المرسوم 01-10 على أنه يعتبر خبيراً محاسبياً في مفهوم هذا القانون: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. كما يقوم

بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل"؛ [120] ص 06

- المراجع القانوني (محافظ الحسابات)

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". [120] ص 07

- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظ الحسابات

يمكن للمهنيين المسجلين المعتمدين أن يقوموا بإنشاء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء

- ✓ أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- ✓ أن يحمل ثلث (3/2) الشركاء على الأقل صفة واحدة (صفة خبير محاسبي بالنسبة لشركات الخبرة المحاسبية أو صفة محافظ حسابات بالنسبة لشركات محافظة الحسابات أو محاسب معتمد بالنسبة لشركات المحاسبة) وكذا إلزامية امتلاكهم لثلاثي رأس المال؛
- ✓ يشترط في الشريك الباقي (3/1) أن يكون حاصلا على الجنسية الجزائرية وأن يكون حاملا لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة كالاقتصاديين أو القانونيين؛
- ✓ في الشركات المدنية لا يتجاوز عدد الشركاء الغير حاصلين على اعتماد (كالاقتصاديين والقانونيين) الربع (4/1) من العدد الإجمالي للشركاء؛
- ✓ أن تهدف الشركة إلى ممارسة مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد؛
- ✓ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- ✓ أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية ماعدا الشركات التي يرتبط نشاطها بمهنة المراجعة أو المحاسبة.

2.1.2.3. شروط الالتحاق بالمهنة

- الشروط العامة

حدد القانون 10-01 الشروط العامة للالتحاق بالمهنة وهي كما يلي:

- 1 أن يكون جزائري الجنسية؛
- 2 أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة؛*
- 3 أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- 4 أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- 5 أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومنتسبا لأحد الهيئات الثلاث المنظمة للمهنة؛**
- 6 أن يؤدي اليمين المنصوص عليه ** أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد المكتب؛
- 7 ضرورة وجود عنوان مهني خاص (إثبات عقد ملكية المحل أو عقد إيجار).

- الكفاءات الواجب توفرها في المترشح للمهنة

في انتظار صدور مراسيم تنظيمية جديدة للكفاءات والشهادات الواجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة تبقى أحكام القانون 91-08 سارية المفعول والتي تستوجب تأهيدا علميا وعمليا كما يلي:

أ_ بالنسبة للتأهيل العلمي اشترطت النصوص الجزائية لممارسة المراجعة الآتي:

* الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات أو للمحاسب المعتمد أو إحدى الشهادات المعادلة.
** يقصد بها المصنف الوطني لخبراء المحاسبة أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (أنظر المطلب الثالث من المبحث الثاني).
*** حيث جاء القسم في المادة 06 من القانون 10-01 في شكل العبارة التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملية أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأن أكتف سر المهنة وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المجموعة الأولى:

- ✓ ليسانس في العلوم المالية؛
- ✓ ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛
- ✓ الجزآن الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

المجموعة الثانية:

- ✓ ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية؛
- ✓ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛
- ✓ ليسانس في التسيير؛
- ✓ شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛
- ✓ شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة.

ب_ بالنسبة للتأهيل العملي اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

- ✓ متابعة تدريب مهني كخبير محاسب أو محافظ حسابات مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب؛
- ✓ إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

بالنسبة للحاصلين على شهادة تربص نهاية التدريب لخبراء المحاسبة ينضم امتحان مهني في مدة أقصاها سنتين للحصول على الاعتماد.

3.1.2.3. تعيين، موانع تعيين وعزل المراجع الخارجي في الجزائر

- تعيين المراجع الخارجي وعهدته

بالنسبة للخبير المحاسبي تعتبر مهمته تعاقدية حسب ما جاء في المادة 20 من المرسوم 01-10 في حين يتم تعيين محافظ الحسابات تحت الأشكال التالية:

✓ التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية) :

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة و ذلك حسب المادة 610 من الأمر 75 - 59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 (المرسوم التشريعي رقم 93 - 08) : يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة , واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات " وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

✓ التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين في المصف الوطني (المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات) وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر(4) من القانون التجاري المعدل.

إضافة إلى المادة من القانون (10-01) التي تنص على أن: " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوات محافظي الحسابات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط من بين المحترفين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية".

وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 على أن تعيين محافظ حسابات جديد بعد انتهاء عهدة المحافظ السابق يخضع لدفتر شروط، ولا بد أن يتم استشارة 3 مرات عدد محافظي الحسابات المراد تعيينهم، ويتم ذلك عن طريق لجنة تقييم العروض، غير أنه في حال تجديد عهدة المحافظ لا يستلزم الأمر إعداد دفتر شروط جديد. حيث تمتد عهدة محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات مع إمكانية التجديد لمرة واحدة فقط.

✓ التعيين عن طريق المحكمة :

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4 : " وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة". وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبًا للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

- حالات التنافي والمنع من ممارسة مهنة المراجعة الخارجية

جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في وضعيات معينة، وذلك لضرورة الحفاظ على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، و بالتالي فلا يمكن تعيين مراجع حسابات في الوضعيات التالية:

- ✓ الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات؛
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما نصت المادة 64 من القانون 10-01 على أن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات يعتبر متنافيا مع المهن التالية:

- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

✓ الجمع بين ممارسة مهمة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

✓ كل عهدة برلمانية؛

✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

إضافة إلى ذلك يمنع تعيين مهنيين اثنين من نفس الشركة (في حالة شركة محافظة حسابات أو خبرة محاسبية) للقيام بمهام مراجعة الحسابات لدى أي هيئة تعين مهنيين أو أكثر لمراقبة حساباتها.

في حين لا تتنافى مع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات القيام بمهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات حسب نص المادة 65 من نفس القانون مما يلي:

✓ القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

✓ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.

كما يمنع المراجع الخارجي من البحث على الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

- عزل المراجع الخارجي

تتم عملية عزل المراجع الخارجي من قبل من عينه وحدد أتعابه وعملية العزل تكون لعدة أسباب كالانتقال أو الوفاة أو فقدان الأصلية الشرعية، وقد نصت قوانين شرف المهنة في

بعض موادها على إجراءات مهنية يلتزم بإتباعها، وفي حالة عزل المراجع أو تغييره، إذ يخول له الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين لمناقشتها قبل اتخاذ قرار العزل.

وهذه الإجراءات هدفها هو إعطاء فرصة للمراجع من أجل توضيح موقفه للمساهمين، فقد يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية أحد المسؤولين في الإدارة أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين.

وفي حالة تغيير المراجع يجب أن يشعر أن تغييره يستند على أسباب معقولة ومبررات مقبولة ولا يسعى المراجع إلى إرضاء مجلس الإدارة لكي لا يقوم بتغييره مما يفقده استقلاله.

وللمراجع الحق كذلك في المطالبة قانونيا بتعويض عن فسخ العقد حالة عزله قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة، وعن أية أضرار أخرى مست بسمعته كمراجع.

وعموما يتم عزل المراجع في الحالات التالية:

- ✓ فقدان الأهلية المدنية؛
- ✓ حكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف؛
- ✓ القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنوطة به؛
- ✓ إفشاء أسرار الشركة التي يراجعها؛
- ✓ القيام بتصرف يسيء للمهنة ولكرامة الزملاء.

2.2.3. جوانب تنظيمية لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لابد أن يدرك المراجع الخارجي المهام المنوطة به وكذا الحقوق التي يتمتع بها والواجبات التي يلتزم بها، إضافة إلى المسؤوليات الملقاة على عاتقه والأتعاب التي يتلقاها نظير الخدمة التي يقدمها ما يجعله يؤدي مهامه على أكمل وجه وهو ما سنتطرق إليه بشيء من التفصيل فيما يلي:

1.2.2.3. مهام، حقوق وواجبات المراجع الخارجي

- مهام المراجع الخارجي

يضطلع محافظ الحسابات في الجزائر بالمهام التالية:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ✓ يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

- حقوق وواجبات المراجع الخارجي

1 **حقوق المراجع الخارجي:** يتمتع المراجع الخارجي بمجموعة من الحقوق التي تساعده على أداء مهامه على أكمل وجه وتتمثل أهمها في ما يلي: [120]

- ✓ حق الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- ✓ حق طلب توضيحات ومعلومات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة والقيام بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

- ✓ حق الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- ✓ حق طلب كشف حسابات كل 6 أشهر على الأقل من طرف القائمين على الإدارة يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ✓ حق التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته؛
- ✓ حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية؛
- ✓ حق مناقشة اقتراح عزله؛
- ✓ حق تعيينه كمحافظ للحصص أو خبير قضائي حسب التنظيم المعمول به.

2 واجبات المراجع الخارجي: يلتزم المراجع الخارجي بالواجبات التالية:

- ✓ ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة الخارجية المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة؛
- ✓ الالتزام بأخلاقيات وقواعد المهنة (المحافظة على السر المهني، احترام قانون المهنة، بذل العناية المهنية...)
- ✓ تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- ✓ يجب على الخبير المحاسبي إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته حسب المادة 20 من القانون 10-01؛
- ✓ يجب أن تتوافق الأجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي لمدة ثلاث سنوات موافقة لعهددة محافظة الحسابات؛
- ✓ إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهامه؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه في رسالة موسى عليها حسب المادة 30 من القانون 10-01؛
- ✓ حضور الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره؛
- ✓ الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات حسب المادة 40 من القانون 10-01؛

✓ يجب على مراجعي الحسابات أن يتلقوا وينظموا تربيصات وتدريب مهني (نظري وتطبيقي) لفائدة مراجعي الحسابات المتمرنين أو المتربصين تتكفل بها المنظمات المهنية المعنية ومنحهم أجره حسب المادة 78 من القانون 10-01.

2.2.2.3. أتعاب ومسؤوليات المراجع الخارجي

- أتعاب المراجع الخارجي

نصت المادة 21 من القانون 10-01 على أتعاب الخبير المحاسب تحدد مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

أما فيما يخص محافظ الحسابات فقد نصت المادة 37 بأن الأتعاب يتم تحديدها من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بالمداولات في بداية مهمته، ولا يمكن له من أن يتلقى أي أجره أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب التي يتحصل عليها الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات في إطار مهامهم بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

في انتظار مرسوم جديد يحدد أتعاب محافظ الحسابات يطبق سلم الأتعاب الذي نص عليه القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وهو كما يلي:

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم / دج (*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة إضافية ب 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

الجدول (2): سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر [121]

حيث يطبق هذا الجدول على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء بعض المهام التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل اندماج انقسم المؤسسة أو إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول، أو مهام محدودة وظيفية في مراقبة الحسابات حيث تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات).

* يحصل عليه بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ (500 دج)

وتستثنى الهيئات التالية من تطبيق هذا السلم على أتعاب محافظ الحسابات:

- ✓ المؤسسات المتخصصة في القرض؛
- ✓ شركات الاستثمار؛
- ✓ شركات البورصة؛
- ✓ صناديق المساهمة؛
- ✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

حيث يحدد لهذا الصنف مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها.

- مسؤوليات المراجع الخارجي

يقع على عاتق المراجع الخارجي ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية والمسؤولية الجنائية كما يلي:

1. المسؤولية المدنية:

يعد الخبير المحاسبي حسب المادة 60 من القانون 10-01 مسؤولا مدنيا اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، كما يعد محافظ الحسابات حسب المادة 61 مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ الإدارة بالمخالفات، وفي حال لم تتم معالجتها بصفة ملائمة لابد من أن يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. وقد ألزمت المادة 75 من نفس القانون اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية والنتائج المالية التي يمكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهامهم.

2. المسؤولية الجنائية:

إن المراجع وأثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع، وهنا يكون المراجع مسؤولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم. ويتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني حسب ما جاءت به المادة 62 من القانون 10-01.

ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

• مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري :

- ✓ القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري)؛
- ✓ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة؛
- ✓ عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من ق.ت.ج)؛
- ✓ إفشاء السر المهني (حسب المادة 830 القانون التجاري) ماعدا الحالات التي نصت عليها المادة 72 من القانون 10-01؛
- ✓ عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية؛
- ✓ الممارسة غير القانونية لمهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات حسب المادة 74 من القانون (10-01).

• وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية ، كتقديم معلومات خاطئة التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال... الخ .

3. المسؤولية التأديبية:

تنص المادة 63 من القانون 10-01 على أنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل هذه العقوبات التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار؛
- ✓ التوبيخ،
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- ✓ الشطب من الجدول.

فيما لم يتم بعد تحديد الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

3.2.2.3. تقرير المراجع الخارجي وإبداء الرأي المهني

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير عما يلي: [120] ص 07

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

3.2.3. الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد إصدار القانون 91-08 إنشاء ثلاث هيئات مستقلة تعنى بمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث استمرت في مهامها لما يقارب العقدين من الزمن إلى أن تم استحداث هيئات جديدة بموجب القانون 10-01 والتي تسعى بواسطتها الوزارة المكلفة بالمالية إلى استرداد الكثير من الصلاحيات، وسنتطرق في هذا المطلب إلى الهيئات القديمة ممثلة في المصنف الوطني لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا للمجلس الوطني للمحاسبة أما بالنسبة للهيئات المستحدثة فنتمثل في: المجلس الوطني للمحاسبة، المصنف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

1.3.2.3. الهيئات المنشأة قبل القانون 10-01

- المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

تم إنشائها بفعل القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بخبير المحاسبة، محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تعتبر هذه المنظمة جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بـ :

- ✓ السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- ✓ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتها؛
- ✓ إعداد نظام داخلي للمنظمة الذي يحدد شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدولها؛
- ✓ يقدم مساعدتها للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان والتقريب المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
- ✓ يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- ✓ يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ تتأكد من التوعية المهنية والتقنية للأشغال المنجزة من طرف أعضائها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- ✓ تنشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وتحديد كفاءات تطبيقها عن طريق التنظيم.

- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيسها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/12/1997 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصه وفوائده عمله. وتتمثل اختصاصات المجلس في:

- ✓ حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- ✓ تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية ولدى جميع السلطات وإزاء الغير؛
- ✓ الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- ✓ السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها؛
- ✓ تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- ✓ إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي والحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة؛
- ✓ المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة وتحضير السلطات المختصة وكذلك المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- ✓ القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

- المجلس الوطني للمحاسبة

تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996 ويعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، وهو تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية. وتتمثل صلاحياته فيما يلي:

- ✓ يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ✓ يكلف بإنجاز الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الطرق والأدوات المحاسبية؛
- ✓ يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- ✓ يفحص ويبيد رأيه وتوصياته في مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛

- ✓ يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- ✓ يتابع تطوير المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- ✓ ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني والتي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ✓ نشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوصياته.

2.3.2.3. الهيئات المستحدثة بعد صدور القانون 10-01 *

ما يميز هذه الهيئات الجديدة هو الفصل بين المهن الثلاث في هيئات منفصلة وهي:

- ✓ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين؛
- ✓ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ إضافة إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

- المجلس الوطني للمحاسبة [122]

أنشئ بموجب القانون 10-01 في مكان المجلس الوطني للمحاسبة السابق المنتهية مهامه، وهو تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية يضم المجلس ثلاث منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل كما يضم أعضاء آخرين ممثلين للعديد من الوزارات والهيئات العمومية وهو يضم اللجان متساوية الأعضاء التالية:

- ✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- ✓ لجنة الاعتماد؛
- ✓ لجنة التكوين؛
- ✓ لجنة الانضباط والتحكيم؛
- ✓ لجنة مراقبة النوعية؛

*تجدر الإشارة إلى أن هذه الهيئات المستحدثة هي قيد الإنشاء ولم تبدأ مهامها بعد(شهر ماي 2011)، حيث تم تنظيم انتخابات لاختيار ممثلها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- الهيئات الثلاث الأخرى

تتمثل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. حددت المواد 14، 15 و16 من القانون 10-01 طبيعتها على أنها أجهزة مهنية تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم أشخاص طبيعيين أو معنويين معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهمة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، حيث يسير هذه الهيئات مجالس وطنية ينتخبها المهنيون. وتتمثل مهامها في ما يلي:

- ✓ السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- ✓ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- ✓ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- ✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية؛
- ✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- ✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛
- ✓ المساهمة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات؛
- ✓ تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

3.3. الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نظرا لندرة الأبحاث حول موضوع جودة المراجعة والرقابة عليها في الجزائر حسب علم الطالب رأينا أن نقوم بهذه الدراسة الميدانية والتي تتمحور بشكل أساسي حول معرفة الآراء حول مفهوم جودة المراجعة الأهمية، الرقابة عليها، العوامل المؤثرة فيها ووسائل تحسينها إضافة إلى واقع جودة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال واقع المراجعة الخارجية بشكل عام ومدى الاهتمام بعنصر الجودة إمكانية تطبيق نظام للجودة والرقابة عليه وكذا دور القانون 10-01 في تحسين جودة المراجعة في الجزائر.

1.3.3. منهج الدراسة الميدانية والبيانات المعتمد عليها في الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة الميدانية (أسلوب التحري المباشر عن طريق استبيان) فإننا سوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها من هذا الاستبيان ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل.

وقد اعتمد الطالب على مجموعة من البيانات الثانوية والأساسية في دراسته هي كما يلي:

1.1.3.3. البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من البحث حيث حاول الطالب -حسب استطاعته وما توفرت لديه من وسائل وأدوات- بعملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة في مجال جودة المراجعة والرقابة عليها والعوامل المؤثرة عليها مستعينا بمجموعة من الكتب والدراسات والمقالات وكذا إصدارات المنظمات المهنية ذات الصلة كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومنظمات أخرى عربية.

2.1.3.3. البيانات الأولية

هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لاختبار فرض الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض قوائم الاستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة، والذي تم إعدادها وفقا لما تم التعرض له في الجانب النظري ومحاولة معرفة وجهات نظر وآراء المعنيين من المهنيين والأكاديميين تم تحديدهم كما سيأتي تباعا.

2.3.3. تحديد مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

باعتبار البحث يهتم بأحد ميادين التخصص ونقصد به المراجعة، وبالتحديد جودة المراجعة الخارجية وأثرها في تحسين أدار المراجعين الخارجين، فمن الطبيعي أن تكون مفردات مجتمع الدراسة ممن له علاقة مباشرة بالموضوع، وبالأخص من له خبرة علمية وعملية ودراية بموضوع بحثنا سواء في الميدان أو على المستوى الأكاديمي.

1.2.3.3. مجتمع الدراسة

ويتمثل المجتمع المدروس في صنفين هما كما يلي:

- صنف المهنيين

يتمثلون في المهنيين المسجلين لدى المصف الوطني والحاصلين على الاعتماد وهم كما يلي:

✓ خبراء المحاسبة؛

✓ محافظي الحسابات؛

✓ المحاسبين المعتمدين؛

إضافة إلى مديري المحاسبة والمالية، إدارات محاسبية وكذلك المراجعين الداخليين في بعض المؤسسات الخاضعة للمراجعة القانونية ممن يمتلكون مؤهلات مهنية وعلمية كبيرة.

- صنف الأكاديميين

ويتمثلون مجموعة من أساتذة الجامعة - تخصص محاسبة وتدقيق - في بعض الجامعات الجزائرية (أساتذة مساعدين، أساتذة محاضرين، أساتذة التعليم العالي).

2.2.3.3. عينة الدراسة

نظرا لكبر حجم المجتمع المدروس وكذا التوزيع الجغرافي لأفراد المجتمع تم اعتماد أسلوب العينة والتي لم يتم تحديدها بشكل مسبق نظرا لعدم وجود إحصائيات دقيقة عن مجتمع الدراسة، وقد قمنا بتوزيع 250 استمارة، حيث اعتمدنا بدرجة أولى على طريقة التسليم والاستلام المباشر وكذا عن طريق بعض الزملاء (طلبة الدراسات العليا وأساتذة في مختلف الجامعات ومتربصين لدى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات) أو بمساعدة موظفي المصف الوطني والجهوي (الوسط) وأخيرا عن طريق الانترنت (البريد الإلكتروني وبعض المنتديات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة) وهو ما جعلنا نحقق هدفين هما: جمع الاستبيانات في أقصر وقت والحصول على عينة مشتتة جغرافيا تغطي مساحة كبيرة من الوطن.

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على (173) استثمارة من مجموع الاستثمارات لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستثمارات المقدرة (77)، استبعدت للنقص أو للتضارب الموجود في الإجابات، أو لا يعتبر من قام بملئها أحد أفراد المجتمع المدروس المحددين أعلاه أو وردت بعد الأجل المحدد.

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	250	عدد الاستثمارات الموزعة والمعلن عنها
14.4%	36	عدد الاستثمارات المفقودة أو المهملة
6.8%	17	عدد الاستثمارات الملغاة
9.6%	24	عدد الاستثمارات الواردة بعد الأجل
69.2%	173	عدد الاستثمارات الصالحة

الجدول رقم (3): الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان. [125]

3.3.3. حدود الدراسة والصعوبات المواجهة

1.3.3.3. حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية

تمت هذه الدراسة بالجزائر حول جودة المراجعة الخارجية، الرقابة عليها، العوامل المؤثرة فيها وواقعها في الجزائر وإمكانية تطبيقها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين أصحاب الاختصاص.

- الحدود الزمنية

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر من يوم 07 مارس 2011 إلى غاية يوم 25 أبريل من نفس السنة؛

- الحدود البشرية

تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة والمراجعة كما سبق ذكره.

- الحدود الموضوعية

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساساً بموضوع المراجعة الخارجية وجودتها دون سواها من مواضيع المراجعة الأخرى.

2.3.3.3. الصعوبات المواجهة في الدراسة

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع أراء وإجابات أفراد العينة، حول مواضيع ذات أهمية لنا، حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم ومساهماتهم في البحث، إلا أن مسار هذه الدراسة عرف بعض الصعوبات والعقبات التي تستحق الذكر، وهي ليست بغرض تبرير أي نقص أو تقصير في البحث وإنما نذكرها بغرض إيضاح الظروف العامة التي مرت بها هذه الدراسة وتتمثل أهمها في ما يلي:

- صعوبة الحصول على إحصائيات حديثة من طرف الهيئات المعنية خاصة بالمهنيين وتوزيعهم على المستوى الوطني بسبب عدم جاهزيتها باعتبار أنها في فترة انتقالية رغم إلحاحي عليها عدة مرات وهو ما كان السبب في اختياري لعينة عشوائية وغير محددة مسبقاً؛

- تزامن الفترة الزمنية التي قمت فيها بتوزيع الاستبيان بفترة إعداد القوائم المالية الختامية في مكاتب المراجعة والمحاسبة حيث تحجج الكثير من المهنيين بكثرة انشغالاتهم في هاته الفترة رغم أن الاستبيان يأخذ وقتاً يسيراً في القراءة والإجابة؛

- غياب ثقافة التجاوب الإيجابي مع الدراسات العلمية وأساليب الاستقصاء كالأستبيان لدى نسبة كبيرة من المهنيين، لاسيما خبراء المحاسبة وهو ما يفسر العدد القليل لأفراد هذه الفئة التي أجابت على الاستبيان كما سيأتي لاحقاً؛

- عدم وجود دليل حديث يضم عناوين المكاتب الحالية، حيث ورغم حصولي على قائمة تضم عناوين تواجد المهنيين من طرف المصنف إلا أن غالبيتها عناوين قديمة تم تغييرها في الواقع ما صعب عملية البحث؛

ورغم هذه الصعوبات إلا أن الدراسة لم تفقد مصداقيتها وجودتها بالنظر لعدة اعتبارات أهمها:

✓ وجود عدد من أفراد من العينة المدروسة ممن يتوفر على شرطي الخبرة العملية والأكاديمية في نفس الوقت (أساتذة جامعات ومتحصلين في نفس الوقت على اعتماد خبير محاسبي أو محافظ حسابات) أو مدراء محاسبة ومالية في المؤسسات حاصلين على شهادات عليا كالمجستير ودبلومات دراسات عليا وكذا مفتشين لدى الضرائب أو الخزينة متحصلين على اعتماد محافظ حسابات ودبلومات دراسات عليا؛

✓ ما يقارب 70% من المهنيين على المستوى الوطني ينتمون للمصنف الجهوي وسط [123] الذي يضم ولايات (الجزائر، تيبازة، البليدة، المدينة، بومرداس، عين الدفلى، البويرة، تيزي وزو، الحلفة، المسيلة، بجاية) حيث أن أغلب أفراد العينة ينتمون لهاته الولايات؛

✓ الانتشار الجغرافي للعينة المدروسة حيث يتواجد بعض أفراد العينة المدروسة في ولايات تنتمي للجهات الأربع على المستوى الوطني (وسط، شرق، غرب، جنوب) حيث تم الاعتماد على بعض الزملاء من طلبة وأساتذة ومحاسبين ومتربصين في توزيع الاستبيان في الجامعات وكذا مكاتب المراجعة المتواجدة في بعض الولايات البعيدة عن تواجد الطالب؛

4.3. الطريقة والإجراءات

يتناول هذا المبحث وصفا لطريقة تصميم قائمة الاستبيان انطلاقا من مرحلة إعداده والمتضمنة بناء قائمة الاستبيان، هيكل الاستبيان، اختبار قائمة الاستبيان وهذا فيما يخص صدق وثبات الاستبيان وكذا الأدوات المستخدمة في تحليل هذا الاستبيان.

1.4.3. تصميم الاستبيان

مر تصميم الاستبيان عبر المراحل التالية:

1.1.4.3. بناء الاستبيان

تم تحميل الاستبيان على ورق عادي (Format A4)، وهذا فيما يخص التسليم المباشر أو على حامل الكتروني عبر ملف (WORD) وهذا فيما يخص التسليم عن طريق البريد الالكتروني، كما أن الاستبيان أعدّ باللغة العربية والفرنسية* وهو يتشكل من 05 صفحات، وقد تضمن 5 أجزاء، حيث يتعلق الجزء الأول بالمعلومات الشخصية والأجزاء الأخرى تتعلق بموضوع الدراسة والذي يضم 12 سؤالاً.

2.1.4.3. هيكل الاستبيان

تضمن الاستبيان ثمانية عشر (18) سؤالاً توزعت على قسمين (2) رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت سبعة أسئلة، أما القسم الثاني فيضم أربع (4) محاور تتعلق بموضوع الدراسة تشمل على اثنتي عشر سؤالاً (12) وهي كما يلي:

✓ المحور الأول: معلومات عامة حول العينة

تضمن ستة 06 أسئلة تتعلق بالجنس، السن، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة والخبرة المهنية؛

✓ المحور الثاني: مفهوم جودة المراجعة الخارجية وأهميتها

تضم سؤالين اثنين، حيث تضمن السؤال الأول ثلاث تعاريف متعلقة بمفهوم جودة المراجعة بهدف تحديد المفهوم السائد في الجزائر، فيما تضمن السؤال الثاني (06) أطراف بهدف معرفة الطرف التي تعتبر جودة المراجعة بالنسبة إليه أكثر أهمية؛

✓ المحور الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

* أنظر الملحق رقم 01 و02.

يضم سؤالاً واحداً يتضمن عشرين (20) عاملاً بهدف تحديد العوامل الأكثر تأثيراً في جودة المراجعة.

✓ المحور الرابع: الأساليب والوسائل المساهمة في تحسين جودة المراجعة الخارجية

يضم سؤالين، حيث يتضمن السؤال الأول اقتراحين حول الأسلوب الأكثر فعالية في رقابة جودة المراجعة، في حين يتضمن السؤال الثاني ستة (06) اقتراحات حول الوسائل التي تساهم في تحسين جودة المراجعة؛

✓ المحور الخامس: واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وجودتها وإمكانية تطبيق نظام لجودة المراجعة والرقابة عليها

تضمن هذا المحور الأخير سبع (07) أسئلة تتعلق بالواقع الحالي للمراجعة الخارجية وجودتها في الجزائر، أهميتها ومدى الاهتمام بها، إمكانية تطبيق نظام لجودة المراجعة والرقابة عليها وكذا القانون الجديد 10-01 ودوره في تحسين جودة المراجعة.

كما اعتمدنا نوع الأسئلة المفتوحة في آخر كل عنصر من الاستبيان للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول القضايا المرتبطة بالموضوع.

وتم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert Scale) الخماسي [124] ص 115 الذي يحتمل خمسة إجابات وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز وتمييز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

التصنيف	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
	أو ممتاز	أو جيد	أو مقبول	أو سيء	أو سيء جداً
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1.79-1]	[2.59-1.80]	[3.39-2.60]	[4.19-3.40]	[5-4.20]

الجدول رقم (4): مقياس ليكارت الخماسي [124]

3.1.4.3. إعادة التصميم

قبل نشر الاستبيان فقد خضع لعملية تحكيم لعدد من الأساتذة من جامعات مختلفة، تخصص محاسبة ومراجعة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- ✓ دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- ✓ مدى شمولية الاستمارة؛
- ✓ توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛
- ✓ من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وفي الأخير، تم إعادة تصميم الاستبيان وذلك بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة ونتائج الاختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص التي وقفنا عليها، ليتم توزيعه وإيصاله لأفراد العينة المستهدفة عن طريق عدة قنوات كما تم ذكر ذلك سابقا.

2.4.3. اختبار ثبات وصدق الاستبيان

استخدم الطالب معامل (ألفا كرومباك Alpha Cronbach)، وهو مؤشر تتراوح قيمته بين الصفر والواحد، وكلما اقترب المعامل من الواحد دل ذلك على ثبات وصدق أداة الدراسة. كما هو موضح في الشكل التالي:

العناصر الاستبيان	معامل ألفا كرومباك	جذر معامل ألفا كرومباك
المحور الأول: المفهوم السائد لجودة المراجعة الخارجية وأهميتها	0.722	0.849
المحور الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	0.783	0.884
المحور الثالث: أساليب ووسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية	0.721	0.849
المحور الرابع: واقع جودة المراجعة الخارجية في الجزائر وإمكانية تطبيق نظام لرقابة الجودة	0.693	0.823
جميع المحاور	0.729	0.853

الجدول رقم (5): توزيع معامل ألفا كرومباك [125]

من خلال الجدول نلاحظ أن معاملات الثبات مرتفعة نسبياً وهي تتراوح بين (0.629 و0.783) وكذا جذر معاملات الثبات مرتفعة وهو ما يطمئن إلى ثبات وصدق أداة الدراسة.

3.4.3. الأدوات المستعملة في الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم: (SPSS – Statistical Package For Social Sciences)، النسخة (19.0)، ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكنا برنامج (SPSS) من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- ✓ قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان؛ بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان؛
- ✓ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.

5.3. معالجة الاستبيان

تعتبر هذه الخطوة خلاصة الدراسة الميدانية، حيث سنقوم في هذا المبحث بتبويب البيانات الواردة من الاستبيانات المسترجعة والصالحة للدراسة ومعرفة خصائص العينة ومن ثم نحاول القيام بمعالجة إجابات العينة وتحليلها وتفسيرها ومن ثم استخلاص النتائج منها.

1.5.3. تقديم خصائص العينة

ضم الجزء الأول من الاستبيان والذي يتعلق بخصائص العينة المدروسة ستة (6) أسئلة تتعلق بالجنس السن، المؤهل العلمي (الدبلوم)، التخصص، الوظيفة والخبرة المهنية. وكانت النتائج كما يلي:

1.1.5.3. الجنس (Sexe)

يبين الجدول والشكل البياني الموضح الموالين توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كما يلي:

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
93.6%	162	ذكر
6.4%	11	أنثى
100%	173	المجموع

الجدول (6): توزيع العينة حسب متغير الجنس [125]



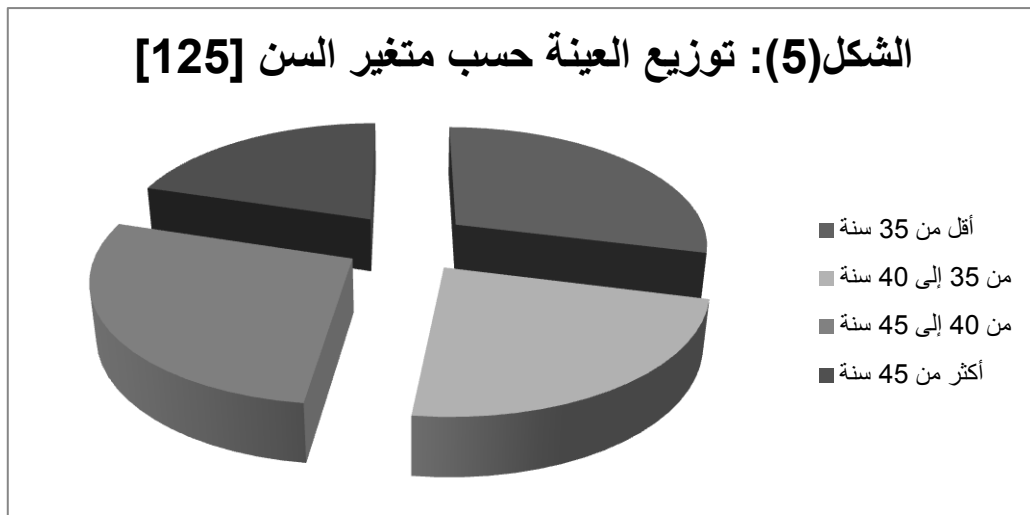
من خلال الجدول يتضح أن العنصر الذكري يمثل الأغلبية بنسبة 93.6 %، في حين لا تتجاوز نسبة الإناث 6.4 % تنتمي أغليبتها إلى فئة الأكاديميين وهذا يعود في نظر الطالب إلى عوامل اجتماعية بالدرجة الأولى وكذا لطبيعة المهنة.

2.1.5.3. السن (L'âge)

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات عمرية، كل فئة لها مدى 5 سنوات، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، والجدول والشكل التالي يوضح ذلك:

النسبة المئوية	التكرارات	السن
28.9%	50	أقل من 35 سنة
23.1%	40	من 35 إلى 40 سنة
27.7%	48	من 40 إلى 45 سنة
20.2%	35	أكثر من 45 سنة
100%	173	المجموع

الجدول(7): توزيع العينة حسب متغير السن [125]



من خلال الجدول نلاحظ نوعاً من التوازن في توزيع العينة حسب متغير السن حيث تمثل فئة أقل من 35 سنة نسبة 28.9% ومن ثم فئة 40-45 سنة بنسبة 27.7%، فئة 35-40 سنة بنسبة 23.1%، وفي الأخير فئة أكثر من 45 سنة بنسبة 20.2%، وتتوزع فئة الأقل

من 35 سنة بدرجة كبيرة على مهنة الأستاذ الجامعي ثم المهن الأخرى وبدرجة أقل على مهنة محافظ حسابات، ومنعدمة الوجود بالنسبة لمهنة خبير محاسبي نظرا لكون الحصول على اعتماد خبير محاسبي مجهد منذ سنوات عديدة، في حين تمثل الفئات الباقية أكثر من 80 % حيث يتوزع أغليبتهم على الجانب المهني وهو ما يمثل مؤشرا جيدا لأفراد العينة.

3.1.5.3. المؤهل العلمي (Diplôme)

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل المؤهل العلمي، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة وتحصلنا على التوزيع التالي:

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
10.4%	18	دكتوراه
18.5%	32	ماجستير
49.1%	85	ليسانس
22.0%	38	شهادة مهنية
100%	173	المجموع

الجدول(8): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي [125]

الشكل (6): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي [125]



يمثل أفراد العينة المتحصلون على ليسانس أكبر نسبة بـ 49.1 % وهذا يعود لأن النسبة الغالبة للعينة هي من فئة المهنيين لاسيما خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، حيث تعتبر شهادة ليسانس من بين الشروط الأساسية للحصول على الاعتماد، تأتي من بعدها نسبة المتحصلين على شهادات مهنية بنسبة 22 % ومن ثم نسبة حاملي شهادات عليا كالمجستير 18.5 % وفي الأخير نسبة حاملي الدكتوراه 10.4 %، وتعود النسبة المتدنية لحاملي الشهادات

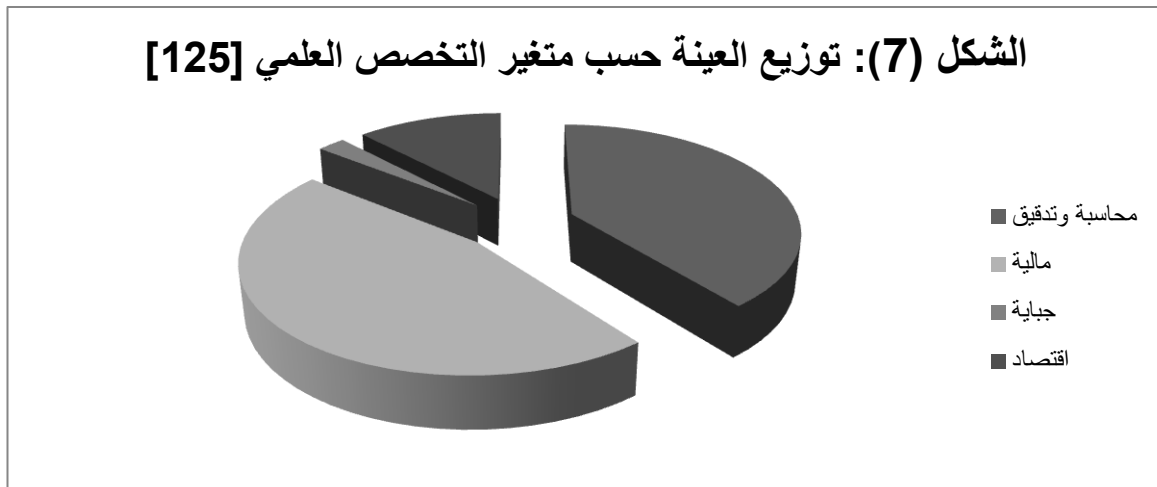
العليا بالمقارنة مع شهادات الليسانس والشهادات الأخرى في نظر الطالب إلى أن تخصص المراجعة والمحاسبة يعتبر تخصصا مهنيا بالدرجة الأولى، إضافة إلى أنه حديث النشأة بالمقارنة مع بقية التخصصات لاسيما فيما يخص الدراسات العليا.

4.1.5.3. التخصص العلمي (Spécialité)

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل التخصصات التي من المفترض أن يحملها أفراد العينة، وهي كما يلي:

النسبة المئوية	التكرارات	التخصص العلمي
39.3%	68	محاسبة وتدقيق
46.2%	80	مالية
2.3%	4	جباية
12.1%	21	اقتصاد
100%	173	المجموع

الجدول (9): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي [125]



يلاحظ من خلال الجدول أن أصحاب تخصص المالية وتخصص المحاسبة والتدقيق يمثلون أغلبية العينة بـ 46.2% و 39.3% على التوالي، نظرا لكون لأن شروط الالتحاق

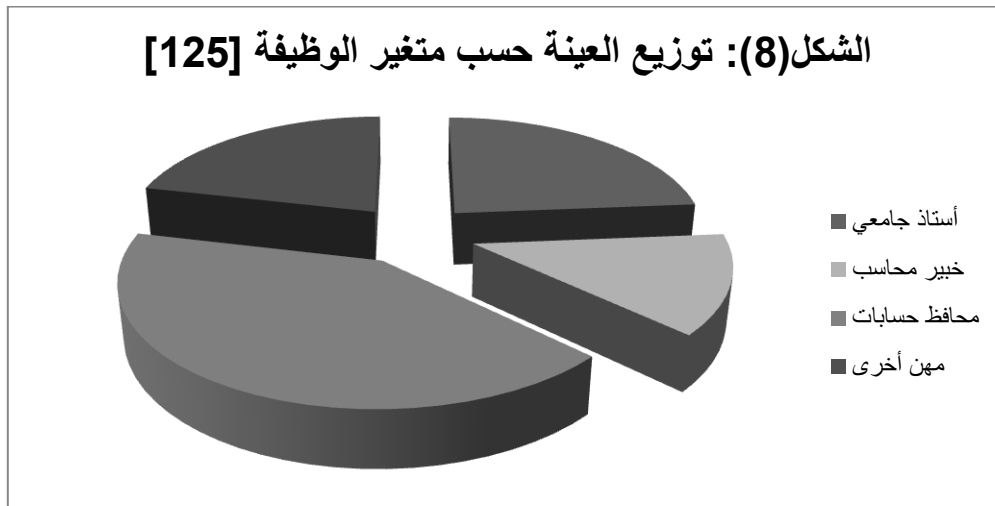
بالمهنة تتطلب هاتين التخصصين بالدرجة الأولى في حين لا تمثل التخصصات الأخرى أكثر من 14 % مجتمعة وهو ما يعتبر مؤشرا جيدا.

5.1.5.3. الوظيفة الحالية (Fonction)

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الوظيفة الحالية لكل فرد من أفراد العينة، وقد تم اختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وهو ما يوضحه الجدول والشكل والماليين:

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	41	23.7%
خبير محاسب	23	13.3%
محافظ حسابات	72	41.6%
أخرى	37	21.4%
المجموع	173	100%

الجدول (10): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي [125]



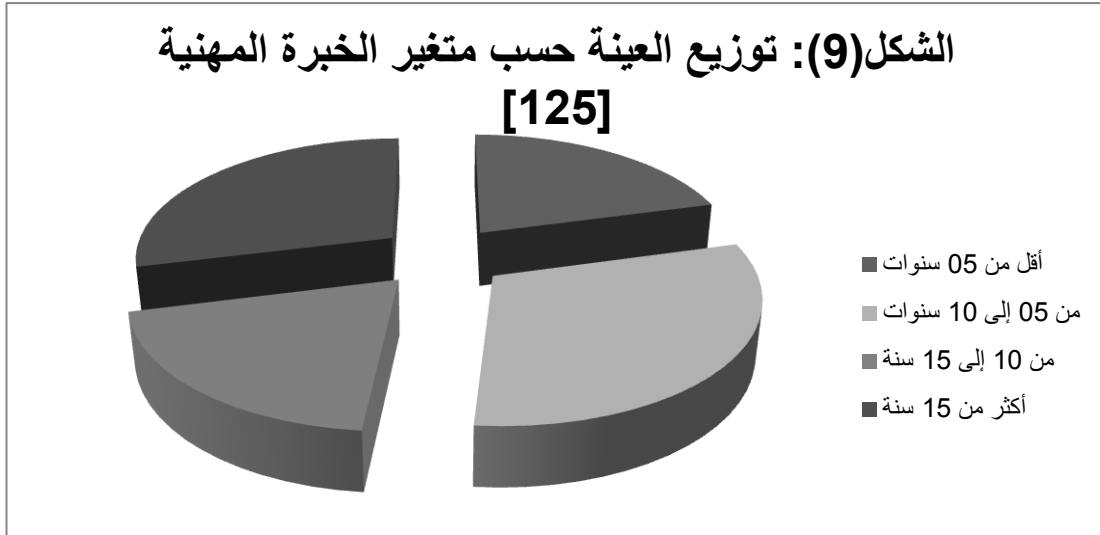
نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة المهنيين مرتفعة لاسيما محافظي الحسابات (41.6%) وحتى أغلب خبراء المحاسبة في العينة يتوفرون على اعتماد محافظي حسابات إلى جانب بعض الأساتذة الجامعيين الذين يجمعون بين الخبرة المهنية والأكاديمية وهو ما يساعد في دراستنا ويعتبر مؤشرا جيدا.

6.1.5.3. الخبرة المهنية

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الخبرة المهنية، كل فئة لها مدى 5 سنوات، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على النتائج من خلال الجدول والشكل الموالين:

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة المهنية
20.8%	36	أقل من 05 سنوات
30.6%	53	من 05 إلى 10 سنوات
19.7%	34	من 10 إلى 15 سنة
28.9%	50	أكثر من 15 سنة
100%	173	المجموع

الجدول(11): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية [125]



المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

من خلال متغير الخبرة المهنية نجد أن ما نسبته 80 % تتوفر على خبرة مهنية تفوق 05 سنوات تنصدها نسبة فئة 05 إلى 10 سنوات بـ 30.6% فئة الأكثر من 15 سنوات

بـ 28.9% ونسبة فئة 10-15 سنة بـ 19.7% في حين لا تتعدى نسبة أصحاب خبرة أقل من 05 سنوات 21%، وهو مؤشر جيد للدراسة الميدانية.

بشكل عام، ووفقا للإحصائيات المقدمة حول خصائص عينة الدراسة، يعتقد الطالب أنها مقبولة وتساعد على تحقيق أهداف الدراسة لاسيما إذا نظرنا من ثلاث نواحي أساسية وهي المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية، مع الأخذ بعين الاعتبار إلى أن نسبة كبيرة من الأكاديميين في هذه العينة سبق لهم ممارسة المهنة أو يحوزون على اعتماد لممارسة المهنة أو قاموا بتربص لفترة مقبولة ويحوزون على شهادات نهاية التربص في مجال محافظة الحسابات أو الخبرة المحاسبية.

2.5.3. تحليل الاستبيان

اعتمدنا في تحليل الاستبيان على أدوات الإحصاء الوصفي، وذلك من خلال التطرق إلى عدد تكرارات المشاهدات والنسبة المئوية إلى جانب المتوسط الحسابي لكل عنصر لمعرفة الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وكذا الانحراف المعياري لمعرفة مدى تجانس إجابات أفراد العينة.

1.2.5.3. تحليل محور المفهوم السائد لجودة المراجعة وأهميتها بالنسبة للأطراف

المستفيدة

يضم هذا المحور سؤالين والذين يتضمنان دورهما عدة عناصر

- مفهوم جودة المراجعة

لمعرفة المفهوم السائد لجودة المراجعة في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين تم حوصلة النتائج المتعلقة بهذا السؤال في الجدول التالي:

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبرة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا		
موافق	0.859	1.87	3	5	21	82	62	ت	القدرة على اكتشاف الأخطاء ووضعها في التقرير
			1.7	2.9	12.1	47.4	35.8	(%)	
موافق جدا	0.575	1.65	-	1	6	99	67	ت	الالتزام بالمعايير وأخلاقيات المهنية
			-	0.6	3.5	57.2	38.7	(%)	
موافق جدا	0.766	1.53	-	5	14	50	104	ت	تلبية احتياجات المستفيدين من خدمة المراجعة
			-	2.9	8.1	28.9	60.1	(%)	
موافق جدا	0.172	1.68	المتوسط العام						

الجدول(12): نتائج آراء عينة الدراسة حول المفهوم السائد لجودة المراجعة في الجزائر

[125]

قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل السؤال الأول حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناولها حسب الترتيب من الأولى إلى الأخيرة:

1. المفهوم الثالث: يلاحظ أن أغلبية المستجوبين اختاروا عبارة موافق جدا بنسبة (60.1%)، وموافق بنسبة 28.9% في حين لم يكن هناك من اختار خانة غير موافق جدا، حيث يعتقد الأغلبية في نظر الطالب أن تلبية متطلبات الأطراف المستفيدة ورضا هذه الأطراف عن الخدمة المقدمة إليهم هي الغاية التي يسعى لتحقيقها المراجع وهي خير مقياس للحكم على جودة المراجعة؛

2. المفهوم الثاني: الملاحظ في هذا المفهوم تركز الإجابات، وذلك من خلال القيمة المتدنية لمؤشر الانحراف المعياري* (0.575) ونتائجه قريبة عموما من نتائج المفهوم الأول حيث أجابت نسبة 57.2% بموافق تليها نسبة 38.7% بموافق جدا في حين عبر ستة أشخاص عن حيادهم وشخص واحد عن عدم موافقته، وهو يعود من وجهة نظر الطالب إلى اعتقاد المستجوبين بأن قياس جودة المراجعة يكون بالالتزام بالمعايير

* تجدر الإشارة إلا أنه كلما كانت قيمة الانحراف المعياري منخفضة كلما دل على تركز إجابات العينة وكلما ارتفعت قيمته دل ذلك على تشتت الإجابات.

والأخلاقيات طول فترة التي يقوم فيها المراجع بمهامه، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة على إتمام مهام المراجعة على الوجه المطلوب.

3. المفهوم الأول: رغم إيجابية الاتجاه العام للعينة (موافق) إلا أن الإجابات عرفت نوعاً من التشتت إذا قمنا بمقارنة قيمة الانحراف المعياري (0.859) مع المفاهيم الأخرى، ما يعني تباين واختلافاً في آراء المستجوبين حول هذا المفهوم، حيث عبرت نسبة 47.4% عن موافقتها جداً ونسبة 35.8% بموافق وعبرت نسبة 12.1% عن حيادها ونسبة 2.9% عن عدم موافقتها ونسبة 1.7% عن عدم الموافقة المطلقة، ويرجع هذا الترتيب في نظر الطالب أن نسبة من المستجوبين يعتقدون أن اكتشاف المراجع للأخطاء وذكرها في التقرير النهائي بغض النظر عن أداءه والتزامه بالمعايير والأخلاقيات لا يدل بالضرورة على جودة المراجعة، فحتى المفهوم الحديث للمراجعة يشير إلى أن مهمة اكتشاف الأخطاء هي مهمة ثانوية وليست رئيسية.

- أهمية جودة المراجعة الخارجية بالنسبة للأطراف المستفيدة

لمعرفة الأطراف الأكثر اهتماماً بجودة المراجعة الخارجية من طرف المستجوبين تم حوصلة النتائج المتعلقة بهذا السؤال في الجدول التالي:

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الاتجاه العام للعيينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا		
موافق جدا	0.661	1.50	-	3	7	64	99	ت	مكتب المراجعة
			-	1.7	4	37	57.2	(%)	
موافق جدا	0.759	1.48	2	3	7	53	108	ت	المؤسسة محل المراجعة
			1.2	1.7	4	30.6	62.4	(%)	
موافق جدا	0.542	1.33	-	-	6	46	121	ت	الملاك والمساهمين في المؤسسة محل المراجعة
			-	-	3.5	26.6	69.9	(%)	
موافق	0.877	2.43	2	13	69	63	26	ت	الهيئات الحكومية
			1.2	7.5	39.9	36.4	15	(%)	
موافق	0.897	2.13	3	6	47	73	44	ت	مقرضين ودائنين
			1.7	3.5	27.2	42.2	25.4	(%)	
محايد	0.862	2.67	3	18	90	44	18	ت	المنظمات المهنية
			1.7	10.4	52	25.4	10.4	(%)	
موافق	0.562	1.92	المتوسط العام						

الجدول(13): نتائج آراء عينة الدراسة حول الأطراف التي تمثل جودة المراجعة أهمية كبيرة بالنسبة إليها [125]

وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل السؤال الثاني حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناولها حسب الترتيب من الأولى إلى الأخيرة:

1. الملاك والمساهمين: اتفق المستجوبون على أن هذا الطرف هو الأكثر اهتماما بجودة المراجعة والتي تمثل أهمية قصوى بالنسبة إليهم، حيث أجاب ما نسبتهم 69.9% بعبارة موافق جدا وتليها نسبة 26.6% بموافق، ثم ما نسبتهم 3.5% عبروا عن حيادهم في حين لا يوجد من المستجوبين من عبروا عن عدم موافقتهم، وهو ما يعني أن أكثر من 96% من إجابات أفراد العينة موافقين، وهو ملاحظ من خلال انخفاض قيمة الانحراف المعياري (0.542)، ويعود ذلك في نظر الطالب لكون هذا الطرف

يعد المستفيد الأول والمباشر من خدمة المراجعة إذ أنهم بحاجة لوسيلة تطمئنهم على مصالحهم وحقوقهم وتحفيزهم على توسيع استثماراتهم؛

2. **المؤسسة محل المراجعة:** احتلت المركز الثاني في قائمة الاهتمامات حيث عبر ما نسبته 62.4% عن موافقتهم جدا ثم نسبة 30.6% عبروا عن موافقتهم و4% عن حيادهم وعبر أقل من 3% عن عدم موافقتهم، ويرجع الاتجاه الإيجابي (موافق جدا) لهذا السؤال في نظر الطالب لكون وجود عدد من المستفيدين من خدمة المراجعة داخل المؤسسة كالإدارة التي تبحث عن المصادقية التي يعطيها لها المراجع الخارجي من خلال المصادقة على شرعية وصدق القوائم المالية وكذا العمال والنقابات التي تدافع عن حقوقها، والبحث أيضا عن استمرارية المؤسسة ما يضمن حقوق جميع أطرافها؛

3. **مكتب المراجعة:** يعد الاتجاه العام للعينة بالنسبة لهذا الطرف إيجابيا (موافق جدا)، حيث عبر 57.2% عن موافقتهم جدا وما نسبته 37% موافق وعبر 4% عن حيادهم و1.7% عن عدم رضاهم، ويرجع هذا في نظر الطالب أن الاهتمام بجودة المراجعة بالنسبة لمكاتب المراجعة يحفظ لها مكانتها وسمعتها بالدرجة الأولى وكذا حصتها من الزبائن ويقلل من إمكانية مقاضاتها وبالتالي استمراريته؛

4. **المقرضين والدائنين:** يعد الاتجاه العام بالنسبة لهذا الطرف إيجابيا هو الآخر (موافق)، حيث عبر 42.4% عن موافقتهم و25.4% عن موافقتهم جدا، في حين عبر 27.2% عن حيادهم و3.5% عن عدم موافقتهم و1.7% عن عدم موافقتهم مطلقا، ويعود هذا في نظر الطالب أن المقرضين والدائنين يعتبرون مستفيدين غير مباشرين من خدمة المراجعة، باعتبار أنه لا تهمهم المؤسسة بالدرجة الأولى بقدر ما تهمهم حقوقهم الموجودة لدى المؤسسة وإمكانية تحصيلها، ورغم هذا فإن جودة تقرير المراجع يعطي ثقة في المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير عن المؤسسة واستمراريته وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين والمقرضين؛

5. **الهيئات الحكومية:** رغم أن الاتجاه العام للعينة إيجابي (موافق) إلا أننا نلاحظ ارتفاع نسبة الأفراد التي عبرت عن حيادها والتي وصلت إلى 39.9% ثم نسبة 36.4% عبرت عن موافقتها ونسبة 15% عبرت عن موافقتها جدا ونسبة 7.5% عبرت عن عدم رضاها، ويرجع هذا في اعتقاد الطالب إلا أن الهيئات الحكومية لا تعتبر مستفيدا مباشرا من خدمة المراجعة بالرغم من تعدد الأطراف الحكومية التي لها علاقة

بالمؤسسة محل المراجعة بالأخص مصالح الضرائب أو مصالح الضمان الاجتماعي أو بطلب من المحكمة، إلا أنه ما يههما بالدرجة الأولى تحصيل مستحقاتها، وفي غالب الأحيان تلجأ هذه الهيئات إلى موظفيها الداخليين (كالمحققين الجبائيين) لمراقبة هذه المؤسسات؛

6. المنظمات المهنية: يعد الاتجاه العام للعينة بالنسبة لهذا الطرف حيادياً، إذ عبر 52% من أفراد العينة عن حيادهم و25% عن موافقتهم و10.4% عن موافقتهم التامة، ونفس النسبة عبروا عن عدم موافقتهم، ويرجع هذا في نظر الطالب أن هذا يرجع إلى عدم لعب المنظمات المهنية في الجزائر دوراً في تحسين جودة المراجعة لاسيما غياب برنامج للرقابة على الجودة وكذا عدم وجود قواعد ومعايير لقياس جودة المراجعة، حيث كان من المفروض أن تلعب دوراً مباشراً في ترسيخ ثقافة الجودة داخل مكاتب المراجعة.

2.2.5.3. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

لمعرفة العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة الخارجية تم حوصلة نتائج هذا المحور

في الجدول التالي:

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً		
محايد	0.852	2.65	-	33	58	72	10	ت	حجم مكتب المراجعة
			-	19.1	33.5	41.6	5.8	(%)	
موافق	0.754	1.86	1	7	12	101	52	ت	سمعة مكتب المراجعة
			0.6	4	6.9	58.4	30.1	(%)	
موافق	0.920	2.11	4	10	30	87	42	ت	المنافسة بين مكاتب المراجعة
			2.3	5.8	17.3	50.3	24.3	(%)	
موافق	0.763	1.83	-	4	26	80	63	ت	تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين
			-	2.3	15	46.2	36.4	(%)	
موافق	0.925	2.50	4	22	49	80	18	ت	قبول الزبائن والاستمرار معهم
			2.3	12.7	28.3	46.2	10.4	(%)	
محايد	1.005	3.07	11	52	58	43	9	ت	مدة ارتباط مكتب المراجعة مع الزبون(العهد)
			6.4	30.1	33.5	24.9	5.2	(%)	
موافق	0.994	1.81	-	20	12	57	84	ت	أتعاب عملية المراجعة

			-	11.6	6.9	32.9	48.6	(%)	
موافق	0.659	1.74	-	2	15	93	63	ت	احترام برنامج المراجعة
			-	1.2	8.7	53.8	36.4	(%)	
محايد	0.889	2.98	9	31	91	33	9	ت	القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة
			5.2	17.9	52.6	19.1	5.2	(%)	
محايد	0.895	2.86	6	33	74	52	8	ت	الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة
			3.5	19.1	42.8	30.1	4.6	(%)	
موافق جدا	0.495	1.27	-	1	1	42	129	ت	إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة
			-	0.6	0.6	24.3	74.6	(%)	
موافق جدا	0.544	1.38	-	1	2	60	110	ت	الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها
			-	0.6	1.2	34.7	63.6	(%)	
موافق جدا	0.290	1.09	-	-	-	16	157	ت	خبرة المراجع وفريق عمله
			-	-	-	9.2	90.8	(%)	
موافق جدا	0.563	1.43	-	1	3	67	102	ت	تخطيط المراجعة، الإشراف على فريق العمل
			-	0.6	1.7	38.7	59	(%)	
موافق	0.728	2.06	-	7	31	102	33	ت	الاتصال بين فريق المراجعة وزبون المراجعة
			-	4	17.9	59	19.1	(%)	
محايد	0.836	2.67	2	18	91	45	17	ت	حجم المؤسسة محل المراجعة وقوتها المالية
			1.2	10.4	52.6	26	9.8	(%)	
موافق	0.689	1.91	-	2	28	96	47	ت	نظام الرقابة الداخلية
			-	1.2	16.2	55.5	27.2	(%)	
موافق	0.766	2.00	-	7	30	93	43	ت	لجنة المراجعة
			-	4	17.3	53.8	24.9	(%)	
موافق	0.846	2.48	1	21	55	80	16	ت	تعقد مهام المراجعة
			0.6	12.1	31.8	46.2	9.2	(%)	
موافق جدا	0.779	1.79	-	9	11	88	65	ت	النظم المحاسبية المطبقة
			-	5.2	6.4	50.9	37.6	(%)	
موافق	0.579	2.07	المتوسط العام						

الجدول(14): نتائج آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

[125]

وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل السؤال الثاني حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناولها حسب درجة تأثيرها من وجهة نظر المستجوبين كما يلي:

- 1 **خبرة المراجع وفريق عمله:** نلاحظ أن الاتجاه العام للعينة لهذا العامل إيجابية جدا (موافق جدا)، حيث أجاب ما نسبته 90.8 % بموافق جدا، و9.2% بموافق، وحقق الانحراف المعياري أقل قيمة (0.290) ما يعني في نظر الطالب أن هذا العامل يحقق الإجماع التام لدى المستجوبين ويعد أكثر عامل يؤثر على جودة المراجعة؛
- 2 **التزام المراجع بأخلاقيات المهنة:** نلاحظ أن الاتجاه العام لهذه العينة أيضا إيجابي جدا (موافق جدا) حيث أجاب ما نسبته 74.6% بموافق جدا، تليه ما نسبته 24.3% أجابوا بموافق، في حين عبر مستجوب واحد عن حياده وآخر عن عدم موافقته، وهو إجماع شبه كلي لتأثير هذا العامل وارتباطه بجودة المراجعة؛
- 3 **التزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:** ويعتبر الاتجاه العام للعينة أيضا كسابقيه (موافق جدا) حيث أجاب ما نسبته 63.6 % بموافقتهم التامة، تليها نسبة 34.7 % بموافقتهم في حين عبر مستجوبان فقط عن حيادهما ومستجوب واحد عن عدم رضاه، وهو ما يعني أيضا في نظر الطالب إجماعا شبه كلي على أهمية هذا العامل وتأثيره وارتباطه بجودة المراجعة؛
- 4 **تخطيط المراجعة والإشراف على فريق العمل:** ويعتبر الاتجاه العام للعينة أيضا (موافق جدا)، حيث أجاب ما نسبته 59 % بموافقتهم التامة، تليها نسبة 38.7 % عبروا عن موافقتهم في حين عبر 3 أفراد عن حيادهم وفرد واحد فقط عن عدم موافقته، ويحقق هذا العامل أيضا شبه إجماع على تأثيره الكبير في جودة المراجعة؛ حيث يرى الطالب أن الأغلبية يعتقدون بضرورة إشراف المراجع على فريق عمله باعتبار أنه قد يكون هناك في فريق العمل من لا يتمتع بخبرة وكفاءة تؤهله للقيام بمهام المراجعة بدون مراقبة وتوجيه مباشر، نظرا لاحتمال وقوعهم في أخطاء أو تقصير يؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة؛
- 5 **النظم المحاسبية المطبقة:** يعتبر الاتجاه العام للعينة إيجابي جدا (موافق جدا)، إلا أنه ليس بنفس درجة العوامل الأولى حيث يميل المتوسط الحسابي إلى الفئة الثانية المقابلة لعبارة (موافق)، حيث أجاب ما نسبته 50.9% بموافق، 37.6% بموافق جدا، 6.4% بمحايد، وأخيرا 5.2% بعدم موافقتهم. وتعود موافقة أغلبية المستجوبين على تأثير هذا العامل في اعتقاد الطالب باعتبار الجزائر طبقت نظام محاسبي مالي جديد وتخلت عن المخطط الوطني المحاسبي القديم، حيث لا يزال أغلبية المهنيين لا يتحكمون بشكل هذا

النظام الجديد ما يجعلهم يعتقدون بأن هذا الأخير سيكون له تأثير كبير على جودة المراجعة لاسيما في السنوات الأولى من تطبيقه؛

6 احترام برنامج المراجعة: يعد الاتجاه العام للعينة لهذا العامل ايجابي (موافق)، إذ أجاب ما نسبته 53.8% عن موافقتهم، و36.4% عن موافقتهم التامة، و8.7% عبروا عن حيادهم، فيما عبر فردين اثنين عن عدم موافقتهم. ما يدل على اعتقاد أغلب المستجوبين بتأثير هذا العامل على جودة المراجعة حيث يعتقد الطالب أن المستجوبين يرون في تخطي بعض المراحل في برنامج المراجعة أو إلغاء جزء منها هو تقصير عمدي وعدم بذل العناية المهنية وهو يؤثر بشكل مباشر في جودة المراجعة؛

7 أتعاب عملية المراجعة: يعد اتجاه العينة لهذا العامل ايجابي (موافق)، حيث أجاب ما نسبته 48.6% بموافقتهم التامة، و32.9% بموافقتهم و11.6% عبروا عن عدم موافقتهم وأخيرا نسبة 6.9% يعتبرون محايدين، ويعتقد الطالب أن موافقة الأغلبية على تأثير هذا العامل في جودة المراجعة يعود لكون هذه الأتعاب حافزا يجعل المراجع الخارجي يبذل العناية المهنية ويحرص على جودة الأداء المهني في مهمته والعكس صحيح؛

8 تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين: يعد اتجاه العينة لهذا العامل ايجابي (موافق)، حيث أجاب ما نسبته 46.2% بموافقتهم و36.4% بموافق جدا و15% عبروا عن حيادهم وأخيرا نسبة 2.3% غير موافقين. ويرى الطالب أن ايجابية الاتجاه العام يرجع إلى اعتقاد أغلب المستجوبين بأن تخصص مكاتب المراجعة في قطاع معين يجعل هذه المكاتب تكتسب خبرة وتجربة كبيرتين حول ذلك القطاع؛

9 سمعة مكتب المراجعة: يعد اتجاه العينة لهذا العامل ايجابي (موافق)، حيث أجاب ما نسبته 58.4% بموافقتهم و30.1% بموافق جدا و30% عن حيادهم وعبر ما نسبته 4% عن عدم موافقتهم وعبر فرد واحد عن عدم موافقتهم المطلقة. ويعتقد الطالب أن ايجابية الاتجاه العام يرجع إلى أن سمعة المكتب ترتبط كثيرا بجودة المراجعة، حيث تحاول مكاتب المراجعة المحافظة على سمعتها عن طريق الحرص على جودة أداءها المهني بالدرجة الأولى، إذ أن السمعة السيئة لمكتب المراجعة تؤدي إلى فقدان ثقة الزبائن فيه وقد تفقدتهم نهائيا وتنفذ الزبائن المحتملين للمكتب؛

10 - نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة: يعد اتجاه عام العينة إيجابياً (موافق)، فقد أجاب 55.5% بموافقتهم على تأثير هذا العامل و27.5% بموافق جداً، وما نسبته 16.2% عبروا عن حيادهم وفردين فقط عبروا عن عدم موافقتهم، يعتقد الطالب أن رضا أغلب أفراد العينة عن تأثير هذا العامل في جودة المراجعة يرجع لكون نظام الرقابة الداخلية له علاقة مباشرة بتحديد برنامج المراجع الخارجي ومدى تدخله، من ناحية الإمكانيات ومن المدة الزمنية، حيث يختلف برنامج المراجعة المرصد لمؤسسة ذات نظام رقابة داخلي فعال عن تلك التي يتميز نظام الرقابة الداخلية لديها بالضعف وعدم الفعالية، وهو ما له تأثير مباشر على جودة المراجعة؛

11 - لجنة المراجعة: جاء الاتجاه العام للعينة بالنسبة لهذا العامل إيجابياً (موافق)، حيث أجابت نسبة 53.8% بموافق، و24.9% بموافق جداً، و17.3% بمحايد وعبرت نسبة 4% عن عدم موافقتها، حيث يعتقد الطالب أن المستجوبين يرون في وجود لجنة للمراجعة على مستوى المؤسسات بمثابة همزة وصل تسهل عملية الاتصال بين المراجع والمؤسسة مما يساعد المراجع الخارجي على أداء مهامه بسهولة نسبية؛ حيث تعتبر اللجنة هي المسؤولة عن مناقشة أتعاب المراجع الخارجي، خطة عمله، وأدائه وبالتالي فهي تؤثر بشكل كبير جودة المراجعة؛

12 - الاتصال بين فريق المراجعة وزبون المراجعة: جاء الاتجاه العام لهذه العينة إيجابياً (موافق)، حيث أجاب ما نسبته 59% بموافق، و19.1% بموافق جداً، ونسبة 17.9% عبروا عن حيادهم، فيما عبر ما نسبته 4% عن عدم موافقتهم، ويعتقد الطالب أن المستجوبين يرون أن الاتصال الإيجابي بين فريق المراجعة وزبون المراجعة يساعد من مهام المراجعة باعتبار أنهم سيتلقون التسهيلات اللازمة والمعلومات والوثائق المطلوبة التي يبحث عنها المراجع لتدعيم رأيه المهني، في حين أن صعوبة الاتصال تعني صعوبة الوصول إلى المعلومة والتأكد من موثوقيتها من المصدر وبالتالي صعوبة الحصول على الدليل الذي يدعم الرأي المهني للمراجع الخارجي، مما يؤثر بشكل مباشر على جودة التقرير النهائي ومهمة المراجعة ككل؛

13 - المنافسة بين مكاتب المراجعة: رغم الاتجاه الإيجابي للعينة (موافق)، إلا أن الملاحظ أن هناك تشتت نسبي في الإجابات، حيث تعتبر قيمة الانحراف المعياري مرتفعة (0.920)، وقد أجاب ما نسبته 50.3% بموافقتهم، و24.3% بموافقتهم التامة، وعبر ما نسبته 17.3% عن حيادهم، وعبر ما نسبته 5.8% عن عدم موافقتهم و2.3% عن عدم

موافقتهم المطلقة، ويعتقد الطالب أن موافقة الأغلبية من المستجوبين حول تأثير هذا العامل مرده لكون نسبة كبيرة من المستجوبين يرون أن الكثير من مكاتب المراجعة تعتمد على أساليب غير مشروعة للمنافسة و جذب الزبائن، ما أثر سلبا على جودة المراجعة حيث يقل الاهتمام بها، إذ من المفروض أنها تعتبر أحد أهم مجالات المنافسة بين مكاتب المراجعة في ظل عدم مشروعية الأساليب الأخرى كالتقليل من قيمة الأتعاب أو اقتراح خدمات إضافية أخرى واستعمال وسائل للإشهار؛

14 -تعقد مهام المراجعة: يعد الاتجاه العام لهذا العامل أيضا إيجابي (موافق)، حيث بلغت نسبة الموافقين 46.2%، تليها نسبة 31.8% إجاباتهم محايدة، ثم نسبة 12.1% عبروا عن عدم موافقتهم، ونسبة 9.2% موافقين جدا، فيما عبر شخص واحد فقط عن عدم موافقته المطلقة، إذ يعتقد الطالب أن المستجوبين الموافقين يرون بأن المؤسسات التي تتميز بتنظيم محكم ونظام رقابة داخلية فعال تسهل مهمة المراجعة، على عكس المؤسسات التي تتميز بعدم الانضباط والتنظيم والتي يصعب القيام بعملية مراجعتها نظرا لتعقد مهام المراجعة فيها وبالتالي تؤثر بشكل كبير في جودة المراجعة، في حين يعتقد البعض الآخر حسب رأي الطالب أن تعقد مهام المراجعة لا يعرقل أداء المراجعين لاسيما ذوي الخبرة والذين لديهم تجربة في مثل هاته الحالات، وبالتالي فهو لا يؤثر على جودة المراجعة؛

15 -قبول الزبائن والاستمرار معهم: يعد الاتجاه العام للعينة لهذا العامل ايجابي(موافق)، إذ أجاب ما نسبته 46.2% بموافق و28.3% بمحايد ، فنسبة 12.7% بغير موافق، ثم نسبة 10.4% بموافق جدا و2.3% بعدم موافق مطلقا، حيث يعتقد الطالب بأن بعض المستجوبين المؤيدين لهذا العامل يرون أنه لا بد من دراسة حالة كل زبون قبل قبول مهمة مراجعته حول إمكانية وقوع مشاكل أو عراقيل تعيق عمل المراجع على الوجه المطلوب وبالتالي تؤثر في جودة المراجعة، في حين ترى نسبة من المستجوبين أن هذا العامل لا يشكل تأثيرا على جودة المراجعة لاسيما في ظل وجود مراجعين أكفاء يحسنون التعامل مع كل أصناف الزبائن بحكم خبرتهم وتجربتهم في الميدان؛

16 -حجم مكتب المراجعة: جاء الاتجاه العام للعينة محايدا، حيث أجاب ما نسبته 41.6% بموافق، يليه نسبة 33.5% بمحايد ثم نسبة 19.1% بغير موافق وأخيرا ما نسبته 5.8% بغير موافق، ويعتقد الطالب أنه هناك من يرى في حجم مكتب المراجعة أنه يؤثر على جودة المراجعة باعتبار المكاتب الكبيرة تعتمد على إمكانيات بشرية ومادية كبيرة

وكافية بالمقارنة مع المكاتب الأصغر حجماً، في حين يرى المستجوبين المحايدون أن حجم مكتب المراجعة لا يعني بالضرورة أن خدماته تتميز بالجودة لاسيما إذا كان يعاني من عدم التنظيم الداخلي وموظفيه ليسوا على نفس المستوى من الخبرة والكفاءة؛

17 -حجم المؤسسة محل المراجعة ووقتها المالية: يعد الاتجاه العام للعينة هو الآخر محايد، حيث أجاب ما نسبتهم 52.6% بحياده، ثم ما نسبتهم 26% بموافق، وعبر ما نسبتهم 10.4% عن عدم موافقتهم، كما عبر ما نسبتهم 9.8% فقط بموافقتهم، وعبر شخصين عن عدم موافقتهم المطلقة. ويعتقد الطالب أن أغلب المستجوبين لا يرون أن حجم المؤسسة ووقتها المالية له علاقة بجودة المراجعة، إذ من المفروض أن مكاتب المراجعة مؤهلة لأداء مهامها على أكمل وجه مع كل زبائنها بغض النظر عن حجم المؤسسة أو رقم أعمالها المحقق أو قوتها المالية، في حين ترى نسبة أن لحجم المؤسسة وقوتها المالية علاقة بجودة المراجعة، خاصة المؤسسات التي ساعدتها إمكانياتها في إنشاء قسم للمحاسبة والمراجعة الداخلية وكذا لجنة المراجعة، هذه الأخيرة ليست متاحة في كل المؤسسات، وهذا يساعد كثيرا المراجع على أداء مهامه ويؤثر بشكل كبير في جودة المراجعة؛

18 -الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة: الاتجاه العام لهذا العامل هو أيضا محايد، حيث أجاب ما نسبته 42.8% بمحايد، فنسبة 30.1% عبروا عن موافقتهم، ثم نسبة 19.1% عبروا عن عدم موافقتهم، ومن ثم ما نسبته 4.6% عبروا عن رضاهم التام، ونسبة 3.5% عن عدم رضاهم التام. ويرى الطالب أن الآراء مشتتة نسبيا بين موافق ومحايد وغير موافق، إذ يعتبر البعض في اعتقاد الطالب أن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المراجعة لا تؤثر في استقلاليته اتجاه زبائنه أو إمكانية التساهل معه مادامت أتعاب هذه الخدمات منفصلة عن أتعاب مهام المراجعة، في حين يعتبر البعض الآخر بوجود تأثير حيث تلجأ بعض المكاتب إلى التساهل في مهام المراجعة في مقابل تقديمه خدمات استشارية ينال عنها أتعاب إضافية؛

19 -القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة: الاتجاه العام لهذا العامل هو أيضا حيادي، حيث أجاب ما نسبته 52.6% بحيادهم، تليها نسبة 30.1% عبروا عن موافقتهم، فنسبة 19.1% عبروا عن عدم موافقتهم، كما عبر ما نسبته 4.6% عن رضاهم التام، ونسبة 3.5% عن عدم رضاهم مطلقا. وترجع نسبة المحايدون في نظر الطالب إلى اعتقاد بعض المستجوبين بأن جودة المراجعة هي التي قد تؤثر وتسبب في القضايا المرفوعة ضد

مكتب المراجعة بسبب إهمال أو تقصير وليس العكس، أو قد لا تتعلق بها على إطلاق، فقد يكون السبب هو خطأ مهني جسيم وليس له علاقة بجودة المراجعة أو بسبب خروقات قانونية في حيث يعتبر الموافقين حسب اعتقاد الطالب أن القضايا المرفوعة هي سبب في حرص مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني حتى لا يتم التعرض لرفع قضايا ضدها تهدد استمرارية المكتب وتسيء لسمعته؛

20 - مدة ارتباط مكتب المراجعة مع الزبون: ويأتي الاتجاه العام لهذا العامل أيضا محايدا قريبا من (غير موافق)، حيث أجاب ما نسبته 33.5% بحيادهم، يليه نسبة 30.1% عبروا عن عدم موافقتهم، ثم نسبة 24.9% عبروا عن موافقتهم، ونسبة 6.4% عبروا عن عدم موافقتهم المطلقة، وأخيرا نسبة 5.2% فقط عبروا عن موافقتهم التامة. ونلاحظ أنه هناك تشتت في الإجابات والآراء حول مدى تأثير هذا العامل في جودة المراجعة، حيث يعتقد الطالب أن بعض المستجوبين يرون بأنه لا توجد علاقة بين مدة ارتباط المراجع وجودة المراجعة باعتبار العهدة في أغلب الأحوال مقيدة بنصوص قانونية ومحدودة وبرنامج المراجعة يكون محضرا من قبل، في حين يعتبر البعض الآخر أنه هناك ارتباط بين عهدة المراجع الخارجي وجودة المراجعة باعتبار أنه كلما كانت المدة أطول كلما زادت معرفة المراجع للمؤسسة محل المراجعة وزاد حصوله على معلومات أكثر وبالتالي تساعده في أداء مهامه وتحسن من جودة المراجعة.

3.2.5.3. أساليب ووسائل تحسين جودة المراجعة

- أساليب الرقابة على جودة المراجعة

لمعرفة الأسلوب الأنسب للرقابة على جودة المراجعة اقترحنا أسلوبين، وقد تم حوصلة النتائج المتعلقة بهذا السؤال في الجدول التالي:

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبرة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا		
موافق	0.922	2.32	1	10	75	46	41	ت	أسلوب مراجعة النظير
			0.6	5.8	43.4	26.6	23.7	(%)	
موافق جدا	0.769	1.64	-	3	22	58	90	ت	الرقابة عن طريق هيئة حكومية
			-	1.7	12.7	33.5	52	(%)	
موافق	0.480	1.98	المتوسط العام						

الجدول(15): نتائج آراء عينة الدراسة حول الأسلوب الأنسب للرقابة على جودة المراجعة الخارجية

[125]

وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل السؤال الأول حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناولها حسب الترتيب:

- 1. الرقابة عن طريق هيئة حكومية:** يعتبر الاتجاه العام للعينة لهذا الأسلوب إيجابيا جدا (موافق جدا) إذ عبرت نسبة 52% عن موافقتها جدا على المقترح تليها نسبة 33.5% عبرت عن موافقتها، في ما أجابت نسبة 12.7% إجابة حيادية، وعبر ما نسبته 1.7% عن عدم رضاهم. ويعود هذا في نظر الطالب أن أغلبية أفراد العينة يقرون بفعالية الدور الرقابي التي تقوم به الدولة وإصدار معايير للرقابة على الجودة تنظم نشاط هذه المكاتب بشرط عدم المساس باستقلالية هذه الأخيرة، كما يعتبر الطالب أن النسبة التي عبرت عن حيادها قد تعبر عن مخاوفها من تدخل الدولة في نشاط المكاتب والمساس بواحد من أهم معايير للمراجعة الخارجية وهي الاستقلالية؛
- 2. أسلوب مراجعة النظير:** نلاحظ أن الاتجاه العام للعينة إيجابي (موافق) وان كان هذا لا يعبر بشكل حقيقي عن آراء العينة باعتبار أن ما نسبته 43.4% عبروا عن حيادهم وكذا ما نسبته 5.8% عبروا عن عدم رضاهم ما يعني تقريبا نصف العينة في مقابل 26.6% عبروا عن موافقتهم و23.7% عبروا عن موافقتهم التامة، كما نلاحظ ارتفاع نسبي لقيمة الانحراف المعياري (0.922) ما يعني تشتت واختلاف نسبي لإجابات العينة، ويعود هذا في نظر الطالب إلى أن جهل أغلب المستجوبين لهذا الأسلوب الرقابي حيث يتم تطبيقه في دول متقدمة مثل الو.م.أ وبريطانيا وفرنسا، كما يتم

الاعتقاد من طرف أفراد العينة حسب نظر الطالب بأن هذا الأسلوب يفتقد للمصداقية والصرامة باعتبار أن من يقوم بمراقبة المكتب هو مكتب آخر نظير وبالتالي وجود إمكانية المجاملة والتساهل في إجراءات الرقابة.

- أهم الوسائل التي تساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية

من أجل معرفة آراء العينة حول أهم الوسائل والمقترحات التي تساهم في تحسين جودة المراجعة تم حوصلة النتائج المتعلقة بهذا السؤال في الجدول التالي:

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبرة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا		
موافق جدا	0.379	1.15	-	-	1	25	147	ت	دعم استقلالية المراجع (%)
			-	-	0.6	14.5	85		
موافق جدا	0.306	1.10	-	-	-	18	155	ت	دعم التأهيل العلمي والعملية المستمر للمراجع (%)
			-	-	-	10.4	89.6		
موافق جدا	0.357	1.13	-	-	1	21	151	ت	إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة (%)
			-	-	0.6	12.1	87.3		
موافق	0.579	1.96	-	3	17	124	29	ت	تدعيم دور لجان المراجعة (%)
			-	1.7	9.8	71.7	16.8		
موافق	0.743	2.28	1	8	49	96	19	ت	تدعيم آليات حوكمة الشركات (%)
			0.6	4.6	28.3	55.5	11		
موافق جدا	0.676	1.61	-	2	13	75	83	ت	ترسيخ ثقافة الجودة في مكاتب المراجعة (%)
			-	1.2	7.5	43.4	48		
موافق جدا	0.489	1.54	المتوسط العام						

الجدول (16): نتائج آراء عينة الدراسة حول وسائل تحسين جودة المراجعة [125]

وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل السؤال الثاني حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناولها حسب الترتيب:

- 1. دعم التأهيل العلمي والعملية المستمر للمراجع:** نلاحظ أن الاتجاه العام للعينة في بالنسبة لهذا المقترح كانت إيجابية جدا (موافق جدا) حيث عبرت الأغلبية الساحقة من العينة عن موافقتها التامة بنسبة 89.6%، في حين النسبة الباقية وهي 10.4% عبرت

عن موافقتها، ولا يوجد أي فرد عبر عن حياده أو عدم موافقته، أي أن الإجابات عرفت تمركز كليا في خانتي (موافق جدا) و(موافق) حيث تعرف قيمة الانحراف المعياري تنديا شديدا (0.306)، ويرجع هذا من وجهة نظر الطالب إلى أن هذا العامل يعتبر أهم وسائل تحسين جودة المراجعة، إذ أنه يمثل أحد معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها وأحد شروط ممارسة المهنة ونجاحها.

2. **إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة:** عرف الاتجاه العام للعيينة لهذا المقترح هو الآخر اتجاها إيجابيا جدا (موافق جدا)، حيث أجاب ما نسبته 87.3% بموافق جدا يتبعه نسبة 12.1% بموافق وشخص واحد فقط عبر عن حياده، في حين لا يوجد من عبر عن عدم موافقته، ويعتقد الطالب أن موافقة أفراد العينة على هذا المقترح بشكل كلي له علاقة بالسؤال الأول من الاستبيان (المفهوم الثاني) باعتبار أن نسبة كبيرة تعتقد بأن تحقيق مفهوم جودة المراجعة يمر عبر التزم بمعايير وأخلاقيات المهنة، وكذا باعتباره أحد العوامل المهمة والمؤثرة جدا على جودة المراجعة.

3. **دعم استقلالية المراجع:** عرف الاتجاه العام للعيينة لهذا المقترح أيضا اتجاها إيجابيا جدا (موافق جدا)، حيث أجاب ما نسبته 85% بموافق جدا يتبعه نسبة 14.5% بموافق مع وجود شخص واحد فقط عبر عن حياده، في حين لا يوجد من عبر عن عدم موافقته، ويعتقد الطالب أن تمركز كل الإجابات في خانتي الموافق والموافق جدا يرجع إلى أهمية هذا العامل باعتباره أهم معيار ترتكز عليها المراجعة الخارجية وتميزها عن غيرها من أنواع المراجعة، حيث يؤدي دعم الاستقلالية إلى حياد المراجع الخارجي وعدم تأثره أو ميله لأي طرف من الأطراف المستفيدة دون بقية الأطراف الأخرى وبالتالي يحاول تلبية جميع احتياجاتهم وهو ما يتفق مع أحد مفاهيم جودة المراجعة السابقة الذكر.

4. **ترسيخ ثقافة الجودة في مكاتب المراجعة:** عرف الاتجاه العام للعيينة لهذا المقترح هو الآخر اتجاها إيجابيا جدا (موافق جدا)، حيث أجاب ما نسبته 48% بموافق جدا يتبعه نسبة 43.4% بموافق وعبرت نسبة 7.5% عن حيادها ونسبة 1.2% عن عدم موافقتها، ويعتقد الطالب أن رغم أن أغلبية المستجوبين عبروا عن موافقتهم إلا أنهم يعتبرون أنه هذا المقترح يعتبر ثانويا ولا بد من التركيز على الوسائل الأخرى التي تساهم بصفة مباشرة في تحسين جودة المراجعة؛

5. تدعيم دور لجان المراجعة: الاتجاه العام للعينة بالنسبة لهذا المقترح كانت أيضا ايجابية (موافق) حيث عبر ما نسبته 71.7% عن موافقتها وما نسبته 16.8% عن موافقتها التامة ونسبة 9.8% عن حيادها فيما لم تتجاوز نسبة عدم الموافقة عن 1.7%، ويرى الطالب أن مفهوم لجان المراجعة يعتبر حديثا في الجزائر وغير واضح لدى نسبة معينة من المستجوبين، كما يرى البعض أن لجان المراجعة غير متاحة في جميع الشركات وهي تتواجد فقط في كبريات المؤسسات غير أنها تساعد كثيرا المراجع الخارجي في مهامه مما يزيد من مستوى جودة المراجعة.

6. تدعيم آليات حوكمة الشركات: عرف الاتجاه العام للعينة لهذا المقترح أيضا اتجاها ايجابيا (موافق) حيث أجاب ما نسبته 55.5% بموافق يليه نسبة 28.3% عبرت عن حيادها ثم ما نسبته 11% عبرت عن موافقتها التامة ونسبة 4.6% غير موافقة، ويعتقد الطالب أن مفهوم حوكمة الشركات يعتبر حديثا وغامضا لنسبة كبيرة من المستجوبين رغم ارتباطه الوثيق بجودة المراجعة وهذا ما يفسر النسبة المرتفعة التي عبرت عن حيادها.

4.2.5.3. واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وإمكانية تطبيق نظام للرقابة على

جودة المراجعة

لمعرفة آراء العينة حول واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وإمكانية تطبيق نظام للرقابة على جودة المراجعة، تم حوصلة النتائج المتعلقة بهذا المحور في الجدول التالي:

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق مطلقا أو سيء جدا	غير موافق أو سيء	محايد أو مقبول	موافق أو جيد	موافق جدا أو جيد جدا		
مقبول	0.618	3.35	2	67	97	5	2	ت	1_ كيف ترى الواقع الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر*؟
			1.2	38.7	56.1	2.9	1.2	(%)	
غير موافق	0.925	3.93	56	60	47	9	1	ت	2_ هناك اهتمام بجودة المراجعة والرقابة عليها من طرف مكاتب المراجعة والمنظمات المهنية والأطراف المستفيدة من المراجعة في الجزائر
			32.4	34.7	27.2	5.2	0.6	(%)	
غير موافق	0.899	3.45	29	39	86	19	-	ت	3_ المستفيدون من خدمة المراجعة راضون عن جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين في الجزائر
			16.8	22.5	49.7	11	-	(%)	
محايد	0.785	3.36	2	88	56	25	2	ت	4_ يمكن تطبيق نظام لجودة المراجعة والرقابة عليها في الجزائر في ظل الظروف الحالية
			1.2	50.9	32.4	14.5	1.2	(%)	
محايد	0.835	2.81	1	38	68	60	6	ت	5_ يؤثر تطبيق مفهوم جودة خدمة المراجعة إيجابيا في تحسين أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر وتحسين مستوى المهنة عموما في ظل الظروف الحالية
			0.6	22	39.3	34.7	3.5	(%)	
محايد	0.918	2.90	4	27	35	42	2	ت	7_ يساهم القانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة في حال تطبيقه برفع مستوى المهنة وجودتها**
			2.3	15.6	20.2	24.3	1.2	(%)	
محايد	0.412	3.29	المتوسط العام						

الجدول(17): نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وجودتها

[125]

نحاول انطلاقا من هذا الجدول تحليل البيانات التي جاءت فيه حسب العبارات

المطروحة كما يلي:

* بالنسبة لهذا السؤال تم اعتماد تصنيف (جيد جدا، جيد،...) في حين تم اعتماد تصنيف (موافق جدا، موافق،...) بالنسبة لباقي الأسئلة ماعدا السؤال السادس من الاستبيان.

** تمت الإجابة من طرف 110 مستجوبا بـ (نعم) من أصل الحجم الكلي للعينة المقدر بـ 173 كما سيأتي في الجدول رقم (3-16)، باعتبار أن هذا السؤال مرتبط بأفراد العينة المطلعين على القانون 10-01، حيث لم تأخذ الإجابات بـ (لا) بعين الاعتبار.

- واقع المراجعة الخارجية في الجزائر

نلاحظ أن الاتجاه العام للعيينة هو مقبول قريب من السيئ، حيث أجاب ما نسبته 56.4% بأن واقع المهنة الحالي في الجزائر مقبول، في حين أجاب ما نسبته 38.7% بأنه سيء، و 2.9% بأنه جيد ونسبة 1.2% بحيد جدا ونفس النسبة بسيء جدا، كما نلاحظ تمركز كبير لإجابات العينة في خانتي محايد وسيء حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.618) وهي قيمة منخفضة نسبيا، حيث يعتقد الطالب أن هذا يرجع إلى المستجوبين يدركون المشاكل التي مرت بها المهنة وتتمر بها حاليا والفضائح التي مست العديد من المؤسسات والبنوك في الجزائر يتحمل جزءا من مسؤوليتها أعضاء المهنة الذين قصرُوا في مهامهم إلى جانب فشل المنظمات المهنية في الجزائر في وضع معايير وقواعد لممارسة المهنة تناسب بيئتنا الاقتصادية على غرار العديد من الدول العربية ودول الجوار التي نجحت إلى حد بعيد في إصدار معايير محلية لمهنة المراجعة متكيفة مع الواقع الاقتصادي لهذه الدول.

- الاهتمام بجودة المراجعة من طرف مكاتب المراجعة والأطراف المستفيدة في

الجزائر

نلاحظ أن الاتجاه العام للعيينة سلبي (غير موافق)، حيث عبر ما نسبته 34.7% عن عدم موافقتهم وما نسبته 32.4% عن عدم موافقتهم المطلقة، فيما عبر ما نسبته 27.2% عن حيادهم ولم تتجاوز نسبة الموافقين 6%، كما أن الملاحظ هو تشتت نسبي لإجابات المستجوبين حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.925) وهي قيمة مرتفعة نسبيا. ويرى الطالب أن الاتجاه السلبي للعيينة مرده إلى أن المستجوبين يعتقدون بأن الأطراف المتعلقة بمهنة المراجعة ككل تركز على الشكل وليس على المضمون، ونقصد بالشكل الجانب القانوني للمراجعة والرأي الفني للمراجع الذي يصدره في التقرير النهائي ومصادقته حول سلامة وصدق القوائم المالية، في حين ليس هناك اهتمام بجودة الأداء المهني للمراجعين.

- رضا مختلف الأطراف المستفيدة عن جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين في الجزائر

نلاحظ أن الاتجاه العام للعينة سلبي أيضا (غير موافق)، حيث عبر ما نسبته 49.7% عن حيادهم، في حين عبر 22.5% عن عدم موافقتهم، ونسبة 16.8% عن عدم موافقتها المطلقة، وأخيرا نسبة 11% عبرت عن موافقتها، وعرفت الإجابات نوعا من التشتت هي الأخرى حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.899) وهي قيمة مرتفعة نسبيا، حيث انحصرت الإجابات بين الحياد وعدم الموافقة وهو ما يعبر عن توسع فجوة التوقعات في الجزائر ما يعني اعتقاد أفراد العينة بعدم رضا مستخدمي القوائم والتقارير المالية عن جودة أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر ما يعني تواجد فجوة الجودة وهي أحد مكونات فجوة التوقعات،

- إمكانية تطبيق نظام لجودة المراجعة والرقابة عليها في الجزائر

نلاحظ أن الاتجاه العام للعينة محايد، وان كان هذا لا يعبر في رأي الطالب عن الاتجاه الحقيقي للعينة إذ أن المتوسط الحسابي تبلغ قيمته 3.36 وهي قريبة جدا من الفئة الرابعة (غير موافق)، حيث أجاب ما نسبته 50.9% بعدم موافقتهم، و32.4% عن حيادهم، ونسبة 14% بموافقتهم ونسبة 1.2% عن موافقتهم جدا ونفس النسبة بغير موافق مطلقا، ونلاحظ هنا أيضا نوعا من التشتت والاختلاف في الإجابات، ويرى الطالب أن النسبة الكبيرة لعدم الموافقين والمحايدين تعود لاعتقادهم بصعوبة تطبيق نظام لرقابة الجودة على المراجعة في ظل عدم وجود معايير النوعية أو الجودة الخاصة بمكاتب المراجعة وحتى إن تم تطبيقها في الوقت الحالي فستكون من دون فعالية، على غرار لجنة مراقبة الجودة التابعة للمصنف الوطني السابق والتي لم تقم بأي دور إزاء مراقبة جودة المراجعة وترقيتها؛

- تأثير تطبيق مفهوم جودة المراجعة إيجابيا على الأداء المراجعين الخارجيين في الجزائر

جاء الاتجاه العام للعينة في هذه العبارة محايدا، حيث عبر ما نسبته 39.3% عن حيادهم، كما عبر ما نسبته 34.7% عن موافقتهم في حين عبر 22% من المستجوبين عن

عدم موافقتهم، و3.5% عبروا عن موافقتهم التامة، ونسبة 0.6% بغير موافق مطلقا. ويرى الطالب أن ارتفاع نسبة الإجابات الحيادية وعدم الموافقة يرجع إلى أن المستجوبين يعتقدون أنه لا يمكن في الوقت الحالي الحكم حول التأثير الإيجابي لتطبيق مفهوم جودة المراجعة نظرا للفوضى التي يعرفها القطاع حاليا باعتباره في مرحلة انتقالية وأن تطبيق مفهوم جودة المراجعة يحتاج إلى مقومات نجاحه كالاستقلالية ووجود إطار نظري كاف للمراجعة الخارجية ومعايير توافق بيئتنا الاقتصادية وهي مقومات غير متوفرة حاليا، في حين هناك نسبة معتبرة عبرت عن موافقتها يعتقد الطالب أنها ترى بأن القانون الجديد 01-10 قد وضع الأرضية المناسبة لتحقيق مفهوم جودة المراجعة من خلال إعادة تنظيم المهنة وتجديد هيكلها ورغبة السلطات في الرفع من مستوى المهنة وجعلها في مستوى التطلعات.

- مدة إطلاع أفراد العينة على القانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تمت حوصلة النتائج بالنسبة لهذا السؤال في الجدول التالي*:

المجموع	لا	نعم	التكرار النسبة	العبارة
173	63	110	ت	هل أنت على إطلاع بالقانون الجديد 01-10 المنظم للمهنة؟
100	36.4	63.6	(%)	

الجدول(18): نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى الإطلاع على قانون 01-10

من خلال الجدول نلاحظ أن 110 مستجوبا من أصل 173 وهو ما نسبته 63.6% أقرت بإطلاعها على القانون 01-10 في حين 63 فردا الباقين أي ما نسبته 36.6% لم تطلع على القانون، وهي نسبة عادية في ظل حداثة هذا القانون حيث لم يتم المصادقة عليه إلا في الشهر الأول من سنة 2010 رغم أنه كان مطروحا لمناقشته منذ سنوات.

* تم حوصلة نتائج هذا السؤال في جدول منفرد باعتبار أنه لا يخضع لمقياس ليكارت الخماسي نظرا لطبيعة السؤال.

- مساهمة القانون الجديد 10-01 في رفع مستوى مهنة المراجعة الخارجية وجودتها

أجاب على هذا السؤال 110 مستجوبا من أصل الحجم الكلي للعينة (173 مستجوبا) أي ما نسبته 63.6% وهي نسبة يمكن الاعتماد عليها في تحليل هذا السؤال حسب رأي الطالب.

وجاء الاتجاه العام للعينة محايدا، حيث عبر ما نسبته 24.3% عن موافقتهم، يليه ما نسبته 20.2% عبروا عن حيادهم، في حين عبر ما نسبته 15.6% عن عدم موافقتهم و2.3% عن عدم موافقتهم المطلقة وأخيرا 1.2% عبروا عن موافقتهم التامة. ونلاحظ أن هناك اختلافا في الآراء تسبب في تشتت الإجابة حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.918)، ويرجع هذا التشتت في اعتقاد الطالب إلى أن المستجوبين منقسمون بين مؤيد لبعض الإجراءات التي جاء بها القانون والتي تساهم في رفع مستوى المهنة مثل إعادة تنظيم المهن في هيئات منفردة وكذا اللجان التي جاء بها على غرار لجنة النوعية والتي تراقب الأداء المهني لمكاتب المراجعة إلا أنه في نفس الوقت هناك فئة كبيرة متخوفة من المساس بأحد أهم معايير المراجعة الخارجية وهي الاستقلالية، حيث يكرس القانون الجديد سلطة وهيمنة الدولة على المهنة عن طريق الوزارة الوصية من خلال الصلاحيات الواسعة التي استردتها، إذ أن المهنة كانت تعرف استقلالية منذ صدور القانون 91-01 الملغى، حيث تعتبر الاستقلالية أحد أهم الوسائل التي تساعد في تحسين جودة المراجعة.

3.5.3. استخلاص النتائج من الاستبيان

بعد القيام بمعالجة مخرجات الاستبيان ووضعها في جداول والقيام بتحليلها بمساعدة المؤشرات الإحصائية ومحاولة إسقاطها على الجانب النظري للموضوع على ما توصلنا إليه، نحاول في هذا المطلب استخلاص النتائج المتعلقة بكل محور كما يلي:

1.3.5.3. النتائج المستخلصة من المحور الأول (مفهوم جودة المراجعة الخارجية وأهميتها)

وقد تعرضنا في هذا المحور لسؤالين كما يلي:

- المفهوم السائد لجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المستجوبين

تبين المؤشرات الإحصائية المتحصل عليها في هذا السؤال إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية (موافق جدا) نحو المفاهيم الثلاثة المقترحة لجودة المراجعة مع أفضلية للمفهومين الثاني (الالتزام بمعايير وأخلاقيات المهنة) والثالث (تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة)، ويلاحظ أن موافقة أغلبية الأفراد على كل المفاهيم الموجودة يقابله عدم تحديد مفهوم واحد متفق عليه بالنظر لأن نسبة كبيرة من المستجوبين اختاروا الموافقة على المفاهيم الثلاثة مع بعض، وأن القلة هي التي قامت باختيار مفهوم واحد والموافقة عليه، ما يدل من وجهة نظر الطالب على تباين الآراء واختلافها حول تحديد مفهوم موحد وواضح لجودة المراجعة حيث تعتبر جودة المراجعة من المفاهيم الحديثة نسبيا. كما تجدر الإشارة أن أربعة مستجوبين اعتبروا أن المفاهيم الثلاثة تعبر جميعها عن جودة المراجعة وأنه يمكن دمجها مع بعض وهو ما يتفق ما رأي الطالب.

كما اقترح بعض المستجوبين المفاهيم التالية:

- ✓ تتمثل جودة المراجعة في التحكم الجيد بتقنيات إعداد القوائم المالية، وذكاء المراجع في ربط المعطيات المدونة في القوائم المالية؛
- ✓ تتمثل جودة المراجعة في مدى تطبيق المعايير المتعارف عليها، وليس تلبية احتياجات مختلف الأطراف لأنه إذا تم الأخذ بهذه النقطة فسيحيد المراجع عن تطبيق المعايير والقوانين السارية المفعول؛
- ✓ تتمثل جودة المراجعة في قدرة المراجع على رفع مستوى أداءه المهني إلى المستوى المقبول نظريا (تضييق فجوة المعقولية)؛

- أهمية جودة المراجعة الخارجية بالنسبة للأطراف المستفيدة

تبين المؤشرات الإحصائية المتحصل عليها من خلال الجدول (3-12) أن الاتجاه العام للعينة إيجابي (موافق)، حيث جاءت معظم الاستجابات إيجابية، ما يعني في نظر الطالب أن جودة خدمة المراجعة تمثل أهمية واهتماما كبيرين بالنسبة لجميع الأطراف، كما يعتقد الطالب أن إيجابية الاتجاه العام لهذا السؤال لها علاقة وثيقة بنتائج السؤال الأول حيث جاء ترتيب المفهوم الثالث (المتعلق بتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة) أولاً، ما يعني ارتباط جودة المراجعة بشكل كبير بتلبية احتياجات مختلف الأطراف وما تنتظره هذه الأخيرة من خدمة المراجعة.

ويعتقد الطالب حسب آراء المستجوبين في الجدول أن أكثر الأطراف اهتماما بجودة المراجعة والمستفيد منها بصفة مباشرة هي الملاك والمساهمين، مكتب المراجعة والمؤسسة محل المراجعة وبدرجة أقل الأطراف الأخرى.

2.3.5.3. النتائج المستخلصة من المحور الثاني(العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية)

تبين المؤشرات الإحصائية المتحصل عليها من خلال الجدول (3-13) أن الاتجاه العام للعينة إيجابي (موافق)، حيث جاءت معظم الاستجابات إيجابية، ما يعني في نظر الطالب موافقة أغلبية المستجوبين على أنه هذه العوامل هي الأكثر تأثيراً في جودة المراجعة.

وبسحب النتائج المتحصل عليها في الجدول والتحليل السابق له، يمكن تقسيم العوامل المذكورة حسب درجة تأثيرها في جودة المراجعة من وجهة نظر المستجوبين إلى ثلاث أقسام هي كما يلي:

- العوامل ذات التأثير العالي على جودة المراجعة

تتضمن خمس (5) عوامل وهي كالتالي حسب الترتيب:

- ✓ خبرة المراجع وفريق عمله؛
- ✓ إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة؛

- ✓ الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها؛
- ✓ تخطيط المراجعة والإشراف على فريق العمل؛
- ✓ النظم المحاسبية المطبقة.

- العوامل ذات التأثير المتوسط على جودة المراجعة

تتضمن عشر (10) عوامل هي كالتالي حسب الترتيب:

- ✓ احترام برنامج المراجعة ؛
- ✓ أتعاب عملية المراجعة ؛
- ✓ تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين؛
- ✓ سمعة مكتب المراجعة ؛
- ✓ نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة؛
- ✓ لجنة المراجعة؛
- ✓ الاتصال بين فريق المراجعة وزبون المراجعة؛
- ✓ المنافسة بين مكاتب المراجعة؛
- ✓ تعقد مهام المراجعة؛
- ✓ قبول الزبائن والاستمرار معهم.

- العوامل ذات التأثير الضعيف على جودة المراجعة

تتضمن خمس (5) عوامل هي كالتالي حسب الترتيب:

- ✓ حجم مكتب المراجعة؛
- ✓ حجم المؤسسة محل المراجعة ووقتها المالية؛
- ✓ الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة؛
- ✓ القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة؛
- ✓ مدة ارتباط مكتب المراجعة مع الزبون.

كما تجدر الإشارة إلا أنه تم اقتراح بعض العوامل الأخرى من طرف بعض المستجوبين التي يرون بأنها تؤثر في جودة المراجعة وهي كالتالي:

- ✓ نوعية التكنولوجيا المستعملة من طرف المراجعين لاسيما تقنيات الإعلام الآلي والبرمجيات الحديثة؛
- ✓ التنظيم الداخلي للزبون (التنظيم والتصنيف الجيد للوثائق والملفات)؛
- ✓ الأهداف المرجوة من مهمة المراجعة؛
- ✓ الأسباب الدافعة للمراجعة (قضائية، تصفية،...)
- ✓ ضيق المدة المتاحة للمراجعة القانونية.

3.3.5.3. النتائج المستخلصة من المحور الثالث(أساليب رقابة جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها)

يضم هذا المحور سؤالين كما يلي:

- الأسلوب الأكثر فعالية لرقابة جودة المراجعة الخارجية

تبين المؤشرات الإحصائية المتحصل عليها من خلال الجدول (3-14) أن الاتجاه العام للعينة إيجابي (موافق)، حيث جاءت معظم الاستجابات إيجابية، ما يعني في نظر الطالب أن أفراد العينة مقتنعون بالضرورة القصوى لوجود آلية للرقابة على جودة المراجعة كي يتم تحسينها، سواء عن طريق أسلوب مراجعة النظير أو عن طريق هيئة حكومية، إذ أن كل المستجوبين اختاروا على الأقل أسلوب واحد من الأساليب المذكورة وليس هناك من عبر عدم موافقته للأسلوبين معا.

ومن خلال الجدول نلاحظ أن المستجوبين يرون في الخيار الأول (الهيئات الحكومية) خير آلية للرقابة على جودة المراجعة والأكثر فعالية بالمقارنة مع أسلوب مراجعة النظير والذي يعتبر مفهوما حديثا بالنسبة للمستجوبين في الجزائر، إضافة إلى تخوفهم من أن تطغى العلاقات الشخصية وعدم الجدية وغياب الموضوعية من خلال هذا الأسلوب وبالتالي نقص فعاليته في رقابة جودة المراجعة.

- وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية

تبين المؤشرات الإحصائية المتحصل عليها من خلال الجدول (3-15) أن الاتجاه العام للعينة إيجابي (موافق جدا)، حيث جاءت معظم الاستجابات إيجابية، ما يعني في نظر الطالب أن أفراد العينة يعتبرون أن هذه العناصر تمثل أهم الوسائل التي تحسن من جودة المراجعة مع اقتراح لبعض العناصر الأخرى.

وحسب النتائج المتحصل عليها فإن العناصر الأربعة الأولى تمثل أهم وسائل تحسين جودة المراجعة والتي تتمثل في ما يلي:

- ✓ دعم التأهيل العملي والعملي المستمر للمراجع؛
- ✓ الالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- ✓ دعم استقلالية المراجع؛
- ✓ ترسيخ ثقافة الجودة داخل مكاتب المراجعة؛

وبأقل أهمية العناصر الباقية وهي:

- ✓ دعم دور لجان المراجعة؛
- ✓ تدعيم آليات حوكمة الشركات،

حيث يرجع هذا الترتيب في نظر الطالب إلى كون المفهومين من المفاهيم الحديثة نسبيا في الجزائر إضافة أن تطبيقهما ليس متاحا في كل الشركات.

كما تم اقتراح بعض الوسائل الأخرى من طرف المستجوبين هي كما يلي:

- ✓ فتح مجال المنافسة أمام مكاتب المراجعة؛
- ✓ إصدار معايير لجودة المراجعة ومراقبة تطبيقها؛
- ✓ وضع هيئات تراقب عمل مكاتب المراجعة؛
- ✓ الاعتماد أكثر على الأساليب التكنولوجية الحديثة والإعلام الآلي.

4.3.5.3. النتائج المستخلصة من المحور الرابع (واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وإمكانية تطبيق نظام لجودة المراجعة)

تبين المؤشرات الإحصائية المتحصل عليها من خلال الجدول (3-16) أن الاتجاه العام للعينة لهذا المحور محايد، حيث جاءت نسبة كبيرة من الإجابات بين محايد وغير موافق، وهو ما يدل في اعتقاد الطالب إلى أن أغلب المستجوبين يميلون إلى عدم الرضا عن سير مهنة المراجعة الخارجية ككل في الجزائر، ومن خلال ما تطرقنا إليه عند تحليل المحور الرابع يمكن الخروج بالنتائج التالية:

- ✓ يمكن اعتبار الواقع الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر مقبول عموماً رغم المشاكل التي رافقت المهنة لاسيما في العشرية الأخيرة؛
- ✓ عدم اهتمام مختلف الأطراف المستفيدة في الجزائر بجودة المراجعة بقدر الاهتمام بمخرجات عملية المراجعة، إذ لا يزال الأغلبية ينظر للمراجعة في الجزائر على أنها مجرد إجراء قانوني؛
- ✓ توسع فجوة التوقعات في ظل عدم رضا نسبي لمستخدمي التقارير المالية عن أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر؛
- ✓ اعتبار تطبيق نظام لرقابة جودة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي سابقاً لأوانه إلى حين توفر الأرضية الملائمة لذلك؛
- ✓ تطبيق مفهوم جودة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي لا يأتي بنتيجة إيجابية في ظل الظروف الحالية والفوضى التي تعرفها المهنة؛
- ✓ اختلاف الآراء حول دور القانون الجديد 10-01 في الرفع من مستوى المهنة وجودتها بين مؤيد لكونه جاء بالجديد في ما يخص تدعيم جودة المراجعة من خلال لجنة النوعية، وبين متخوف من أن ينعكس هذا القانون سلباً على المهنة بما أنه يمس باستقلالية المهنة من خلال إشراف الدولة المباشر وتدخلها عن طريق الوزارة الوصية.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة حالة الجزائر من خلال جانبين، حيث تعرضنا من جهة إلى مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، تطورها التاريخي والتنظيم الحالي للمهنة، ومن جهة أخرى قمنا بدراسة ميدانية من خلال التقرب المباشر لأطراف المهنة عن طريق استبيان يتضمن العديد من الأسئلة حول مفهوم جودة المراجعة وأهميتها، العوامل المؤثرة عليها، أساليب الرقابة على جودة المراجعة، وسائل تحسين جودة المراجعة، واقع مهنة المراجعة في الجزائر وجودتها، إمكانية تطبيق نظام لرقابة جودة المراجعة وكذا دور قانون 01-10 في الرفع من مستوى المهنة وجودتها. وقمنا على إثر ذلك بتبويب البيانات المتحصل عليها واستعمال برنامج الحزم الإحصائي (SPSS) لمعالجة هذه المعطيات واستخراج مؤشرات الإحصائية تتعلق بتحليل الوصفي الإحصائي، وقمنا بتحليل هذا الاستبيان على أساسها من خلال التعليق عنها والخروج بنتائج حولها. ويمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- ✓ مرور المراجعة الخارجية في الجزائر بثلاث محطات رئيسية تاريخية حاسمة أولها سنة 1969 من خلال ظهور محافظة الحسابات في الجزائر، مروراً بإصدار القانون 08-91 المنظم المهنة والذي عرف انطلاقاً فعلية واستقلالية للمهنة إلى غاية القانون 01-10 الجديد والذي عرف استرجاع الدولة لهيمنتها على المهنة مجدداً؛
- ✓ تميز القانون 01-10 بالعديد من الإجراءات الجديدة لاسيما استحداث لجنة النوعية التي ستوكل لها مهمة إصدار معايير جودة المراجعة والرقابة عليها، إنشاء هيئات جديدة بغرض الفصل بين المهن وتنظيمها، استرجاع الدولة عن طريق الوزارة الوصية لصلاحيات واسعة، في حين لم تختلف الجوانب الأخرى المتعلقة بسير المهنة في هذا القانون بشكل كبير عن ما جاء به القانون 08-91 الملغى.
- ✓ توافق آراء المستجوبين في الاستبيان بشكل كبير مع الجانب النظري من الدراسة حول مفهوم جودة المراجعة وأهميتها، العوامل المؤثرة عليها، أساليب ووسائل تحسينها؛
- ✓ تركز آراء المستجوبين بين التحفظ وعدم الرضا النسبي حول واقع المراجعة الخارجية في الجزائر اهتمام مختلف الأطراف حولها، إمكانية تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة وتأثيرها الإيجابي في تحسين أداء المراجعين الخارجيين في الوقت الحالي ومدى مساهمة القانون 01-10 في الرفع من مستوى المهنة وجودتها.

خاتمة

ما شهده العالم من أزمات مالية وانهيارات مؤسسية مست كبريات أسواق المال والمؤسسات في العالم وما نعايشه من زخم معرفي واتصال سريع وتقنيات متطورة، وما يعكسه ذلك على البيئة الجزائرية سواء السلب أو الإيجاب، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية الاقتصادية والسياسية وهذا بسرعة تقويم وضعنا الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا، مبادئنا وإمكانيتنا ومن بين هذه المجالات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

وفي الوقت التي تعرف فيه هذه المهنة خارج الوطن اهتماما كبيرا وتركيزا أدى إلى تطورها لدى دول الجوار حتى لا نتكلم عن الدول الكبرى، فالجزائر لم تصل بعد إلى تحديد معالم المهنة وخصوصياتها في الجزائر من الجانب المهني من خلال إصدار معايير تتعلق بالممارسة التطبيقية للمراجعة وليس الاهتمام فقط بالجانب الإجرائي والقانوني والذي لا يكفي لتحسين مستوى المهنة والأداء المهني للمراجعين الخارجيين.

وفي هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا إلى التركيز على موضوع المراجعة الخارجية من خلال أحد أهم المفاهيم الحديثة والتي تمثل أهمية كبيرة في المهنة وهي جودة المراجعة الخارجية، وكان هذا تحت عنوان "أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين - دراسة حالة الجزائر"، والتي احتوت على جانبين نظري وميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات الفرعية المرافقة لها.

ففي الجانب النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث من خلال التطرق إلى عنصرين هما المراجعة الخارجية وجودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها وذلك في شكل فصلين كما يلي:

الفصل الأول: التأصيل النظري للمراجعة الخارجية

تعرضنا في هذا الفصل لمختلف جوانب المراجعة الخارجية بدءا بالتطرق للعموميات كالتطور التاريخي التعاريف، الأهمية والأهداف، الفروض والمبادئ وأنواع المراجعة الخارجية، مروراً بالمعايير المتعارف عليها للمهنة، كما عرجنا على تنظيم مكاتب المراجعة

وأنواعها مستعرضين لأكبر مكاتب المراجعة في العالم، إلى جانب أخلاقيات المهنة، ووصولاً بمفهوم فجوة التوقعات وذلك للربط بين الفصل الأول والثاني باعتبار أن فجوة الجودة تمثل أحد أهم مكوناتها.

الفصل الثاني: جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها

كانت البداية في هذا الفصل بالتطرق لمفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة باعتباره أحد المفاهيم الإدارية الحديثة، وقمنا بعدها بربط هذا المفهوم بالمراجعة الخارجية باعتبارها خدمة اقتصادية وتعرضنا لمختلف اتجاهات جودة المراجعة ووجهات نظر الباحثين في هذا الميدان، وقد تطرقنا أيضاً ما جاءت به المعايير الدولية بخصوص جودة المراجعة والرقابة عليها من مفاهيم وإرشادات، كما استعرضنا تجارب العديد من الدول الغربية والعربية حول هذا المجال، ومن ثم تطرقنا إلى أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وأخيراً تطرقنا لأهم أسلوبين للرقابة على جودة المراجعة لدى العديد من الدول لاسيما الو.م.أ إلى جانب اقتراحنا لأهم وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية.

أما الجانب الميداني فقد تطرقنا إلى عنصرين هما تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتنظيمها الحالي ودراسة ميدانية عن طريق استبيان حاولنا فيه معرفة آراء المستجوبين من الأكاديميين والمهنيين حول مفهوم جودة المراجعة وأهميتها، العوامل المؤثرة عليها، أساليب الرقابة عليها، ووسائل تحسينها، إضافة إلى واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وجودتها وإمكانية تطبيق مفهوم جودة المراجعة والرقابة عليها، ودور القانون 10-01 في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

نتائج اختبار الفرضيات:

بالعودة إلى فرضيات الدراسة المقترحة في بداية البحث، وبعد استعراضنا للدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، كانت نتائج اختبارنا للفرضيات كما يلي:

أ. بالنسبة للفرضية الأولى: "تطور مفهوم المراجعة الخارجية من مجرد وسيلة لحماية حقوق الملاك من السرقة والاختلاس إلى المصادقة على صحة وعدالة القوائم المالية مساهمة في تلبية احتياجات جميع الأطراف المستفيدة وحماية اقتصاد الدولة ككل"، فقد توصلنا من خلال الفصل الأول إلى صحة هذه الفرضية، حيث قمنا بإعطاء تعريف حديث

وشامل للمراجعة الخارجية كما يلي: " فحص منهجي منظم موضوعي ومستقل، يقوم به طرف خارجي عن الكيان مهني محترف وحيادي ومستقل سواء كان محافظ حسابات إذا كان التدقيق قانوني أو خبير محاسبي إذا كان التدقيق تعاقدي، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية للمؤسسة، تسجيلاتها، عملياتها وأنشطتها ومختلف التقارير الصادرة عن الإدارة وأنها تعكس الوضعية المالية الحالية، وتحديد فعالية أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية، وبلورة ما تم الوصول إليه في شكل تقرير ليتم إيصاله للأطراف المعنية بالمنشأة في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بغية اتخاذ مختلف القرارات المناسبة؛"

ب. بالنسبة للفرضية الثانية: " ترتبط جودة المراجعة بكل من له علاقة بمهمة المراجعة بداية من المراجع وفريق عمله والأداء المهني والتقرير المصاغ والمنشأة المراد مراجعتها. وتمثل جودة المراجعة أهمية لكافة الأطراف المستفيدة بخدمة المراجعة"، وقد توصلنا إلى صحة هذه الفرضية في الفصل الثاني من الدراسة النظرية وكذا في الدراسة الميدانية، حيث تطرقنا إلى ثلاث تعاريف تتوافق مع ما جاء في الفرضية وهي تتمحور حول قدرة المراجع على إيجاد الأخطاء والانحرافات ووضعها في التقرير النهائي، الالتزام بالمعايير المهنية والقواعد الأخلاقية، وأخيرا تلبية متطلبات جميع الأطراف المستفيدة وبالتالي فإن جودة المراجعة ترتبط بكل من له علاقة بمهمة المراجعة؛

ج. بالنسبة للفرضية الثالثة: "هناك عوامل داخلية وخارجية تتأثر بها جودة المراجعة، ويمثل الالتزام بالمعايير المهنية وأخلاقياتها ومواكبة آخر التطورات الخاصة بها أهم وسائل لتحسين جودة المراجعة" وقد توصلنا إلى صحة هذه الفرضية في الفصل الثاني النظري والدراسة الميدانية، إذ أن جودة المراجعة تتأثر بمجموعة من العوامل الداخلية كخبرة المراجع والالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، وعوامل خارجية عن مكتب المراجعة تتعلق مثلا بالمؤسسة محل المراجعة كنظام الرقابة الداخلية أو تعقد مهام المراجعة فيها إلى جانب عوامل أخرى، كما توصلنا كذلك إلى أنه من بين وسائل تحسين جودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية ومواكبة آخر التطورات الخاصة بالمهنة من خلال التكوين المستمر للمراجع وإطلاعه على مستجداتها وهو ما يتفق مع هذه الفرضية؛

د. بالنسبة للفرضية الرابعة: " تشهد مهنة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي ظروفًا صعبة نظرا لفشلها في القيام بدورها الرقابي واحتواء للمشاكل المالية التي عرفتتها العديد من المؤسسات الاقتصادية كما لا يمكن تطبيق مفهوم جودة المراجعة في الجزائر في

الوقت الحالي في ظل الفوضى التي تعرفها المهنة حاليا" وقد وصلنا إلى صحة هذه الفرضية من خلال النتائج التي تحصلنا عليها في الدراسة الميدانية، حيث تأرجحت آراء المستجوبين في الاستبيان بين من يعتبر الواقع الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر مقبولا وبين عدم الرضا عنه، كما تم اعتبار تطبيق نظام لرقابة الجودة والرقابة عليها في الوقت الحالي سابقا لأوانه بالنظر للمشاكل التي تعرفها المهنة وهو ما يتوافق مع جاء في الفرضية.

أهم النتائج:

توصلنا من خلال البحث إلى النتائج التالية:

- ✓ يركز المفهوم الحديث للمراجعة الخارجية حول نقطة إبداء الرأي في صحة وصدق الحسابات للمؤسسة في حين يتم اعتبار كشف الأخطاء والمخالفات كمهمة ثانوية؛ وهذا عكس ما كان عليه من قبل؛
- ✓ تطور دور المراجعة الخارجية من خدمة طرف واحد وهم الملاك والمساهمين من خلال حماية مصالحهم في المؤسسة إلى خدمة جميع الأطراف المستفيدة ومساعدتهم على اتخاذ مختلف القرارات؛
- ✓ رغم التطور الذي تعرفه مهنة المراجعة الخارجية إلا أنها مازالت تعاني من قصور ومشاكل وهو ما ساعد على ظهور مفهوم فجوة التوقعات والذي يعبر عن التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم، حيث تعد الجودة أحد أهم مكونات فجوة التوقعات؛
- ✓ التأكيد على أهمية مفهوم إدارة الجودة الشاملة كمفهوم إداري حديث يركز على جميع الأطراف المشاركة في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة وعلى جميع المراحل، وليس فقط على المنتج أو الخدمة النهائية، وبما أن المراجعة هي خدمة فهي تخضع أيضا لهذا المفهوم كغيرها من الخدمات الاقتصادية الأخرى؛
- ✓ رغم الجهود المبذولة من طرف المنظمات المهنية في العديد من الدول الرائدة في مجال جودة المراجعة والرقابة عليها، إلا أن هذا لم يمنع من وقوع مشاكل عديدة تتحمل مهنة المراجعة والمحاسبة جزءا من مسؤولياتها كالفوضى المالية و إفلاس العديد من الشركات والبنوك، ما يعني أن هناك قصور وعجز نسبي لمعايير وبرامج رقابة الجودة عن القيام

بمهامها على أكمل وجه؛ ما جعل العديد من الدول تعيد النظر في سياساتها ومن بين أهم ما جاء بهذا الخصوص قانون ساربانز أوكسلي (Sarbanes-Oxley) في الـ 30 أيلول وقانون الأمن المالي في فرنسا؛

✓ عدم اتفاق المستجوبين في الجزائر على مفهوم موحد وواضح لجودة المراجعة وإن كان هناك أفضلية لمن يعتقدون بأن أي مفهوم لجودة المراجعة لا بد أن يشتمل على نقطتين أساسيتين وهما الالتزام بالمعايير وأخلاقيات المهنة وكذلك تلبية احتياجات المستفيدين من خدمة المراجعة الخارجية؛

✓ جودة المراجعة الخارجية تمثل أهمية لكل أطراف المراجعة بالأخص الملاك والمساهمين، المؤسسة محل المراجعة ومكتب المراجعة؛

✓ تتأثر جودة المراجعة بالعديد من العوامل الداخلية والخارجية ولكن بدرجات متفاوتة، ولعل أهم العوامل المؤثرة تتمثل في خبرة المراجع، التزامه بالمعايير والأخلاقيات، التخطيط والإشراف على فريق العمل وبدرجة أقل العوامل الأخرى المذكورة؛

✓ إجماع على ضرورة وجود هيئة لرقابة جودة المراجعة في الجزائر مع أفضلية لمقترح تولي هيئة حكومية لمهام رقابة جودة مكاتب المراجعة بالمقارنة مع مقترح الرقابة عن طريق أسلوب مراجعة النظير؛

✓ يمثل التأهيل المهني والعلمي المستمر للمراجع والالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية ودعم الاستقلالية، أهم وسائل تحسين جودة المراجعة بالإضافة إلى الوسائل الأخرى؛

✓ اختلاف الآراء بالنسبة للواقع الحالي لمهنة المراجعة الخارجية بين من يرى أنه المقبول ومن يرى أنه سيئ؛

✓ عدم الاهتمام بجودة المراجعة في الجزائر؛

✓ البيئة الحالية للمراجعة الخارجية في الجزائر لا تساعد على تطبيق نظام لرقابة جودة المراجعة الخارجية؛

✓ تطبيق مفهوم جودة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي لا يأتي بنتيجة إيجابية في ظل الظروف الحالية للمهنة؛

✓ انقسام وجهات النظر بين مؤيد لدور قانون 10-01 في الرفع من جودة الأداء المهني للمراجعين ومستوى المهنة ككل وبين محايد وعدم موافق على ذلك والتخوف من التأثير السلبي لهذا القانون على استقلالية المراجعين الخارجيين وبالتالي الانعكاس السلبي على جودة المراجعة.

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج، يوصي الطالب بما يلي:

- ✓ تنظيم لقاءات وطنية مستعجلة تشترك فيها جميع الأطراف المهمة بمهنتي المراجعة والمحاسبة بداية بالمنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة والمجالس الأخرى)، المراجعين الخارجيين وممثلي المتربصين، ممثلي الشركات الاقتصادية العامة والخاصة، المؤسسات المالية والتأمين، ممثلي مختلف الهيئات الحكومية، كالوزارات المعنية، والضرائب والجمارك وهيئات الضمان الاجتماعي، الجهات القضائية، إلى جانب الأكاديميين (أساتذة التعليم العالي المختصين بالمالية والمحاسبة والمراجعة والمراكز المهنية المختصة)، هاته اللقاءات تكون لدراسة وتقييم الواقع الحالي لمهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر والخروج بمذكرة تفاهم حول النقاط السلبية للمهنة ومختلف الانتقادات وكذا الخروج باقتراحات لترقية المهنة من طرف جميع المشاركين؛
- ✓ تعيين لجنة خبراء تتكون من المهنيين والأكاديميين مهمتها إنشاء مسودة معايير وطنية للمراجعة والمحاسبة تراعي البيئة الاقتصادية الجزائرية وتوجهاتها من جهة وتتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة من جهة أخرى بغرض توحيد الممارسات المهنية؛
- ✓ الإسراع في تفعيل دور لجنة النوعية التي أسُحِدِثت بموجب القانون 10-01، والبدء في وضع مسودة معايير لجودة مكاتب المراجعة بعد دراسة لمتطلبات جودة المراجعة في الجزائر والعوامل التي تؤثر فيها والوسائل التي تحسن منها؛
- ✓ ضرورة تحسيس مختلف الأطراف المهمة بعملية المراجعة بأهمية جودة المراجعة وجعلها من الأولويات عند اختيار المراجع، ويكون ذلك من خلال تنظيم ندوات ومحاضرات حول جودة المراجعة يحضرها جميع الأطراف؛
- ✓ استعراض تجارب الدول الرائدة في مجال جودة المراجعة والرقابة عليها وتبادل الخبرات من خلال إرسال مهنيين وأكاديميين جزائريين لهذه الدول وتكوينهم؛
- ✓ إلزام المهنيين والأكاديميين في الجزائر بالتكوين الدوري والمستمر في آخر المستجدات في مجال المراجعة والمحاسبة، إضافة إلى إخضاع المتربصين الجدد إلى تكوين نظري وتطبيقي لمدة كافية ينتهي بامتحان من خلال مركز للتكوين يكون تحت إشراف المنظمات المهنية في الجزائر؛

- ✓ إلزام كامل مكاتب المراجعة والمحاسبة بتقرير سنوي يقدم فيه الحصيلة الأدبية والمالية للمكتب يقدم للهيئات المعنية؛
- ✓ تنظيم مسابقات من طرف المنظمات المهنية لاختيار أحسن مكاتب المراجعة تنظيمًا والتزامًا بهدف تشجيع ثقافة الجودة وترسيخها داخل مكاتب المراجعة؛
- ✓ ضرورة إلزام الشركات الكبرى والبنوك وشركات التأمين الخاصة والعامة بإنشاء لجان للمراجعة وتكوينهم وتحديد مهامهم، لما لهذه اللجان من أثر إيجابي على جودة المراجعة؛
- ✓ إلزام كل الشركات على وضع دليل للرقابة الداخلية واحترامه من طرف الموظفين مما يعود بالأثر الإيجابي على جودة المراجعة.

آفاق البحث:

- باعتبار موضوع جودة المراجعة والرقابة عليها من المواضيع الحديثة في الجزائر، ويعاني من قلة الاهتمام من الجانب الأكاديمي، فإن الطالب يعتقد أنه قابل للدراسة والبحث والتوسع، حيث يقترح العديد من المواضيع كما يلي:
- ✓ واقع جودة المراجعة الخارجية في الجزائر والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر مختلف الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة؛
- ✓ مساهمة المنظمات المهنية في تطوير المراجعة الخارجية عن طريق معايير الرقابة على جودة المراجعة؛
- ✓ محاولة وضع إطار وتصور لقياس ورقابة جودة المراجعة في الجزائر؛
- ✓ دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
- ✓ إمكانية تطبيق مراجعة النظير في الجزائر للرقابة على جودة المراجعة وتحديد الظروف الملائمة لذلك.
- ✓ آفاق مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وجودتها في ظل القانون 10-01.

قائمة المراجع

- 1- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية للتطبيق، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008.
- 2- الصحن محمد عبد الفتاح ودرويش محمود ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998.
- 3- التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
- 4- الشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة - معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996.
- 5- الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، المراجعة الخارجية - موضوعات متخصصة، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001.
- 6- سيد محمد، تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة -دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين، رسالة ماجستير غير منشورة، البليدة: جامعة سعد دحلب، 2010.
- 7- المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.
- 8- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات -الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- 9- CGAP/World Bank, **Audite externe des institutions de micro finance –guide pratique**, traduit par CRET, édition Dumas, Sainte Étienne 2000.

10- Revault Pascal, **le contrôle des comptes ou audit...vers plus de contrôle**, article, CREG, Versailles 2010.

- 11- رجب السيد راشد وآخرون، **أصول المراجعة**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000.
- 12- نصر علي عبد الوهاب، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال-المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007.
- 13- خلاصي رضا، **المراجعة الجبائية تقييمها ومنهجيتها**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2000.
- 14- الخطيب خالد راغب والرفاعي خليل حمود، **الأصول العلمية والعملية للمراجعة الحسابات**، عمان: دار المستقبل للنشر، 1998.
- 15- الفيومي محمد ولبيب عوض، **أصول المراجعة**، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1998.
- 16- الناغي محمود السيد، **المراجعة -إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة، 2000.
- 17- جمعة أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005.
- 18- البديوي منصور أحمد وشحاتة أحمد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003.
- 19- الرمحي علي عبد الكريم، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، عمان، بدون دار النشر، 2002.
- 20- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 60 لسنة 1995، مرسوم تنفيذي رقم 95-310، المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1416 الموافق لـ 10 أكتوبر

1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم

21- Alin Micol, **Contrôle de gestion et Audit, encyclopédie de comptabilité**, édition Economica, Paris 2000.

22- P.Jofre et Y.Simon, **Encyclopédie de gestion T11**, édition Economica, Paris 1989.

23- بن يخلف آمال، **المراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر.

24- Amer Douhane et Jean Michel Rocchi, **Déchiffrer et analyser les comptes de l'entreprise**, Édition Lamy, Paris 1998.

25- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة**، طبعة عام 2009، عمان: ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2009.

26- متاح على : <http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php>، تاريخ الإطلاع: 2011/01/19

27- صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004.

28- الفيومي محمد وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008.

29- تم الاعتماد على المراجع التالية:

✓ البديوي منصور أحمد وشحاتة أحمد شحاتة محمد الفيومي محمد وآخرون، مرجع سابق.

✓ الفيومي محمد وآخرون، مرجع سابق.

✓ شليبيك محمود أبوا قاسم، طبيعة مخاطر المراجعة، متاح على

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4104>

30- وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، ترجمة: حجاج أحمد حامد وسعيد كمال الدين، تقديم: السلطان محمد علي السلطان، الرياض: دار المريخ للنشر، 2006.

31- عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2007.

32- جمعة أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد الحديث - المشاكل والمسؤوليات-الأدوات والخدمات، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.

33- الصبان محمد سمير وعبد العظيم عبد الله، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002.

34- Serge Bellut, **S'auditer pour progresser**, édition ellipses, Paris 2008.

35- Ben Saad Emna et Cédric Lesage, **perception de l'indépendance de l'auditeur: Analyse par la théorie de l'attribution**. Disponible sur: www.iae.univ-poitiers.fr/afc09/PDF/p169.pdf , téléchargé le 21/01/2011

36- قريط عصام، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مقال، دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.

37- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2008.

38- Fournier.J, **L'orientation et planification d'une mission d'audit**, Revue française de comptabilité, N°332. Avril 2001.

39- Jacques Villeneuve, **le contrôle interne –guide de procédures**, p05; disponible sur www.mdeie.gouv.qc.ca/fileadmin/.../controle_interne.pdf, téléchargé le 22/01/2011

40- Belaiboud Mokhtar, **Pratique de l'audit Apports de l'entreprise**, guide synthétique, organisation de la fonction, présentation des normes IAS-IFRS, édition Berti, Alger 2005.

41- Bahram Soltani, **Le commissaire aux comptes et le marché financier**, édition Economica, paris 1996.

42- لطفي أمين السيد أحمد، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007.

43- منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المراجعة**، القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998.

44- Gérard Valin, J-F Gavanou, C Guumann, J. le vourc'h, **Controlor & Auditor**, édition Dunod, Paris 2006, p51

45- Disponible sur: http://www.deloitte.com/view/fr_CA/ca/apropos/historiqueducabinet/f00aRCRD.htm, vu le 26/01/2011

46- Disponible sur : http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/about/annual-review-2010/index.htm, vu le 26/01/2011

47- Disponible sur: <http://en.wikipedia.org/wiki/PwC>, vu le 26/01/2011

48- Disponible sur: <http://www.pwc.com/ca/fr/services/index.jhtml>, vu le 26/01/2011

49- Disponible sur: <http://www.ey.com/FR/fr/About-us/Our-history>, vu le 27/01/2011

50- Disponible sur: [http://fr.wikipedia.org/wiki/Ernst %26 Young](http://fr.wikipedia.org/wiki/Ernst_%26_Young), vu le 27/04/2011

51- Disponible sur: <http://www.ey.com/FR/fr/Services>, vu le 27/01/2011

52- Disponible sur: <http://fr.wikipedia.org/wiki/KPMG>, vu le 27/01/2011

53- Disponible sur: <http://www.kpmg.com/Global/en/WhoWeAre/Performance/AnnualReviews/Documents/KPMG-International-Annual-Review-2010.pdf>, téléchargé le 27/01/2011

54- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007.

55- متاح على <http://ar.ifac.org/Ethics> ، تاريخ التحميل: 2010/12/15

56- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، طبعة عام 2008، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2008

57- جربوع يوسف محمود، الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء المراجع الخارجي المستقل رأياً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور تقريره، مقال، عمان: نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عدد ديسمبر، 2002.

58- الذنبيات علي عبد القادر، بنية فجوة التوقعات وأسبابها، مقال، عمان: دورية تصدر عن الجامعة الأردنية، المجلد 30، العدد الأول، 2003.

59- أبو زيد كمال خليفة وآخرون، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2006.

60- جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001.

61- جربوع يوسف محمود، فجوة التوقع بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مقال، غزة: مجلة الجامعة الإسلامية، العدد12، العدد02، 2004.

62- عبد المجيد محمد محمود وغالي جورج دانيال، دراسات متقدمة في المراجعة الأسس العملية والتطبيق العملي؛ القاهرة: دار البيان لطباعة والنشر، 2003.

63- الدراركة مأمون والشبلي طارق، الجودة في المنظمات الحديثة، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر، 2002.

64-Jean Philippe Neuville, **La Qualité en Question**, Revue Française de Gestion, Mars, Avril, Mai, 1996, P:39

65- متاح على <http://www.al-musawi.com/Saif.htm>، تاريخ الإطلاع: 2011/02/01

66- Brilman Jean, " **les meilleurs pratiques du management : au cœur de la performance**", édition d'organisation, 3^{ème} édition, Paris, 2001.

67- سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2007.

68- Disponible sur www.oeconomia.net/private/cours/.../themes/laqualite.pdf, Téléchargé le 01/02/2011

69- اللوزي موسى، التطوير التنظيمي-أساسيات و مفاهيم حديثة- ، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل لنشر والتوزيع، 1999.

70- السامرائي مهدي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الاقتصادي والخدمي، الطبعة الأولى، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2007.

71- تتوم محمد، أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير داخل سونلغاز، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004.

72- Robert Teller, **Le contrôle de gestion stratégique**, édition management et société, Paris 1999.

73- متاح على http://www.ebdaasy.com/view_art.php?Id=9 تاريخ الإطلاع:
2011/02/02

74- Benoit Pigé & Makram Chemingui, **La qualité de l'audit-analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés**, P:04, disponible sur affi2007.u-bordeaux4.fr/Actes/23.pdf, Téléchargé le 23/11/2010.

75- عيسى سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة حالة تطبيقية، مقال، الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 07، المجلد 45، 2008.

76- نايف المبروك عبد السلام، مفهوم جودة المراجعة، متاح على <http://infotechaccountants.com/forums/forumdisplay.php/21> تاريخ الإطلاع:
2010/12/01

77- حسنين طارق محمد وقطب أحمد السباعي، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مقال، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد 60، 2003.

78- جبران محمد علي، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين اليمنيين، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض: جامعة الملك سعود، 18-19 ماي 2010، 13-14.

79- متاح على <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php> تاريخ الإطلاع:
2010/11/15

80- لمزيد من المعلومات حول هذا المعيار أنظر المرجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، المعيار الدولي رقم 220 "رقابة الجودة على عمليات التدقيق للبيانات المالية التاريخية".

81- للمزيد من المعلومات حول المتطلبات الأخلاقية أنظر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق.

82- لطفي أمين السيد أحمد، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004.

83- مبارك الرفاعي إبراهيم، تحليل العوامل المؤثرة على خدمة المحاسبة والمراجعة - دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، مقال، طنطا: المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، الملحق 02، العدد 02، 2000.

84- متاح على http://jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=252&PN=1، تاريخ الإطلاع: 2011/02/10

85- نايف المبروك عبد السلام، جهود المنظمات المهنية حول جودة المراجعة، متاح على <http://infotechaccountants.com/forums/forumdisplay.php>، تاريخ الإطلاع: 2011./02/10

86- الدالي محمد خالد، إطار جودة المراجعة، متاح على www.jps-dir.com/Forum/uploads/14617/References.doc، تاريخ الإطلاع: 2011/11/21

87- Castell.R & Pasqualini.F, **Le commissaire aux comptes**, édition economica ; paris 1995.

88- Disponible sur: <http://www.h3c.org/presentation.htm#role>, vu le 11/02/2011

89- Disponible sur: <http://www.cncf.fr/controle-qualite.html>, vu le 11/02/2011

90- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، متاح على: http://www.socpa.org.sa/Pdf/qc_program.pdf، تاريخ التحميل: 2010/11/25. (بتصرف)

91- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، الرياض، 2003.

92- الجعافره محمد مفلح محمد، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

93- البصيري فهد محسن، مدققوا الحسابات والأزمات الاقتصادية الراهنة، مداخلة، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، طرابلس (لبنان): جامعة الجنان ، 13-14 مارس، 2009.

94- عبد الهادي إبراهيم عبد الحفيظ، نموذج مقترح لتحديد علاقة حجم مكتب المراجع بجودة أداء مكتب المراجع في ظل التقييم الذاتي وتقييم القراء -دراسة نظرية ميدانية تطبيقية، مقال، القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2000.

95- صبيحي حسني عبد الجليل، مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية، مقال، حلوان: المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، 1997.

96- محمد سامي حسن علي، نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة -دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، القاهرة: جامعة عين الشمس، 2003.

97- السديري فهدة بنت سلطان والنعقري حسام ابن عبد المحسن، رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية -دراسة ميدانية، مقال، الرياض: مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، مركز النشر العلمي، العدد الثاني 2004.

98- متولي أحمد زكي حسين، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة -دراسة ميدانية تطبيقية، مقال، القاهرة: المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، العدد الأول، 2006.

99- جربوع يوسف محمود، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد 16، العدد الأول، 2008.

100- الشاطري إيمان حسين والعنقري حسام ابن عبد المحسن، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني -دراسة ميدانية، مقال، الرياض: مجلة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، مركز النشر العلمي، جامعة الملك عبد العزيز، العدد الأول، 2006.

101- عوض محمد أمال، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مقال، الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 45، 2008.

102- كراجه أشرف عبد الحليم محمود، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها -دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، عمان: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004.

103- فودة شوقي السيد، مدى تأثير عامل الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع، مقال، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 04، 1997.

104- عبد الغني عمرو وأشرف يحي محمد الهادي، التوجه التسويقي لدى المسؤولين عن مكتب المراجعة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات (GATS)، مقال، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، 2003.

105- أرينز ألفين وجيمس لوبيك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد الديسبي، الرياض: دار المريخ، 2008.

106- الرحيلي عوض بن سلامة، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات -الحالة السعودية**، مقال، مجلة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 01، 2008.

45-107 Saada Toufik, **Les comités d'audit en France- un an après le rapport Viénot, Finance contrôle stratégie**, Volume 01, N°03, 1998.

108- الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية - (دراسة نظرية وميدانية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، أسبوط: كلية التجارة بجامعة أسبوط، 2008.

109- أحمد محمد مظهر، **تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في قطر -دراسة نظرية مقارنة**، 2009، ص: 74-78. متاح على: <http://www.alukah.net/Culture/1085/27543> ، تاريخ التحميل: 2010/10/15

110- صيام وليد زكرياء وأبو حميد محمود فؤاد فارس، **مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني**، مقال، الرياض: مجلة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، مركز النشر العلمي، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 02، 2006.

111 Alain Finet et Azhaar Lajmi, **qualité d'audit et gouvernance d'entreprise : essai d'analyse sur le marche Belge**, 2007.

112- حبتز أحلام عبد الله محمد، **أسس ومتطلبات الجودة الشاملة في التعليم**، ص: 07، متاح على: www.bishaedu.gov.sa/t7mel/jodh/14.doc ، تاريخ التحميل: 2010/12/ 01

113- Hamdi Lamine, **Généralité sur la profession Comptable au Maghreb**, disponible sur www.ifac.org/.../Mr. Lamine Hamdi GENERALITES SUR LA PROFESSION COMPTABLE AU MAGREB.doc, téléchargé le 12/11/2010

114- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44 لسنة 1968، المراسيم رقم 68-270/269/268 المؤخرين في 03 ربيع الأول 1388، الموافق لـ 30/05/1968، يتضمن القانون الأساسي لسلك المراقبين العاملين للمالية، مراقبي المالية ومفتشي المالية.

115- ADJ ALI SAMIR: **Le commissaire aux comptes, caracteristique et missions; in revue algérienne de comptabilité et audit;** société nationale de comptabilité n°03; Alger 3eme trimestre 1994.

116- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1969، الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 22 شوال 1389 الموافق لـ 31/12/1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، المادة 39.

117- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97 لسنة 1970، المرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 17 رمضان 1390 الموافق لـ 16/11/1970 المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية.

118- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1980، القانون رقم 80-05 مؤرخ في 14 ربيع الثاني الموافق لـ 01/03/1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

119- أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011

120- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

121- القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، المادة 02

122- لمزيد من التفاصيل أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره

123- انظر موقع المصف الجهوي وسط لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين معتمدين على الرابط التالي: www.crcecc.com

124- الصيرفي محمد عبد الفتاح، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.

125- من إعداد الطالب استنادا إلى الاستبيان

الملحق رقم 1 : الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سحر دجلب - البليدة -

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق،

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد رسالة ماجستير بعنوان:

أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين

- دراسة حالة الجزائر -

سيدي، سيدتي:

يقوم الطالب بإعداد بحث أكاديمي تكميلي للحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان : أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين - دراسة حالة الجزائر -

ويمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة للبحث، ويهدف إلى دراسة وتحليل آراء المهنيين (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين)، والأكاديميين (أساتذة التعليم العالي - تخصص محاسبة والمراجعة) حول جودة المراجعة الخارجية، الرقابة عليها، العوامل المؤثرة عليها، وسائل تحسينها، وإمكانية تطبيقها في الجزائر. وهو مكون من خمس (05) صفحات.

ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سنتعامل بها بسرية مطلقة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، كما أن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي في الجزائر.

لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

في انتظار إجاباتكم، تقبلوا مني سيدي، سيدتي، فائق الاحترام والتقدير، مع الشكر الجزيل على حسن تعاونكم.

الطالب: مامي علي

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة

أولاً: معلومات عامة عن عينة الدراسة:

1 - الجنس:

2 - السن:

<input type="checkbox"/>	من 35 إلى 40 سنة	<input type="checkbox"/>	أقل من 35 سنة
<input type="checkbox"/>	أكبر من 45 سنة	<input type="checkbox"/>	من 40 إلى 45 سنة

3 - المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	ليسانس
<input type="checkbox"/>	شهادة مهنية	<input type="checkbox"/>	دكتوراه

4 - التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/>	مالية	<input type="checkbox"/>	محاسبة وتدقيق
<input type="checkbox"/>	اقتصاد	<input type="checkbox"/>	جباية

5 - الوظيفة:

<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	خبير محاسبي
<input type="checkbox"/>	أخرى.....(أذكرها)	<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي

6 - الخبرة المهنية:

<input type="checkbox"/>	من 05 إلى 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من 05 سنوات
<input type="checkbox"/>	أكثر من 15 سنة	<input type="checkbox"/>	من 10 إلى 15 سنة

ثانياً: مفهوم جودة المراجعة وأهميتها

1. حسب رأيك وخبرتك في جودة المراجعة ما مدى موافقتك على التعاريف التالية؟

✓ تتمثل جودة المراجعة في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية إن وجدت، ووضعها والإشارة إليها في التقرير النهائي.

موافق جداً موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقاً

✓ تتمثل جودة المراجعة في الالتزام بالمعايير المهنية وأداب وسلوك المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.

موافق جداً موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقاً

✓ تتمثل جودة المراجعة في قدرة المراجع على تلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة

موافق جداً موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقاً

✓ إذا كان لديك تعريفاً آخر المرجو تقديمه:

.....

.....

.....

.....

2. من هو الطرف الذي تمثل جودة المراجعة أهمية كبيرة بالنسبة إليه في نظرك؟

غير موافق مطلقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة
					مكتب المراجعة
					المؤسسة محل المراجعة
					الملاك والمساهمين في المؤسسة محل المراجعة
					الهيئات الحكومية
					مقرضين ودائنين
					المنظمات المهنية

ثالثاً: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

ما مدى موافقتك على تأثير العوامل التالية على جودة المراجعة؟

غير موافق مطلقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
					حجم مكتب المراجعة
					سمعة مكتب المراجعة
					المنافسة بين مكاتب المراجعة
					تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين
					قبول الزبائن والاستمرار معهم
					مدة ارتباط مكتب المراجعة مع الزبون (العهد)
					أتعاب عملية المراجعة
					احترام برنامج المراجعة
					القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة
					الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة
					إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة
					الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها
					خبرة المراجع وفريق عمله
					تخطيط المراجعة والإشراف على فريق العمل
					الاتصال بين فريق المراجعة وزبون المراجعة
					حجم المؤسسة محل المراجعة وقوتها المالية
					نظام الرقابة الداخلية
					لجنة المراجعة
					تعقد مهام المراجعة
					النظم المحاسبية المطبقة
					عوامل أخرى (أذكرها)

رابعاً: أساليب رقابة جودة المراجعة ووسائل تحسينها

1. ماهو أسلوب الرقابة على جودة المراجعة الأكثر فعالية في نظرك؟

غير موافق مطلقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	أساليب الرقابة على جودة المراجعة
					أسلوب مراجعة النظير*
					الرقابة عن طريق هيئة حكومية

* هي أسلوب يعتمد على تعيين مكتب مراجعة لمراقبة مكتب مراجعة آخر ومدى التزامه بالمعايير المهنية وجودة الأداء المهني.

2. ما مدى مساهمة العناصر التالية في تحسين جودة المراجعة في نظرك؟

غير موافق مطلقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	وسائل تحسين جودة المراجعة
					دعم استقلالية المراجع
					دعم التأهيل العلمي والعملية المستمر للمراجع
					إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة
					تدعيم دور لجان المراجعة
					تدعيم آليات حوكمة الشركات
					ترسيخ ثقافة الجودة في مكاتب المراجعة
					عناصر أخرى (أذكرها)

رابعاً: واقع المراجعة الخارجية وجودتها في الجزائر وإمكانية تطبيق نظام لجودة المراجعة والرقابة عليها

1. كيف ترى الواقع الحالي للمراجعة الخارجية في الجزائر؟ (محافظة حسابات أو مراجعة تعاقدية)

ممتاز جيد مقبول سيء سيء جدا

2. هناك اهتمام بجودة المراجعة والرقابة عليها من طرف مكاتب المراجعة والمنظمات المهنية والأطراف المستفيدة من المراجعة في الجزائر

موافق جدا موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقا

3. المستفيدون من خدمة المراجعة راضون عن جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين في الجزائر

موافق جدا موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقا

4. يمكن تطبيق نظام لجودة المراجعة والرقابة عليها في الجزائر في ظل الظروف الحالية

موافق جدا موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقا

5. يؤثر تطبيق مفهوم جودة خدمة المراجعة إيجابياً في تحسين أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر وتحسين مستوى المهنة عموماً في ظل الظروف الحالية

موافق جدا موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقا

6. هل أنت على إطلاع بالقانون الجديد 10-01 المنظم لمهنة الخبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد؟

نعم لا

7. إذا كانت الإجابة في السؤال السابق بنعم، فهل يساهم القانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة في حال تطبيقه برفع مستوى المهنة وجودتها؟

موافق جدا موافق محايد غير موافق غير موافق مطلقا

الملحق رقم 02: استبيان باللغة الفرنسية

Université Saad DAHLAB – Blida –

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Département : Sciences Commerciales

Option : Comptabilité et Audit

Formulaire de questionnaire dans le cadre de la préparation d'une thèse de magistère intitulée :

**L'IMPACT DE L'APPLICATION DE LA NOTION DE « QUALITÉ »
DANS L'AMÉLIORATION DE LA PERFORMANCE DES AUDITEURS
EXTERNES**

- CAS DE L'ALGÉRIE -

Madame, monsieur,

L'étudiant prépare une recherche académique complémentaire afin d'obtenir le diplôme de magistère, Option : comptabilité et audit, intitulée : **L'impact de l'application de la notion de la qualité dans l'amélioration de la performance des auditeurs externes. - cas de l'Algérie –**

Ce questionnaire constitue l'un des aspects importants de la recherche, et vise à étudier et analyser les avis des professionnels (experts comptables, commissaires aux comptes ainsi que les cadres comptables), et des académiciens (Professeurs de l'enseignement supérieur- option : comptabilité et audit) concernant la qualité de l'audit externe, le contrôle de la qualité d'audit, mais aussi les Facteurs qui influent sur cette dernière, les moyens à même de l'améliorer et enfin les possibilités de son application en Algérie. Le présent questionnaire est constitué de cinq (05) pages.

Nous attirons votre attention également, que les informations recueillies vont être traitées en toute discrétion et utilisées qu'à des fins scientifiques, en sus votre collaboration renforce la recherche scientifique en Algérie.

Pour les raisons invoquées précédemment, je vous prie de bien vouloir répondre aux questions avec exactitude et objectivité, en ayant à l'esprit que la justesse des résultats du questionnaire est tributaire, en grande partie, de la pertinence de vos réponses.

Dans l'attente de votre réponse, veuillez agréer, Monsieur, Madame, l'expression de ma parfaite considération, en remerciant votre bonne collaboration.

Le chercheur :

MAMI Ali

Note : veuillez mettre le symbole (X) dans la case convenable à la réponse.

Premièrement: Informations générales sur l'échantillon de l'étude**1. Sexe:**Masculin Féminin **2. Age:**Moins de 35 ans 35 à 40 ans
40 à 45 ans Plus de 45 ans **3. Diplôme:**Doctorat Magistère
Licence Diplôme Professionnel **4. Spécialité:**Comptabilité et audit Finance
Fiscalité Economie **5. Fonction actuelle:**Professeur Universitaire Expert-comptable
Commissaire aux comptes Autres:(veuillez la citer)**6. Expérience professionnelle:**Moins de 05 années 05 à 10 ans
10 à 15 ans Plus de 15 ans **Deuxièmement :** La notion de la qualité de l'audit et son importance**1- à votre avis et d'après votre expérience dans la qualité de l'audit, à quel point vous conviendrez avec ces définitions :**

- ✓ La qualité de l'audit consiste en la capacité de l'auditeur à détecter les anomalies et les irrégularités dans les états financiers, s'ils existent, et les relever dans le rapport final:

Très favorable favorable neutre défavorable absolument
défavorable

- ✓ La qualité de l'audit consiste à respecter les normes, la déontologie et l'éthique professionnelles établies par les organisations professionnelles supervisant la profession :

Très favorable favorable neutre défavorable absolument
défavorable

- ✓ La qualité de l'audit consiste en la capacité de l'auditeur à satisfaire les besoins des différentes parties bénéficiant de l'audit :

Très favorable favorable neutre défavorable absolument
défavorable

- ✓ Si vous avez une autre définition, veuillez la présenter :

.....

.....

.....

2- Selon vous, pour quelle partie la qualité de l'audit représente une grande importance?

Les parties bénéficiant de la qualité de l'audit	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	absolument défavorable
Le cabinet d'audit					
L'entreprise objet de l'audit					
Les propriétaires et les actionnaires dans L'entreprise objet de l'audit					
Les institutions gouvernementales					
Les créiteurs et les fournisseurs					
Les organisations professionnelles					

Troisièmement : Les facteurs influant sur la qualité de l'audit et les outils et méthodes pour l'améliorer

1- à quel point vous conviendrez que les éléments suivant influent sur la qualité de l'audit ?

Les facteurs influant sur la qualité de l'audit	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	absolument défavorable
La taille du cabinet d'audit					
La réputation du cabinet d'audit					
La concurrence entre les cabinets d'audit					
La spécialisation du cabinet d'audit dans un secteur particulier					
L'acceptation et la suivie des clients					
La durée de la relation cabinet d'audit client (le mandat)					
Les honoraires de la mission d'audit					
Le respect du programme d'audit					
Les actions introduites contre le cabinet d'audit					
Les services de consultation du cabinet d'audit					
Le respect de l'éthique et de la déontologie de la profession par l'auditeur					
L'application des normes d'audit reconnues					
L'expérience de l'auditeur et de son équipe de travail					
La planification de l'audit et la supervision de l'équipe du travail					
La communication entre l'équipe d'audit et le client d'audit					
La taille de l'entreprise objet de l'audit et sa puissance financière					
Le système du contrôle interne					
Le comité d'audit					

La complication de mission d'audit					
Le système comptable appliqué					
Autres facteurs (veuillez les citer)	.....			
				
				

Quatrièmement : les outils et méthodes améliorer la qualité d'audit

1- selon vous, quelle est la méthode de contrôle de la qualité d'audit la plus efficace?

Les méthodes de contrôle sur la qualité d'audit	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	absolument défavorable
système d'audit par les pairs *					
Le contrôle par une institution gouvernementale					

* : c'est une méthode qui s'appuie sur la nomination d'un cabinet d'audit pour contrôler un autre cabinet d'audit, son degré d'application des normes professionnelles et la qualité de la performance professionnelle.

2- selon vous, à quel point les éléments suivants contribuent dans l'amélioration de la qualité d'audit?

les éléments de l'amélioration de la qualité d'audit	Très favorable	favorable	neutre	Défavorable	absolument défavorable
Le renforcement de l'indépendance de l'auditeur					
mise à niveau scientifique et professionnelle continue de l'auditeur					
Le respect de l'éthique et la déontologie de la profession					
Le renforcement du rôle des comités d'audit					
Le renforcement des mécanismes de la gouvernance des sociétés					
La consécration de la culture de la qualité dans les cabinets d'audit					
Autres éléments (veuillez les citer)				
				
				

Cinquièmement : la réalité de l'audit externe en Algérie et la possibilité de l'application d'un système de qualité d'audit et son contrôle :

1- Comment voyez-vous l'état actuel de l'audit externe en Algérie? (commissariat aux comptes et audit contractuel)

Excellent bien assez bien mauvais très mauvais

2- Les cabinets d'audit et les organisations professionnelles et les autres parties bénéficiant de l'audit en Algérie prêtent une attention à la qualité de l'audit et son contrôle:

Très favorable favorable neutre défavorable absolument défavorable

3- Les bénéficiaires du service d'audit sont satisfaits de la qualité de performance professionnelle des auditeurs externes en Algérie :

Très favorable favorable neutre défavorable absolument défavorable

4- Il est possible d'appliquer, dans les conditions actuelles, un système de la qualité d'audit et son contrôle en Algérie :

Très favorable favorable neutre défavorable absolument défavorable

5- L'application de la notion de la qualité du service d'audit influence positivement l'amélioration de performance des auditeurs externes en Algérie et le perfectionnement du niveau de la profession en général, dans les conditions actuelles :

Très favorable favorable neutre défavorable absolument défavorable

6- Avez-vous pris connaissance de la nouvelle loi 10- 01 régissant le métier de l'expert comptable, commissaire aux comptes et le comptable agréé?

Oui Non

7- Si la réponse sur la question précédente est oui : Est-ce-que la nouvelle loi 10-01 régissant le métier contribue à l'élévation du niveau du métier et sa qualité, en cas de son application :

Très favorable favorable neutre défavorable absolument défavorable

مخرجات نظام SPSS

```
FREQUENCIES VARIABLES=D1 D2 D3 P1 P2 P3 P4 P5 P6 F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7
F8 F9 F10 F11 F12 F13 F14 F15 F16 F17 F18 F19 F20 M1 M2 E1 E2 E3 E4 E5 E6
Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7
/ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

Remarques		
Résultat obtenu		01-mai-2011 10:27:16
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ALILO\Documents\questionnaire total.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	173
Gestion des valeurs manquantes	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques sont basées sur toutes les observations dotées de données valides
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=D1 D2 D3 P1 P2 P3 P4 P5 P6 F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9 F10 F11 F12 F13 F14 F15 F16 F17 F18 F19 F20 M1 M2 E1 E2 E3 E4 E5 E6 Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00 00:00:00,062
	Temps écoulé	00 00:00:00,086

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ALILO\Documents\questionnaire total.sav

Tableau de fréquences**définition 01**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	62	35,8	35,8	35,8
	2,00	82	47,4	47,4	83,2
	3,00	21	12,1	12,1	95,4
	4,00	5	2,9	2,9	98,3
	5,00	3	1,7	1,7	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

définition 02

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	67	38,7	38,7	38,7
	2,00	99	57,2	57,2	96,0
	3,00	6	3,5	3,5	99,4
	4,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

définition 03

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	104	60,1	60,1	60,1
	2,00	50	28,9	28,9	89,0
	3,00	14	8,1	8,1	97,1
	4,00	5	2,9	2,9	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

partie 01

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	99	57,2	57,2	57,2
	2,00	64	37,0	37,0	94,2
	3,00	7	4,0	4,0	98,3
	4,00	3	1,7	1,7	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

partie 02

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	1,00	108	62,4	62,4	62,4
	2,00	53	30,6	30,6	93,1
	3,00	7	4,0	4,0	97,1
	4,00	3	1,7	1,7	98,8
	5,00	2	1,2	1,2	100,0
Total		173	100,0	100,0	

partie 03

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	121	69,9	69,9	69,9
	2,00	46	26,6	26,6	96,5
	3,00	6	3,5	3,5	100,0
Total		173	100,0	100,0	

partie 04

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	26	15,0	15,0	15,0
	2,00	63	36,4	36,4	51,4
	3,00	69	39,9	39,9	91,3
	4,00	13	7,5	7,5	98,8
	5,00	2	1,2	1,2	100,0
Total		173	100,0	100,0	

partie 05

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	44	25,4	25,4	25,4
	2,00	73	42,2	42,2	67,6
	3,00	47	27,2	27,2	94,8
	4,00	6	3,5	3,5	98,3
	5,00	3	1,7	1,7	100,0
Total		173	100,0	100,0	

partie 06

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	18	10,4	10,4	10,4
	2,00	44	25,4	25,4	35,8

	3,00	90	52,0	52,0	87,9
	4,00	18	10,4	10,4	98,3
	5,00	3	1,7	1,7	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 01

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	10	5,8	5,8	5,8
	2,00	72	41,6	41,6	47,4
	3,00	58	33,5	33,5	80,9
	4,00	33	19,1	19,1	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 02

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	52	30,1	30,1	30,1
	2,00	101	58,4	58,4	88,4
	3,00	12	6,9	6,9	95,4
	4,00	7	4,0	4,0	99,4
	5,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 03

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	42	24,3	24,3	24,3
	2,00	87	50,3	50,3	74,6
	3,00	30	17,3	17,3	91,9
	4,00	10	5,8	5,8	97,7
	5,00	4	2,3	2,3	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 04

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	63	36,4	36,4	36,4
	2,00	80	46,2	46,2	82,7
	3,00	26	15,0	15,0	97,7
	4,00	4	2,3	2,3	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 05

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	18	10,4	10,4	10,4
	2,00	80	46,2	46,2	56,6
	3,00	49	28,3	28,3	85,0
	4,00	22	12,7	12,7	97,7
	5,00	4	2,3	2,3	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 06

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	9	5,2	5,2	5,2
	2,00	43	24,9	24,9	30,1
	3,00	58	33,5	33,5	63,6
	4,00	52	30,1	30,1	93,6
	5,00	11	6,4	6,4	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 07

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	84	48,6	48,6	48,6
	2,00	57	32,9	32,9	81,5
	3,00	12	6,9	6,9	88,4
	4,00	20	11,6	11,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 08

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	63	36,4	36,4	36,4
	2,00	93	53,8	53,8	90,2
	3,00	15	8,7	8,7	98,8
	4,00	2	1,2	1,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 09

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	9	5,2	5,2	5,2

	2,00	33	19,1	19,1	24,3
	3,00	91	52,6	52,6	76,9
	4,00	31	17,9	17,9	94,8
	5,00	9	5,2	5,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	8	4,6	4,6	4,6
	2,00	52	30,1	30,1	34,7
	3,00	74	42,8	42,8	77,5
	4,00	33	19,1	19,1	96,5
	5,00	6	3,5	3,5	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	129	74,6	74,6	74,6
	2,00	42	24,3	24,3	98,8
	3,00	1	,6	,6	99,4
	4,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	110	63,6	63,6	63,6
	2,00	60	34,7	34,7	98,3
	3,00	2	1,2	1,2	99,4
	4,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	157	90,8	90,8	90,8
	2,00	16	9,2	9,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	102	59,0	59,0	59,0
	2,00	67	38,7	38,7	97,7
	3,00	3	1,7	1,7	99,4
	4,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	33	19,1	19,1	19,1
	2,00	102	59,0	59,0	78,0
	3,00	31	17,9	17,9	96,0
	4,00	7	4,0	4,0	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	17	9,8	9,8	9,8
	2,00	45	26,0	26,0	35,8
	3,00	91	52,6	52,6	88,4
	4,00	18	10,4	10,4	98,8
	5,00	2	1,2	1,2	100,0
Total	173	100,0	100,0		

facteur 17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	47	27,2	27,2	27,2
	2,00	96	55,5	55,5	82,7
	3,00	28	16,2	16,2	98,8
	4,00	2	1,2	1,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

facteur 18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	43	24,9	24,9	24,9
	2,00	93	53,8	53,8	78,6
	3,00	30	17,3	17,3	96,0
	4,00	7	4,0	4,0	100,0

définition 01

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	62	35,8	35,8	35,8
	2,00	82	47,4	47,4	83,2
	3,00	21	12,1	12,1	95,4
	4,00	5	2,9	2,9	98,3
	5,00	3	1,7	1,7	100,0
Total		173	100,0	100,0	

facteur 19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	16	9,2	9,2	9,2
	2,00	80	46,2	46,2	55,5
	3,00	55	31,8	31,8	87,3
	4,00	21	12,1	12,1	99,4
	5,00	1	,6	,6	100,0
Total		173	100,0	100,0	

facteur 20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	65	37,6	37,6	37,6
	2,00	88	50,9	50,9	88,4
	3,00	11	6,4	6,4	94,8
	4,00	9	5,2	5,2	100,0
Total		173	100,0	100,0	

méthode 01

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	41	23,7	23,7	23,7
	2,00	46	26,6	26,6	50,3
	3,00	75	43,4	43,4	93,6
	4,00	10	5,8	5,8	99,4
	5,00	1	,6	,6	100,0
Total		173	100,0	100,0	

méthode 02

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	90	52,0	52,0	52,0

	2,00	58	33,5	33,5	85,5
	3,00	22	12,7	12,7	98,3
	4,00	3	1,7	1,7	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

élément 01

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	147	85,0	85,0	85,0
	2,00	25	14,5	14,5	99,4
	3,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

élément 02

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	155	89,6	89,6	89,6
	2,00	18	10,4	10,4	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

élément 03

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	151	87,3	87,3	87,3
	2,00	21	12,1	12,1	99,4
	3,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

élément 04

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	29	16,8	16,8	16,8
	2,00	124	71,7	71,7	88,4
	3,00	17	9,8	9,8	98,3
	4,00	3	1,7	1,7	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

élément 05

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	19	11,0	11,0	11,0
	2,00	96	55,5	55,5	66,5
	3,00	49	28,3	28,3	94,8
	4,00	8	4,6	4,6	99,4

	5,00	1	,6	,6	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

élément 06

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	83	48,0	48,0	48,0
	2,00	75	43,4	43,4	91,3
	3,00	13	7,5	7,5	98,8
	4,00	2	1,2	1,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

expression 01

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	2	1,2	1,2	1,2
	2,00	5	2,9	2,9	4,0
	3,00	97	56,1	56,1	60,1
	4,00	67	38,7	38,7	98,8
	5,00	2	1,2	1,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

expression 02

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	,6	,6	,6
	2,00	9	5,2	5,2	5,8
	3,00	47	27,2	27,2	32,9
	4,00	60	34,7	34,7	67,6
	5,00	56	32,4	32,4	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

expression 03

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	19	11,0	11,0	11,0
	3,00	86	49,7	49,7	60,7
	4,00	39	22,5	22,5	83,2
	5,00	29	16,8	16,8	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

expression 04

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	1,00	2	1,2	1,2	1,2
	2,00	25	14,5	14,5	15,6
	3,00	56	32,4	32,4	48,0
	4,00	88	50,9	50,9	98,8
	5,00	2	1,2	1,2	100,0
Total		173	100,0	100,0	

expression 05

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	6	3,5	3,5	3,5
	2,00	60	34,7	34,7	38,2
	3,00	68	39,3	39,3	77,5
	4,00	38	22,0	22,0	99,4
	5,00	1	,6	,6	100,0
Total		173	100,0	100,0	

expression 06

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	OUI	125	72,3	72,3	72,3
	NON	48	27,7	27,7	100,0
Total		173	100,0	100,0	

expression 07

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	2	1,2	1,8	1,8
	2,00	42	24,3	38,2	40,0
	3,00	35	20,2	31,8	71,8
	4,00	27	15,6	24,5	96,4
	5,00	4	2,3	3,6	100,0
Total		110	63,6	100,0	
Manquante	Système manquant	63	36,4		
Total		173	100,0		

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
définition 01	173	1,00	5,00	1,8728	,85997
définition 02	173	1,00	4,00	1,6590	,57506
définition 03	173	1,00	4,00	1,5376	,76632
partie 01	173	1,00	4,00	1,5029	,66143
partie 02	173	1,00	5,00	1,4855	,75949
partie 03	173	1,00	3,00	1,3353	,54215
partie 04	173	1,00	5,00	2,4335	,87765
partie 05	173	1,00	5,00	2,1387	,89790
partie 06	173	1,00	5,00	2,6763	,86223
facteur 01	173	1,00	4,00	2,6590	,85208
facteur 02	173	1,00	5,00	1,8671	,75461
facteur 03	173	1,00	5,00	2,1156	,92034
facteur 04	173	1,00	4,00	1,8324	,76302
facteur 05	173	1,00	5,00	2,5029	,92525
facteur 06	173	1,00	5,00	3,0751	1,00586
facteur 07	173	1,00	4,00	1,8150	,99441
facteur 08	173	1,00	4,00	1,7457	,65950
facteur 09	173	1,00	5,00	2,9884	,88914
facteur 10	173	1,00	5,00	2,8671	,89554
facteur 11	173	1,00	4,00	1,2717	,49551
facteur 12	173	1,00	4,00	1,3873	,54481
facteur 13	173	1,00	2,00	1,0925	,29055
facteur 14	173	1,00	4,00	1,4393	,56349
facteur 15	173	1,00	4,00	2,0694	,72804
facteur 16	173	1,00	5,00	2,6705	,83603
facteur 17	173	1,00	4,00	1,9133	,68920
facteur 18	173	1,00	4,00	2,0058	,76627
facteur 19	173	1,00	5,00	2,4855	,84638
facteur 20	173	1,00	4,00	1,7919	,77949
méthode 01	173	1,00	5,00	2,3295	,92202
méthode 02	173	1,00	4,00	1,6416	,76925
élément 01	173	1,00	3,00	1,1561	,37961
élément 02	173	1,00	2,00	1,1040	,30621
élément 03	173	1,00	3,00	1,1329	,35717
élément 04	173	1,00	4,00	1,9653	,57965
élément 05	173	1,00	5,00	2,2832	,74366
élément 06	173	1,00	4,00	1,6185	,67695
expression 01	173	1,00	5,00	3,3584	,61842
expression 02	173	1,00	5,00	3,9306	,92500
expression 03	173	2,00	5,00	3,4509	,89842
expression 04	173	1,00	5,00	3,3642	,78525
expression 05	173	1,00	5,00	2,8150	,83555
expression 06	173	1,00	2,00	1,2775	,44904
expression 07	110	1,00	5,00	2,9000	,91822
N valide (listwise)	110				

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	173	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	173	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,722	9

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	173	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	173	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,783	20

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	173	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	173	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,721	8

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	110	63,6
	Exclus ^a	63	36,4
	Total	173	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,693	7